

Édité par / herausgegeben von
Sébastien Guex | Hadrien Buclin

La fiscalité directe des cantons suisses

Législations et pratiques
aux XIX^e et XX^e siècles

Die direkten Steuern in den Schweizer Kantonen

Gesetzgebung und Praxis
im 19. und 20. Jahrhundert



Herausgegeben von | Édité par | A cura della



Schweizerische Gesellschaft für Geschichte
Société suisse d'histoire
Società svizzera di storia
Societad svizra d'istorgia

www.sgg-ssh.ch

Redaktion | Rédaction | Redazione

Prof. Dr. Silvia Berger Ziauddin, Historisches Institut der Universität Bern, silvia.berger@hist.unibe.ch

Beiträge | Articles | Articoli

Die Qualität der Itinera-Hefte wird durch ein externes Peer-Review-Verfahren gesichert.

La qualité des cahiers d'Itinera est assurée par un processus de peer review externe.

La qualità dei volumi di Itinera è garantita da un processo di peer review esterno.

Vorstand der SGG | Comité de la SSH | Comitato della SSS

Prof. Dr. Sacha Zala, Berna, presidente • Prof. Dr. Bernard Andenmatten, Lausanne, vice-président,

Département recherche fondamentale • Dr. Francesca Falk, Bern, Abteilung Wissenschaftspolitik

Prof. Dr. Martin Lengwiler, Basel, Abteilung Publikationen • Dr. Christophe Vuilleumier,

Genève, Département intérêt de la profession

Generalsekretariat | Secrétariat général | Segreteria generale

Villemattstrasse 9, CH-3007 Bern, generalsekretariat@sgg-ssh.ch

Generalsekretär | Secrétaire général | Segretario generale : Dr. Flavio Eichmann

Verlag | Maison d'éditions | Casa editrice

Schwabe Verlag, Schwabe Verlagsgruppe AG, Steinentorstrasse 11, CH-4010 Basel, info@schwabeverlag.ch

Abbildung Umschlag: Donald Brun, 1939, Plakatsammlung, Museum für Gestaltung Zürich, ZHdK,

© Roland Kupper, Basel

Printausgabe: © 2022 Schwabe Verlag, Schwabe Verlagsgruppe AG, Basel, Schweiz, und Schweizerische Gesellschaft für Geschichte, Bern, Schweiz.

ISBN Printausgabe: 978-3-7965-4456-9

ISBN eBook (PDF): 978-3-7965-4457-6

ISSN Print: 2296-1755

ISSN Digitale Ausgabe: 2624-5566

DOI: 10.24894/978-3-7965-4457-6

Open Access-Policy: Diese Zeitschrift erscheint unter einer Gold Open Access-Policy: Die Autorinnen und Autoren haben das Recht, die vom Verlag zur Verfügung gestellte Version ihres Artikels selbst zu archivieren. Die gesamte Zeitschrift erscheint zeitgleich zur gedruckten Publikation auf www.schwabeonline.ch unter einer Creative Commons-Lizenz CC-BY-SA. Es werden keine Artikelgebühren (APC) erhoben.

Schweizerische Akademie der Geistes- und Sozialwissenschaften
Académie suisse des sciences humaines et sociales
Accademia svizzera di scienze umane e sociali
Accademia svizra da ciencias humanas e sociais
Swiss Academy of Humanities and Social Sciences



Unil
UNIL | Université de Lausanne



Table des matières

Résumé – Zusammenfassung	3
--------------------------------	---

Introduction

<i>Sébastien Guex, Hadrien Buclin</i> : Enjeux, historiographie et méthode pour une histoire de la fiscalité des cantons suisses	4
--	---

Articles

<i>Sylvain Praz</i> : Entre justice fiscale et concurrence. La fiscalité des sociétés anonymes à Zurich et Saint-Gall (années 1860-Première Guerre mondiale)	26
--	----

<i>Apolline Anor</i> : L'introduction de la progressivité pour l'impôt direct sur le revenu et la fortune dans le Canton de Neuchâtel en novembre 1917	55
--	----

<i>Jan Kirchmayr</i> : Gemeindeföderalismus und Steuerwiderstand. Der «Steuersturm» im Kanton Basel-Landschaft im Herbst 1920	82
---	----

<i>Hadrien Buclin</i> : Imposition de la fortune et résistances fiscales dans le canton de Genève à l'issue de la Première Guerre mondiale	97
--	----

<i>Florian Müller</i> : Die Besteuerung des Eigenmietwerts in der Schweiz. Eine kurze Geschichte einer kontroversen Steuer zwischen Steuergerechtigkeit und Wohneigentumsförderung (1934–2020)	122
--	-----

<i>Vivien Ballenegger</i> : Les stratégies du patronat bernois pour limiter la contribution fiscale des sociétés, de 1918 à 1945	149
--	-----

<i>Jérôme Guisolan</i> : Les Archives cantonales vaudoises, quels accès pour quels documents fiscaux?	173
---	-----

<i>Denis Reynard</i> : Sources historiques et textes législatifs pour une histoire de la fiscalité en Valais (XIX ^e -XX ^e siècles)	188
--	-----

Biographies des auteurs	211
-------------------------------	-----

Résumé

La fiscalité des cantons constitue un pan aussi méconnu qu'important de l'histoire suisse aux XIX^e et XX^e siècles. Le poids des cantons est en effet crucial dans le système fiscal helvétique: de 1900 à 2000, le produit des impôts qui sont, pour l'essentiel, du ressort des cantons, représente, en moyenne, 60 % du total des recettes fiscales en Suisse, contre 40 % pour les impôts du ressort de la Confédération.

Le présent dossier vise donc à stimuler les recherches dans ce domaine. L'introduction expose les principaux enjeux, questionnements et approches méthodologiques qui pourraient guider de telles recherches. Ensuite, plusieurs études de cas éclairent des problématiques et des moments qui ont joué un rôle déterminant dans l'histoire fiscale des cantons, en particulier de Zurich, Berne, Genève, Saint-Gall, Bâle-Campagne et Neuchâtel. Enfin, deux contributions portent sur les ressources offertes par les archives de Vaud et du Valais en matière d'histoire de la fiscalité.

Zusammenfassung

Das Steuerwesen der Kantone ist ein wenig beachtetes, aber gleichwohl äusserst wichtiges Thema der Schweizer Geschichte. Die Kantone sind ein zentraler Eckpfeiler des schweizerischen Steuersystems: Zwischen 1900 bis 2000 entfielen durchschnittlich nur rund 40 Prozent des gesamten Steueraufkommens zugunsten der Eidgenossenschaft. Die Einnahmen aus Steuern, die im Wesentlichen in die Verantwortung der Kantone fallen, machten hingegen durchschnittlich 60 Prozent des gesamten Steueraufkommens aus.

Das vorliegende Themenheft führt aktuelle historische Forschungen zu den kantonalen Steuerregimen zusammen und will sie weiter vorantreiben. Einleitend werden die grundlegenden Zusammenhänge, die Fragestellungen und methodischen Zugänge vorgestellt, die für die Erforschung des kantonalen Steuerwesens in historischer Perspektive elementar sind. In der Folge beleuchten mehrere Fallstudien zentrale Probleme und Weichenstellungen, die für die verschiedenen kantonalen Steuerregime von Bedeutung waren, so für die Kantone Zürich, Bern, Genf, St. Gallen, Basel-Land und Neuenburg. Schliesslich widmen sich zwei Beiträge den archivalischen Quellen der Staatsarchive Waadt und Wallis, die für die Erforschung der Materie hilfreich sind.

Enjeux, historiographie et méthode pour une histoire de la fiscalité des cantons suisses

Sébastien Guex, Hadrien Buclin

La politique fiscale menée au niveau national, c'est-à-dire à l'échelle de l'État fédéral, depuis la création de la Suisse moderne en 1848 jusqu'aux années récentes, est relativement bien connue. Il en va tout autrement des fiscalités cantonales, dont l'histoire durant cette période est en large partie ignorée. Cette situation est d'autant plus paradoxale que leur poids est crucial dans le système fiscal helvétique: de 1900 à 2000, le produit des impôts qui sont, pour l'essentiel, du ressort des cantons¹, représente une proportion située entre 46 % et 65 % (en moyenne 60 %) du total des recettes fiscales en Suisse, contre une proportion située entre 35 % et 54 % (en moyenne 40 %) pour les impôts du ressort de la Confédération. En effet, de 1848 à aujourd'hui, les cantons conservent une large souveraineté dans de nombreux domaines. C'est notamment le cas de cette composante centrale de la fiscalité que constitue l'imposition portant sur le revenu et la fortune des personnes physiques et morales (l'imposition directe). Les chiffres font ressortir de manière frappante l'ampleur du fédéralisme fiscal, c'est-à-dire le rôle essentiel joué, en Suisse, par les cantons dans le domaine des impôts, et plus particulièrement des impôts directs.

1 Rappelons qu'en Suisse, les impôts prélevés par les communes sont en très large partie déterminés par les autorités cantonales. Par ailleurs, les auteurs de cette introduction remercient vivement Vivien Ballenegger et Sylvain Praz pour les nombreux renseignements fournis en vue de la rédaction de celle-ci. Ils remercient également Silvia Berger Ziauddin pour l'aide précieuse apportée à l'édition du présent volume.

	Recettes fiscales totales			Recettes totales de l'imposition directe		
	Part de la Confédération	Part des cantons	Part des communes	Part de la Confédération	Part des cantons	Part des communes
	1	2	3	4	5	6
1900	34,7	33,4	31,9	3,6	49,4	47,1
1925	38,5	29,8	31,8	14,9	40,0	45,2
1950	53,9	23,8	22,2	32,6	33,4	34,0
1975	38,1	34,0	28,0	18,7	43,2	38,0
2000	48,8	29,9	21,2	30,9	39,4	29,7

Tab 1: Part en pourcent des différents échelons étatiques (Confédération, cantons et communes) dans les recettes fiscales brutes en Suisse, 1900–2000 (sans les cotisations de sécurité sociale). Sources: 1900–1975: Historical Statistics of Switzerland online, 2012, Tableau U.15; 2000: Département fédéral de l'Economie publique, La vie économique. Revue de politique économique, déc. 2002, Tableau B.6.2.

Ce tableau conduit à deux constats. Tout d'abord, comme l'indique la colonne 1, le produit de l'ensemble des impôts prélevés par la Confédération demeure, tout au long du XX^e siècle, à l'exception de la période marquée par la Deuxième Guerre mondiale, sensiblement inférieur à la moitié du produit total des impôts en Suisse. En moyenne pondérée, la part de la Confédération dans la totalité des recettes fiscales en Suisse est d'environ 40 % entre 1900 et 2000. À titre de comparaison, la part de l'État central dans des pays comme l'Autriche, la Belgique, le Danemark, l'Espagne, la France, l'Italie, le Japon, la Norvège, les Pays-Bas et le Royaume-Uni est beaucoup plus élevée, atteignant 60 % et bien davantage. Même aux États-Unis, un État pourtant considéré comme fortement fédéraliste, la part de l'État central – de l'ordre de 55 % – est nettement supérieure.²

Deuxième constat: l'ampleur du fédéralisme fiscal ressort encore plus clairement à l'examen des parts des différents échelons de l'État dans l'imposition directe. La colonne 4 établit que le produit des impôts sur le revenu et la fortune prélevé par la Confédération n'atteint pas, exception faite de la période marquée par la Deuxième Guerre mondiale, un tiers des recettes totales générées par la fiscalité directe. En moyenne pondérée, elle

² OCDE, Statistiques des recettes publiques des pays membres de l'OCDE, Paris OCDE, 1996.

tourne autour de 25 %, ce qui signifie que les impôts sur le revenu et la fortune des cantons et des communes sont à l'origine d'environ 75 % des recettes dégagées par ce type de fiscalité au cours du XX^e siècle. La conclusion est donc claire: dans la Suisse moderne, jusqu'à aujourd'hui, «la large autonomie fiscale» dont les cantons disposent leur a «laissé une marge de manœuvre politique particulièrement grande». ³ En d'autres termes, les cantons constituent bien le chaînon décisif pour comprendre la fiscalité suisse. ⁴

Le présent dossier vise donc à jeter une lumière sur un pan de l'histoire suisse aussi crucial que méconnu. Mais avant de développer plus avant les enjeux relatifs aux fiscalités cantonales, un bilan historiographique plus précis paraît nécessaire.

Bilan historiographique

Depuis deux décennies environ, l'histoire de la fiscalité, et plus généralement l'histoire des finances publiques, est l'objet d'un net regain d'intérêt, qui se manifeste à l'échelle internationale et ne se limite pas à la discipline historique, mais traverse un large éventail des sciences humaines et sociales. ⁵ Dans

3 Manuel Hiestand, Margrit Müller, Ulrich Woitek, Partizipation der Kantone und Regionen, in: Patrick Halbeisen, Margrit Müller, Béatrice Veyrassat (Hg.), *Wirtschaftsgeschichte der Schweiz im 20. Jahrhundert*, Basel 2012, p. 762.

4 Gisela Hürlimann, *Schweizerische Steuerwelt* (en). *Die Bundessteuerpolitik im Kontext von Föderalismus, Gerechtigkeits- und Verteilungsfragen*, Archiv für Abgaberecht 84. Bern 2015, p. 42.

5 Voir notamment Elliot Brownlee, *Reflections on the History of Taxation*, in: Brownlee Elliot (ed.), *Funding the American State, 1941–1995. The Rise and Fall of the Era of Easy Finance*, Cambridge 2002, p. 3–36; Jürgen Backhaus, *Fiscal Sociology. What for?*, in: Jürgen Backhaus (ed.), *Essays on Fiscal Sociology*, Frankfurt am Main 2005, p. 5–25; Michael McLure, *The Paretian School and Italian Fiscal Sociology*, Basingstoke 2007; Richard Wagner, *Fiscal Sociology and the Theory of Public Finance: An Exploratory Essay*, Cheltenham 2007; Martin Isaac, Mehrotra Ajay, Prasad Monica (eds.), *The New Fiscal Sociology. Taxation in Comparative and Historical Perspective*, Cambridge 2009; Marc Leroy, *L'impôt, l'État et la société. La sociologie fiscale de la démocratie interventionniste*, Paris Economica, 2010; Sébastien Guex, *Une approche des finances publiques. La sociolo-*

l'historiographie internationale, ce regain d'intérêt s'accompagne d'un renouvellement thématique et méthodologique fort réjouissant. En effet, le point commun d'un nombre considérable d'études récentes portant sur la fiscalité est de s'inspirer des nouveaux champs creusés par la sociologie financière et de combiner plusieurs approches, en particulier celles de l'histoire politique et institutionnelle, de l'histoire sociale et de l'histoire croisée. En ne considérant que les études traitant des XIX^e et XX^e siècles, de nombreux travaux récents ont illustré la fécondité de ce renouvellement thématique et méthodologique.⁶ Cette fécondité s'est notamment traduite sur deux plans. Premièrement, les contributions en question ont investigué des problématiques jusqu'ici peu ou pas abordées, malgré leur rôle considérable, voire décisif, dans l'histoire de l'imposition – par exemple celles du consentement, respectivement de la résistance fiscale, de la représentation dominante de ce qu'est la justice fiscale ou encore des pratiques des autorités fiscales.⁷ Deuxièmement, les études

gie financière, in: Philippe Bezes [et al.] (dir.), *L'invention de la gestion des finances publiques. Élaborations et pratiques du droit budgétaire et comptable au XIX^e siècle (1815–1914)*, Paris 2010, p. 393–406; Philippe Bezes, Alexandre Siné (éds), *Gouverner (par) les finances publiques*, Paris 2011; Thomas Piketty, *Le capital au XXI^e siècle*, Paris Seuil, 2013; Peter Bang, *Tributary Empires and the New Fiscal Sociology. Some Comparative Reflections*, in: Andrew Monson, Walter Scheidel (eds), *Fiscal Regimes and The Political Economy of Premodern States*, Cambridge 2015, p. 537–556.

⁶ Voir notamment Charles Adams, *For Good and Evil. The Impact of Taxes on the Course of Civilization*, New York 2001; Martin Daunton, *Just Taxes. The Politics of Taxation in Britain, 1914–1979*, Cambridge 2002; Mark Spoerer, *Steuerlast, Steuerinzidenz und Steuerwettbewerb. Verteilungswirkungen der Besteuerung in Preussen und Württemberg (1815–1913)*, Berlin 2004; José Luis Cardoso, Pedro Lains, *Paying for the Liberal State. The Rise of Public Finance in Nineteenth-Century Europe*, Cambridge 2010; Nicolas Delalande, *Les batailles de l'impôt. Consentement et résistances de 1789 à nos jours*, Paris 2011; Bartolomé Yun-Casalilla, Patrick O'Brien, *The Rise of Fiscal States. A Global History 1500–1914*, Cambridge 2012; Ajay K. Mehrotra, *Making the Modern American Fiscal State. Law, Politics, and the Rise of Progressive Taxation, 1877–1929*, Cambridge 2013; Sven Steinmo (ed.), *The Leap of Faith. The Fiscal Foundations of Successful Government in Europe and America*, Oxford 2018.

⁷ David Burg, *A World History of Tax Rebellions. An Encyclopedia of Tax Rebels, Revolts, and Riots from Antiquity to the Present*, London 2004; Hans-Peter Ullmann, *Der deutsche Steuerstaat. Geschichte der öffentlichen Finanzen vom 18. Jahrhundert bis heute*,

considérées ont intégré des démarches d'histoire comparative et d'histoire croisée afin de mieux saisir dans quelle mesure l'évolution de la fiscalité dans tel ou tel État ou région est influencée par celle de tel(s) ou tel(s) autre(s), ou pour mieux évaluer les effets que l'évolution des impôts provoque sur les différentes classes ou couches sociales et/ou secteurs économiques.⁸

Quant à l'historiographie relative à la fiscalité helvétique depuis la formation de la Suisse moderne en 1848, elle offre un visage contrasté. Lorsqu'il s'agit de la fiscalité fédérale, c'est-à-dire des impôts prélevés par l'État central (la Confédération), son niveau ne cède en rien à celui de l'historiographie internationale. Il s'est ainsi formé un courant historiographique aujourd'hui bien vivant, qui a produit des études relativement nombreuses, denses et appuyées sur une solide réflexion théorique, développant une histoire sociale et politique de la fiscalité de l'État central depuis 1848 jusqu'à la période la plus récente.⁹

München 2005; Olivier Poncet, Katia Weidenfeld, *Déclarez vos revenus! Histoire et imaginaire d'un instrument fiscal (XVIII^e–XXI^e siècle)*, Paris 2019; Reiner Sahn, *Theorie und Ideengeschichte des Steuergerechtigkeits. Eine Steuertheoretische, steuerrechtliche und politische Betrachtung*, Wiesbaden 2019; Emmanuel de Crouy-Chanel, Cédric Glineur et Céline Husson-Rochconga (dir.), *La justice fiscale (X^e au XXI^e siècle)*, Bruxelles 2020.

⁸ Mark Spoerer, *Steuerlast, Steuerinzidenz und Steuerwettbewerb. Verteilungswirkungen der Besteuerung in Preussen und Württemberg (1815–1913)*, Berlin 2004; Alexander Nützenadel, Christoph Strupp, *Taxation, State, and Civil Society in Germany and the United States from the 18th to the 20th Century*, Baden-Baden 2007; José Luis Cardoso, Pedro Lains, *Paying for the Liberal State. The Rise of Public Finance in Nineteenth-Century Europe*, Cambridge 2010; Wenkai He, *Path toward the Modern Fiscal State. England, Japan and China*, Cambridge 2013; Kenneth Scheve, David Stasavage, *Taxing the Rich. A History of Fiscal Fairness in the United States and Europe*, Princeton 2016; Gisela Hürlimann, Elliot Brownlee, Eisaku Ide (eds.), *Worlds of Taxation. The Political Economy of Taxing, Spending, and Redistribution since 1945*, Basingstoke 2018.

⁹ Jakob Tanner, *Bundeshaushalt, Währung und Kriegswirtschaft. Eine finanzsoziologische Analyse der Schweiz zwischen 1938 und 1953*, Zürich 1986; Sébastien Guex, *La politique monétaire et financière de la Confédération suisse: 1900–1920*, Lausanne 1993; Sébastien Guex [et al.] (Hg.), *Staatsfinanzierung und Sozialkonflikte (14.–20. Jh.)*, Zürich 1994; Sébastien Guex, *L'argent de l'État. Parcours des finances publiques au XX^e siècle*, Lausanne 1998; Marc Perrenoud, *Aspects de la politique financière et du mouvement ouvrier en Suisse dans les années 1930*, in: *Études et sources* 26 (2000), p. 83–122;

Le contraste, depuis le milieu du XIX^e siècle, avec la pauvreté de l'historiographie relative à la fiscalité des cantons, pour ne pas parler de celle des communes, est saisissant. Il existe, certes, un certain nombre de travaux qui abordent l'histoire de la fiscalité d'un ou de plusieurs cantons.¹⁰ Mais ces

Monique Ceni, Guerre, impôts fédéraux directs et fédéralisme d'exécution, in: Valentin Groebner [et al.] (Hg.), *Kriegswirtschaft und Wirtschaftskriege*, Zürich 2008, p. 177–195; Cédric Humair, *Développement économique et État central (1815–1914). Un siècle de politique douanière suisse au service des élites*, Berne 2004; Gisela Hürlimann, *Ganga Aratnam, Umverteilung durch Steuern? Ein Beitrag zur 'Fiscal Welfare' in der Schweiz*, in: Thomas David [et al.] (Hg.), *Die Produktion von Ungleichheiten*, Zürich 2010, p. 205–218; Gisela Hürlimann, *Öffentliche Finanzen und Budgetkulturen im Wandel*, in: *Zeitschrift für Geschichte* 17/1 (2010), p. 229–252; Gisela Hürlimann, Jakob Tanner, *Mit Steuern steuern?*, in: Gisela Hürlimann, Jakob Tanner (Hg.), *Steuern und umverteilen. Effizienz versus Gerechtigkeit?*, Zürich 2012, p. 7–25; Olivier Longchamp, *La politique financière fédérale (1945–1958)*, Lausanne 2014; Matthieu Leimgruber, 'Kansas City on Lake Geneva'. Business Hubs, Tax Evasion, and International Connections around 1960, in: *Zeitschrift für Unternehmensgeschichte* 60/2 (2015), p. 123–140; Christophe Farquet, *La défense du paradis fiscal suisse avant la Seconde Guerre mondiale. Une histoire internationale*, Neuchâtel 2016; Aniko Fehr, *Origines, échec et adoption d'un projet d'amnistie fiscale générale en Suisse (1958–1968)*, in: *Revue suisse d'histoire* 67/3 (2017), p. 361–380; Gisela Hürlimann, *Schweizerische Steuerwelten 1955 bis 1979. Gerechtigkeit, Wettbewerb und Harmonisierung im transnationalen Kontext*, Habilitationsschrift, Freiburg 2020; Sébastien Guex, *Finances publiques et politique financière (1914–2000)*, in: Patrick Halbeisen [et al.] (dir.), *Histoire économique de la Suisse au XX^e siècle*, Neuchâtel 2021, p. 1139–1195.

¹⁰ Georg von Schanz, *Die Steuern der Schweiz in ihrer Entwicklung seit Beginn des 19. Jahrhunderts*, Stuttgart 1890; Max Cérenville, *Les impôts en Suisse. Leur assiette et leur quotité*, Lausanne 1898; Heinrich Ernst, *Die direkten Staatssteuern des Kantons Zürich im neunzehnten Jahrhundert*, Winterthur 1903; Wilhelm Gerloff, *Die kantonale Besteuerung der Aktiengesellschaften in der Schweiz*, Bern 1906; Walter Guldenmann, *Das Steuereinschätzungsverfahren und seine Bedeutung für die Staats- und Gemeindefinanzen. Ein Beitrag zur Schweizerischen Steuerpolitik*, Zürich 1918; Max Weber, *Die neuere Entwicklung der Staats-Steuern des Kantons Solothurn*, Zürich 1922; Franz Xaver Stampfli, *Die Steuern des Kantons St. Gallen 1890–1922*, Uznach 1929; Hans Streiff, *Die Erwerbssteuer des Kantons Glarus. Eine finanzwissenschaftliche Studie*, Glaris 1940; Heinrich Goldinger, *Die Staatssteuern des Kantons Thurgau 1890–1938*, Zürich 1941; Albert Gemperli, *Die Rückwirkungen der Bundessteuern auf die Gestaltung und den Ertrag der kantonalen Steuern*, Zürich 1942; Emmanuel Siegenthaler, *Die Grundlagen und Auswirkungen des aargau-*

travaux sont, dans leur très grande majorité, datés ou très anciens et issus de la plume non d'historiennes ou d'historiens, mais de juristes, d'économistes ou encore de praticiennes et praticiens. Ils se caractérisent donc par leur superficialité. Ainsi, ils limitent l'examen à la seule phase parlementaire de l'élaboration de telle ou telle disposition fiscale, sans se soucier des phases, pourtant souvent très importantes, qui précèdent (la phase préparatoire) ou suivent (mesures d'application) le débat au Parlement. Dans le même sens, ils se concentrent sur des problématiques étroitement juridiques ou économiques, sans prendre en compte les enjeux sociaux, politiques et culturels de la fiscalité. Ils négligent l'aspect, pourtant fondamental, que représentent les résistances fiscales, ignorent toute la dimension internationale de la fiscalité cantonale et, finalement, n'offrent aucune mise en perspective comparative.

Dans ce tableau morose, il existe, heureusement, quelques exceptions qui illustrent l'intérêt, la pertinence et la fécondité des recherches historiques sur les fiscalités cantonales. Il s'agit d'abord de la thèse de doctorat de Michael van Orsouw qui retrace l'évolution de l'imposition dans le canton de Zoug au XX^e siècle.¹¹ L'auteur démontre notamment que les autorités

schen Staatssteuergesetzes von 1865 bis 1943, unter besonderer Berücksichtigung der Wirtschaftskonjunktur, Aarau 1945; Jean-Frédéric Feller, Die Steuern des Kantons Genf 1887–1948, Zürich 1950; Hugo Grob, Die Steuerpolitik des Kantons St. Gallen und die Besteuerung der Banken, Zürich 1951; Nino Ferro, Die Staatssteuern des Kantons Schaffhausen 1890–1945, Winterthur 1953; Max Trachsler, Die steuerpolitische Behandlung der Kapitalgesellschaften im zürcherischen Steuersystem, Winterthur 1954; Loys Huttenlocher, L'imposition des personnes morales en droit neuchâtelais. Contribution à l'étude de l'imposition des sociétés à base de capitaux en fonction de l'intensité du rendement, La Chaux-de-Fonds 1957; Markus Bieri, Geschichte der Aargauischen Steuern von 1801–1968, insbesondere der direkten Staatssteuern, Aarau 1972; Giorgio Franchini, La fiscalità in Ticino dal 1800 al 1995. Modalità, strumenti, strategie e proposta di riforma, Bellinzona 1996; Martin Illi, Werner Lüdin, Auch Steuern haben eine Geschichte. 650 Jahre Zürcher Steuerrödel, Zürich 2007; Susanne Raas, Die Entstehung der Besteuerung der juristischen Personen im Kanton Zürich und im Bund. Eine rechtshistorische Studie zur Besteuerung insbesondere der Kapitalgesellschaften von der zweiten Hälfte des 19. Jahrhunderts bis zur Mitte des 20. Jahrhunderts, Zürich 2012.

11 Michael van Orsouw, Das vermeintliche Paradies. Eine historische Analyse der Anziehungskraft der Zuger Steuergesetze, Zürich 1995.

zougoises cherchent à se positionner à la fois dans la concurrence fiscale intercantonale résultant du fédéralisme, et dans la concurrence fiscale qui se livre à l'échelle internationale.

On signalera ensuite la récente thèse de doctorat de Christian Keller qui offre une analyse très stimulante de l'évolution des fiscalités de Bâle-Ville et Bâle-Campagne de 1833 à 1928.¹² Comme dans le cas précédent, il en ressort que l'histoire des systèmes fiscaux de ces deux cantons ne peut être comprise en se cantonnant à l'étude de la seule législation, mais doit inclure les pratiques des administrations fiscales et des contribuables, ces dernières s'exprimant dans des combinaisons changeantes entre le consentement, respectivement la résistance, à l'impôt.

Enfin, des articles récents publiés par Vivien Ballenegger et Sylvain Praz jettent un éclairage novateur sur certains aspects de la fiscalité des cantons de Zurich et Berne.¹³ Il s'agit de résultats intermédiaires en vue de deux thèses de doctorats de l'Université de Lausanne qui porteront, respectivement, sur les cantons de Zurich et Saint-Gall d'une part ainsi que de Berne et Vaud d'autre part.

On ne peut terminer ce bilan de l'historiographie portant sur les fiscalités cantonales aux XIX^e et XX^e siècles sans mentionner que, depuis une quinzaine d'années, plusieurs mémoires de licence ou de master portant sur cette question ont été accomplis dans plusieurs universités, en particulier à Lausanne.¹⁴ Forcément limitées et de qualité très inégale, en raison de la

12 Christian Keller, *Visionen, Volkshetze, Betrügereien. Der Weg zum modernen Steuerstaat am Beispiel der Kantone Basel-Stadt und Basel-Landschaft (1833–1928)*, Zürich 2017.

13 Vivien Ballenegger, *Imposer les successions pour réduire les inégalités? Le cas du canton de Berne, 1852–1919*, sous presse, à paraître en 2021 dans l'Annuaire de la Société suisse d'histoire économique et sociale, vol. 35; Sylvain Praz, *Sujétion fiscale et pratique d'imposition à l'égard des petits contribuables (1870–1952)*, sous presse, *Ibid.*

14 Olivier Longchamp, *L'introduction de l'impôt mobilier dans le canton de Vaud, 1860–1863*, Lausanne 2001; Maria Kistler, *Direkte Demokratie und Steuersystem. Eine historische Untersuchung im Kanton Zürich von 1830 bis 1870*, Basel 2006; Markus Winiger, *Le secret bancaire avant 1914. Législation fiscale fribourgeoise, comptes-joints, législations cantonales et fédérales sur les banques*, Lausanne 2007; Jan Fivaz, *Schmiermittel und Solidarbeitrag. Zur Geschichte und Funktion des Finanzausgleichs zwischen Bund und Kanto-*

nature même de ce type de travaux, ces études ne modifient guère le bilan qui vient d'être tracé. Mais elles témoignent du regain d'intérêt et du renouveau méthodologique mis en évidence plus haut.

La pauvreté de l'historiographie relative aux fiscalités cantonales des XIX^e et XX^e siècles entraîne une série de conséquences fâcheuses, dont voici les trois principales.

Premièrement, dans l'état actuel des connaissances, il n'est guère possible de tracer plus que les linéaments de l'histoire de la fiscalité des cantons et des communes, ainsi que, *a fortiori*, de l'histoire des finances publiques cantonales aux XIX^e et XX^e siècles. Étant donné l'importance cruciale de ces dernières, il existe donc un trou béant dans la connaissance et la compréhension de l'histoire fiscale et financière de la Suisse moderne.

Deuxièmement, et à un niveau plus général, cette pauvreté signifie que des pans entiers de l'histoire politique, sociale et économique suisse sont ignorés. Cette méconnaissance se reflète de manière frappante dans les ouvrages de synthèse réalisés sur l'histoire des différents cantons aux XIX^e et XX^e siècles. Durant les dernières années, de tels ouvrages ont été rédigés pour au moins treize cantons. Toutes ces publications se distinguent par le fait qu'elles n'accordent aux questions fiscales que quelques rares passages disséminés ici ou là. Si l'on cumule ces passages et que l'on rapporte le nombre de pages ainsi obtenu au nombre total de pages des ouvrages en

nen in der Schweiz von 1848 bis 1959, Bern 2008; Jonas Thion, «Finanzgesunde Kantone in einem finanzgesunden Bund». Les cantons face à la modification du système fiscal en Suisse durant les années 1930, Genève 2013; Vivien Ballenegger, Réforme de l'imposition directe dans le canton de Berne à la fin de la Première Guerre mondiale, Berne 2016; Florent Miserez, La loi vaudoise d'impôt sur la fortune et le produit du travail du 24 janvier 1923, Lausanne 2016; Sylvain Praz, Plus d'argent avec moins d'impôts? La loi fiscale du canton de Zürich de 1917, Lausanne 2016; Giulia Willig, Qui doit payer l'impôt? La construction du système fiscal genevois moderne, 1920–1925, Genève 2016; Filippo Zoppi, Le refus populaire de la loi fiscale tessinoise 16 juin 1920 et l'adoption de la loi de procédure fiscale du 5 octobre 1920, Lausanne 2016; Saman Afkhami, Die Steuerprogression der Zürcher Verfassung von 1869, Zürich 2017; Apolline Anor, L'imposition directe sur les fortunes et les ressources dans le canton de Neuchâtel (1848–1917). Étude sur les débats politiques et les enjeux socio-économiques liés à l'introduction de l'impôt progressif en 1917, Lausanne 2018.

question, on se rend mieux compte de la portion fort congrue réservée à l'histoire de la fiscalité: Bâle-Ville: 0,8 %; Bâle-Campagne: 0,5 %; Berne: 0,7 %; Fribourg: 1,5 %; Genève: 1,3 %; Lucerne: 0,3 %; Nidwald: 1,5 %; Saint-Gall: 0,3 %; Schaffhouse: 0,5 %; Schwyz: 0,5 %; Tessin: 0,6 %; Vaud: 0,9 %; Zurich: 1,9 %.¹⁵

Enfin, le problème ne concerne pas que la Suisse. Il a une éminente portée internationale. La Suisse constitue le plus ancien et le plus important paradis fiscal au monde, et elle a donc exercé et exerce toujours une profonde influence sur l'évolution de la fiscalité au niveau international.¹⁶ «Toutefois le développement de la Suisse en tant que paradis fiscal [...] n'est pas clair», précisent trois spécialistes des paradis fiscaux.¹⁷ L'une des origines majeures de ce manque de clarté réside précisément dans l'ignorance de l'histoire des fiscalités cantonales. En effet, à côté des autorités fédérales, les autorités cantonales ont joué, à travers une stratégie de *dumping* fiscal menée à l'échelle internationale, un rôle décisif dans la naissance et le développement de la Suisse en paradis fiscal mondialement connu.¹⁸

15 Georg Kreis, Beat von Wartburg Beat (Hg.), Basel – Geschichte einer städtischen Gesellschaft, Basel 2000; Regierungsrat des Kantons Basel-Landschaft, Nah dran, weit weg. Geschichte des Kantons Basel-Landschaft, vol. 5 et 6, Liestal 2001; Peter Martig (Hg.), Berns moderne Zeit. Das 19. Und 20. Jahrhundert neu entdeckt, Bern 2011; Francis Python, Histoire de Fribourg. Ancrages traditionnels et nouveaux (XIX^e–XX^e siècles), Neuchâtel 2018; Olivier Perroux, Histoire de Genève, vol. 3, Neuchâtel 2014; Staatsarchiv des Kantons Luzern (Hg.), Der Kanton Luzern im 20. Jahrhundert, vol. 1 et 2, Zürich 2013; Kanton Nidwalden (Hg.), Geschichte des Kantons Nidwalden, vol. 2, Stans 2014; Wissenschaftliche Kommission der Sankt-Galler Kantonsgeschichte (Hg.), Sankt-Galler Geschichte, Rorschach 2003; Historischer Verein des Kantons Schaffhausen (Hg.), Schaffhauser Kantonsgeschichte des 19. und 20. Jahrhunderts, vol. 1, 2, et 3, Schaffhausen 2001; Historischer Verein des Kantons Schwyz (Hg.), Geschichte des Kantons Schwyz (1712–2010), vol. 4, 5 et 6, Zürich 2012; Raffaello Ceschi, Storia del Cantone Ticino, Bellinzona 2015; Olivier Meuwly [et al.] (dir.), Histoire vaudoise, Lausanne 2015; Niklaus Flüeler, Marianne Flüeler-Grauwieler (Hg.), Geschichte des Kantons Zürich, vol. 3, Zürich 1994.

16 Ronen Palan [et al.]. How Globalization Really Works, Ithaca 2010, p. 123.

17 *Ibid.*, p. 115.

18 Sébastien Guex, L'émergence du paradis fiscal suisse (1860–1914), in: Danièle Fraiboulet, Philippe Verheyde (dir.), Pour une histoire sociale et politique de l'économie, Pa-

Approche méthodologique et questionnements

La plupart des contributions du présent dossier portent sur la fiscalité directe, c'est-à-dire sur l'impôt sur le revenu (revenu du travail, bénéfiques, etc.) des personnes physiques et morales, ainsi que sur l'impôt sur la fortune des mêmes personnes, sous ses différentes formes (impôt sur la fortune mobilière et immobilière, impôt sur les successions, droits de mutation, impôt sur le capital, etc.). C'est que, dès la fin du XIX^e siècle, l'imposition directe constitue la part de loin la plus importante de la fiscalité des cantons: en 1900, le produit de l'imposition directe représente 68,3 % des recettes fiscales totales des cantons; en 1938, cette part atteint 87,8 %, et en 1980 92,7 %.¹⁹ La part restante est formée par des impôts sur la consommation – impôts d'autant plus difficiles à étudier de manière globale qu'ils sont éparpillés en d'innombrables configurations.

Le présent dossier est toutefois loin d'apporter une vue d'ensemble de l'histoire de la fiscalité directe des cantons, car il se limite à des études de cas. Pour preuve, nous avons recensé (sans pouvoir, dans l'état actuel des connaissances, être exhaustif) ce qu'on peut appeler les révisions totales et les révisions étendues dont les lois relatives à la fiscalité directe ont été l'objet, entre 1848 et 1980, dans les 25 cantons suisses (sauf le Jura).²⁰ Ce recensement a été établi en tenant compte de deux critères. Le premier est l'appréciation portée dans les études parues à ce jour, notamment juridiques, sur les différentes révisions fiscales. Le deuxième a été établi à partir d'un survol des sources publiées, survol qui a permis une très brève analyse de chacune des révisions fiscales non traitées ou traitées très rapidement dans la littérature secondaire, en déterminant dans chaque cas, d'une part, l'ampleur quantitative (nombre d'articles révisés) et, d'autre part, le contenu qualitatif du projet soumis à la discussion parlementaire. Sur cette base, ont été rangées

ris 2020, p. 49–64; Sébastien Guex, *The Emergence of the Swiss Tax Haven, 1816–1914*, in: *Business History Review* 95 (2021), p. 1–20.

¹⁹ Jakob Steiger, *Grundzüge des Finanzhaushaltes der Kantone*, Bern 1903; Administration fédérale des contributions, *Finances des cantons (1930–1971)*, Berne 1973; Administration fédérale des contributions, *Finances publiques en Suisse 1980*, Berne 1982.

²⁰ Ce recensement, sous forme d'un tableau trop volumineux pour être intégré ici, est à disposition auprès de Sébastien Guex.

dans la catégorie de «révisions totales» les réformes portant sur la totalité des articles d'une loi ou sur les dispositions décisives en matière d'imposition directe, c'est-à-dire concernant l'ensemble des trois aspects suivants: la définition de la matière imposable, les taux d'imposition et la procédure de taxation. Ont été rangées dans la catégorie de révisions étendues les réformes portant sur les dispositions relatives à un ou deux des trois aspects mentionnés ci-dessus. Sur cette base, il apparaît que les cantons ont connu environ 120 révisions totales et environ 230 révisions étendues de leur système d'imposition directe entre 1848 et 1975. Cela signifie qu'en moyenne, au cours de cette période longue de 128 ans, la fiscalité directe de chaque canton a subi des changements décisifs ou profonds tous les neuf ans.

A titre d'exemple, voici la liste des révisions pour quatre cantons suisses importants de par leur poids démographique, économique et politique:

Zurich	Saint-Gall	Berne	Vaud
1870	1877	1875	1875
1917	1888	1898	1877
1922	1903	1918	1878
1928	1917	1920	1886
1936	1918	1926	1897
1943	1934	1933	1903
1951	1939	1944	1919
1956	1944	1948	1923
1958	1954	1956	1928
1962	1960	1962	1930
1966	1961	1964	1938
1970	1963	1968	1944
1974	1966	1974	1947
	1970		1956
	1974		1962
			1964
			1967
			1970
			1972
			1974

Tab 2. Révisions totales (années en gras) ou révisions étendues de la fiscalité directe dans les cantons de Zurich, Saint-Gall, Berne et Vaud, 1870–1975.

En ce qui concerne l'approche méthodologique la mieux à même d'expliquer l'histoire de la fiscalité, elle devrait s'inspirer – comme le font d'ailleurs

plusieurs contributions dans ce volume – de la sociologie financière, laquelle part du constat que l'imposition constitue l'un des enjeux majeurs des rapports sociaux dans leurs multiples dimensions: politiques et institutionnelles bien sûr, mais également sociales, économiques et culturelles. Autrement dit, l'histoire de la fiscalité ne peut être pleinement saisie sous un angle seulement ou étroitement politique ou juridique. Dès lors, il est pertinent de conjuguer une «approche historique institutionnaliste»²¹, celle qui se focalise sur les institutions politiques et la législation étatique, avec celle de l'histoire sociale, qui met l'accent sur les acteurs et les agents sociaux, leurs conceptions, leurs pratiques et leurs conflits.

A cela s'ajoute que, dans l'idéal, une telle approche devrait inclure une dimension comparative. Mais, comme le soulignait déjà Marc Bloch dans son texte fondateur sur l'histoire comparative, la comparaison implique qu'on dispose d'«études de faits, détaillées, critiques et solidement documentées».²² Dans la mesure où nous ne disposons pas de telles études sur l'histoire des fiscalités cantonales aux XIX^e et XX^e siècles, on comprend que les études figurant dans le présent dossier soient déficientes sous cet angle. Cela dit, à partir des contributions publiées ici et en guise d'appel à élargir le champ de la recherche, on peut soulever quatre questions auxquelles devrait se confronter une approche comparative dans le domaine des fiscalités cantonales. Premièrement, il s'agirait de se demander s'il est possible d'établir une périodisation, c'est-à-dire de distinguer des phases dans l'évolution des fiscalités directes cantonales aux XIX^e et XX^e siècles. Les contributions du présent dossier ainsi que le tableau ci-dessus font à tout le moins apparaître, comme premier élément de réponse, que les périodes de sortie des deux conflits mondiaux constituent des moments charnière de cette histoire. Deuxièmement, il serait sans doute fécond de se demander dans quelle mesure – et pourquoi? – il s'est produit une convergence entre les systèmes fiscaux cantonaux de la deuxième moitié du XIX^e à la fin du XX^e siècle. A cet égard, quel rôle la concurrence fiscale entre cantons a-t-elle joué? Et certains

21 Sven Steinmo, *Taxation and Democracy. Swedish, British and American Approaches to Financing the Modern State*, New Haven 1993, p. 6.

22 Marc Bloch, *Pour une histoire comparée des sociétés européennes*, in: *Revue de synthèse historique* 46 (1928), p. 45.

cantons – par exemple Zurich – ont-ils effectivement constitué un modèle pour une série d'autres? Troisième question: peut-on dresser une typologie des systèmes fiscaux cantonaux? Est-il pertinent, et sur quelles bases, de distinguer «des mondes fiscaux» en Suisse, selon l'expression utilisée, notamment, par G. Hürlimann?²³ Enfin, quatrième, est-ce que se confirment, à la lumière des cas étudiés, les hypothèses de plusieurs chercheurs quant à la forte influence exercée par certaines institutions (en particulier la démocratie directe), ainsi que par certaines valeurs culturelles liées au catholicisme ou au protestantisme, sur l'évolution de la fiscalité?²⁴

Concrètement, la mise en œuvre dans le domaine de l'histoire des fiscalités cantonales d'une démarche méthodologique s'inspirant de la sociologie financière et combinant l'approche institutionnaliste et celle de l'histoire sociale, signifie que la recherche devrait porter sur les trois champs qui vont être décrits ci-dessous, et s'attacher à cinq problématisations qui seront exposées par la suite.

1. Le champ des finances publiques et de la politique budgétaire

Une politique fiscale ne peut se comprendre sans prendre en compte le contexte financier – à savoir la situation globale des finances publiques ainsi que la politique budgétaire d'ensemble menée par les autorités dans la conjoncture précise durant laquelle cette politique fiscale est définie, comme le montrent par ailleurs la plupart des contributions dans ce volume (voir celles d'Apolline Anor, de Vivien Ballenegger, d'Hadrien Buclin, de Jan Kirchmayr, de Florian Müller ou encore de Sylvain Praz). À cet égard, deux approches peuvent être combinées afin de mettre relativement rapidement en lumière les aspects de la politique budgétaire globale qui sont nécessaires à la compréhension de la politique fiscale:

23 Gisela Hürlimann, *Schweizerische Steuerwelten*, *op. cit.*

24 Klaus Armingeon [et al.], « Swiss Worlds of Welfare », *West European Politics* 27 (2004), p. 20–44; Keller, *Visionen*, p. 190–198; Kurt Schmidheiny, *Emerging Lessons from Half a Century of Fiscal Federalism in Switzerland*, University of Basel: Wirtschaftswissenschaftliche Fakultät, janvier 2017, manuscrit, p. 22–23.

- Une approche dite «froide», à travers «la comptabilité publique traitée comme un objet et comme un résultat», qui permet, «sur la base du chiffre [...] [de] révéler des problèmes grâce au repérage des évolutions et des corrélations financières». ²⁵ Sur la base des statistiques, il s'agit, plus particulièrement, d'analyser les dépenses et les recettes totales des États cantonaux, ainsi que les soldes de leurs comptes financiers et leur endettement, tout en suivant de manière fine l'évolution des différentes composantes des recettes fiscales.
- Une approche dite «chaude» qui, sur la base des sources publiées (essentiellement les rapports des Gouvernements et les procès-verbaux ou comptes rendus des débats parlementaires), s'intéresse aux discours, à l'action, aux débats, aux conflits et aux choix des acteurs en matière de politique budgétaire.

2. Le champ de la législation fiscale

Ici, il s'agit d'expliquer l'évolution des différentes dispositions législatives. Cela implique, premièrement, de ne pas limiter la recherche aux phases parlementaires, mais de remonter systématiquement à la phase préparatoire, qui est souvent cruciale. Dans le même sens, comme l'indiquent notamment les contributions de Vivien Ballenegger et Sylvain Praz, il est important de se pencher sur les phases postparlementaires, soit sur l'élaboration des dispositions d'application de la loi (ordonnances d'application; circulaires fiscales du Gouvernement; jurisprudence des Tribunaux, etc.). Deuxièmement, la recherche doit prendre soin d'identifier et d'analyser finement (notamment en pondérant leur poids respectif) le vaste spectre des acteurs qui interviennent dans la définition de la législation fiscale d'un canton: les acteurs politiques (Gouvernement cantonal; partis politiques; journaux d'opinion, etc.); la haute administration financière et fiscale de l'État cantonal; les associations d'intérêt (organisations patronales; syndicats et associations d'employés ou de fonctionnaires; associations ou «clubs» paysans; «Ligues» de contribuables, etc.); les «experts» (professeurs de droit

²⁵ Jean Bouvier, Histoire financière et problèmes d'analyse des dépenses publiques, in: *Annales. Économies, sociétés, civilisations* 33 (1978), p. 211.

fiscal ou d'économie; fiscalistes; fiduciaires, etc.); les institutions étatiques «en amont ou en aval» (Administration fédérale des contributions; communes ou institutions communales, etc.).

3. Le champ des pratiques

Enfin, un troisième champ de recherche à prendre en compte est celui des pratiques. Plusieurs études ont montré, aussi bien pour des périodes relativement éloignées²⁶ que plus récentes,²⁷ qu'en matière fiscale, il ne suffit pas d'en rester à l'examen des dispositions légales, tant la distance peut être étendue entre ces dernières et les pratiques. Or, dans les cantons, la législation laisse aux autorités fiscales – le Gouvernement, la direction du Département des Finances, l'administration des impôts, les diverses commissions (de taxation, de recours, etc.) – une marge de manœuvre particulièrement large dans l'application de la loi.

Dès lors, il s'agit d'examiner soigneusement en quoi et pourquoi les révisions fiscales changent – ou non – les pratiques des autorités fiscales. À cet égard, l'étude des dispositions d'application de la législation est souvent indispensable. Mais il s'agit aussi de tenter de mesurer, par exemple à travers l'analyse quantitative et qualitative des recours fiscaux déposés, l'évolution du degré de complaisance, respectivement de sévérité des autorités fiscales. Enfin, il faut suivre attentivement les transformations affectant les autorités fiscales elles-mêmes, en particulier les administrations fiscales et les commissions, en examinant leurs effectifs, leur degré de professionnalisme et de formation ainsi que leur composition sociale et politique. Les contributions d'Anor, Buclin, Kirchmayr et Müller publiées dans ce volume témoignent de la grande importance d'examiner attentivement le champ des pratiques.

26 Praz, Plus d'argent avec moins d'impôt?; Keller, Visionen.

27 Alexis Spire, Faibles et puissants face à l'impôt, Paris 2012.

Problématiques et pistes de recherche

A partir de ces trois champs de recherche, cinq problématiques et pistes de recherche apparaissent comme centrales lorsque l'enjeu consiste à comprendre l'histoire des fiscalités cantonales aux XIX^e et XX^e siècles.

Tout d'abord, il s'agit de porter une attention majeure aux aspects matériels soulevés par toute fiscalité directe: la définition de la matière imposable; l'existence – ou non – d'un minimum de revenu ou de fortune non soumis à l'impôt, et la hauteur de celui-ci; l'ampleur des déductions et des exemptions fiscales; la proportionnalité ou la progressivité du taux d'imposition; en cas de progressivité, la courbe du barème d'imposition, etc. Remarquons au passage qu'à une ou deux exceptions près, une problématique n'a pas été abordée par l'historiographie de la fiscalité, ni en Suisse, ni à l'échelle internationale: la dimension genrée de l'imposition directe.²⁸ À cet égard, on devrait notamment se demander quel rôle ont joué, dans l'établissement de la législation, les considérations relatives à l'encouragement, respectivement au découragement du travail féminin, du mariage ou encore de la natalité.

Une attention tout aussi soutenue doit être accordée aux aspects formels de l'imposition directe, notamment à la question des moyens de contrôle accordés à l'administration fiscale, car si ces aspects sont souvent négligés par la recherche, ils n'en jouent pas moins un rôle aussi important que les dispositions matérielles: la procédure de taxation, c'est-à-dire de détermination de l'assiette de l'impôt; les organes chargés d'une telle procédure (organes communaux, cantonaux ou mixtes?); les possibilités et procédures de recours des contribuables et des autorités fiscales; les moyens de renseignement et de contrôle du fisc (déclaration fiscale volontaire ou obligatoire des contribuables? Ouverture des livres de comptes? Inventaire fiscal obligatoire ou facultatif lors du décès? Et dans quel délai après le décès? Levée du secret bancaire? etc.); la définition de l'évitement de l'impôt, soit la définition – pour reprendre les notions juridiques utilisées aujourd'hui en Suisse – de

²⁸ Edward McCaffery, *Where's the Sex in Fiscal Sociology? Taxation and Gender in Comparative Perspective*, in: Isaac [et al.], *The New Fiscal Sociology*, p. 216–236.

la soustraction ou de la fraude fiscale; les sanctions en cas de non-respect de la législation, en particulier en cas de soustraction ou de fraude fiscale, etc.

En deuxième lieu, il convient de s'intéresser aux résistances fiscales. Celles-ci exercent en effet une influence déterminante sur l'évolution de la fiscalité dans son ensemble, en contribuant notamment à façonner directement, mais aussi indirectement – en agissant entre autres sur la représentation de ce qu'est la justice fiscale parmi la majorité des citoyennes et citoyens – la législation fiscale. Ces résistances influencent par ailleurs fortement les pratiques des autorités fiscales ainsi que des contribuables et déterminent en partie les résultats – en termes de recettes – des différentes mesures fiscales adoptées.

Les résistances fiscales prennent deux formes. La première est collective: elle s'articule sur le plan politique et s'exprime à travers les partis politiques, les associations d'intérêt et les mouvements *ad hoc* de contribuables. Cette forme de résistance, qui ne pose pas de problème particulier à la recherche du point de vue de la méthodologie et de la définition des sources pertinentes, doit être prise en compte dans le cadre des deuxième et troisième champs d'études définis ci-dessus, soit ceux portant sur la législation et les pratiques fiscales.

La seconde forme est individuelle: à cet égard, il s'agit avant tout et surtout de la soustraction ou de la fraude fiscale ou encore de l'évasion fiscale (cette dernière étant entendue ici comme l'utilisation des lacunes ou des zones floues ou grises de la législation afin d'échapper à l'impôt) commises par les personnes physiques et morales particulières. Ces pratiques peuvent être fréquentes et mettre en jeu des montants très volumineux.²⁹ Bien que cette forme de résistance soit, par définition, difficile à cerner, la recherche historique ne peut pas se désintéresser du phénomène et dispose d'un certain nombre d'instruments permettant d'en comprendre, au moins approximativement, l'ampleur, le rôle, les mécanismes et les effets.³⁰ À cette forme individuelle de résistance s'en ajoute une autre, dont la portée matérielle est considérablement moindre que la précédente, mais qui est intéressante en ce

²⁹ Ballenegger, Réforme de l'imposition directe dans le canton de Berne; Praz, Plus d'argent avec moins d'impôt?; Keller, Visionen.

³⁰ Voir notamment Praz, Plus d'argent avec moins d'impôt?, p. 61.

qu'elle révèle des conceptions de la justice ou de la morale fiscales régnant au sein de la population: les lettres de protestation adressées par les contribuables aux autorités cantonales ou communales.³¹

En troisième lieu, il s'agit de questionner le rôle joué, dans l'évolution des politiques fiscales des cantons, par la concurrence à laquelle ils se livrent entre eux sur ce plan même. La portée de cette problématique étant relativement connue, il n'est guère besoin d'y insister ici.³² Notons cependant qu'il faudrait, dans de futures recherches, accorder une attention particulière à deux institutions: la Conférence des Directeurs cantonaux des Finances ainsi que de la Conférence des Fonctionnaires fiscaux d'État. En effet, ces institutions, qui n'ont quasiment pas été étudiées jusqu'à maintenant, paraissent avoir joué un rôle non négligeable dans le jeu des interactions ou des influences réciproques entre les politiques fiscales cantonales. Dès lors, dans une perspective d'histoire croisée, elles semblent offrir un lieu d'observation privilégié d'un tel jeu, notamment dans le domaine de la concurrence fiscale intercantonale.

La quatrième problématique qui devrait guider de futures recherches sur l'histoire fiscale des cantons est d'autant plus importante qu'elle est absente, ou presque, de l'historiographie, et qu'elle a une portée qui dépasse largement les frontières helvétiques. Il s'agirait d'analyser ce qu'on peut appeler la dimension internationale des politiques fiscales des autorités cantonales, plus précisément de comprendre comment et pourquoi ces politiques ont contribué à transformer la Suisse en paradis fiscal. Dès le tout début du XX^e siècle, la Suisse est devenue un paradis fiscal internationalement connu et elle l'est restée jusqu'à aujourd'hui.³³ Dans les domaines qui sont du ressort de l'État central, les facteurs ayant favorisé cette transformation sont assez bien éclairés.³⁴ Il s'agit, pour l'essentiel, de trois facteurs: 1) l'ancrage du secret

31 A ce propos, voir notamment Keller, *Visionen*, ainsi que la contribution de Kirchmayr dans ce volume.

32 Voir notamment Guex, *L'argent de l'État*, p. 101–128.

33 Guex, *L'émergence du paradis fiscal suisse*, p. 49–64; Guex, *The Emergence of the Swiss Tax Haven*.

34 Sébastien Guex, *The Origins of the Swiss Banking Secrecy Law and Its Repercussions for Swiss Federal Policy*, in: *Business History Review* 74/2 (2000), p. 237–266; Peter Hug, *Steuerflucht und die Legende vom antinazistischen Ursprung des Bankgeheimnisses*.

bancaire dans la législation helvétique, par l'adoption du fameux article 47 de la Loi sur les banques de 1934; 2) la distinction établie, dans la législation fiscale fédérale, entre la soustraction fiscale (*Steuerhinterziehung*) et la fraude fiscale (*Steuerbetrug*), la première n'étant pas considérée comme un délit pénal mais administratif; 3) une série de succès obtenus dans le domaine de la politique étrangère contre de puissants États cherchant à combattre ou entraver le paradis fiscal helvétique, en particulier le combat victorieux mené durant les années 1920 au sein de la Société des Nations contre toute disposition favorisant l'échange de renseignements fiscaux entre États, la signature dans les années 1930, avec des États aussi importants que l'Allemagne et la France, de Conventions de double imposition sans clause de levée du secret bancaire et, enfin, au sortir de la Deuxième Guerre mondiale, la lutte acharnée et conduite avec succès, principalement contre les États-Unis, pour préserver le secret bancaire.

En revanche, le rôle joué par les politiques cantonales dans la naissance et le développement de la Suisse en paradis fiscal opérant à l'échelle mondiale est encore largement méconnu. Pourtant, l'imposition directe restant du ressort exclusif (jusqu'en 1915), puis privilégié (de 1915 à aujourd'hui) des cantons, les autorités cantonales, sans doute stimulées par la concurrence fiscale à laquelle elles se livrent à l'intérieur même du pays, semblent être depuis le début du XIX^e siècle jusqu'à aujourd'hui, des acteurs majeurs d'une stratégie de *dumping* fiscal à l'échelle internationale. En voici quelques exemples: ce sont les autorités genevoises qui introduisent, en 1816 déjà, l'ancêtre du fameux «forfait fiscal» pour les résidents étrangers fortunés, afin d'attirer ces derniers dans le canton. Dès 1862, elles sont imitées par les autorités vaudoises et c'est aussi le Gouvernement vaudois qui conclut avec les autorités britanniques, en 1872, la première convention de double

Funktion und Risiko der moralischen Überhöhung des Finanzplatzes Schweiz, in: Jakob Tanner, Sigrid Weigel (Hg.), *Gedächtnis, Geld und Gesetz*, Zürich: 2002, p. 269–321; Robert Vogler, *Das Schweizer Bankgeheimnis. Entstehung, Bedeutung, Mythos*, Zürich 2005; Janick Schaufelbuehl, *La France et la Suisse ou la force du petit. Évasion fiscale, relations commerciales et financières (1940–1954)*, Paris 2009, p. 316–330; Patrick Emmenegger, *The Politics of Financial Intransparency. The Case of Swiss Banking Secrecy*, in: *Swiss Political Science Review* 20/1 (2014), p. 146–164; Farquet, *La défense du paradis fiscal suisse*.

imposition jamais signée au monde, dans le but d'accroître encore l'attractivité du canton aux yeux des riches rentiers britanniques.³⁵ Sous l'impulsion de la Chambre du Commerce de Zurich, les autorités du canton de Glaris introduisent, en mai 1903 déjà, un privilège fiscal visant à ce que des sociétés holdings ou des sociétés dites de domicile étrangères viennent s'établir dans le canton. Quelques mois plus tard, les autorités du canton de Saint-Gall introduisent à leur tour des dispositions analogues, afin de faire concurrence à Glaris.³⁶

Enfin, dernière problématique, il s'agit de s'interroger sur les effets de chacune des réformes fiscales. Cet examen vise à établir en termes chiffrés les suites de telle ou telle révision sur le volume global et/ou sur la composition interne des recettes fiscales. Mais il s'agit aussi de se pencher sur les effets de chacune d'entre elles sous un angle plus large, c'est-à-dire en tentant de déterminer leurs conséquences sur la répartition de la charge fiscale entre les différents groupes sociaux et/ou les différents secteurs économiques ou encore sur le développement socio-économique du canton. Cet examen est utile, d'une part, parce qu'en identifiant les gagnants et les perdants des réformes fiscales analysées, il contribue à mieux saisir les lignes de conflit qui se formeront dès lors et influenceront la forme et le contenu de la ou des réforme-s ultérieure-s. D'autre part, un tel examen inscrit l'histoire fiscale dans un contexte plus large d'histoire économique et sociale.

Conclusion

Nous espérons avoir montré dans cette introduction que les enjeux liés à la fiscalité des cantons sont cruciaux pour une meilleure compréhension de l'histoire suisse contemporaine: affrontements sociopolitiques autour de la

³⁵ Longchamp, L'introduction de l'impôt mobilier, p. 159; Sunita Jogarajan, The Conclusion and Termination of the 'First' Double Taxation Treaty, in: *British Tax Review* 3 (2012), p. 283–306.

³⁶ Paul-René Rosset, *Les holdings companies et leur imposition en Suisse*, Paris 1928, p. 77–90; Peter Stadler, *Die Besteuerung der Basisgesellschaften in der Schweiz unter besonderer Berücksichtigung der Domizil- und Hilfsgesellschaften*, Winterthur 1970, p. 26; van Orsouw, *Das vermeintliche Paradies*, p. 41.

répartition des richesses produites ou de l'extension de l'État social; développement économique, social et politique différencié entre régions du pays; concurrence fiscale à l'échelle nationale et internationale et essor du paradis fiscal helvétique. Autant de problématiques qui, parmi d'autres, ne peuvent être comprises sans une étude approfondie des fiscalités cantonales. Or, répétons-le, l'historiographie est loin de correspondre à l'importance déterminante occupée par cet échelon étatique. Pourtant, les travaux publiés récemment, aussi bien sur l'histoire de la fiscalité à l'échelle nationale qu'internationale, en particulier ceux qui combinent histoire institutionnaliste et histoire sociale, offrent une source d'inspiration méthodologique, des problématiques et des pistes de recherche – synthétisées dans la présente introduction – qui, nous n'en doutons pas, se révéleraient fécondes pour une histoire des fiscalités cantonales. Puisse donc le présent dossier stimuler les recherches dans ce domaine encore très largement méconnu.

Entre justice fiscale et concurrence. La fiscalité des sociétés anonymes à Zurich et Saint-Gall (années 1860-Première Guerre mondiale)

Sylvain Praz

Between Tax Justice and Competition. The Taxation of Limited Liability Companies in Zurich and St. Gallen (from the 1860s to the First World War)

In the nineteenth century, laws regarding the taxation of corporations were deficient. This led to numerous problems concerning the distribution of the tax burden, the definition of the tax base and the application of the law, as well as the fight against tax fraud. This article sheds light on some of these problems by analyzing a conflict between the *Schweizerische Rentenanstalt* (Swiss Insurance Corporation) and the tax authorities of Zurich, which was resolved through a special agreement for the taxation of this insurance company. It then shows how the cantons of Zurich and St. Gallen passed new legislation between 1903 and 1917 in response to these issues. In this context trade, industry and banking groups managed to maintain a relatively lenient taxation in line with their interests. Facing pressure from various political forces to increase corporate taxation, business groups pointed to the growing tax competition as an important argument to make their case.

Introduction

Cet article est consacré à l'interaction de deux phénomènes qui marquent l'évolution économique, politique et financière de la Suisse, depuis la seconde partie du XIX^e siècle jusqu'à la Première Guerre mondiale. D'une part, le recours croissant à la forme des sociétés anonymes (SA) pour financer et organiser les entreprises; d'autre part, la généralisation et l'intensification des impôts directs pour répondre aux besoins financiers des cantons.

Dans un premier temps, les dispositions légales ne sont pas du tout adaptées pour imposer les SA. Dans les cantons où ces sociétés sont imposées, l'impôt dépend surtout de la pratique des autorités fiscales, qui raisonnent souvent par des formes d'analogies avec l'imposition des personnes physiques. Un nombre important de cantons n'imposent pas du tout les SA avant les années 1870–1890, considérant que ce sont uniquement les

actionnaires qui sont imposables.¹ De nombreuses problématiques découlent de cet état de fait. Trois d'entre elles méritent d'être soulignées.

Premièrement, le manque de dispositions claires et explicites dans les législations fiscales provoque de nombreux conflits entre les organes dirigeants des SA et les autorités fiscales. Deuxièmement, l'imposition ou non des SA influence considérablement la répartition sociale de la charge fiscale. C'est en effet un moyen de toucher indirectement les classes fortunées qui possèdent ces entreprises. Ce fait est d'autant plus significatif qu'il est très difficile pour les autorités fiscales d'imposer les titres de ces entreprises (actions, obligations) qui sont massivement dissimulés par leurs détentrices et détenteurs. Troisièmement, l'imposition des entreprises est présentée comme un enjeu dans la concurrence économique entre les différents cantons. Cette dimension est particulièrement soulignée par les milieux du commerce et de l'industrie, qui œuvrent au maintien d'une fiscalité clémente pour les SA.

La littérature qui porte sur l'imposition des sociétés est avant tout le fait de juristes et d'économistes.² Ces travaux discutent en détail les caractéristiques juridiques et techniques des législations fiscales et leurs conséquences économiques pour les SA. Ils accordent une grande attention à la définition

1 Glaris est en 1903 le dernier canton à introduire formellement une imposition des SA. Georg Schanz, *Die Steuern der Schweiz in ihrer Entwicklung seit Beginn des 19. Jahrhunderts*, Stuttgart 1890, vol. 1, p. 38–41, 90–92; Balthasar Trümpy, *Glarus. Besteuerung der Aktiengesellschaften und Genossenschaften*, in: *Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Gemeindeverwaltung*, 1/n°10 (1900), p. 77; Wilhelm Gerloff, *Die kantonale Besteuerung der Aktiengesellschaften in der Schweiz*, in: *Zeitschrift für Schweizerische Statistik* 42 (1906), p. 165–247, ici p. 170–171, 194–195; Arthur Etter, *Die Besteuerung der Aktiengesellschaften in der Schweiz. Mit Steuerberechnungen und Belastungsvergleichen aus dem Bankgewerbe*, Zurich 1948, p. 2–3.

2 Schanz, *Die Steuern der Schweiz*, p. 91–99; Gerloff, *Die kantonale Besteuerung der Aktiengesellschaften*; Hans Mötteli, *Die Besteuerung der Aktiengesellschaft, der Genossenschaft und der Aktionäre im Kanton Zürich*, Zürich 1935; Etter, *Die Besteuerung der Aktiengesellschaften*; Max Trachsler, *Die steuerpolitische Behandlung der Kapitalgesellschaften im zürcherischen Steuersystem*, Winterthur 1954; Susanne Raas, *Die Entstehung der Besteuerung der juristischen Personen im Kanton Zürich und im Bund. Eine rechts-historische Studie zur Besteuerung insbesondere der Kapitalgesellschaften von der zweiten Hälfte des 19. Jahrhunderts bis zur Mitte des 20. Jahrhunderts*, Zurich 2012.

de la sujétion et de l'assiette fiscale. En particulier, au XIX^e siècle, une des questions centrales consiste à savoir dans quelle mesure et sous quelles conditions il est admissible d'imposer à la fois les SA et les actionnaires.³ Les enjeux sociopolitiques sous-jacents ne sont en revanche que peu abordés. Il en va de même de l'application effective des législations ainsi que des pratiques des autorités fiscales.

Sur la base essentiellement de sources d'archives, ma contribution vise à éclairer les luttes sociales et politiques qui entourent la mise en place et l'application des législations fiscales concernant les SA sur la base des cas d'études des cantons de Saint-Gall et de Zurich des années 1860 à la fin de la Première Guerre mondiale. Le début de la période est marqué par l'adoption en 1863 à Saint-Gall d'une loi d'impôt sur le revenu, qui est l'une des premières en Suisse à contenir des dispositions explicitement spécifiques aux SA. Elle se clôt par l'adoption en 1917 d'une refonte complète du système d'impôt zurichois. Cette refonte marque un jalon important de l'histoire fiscale en Suisse, car le modèle zurichois exerce jusqu'à la fin de la Deuxième Guerre mondiale une forte influence sur les autres cantons et la Confédération.⁴

L'émergence des SA et leur imposition au XIX^e siècle

L'existence d'entreprises organisées sur le principe de la SA est antérieure au XIX^e siècle. Toutefois, ce n'est que dans la seconde moitié du XIX^e siècle que leur nombre et leur poids économique s'accroissent considérablement.⁵ Si les

3 Le Tribunal fédéral adopte une jurisprudence constante qui autorise cette forme de «double imposition», voir : Jakob Steiger, *Die Besteuerung der nicht physischen Personen*, in: *Zentralblatt für Staats- und Gemeindeverwaltung* 4/n°16 (1904), p. 127–131; Gerloff, *Die kantonale Besteuerung der Aktiengesellschaften*, p. 207–224; Raas, *Die Entstehung der Besteuerung*, p. 145–156.

4 Etter, *Die Besteuerung der Aktiengesellschaften*, p. 22, 30–31, 36 et 93; Karlheinz Keck, *Die Entwicklung zur allgemeinen Einkommenssteuer in der Schweiz*, Stuttgart 1967, p. 223–224.

5 Alfred Furrer, *Volkswirtschafts-Lexikon der Schweiz*, vol. 1, Berne 1885, p. 23–29. Bureau fédéral de la statistique, *Notice statistique sur les sociétés anonymes*, in: *Journal de statistique suisse* 1 (1904), p. 100–117, ici p. 100, 107.

activités des SA touchent alors à une grande diversité de secteurs économiques, c'est surtout dans le domaine des chemins de fer et dans le secteur financier (banques, assurances, sociétés financières) que des capitaux particulièrement élevés sont mobilisés. Relevant d'abord du domaine du droit cantonal, les dispositions juridiques concernant les SA sont centralisées dans le code des obligations fédéral en 1881.⁶ En comparaison internationale, ces dispositions sont très peu contraignantes et la création de ces sociétés en Suisse est relativement simple, notamment en comparaison avec l'Allemagne. Ce facteur, entre autres, contribue à expliquer la forte densité de SA en Suisse à l'orée du XX^e siècle.⁷

Le poids croissant des SA peut aussi se mesurer à l'aune des statistiques fiscales. À Zurich, des projections pour l'année 1900 estiment que les 323 sociétés (SA et coopératives)⁸ imposées contribuent pour 12,5 % des recettes des impôts sur le revenu et la fortune.⁹ Pour l'année 1909, leur part est estimée à près de 16,5%.¹⁰ Dans le cas de Saint-Gall les données à disposition sont plus riches, comme l'illustre le tableau suivant.

6 Martin Lüpold, *Der Ausbau der «Festung Schweiz»: Aktienrecht und Corporate Governance in der Schweiz, 1881–1961*, Thèse de doctorat, Zurich, 2010, p. 58–66; Raas, *Die Entstehung der Besteuerung*, p. 35–50.

7 Gerloff, *Die kantonale Besteuerung der Aktiengesellschaften*, p. 165–166; Sur l'attractivité de la place helvétique déjà au XIX^e siècle, voir aussi Serge Paquier, *Swiss Holding Companies from the Midnineteenth Century to the Early 1930s. The Forerunners and Subsequent Waves of Creations*, in: *Financial History Review* 8/2 (2001), p. 163–182; Sur la dimension fiscale de cette politique d'attraction, Sébastien Guex, *The Emergence of the Swiss Tax Haven, 1816–1914*, in: *Business History Review* 95 (2021), p. 1–20, ici p. 6–10.

8 Cet article se concentre sur l'imposition des SA, mais il faut noter que les coopératives sont soumises pour l'essentiel aux mêmes dispositions légales.

9 Staatsarchiv des Kantons Zürich (StAZH), R 131 c.2, *Berechnung der mutmasslichen Staatssteuererträge nach Massgabe des Kommissionsentwurfs betreffend das Gesetz über direkte Staatssteuern vom 10. Januar 1902*, 05.02.1902, p. 2, tableaux IV et VI; *Rechenschafts-Bericht des Regierungsrates an den Zürcherischen Kantonsrat (Rechenschaftsbericht ZH) 1900*, p. 273.

10 *Gesetz betreffend die direkten Steuern*, 10.08.1912, *Amtsblatt des Kantons Zürich (Amtsblatt ZH)*, p. 710; *Rechenschaftsbericht ZH 1909*, p. 210.

Année	Nombre de sociétés (SA+coopératives)	Impôts sociétés (frs) ¹¹	Impôts personnes physiques (frs)	Part des sociétés dans les impôts directs (%)
1864	6	24'569	289'966	7,8
1870	22	23'774	593'139	3,9
1885	72	91'144	806'779	10,2
1903	105	184'658	1'663'757	10,0
1904	104	203'393	1'698'065	10,7
1905	123	430'387	2'155'680	16,6
1916	271	849'445	2'657'930	24,2
1917	280	1'021'157	2'849'739	26,4

Tab 1: Impôt cantonal sur les sociétés (SA et coopératives) dans le canton de Saint-Gall, en francs nominaux. Source: Amtsbericht des Regierungsrathes an den Grossen Rath des Kantons St. Gallen über das Jahr (Amtsbericht SG) 1885, p. 271; ainsi que les Amtsberichte et comptes des années correspondantes.

Ce tableau montre non seulement l'importance croissante des sociétés du point de vue absolu, mais également relativement aux recettes fiscales totales.

Dans les deux cantons, ces recettes découlent essentiellement de quelques grandes sociétés, avant tout des banques et des assurances, comme le montrent les données suivantes pour l'année 1900.¹²

¹¹ La statistique porte sur l'impôt cantonal sur les sociétés. Ne sont pas compris les impôts communaux, ni les éventuels impôts des actionnaires. Avant 1905, année de l'entrée en vigueur de la loi fiscale de 1903, l'impôt porte uniquement sur le bénéfice de la société; par la suite, il porte sur le bénéfice et le capital. Pour plus de détails, voir les références données ci-après concernant les lois fiscales de 1863 et 1903.

¹² Dans les deux cantons, les compagnies de chemins de fer bénéficient d'avantages fiscaux dans le cadre des concessions. Rechenschaftsbericht ZH 1871, p. 63; StAZH, MM 3.4, RRB 1890/0811, 01.05.1890; «Gesetzvorschlag betreffend Besteuerung der Eisenbahnunternehmungen», 06.12.1871, Amtsblatt des Kantons St. Gallen (Amtsblatt SG) 1871, p. 633–638; Staatsarchiv des Kantons St. Gallen (StASG), KA R.155–1–23, Subkommission für die Vorberatung des Staatssteuergesetzes, 02.03.1903, p. 3.

Zurich	Impôt cantonal (frs)	Saint-Gall	Impôt cantonal (frs)
Kreditanstalt	143'200	Stickerie Feldmühle	25'661
Zürich' Allgem. Unfallversich.-Ges.	81'904	Helvetia Feuer	24'072
Unfallversichg.-Ges. Winterthur	48'436	Helvetia Transport	16'376
Bank für elekt. Unternehmungen	47'366	Bankverein SG	12'326
Maschinenfabrik Oerlikon	39'292	Bank in St. Gallen	11'973
Leu & Co	30'840	Toggenburger Bank	10'000
Eidgenöss. Bank in Zürich	30'196	Kreditanstalt SG	8'994
Lokomotivfabrik	22'572	Konsumverein SG	6'112
Hypothekarbank Winterthur	16'164	Weberei Azmoos	4'319
Bank in Winterthur	15'744	Aktienbrauerei Wil	2'642
Total top 10	475'714	Total top 10	122'474
Ensemble (323 sociétés)	825'184	Ensemble (~100 sociétés)	166'049
% top 10 sur ensemble	57,65	% top 10 sur ensemble	73,76

Tab 2: Pour le canton de Saint-Gall, qui publie chaque année la contribution de toutes les sociétés, il s'agit des 10 sociétés payant le plus d'impôts. Pour le canton de Zurich, il s'agit des 10 plus grosses sociétés sur la trentaine retenue pour effectuer des projections. Source: Amtsbericht SG 1902, p. 352–355; StAZH, R 131.1.9, Zu den Entwürfen für ein zürcherisches Steuergesetz. [...] Im Auftrage der Finanzdirektion bearbeitet vom Kantonalen Steueramt, avril 1903, Table XV.

À Saint-Gall, les premières dispositions légales spécifiques aux SA remonte à la loi d'impôt sur le revenu du 25 mars 1863. Auparavant, les SA échappaient à l'impôt, suite à une décision du Tribunal cantonal en 1861. Ce dernier a estimé que les actions devaient être imposées directement et uniquement auprès des actionnaires.¹³ La loi de 1863 soumet les SA à un impôt de 5 % sur le bénéfice net après déduction de 4 % du capital d'exploitation.¹⁴ Par contre, les SA demeurent exonérées d'impôt sur le capital au niveau cantonal.¹⁵ Pour

13 Schanz, Die Steuern der Schweiz, vol. 2, p. 318.

14 La déduction d'un intérêt propre sur la fortune et la sujétion au titre de l'impôt sur le revenu uniquement du rendement excédentaire est très courante au XIX^e siècle, et persiste dans certains cantons jusqu'à la Deuxième Guerre mondiale, Etter, Die Besteuerung der Aktiengesellschaften, p. 37.

15 J'utilise dans cet article systématiquement les termes de «bénéfice» (Ertrag) et «capital» (Kapital) pour parler de l'assiette fiscale des SA. Toutefois, les termes utilisés dans les lois sont les mêmes que pour le «revenu» (Einkommen ou Erwerb) et la «fortune»

le Petit Conseil, qui justifie cette exonération, la contribution fiscale des SA doit rester modeste afin de ne pas entraver le développement économique du canton.¹⁶

À Zurich, la loi du 24 avril 1870 prévoit la sujétion fiscale des «Korporationen» au même titre que les personnes physiques, mais ne contient aucune disposition plus précise.¹⁷ C'est par le biais des mesures d'application et la pratique que l'imposition des SA se règle. Les premières instructions du Conseil d'État indiquent que les SA doivent fiscaliser leurs réserves, tandis que les actions doivent être imposées auprès des personnes qui les détiennent.¹⁸ Le bénéfice est imposé après déduction d'un intérêt variant entre 4 % et 5 % du capital.

Par ailleurs, dans les deux cantons, des dispositions particulières régissent l'imposition des biens fonciers et immobiliers des SA au niveau communal. Ces biens sont imposés dans la commune où ils se situent et les hypothèques ne peuvent pas être déduites. Le but est d'éviter que les industries puissent se soustraire complètement à l'impôt dans ces communes – où elles génèrent des coûts importants, par exemple en termes d'infrastructures ou pour scolariser les enfants de la population ouvrière – en établissant leur siège dans une autre commune avec de faibles taux d'impôts.¹⁹

(Vermögen) des personnes physiques jusqu'en 1917 à Zurich et 1944 à Saint-Gall (bien qu'à Saint-Gall une révision en 1916 introduise déjà partiellement les notions de «bénéfice» et de «capital»). Pour l'introduction de la distinction entre ces notions par le canton de Bâle-Ville, voir la note 50 ci-dessous.

16 StASG, KA R-155-1-13, Message du Conseil d'État, 14.11.1860, p. 8-9.

17 Heinrich Ernst, *Die direkten Staatssteuern des Kantons Zürich im neunzehnten Jahrhundert*, Winterthur 1903, p. 103-185; Trachsler, *Die steuerpolitische Behandlung*, p. 17-20; Raas, *Die Entstehung der Besteuerung*, p. 50-70 et 163-170.

18 *Anleitung betreffend das bei der Selbsttaxation des Vermögens und Einkommens zu beobachtende Verfahren*, 22.06.1870, *Amtsblatt ZH*, p. 1208-1209.

19 Voir par exemple, *Bericht zum Gesetzesentwurf betreffend das Gemeindegewesen*, 07.06.1874, *Amtsblatt ZH*, p. 1177-1178; Othmar Müller, *Die Gemeindesteuern unter besonderer Berücksichtigung der politischen Gemeinde*. Separatdruck aus der «*Zeitschrift für schweizerische Statistik*», 1897, p. 8-9.

L'imposition des sociétés dans la pratique : une source de conflits permanents

Le manque de réglementation claire ainsi que les pratiques changeantes des autorités fiscales provoquent de nombreux conflits entre les contribuables et les autorités fiscales.²⁰ Cet aspect peut être illustré par le long contentieux qui oppose la *Schweizerische Rentenanstalt* au gouvernement zurichois entre 1885 et 1891.

Le cas de la *Rentenanstalt* porte sur un poste intitulé «Gewinnfonds» dans son bilan (plus de 720'000 frs en 1870 et plus de 3,6 mios frs en 1887).²¹ Selon la *Rentenanstalt*, elle doit pouvoir déduire ses engagements (la couverture des risques) envers les assurés, ce qui revient pratiquement à l'exonérer. Pour la période remontant à 1870, elle demande le remboursement de 363'964 frs (290'090 frs d'impôts contestés et 73'874 frs d'intérêts) par le canton et la ville de Zurich, sur un total d'impôts payés de 311'109 frs.²² La *Rentenanstalt* affirme que les sociétés d'assurances concurrentes, sises en dehors de Zurich, seraient significativement moins imposées.²³ Sa capacité concurrentielle en souffrirait et elle menace de déplacer son siège si ses revendications ne sont pas entendues.

20 Walter Wettstein, *Die Steuerreform im Kanton Zürich*, Zurich 1915, p. 17–18, 35–36, 54 et 114–128; Emil Richard, *Kaufmännische Gesellschaft und Zürcher Handelskammer 1873–1923*, Zürich 1924, vol. 2, p. 827–830; Hans Mötteli, *Die Besteuerung der Aktiengesellschaft*, p. 9.

21 StAZH, R 138, *Steuerrückforderungsklage vor Bezirksgericht und Obergericht Zürich*, 1889, p. 42.

22 StAZH, R 138, *Plainte au Tribunal fédéral du directeur Widmer, au nom de la Rentenanstalt, contre le canton de Zurich*, 15.09.1887, p. 13–15.

23 Elle ne donne toutefois pas de chiffres et affirme uniquement que ce type de fonds est généralement exonéré, StAZH, R 138, *Copie d'une lettre du directeur Widmer, au nom de la Rentenanstalt, au Conseil fédéral*, 12.03.1888, p. 3 et 6. Une décennie plus tard, la *Rentenanstalt* explique que certaines compagnies concurrentes, notamment à Bâle-Ville, seraient même complètement exonérées, StAZH, R 131.2, *Eingabe der Schweizerischen Lebens- und Rentenanstalt in Zürich an die kantonsrätliche Kommission für Vorberatung des Gesetzes betr. direkte Staatsteuer und Abänderung einiger Bestimmungen betr. Gemeindesteuern*, [31.01.1900], p. 5–6.

Une longue bataille judiciaire s'engage.²⁴ Le Tribunal fédéral se déclare incompétent, les tribunaux zurichois rendent des jugements contradictoires, tandis que le Conseil d'État ne reconnaît de toute manière pas la compétence de l'*Obergericht* en la matière. En 1891, avant que le conflit de compétences entre ces autorités ne soit tranché, un accord intervient entre la *Rentenanstalt*, le canton, et la ville de Zurich. La société doit désormais payer l'impôt sur 40 % du fond en question, tandis que le canton et la ville remboursent près de 115'000 frs.²⁵

La *Rentenanstalt* dit maintenir son interprétation juridique, mais son Conseil de surveillance veut «um des Friedens Willen und aus Rücksicht auf anderweitige Interessen der Rentenanstalt den Wünschen der Staats- & Steuerbehörden so weit als möglich entgegenkommen».²⁶ Ces «autres intérêts» ne sont pas explicités dans les sources consultées. Il s'agit probablement de réduire les risques judiciaires, mais aussi d'éviter que des démarches législatives particulières ne soient entreprises à son encontre.²⁷

En plus des dissensions avec les autorités fiscales, les changements dans l'application de la loi provoquent aussi des conflits entre les contribuables eux-mêmes. Par exemple, en 1903, la compagnie d'assurance *Helvetia* se plaint d'être défavorisée par rapport à la *Rentenanstalt*, qui aurait passé un

24 De nombreuses sources relatives à la procédure judiciaire et aux négociations se trouvent dans le dossier StAZH, R 138.

25 StAZH, R 138, Copie d'une lettre du directeur de la *Rentenanstalt* Widmer au Steuervorstand de la ville de Zurich, 02.04.1891.

26 StAZH, R 138, Auszug aus dem Protokoll des Aufsichtsrates vom 8. April 1891.

27 Ces risques sont réels. Sur le plan législatif, au début des années 1880, la Commission de gestion du Grand Conseil propose en effet une législation spéciale pour l'imposition des assurances. Sur le plan judiciaire, le Grand Conseil tranche le conflit de compétences en faveur du Conseil d'État en 1902. Bericht und Antrag der Kommission des Kantonsrates für Prüfung des Rechenschaftsberichtes des Regierungsrathes und des Jahresberichtes des Kirchenrates betreffend das Jahr 1882, Amtsblatt ZH 1883, p. 488; Kantonsratsprotokolle des Kantons Zürich (KRPZH), 17.08.1903, p. 634–650.

nouvel accord en 1901 l'exonérant d'impôts sur son bénéfice.²⁸ Ce genre de récriminations est assez fréquent.²⁹

À Saint-Gall, la situation est similaire. Dans son rapport d'activité pour l'année 1900, le Département des finances admet ouvertement que le manque de clarté des dispositions fiscales en ce qui concerne l'imposition des entreprises l'oblige à passer des accords afin de régler les conflits.³⁰

Bien entendu, ces conflits découlent avant tout d'intérêts divergents du point de vue économique et financier. Cependant, les lacunes des dispositions législatives, en matière de sujétion et d'assiette fiscale, mais aussi en ce qui concerne la procédure d'imposition et la délimitation des compétences des autorités fiscales, rendent leur résolution particulièrement difficile, longue et incertaine.

Les débats et pressions pour renforcer l'imposition des sociétés au tournant du XX^e siècle

Dans les deux cantons, pendant le dernier tiers du XIX^e siècle, plusieurs forces sociales revendiquent une fiscalité plus progressive, dont notamment une contribution fiscale accrue des SA. Ces revendications doivent être comprises dans le contexte plus large de l'opposition croissante à la concentration du pouvoir des grands capitalistes. Ce phénomène s'incarne notamment dans le mouvement démocratique.³¹ Celui-ci débouche sur la création du Parti démocratique, qui agrège un électorat ouvrier ainsi que des couches de la petite et moyenne bourgeoisie autour de revendications demandant un accroissement des droits populaires et une politique sociale renforcée. En conjonction avec le Parti

28 StAZH, R 145, Lettre de recours de l'avocat H. Weisflog, représentant l'*Helvetia*, au Conseil d'État, octobre 1901; *Ibid.*, Lettre du président Wiedemann et du directeur Egli de l'*Helvetia* au directeur des finances H. Ernst, 12. 11. 1901.

29 StAZH, RR I 192.57, Protokoll der Finanzdirektion (PF), 15.10.1909, nr. 755; StAZH, RR I 192.66, PF, 06.03.1918, nr. 225.

30 Amtsbericht SG 1900, p. 335, 343–344.

31 Erich Gruner, *Die Parteien in der Schweiz*, 2e édition, Berne 1977, p. 77–86; Martin Schaffner, *Die demokratische Bewegung der 1860er Jahre. Beschreibung und Erklärung der Zürcher Volksbewegung von 1867*, Bâle 1982.

démocratique, les revendications fiscales progressistes sont aussi activement portées par la Société du Grütli. Dans le canton de Saint-Gall, cette dernière revendique explicitement une imposition renforcée des SA, dont la position est jugée privilégiée par rapport aux autres contribuables.³² Dans le canton de Zurich, elle demande un droit de timbre sur les actions et obligations.³³

Le mécontentement de ces couches sociales prend aussi des formes plus radicales suite à la dépression économique des années 1870–1880. La petite bourgeoisie agricole est notamment mobilisée par le mouvement des *Bauernbünde* au début des années 1890.³⁴ Ce dernier adopte une rhétorique antimoderniste et anticapitaliste. Il revendique dans ce cadre des mesures fiscales défavorables aux milieux du commerce et de l'industrie.³⁵ La remise en cause du libéralisme manchestérien – dont la SA est une forme emblématique – traverse également la petite bourgeoisie commerciale et industrielle.³⁶ La

32 Stadtarchiv St. Gallen, ASP 1.76, Protokoll des Kantonal-Vorstandes des st. gallisch. Grütli-Vereins. Sitzung des Kantonal-Komite mit dem demokratischen Komite 02.02. [1898]; *Ibid.*, Delegiertenversammlung des Kantonalverbandes st. gallischer Grütli- und Arbeitervereine, 27.03.1898.

33 StAZH, R 131.1.6, Lettre du Kantonalvorstand züricherischer Grütli- und Arbeitervereine au Conseil d'État, 28.04.1892; Voir aussi StAZH, R 131.1.6, Kreisschreiben an die Sektionen des Kantonalverbandes zürcher. Grütli und Arbeitervereine, 01.12.1891.

34 Jacob Ammann, *Der zürcherische Bauernbund (1891–1904). Ein Beitrag zur Bauernbewegung im Kanton Zürich*, Zurich 1925; Werner Baumann, *Bauernstand und Bürgerblock. Ernst Laur und der Schweizerische Bauernverband 1897–1918*, Zurich 1993, p. 60–64; Christine Odermatt, *Zwischen «Idealpolitik» und «Magenfrage». Die Entstehung der Bauernpolitischen Vereinigung des Kantons St. Gallen (1914–1919)*, Mémoire de master, Zurich 2011, p. 1–2 et 16–17.

35 Archiv für Zeitgeschichte (AfZ), IB–ZHK, A.3.2.1.3, Vorstand Handelskammer, 21.12.1895, p. 291–292, et 18.01.1896 p. 283–284; Die Steuerinitiative des Bauernbundes, in: *Neue Zürcher Zeitung (NZZ)*, 19.03.1896.

36 Erich Gruner (Hg.), *Arbeiterschaft und Wirtschaft in der Schweiz, 1880–1914. Soziale Lage, Organisation und Kämpfe von Arbeitern und Unternehmern, politische Organisation und Sozialpolitik*, Zürich 1988, vol. 2/2, p. 1373–1410; Albert Tanner, *Arbeitssame Patrioten – wohlstandige Damen. Bürgertum und Bürgerlichkeit in der Schweiz 1830–1914*, Zurich 1995, p. 506–514 et 672–680; Cédric Humair, *Développement économique et État central (1815–1914). Un siècle de politique douanière suisse au service des élites*, Berne 2004, p. 11, 317–320, 438–448 et 467–471.

période est aussi marquée par la montée en puissance du mouvement ouvrier et l'émergence du Parti socialiste comme force politique. Dans le canton de Saint-Gall, l'aile chrétienne-sociale au sein du Parti conservateur capte une part importante de l'électorat ouvrier catholique et défend des positions proches du Parti démocratique sur les questions économiques et financières.³⁷

En plus des revendications de ces forces sociales, les besoins croissants des finances publiques jouent également un rôle important. Dans le canton de Saint-Gall, la révision de la Constitution en 1890 accroît significativement les besoins financiers du canton pour prendre en charge une série de nouvelles mesures sociales.³⁸ À Zurich, en plus du canton, ce sont surtout les communes qui ont besoin de nouvelles recettes fiscales.³⁹ En particulier, l'assainissement financier des communes rurales devient un enjeu important des débats relatifs à la crise affectant la paysannerie. L'imposition renforcée des SA figure à ce titre en bonne place parmi les mesures envisagées.⁴⁰ Le but est d'augmenter les recettes fiscales de l'État – en imposant surtout les autres classes sociales, dont les milieux capitalistes – afin de permettre un certain nombre de dispositions favorables à la paysannerie.⁴¹

Enfin, les gouvernements des deux cantons tentent depuis des décennies, sans succès, de mener des réformes afin de lutter contre la fraude massive qui gangrène leurs systèmes fiscaux. L'imposition des SA est considérée à ce titre

37 Walther Baumgartner, *Die Christlichsoziale Partei des Kantons St. Gallen 1911–1939*. St. Galler Arbeiterschaft und Angestellte zwischen Katholizismus und Sozialismus, St.-Gall 1998, p. 29–43 et 395.

38 Otmar Voegtli, *Der Kanton St. Gallen auf dem Weg zur Verfassung von 1890*, Zürich 1969, p. 236–242.

39 Bericht der Staatsrechnungsprüfungskommission an den Kantonsrat über die Staatsrechnung 1897, 25.11.1898, *Amtsblatt ZH*, p. 1018–1019 et 1041.

40 KRPZH, 11.03.1891, p. 31–32; *StAZH*, R 131.1.6, Procès-verbaux de la 1. Section der XXI^e Kommission [für Hebung des Nothstandes in der Landwirthschaft], programme de décembre 1891.

41 Bericht der Siebnerkommission für Antragstellung zur Hebung des Nothstandes der Landwirthschaft an den Kantonsrath, 24.02.1893, *Amtsblatt ZH*, p. 242–259; Voir aussi Bericht über die Thätigkeit des zürcherischen landw. Vereins und seiner Zweigvereine für 1891, p. 1 et 6–7.

comme un moyen d'atteindre les capitaux mobiliers (actions, obligations) qui échappent sinon trop facilement à l'impôt.⁴²

Le projet de la *Handelskammer* de Zurich de 1901

En octobre 1899, le Conseil d'État zurichois présente un vaste projet de réforme. Il prévoit une imposition renforcée des SA, justifiée en particulier par les avantages concurrentiels que procure cette forme juridique.⁴³ Il entend également introduire une imposition à la source des obligations et étendre de manière considérable les moyens de contrôle des autorités fiscales. Les SA sont comprises dans le projet comme un maillon de la lutte contre la fraude fiscale, qui est présentée comme l'objectif central de la réforme.⁴⁴

Le tableau suivant offre une comparaison des recettes fiscales issues de l'imposition des SA entre le droit en vigueur, ce projet, ainsi que ceux qui suivront jusqu'en 1902.

	Loi 1870 (frs)	Conseil d'État 1899 (frs)	Handelskammer (frs)	Commission 1902 (frs)
30 sociétés	568'619	1'578'205	610'863	1'115'477
Estimation totale	825'184	2'578'650	860'863	1'822'577

Tab. 3. Estimations des recettes fiscales en francs sur la base des taxations pour 1900 sous le droit en vigueur (Loi 1870), sous le projet du Conseil d'État de 1899, de la *Handelskammer* en 1901/1902 et de la Commission du Grand Conseil en 1902. Source: StAZH, R 131.1.9, Zu den Entwürfen für ein zürcherisches Steuergesetz. [...] Im Auftrage der Finanzdirektion bearbeitet vom Kantonalen Steueramt, avril 1903, Tables XV–XVIII.

⁴² Botschaft des Regierungsrates des Kantons St. Gallen an den Grossen Rat desselben zum Gesetzesentwurf vom 14. März 1899 betreffend die direkten Staatssteuern, 17.04.1899, Amtsblatt SG, vol. 1, p. 349–355.

⁴³ Pour une discussion plus détaillée des justifications théoriques apportées à l'époque pour des impôts spéciaux sur les SA, Gerloff, *Die kantonale Besteuerung der Aktiengesellschaften*, p. 225–227.

⁴⁴ Gesetz betreffend direkte Staatssteuer und Abänderung einiger Bestimmungen betreffend Gemeindesteuern, 16.10.1899, Amtsblatt ZH, p. 991 et 999–1001.

Ce projet du Conseil d'État provoque immédiatement des réactions très négatives des milieux du commerce et de l'industrie.⁴⁵ Ils jugent que la charge fiscale qui en découlerait pour les SA est beaucoup trop élevée et que sa conséquence serait une fuite massive des capitaux. Toutefois, c'est l'intervention de la *Handelskammer* qui se révèle décisive. La démarche mérite que l'on s'y arrête, car au-delà de Zurich et Saint-Gall, elle exerce une influence sur tout le territoire fédéral, et cela jusqu'à la Deuxième Guerre mondiale au moins.

Dans un premier temps, la *Handelskammer* entreprend une étude détaillée afin de préparer les matériaux pour ses «vertrauten Mitglieder» au sein de la Commission du Grand Conseil nommée pour délibérer sur le projet du Conseil d'État.⁴⁶ Parmi ces membres de confiance, on compte le président de cette commission, le président radical de la ville de Zurich Robert Billeter, ainsi que Paul Usteri, directeur de la *Schweizerische Rentenanstalt* et membre de la Direction de la *Handelskammer*.⁴⁷

L'étude de la *Handelskammer* est préparée par son secrétaire, Emil Richard, puis soumise à une commission interne, composée de quatre personnalités très influentes: Hans Wunderly-von Mural, directeur de l'une des plus importantes filatures du pays, président de la *Handelskammer* et de l'Union Suisse du Commerce et de l'Industrie; Julius Frey, directeur du Crédit Suisse; P. Usteri; Eduard Graf, président de la Banque cantonale de Zurich et élu démocrate au Grand Conseil.⁴⁸ Finalement, un système proposé par E. Richard, inspiré de la législation de Bâle-Ville, est retenu.⁴⁹

45 Pour une description en détail du projet du Conseil d'État et une discussion des principales réactions, voir Ernst, *Die direkten Staatssteuern des Kantons Zürich*, p. 220–248.

46 AfZ, IB–ZHK, A.3.2.1.3, Vorstand Handelskammer, 21.10.1899, p. 133–134.

47 AfZ, IB–ZHK, A.3.2.1.3, Vorstand Handelskammer, 12.01.1900, p. 161.

48 AfZ, IB–ZHK, A.3.2.1.3, Vorstand Handelskammer, 22.05.1899, p. 174–175.

49 Il est avant tout jugé avantageux pour sa simplicité et sa prévisibilité. AfZ, IB–ZHK, A.3.2.1.3 Kommissionssitzung der Zürcher Handelskammer, 07.11.1900, 14.11.1900, 21.11.1900 et 28.11.1900. Le canton de Bâle-Ville est le premier canton en Suisse à réviser son droit fiscal afin d'introduire un système complètement séparé, systématique et cohérent, pour l'imposition des SA. Jusqu'en 1879, le canton de Bâle-Ville n'impose pas les SA. En 1879, une «patente», soit un faible impôt sur le capital actionnarial, est introduite. C'est surtout la loi fiscale du 14 octobre 1889 qui marque une rupture, avec un

Toutefois, sur proposition de J. Frey, il doit être adapté afin d'imposer plus fortement les sociétés avec peu de capitaux qui réalisent des bénéfices très élevés, par exemple à travers des activités spéculatives.⁵⁰

La *Handelskammer*, par la voix de son secrétaire E. Richard, intervient publiquement avec l'édition en mars 1901 d'une brochure de 172 pages adressée au Grand Conseil de Zurich.⁵¹ Ce projet propose d'imposer les bénéfices à un taux variant en fonction de la rentabilité de l'entreprise, ce qui constitue alors, à ma connaissance, une innovation. Selon les estimations livrées dans le projet, l'imposition des SA serait légèrement accentuée par rapport au droit en vigueur.⁵² Les milieux du commerce et de l'industrie acceptent une augmentation modérée de la contribution des SA pour plusieurs raisons.⁵³

système qui impose le capital et le bénéfice à des taux fixes. Cette loi marque aussi le passage de l'usage des termes «bénéfice» au lieu de «revenu» et de «capital» au lieu de «fortune» en ce qui concerne l'imposition des sociétés, afin de bien définir et distinguer l'assiette fiscale des SA par rapport à celles des personnes physiques, Gerloff, *Die kantonale Besteuerung der Aktiengesellschaften*, p. 203–205 ; Etter, *Die Besteuerung der Aktiengesellschaften*, p. 3, 19, 31. Sur la question de la distinction des notions à la base de la définition des assiettes fiscales entre SA et personnes physiques, voir aussi Raas, *Die Entstehung der Besteuerung*, p. 2, 62–70, 77–87.

⁵⁰ AfZ, IB–ZHK, A.3.2.1.3, Kommissionssitzung der Zürcher Handelskammer, 28. 11. 1900, p. 34–36.

⁵¹ Emil Richard, *Vorschläge zur Revision des Staatssteuergesetzes des Kantons Zürich*, Zürich 1901.

⁵² Ces estimations reposent toutefois sur un nombre limité d'exemples. La brochure souligne que les statistiques disponibles ne permettent pas de véritables projections, voir: Richard, *Vorschläge zur Revision des Staatssteuergesetzes des Kantons Zürich*, p. 155–157 et 166. Pour les projections ultérieures de l'administration fiscale, voir le tableau 3.

⁵³ La situation présente certaines analogies avec les luttes qui se déroulent autour de l'imposition des sociétés aux États-Unis à la même période, Monty Hindman, *The Rise and Fall of Wealth Taxation: an Inquiry into the Fiscal History of the American States*, Thèse de doctorat, University of Michigan 2010, p. 19–21, 207–208, 278–281, 303–304, 319–320, 335–337 ; Voir aussi Steven A. Bank, *From Sword to Shield. The Transformation of the Corporate Income Tax, 1861 to Present*, Oxford 2010, p. 1–110.

Parmi eux, une fraction importante admet la nécessité d'augmenter les moyens financiers de l'État, du moins dans une certaine mesure.⁵⁴ Or, une augmentation des recettes fiscales ne peut pas se faire exclusivement au détriment des autres classes sociales. La *Handelskammer* juge préférable d'offrir une augmentation modérée des impôts sur les SA, plutôt que de s'accrocher à des positions largement rejetées par le corps électoral.⁵⁵ C'est également un prix jugé acceptable pour renforcer la sécurité juridique et mieux encadrer les pratiques, souvent jugées arbitraires, des autorités fiscales.⁵⁶

Surtout, cette augmentation modérée de l'imposition des SA s'inscrit dans un programme fiscal plus large visant à réduire les taux d'impôt sur les détentrices et les détenteurs privés de capitaux, comme le souligne la brochure de mars 1901 :

Dieses System setzt dann aber auch gleichzeitig voraus, dass auf der einen Seite der Steuerfuss für die allgemeine Einkommensteuer herabgesetzt und die Aktionäre damit etwelchermaassen [sic] entlastet werden, und dass auf der andern Seite die der Aktiengesellschaft auferlegte Steuer für diese auch erträglich sei.⁵⁷

Dans un premier temps, les milieux du commerce et de l'industrie ne parviennent pas à imposer leurs vues. En commission du Grand Conseil, ils font face à une alliance des élus démocrates, socialistes et des représentants des milieux agricoles qui soutiennent une imposition considérablement

⁵⁴ Conrad Cramer-Frey, Zürcherische kantonale Aufgaben, in: NZZ, 01. 12. 1896.

⁵⁵ Les considérations référendaires occupent une place importante dans les débats internes de la *Handelskammer*: AfZ, IB-ZHK, A.3.2.1.3, Kommissionssitzung der Zürcher Handelskammer, 31.05.1900 p. 1, 21.11.1900 p. 29. En 1904, le Crédit Suisse considère qu'une loi qui n'augmente pas la pression fiscale sur les SA n'a aucune chance d'être acceptée lors d'un vote populaire, StAZH, R 131.2, Lettre du Crédit Suisse à la *Handelskammer*, 05.12.1904.

⁵⁶ Emil Richard, Zur Steuerreform im Kanton Zürich. Dritte Eingabe der Zürcher Handelskammer an den Kantonsrat des Kantons Zürich, Zürich 1905, p. 7; Zürcher Handelskammer, Bericht über Handel und Industrie im Kanton Zürich für das Jahr 1915, p. 20 et 22; Zur Volksabstimmung über das Steuergesetz, in: NZZ, 13. 11. 1917.

⁵⁷ Richard, Vorschläge zur Revision, p. 148.

renforcée des SA.⁵⁸ Les délibérations de cette commission débouchent en 1902, en ce qui concerne les SA, sur un projet à mi-chemin entre le projet du Conseil d'État de 1899 et les propositions de la *Handelskammer*.⁵⁹ Ce projet provoque une deuxième publication de la *Handelskammer*, qui juge le projet trop compliqué et imposant de manière excessive les SA.⁶⁰

Malgré cette seconde publication et les efforts de R. Billeter, qui agitent le spectre d'une fuite des SA dans d'autres cantons, le Grand Conseil suit les recommandations de sa commission et renforce même les taux prévus pour les SA.⁶¹ Jusqu'en 1904, une large majorité du corps législatif zurichois rejette donc les propositions de la *Handelskammer*. Ces dernières trouvent par contre un terrain favorable dans le canton voisin.

Les lois fiscales de 1903 et 1916 à Saint-Gall

Au tournant du siècle, le canton de Saint-Gall entreprend une profonde réforme de son système fiscal.⁶² En ce qui concerne l'imposition des sociétés, la commission du Grand Conseil décide quasi unanimement, en janvier 1903, de s'inspirer du projet de la *Handelskammer*.⁶³ Le but, selon le rapport de la Commission, est de mettre fin à la «position privilégiée» des SA par rapport aux contribuables privés dans le droit alors en vigueur, mais de rester dans «einem für diese Unternehmungen durchaus erträglichen Rahmen».⁶⁴

⁵⁸ StAZH, Z 395.155, Kommission für das Gesetz betreffend die direkten Steuern (Commission GC), 23.08.1901.

⁵⁹ Voir le Tableau 3 ci-dessus.

⁶⁰ Emil Richard, Zur Steuerreform im Kanton Zürich. Zweite Eingabe der Zürcher Handelskammer an den h. Kantonsrat des Kantons Zürich, Zürich 1902, p. 11–17.

⁶¹ KRPZH, 09.11.1903, p. 756–764 et 28.03.1904, p. 1130–1132.

⁶² Franz Xaver Stampfli, Die Steuern des Kantons St. Gallen 1890–1922, Uznach 1929, p. 5–18.

⁶³ StASG, KA R.155–1–23, Grossrätliche Kommission für die Vorberatung des Staatssteuergesetzes, 26.01.1903, p. 4–5; StASG, KA R.155–1–23, Subkommission für die Vorberatung des Staatssteuergesetzes, 02.03.1903.

⁶⁴ Bericht der grossrätliche Kommission zum Kommissionsentwurf vom 24. April 1903 betreffend das Gesetz über die direkten Staatssteuern, 24.04.1903, Amtsblatt SG, vol. 1, p. 504–509, cit. p. 504 et 507.

Il faut garder à l'esprit que ces contribuables privés recouvrent de nombreuses personnes qui mènent leurs affaires nom propre, dont notamment dans le grand commerce, particulièrement importants à Saint-Gall.⁶⁵ Par ailleurs, le Conseil d'État de Saint-Gall exclut d'emblée de prendre des mesures strictes pour lutter contre la fraude fiscale.⁶⁶

Lors des délibérations législatives, aucune opposition significative ne se manifeste sur la question des SA.⁶⁷ La contribution envisagée pour ces dernières est jugée acceptable par l'avocat radical Robert Forrer, chef de file de son parti sur les questions fiscales. De son côté, l'*Ostschweiz*, l'organe du Parti conservateur, défend également une imposition renforcée des SA.⁶⁸ Au final, la loi de 1903 prévoit une imposition du bénéfice progressif en fonction de la rentabilité et introduit un impôt sur le capital. De plus, la réforme renforce modérément la procédure d'imposition concernant l'ensemble des contribuables afin de réduire la fraude fiscale. Sur le plan financier la révision de la loi fiscale permet de doubler la contribution des SA lors de la première application de la nouvelle loi en 1905.⁶⁹

Toutefois, la nouvelle législation demeure très problématique du point de vue des autorités fiscales. En 1912, par exemple, des lacunes dans la définition de la matière imposable sont utilisées par le Crédit Suisse – représentée par le même R. Forrer – pour éviter l'imposition de bénéfices à

⁶⁵ Sur la tradition, dans le secteur du négoce, de mener les affaires en nom propre, voir Lea Haller, *Transithandel. Geld- und Warenströme im globalen Kapitalismus*, Berlin 2019, p. 77–78; sur la position centrale du grand commerce international dans la structure économique saint-galloise, voir Eric Häusler, Caspar Meili, *Swiss Embroidery. Erfolg und Krise der Schweizer Stickerei-Industrie 1865–1929*, St.-Gall 2015, p. 31.

⁶⁶ Par exemple, contrairement au gouvernement zurichois, il exclut d'imposer les détentrices et détenteurs d'obligations à la source, *Botschaft des Regierungsrates des Kantons St. Gallen an den Grossen Rat desselben zum Gesetzesentwurf vom 18. März 1902 betreffend die direkten Staatssteuern*, 03.05.1902, *Amtsblatt SG*, vol.1, p. 427.

⁶⁷ *Ordentliche Frühjahrssession des Grossen Rates*, in: *St. Galler Tagblatt*, 27.05.1903.

⁶⁸ *Zur Revision des Steuergesetzes*, in: *Die Ostschweiz*, 27.01.1902; voir aussi, édité aux presses de la *Ostschweiz*, *Bilder aus dem St. Gallischen Steuerwesen im Jahre 1903*, St.-Gall 1903, p. 28 (StASG, KA R.155–1–23).

⁶⁹ Voir le Tableau 1 ci-dessus.

hauteur de 1,5 mio frs suite à un recours au Tribunal fédéral.⁷⁰ De plus, l'administration fiscale n'a pas accès aux pièces justificatives des sociétés, mais uniquement aux comptes et bilans publiés, tandis que la loi ne prévoit pas de sanction en cas de fraude sur le revenu (soit le bénéfice concernant les SA).⁷¹

Ces problèmes, conjugués au besoin croissant de recettes fiscales du canton pour faire face aux conséquences de la Première Guerre mondiale, mènent à la première révision partielle de la loi de 1903 avec la *Nachtragsgesetz* de 1916. Celle-ci se concentre uniquement sur l'imposition des sociétés, dont la position est à nouveau jugée trop privilégiée par un large éventail des forces politiques.⁷² Dans ce contexte, la majorité des dirigeants du Parti radical estime nécessaire de procéder à une refonte du système fiscal du canton afin d'accroître les recettes fiscales en procédant à un report de la charge fiscale sur le «Besitz».⁷³ La réforme de l'imposition des SA est considérée par ceux-ci comme le premier pas de ce programme.

Lors des délibérations sur cette révision, R. Forrer – l'avocat du Crédit Suisse – endosse en tant que président de la commission du Grand Conseil le rôle de médiateur entre le Département des finances, qui soutient un

⁷⁰ Amtsbericht SG 1911, p. 306–308; Amtsbericht SG 1912, p. 405–413; Amtsbericht SG 1913, p. 252–253; Entscheidungen des Kantonsgerichtes des Kantons St. Gallen und der Rekurskommission im Jahre 1913, p. 7–23; sur le rôle de R. Forrer comme avocat du Crédit Suisse, StASG, KA R.155–1–27, Nachtragsgesetz zum Gesetz betreffend die direkten Staatssteuern vom 28. Dezember 1903, Bulletin sténographique (BltStn), 22.11.1916, p. 100–101.

⁷¹ Botschaft des Regierungsrates des Kantons St. Gallen an den Grossen Rat desselben über den Entwurf des Nachtragsgesetzes zum Gesetz betreffend die direkten Staatssteuern vom 28. Dezember 1903, 03.02.1916, Amtsblatt SG, vol. 1, p. 221–225; Bericht der Grossrätlichen Kommission über das Nachtragsgesetz zum Gesetz betreffend die direkten Staatssteuern vom 28. Dezember 1903, 06.11.1916, Amtsblatt SG, vol. 2, p. 661–674.

⁷² Zur Besteuerung der anonymen Gesellschaften, in: St. Galler Tagblatt, 16.02.1916; StASG, KA R.155–1–28, Grossrätliche Kommission für das Nachtragsgesetz betreffend die Besteuerung der Aktiengesellschaften und Erwerbsgenossenschaften, 26.04.1916.

⁷³ StASG, W 353/02, Freisinnig-Demokratische Partei des Kantons und der Stadt St. Gallen, Bericht des Sekretariates pro 1916, avril 1917, p. 9; StASG, W 353/03, Protokoll-Buch der liberalen Partei des Kantons St. Gallen, Zentralkomiteé, 01.12.1915 et 10.05.1917.

renforcement plus marqué de l'imposition des sociétés, et les représentants de l'industrie, avant tout l'industriel radical Georges Heberlein, qui opposent cette fois-ci une résistance beaucoup plus visible à un renforcement de l'imposition des SA.⁷⁴

La loi promulguée comble les lacunes les plus criantes du droit de 1903.⁷⁵ Toutefois, dans le but de se positionner avantageusement dans la concurrence fiscale intercantonale et internationale, l'imposition des SA demeure plus faible que dans le projet originel du Conseil d'État.⁷⁶ Le texte est adopté par le Grand par 128 voix contre 1 et entre en vigueur sans référendum.⁷⁷ Il rapporte des recettes supplémentaires estimées à 200'000 frs en 1917, soit une augmentation de la contribution des SA de l'ordre de 25 %.⁷⁸

74 StASG, KA R.155-1-27, Entwurf von Dr. R. Forrer für die grossrätliche Kommissionsverhandlung vom 8. Juli 1916, 08.07.1916; StASG, KA R.155-1-28, Grossrätliche Kommission für die Beratung der Finanzvorlage, 08.07.1916 et 17.07.1916.

75 Avant tout la niche fiscale utilisée par le Crédit Suisse et le droit pour l'administration fiscale de consulter les pièces comptables justificatives des SA, Bericht der Grossrätlichen Kommission über das Nachtragsgesetz zum Gesetz betreffend die direkten Staatssteuern vom 28. Dezember 1903, 06. 11. 1916, Amtsblatt SG, vol. 2, p. 661-674.

76 Les recettes fiscales *supplémentaires* qui découleraient de la révision sont estimées à près de 190'000 frs pour le projet du Conseil d'État, contre près de 140'000 frs pour le projet de la commission, alors que les recettes fiscales provenant des SA sont à ce moment d'un peu plus de 800'000 frs (voir tableau 1); StASG, KA R.155-1-27, Steuerertrag des Art. 21, [s.d.], et KA R.155-1-28, grossrätlichen Kommission für die Beratung der Finanzvorlage, 17.07.1916, p. 6.

77 StASG, KA R.155-1-27, BltStn, 30.11.1916.

78 Les recettes fiscales des SA s'élevant à un peu plus de 1 mio frs en 1917 (voir tableau 1). Pour l'estimation des recettes supplémentaires générées par la révision, voir StASG, KA R.155-1-26, Zwischenbericht betreffend das kantonale Finanzprogramm und den Gesetzesentwurf über die Defizitsteuer, 09.11.1917, p. 2-3.

La loi fiscale du canton de Zurich de 1917

Revenons à Zurich, après l'adoption d'un premier projet par le Grand Conseil en 1904. Ce dernier décide de soumettre le résultat de sa première lecture à une large consultation publique.⁷⁹ Cette démarche inhabituelle résulte d'une demande de R. Billeter, qui argue des risques référendaires, particulièrement importants en ce qui concerne les objets fiscaux. Dans ce cadre, toutes les prises de position, à l'exception d'une seule, réclament que les SA soient moins imposées que dans le projet du Grand Conseil.⁸⁰

La position des milieux des arts et métiers à cet égard est particulièrement intéressante. En 1900, lors d'une assemblée du Gewerbeverband de la ville de Zurich, plusieurs participants critiquent les SA, à l'exemple d'un certain Herzog déclarant que «die Handwerker werden nicht von den Steuern erdrückt, sondern von den Aktiengesellschaften».⁸¹ Mais dans les années qui suivent, R. Billeter assure la promotion du projet de la Handelskammer auprès du Gewerbeverband, en insistant notamment sur le risque de fuite de SA hors du canton et les conséquences négatives qui en résulteraient pour les petites entreprises.⁸² Dès lors, en 1905, le Gewerbeverband soutient officiellement le projet de la *Handelskammer*.⁸³

A noter que cette convergence entre le Gewerbeverband et la *Handelskammer* se produit à un moment où le patronat resserre ses rangs dans sa lutte contre le mouvement ouvrier et l'intensification des grèves.⁸⁴ Cela se matérialise entre autres par la création du *Bürgerverband* de la ville de Zurich

⁷⁹ KRPZH, 25.10.1904, pp. 1313–1314.

⁸⁰ StAZH, R 131.2, Volkswünsche, 02.10.1905, p. 13–15.

⁸¹ Archives du Gewerbeverband de la ville de Zürich (AGvZH), Ordentl. Monatsversammlung, 29.01.1900, p. 45–46.

⁸² AGvZH, I. Monatsversammlung, 19.03.1903, p. 113; Versammlung zur Erklärung der Steuergesetzvorlage, 23.11.1904.

⁸³ AGvZH, I. Verbandsversammlung, 07.07.1905, p. 118; pour la décision préalable des organes dirigeants, II. Kommissionsitzung zur Behandlung der kant. Steuergesetzvorlage, 06.01.1905, p. 236; voir aussi Eduard Boos-Jegehr, Orientierende Bemerkungen zum neuen zürcher. Steuergesetzentwurf. Im Auftrage des Vorstandes des zürcher. Handwerks- und Gewerbevereins, Pfäffikon 1904, p. 3, 9–10 et 12–13.

⁸⁴ Pierre Eichenberger, *Mainmise sur l'État social. Mobilisation patronale et caisses de compensation en Suisse (1908–1960)*, Neuchâtel 2016, p. 85–108.

en 1905 sous la direction du président du *Gewerberverband* Eduard Boos-Jegher.⁸⁵ Cette organisation tisse d'étroits liens avec le grand patronat zurichois, notamment par l'intermédiaire du secrétaire de la *Handelskammer* E. Richard.⁸⁶

De son côté, le Parti socialiste est relativement divisé sur l'attitude à adopter au regard de la révision fiscale, mais l'imposition des SA ne constitue pas une priorité et il s'exprime peu sur la question.⁸⁷

La procédure de consultation organisée par le Grand Conseil est aussi l'occasion pour la *Handelskammer* de revenir à la charge. Elle met en avant les bons résultats obtenus avec la révision saint-galloise de 1903 et insiste sur les risques de délocalisation de SA hors du canton: elle affirme que le Crédit Suisse aurait déjà «pris pied» à Bâle en y créant une succursale afin d'y transférer ses bénéficiaires si le projet du Grand Conseil venait à être adopté.⁸⁸

Dans la foulée, en 1905, le Parti radical prend le contrôle de la commission du Grand Conseil au détriment du Parti démocrate, et les représentants du grand patronat sont désormais dominants.⁸⁹ Le système de la *Handelskammer* pour l'imposition des SA s'impose dès lors sans problème

⁸⁵ AGvZH, Konstituierende Versammlung des Bürgerverbandes Zürich, 31.05.1905, Konstituierende Delegiertenversammlung des Bürgerverbandes, 16.06.1905; Bruno Fritsche, Max Lemmenmeier, Auf dem Weg zu einer städtischen Industriegesellschaft 1870–1918, in: Niklaus Flüeler, Marianne Flüeler-Grauwiler (Hg.), Geschichte des Kantons Zürich, Zürich 1994, vol. 3, p. 158–249, ici p. 240–242.

⁸⁶ Christian Röthlisberger, Der politische Standort von Ulrich Wille, Stäfa 1975, p. 71–72; Matthias Kunz, Polarisierung und Desintegration. Meinungslogik und Orientierungswandel im Freisinn und in der Sozialdemokratie vor dem Ersten Weltkrieg (1910–1914), Zürich 2000, p. 19, 21, 26, 81 et 95.

⁸⁷ Les priorités sont la lutte contre la fraude fiscale et l'augmentation des minima imposables, puis dans un second temps l'imposition des coopératives, Sozialarchiv (SozA), Ar.27.10.2 (2), Sozialdemokratische Partei des Kantons Zürich (SPZ), Kantonalen Parteivorstand, 19.02.1905, p. 191–195.

⁸⁸ Richard, Zur Steuerreform. Dritte Eingabe, p. 29, p. 10–11 sur l'utilisation de l'exemple saint-gallois.

⁸⁹ Richard rejoint notamment la commission, Praz, Plus d'argent avec moins d'impôts?, La loi fiscale du canton de Zürich de 1917, mémoire de master, Lausanne 2016, p. 33–34 et 87–90.

au sein de cette instance.⁹⁰ Toutefois, face aux résistances à une révision de la loi fiscale et à cause de fortes divisions internes à l'administration cantonale, le processus de révision s'enlise encore pendant plusieurs années.⁹¹

En 1912, le Conseil d'État essaie de revenir à une révision qui imposerait plus fortement les SA et qui introduirait de mesures considérablement renforcées pour lutter contre la fraude fiscale, notamment en imposant le capital obligataire à la source.⁹² Cette démarche provoque une vive réplique de la *Handelskammer*, qui y voit une attaque oblique contre le secret des affaires et des banques.⁹³ Brandissant des lettres de sociétés qui menacent de déplacer leur siège hors du canton, E. Richard parvient facilement à faire échouer la tentative du Conseil d'État.⁹⁴

À la même période, le Parti socialiste décide de s'engager résolument en faveur de la révision de la loi fiscale, jugée urgente pour lutter contre la fraude fiscale, y compris au prix d'importantes concessions.⁹⁵ En échange de ce soutien, il obtient toutefois l'aide du grand patronat afin de préserver une imposition privilégiée des coopératives à l'encontre de revendications des représentants du petit commerce.⁹⁶

Finalement, en 1916, le texte final, essentiellement rédigé par E. Richard en ce qui concerne les SA, est adopté sans difficulté par le Grand Conseil.⁹⁷ En fait, la loi promulguée par le canton de Zurich en 1917 est très proche du

90 Le démocrate Heinrich Rüegg est le seul à opposer une résistance visible. StAZH, Z 395.155, Commission GC, 03.11.1905, 17.11.1905, 18.01.1907, 01.02.1907; StAZH, MM 3 a.22, 57, Gesetz betreffend die direkten Steuern. Antrag der Kommission, 20.03.1908.

91 Praz, Plus d'argent avec moins d'impôts?, p. 87–117.

92 Gesetz betreffend die direkten Steuern, 10.08.1912, Amtsblatt ZH, p. 703.

93 AfZ, IB–ZHK, A.3.2.1.4, Vorstand Handelskammer, 25.10.1912, p. 77–81; Zürcher Handelskammer, Bericht über Handel und Industrie im Kanton Zürich für das Jahr 1912, p. 11–14.

94 StAZH, Z 395.156, Commission GC, 08.11.1912; Bericht (Gesetz betreffend die direkten Steuern), 15.02.1915, Amtsblatt ZH, p. 227–232.

95 SozA, Ar.27.20.1, Bericht der Geschäftsleitung der SPZ, [1912], p. 4.

96 StAZH, Z 395.156, Commission GC, 08.11.1912 et 09.09.1915. Voir aussi la correspondance du socialiste Hermann Balsiger ainsi que les interventions de la *Kantonale zürcherische Gewerbe- & Kleinhandelskammer* et du *Gewerbeverein* en 1915, StAZH, R 131.4 et R 131 d.2.2.

97 KRPZH, 26.04.1915 p. 406–413, 11.01.1916 p. 850–862 et 17.11.1916 p. 863–873.

projet rédigé par la *Handelskammer* en 1905.⁹⁸ Selon des projections faites par les milieux patronaux, les recettes fiscales pour le canton provenant des sociétés devrait augmenter d'environ 40%.⁹⁹ Toutefois, comme la nouvelle loi fiscale augmente l'ensemble des recettes fiscales dans une mesure d'environ 40%, il est bien possible qu'en réalité la révision ne modifie pas la répartition de la charge fiscale au détriment des SA.¹⁰⁰

Concurrence fiscale entre les cantons et privilèges pour les holdings

Lors des débats que nous venons de voir, deux arguments sont utilisés de manière systématique: la comparaison de la charge fiscale entre les cantons et la menace de voir les SA quitter le canton de domicile en raison de cette charge. À cet égard, il faut souligner qu'il est très difficile de procéder à une comparaison rigoureuse de la pression fiscale entre les cantons. Une simple revue des taux d'imposition est presque inutile, tant les différences dans les systèmes fiscaux sont abyssales. Lorsque les comparaisons essaient de prendre ces différences en compte, le résultat varie fortement en fonction des exemples retenus.¹⁰¹ Ainsi, la *Handelskammer*, dans sa brochure de 1901, produit des chiffres montrant que les sociétés sont comparativement forte-

⁹⁸ Ein neues Gesetz für den Kanton Zürich, in: NZZ, 01.03.1915.

⁹⁹ StAZH, MM 3 a.22 (58), Gesetz betreffend die direkten Steuern. Bericht der Kommission, 10.06.1908, p. 22. Ces projections de 1908 sont reprises et complétées par le Conseil d'État, Weisung, Gesetz betreffend die direkten Steuern, 10.08.1912, Amtsblatt ZH, p. 710 et Table XI. Puis par la commission GC, Bericht (Gesetz betreffend die direkten Steuern), 15.02.1915, Amtsblatt ZH, p. 232, 240–241.

¹⁰⁰ Voir à ce sujet les interventions des représentants socialistes qui demandent un renforcement de l'imposition des SA peu après l'entrée en vigueur de la nouvelle loi. KRPZH, 23.05.1921, p. 655–656; KRPZH, 20.06.1921, p. 170.

¹⁰¹ Jakob Steiger, Zur Steuerstatistik des Schweizerischen Städteverbandes über die Besteuerung der Aktiengesellschaften und Konsumgenossenschaften, in: Zentralblatt für Staats- und Gemeindeverwaltung 10/21 (1909), p. 221–229; Etter, Die Besteuerung der Aktiengesellschaften, p. 67–94.

ment imposées à Zurich, notamment par rapport à Bâle-Ville et Saint-Gall.¹⁰² Vers 1910, la Direction des finances affirme au contraire:

Die gegenwärtige Steuerbelastung der Aktiengesellschaften in Kanton Zürich ist also etwa um die Hälfte geringer als in Basel, nahezu 2,5 mal kleiner als in St. Gallen, wozu noch kommt, dass bei dem mangelhaften Einschätzungsverfahren der geltenden zürcherischen Steuergesetzes von einer auch nur annähernd richtige Erfassung des Titelbesitzes der einzelnen Aktionäre nicht zu denken ist, während Baselstadt u. St. Gallen auch in dieser Hinsicht weit wirksamer vorgehen können.¹⁰³

À Saint-Gall, en 1916, de vives polémiques marquent les débats législatifs suite à des comparaisons divergentes sur les impôts dus par les SA suivant le canton de domicile entre différentes personnalités.¹⁰⁴

En somme, les comparaisons doivent être prises avec beaucoup de précautions. L'objectif de ces dernières est, la plupart du temps, de donner un vernis factuel à la politique préconisée et non de fournir une base d'analyse solide. D'autant que la pratique est souvent encore différente de l'imposition légale théorique. Le professeur J. Steiger conclut une tentative de comparaison en 1909 par cette remarque significative:

Inwiefern die ausnahmslos amtlich gemeldeten Steuersummen überall genau mit der Praxis übereinstimmen, lässt sich natürlich nicht ermesen. Es ist möglich und wahrscheinlich, dass der eine und andere Kanton dieser oder jener Aktiengesell-

¹⁰² Selon les chiffres de la *Handelskammer*, le taux d'impôt par rapport au dividende est 3 à 4 fois supérieur à Zurich par rapport à Bâle-Ville et Saint-Gall pour les banques retenues en exemple, voir Richard, *Vorschläge zur Revision*, p. 150.

¹⁰³ StAZH, R 131 d.2 a, *Motive zu einem Spezialgesetz über die Besteuerung der anonymen Erwerbsgesellschaften*, [vers 1910], p. 14. Ces différences ne s'expliquent pas par l'évolution des droits fiscaux. Voir aussi Wettstein, *Die Steuerreform*, p. 54.

¹⁰⁴ Ces polémiques opposent le chef du Département des finances, le conservateur Johann Hauser d'une part, à Anton Messmer, conservateur lui aussi et ancien chef du Département des finances, et à R. Forrer, d'autre part. StASG, KA R.155-1-27, *Zusammenstellung der Steuerleistungen einer Bank und einer Konsumgenossenschaft*, [1916]; StASG, KA R. 155-1-28, *Grossrätliche Kommission für das Nachtragsgesetz*, 26.04.1916 p. 7-11; KA R.155-1-27, *BltStn*, 22. 11. 1916, p. 60-61 et 94-95, 23. 11. 1916, p. 183-186 et 189.

schaft Vorteile einräumt, die man nicht an die grosse Glocke hängt, so gut dies auch bei physischen Personen der Fall ist.¹⁰⁵

En ce qui concerne les menaces de déplacer le siège de sociétés, les cas concrets de fuite fiscale de SA semblent en fait relativement rares, en dehors de quelques-uns qui sont, toutefois, frappants, car il s'agit d'importantes sociétés, à l'instar des holdings de Sulzer et de Schwarzenbach.¹⁰⁶

Publiquement, certaines autorités gouvernementales minimisent ce risque de fuite fiscale. Ainsi le directeur des finances de Zurich Heinrich Ernst déclare devant le Grand Conseil en 1914: «Von dem Wegzug einiger finanzkräftiger Gesellschaften in die Kantone Glarus und Schaffhausen hat die Finanzdirektion keine Kenntnis gehabt, sie hätte sonst versucht, diesem Vorhaben entgegenzuarbeiten.»¹⁰⁷

Mais, dans les faits, des ébauches législatives internes à l'administration cantonale prévoient déjà des mesures en faveur des holdings vers 1910.¹⁰⁸ Par la suite, en 1915, le Conseil d'État de Zurich accepte de réduire la taxation de la *Bank für orientalische Eisenbahnen*.¹⁰⁹ Dans la foulée, explicitement en lien avec ce cas, il demande à la Direction des finances:

Wie der Steuerflucht von Trust- und Holding-Gesellschaften aus dem Kanton Zürich in Zukunft wirksam begegnet werden kann und unter welchen Voraussetzungen die in den letzten Jahren aus steuerpolitischen Gründen in die Kantone Glarus und Schaffhausen verzogenen Gesellschaften dieser Art wieder zur Rückkehr in den Kanton Zürich zu bewegen wären.¹¹⁰

Cette concurrence entre les cantons, mais dont les effets s'étendent bien au-delà des frontières helvétiques, est particulièrement visible à travers l'impo-

¹⁰⁵ Steiger, Zur Steuerstatistik, p. 227.

¹⁰⁶ StAZH, R 131 d.2.2, Die Besteuerung der zürcherischen Holding-Gesellschaften, novembre 1915, p. 6.

¹⁰⁷ KRPZH, 01.12.1914, p. 216.

¹⁰⁸ StAZH, R 131 d.2 a, Weisung zum Entwurf eines Gesetzes über die Besteuerung der anonymen Erwerbsgesellschaften, [vers 1910], pp. 30–31.

¹⁰⁹ StAZH, MM 3.29, RRB 1915/1581, 15.07.1915.

¹¹⁰ StAZH, MM 3.29, RRB 1915/1582, 15.07.1915.

sition des sociétés dites de participations comme les holdings.¹¹¹ En 1900, lors des délibérations internes à la *Handelskammer*, le président du Crédit Suisse Julius Frey demande de prévoir des allègements pour les SA dont l'activité se déroule essentiellement hors du canton, par exemple les trusts sa propre banque.¹¹² En conséquence, le projet de la *Handelskammer* publié en 1901 prévoit de réduire au tiers l'impôt sur le bénéfice des sociétés dont le siège est situé à Zurich, mais dont l'activité se déroule essentiellement hors du canton.¹¹³ Saint-Gall s'inspire de cette proposition en 1903 afin d'alléger la facture fiscale de la compagnie d'assurances *Helvetia*, dans un contexte où le canton voisin de Glaris vient d'adopter des dispositions fiscales particulièrement favorables pour les sociétés de domicile.¹¹⁴ En 1915 à Zurich, le *Verkehrsverein* – une institution proche des milieux du grand commerce, qui compte notamment E. Richard parmi les membres de sa direction, ainsi que l'avocat Eugen Keller-Huguenin, qui occupe un rôle central dans l'adoption par le canton de Zoug de mesures en faveur des holdings en 1921¹¹⁵ – réclame des mesures rapides en faveur des holdings.¹¹⁶ Il s'agit d'une part

111 Sur l'émergence des politiques fiscales visant à attirer les holdings, Michael van Orsouw, *Das vermeintliche Paradies. Eine historische Analyse der Anziehungskraft der Zuger Steuergesetze*, Zurich 1995; Sébastien Guex, *L'émergence du paradis fiscal suisse (1860–1914)*, in: D. Fraboulet, P. Verheyde (dir.), *Pour une histoire sociale et politique de l'économie. Hommages à Michel Margairaz*, Paris 2020, p. 49–64. Sur l'utilisation dès les années 1870 en Allemagne de la menace de fuite fiscale à l'étranger par les opposants à une imposition des sociétés, Mark Spoerer, *Wann begannen Fiskal- und Steuerwettbewerb? Eine Spurensuche in Preussen, anderen deutschen Staaten und der Schweiz*, in: *Jahrbuch für Wirtschaftsgeschichte* 43/2 (2002), p. 35–59, ici p. 45–46.

112 AfZ, IB–ZHK, A.3.2.1.3, Kommissionssitzung der Zürcher Handelskammer, 28. 11. 1900, p. 34–36.

113 Richard, *Vorschläge zur Revision*, p. 155.

114 StASG, KA R.155–1–23, Subkommission für die Vorberatung des Staatssteuergesetzes, 01. 04. 1903, p. 8.

115 Van Orsouw, *Das vermeintliche Paradies*, p. 53–59.

116 *Eine Ergänzung zum Zürcher Steuergesetzentwurf*, in: NZZ, 24. 10. 1915. Le très influent Walter Wettstein, secrétaire de la Direction des finances, est aussi favorable à une imposition privilégiée des holdings, voir Wettstein, *Die Steuerreform*, p. 123–128. Un certain M. Duttweiler, que je n'ai pas réussi à identifier plus précisément, est aussi très impliqué dans l'adoption de tels privilèges à Zurich. Voir sa correspondance avec le pré-

d'une réaction aux politiques fiscales des cantons de Glaris et Schaffhouse, mais d'autre part d'utiliser l'opportunité offerte par la Première Guerre mondiale d'attirer des sociétés étrangères. Finalement, tant Saint-Gall en 1916 que Zurich en 1917 adoptent, sans opposition notable, des dispositions sur le modèle glaronnais pour attirer ce genre de sociétés.¹¹⁷ Celles-ci sont dès lors imposées avec un très faible taux sur le capital de 0,5‰ et sont exonérées d'impôt sur le bénéfice.

Conclusion

Depuis la seconde moitié du XIX^e siècle, l'imposition des SA est l'objet d'importantes luttes, tant sur le plan législatif que sur le plan de l'application et des pratiques des autorités fiscales. Un large éventail de groupes sociaux et politiques revendique une imposition renforcée des SA. Mais les représentants du grand commerce, de l'industrie et de la finance parviennent à Zurich et à Saint-Gall à contrôler le processus législatif et à modeler des lois fiscales conformes à leurs intérêts en matière d'imposition des SA, au prix d'un renforcement relativement faible de leur contribution.

Dans le cadre de ces révisions fiscales, la question de l'imposition des SA ne constitue toutefois pas la priorité pour la plupart des forces politiques. Cela permet aux représentants des SA d'imposer leurs thèses face à une administration cantonale souvent en manque de soutien politique concernant ces enjeux. Dans ces luttes, la concurrence fiscale et la menace récurrente de la fuite des SA sont également systématiquement mobilisées avec succès sur le plan politique.

Enfin, il faut souligner que de nombreux aspects demeurent en réalité du domaine de l'application. C'est particulièrement le cas en ce qui concerne la détermination des amortissements ou provisions, la constitution de réserves latentes et l'estimation de la valeur des stocks. Ces objets sont de la plus haute importance dans un système qui détermine l'imposition en

sident de la commission du Grand Conseil R. Billeter entre mai et novembre 1915, StAZH, R 131 d.2.2 et R 131.4.

¹¹⁷ KRPZH, 26.04.1915, p. 412–413; StASG, KA R.155–1–27, BltStn, 23.11.1916, p. 130–133.

fonction du rendement, car ils permettent de manipuler le bénéfice imposable et donc le taux d'impôt. Dans ce domaine, force est de constater que l'application des lois se montrera, dans les deux cantons, particulièrement favorable aux SA dans les décennies suivant la Première Guerre mondiale.¹¹⁸

¹¹⁸ Pour un jugement dans ce sens par les milieux capitalistes eux-mêmes, AfZ, IB-ZHK, A.3.2.1.10, Vorstand Handelskammer, 27.05.1949 et 24.06.1949; Ortsbürgergemeinde St. Gallen, Archives du Directoire commercial, 89, Wirtschaftskommission, 29.04.1941, Sitzung des Direktoriums, 27.05.1941.

L'introduction de la progressivité pour l'impôt direct sur le revenu et la fortune dans le Canton de Neuchâtel en novembre 1917

Apolline Anor

The Introduction of the Progressive Direct Tax on Income and Wealth in the Canton of Neuchâtel in 1917

This article examines the tax reform of 1917 in the canton of Neuchâtel which introduced the progression in taxation on income and wealth, or a more redistributive tax system. In the parliamentary debates of the Grand Council of Neuchâtel, various topics like the rates of progression, capital flight and tax fraud gave rise to concerns among the major political forces of the canton: the Socialist Neuchâtel Party, the Liberal Party and the Radical Party. Although Liberals and Radicals formed a majority, the Neuchâtel Socialist Party played an important role in this reform. The socio-political context was indeed favourable to the Socialists as the labour movement grew in importance and the First World War forced many states to reform their tax system.

«La misère augmente, mais le capital aussi augmente dans de fortes proportions. Donc, soyons logiques, et, pour soulager la misère, tapons sur le capital!»¹

Introduction: le contexte de guerre et les différentes forces politiques au Grand Conseil

Au début du XX^e siècle, deux phénomènes impactent significativement la fiscalité neuchâteloise: d'une part, la croissance démographique et urbanistique, qui participe de l'industrialisation; d'autre part, la Première Guerre mondiale qui, en forçant l'État à accroître ses dépenses, aggrave une situation de crise des finances publiques, déjà préexistante. Dès lors, une réforme

1 Archives de l'État de Neuchâtel (AEN) 3GC – 4.80, Séance du Grand Conseil du 19 mai 1914, Intervention du député socialiste Adamir Sandoz, p. 93.

visant l'accroissement des recettes fiscales par l'introduction d'une progressivité de l'impôt se fait pressante.

Pourtant, il n'existe pas de fatalité en histoire et la mise en œuvre d'une telle réforme est un chemin semé d'embûches. L'abandon de l'impôt proportionnel – soit le taux unique, indépendamment du montant du revenu ou de la fortune, qui est en place depuis presque septante ans – nécessite une modification de la Constitution cantonale. Celle-ci se heurte à la résistance des milieux politiques conservateurs. Ces milieux, qui se retrouvent dans les rangs du Parti libéral et dans une fraction du Parti radical, brandissent le spectre de la fuite des capitaux et de la fraude fiscale. Ces arguments visent à combattre les propositions en faveur de la progressivité de l'impôt, portées par les socialistes et par l'aile gauche des radicaux. Beaucoup de députés conservateurs craignent qu'une fois levé le verrou de la progressivité, il n'y ait plus de garde-fou contre une imposition toujours accrue des milieux aisés. L'historien Gabriel Ardant observe ce même phénomène pour la France: «L'abandon de la proportionnalité à l'orée du XX^e siècle pouvait avoir pour effet d'inquiéter les capitalistes, moins par les tarifs eux-mêmes que par la possibilité d'extension qu'ils comportaient pour l'avenir.»²

La présente contribution s'appuie en partie sur un travail de mémoire qui retrace septante années du développement de la fiscalité neuchâteloise, de 1848 à 1917.³ L'année 1848 est particulièrement remarquable dans l'histoire fiscale neuchâteloise car les radicaux qui sont arrivés au pouvoir après la chute de l'Ancien Régime introduisent un impôt direct et progressif, pour faire face au lourd endettement de l'État et pour répondre aux mécontentements populaires à l'encontre du système fiscal féodal. Mais cet impôt, très en avance sur son temps, est déjà aboli une année après son introduction au profit d'un impôt au taux proportionnel, soit une forme de taxation beaucoup plus favorable aux contribuables les plus aisés. Il faut attendre la réforme fiscale de 1917 pour que la progressivité de l'impôt soit à nouveau introduite. C'est sur cette dernière réforme que se focalise la présente

2 Gabriel Ardant, *Histoire de l'impôt*, tome 2, Paris 1972, p. 359.

3 Apolline Anor, *L'imposition directe sur les fortunes et les ressources dans le canton de Neuchâtel (1848–1917)*, Mémoire de maîtrise, Lausanne 2018; en ligne sur <https://serval.unil.ch> (10.02.2021).

contribution.⁴ La principale source utilisée pour cette étude est la retranscription des débats au sein du Parlement cantonal, le Grand Conseil (GC).

Les radicaux (48 représentants) gardent un poids considérable parmi les trois partis qui forment le GC à la fin de la Première Guerre mondiale. Selon l'historien Marc Perrenoud, dans la composition sociale des radicaux, il y a les survivances des structures politiques du siècle passé, puisque les magistrats et les fonctionnaires y gardent un certain poids et que dans leurs rangs se trouvent aussi quelques ouvriers, ce qui peut contribuer à expliquer le positionnement centriste de ce parti.⁵ Il remarque cependant qu'au sein du Parti radical comme au sein du Parti libéral (29 représentants), le milieu des affaires est le groupe social qui est le plus fortement représenté. Enfin, les ouvriers sont la composante majoritaire du Parti socialiste neuchâtelois (PSN, 34 représentants).

Le PSN, de par son évolution vers des positions réformistes, semble en quelque sorte prendre le relais par rapport aux interventions de certains radicaux de gauche du siècle passé. Parallèlement, l'importance populaire croissante de la gauche socialiste a pour conséquence de pousser les deux partis bourgeois, libéraux et radicaux, à se rapprocher. En effet, à l'examen des débats, notamment depuis l'entrée en guerre, les socialistes sont le plus souvent minorisés et isolés au sein du GC.

En matière de politique fiscale, les socialistes sont opposés à toute autre forme d'imposition qu'un prélèvement direct et progressif sur le revenu et la fortune; ils rejettent particulièrement les impôts indirects (comme les taxes sur les biens de consommation) qu'ils considèrent comme injustes dans la mesure où ils frappent au même taux les contribuables aisés ou modestes. Pour les socialistes, les impôts doivent servir à répartir les richesses dans la société. Cette position suscite la méfiance du Parti libéral, qui domine la politique fiscale du canton depuis deux décennies, à travers la figure d'Edouard Droz, le chef du Département des finances. Si les libéraux

4 L'impôt de 1848 est en vigueur durant une année seulement; il est tout à fait exceptionnel car progressif; l'année suivante, il est remplacé par un impôt proportionnel; ce dernier sera maintenu durant 68 ans.

5 Marc Perrenoud, *La vie politique de 1914 à 1945*, in: J.-M. Barrelet (dir.), *Histoire du Pays de Neuchâtel*, tome 2, Neuchâtel 1993, p. 67 et 101.

s'opposent historiquement à l'imposition directe, cette position évolue toutefois au début du XX^e siècle, notamment à l'initiative de Droz. Les libéraux restent toutefois réticents face à la progressivité; comme l'explique le libéral Alfred Clottu, qui succède à Droz à la tête du Département des finances en 1915:

Si on allait aussi loin que le veut le parti socialiste, on arriverait par le cumul des trois impôts cantonal, communal et fédéral, à des conséquences très graves. L'impôt perdrait alors son caractère, pour devenir en quelque sorte le régulateur des fortunes. Ce serait déjà l'application dans une certaine mesure de ce régime collectiviste que nous ne pouvons admettre.⁶

Compte tenu de cette hostilité à l'impôt comme outil de redistribution des richesses, les libéraux donnent la priorité aux mesures d'économies en réponse aux déficits publics. Ils maintiennent cette position inflexible sur la question fiscale jusqu'en novembre 1917, avant d'assouplir significativement leur point de vue sous la pression des événements. Les propos du député Paul Robert, industriel influent, en témoignent:

Il estime que le capital neuchâtelois peut supporter cette charge nouvelle et qu'il est assuré que la majeure partie des contribuables des classes dites privilégiées acceptent facilement l'impôt nouveau lorsqu'ils sauront que son produit servira à rendre aux serviteurs de la République la vie moins dure et les conditions d'existence plus acceptables.⁷

Cette concession importante de la part des libéraux, dont les raisons s'éclaireront au fil de l'analyse, leur permet de prévenir le risque d'une alliance entre radicaux et socialistes sur la question fiscale. A ce moment, les radicaux adoptent en effet une ligne politique qui oscille entre la droite et la gauche. Cette position centriste qu'occupent les radicaux leur confère d'ailleurs une force considérable, puisqu'ils sont en position de faire basculer la majorité dans un sens ou dans l'autre. Ce positionnement central leur

⁶ AEN 3GC – 4.83, Séance du GC du 6 novembre 1917, Intervention d'Alfred Clottu, p. 572.

⁷ AEN 3GC – 4.83, Séance du GC du 28 novembre 1917, Intervention de Paul Robert, p. 708.

permet dans une certaine mesure de compenser la lente érosion de leur assise électorale depuis un demi-siècle.

Le radical de gauche Albert Matthias illustre très bien ce positionnement par ses propos durant l'élaboration de la réforme fiscale en 1917. En effet, il formule le souhait « que la loi future ne soit ni un épouvantail, ni une caricature de l'impôt progressif. Il s'agira de trouver une échelle suffisamment graduée pour permettre à l'État de subvenir à ses obligations actuelles et aux œuvres de prévoyance sociale qu'il a le devoir de réaliser sans tarder [...] une échelle cependant raisonnable, qui ne provoque ni la fuite, ni la dissémination des capitaux. »⁸ Cette intervention révèle le caractère contradictoire des positions que les radicaux cherchent à concilier, notamment sur la question de l'impôt progressif. Les radicaux déposent ainsi en 1916 une motion demandant l'introduction d'une progressivité limitée:

Par équitable, les motionnaires entendent que la progression s'en tienne à des limites raisonnables, qu'elle se montre bienveillante aux petits contribuables, au peuple qui besogne [...] autant il nous paraîtrait impolitique de la [la générosité du capital, nda] rebuter, voire de l'éloigner, par des mesures fiscales draconiennes, autant il nous semble juste de lui réclamer un peu plus de son superflu [...].⁹

A présent que le positionnement des trois principales forces politiques a été décrit, nous allons analyser le processus législatif menant à la réforme de 1917. Nous étudierons dans un deuxième temps les principaux enjeux qui ressortent des débats de novembre 1917.

Vers la loi de 1917

Durant plus de quarante ans, les propositions allant dans le sens de la mise en place d'un impôt progressif ont été nombreuses au sein de l'assemblée législative du canton.¹⁰ Si le rejet d'un tel impôt lors d'une votation en 1876 – à l'initiative d'une majorité du Parlement neuchâtelois, emmenée par des

⁸ AEN 3GC – 4.83, Séance du GC du 26 avril 1917, Intervention d'Albert Matthias, p. 215.

⁹ AEN 3GC – 4.82, Séance du GC du 18 mai 1916, Intervention d'A. Matthias, p. 213.

¹⁰ Voir le tableau récapitulatif en annexe de la présente contribution.

représentants radicaux – met un coup d’arrêt à ce projet durant quelques années, la progressivité n’en demeure pas moins un objectif à moyen terme pour une partie des députés radicaux ainsi que pour les socialistes. La progressivité est ainsi à nouveau évoquée durant l’élaboration de la réforme fiscale de 1903. Deux ans plus tard, en 1905, un nombre important de députés charge le Conseil d’État (CE), soit le gouvernement cantonal, de reprendre l’étude de la question de l’introduction de l’impôt progressif.¹¹ Cependant, ces tentatives ne débouchent pas sur un projet législatif concret avant 1917. En fait, la discussion sur la réforme de l’impôt direct sera conduite au pas de charge et dans l’urgence, soit en moins d’un mois. Reste que le processus en amont doit être pris en compte pour mieux comprendre la mise en œuvre fulgurante de 1917, comme nous allons le voir à présent.

Deux motions déposées au GC en mai 1913 marquent le début du processus législatif qui s’accélénera brusquement en 1917. Les deux motions portent essentiellement sur une même et ancienne revendication portée par les forces progressistes du canton. Il s’agit de l’augmentation de la déduction fiscale pour frais de ménage et pour l’entretien des enfants. Selon les motionnaires, celle-ci ne correspond plus à la charge réelle des dépenses assumées par les ménages. La première motion, signée par cinq radicaux, propose que les pertes fiscales provoquées par l’augmentation de la déduction soient entre autres compensées par une augmentation du taux d’imposition sur la fortune.¹² Quant à la seconde motion, signée par les 33 députés socialistes, elle demande une augmentation substantielle des déductions sociales, sans pour autant préciser comment compenser les pertes de recettes que provoquerait la mise en œuvre d’une telle proposition.¹³

Une majorité de députés décide cependant de repousser d’une année la discussion sur ces motions. Le débat est donc repris lors de la séance du 18 mai 1914. Au cours de celle-ci, un des ténors de la députation socialiste, Daniel Liniger, fait valoir la forte augmentation du coût de la vie durant les années précédentes pour justifier une augmentation des déductions.¹⁴ Une

11 Anor, L’imposition directe, p. 90–133.

12 AEN 3GC – 4.79, Séance du GC du 21 mai 1913, p. 40.

13 *Ibid.*, p. 40–41.

14 AEN 3GC – 4.80, Séance du GC du 18 mai 1914, Intervention de Daniel Liniger, p. 35.

majorité de députés se montrent ouverts au principe de l'augmentation. Cependant, la question de la compensation des pertes fiscales qui en résulteraient divise fortement le Parlement. Les socialistes profitent de ce débat pour dénoncer la fraude fiscale, expliquant qu'il serait facile de financer l'augmentation des déductions sociales si tous les contribuables payaient l'impôt dû. Augmentation du taux de l'impôt proportionnel sur la fortune, ou impôt progressif, les positions diffèrent. Mais ceux qui à ce moment-là défendent avec le plus de clarté la progressivité sont les socialistes: «nous ne cherchons pas à tromper sur la portée de notre motion. Si elle est acceptée, elle entraîne avec elle une refonte complète de notre loi d'impôt ...».¹⁵ Les députés du parti ouvrier proposent une progressivité plus forte que celle qui sera finalement adoptée trois ans plus tard, puisque leur demande est d'introduire une échelle de 1 % à 6 % pour le revenu et de 1‰ à 6‰ pour la fortune.¹⁶ La discussion devient alors tendue, comme le démontre l'intervention du député libéral Paul Bonhôte qui brandit immédiatement l'argument de la fuite des capitaux:

L'impôt sur le revenu, tel qu'on paraît le comprendre à l'extrême-gauche, est d'une application très difficile. Il suppose une véritable inquisition, [...] l'impôt progressif [...] n'a pas sa raison d'être dans un pays comme le nôtre, où les grosses fortunes sont en réalité peu nombreuses. En les frappant d'une manière excessive, on les engagerait certainement à quitter notre canton, et le fisc y perdrait bien davantage.¹⁷

À ce stade, les libéraux restent complètement opposés à la progression et les positions se figent, révélant une impasse. Ce qui est intéressant, c'est que le député Bonhôte différencie ici l'impôt progressif dans sa variante prônée par la gauche, d'un autre impôt progressif plus limité, tel qu'il pourrait être envisagé par une partie des radicaux. Cependant, pour qu'une majorité se dégage en faveur de la progression, il y a encore deux questions qui ne sont pas tranchées: quelle est la proportion des élus radicaux favorables à la progressivité? Et est-il possible pour ces derniers de trouver un terrain d'entente avec les socialistes afin de concrétiser une réforme?

15 *Ibid.*, p. 39.

16 *Ibid.*, p. 41.

17 *Ibid.*, Séance du GC du 19 mai 1914, Intervention de Paul Bonhôte, p. 85–86.

Durant cette même séance de mai 1914, le CE fait évoluer la discussion dans une nouvelle direction, ce qui lui permet de manière subtile d’esquiver les motions évoquées ci-dessus. L’idée du CE est de créer un complément d’impôt sous la forme d’un impôt d’assistance, selon les termes choisis par le gouvernement. Les recettes de ce prélèvement nouveau seraient utilisées pour l’aide aux démunis. C’est en réalité le libéral Droz, chef du département des Finances, qui propose, au nom du CE, de fondre les deux motions et de les adjoindre à la proposition d’un impôt d’assistance. Il se prononce en outre clairement contre l’introduction d’un impôt progressif, car selon lui, « si l’on désire sincèrement arriver à un résultat pratique, il faut savoir se contenter de réformes plus modestes. »¹⁸ Cette nouvelle proposition d’impôt d’assistance est donc une façon d’esquiver la question de la progression, en réduisant les deux motions au rang de simples postulats non-contraignants. Les socialistes ne sont pas dupes et maintiennent leur proposition.¹⁹

Cependant, au moment du vote, les socialistes sont isolés et minorisés, par 60 voix contre 30.²⁰ C’est que les radicaux, séduits par le compromis proposé par le chef des finances du Parti libéral, choisissent de former une majorité avec ce dernier parti plutôt qu’avec les socialistes. Le 19 mai 1914, l’impôt progressif est donc écarté, et c’est désormais l’impôt d’assistance qui est discuté. À partir de là, la question qui se pose aux législateurs est de déterminer quelles catégories sociales seront assujetties à cet impôt supplémentaire. À ce propos, le discours du CE apporte des éléments de réponse à cette question cruciale :

... il semble que c’est la fortune acquise qui devrait fournir exclusivement les ressources nécessaires [...]. Toutefois, en y regardant de plus près, on ne tarde pas à se rendre compte qu’un homme en pleine santé, qui sans posséder de fortune, a cependant des gains suffisants pour pouvoir vivre largement est mieux à même de participer à l’assistance qu’un vieillard ne pouvant plus travailler régulièrement ou

18 *Ibid.*, Séance du GC du 19 mai 1914, Intervention d’Edouard Droz, p. 53–54.

19 *Ibid.*, Intervention de Maurice Maire, p. 56.

20 *Ibid.*, Intervention de Daniel Liniger, p. 58–59.

une veuve, qui doit vivre au moyen du produit d'un petit capital servant à peine à son entretien et à celui de sa famille.²¹

On le voit bien, selon le CE, c'est le travailleur «en pleine santé» qui serait le plus indiqué pour participer aux charges de l'impôt d'assistance, et non les personnes qui vivent de leur fortune sans travailler. Les socialistes y voient une raison supplémentaire de s'opposer à l'impôt d'assistance. De fait, l'exemple du vieillard et de la veuve avancé par le CE est assez réducteur, puisqu'il ignore sciemment qu'un prélèvement sur la fortune mettrait également à contribution les très grands patrimoines.

Au terme des débats, le projet d'un impôt d'assistance est renvoyé à l'examen d'une commission de 11 membres, en dépit de l'opposition socialiste.²² Le député du PSN Adamir Sandoz insiste en vain «sur la nécessité d'une réforme complète de notre système fiscal. Tant que cette réforme n'aura pas été accomplie, tant qu'on n'aura pas introduit chez nous l'impôt progressif, les socialistes s'opposeront à tout nouvel impôt.»²³

Malgré le vote du Grand Conseil, le projet de décret d'impôt d'assistance ne voit finalement pas le jour. Les impératifs de la guerre éclipsent brusquement ces propositions. En novembre 1915, l'impôt d'assistance est remplacé par deux décrets adoptés par le GC pour augmenter les recettes, soit l'augmentation du prix du sel et l'augmentation du taux proportionnel de l'impôt direct. L'idée d'un impôt d'assistance ne reviendra donc plus dans la discussion. Elle est d'autant plus facilement reléguée qu'il s'agissait d'un projet personnellement endossé par le chef du Département des finances Droz. Or ce dernier décède durant l'exercice de sa charge, en février 1915. Reste qu'à ce stade des débats, on constate que, soit par le biais des impôts indirects (augmentation de l'impôt sur le sel), soit par celui des impôts directs (augmentation du taux proportionnel ou impôt d'assistance), le CE, appuyé par la majorité du GC, fait porter l'accroissement des recettes fiscales avant tout sur les salariés. On retiendra finalement que cette proposition

21 *Ibid.*, Rapport du CE à l'appui d'un projet de décret instituant un impôt d'assistance, p. 76–77.

22 *Ibid.*, Séance du GC du 19 mai 1914, p. 97.

23 *Ibid.*, Intervention d'Adamir Sandoz, p. 93–94.

avortée aura également permis d'esquiver une fois de plus la proposition de la progressivité.

Après le déclenchement des hostilités mondiales à l'été 1914, la gauche revient en force lors la première séance régulière du GC de novembre et ne propose pas moins de sept motions relatives à la problématique fiscale. L'objectif déclaré de ces motions est de faire face aux dépenses extraordinaires provoquées par le conflit, d'autant plus que les comptes de 1914 et le budget de 1915 laissent entrevoir un lourd déficit.²⁴ Une réforme fiscale se fait donc à nouveau pressante.

Comme certaines des motions socialistes activent la clause d'urgence, elles sont discutées dès le lendemain.²⁵ Ces sept mesures, aux objectifs sociaux affirmés, visent à aider la population à surmonter la crise économique et à pallier les premières difficultés provoquées par l'entrée en guerre. Mais la plupart des dispositions proposées par les socialistes sont refusées en bloc par la majorité du Parlement. C'est le cas entre autres de la réduction des salaires des magistrats et des fonctionnaires qui vise à dégager des moyens budgétaires supplémentaires pour les ouvriers frappés par le chômage. Surtout, les socialistes continuent de porter la revendication de la progressivité fiscale. Le radical Charles Perrier, opposé à cette revendication, affirme que :

la proposition socialiste vise à frapper d'un impôt excessif les ressources des seuls fonctionnaires. Or, il y a des contribuables dont les revenus sont bien plus élevés, et qui ne seront frappés d'aucune charge supplémentaire. C'est à la fortune qu'il faut demander le supplément des ressources dont l'État a besoin. Un impôt de guerre établi sur la base de la progression, voilà où se trouve la solution du problème.²⁶

Cette intervention peut paraître étonnante, car on pourrait la croire issue de l'aile gauche du Parti socialiste ! Elle montre qu'une fraction des radicaux défend l'intérêt des classes moyennes comme devant primer celui des grandes fortunes en période de crise, et que l'idée d'un impôt progressif n'est pas la chasse gardée des socialistes. Historiquement, ce sont les radicaux

²⁴ *Ibid.*, Séance du GC du 18 mai 1914, p. 30.

²⁵ *Ibid.*, Séance du GC du 16 novembre 1914, p. 285–290.

²⁶ *Ibid.*, Séance du GC du 17 novembre 1914, Intervention de C. Perrier, p. 388.

neuchâtelois qui ont défendu ce principe, et une partie d'entre eux reste fidèle à cette ancienne revendication. À noter que la motion socialiste déposée en novembre 1914 prend soin de se démarquer de revendications antérieures plus poussées, comme l'explique le député socialiste Liniger :

Daniel Liniger dit que cette motion ressemble fort à celle que le groupe de l'extrême-gauche a présentée au printemps dernier (voir séance du 21 mai 1913), et qui a été renvoyée à l'examen du Conseil d'Etat. [...] Nos propositions actuelles sont plus modérées puisque nous nous arrêtons à un taux de 2,5% sur les ressources et à 3% sur la fortune.²⁷

À travers cette motion, les socialistes prennent donc en compte les critiques à l'origine du refus de leur précédente proposition et modèrent leur position en abaissant les taux marginaux (soit les taux les plus élevés proposés) sur le revenu et la fortune. Cette politique de compromis paraît bien reçue par le camp adverse, en particulier parmi les rangs radicaux, puisque la motion n'est pas rejetée, mais est renvoyée à une session ultérieure.²⁸ Les négociations entre les forces politiques pour la mise en œuvre de la progressivité sont donc engagées.

Les deux votations de juillet 1917: un nouvel élan pour le PSN

Après les discussions de novembre 1914 et le report de la motion socialiste à une session ultérieure, il n'y a plus de débats fiscaux au sein du Parlement neuchâtelois durant un an, jusqu'en novembre 1915. Plusieurs éléments peuvent être avancés pour expliquer ce délai. Il y a bien sûr les urgences de la guerre, qui accaparent les acteurs politiques. Il y a ensuite le décès du chef du département des Finances, Edouard Droz, en février 1915. Ayant été l'un des responsables politiques les plus actifs pour la modernisation du système fiscal depuis une quinzaine d'années, son décès ralentit logiquement le travail sur les dossiers fiscaux durant quelques mois. Le Département des finances reste en mains libérales, à travers la prise de fonction d'Alfred Clottu, ancien

²⁷ *Ibid.*, Intervention de D. Liniger, p. 402.

²⁸ *Ibid.*, p. 405.

président de groupe au GC, qui remplace Droz à la mi-avril. Or, six mois plus tard, le budget pour 1916 doit être voté et les perspectives financières continuent d'être mauvaises, ce qui provoque la reprise du débat sur la question fiscale.

Les deux décrets déjà mentionnés sur l'augmentation du prix du sel et du taux de l'impôt proportionnel direct sont adoptés par le GC pour accroître, dans l'urgence, les recettes de l'État.²⁹ Pendant la séance de fin novembre 1915, les socialistes s'y opposent et maintiennent leur position: ils ne veulent pas de nouvel impôt sans introduction de la progressivité fiscale. Cependant, le rapport de forces au sein de l'assemblée est toujours en leur défaveur et ils sont donc à nouveau minorisés.

Mais les socialistes utilisent cette fois-ci l'arme du référendum pour combattre l'augmentation du prix de sel et du taux proportionnel. Ils déposent en effet le nombre suffisant de signatures en janvier 1916 pour s'opposer à cette nouvelle loi. Le CE est alors forcé d'organiser une votation populaire. D'abord prévue pour le 13 mars 1916, elle est repoussée pour cause de mobilisation de l'armée.³⁰ Or, en janvier 1917, la votation n'ayant toujours pas eu lieu, le GC, toujours dans l'urgence, décrète que pour l'imposition de l'année en cours, soit 1917, le taux de l'impôt sur la fortune sera élevé de 2 à 2,15%. S'agissant d'une disposition provisoire, les socialistes ne s'y opposent pas et ce décret adopté ne fait donc l'objet d'aucun référendum. De plus, la majorité bourgeoise accepte de soumettre au vote populaire une révision de la Constitution qui permettrait, dans un second temps, la mise en œuvre du principe de progressivité, celle-ci n'étant pas possible sans une réforme de la loi fondamentale du canton.³¹

La votation qui permettrait d'obtenir une augmentation des recettes à plus long terme, moyennant une hausse de l'impôt sur le prix du sel et du taux de l'impôt direct, est alors fixée à juin 1917, et celle sur la révision constitutionnelle doit avoir lieu peu après. Cependant, la votation de juin est

²⁹ AEN 3GC – 4.83, Séance du GC du 5 novembre 1917, Rapport du Conseil d'État sur le résultat de la votation populaire des 14 et 15 juillet 1917, concernant divers actes législatifs, p. 455.

³⁰ *Ibid.*, p. 456.

³¹ La Suisse libérale, 23 juillet 1917.

à nouveau repoussée. Cette fois, la raison en est que l'armée occupe la ville de La Chaux-de-Fonds. L'objectif de cette intervention militaire est de rétablir l'ordre que les autorités jugent menacé. La population de la ville s'est en effet mobilisée pour exiger la libération du socialiste Ernest-Paul Graber, enfermé en raison de ses prises de position antimilitaristes. Or selon les responsables socialistes, il n'est pas possible de faire campagne démocratiquement dans de telles conditions, un argument qui est reconnu comme valable par le gouvernement. C'est donc finalement en juillet 1917 qu'ont lieu les votations. Bien que les radicaux et les libéraux se soient alliés pour faire passer les décrets soumis au vote populaire et que seuls les socialistes s'y opposent, le corps électoral, contre toute attente, suit les mots d'ordre des socialistes et refuse les propositions qui lui sont soumises.³² Rétrospectivement, on peut juger malhabile de la part des responsables du camp bourgeois d'avoir projeté d'augmenter l'impôt sur le prix du sel – une survivance de l'Ancien Régime! – dans un contexte où la hausse des prix des denrées alimentaires pèsent déjà lourdement sur les classes populaires. À la veille de la votation, le journal des libéraux neuchâtelois se montre d'ailleurs plutôt pessimiste quant à son issue, rappelant que «dès qu'on touche au portemonnaie du contribuable, ce dernier fait une grimace ...».³³ Toujours est-il que ce résultat redonne de l'élan aux revendications du PSN.³⁴ Graber jubile après la votation, dans un article publié en une de *La Sentinelle*:

Humiliante défaite du Conseil d'Etat neuchâtelois. Tous les projets sont repoussés! Cette fois le peuple a parlé. Ce n'est pas une triple défaite, c'est une triple déroute.

32 Lors de cette votation, les socialistes obtiennent une victoire supplémentaire, en provoquant un large refus de la nouvelle loi sur l'enseignement, qu'ils combattent également seuls contre les libéraux et les radicaux; voir à ce propos l'article de Graber à la une de *La Sentinelle* du 12 juillet 1917, intitulé: NON! NON! NON!, ou celui du 13 juillet intitulé: C'est un piège!; les archives numérisées de ce journal sont disponibles en ligne sur: <http://newspaper.archives.rero.ch/>.

33 La Suisse libérale, 11 juillet 1917.

34 Le résultat détaillé est le suivant: pour l'objet n°1 (augmentation de la régle des sels): 7'052 non contre 3'013 oui; pour l'objet n°2 (augmentation de l'impôt direct): 7'539 non contre 2'365 oui, voir: AEN 3GC – 4.83, Séance du GC du 5 novembre 1917, Rapport du Conseil d'État sur le résultat de la votation populaire des 14 et 15 juillet 1917, concernant divers actes législatifs, p. 456.

[...] L'impôt sur le sel était recommandé au peuple par la majorité du Grand Conseil [...] les assemblées générales des deux partis bourgeois s'étaient montrées favorables. Seul le parti socialiste s'y est opposé, dénonçant l'injustice des impôts indirects. [...] Nous ne doutons pas que dimanche prochain les ouvriers neuchâtelois [...] iront en masse voter oui afin que notre canton voie enfin triompher le si juste impôt progressif qui veut que ceux qui ont le plus paient le plus et que ceux qui ont le moins paient le moins. [...] Ce qu'il [l'ouvrier, nda] veut puisqu'il sait qu'il faut de l'argent à l'État pour faire face à ses dépenses, c'est que le système d'impôt soit juste et tienne compte des grosses fortunes. [...] M. Clottu et M. Matthias [respectivement magistrats libéral et radical, nda], qui ont fait une sorte d'alliance pour un impôt progressif modéré, modeste, plein de ménagements pour les grosses fortunes, peuvent méditer en ce moment sur les chances de leurs projets. Pour nous, le vote d'hier a fortifié la résolution de lutter jusqu'au bout pour un impôt progressif sérieux et non pour une contrefaçon.³⁵

La prise de position de Graber traduit l'élan nouveau dont bénéficie le PSN au lendemain de cette votation. Bien que majoritaires au GC, libéraux et radicaux subissent à cette occasion un tel camouflet qu'ils sont désormais obligés d'intégrer les socialistes dans tout projet de réforme fiscale, s'ils veulent éviter un nouveau référendum victorieux de la gauche. La pression exercée alors sur la droite pour un compromis avec la gauche est d'autant plus forte que le canton est agité par des mouvements sociaux et par des grèves. Quant aux socialistes, désormais intégrés au système démocratique et à ses institutions, ils émettent de nombreux signaux en faveur d'un tel compromis, comme l'illustrent les écrits de Graber cités ci-dessus. Même si le propos est très critique à l'égard de la majorité bourgeoise, la ligne politique n'en reste pas moins, dans une optique réformiste, de dégager davantage de recettes pour financer et renforcer l'État.

Pour les opposants à la progressivité, les options s'évanouissent les unes après les autres, à plus forte raison après la votation de juillet 1917. Or, le CE, sous pression en raison du déséquilibre des finances publiques, ne peut plus attendre 1919 pour réformer le système d'imposition à travers une nouvelle loi, comme il avait prévu de le faire. Les pouvoirs publics sont obligés de prendre des mesures « pour augmenter dans une forte proportion le rende-

35 Ernest-Paul Graber, *La Sentinelle*, 16 juillet 1917.

ment de l'impôt.»³⁶ Enfin, en ce mois de juillet 1917 un dernier élément, et non des moindres, encourage le CE à accélérer la mise en place d'un projet de loi pour la progression. La gauche socialiste appelle énergiquement à voter en faveur du changement constitutionnel prévu en votation une semaine seulement après le suffrage sur la réforme fiscale, et qui contient l'introduction du principe de progressivité dans la loi fondamentale du Canton. Or cette seconde votation se solde par un nouveau succès socialiste: le changement de l'article 16 de la Constitution est largement accepté par 8'058 suffrages contre 2'029.³⁷ Dès lors, la mise en place de la progression doit être discutée par le GC. Lors de la séance du 5 novembre 1917, le CE propose un nouveau projet de loi qui est immédiatement mis en discussion.³⁸

La réforme de 1917 et ses enjeux politiques

La Première Guerre mondiale provoque une situation très instable sur le plan financier. Par exemple, en 1915, les députés prennent une décision tout à fait inhabituelle: ils suppriment, pour l'année 1916, les formalités de la déclaration et taxent directement les contribuables pour l'impôt direct, en se basant sur les chiffres de l'année précédente. L'une des principales raisons évoquées est la surcharge de l'administration fiscale provoquée par l'introduction de l'impôt de guerre qui vient d'être introduit sur le plan fédéral.³⁹ Cet épisode illustre le caractère extraordinaire des procédures mises en œuvre sous la pression des événements et montre aussi au passage la grande influence du chef du Département des finances. Ces développements indiquent aussi

³⁶ AEN 3GC – 4.83, Séance du GC du 5 novembre 1917, Rapport du Conseil d'État à l'appui de divers projets de décrets concernant la révision des lois d'impôts et l'augmentation des traitements, p. 460–461.

³⁷ *Ibid.*, Séance du GC du 5 novembre 1917, Rapport du Conseil d'État sur le résultat de la votation populaire des 14 et 15 juillet 1917, concernant divers actes législatifs, p. 458.

³⁸ *Ibid.*, Rapport du Conseil d'État à l'appui d'un projet de décret portant révision des articles 1, 2 et 3 de la loi sur l'impôt direct du 30 avril 1903, en vue de l'application du principe constitutionnel de la progression., p. 459.

³⁹ Sur l'introduction, en 1915, d'un impôt fédéral de guerre, voir: Sébastien Guex, La politique monétaire et financière de la Confédération suisse 1900–1920, Lausanne 1993, p. 339–356.

l'interdépendance croissante d'un système fiscal cantonal par rapport à l'échelon institutionnel supérieur, à la faveur de la centralisation provoquée par la guerre. Le décret qui institue cette procédure de taxation accélérée est en effet adopté sans une seule opposition par le Grand Conseil. Et pour cause, le chef du Département des finances brandit la menace de sa démission en cas de refus et indique que des fonctionnaires fédéraux risquent de devoir mettre en œuvre l'impôt de guerre en lieu et place du fisc cantonal.⁴⁰

C'est dans ce contexte mouvementé qu'a lieu la réforme de 1917. La progression est vue par la plupart des contemporains, qu'ils y soient favorables ou non, comme l'un des moyens les plus efficaces pour corriger les inégalités sociales, comme l'illustrent également les débats contemporains sur l'impôt fédéral de guerre. La progression est surtout considérée comme le moyen le plus efficace pour accroître les recettes fiscales, vu les besoins croissants de l'État en temps de guerre. Ce sont évidemment les socialistes qui investissent le plus fortement ce discours d'opposition entre riches et pauvres. Si les socialistes restent ainsi fidèles à leurs convictions, ce sont les libéraux qui modifient en profondeur leurs positions en matière fiscale, puisqu'ils finissent par admettre le principe de la progression. L'industriel et député Paul Robert déclare ainsi que :

... pour son compte personnel, après avoir été longtemps un adversaire convaincu de la progression, il en est arrivé à admettre sa légitimité, lorsqu'il s'est rendu compte que l'accroissement du capital suit une marche progressive. Dès lors, il lui a semblé juste que, le capital étant devenu par les conditions économiques modernes progressif, l'impôt fût aussi appliqué progressivement. La formule de l'impôt progressif est celle de l'avenir, celle de l'impôt proportionnel est du domaine du passé. À notre époque, où les conditions financières et économiques se sont si profondément modifiées, doit correspondre nécessairement une formule fiscale nouvelle.⁴¹

La logique argumentative de Robert renvoie avant tout, on le voit, à une vision libérale de la répartition de la charge fiscale plutôt qu'à une volonté de

⁴⁰ AEN 3GC – 4.81, Séance du GC 17 novembre 1915, p. 393–397.

⁴¹ AEN 3GC – 4.83, Séance du GC du 28 novembre 1917, Intervention de Paul Robert, p. 704.

redistribution en profondeur des richesses entre les plus aisés et les plus pauvres. Sans doute Robert a-t-il aussi conscience, comme les autres députés conservateurs, qu'en réaction à la Première Guerre mondiale, tous les États étrangers ainsi que les cantons suisses sont amenés à renforcer leur imposition, réduisant d'autant les risques de fuite des capitaux.

Le fait que le chef du Département des finances, Alfred Clottu, soit libéral et qu'il soit, après la votation de juillet, obligé par sa fonction de proposer un projet d'impôt direct progressif constitue une forte incitation, pour les libéraux, à faire évoluer leur position. L'enjeu du débat sur la progression ne se joue plus, désormais, sur le principe ou non de son introduction mais bien sur la manière dont elle sera appliquée. En particulier, l'échelle des taux d'imposition fait à présent l'objet du véritable bras-de-fer politique. Graber prend les devants:

... [on] nous a dit que, le principe de la progression étant admis, il fallait nous contenter de cela pour le moment. [...] À côté du principe, il y a l'application, et c'est là ce qui nous importe le plus. Se déclarer d'accord avec le principe c'est bien, réaliser dans la pratique ce que le principe représente, c'est encore mieux ...⁴²

Le député socialiste s'indigne de la faible progressivité proposée par le gouvernement, au point que le principe en serait selon lui travesti. Même si on lui répond qu'il s'agit d'une mesure provisoire, l'élú de gauche se méfie:

Chez nous, le provisoire a toujours eu pour effet de favoriser les gros au détriment des petits. D'ailleurs, chacun sait que rien ne dure autant que le provisoire. Une fois l'échelle qu'on nous propose admise, on n'y touchera pas facilement, et en tout cas on voudra toujours en maintenir les proportions. Puisqu'une réforme est reconnue nécessaire, sachons la réaliser immédiatement d'une façon convenable.⁴³

Les socialistes étant très insatisfaits des taux de la progression proposés par le CE, ils réclament une autre échelle de progression. Celle-ci s'élèverait pour la fortune jusqu'au taux marginal supérieur de 5,9% (avec une exonération totale pour les patrimoines de moins de 5'000 francs) et pour le revenu jusqu'à 4,8%. La variante des socialistes rapporterait, uniquement pour ce

42 *Ibid.*, Séance du GC du 6 novembre 1917, intervention d'Ernest-Paul Graber, p. 567.

43 *Ibid.*, p. 565–566.

qui est du prélèvement sur la fortune, plus de 2 millions de recettes supplémentaires. Les radicaux ne sont cependant pas d'accord de modifier le projet en ce sens, comme l'explique le député Henri Berthoud: «Il ne craint pas les solutions énergiques, mais il estime qu'elles doivent être réservées pour le moment opportun. Lorsque le temps sera venu d'entreprendre certaines œuvres sociales, il faudra bien faire un nouvel appel aux détenteurs de la fortune.»⁴⁴

Sans surprise, la proposition des socialistes est donc rejetée par 63 voix contre 34.⁴⁵ Pour autant, les socialistes ne combattent pas au moyen d'un référendum la variante choisie par la majorité du Parlement, pour des raisons que nous expliciterons en conclusion de cette contribution. Auparavant, il convient d'aborder brièvement la problématique de la fuite des capitaux et de la fraude, qui joue un grand rôle dans les débats sur l'imposition directe.

La problématique de la fuite des capitaux et de la fraude dans les débats parlementaires

Cette problématique est en toile de fond des débats fiscaux depuis le XIX^e siècle et l'on ne peut pas dire qu'elle soit posée, en 1917, sous un angle particulièrement original. Elle reste toutefois omniprésente dans les échanges, en particulier invoquée par la droite qui brandit le spectre d'une fuite des capitaux en cas de trop forte progressivité, à l'image du député libéral Paul Bonhôte en mai 1914:

M. Daniel Liniger s'est plaint hier de ce que les grosses fortunes continuent à échapper partiellement au fisc. [...] Mais c'est là un phénomène général. Partout, la fortune cherche à se dissimuler et cette dissimulation est en raison directe du taux de l'impôt. Plus l'impôt est élevé, plus le contribuable tend à s'y soustraire. Or, il est certain qu'à l'heure actuelle, l'impôt direct frappe chez nous la fortune d'une façon très dure. Si l'on tient compte des deux contributions cantonale et communale, la fortune paye dans certaines localités jusqu'au 8%. [...] Aussi n'est-il pas étonnant que la fortune mobilière cherche à se dissimuler en partie. Il est intéressant à ce propos d'examiner ce qui se passe à Zurich où les taux sont particulièrement élevés.

⁴⁴ *Ibid.*, Séance du GC du 28 novembre 1917, Intervention d'Henri Berthoud, p. 723.

⁴⁵ *Ibid.*, Intervention d'E.-P. Graber, p. 722.

[...] Il s'établit une sorte d'entente entre le fisc et le contribuable, afin d'éviter que ce dernier quitte la ville ou le pays. Si nous allons trop loin dans la voie d'une augmentation de l'impôt, voilà le résultat que nous risquons d'obtenir. Déjà on remarque facilement que les fortunes qui se créent chez nous, à la Montagne, tendent à nous quitter. Nombre de nos concitoyens, après avoir réalisé des économies dans l'industrie, se retirent à Genève, par exemple, où le fisc est moins tracassier.⁴⁶

On peut relever que cette vision tend à déresponsabiliser les fraudeurs; ceux-ci sont présentés sous un jour complaisant, en tant que contribuables qui se protégeraient de manière légitime contre les excès du fisc. Comme on le constate dans l'argumentaire de Bonhôte, l'argument de la fuite des capitaux est souvent indissociable de la problématique de la concurrence fiscale intercantonale. Les socialistes, par les voix de Liniger et Graber, répondent qu'il y a bien longtemps que la fraude existe, et ce indépendamment de la lourdeur de l'imposition:

Et nous constatons que pour l'État, pour le canton, cette compensation pourrait se faire [...] en atteignant la fortune qui actuellement échappe au fisc. Le Conseil d'État de 1901 [...] nous démontrait en effet que la fortune imposable s'élevait à un milliard en tout dans le canton. Or douze ans après [...] alors que cette fortune globale s'est sans nul doute considérablement accrue, nous voyons par le budget de 1914 que 670 millions seulement sont imposés. Plus de 330 millions échappent donc au fisc. [...] nous croyons que s'il voulait bien serrer la vis des gens fortunés comme il le fait aux petits contribuables, il réussirait à trouver la somme de fr. 660'000 que j'indiquais toute à l'heure [...].⁴⁷

⁴⁶ AEN 3GC – 4.80, Séance du GC du 19 mai 1914, Intervention de Paul Bonhôte, p. 84–85. La référence fréquente à la situation zurichoise et en particulier aux arguments qui y sont alors développés par les partis conservateurs témoigne de l'influence du plus grand canton suisse dans les débats fiscaux des autres cantons; l'historien Sylvain Praz a montré que ces arguments sont alors bel et bien au cœur de la propagande des conservateurs contre un alourdissement des taux d'imposition, voir: Praz, *Plus d'argent avec moins d'impôts? La loi fiscale du canton de Zürich de 1917*, Lausanne 2016, p. 41–42.

⁴⁷ AEN 3GC – 4.80, Séance du GC du 18 mai 1914, Intervention de Daniel Liniger, p. 37–38.

L'estimation de la fraude avancée par les élus socialistes paraît plausible si on la rapporte aux évaluations alors délivrées par des experts fiscaux. Ainsi, un spécialiste des finances publiques auprès des autorités fédérales, Eugen Grossmann, considère que dans la Suisse de l'entre-deux-guerres, la moitié au moins de la fortune imposable des personnes physiques échappe encore à l'impôt.⁴⁸ Des études historiques consacrées à d'autres cantons suisses arrivent également à des estimations similaires.⁴⁹ Si l'on en croit cette déclaration, les sommes qui échappent au fisc dépendraient donc de ce que les contribuables veulent bien déclarer et le fisc semble démuni pour vérifier si les déclarations correspondent à la réalité. Il n'existerait en tous les cas pas de volonté politique de remédier à cette situation. Pourtant, insistent les socialistes par l'intermédiaire de Graber, il serait presque inutile de mettre en place la progression si la fraude n'existait pas:

... les riches n'ont pas eu besoin de l'impôt progressif pour dissimuler; ils n'ont pas attendu cette réforme pour tromper le fisc, puisque huit cents millions échappent actuellement à l'impôt dans notre canton. C'est à l'État qu'il appartiendra de prendre des mesures pour empêcher la dissimulation.⁵⁰

Même si une évaluation plus précise de l'ampleur de la fraude reste à établir dans de futures études historiques consacrées à l'histoire de la fiscalité neuchâteloise, ces différentes interventions illustrent en tout cas une réalité importante: la fraude existe depuis longtemps, et dans des proportions élevées.⁵¹

Cela n'est guère étonnant si l'on rappelle que la loi fiscale n'a pas connu de changements substantiels depuis 1892. Concrètement, cette loi prévoit un faible degré de contrôle fiscal: il existe certes un inspectorat des contribu-

48 Cité par Christophe Farquet, *Le marché de l'évasion fiscale dans l'entre-deux-guerres*, in: *L'économie politique* 54/2 (2012), p. 99.

49 Voir en particulier: Praz, *Plus d'argent avec moins d'impôts?*, p. 61.

50 AEN 3GC – 4.83, Séance du GC du 28 novembre 1917, Intervention d'Ernest-Paul Graber, p. 711.

51 Tous les députés qui interviennent dans les débats, qu'ils soient de droite ou de gauche, reconnaissent l'existence de la fraude, à l'exception du libéral Pierre Favarger qui affirme qu'il s'agirait de « cancons de villages », voir AEN 3GC – 4.83, Séance du GC du 6 novembre 1917, Intervention de Favarger, p. 580.

tions, chapeauté par le CE. Mais celui-ci est formé d'un seul inspecteur et d'un secrétaire (nommés tous les deux par le CE). La loi prévoit aussi des commissions de taxation dans chacun des six districts, commissions dont le travail est surveillé par l'inspecteur (ou le préfet du district, le cas échéant, qui prend le nom d'inspecteur suppléant). Dans chaque commission de taxation, le CE nomme ensuite un délégué par district, qui sera entouré par des délégations d'une à trois personnes représentant chacune leur commune. Ces délégations sont formées par chaque Conseil communal, dont un membre au minimum fait partie. Les commissions de taxation peuvent donc être plus ou moins grandes selon les six districts neuchâtelois, en fonction du nombre de communes présentes dans le district d'une part, et en fonction du nombre de délégués envoyés par commune d'autres part. Il s'agit donc d'un système de taxation qui ne repose pas essentiellement sur des fonctionnaires spécialisés, mais sur des notables locaux qui font preuve de peu de zèle dans le contrôle des déclarations de leurs *alter ego*; les moyens légaux dont ils disposent à cette fin sont en outre très réduits.

Outre la fraude, la fuite des capitaux hors du canton est l'argument le plus souvent mobilisé par les adversaires d'une progressivité trop prononcée, à l'instar du radical Fritz-Albin Perret. S'il veut bien céder sur la mise en place du principe de progression, «[...] il ne faudrait pas aller beaucoup plus loin. Quoi qu'on ait dit, il y a des pays où le capital est moins frappé que chez nous. Nous aurions tout à perdre à ce que la fortune privée abandonne notre canton.»⁵² Toutefois, dans les débats de 1917, cet argument est moins utilisé que durant les années précédentes. D'une part parce que le principe de la progression est désormais admis et qu'un feu de barrage parlementaire n'est dès lors plus de mise; d'autre part, comme nous l'avons déjà souligné, parce qu'en réaction à la Première Guerre mondiale, les députés conservateurs ont bien conscience que tous les États étrangers ainsi que les cantons suisses sont amenés à renforcer leur imposition, réduisant d'autant les risques de fuite des capitaux.

L'intervention de l'influent industriel et député libéral Paul Robert, en témoigne:

52 AEN 3GC – 4.83, Séance du GC du 5 novembre 1917, Intervention de Fritz-Albin Perret, p. 559.

... l'impôt progressif doit rester modéré dans ses effets, s'il veut éviter deux écueils, qui sont l'exode des capitaux et la fraude des contribuables. Le premier de ces dangers n'est pas très grand, car [...] le capital est lui aussi attaché à l'industrie et au commerce qui le font prospérer et s'accroître. Ce péril n'est cependant pas imaginaire; nous avons pu voir, ces dernières années, plusieurs contribuables intéressants [...] pour le fisc, prendre le chemin d'un autre canton. [...] il n'y aurait rien d'impossible à ce que ces départs se multiplient, au grand dommage de nos impositions. L'autre danger est la dissimulation des contribuables, et c'est des deux le plus sérieux. [...] en Suisse, vous savez ce qui se passe à Zurich, vous en avez les échos ces jours-ci dans la presse: la dissimulation va si loin dans ce canton qu'un correspondant affirmait même l'autre jour que le 95 % des déclarations d'impôt zurichoises était inexactes. Or cette dissimulation peut être évitée en grande partie si le taux de la progression reste modéré et si l'impôt ne devient pas un instrument de spoliation.⁵³

Cette indication est évidemment lourde de sens, elle a pour but de mettre en garde les députés contre les limites à ne pas franchir, selon Robert. Une certaine pression exercée par les milieux économiques reste donc bien présente, mais elle n'est plus brandie comme un obstacle infranchissable. Le message est clair en faveur d'une progression limitée. Mais les élus socialistes ne cèdent pas à ces menaces et rappellent la force des mouvements sociaux dont ils relaient les revendications au sein du Grand Conseil, par la voix de Pierre Reymond:

Lorsque nous parlons de faire appel à la grosse fortune, on nous menace de l'exode de capitaux. Où s'en iraient-ils? La plupart des cantons suisses ont des impôts plus élevés que les nôtres, et il est à supposer qu'après la guerre les pays étrangers devront demander à l'impôt davantage encore, [...] il suffirait de peu de chose pour déclencher des mouvements révolutionnaires.⁵⁴

⁵³ AEN 3GC – 4.83, Séance du GC du 28 novembre 1917, Intervention de Paul Robert, p. 705–706.

⁵⁴ AEN 3GC – 4.83, Séance du GC du 5 novembre 1915, Intervention de Pierre Reymond, p. 558–559.

Conclusion : la progressivité caricaturée

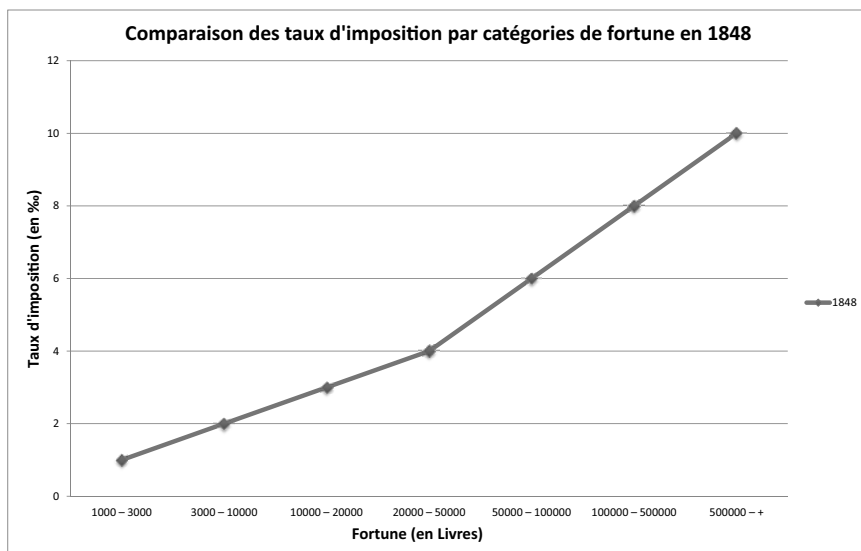
Un des arguments forts mis en avant par les partisans de la progressivité a souvent été le rééquilibrage social que ce principe fiscal permet. Cet argument a été particulièrement présent dans les débats entourant la révision de 1917. Une citation revient très souvent de la part des députés du GC: «Prendre sur le superflu, afin d'épargner le nécessaire». ⁵⁵ Or la question se pose de savoir si ce but affiché tant de fois par les députés a été effectivement atteint.

Pour rappel, lors du projet de loi de 1876 introduisant la progressivité, projet rejeté en vote populaire, le taux marginal supérieur avait été négocié à 3 % pour les ressources et 3‰ pour les fortunes. Or, quarante ans plus tard, ce taux se situe à, respectivement, 4,20 % et 4,50‰, ce qui représente une faible augmentation; à plus forte raison si l'on tient compte des seuils élevés qui permettent d'atteindre ces taux, soit plus de 5 millions de francs pour la fortune et plus de 100'000 francs pour les ressources. Cette observation est d'autant plus fondée si l'on se souvient des taux marginaux supérieurs d'imposition qui ont été adoptés en 1848, durant une année seulement, lors de la Révolution neuchâteloise, respectivement de 10 % et 10‰, soit des taux beaucoup plus élevés. Il est vrai toutefois que la comparaison avec l'expérience fiscale de 1848 doit être conduite avec prudence, en raison du caractère éphémère de cette dernière et des nombreux bouleversements intervenus depuis cette date, ne serait-ce que la forte augmentation du nombre de travailleuses et travailleurs salariés.

En comparaison, dans les tableaux qui suivent, il est frappant de voir combien l'impôt de 1917 progresse de manière beaucoup plus lente et échelonnée que celui de 1848. Il en va de même pour l'impôt sur le revenu. En ce sens, les taux de progression mis en place dans la loi de 1917 apparaissent comme limités.

On se souvient de la déclaration citée plus haut du député Graber qui affirme, le 6 novembre 1917, au début de la discussion sur le projet, que

55 Voir par exemple: AEN 3GC – 4.80, Séance du GC du 18 mai 1914, p. 40.

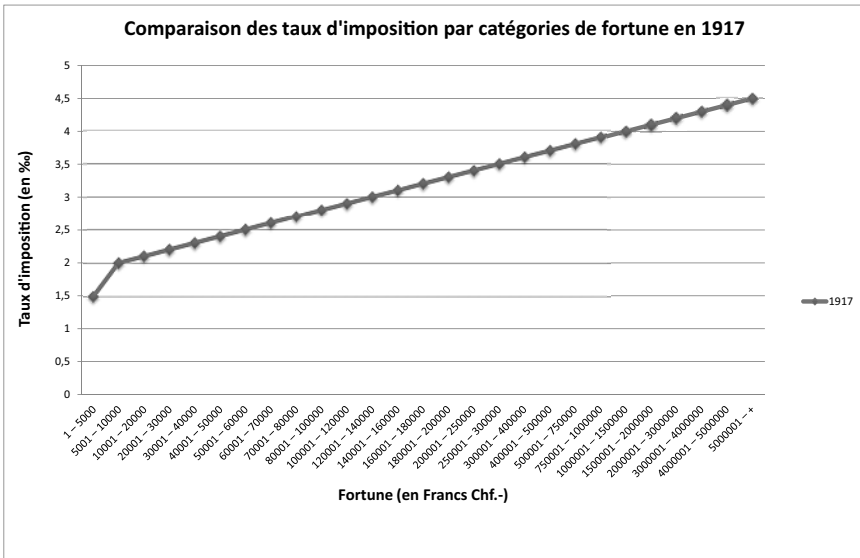


Source: «Loi relative à l'extinction de la dette de l'État du 20 juillet 1848», *Recueil des lois, décrets, et autres actes du gouvernement de la République et Canton de Neuchâtel*, 1^{ère} Edition, tome 1, Neuchâtel 1849.

« nous ne pouvons admettre une caricature de l'impôt progressif. »⁵⁶ Pourtant, force est de constater que les socialistes ont fini par admettre une variante très édulcorée par rapport à leurs revendications. Ils ont dû accepter une loi qui est loin de ce qu'ils voulaient. Leur position minoritaire dans l'assemblée législative ne les a assurément pas aidés. Cependant, pourquoi ne se résolvent-ils pas à lancer un référendum, comme ils ont un temps menacé de le faire?

La réponse est simple. Pour éviter un référendum des socialistes, au moment de voter sur le projet de réforme de l'impôt direct, la majorité du GC, décide *in extremis* d'y lier un second texte de loi qui fait donc partie du même projet. Ce second volet du projet tient à cœur aux socialistes, puisqu'il s'agit d'une revendication de longue date: il consiste en une augmentation de salaire accordée à tous les fonctionnaires. Aux yeux des socialistes, une telle

⁵⁶ AEN 3GC – 4.83, Séance du GC du 6 novembre 1917, Intervention d'Ernest-Paul Graber, p. 576.



Source: «Décret portant révision des articles 1, 2, 3 et 16 de la loi sur l'impôt direct du 29 novembre 1917», *Nouveau recueil officiel des lois, décrets et autres actes du gouvernement de la République et Canton de Neuchâtel*, 2^e Edition, tome 17, Neuchâtel 1920.

augmentation de salaire est d'autant plus bienvenue qu'elle se situe dans un contexte marqué par une forte inflation et par les déficits publics.

La tactique mise en œuvre par les partis bourgeois est donc couronnée de succès puisqu'elle amène les socialistes à accepter le projet de révision fiscale. Comme l'affirme Graber dans une des déclarations qui conclut le débat parlementaire:

E.-Paul Graber déclare, au nom du groupe socialiste, que celui-ci, bien que ses propositions aient été rejetées, ne lancera pas de referendum contre le nouveau décret, afin de ne pas porter préjudice aux finances de l'État et à la situation des fonctionnaires. En revanche, le parti socialiste se réserve de reprendre ses propositions par la voie de l'initiative populaire.⁵⁷

⁵⁷ AEN 3GC – 4.83, Séance du GC du 28 novembre 1917, Intervention de Graber, p. 724.

Pour conclure, relevons que la loi de 1917 introduisant la progressivité en matière d'impôt poursuit un double objectif de la part de ses promoteurs. D'une part, il s'agit d'alléger fiscalement les petites fortunes et les bas revenus. En effet, les conditions de la guerre ont eu pour conséquence d'appauvrir beaucoup de contribuables. L'État n'a donc pas intérêt à aggraver le sort des classes populaires par des mesures fiscales trop rigoureuses à leur encontre, même si les responsables du camp bourgeois, en raison de partis pris idéologiques profondément enracinés, tentent tout de même de s'engager dans cette voie, essayant un échec cuisant en juillet 1917. D'autre part, cette loi évite très soigneusement d'imposer lourdement les grandes fortunes, comme aurait pu le faire un projet plus fortement progressif. La préoccupation de ne pas trop imposer les grandes fortunes est apparu comme un thème récurrent lors des débats du GC. La majorité des députés craint de faire fuir les grandes fortunes du canton par une fiscalité trop lourde. Relevons à ce propos, comme l'observe l'historien Jean-Marc Barrelet, que le milieu des affaires joue un rôle important dans la vie parlementaire neuchâteloise.⁵⁸ De fait, les intérêts de ces milieux sont clairement ménagés dans cette révision fiscale. C'était déjà le cas dans les précédentes lois fiscales et cela se reproduit lors de la mise en place du principe de progressivité pour l'impôt direct. Finalement, l'ensemble des partis trouvent un point d'accord, puisque, comme le résume avec lucidité le libéral Paul Robert:

En somme, ce qui sépare les propositions de la majorité [composée de radicaux et libéraux, nda] de la commission de celles de la minorité [socialiste, nda], c'est une question de mesure. Il ne s'agit ni d'un système différent, ni d'une formule opposée, ni d'une méthode contraire; il s'agit seulement d'un taux moins élevé encore pour les catégories inférieures, plus élevé pour les supérieures. Aucun principe important n'est ici en jeu et pour les finances de l'État, le résultat en est approximativement le même.⁵⁹

58 Barrelet, *L'essor industriel de 1814 à 1914*, in: Barrelet (dir.), *Histoire du Pays de Neuchâtel*, p. 101.

59 AEN 3GC – 4.83, Séance du GC du 28 novembre 1917, Intervention de Paul Robert, p. 708.

Annexe

Tableau récapitulatif des principales étapes conduisant à la réforme fiscale de 1917.

21 mai 1913	Dépôt des motions radicale et socialiste en faveur de déductions pour l'impôt direct
18–19 mai 1914	Discussion sur les deux motions ainsi que sur la proposition d'impôt d'assistance
16 novembre 1914	Dépôt de plusieurs motions socialistes en faveur des ménages les plus modestes
16–17 novembre 1915	Deux décrets adoptés par le GC pour augmenter les recettes: augmentation du prix du sel et augmentation du taux proportionnel de l'impôt direct; abandon de l'impôt d'assistance
Janvier 1916	Dépôt du référendum par les socialistes (6'902 signatures) contre les deux décrets des 16–17 novembre 1915
13 mars 1916	Votation populaire prévue sur les deux décrets mais finalement repoussée en raison de la mobilisation de l'armée
Mi-mai 1916	Séances de discussion au GC sur l'impôt progressif, suite à une motion radicale
26 janvier 1917	Décret portant pour 1917 de 2 à 2,15‰ le taux de l'impôt direct sur les fortunes
31 mai 1917	Décret révisant l'article 16 de la Constitution cantonale en introduisant le principe de la progressivité dans l'impôt (référendum obligatoire). Le vote populaire, fixé aux 2–3 juin 1917, est repoussé à juillet en raison de l'occupation militaire de La Chaux-de-Fonds suite à l'affaire Graber
21–22 juillet 1917	Votation populaire sur la modification de l'article 16 de la Constitution, largement acceptée par le peuple
5 novembre 1917	Début des débats au GC sur la révision de la loi sur l'impôt direct
29 novembre 1917	Adoption par le GC du décret portant révision de la loi sur l'impôt direct (introduction de la progressivité dans l'imposition du revenu et de la fortune)

Gemeindeföderalismus und Steuerwiderstand. Der «Steuersturm» im Kanton Basel-Landschaft im Herbst 1920

Jan Kirchmayr

Municipal Federalism and Tax Resistance

The article examines the years following the tax crisis of the First World War on a regional level. In the canton of Basel-Landschaft, this period in the tax history of modern states saw the implementation of a modern tax system. The article specifically examines the so-called «Steuersturm» (taxation storm) in Basel-Landschaft. At that time, the canton did not yet have a modern tax law. Direct personal taxes had been provided for in the constitution since 1892 and were levied at irregular intervals. Because revenues were poor, the canton reformed the tax collection procedure and assessments in 1920. In addition, many taxpayers were re-classified in terms of income and assets, thus increasing their tax burden and resulting in a wave of protests. Numerous municipalities intervened with the canton. There were also hundreds of individual appeals. Although the canton fell into a crisis of legitimacy and had to correct many of its assessments, it prevailed in the end.

«Da liegt dann die Gefahr nahe, dass sie [die Gemeinden] den Blick über den Dorfbann hinaus verlieren und dann liegt es an der Staatssteuertaxationskommission, die nötige Einheitlichkeit in die Steuerrötel hineinzubringen.»¹ Diese Aussage formulierte der Baselbieter Regierungsrat Carl Tanner am 12. Oktober 1920 während einer Debatte im Baselbieter Landrat. Das Statement des Regierungsrats steht symptomatisch für die Auseinandersetzungen, Konflikte und Diskussionen, die sich in diesem Jahr im Kanton Basel-Landschaft ereignet haben. Gemeinden gegen den Kanton. Föderalismus gegen Zentralismus.

Der vorliegende Beitrag untersucht am Fallbeispiel des «Steuersturms» im Kanton Basel-Landschaft im Herbst 1920 den Zusammenhang zwischen dem Gemeindeföderalismus und Formen des Steuerwiderstands. Wie gezeigt werden kann, darf die schweizerische Steuergeschichte bis zum Ersten Welt-

1 Zitiert nach: Christian Keller, *Visionen, Volkshetze, Betrügereien. Der Weg zum modernen Steuerstaat am Beispiel der Kantone Basel-Stadt und Basel-Landschaft (1833–1928)*, Zürich 2017, S. 151.

krieg nicht nur als eine Steuergeschichte der Kantone betrachtet werden. Auch die Steuerpflichtigen in den Gemeinden und die Gemeindebehörden spielten bei der Einführung und beim Verhindern von Steuergesetzen in den Kantonen eine wichtige Rolle. Der Kanton Basel-Landschaft steht exemplarisch für die Hürden, die der Modernisierung des Steuerwesens entgegenstanden.

Der Steuerwiderstand wird nachfolgend in vier Baselbieter Gemeinden untersucht und hinsichtlich der Dimensionen des Stadt-Land-Gegensatzes und der Wohlstandsunterschiede vergleichend diskutiert. Analysiert wurden Bestände des Staatsarchives des Kantons Basel-Landschaft. Als Quellen dienten Rekurschreiben der Baselbieter Bevölkerung aus den untersuchten Gemeinden an die kantonale Taxationskommission, die Antworten der kantonalen Steuerrekurskommission an die Rekurrenten und Rekurrentinnen und die Schreiben der Gemeinderäte an die Kantonsregierung. Weiter wurden die Protokolle aus den Landrats- und Regierungsratssitzungen und parlamentarische Vorstösse durchleuchtet.²

Zum Terminus «Steuerwiderstand» existieren verschiedene Konzepte. Es ist deshalb notwendig, den Begriff zunächst konzeptionell zu klären. Delalande und Huret gehen in ihrem Essay «Tax Resistance: A Global History?» der Frage nach, weshalb Menschen gegen Steuern rebellieren. Sie schreiben, dass die Einhaltung, Zustimmung und die Legitimität des Steuerstaates zuerst aufgebaut und gefestigt werden müsse, da die Menschen von Natur aus nicht gefügig seien. Auch müsse der Staat damit zurechtkommen, dass niemand gerne Steuern bezahle. Aus diesen Gründen habe der Staat dafür zu sorgen, dass das Steuersystem von der Bevölkerung als gerecht und für die Gemeinschaft nützlich angeschaut würde.³

Charles Adam setzte über seine «Story of taxation» den Titel «fight, flight, fraud». Die drei Begriffe stehen für verschiedene Formen des Steuerwiderstands. «Fight» für den offenen Widerstand, «flight» für die Steuerflucht

2 Siehe auch: Der «Steuersturm» im Kanton Basel-Landschaft im Herbst 1920, Masterarbeit, eingereicht im Oktober 2020 an der Universität Basel von Jan Kirchmayr, Betreuung durch Prof. Dr. Martin Lengwiler.

3 Nicolas Delalande, Romain Huret, Tax Resistance. A Global History, in: The Journal of Journal of Policy History Vol. 25 No. 3 (2013). S. 301–307, hier S. 302.

und «fraud» für die Steuerumgehung.⁴ Tanner ergänzt dazu, dass die politische Macht immer auf einem Mischungsverhältnis von Zustimmung und Zwang beruhe. Er bezeichnet die drei von Adams erwähnten Begriffe für den Steuerwiderstand als Verhaltensweisen, welche die fiskalischen Absichten der staatlichen Institutionen durchkreuzen können.⁵ Anhand dieser Ausführungen lässt sich schliessen, dass die Legitimation eines Steuerstaates zuerst aufgebaut werden musste, dass ein Steuersystem gerecht sein sollte und dass sich der Steuerwiderstand in verschiedenen Formen äussern konnte.

Der vorliegende Beitrag ist folgendermassen gegliedert: Zunächst wird die steuerpolitische Vorgeschichte des Kantons Basel-Landschaft summarisch dargestellt. Der Fokus liegt hier auf dem Steuerwiderstand der Baselbieter Bevölkerung und dem Gemeindeföderalismus. Danach werden die Resultate aus der Untersuchung der Rekurse präsentiert. Anschliessend werden die politischen Reaktionen während des «Steuersturms» aus den Gemeinden exemplarisch aufgezeigt. Ein Fazit rundet den Beitrag ab.

Vorgeschichte

Die Baselbieter Bevölkerung galt im 19. Jahrhundert als notorisch steuer-skeptisch, was sich wegen der direktdemokratischen Tradition des Kantons auch politisch auswirkte.⁶ Der Kanton gehörte zu den letzten, die in der Schweiz ein modernes Steuersystem mit direkten Personensteuern einführten. Einem Ausbau des Steuerstaates stimmten die Baselbieter Männer nur dann zu, wenn gleichzeitig die Kontrolle durch die Stimmbevölkerung ausgebaut wurde. So geschehen bei der Verfassungsrevision 1892: Während der Kanton eine Verfassungsgrundlage für den Einbezug direkter Personensteuern erhielt, wurde die demokratische Kontrolle der Bevölkerung ausgebaut –

4 Charles Adams, *Fight, flight, fraud. The story of taxation*, Buffalo (N.Y.) 1982.

5 Jakob Tanner, *Steuwesen und Sozialkonflikte. Entwicklungslinien und Diskontinuitäten*, in: Sébastien Guex, Martin Körner, Jakob Tanner (Hg.), *Staatsfinanzierung und Sozialkonflikte (14.–20. Jh.)*, Zürich 1994, S. 123–126, hier S. 123.

6 Ruedi Epple, *Herrschaft im Kanton*, in: Ruedi Epple u. a. (Hg.), *Nah dran, weit weg. Geschichte des Kantons Basel-Landschaft. Armut und Reichtum. 19. und 20. Jahrhundert*, Band 5, Liestal 2001, S. 227–247, hier S. 232.

der Kanton führte das obligatorische Finanzreferendum ein.⁷ Ab 1892 erhob der Kanton in unregelmässigen Abständen direkte Personensteuern. Hinzu kommt der grosse Einfluss der Gemeinden im Steuerverfahren, insbesondere bei der Einschätzung. Dabei wurde häufig beklagt, dass die Gemeinden bei der Einschätzung eher zurückhaltend waren, um die Steuerpflichtigen in ihrer Gemeinde nicht zu vergraulen und letztlich zum Umzug in eine andere Gemeinde zu bewegen. Im Steuerwesen bedeutete der Gemeindeföderalismus also eine strukturelle Hürde für den sich konstituierenden Steuerstaat – in diesem Fall für den Kanton.⁸

Der Kanton Basel-Landschaft war im 19. Jahrhundert geprägt durch eine chronische Steuerschwäche und hatte Probleme, seine Ausgaben zu finanzieren. Der Erste Weltkrieg stürzte den Kanton schliesslich – wie andere Kantone auch – in eine fiskalische Krise. Einerseits brachen die Steuereinnahmen ein und andererseits stiegen die Ansprüche der Bevölkerung an den Kanton. So forderte die Bevölkerung unter anderem einen Ausbau der Armenfürsorge. Wegen des Krieges, der Industrialisierung und dem Wachstum der Bevölkerung musste der Kanton dringend mehr Steuereinnahmen generieren. Das Verhältnis der Steuereinnahmen zu den gesamten Verwaltungseinnahmen des Kantons Basel-Landschaft lag im Jahr 1910 bei rund 36 Prozent. Damit war die Abhängigkeit von anderen Einnahmen wie dem Salzregal zu gross.⁹ Die provisorische Regelung in der Verfassung von 1892 war dahingehend umständlich, da der Kanton für ein Anheben der Steuer die Verfassung hätte ändern müssen. Die Einführung direkter Bundessteuern (damals «Kriegssteuer» und «Kriegsgewinnsteuer» genannt) führte dem Kanton Basel-Landschaft schliesslich das Potenzial direkter Steuern konkret vor Augen. Die Selbsttaxationen der Bundessteuern waren in den meisten Kantonen höher als die Taxationen gegenüber dem Kanton. Dies unter anderem deshalb, weil der Bund einerseits hohe Strafsteuern androhte und weil andererseits die Kriegsausgaben unbestritten waren. Die Kantone realisier-

⁷ Epple, Herrschaft im Kanton, S. 232.

⁸ Staatsarchiv Basel-Landschaft (StABL), NA 2178, B 4.1, Kreisschreiben des Regierungsrats an sämtliche Gemeinderäte vom 25. Januar 1919.

⁹ Walter Guldenmann, Das Steuereinschätzungsverfahren und seine Bedeutung für die Staats- und Gemeindefinanzen. Ein Beitrag zur schweizerischen Steuerpolitik, Zürich 1918, S. 59.

ten, dass die Steuerpflichtigen dem Kanton bislang nicht die korrekten Angaben geliefert hatten. Der Baselbieter Regierung zeigte dies deutlich auf, wie schlecht es um die Steuermoral der Bevölkerung stand.¹⁰

Der Baselbieter «Steuersturm»

Der Steuerertrag des Kantons fiel in den Nachkriegsjahren aufgrund der im Ersten Weltkrieg entstandenen Haushaltskrise wiederholt dürrig aus. So rechnete der Baselbieter Regierungsrat für das Jahr 1918 mit einem Defizit von rund 650'000 Franken, was 25,8% aller Einnahmen entsprach. Der Regierungsrat erklärte in seinem vorgelegten Bericht, dass er nicht Willens sei, mit ähnlichen Ziffern noch einmal vor den Landrat zu treten.¹¹ Dieser Umstand führte dazu, dass der Kanton beim Steuereinzug 1920 das Verfahren und die Einschätzungen der Gemeinden nach oben korrigierte. Die Mitwirkung der Gemeinden, die meist zugunsten der Steuerpflichtigen ausfiel, wurde beschränkt. Wie die Durchsicht verschiedener Rekurse bestätigt, wurden viele Steuerpflichtige sowohl einkommens- und vermögensmässig pauschal höher eingestuft. Einen konkreten Grund dafür nannte der Kanton nicht. Wenige Tage später hatte sich der Konflikt zwischen der kantonalen und kommunalen Steuerhoheit entscheidend zugespitzt. «Der Landschäftler» sprach von einem «Steuersturm», der im Baselbiet ausgebrochen sei und die Steuerpflichtigen, den Regierungsrat, die Gemeinderäte, die kantonale Steuerrekurskommission und den Landrat auf Trab halte.¹²

Die pauschal höheren Taxationen resultierten in Protesten der Gemeinden und der Bevölkerung. Zahlreiche Gemeinden drohten nach Gemeindeversammlungsbeschlüssen mit der Verweigerung des Steuereinzugs und sandten Protestbriefe nach Liestal.¹³ Hinzu kamen Hunderte von Rekursen –

¹⁰ Ebd., S. 83.

¹¹ Regierungsratsbericht betreffend Erhöhung der Staatssteuer vom 28. März 1918. Zitiert nach: Willy Grieder, *Der Staatshaushalt des Kantons Baselland 1833–1923*, Liestal 1925, S. 99.

¹² StABL, LS I, *Der Landschäftler* vom 12. Oktober 1920, Nr. 240, S. 1.

¹³ StABL, NA 2178, B 4.1, Schreiben des Gemeinderats von Binningen an den Regierungsrat des Kantons Baselland vom 9. Oktober 1920.

in einzelnen Gemeinden beteiligten sich daran über 10% der Steuerpflichtigen.¹⁴

Zur Untersuchung des Steuerwiderstands im Kanton Basel-Landschaft wurden die Steuerrekurse aus vier Gemeinden beigezogen, die die beiden Achsen Stadt-Land und einkommensstark-einkommensschwach exemplarisch abbilden. Zu ihnen gehört das ländliche, im Oberbaselbiet gelegene Läufelfingen, welches einen grossen Anteil an Arbeiterinnen und Arbeitern hat, und das urbane Binningen, das ebenfalls von Arbeiter- und Arbeiterinnenschichten geprägt ist. Zudem wurde das einkommensschwache Pratteln (mit einem grossen Anteil an Arbeiterinnen und Arbeitern) und das einkommensstarke, bürgerliche Arlesheim beleuchtet.

Bei der Untersuchung sämtlicher Rekurse aus den vier Gemeinden ergibt sich das folgende Bild:

Gemeinde	Anzahl Steuerrekurse (Zeitraum September 1920)	davon stattgegeben (absolut und in Prozent)	davon abgelehnt (absolut und in Prozent)	Verhältnis der eingereichten Rekurse zur Bevölkerungszahl
Pratteln	85	50 / 59%	35 / 41%	2.2%
Läufelfingen	30	23 / 77%	7 / 23%	3.3%
Binningen	181	128 / 70%	53 / 30%	2.7%
Arlesheim	39	22 / 56%	17 / 44%	1.7%

Tab. 1: Eingereichte Rekurse in den vier betrachteten Gemeinden (eigene Darstellung).¹⁵

Die obenstehende Darstellung ist mit Vorsicht zu betrachten, da bei den eingereichten Rekursen teilweise nicht mit Gewissheit festgestellt werden konnte, ob ihnen schlussendlich stattgegeben wurde, oder ob die kantonalen Steuerrekurskommission sie abgelehnt hatten. Auch konnten gewisse Steuerrekurse nicht abschliessend klassifiziert werden, da diese von den Rekurrenten und Rekurentinnen an eine höhere Instanz weitergezogen wurden. Trotz-

14 StABL, NA 2178, B 4.1, Auszug aus dem Protokoll des Landrates des Kantons Basel-Landschaft vom 11. Oktober 1920, S. 2–3.

15 Die Angaben der Einwohnerinnen- und Einwohnerzahlen stammen aus den Heimatkunden der jeweiligen Gemeinden.

dem lassen sich aus den Spalten einige Schlüsse ziehen. Am aussagekräftigsten ist dabei die letzte Spalte, die die Anzahl Rekurse im Verhältnis zur Bevölkerungszahl abbildet. Natürlich muss angemerkt werden, dass bei allen Gemeinden mit der gesamten Zahl an Einwohnerinnen und Einwohnern gerechnet wird; auch Minderjährige sind somit einberechnet. Jedoch wird deutlich, dass in Arlesheim sehr wenige Rekurse eingereicht und gleichzeitig auch am meisten Rekurse (44 %) abgelehnt wurden. Am rekursfreudigsten wirkten die Steuerpflichtigen im ländlichen Läuelfingen: 3.3 % der Bevölkerung reichten einen Rekurs ein. In der Oberbaselbieter Gemeinde schien es sich zu lohnen: 77 % der Rekurse wurde stattgegeben. Binningen verzeichnete im Verhältnis zur Bevölkerung rund 2.7 % an Rekursen. Jedoch wurden von Binningen rund 70 % der Rekurse stattgegeben. In Pratteln wurden 59 % aller Rekurse stattgegeben, im Verhältnis zur Bevölkerung wurden dort mit 2.2 % jedoch relativ wenig Rekurse eingereicht.

Vergleicht man das Verhältnis der stattgegebenen Rekurse mit dem Verhältnis der eingereichten Rekurse zur Bevölkerungszahl, fällt auf, dass in jenen Gemeinden, in denen viele Rekurse eingereicht wurden, auch vielen Rekursen stattgegeben wurde. Obwohl dieser Befund nur auf der Auswertung von vier der damals 74 Baselbieter Gemeinden basiert und damit nicht repräsentativ ist, scheint er doch auffällig. Die kantonalen Steuerbehörden hatten offensichtlich viele Steuerpflichtige pauschal höher eingestuft als in den vorhergehenden Jahren, ohne konkrete Prüfung ihrer tatsächlichen Einkommenssituation. Diese Pauschaleinschätzungen wurden im Rekursverfahren meist umstandslos korrigiert.

Doch woher kam das Misstrauen gegenüber dem Kanton und der Widerstand aus den Baselbieter Gemeinden, der sich in den dargestellten Rekursen äusserte? Um eine Antwort auf diese Frage zu finden, kann auf eine Studie aus dem Jahr 1918 zurückgegriffen werden. In der Studie «Krise des Steuerstaats» hatte sich der österreichische Nationalökonom und Politiker Joseph Schumpeter mit der Sanierung der Staatsfinanzen angesichts der Folgen des Ersten Weltkrieges auseinandergesetzt. Schumpeter vertrat darin die Ansicht, dass sich der Steuerstaat in einer Krise befinde. So hätten sich seit dem Mittelalter bis zum Beginn des Ersten Weltkrieges viele Nationalstaaten,

Imperien oder Reiche hauptsächlich mit indirekten Steuern finanziert.¹⁶ Damit ein moderner Staat entstehen könne, brauche dieser die Legitimation der Bevölkerung. Schumpeter postulierte, dass die Steuer den Staat nicht nur mitgeschaffen, sondern auch mitgeformt habe. Das Steuerwesen sei das «Organ» gewesen, dessen Entwicklung jene der anderen Organe mitgezogen habe. Mit der Steuerforderung in der Hand sei der Staat in die Privatwirtschaft eingedrungen und habe eine immer grössere Herrschaft über sie gewonnen. Dadurch habe der Staat an Legitimation gewonnen und deswegen hätten der Staat und die Steuer so viel miteinander zu tun. Ohne das finanzielle Bedürfnis hätte der unmittelbare Anlass zur Schöpfung des modernen Staats gefehlt, so Schumpeter.¹⁷

Die Rekurse zeigen, dass sich der Kanton Basel-Landschaft in einer Art Legitimationskrise befand. Ein Teil der Bevölkerung wollte partout keine direkten Steuern nach Liestal abliefern. Sie hatten sich geweigert, einem Steuergesetz zuzustimmen, das die Einführung von direkten Steuern vorsah. Die zahlreichen eingegangenen Rekurse zeigen exemplarisch, dass die Bevölkerung die Legitimation des Staates (in diesem Fall des Kantons) hinterfragte. Die Baselbieterinnen und Baselbieter hatten zu dieser Zeit ihren Lebensmittelpunkt noch in den einzelnen Gemeinden.¹⁸ Der Erste Weltkrieg hatte die Probleme und die Krise des Steuerstaats im Landkanton nicht geschaffen, sondern lediglich verschärft.

Nachfolgend soll aus jeder der untersuchten Gemeinden ein Rekurs dargestellt werden, um die Auseinandersetzungen zwischen dem Kanton und den Gemeinden sowie die Begründungen des Widerstands genauer darstellen zu können.

Am 6. September 1920 rekurrierte Jak.[?] Wagner-Locher aus Läufelfingen gegen die zu hohe Taxation seines Einkommens. Wagner-Locher, Weichenwärter, habe Einsicht in die Staatssteuertabelle genommen und festgestellt, dass der Abzug in die Pensionskasse nicht vollzogen worden sei. Weiter schrieb er, dass es in der hiesigen Gemeinde Handwerker und Berufs-

16 Joseph Schumpeter, *Die Finanzkrise des Steuerstaates*. Graz und Leipzig 1918, S. 347.

17 Ebd., S. 341.

18 Ruedi Epple, *Herrschaft im Dorf*. in: Epple (Hg.), *Nah dran, weit weg*, S. 195–214, hier S. 212.

arbeiter gäbe, die 20–30 Franken Staatssteuer bezahlen müssten, aber mit seinem Einkommen nicht tauschen würden. Er appelliere deshalb an den Gerechtigkeitssinn der kantonalen Rekurskommission.¹⁹ Der Rekurs wurde von der Rekurskommission kurz und bündig beantwortet: Sie setzte die Taxationen des Einkommens des Weichenstellers auf 4'500 Franken herab.²⁰ Der Rekurrent machte in seinem Rekurs deutlich, dass er das Vorgehen des Kantons für ungerecht hielt und viele Arbeiter und Handwerker die Staatssteuer nicht bezahlen könnten.

Am 8. September 1920 reichte Postverwalter Müller aus Pratteln zuhänden der Staatssteuer-Rekurskommission einen Rekurs ein. In seinem Schreiben führte er zunächst aus, dass er bereits im Vorjahr einen Rekurs eingereicht habe und dank diesem Rekurs sein Einkommen von 7'300 auf 6'800 Franken reduziert worden sei. Danach stellte er die Frage, wie die Taxationskommission darauf käme, dass sich sein Einkommen als Bundesbeamter ein Jahr später um 1'700 Franken erhöht haben soll. Neben einer Gehaltsbestätigung erwähnte er in seinem Schreiben, dass er ein drittes Kind bekommen habe und es deshalb als gerechtfertigt erachte, 900 Franken in Abzug zu bringen. Grundsätzlich stellte er bei der Taxation eine sehr krasse Ungleichheit fest; diese zu akzeptieren, sei für ihn unerträglich. Die kantonale Steuerrekurskommission lehnte den Rekurs von Postverwalter Müller ab. Sie begründete die Ablehnung damit, dass die Staatssteuertaxationskommission das Vermögen korrekt taxiert habe und das dritte Kind erst für das Steuerjahr 1921 abgezogen werden könne.²¹

Am 9. September 1920 schrieb der Lehrer Müller-Gnehm aus Binningen der kantonalen Rekurskommission für die Staatssteuer, bei der Durchsicht des Staatssteuerrötels habe er konstatieren müssen, dass er Kapitalien von 1'000 Franken versteuern müsste. Er sei jedoch nicht Besitzer von 1'000 Franken an Kapitalien und müsse deshalb energisch gegen den unbeholfenen Versuch des Staates protestieren, Geld einzutreiben. Drastisch formulierte er:

19 StABL, NA 2178, B 6.33, Schreiben von Jak. Wagner-Locher an die kantonale Rekurskommission vom 6. September 1920.

20 StABL, NA 2178, B 6.33, Schreiben der kantonalen Steuerrekurskommission an Jak. Wagner-Locher vom 5. Oktober 1920.

21 StABL, NA 2178, B 6.51, Schreiben von C. Müller Kuhni an den Regierungsrat und zuhänden der kantonalen Steuerrekurskommission vom 8. September 1920.

Suchen Sie die Kapitalien bitte am richtigen Ort. Es wirkt eine solche Machenschaft umso peinlicher, da wir Lehrer den letzten Rappen unseres Verdienstes versteuern müssen, was wohl wenige Berufsgruppen im Kanton tun. Ich hoffe somit zuversichtlich, der Staat werde nicht Ungebührliches von mir verlangen, sonst würde ich die Macht besitzen, mich gegen solches Unrecht zu wehren.²²

Die Steuerrekurskommission antwortete dem Lehrer, dass die Kapitalien gestrichen würden, falls der Rekurrent innert fünf Tagen erkläre, keine Lebensversicherung zu besitzen. Ob Müller-Gnehm diese Bestätigung eingereicht hat, wird aus den Quellen nicht ersichtlich.²³ In diesem Rekurs fällt auf, dass Lehrer Müller-Gnehm vornehmlich von seiner Berufsgruppe schreibt und sie als benachteiligt wahrnimmt.

Am 12. September 1920 legte Emil Moll aus Arlesheim Rekurs gegen die Taxation der Staatssteuer ein. Er schrieb den «Herren der Verwaltung in Liestal», dass er höflich um die Abänderung seiner Steuereinschätzung bitte. So sei sein Vermögen wegen Verpfändung von 140'000 Franken auf 123'000 Franken zurückgegangen, auch betrage sein Einkommen lediglich 8'610 Franken und sei nicht so hoch wie von der Staatssteuertaxationskommission taxiert.²⁴ Die kantonalen Behörden antworteten ihm, dass sich der Rekurrent selbst wissentlich um 30'000 Franken zu niedrig eingeschätzt habe. Aus diesem Grund werde der Rekurs abgewiesen.²⁵ Beim Rekurs schreiben von Emil Moll stellt sich die Frage, ob Moll überhaupt Einsicht in die Staatssteuerrötel genommen hatte oder ob er einfach aus Prinzip einen Rekurs eingereicht hatte. In seinem Schreiben erwähnt Moll im Gegensatz zu anderen Rekurrenten nicht, dass er Einsicht in die Steuertabellen und die Staatssteuerrötel genommen habe. Es bleibt aufgrund der Korrespondenz zwischen Moll und den kantonalen Behörden offen, ob er die 30'000 Franken nachträglich noch versteuern musste oder nicht.

22 StABL, NA 2178, B 6.10, Schreiben von G. Müller-Gnehm an die kantonale Steuerrekurskommission vom 9. September 1920.

23 StABL, NA 2178, B 6.10, Schreiben der kantonalen Steuerrekurskommission an G. Müller-Gnehm (Datum unbekannt).

24 StABL, NA 2178, B 6.06, Schreiben von Emil Moll an die Herren der Verwaltung in Liestal vom 12. September 1920.

25 StABL, NA 2178, B 6.06, Schreiben der kantonalen Steuerrekurskommission an Emil Moll (Datum unbekannt).

Neben dem Widerstand der steuerpflichtigen Baselbieterinnen und Baselbieter wurde auch von den Gemeindebehörden – angestossen durch die Steuerpflichtigen – Gegenwehr geleistet. So teilte der Gemeindepräsident Binningens dem Baselbieter Regierungsrat am 9. Oktober 1920 in einem Schreiben mit, dass eine am 2. Oktober 1920 ausserordentlich getagte Gemeindeversammlung eine Resolution betreffend der Staatssteuertaxation verabschiedet habe.²⁶ Die Resolution hatte den folgenden Wortlaut:

Die heutige ausserordentliche Gemeindeversammlung protestiert gegen die willkürliche Taxation der diesjährigen Staatssteuer und beschliesst:

1. Die Staatssteuertaxation ist in Wiedererwägung zu ziehen und auf die Grundlage der Gemeindetaxation zu stellen.
2. Im Falle einer Ablehnung dieses Begehrens durch die Regierung, beauftragt die heutige Versammlung die Gemeindebehörden den Einzug dieser Steuer zu verweigern.
3. Der Staatssteuer-Rotel muss von der Regierung nochmals eingeholt und auf Grund vorliegender Fehler von einer eingesetzten Kommission nachgeprüft werden, damit auch der einzelne Bürger Gelegenheit hat sich zu rechtfertigen.²⁷

Ähnliche Resolutionen sandten auch weitere Gemeinden wie Pratteln, Reinach, Muttenz, Allschwil, Augst, Oberwil und Frenkendorf nach Liestal.²⁸

An seiner Sitzung vom 20. Oktober 1920 besprach der Regierungsrat die eingegangene Resolution der Gemeinde Binningen betreffend die Staatssteuertaxation vom 2. Oktober 1920. Er teilte dem Binnerer Gemeinderat mit, dass er die Forderung nach einer kompletten Neutaxation aller Steuerzahlenden zurückweisen müsse und die bei der diesjährigen Staatssteuertaxation allgemein zur Anwendung gebrachten Grundsätze nachträglich nicht zu Gunsten einer einzelnen Gemeinde verändern könne. Der Regierungsrat wies

²⁶ StABL, NA 2178, B 4.1, Schreiben des Gemeinderats von Binningen an den Regierungsrat des Kantons Baselland vom 09. Oktober 1920.

²⁷ Ebd.

²⁸ Sämtliche Protokollauszüge sind zu finden unter: StABL, NA 2178, B 4.1.

den Gemeinderat jedoch auf das Rekursrecht hin, das allen Steuerpflichten offen stehe.²⁹

Die breite Bevölkerung, insbesondere die Arbeiterinnen- und Arbeiterschicht aus Pratteln, Binningen und Läfelfingen, verlor durch die letzten Kriegsjahre Vertrauen in das Staatswesen und blieb auch in der unmittelbaren Nachkriegszeit misstrauisch. Erwartet wurde bei der Durchsicht der Rekurse, dass von Seiten der Steuerpflichtigen und der Gemeindeführer Ressentiments gegen die Kantonshauptstadt Liestal geschürt werden. So wurde damit gerechnet, dass sich die Bevölkerung gegen die «Steuervögte» in Liestal wehrt, sich an die Zeiten vor der Kantonstrennung zurückerinnert und sich ein gefährlicher Stadt-Landgraben öffnet.³⁰ Diese Vorannahme konnte durch die vorliegende Untersuchung widerlegt werden. In den Rekursen aus Läfelfingen oder Binningen lassen sich keine Ressentiments dieser Art finden. Der Grund dafür liegt auf der Hand: Die beiden Kantone hatten sich 90 Jahre vorher getrennt und Themen der kantonalen Geschichte schienen aufgrund der wirtschaftlichen Not wegen des Ersten Weltkrieges in den Hintergrund zu rücken.

Feststellen kann man bei der Durchsicht der Rekurschreiben auch, dass der Steuerwiderstand in den Gemeinden mit dem sozioökonomischen Hintergrund der Bevölkerung in einem klaren Zusammenhang steht. Der Widerstand war in der reichen, bürgerlichen Gemeinde Arlesheim relativ gering, hingegen leistete die Bevölkerung in den Gemeinden Binningen, Pratteln und Läfelfingen stärkeren Widerstand. In den drei Gemeinden ist die Bevölkerung sozioökonomisch ähnlich strukturiert. Offensichtlich wurde das Steuersystem und das Vorgehen der Kantonsregierung von den Steuerpflichtigen aus diesen Gemeinden nicht als gerecht empfunden. Der Kanton war nicht im Stande dafür zu sorgen, dass das Steuersystem von der Bevölkerung als gerecht und für die Gemeinschaft als nützlich betrachtet wurde. Die Steuerpflichtigen wehrten sich nicht nur mit Rekursen gegen die Taxation der Staatssteuer, sondern sie brachten den «Steuersturm» auf das politische Parkett und leisteten mit Gemeindeversammlungsbeschlüssen Widerstand gegen

²⁹ StABL, NA 2178, B 4.1, Auszug aus dem Protokoll des Regierungsrats des Kantons Basel-Landschaft vom 20. Oktober 1920.

³⁰ Keller, Visionen, S. 207.

den Kanton. Die Gemeinderäte wurden beauftragt, sich mit Protestschreiben nach Liestal zu wenden und sich gegen die Taxation der Staatssteuer einzusetzen. In Binningen (und auch in Pratteln) drohte die Gemeindeversammlung gar den Einzug der Staatssteuer – der durch die Gemeinde vollzogen wurde – vorerst zu verweigern.

Aufgrund der Rekurse musste der Kanton viele Einschätzungen korrigieren. Zudem führte die Arbeitsüberlastung des Kantons dazu, dass die Mitwirkung der Gemeinden vereinzelt wieder ausgebaut wurde (beispielsweise in Binningen). Damit beruhigte sich die Lage. Zugleich zeigt sich, dass sich der moderne Steuerstaat letztlich gegen die Vorbehalte aus der Arbeiterinnen- und Arbeiterschicht durchzusetzen vermochte. Auch wenn der Kanton vielen Rekursen stattgab, schränkte er den Einfluss von Gemeinden und Steuersubjekten auf das Einschätzungsverfahren gleichwohl nachhaltig ein.

Dass der Kanton aus dem «Steuersturm» gestärkt hervorging, zeigt sich auch in den politischen Debatten im Parlament. Verschiedene Parlamentarier, sowohl des bürgerlichen Freisinns wie der Sozialdemokraten, lancierten im Anschluss an den Konflikt Vorstösse. Sie kritisierten die Regierung und forderten eine Änderung des Vorgehens der Kantonsregierung.³¹ Letztlich blieb es aber bei den Postulaten. Das Steuerrecht und die neuen Prozeduren der Veranschlagungen wurden nicht grundsätzlich hinterfragt, zu prekär war die finanzielle Situation des Kantons. Auch die Forderung der Sozialdemokraten nach der Erhöhung der steuerfreien Einkommensschwelle (beziehungsweise nach einer Minderung der Progression) wurden vom bürgerlich dominierten Landrat abgelehnt.³² Man hätte erwarten können, dass jene Politiker, die damals in kleinen Wahlkreisen mit wenigen Gemeinden gewählt wurden, die Interessen ihrer Gemeinden vehement vertreten würden.³³ Dies war aber gerade bei den bürgerlichen Politikern des Freisinns nicht der Fall.

31 StABL, NA 2178, B 4.1, Auszug aus dem Protokoll des Landrates des Kantons Basellandschaft vom 11. Oktober 1920, Interpellation von Julius Frei und von Adolf Heckendorn, S. 1–2.

32 StABL, NA 2178, B 4.1, Motion von Jakob Surbeck und neun Mitunterzeichnern vom 29. November 1920.

33 Sibylle Rudin-Bühlmann, *Und die Moral von der Geschicht', Parteiparole halt ich nicht. Parteigründungen im Baselbiet zwischen 1905 und 1939*, Liestal 1999, S. 32.

Sinnbildlich steht dafür der Freisinnige Landrat Julius Frei, der in Binningen lebte – jener Gemeinde also, aus welcher viele Rekurse eingingen und die gar mit Steuerverweigerung drohte. Frei reichte zwar eine Interpellation ein und kritisierte das Vorgehen der Kantonsregierung, jedoch wollten seine bürgerlichen Mitstreiter und er den gewählten Weg nicht mehr rückgängig machen.³⁴ Die Landräte äusserten in den Debatten viel mehr den Wunsch nach der baldigen Vorlage einer definitiven Gesetzesgrundlage für den Einbezug der direkten Personensteuern.³⁵ 1928 schliesslich stimmte die Bevölkerung mehrheitlich dem neuen Steuergesetz zu. Dieses beendete die Tradition des schwachen Steuerstaates im Kanton Basel-Landschaft endgültig. Das neue Modell – inklusive direkter Einkommenssteuern – setzte sich durch. Der Kanton wurde damit in seiner Position gestärkt.³⁶

Fazit

Neben dem Bund und den Kantonen sind auch die Gemeinden als wesentliche Akteure im schweizerischen Steuerwesen und in der Steuergeschichte zu betrachten. Der Kanton Basel-Landschaft steht hierfür exemplarisch. Die Interessenslagen der Gemeinden unterschieden sich – wie jene der Kantone – jedoch stark. So konnte im Kanton Basel-Landschaft wegen des Widerstandes der Gemeinden und der dort wohnhaften Steuerpflichtigen, die sich mit verschiedensten politischen Bewegungen verbündeten, lange Zeit kein Steuergesetz verabschiedet werden. Es gilt jedoch darauf hinzuweisen, dass der Widerstand nicht aus allen Gemeinden kam, sondern sich je nach Sachlage unterschied. Wie die Fallbeispiele in diesem Beitrag belegen, äusserte sich der Widerstand nicht nur in Rekursen der Steuerpflichtigen, sondern auch im Rahmen von Beschlüssen, die an Gemeindeversammlungen zuhanden des Landrats und der Kantonsregierung verabschiedet wurden. Baselbieter Gemeinden wie beispielsweise Bin-

³⁴ StABL, NA 2178, B 4.1, Auszug aus dem Protokoll des Landrates des Kantons Basel-Landschaft vom 11. Oktober 192, Interpellation von Julius Frei., S. 1.

³⁵ StABL, NA 2178, B 4.1, Auszug aus dem Protokoll des Landrates des Kantons Basel-Landschaft vom 11. Oktober 1920, Interpellation von Adolf Heckendorn, S. 2–3.

³⁶ Keller, Visionen, S. 111.

ningen beschlossen an ihren Versammlungen offenen Widerstand und drohten gar mit der Verweigerung des Steuereinbezugs.

Versucht man die Stimmung der Baselbieterinnen und Baselbieter zu erfassen, so fällt auf, dass das Misstrauen der Bevölkerung gegenüber der Kantonsregierung in Liestal für die damalige Zeit nach dem Ersten Weltkrieg symptomatisch war. Der Kanton befand sich in einer Art Legitimationskrise, die insbesondere von der Arbeiterinnen- und Arbeiterschicht befeuert wurde. Einem Ausbau der Einnahmen für den Kanton wurde nur mit einem gleichzeitigen Ausbau der Kontrolle durch die Bevölkerung in Volksabstimmungen stattgegeben. Die Einführung des obligatorischen Finanzreferendums, die parallel zur Einführung der provisorisch in der Verfassung geregelten Staatssteuer erfolgte, steht exemplarisch dafür.

Ebenfalls zu berücksichtigen ist der Einfluss der nationalen und internationalen Geschehnisse. So verstärkten die Haushaltskrisen der Kantone nach dem Ersten Weltkrieg die Not an Steuereinnahmen der Kantone. Gleichzeitig führten der Erste Weltkrieg und die Arbeitsbedingungen in den Fabriken zu einer Vertrauenskrise der Arbeiterinnen- und Arbeiterschichten in das Staatswesen.

Der Ausgang des «Steuersturms» kann als Beginn eines Paradigmenwechsels in Bezug auf das Zusammenspiel des Kantons und der Baselbieter Gemeinden betrachtet werden. Der Kanton setzte sich bei der delikaten Angelegenheit der Steuerfragen, die für viele Gemeinden damals gleichsam eine heilige Kuh darstellten, schliesslich durch. Zwar sorgt die Aufgabenteilung zwischen dem Kanton und den Gemeinden noch bis heute für Diskussionen, jedoch konnten die Gemeinden nach dem «Steuersturm» nicht mehr schalten und walten, wie sie wollten. Oder wie es der damalige Finanzdirektor Karl Tanner in Bezug auf das unterschiedliche Vorgehen der Gemeinden bei der Taxation treffend ausdrückte:

«Da liegt dann die Gefahr nahe, dass sie den Blick über den Dorfbann hinaus verlieren und dann liegt es an der Staatssteuertaxationskommission, die nötige Einheitlichkeit in die Steuerrötel hineinzubringen.»³⁷

³⁷ STA-BL LS I, Rede von Regierungsrat Carl Tanner im Landrat, zitiert nach: Der Landschäftler vom 12. Oktober 1920, Nr. 240, 72. Jg., S. 1, zitiert nach: Keller, Visionen, S. 150–151.

Imposition de la fortune et résistances fiscales dans le canton de Genève à l'issue de la Première Guerre mondiale

Hadrien Buclin

Wealth Tax and Tax Resistance in the Canton of Geneva after the First World War

In 1920, the government of the canton of Geneva introduced a wealth tax in order to reduce the large budget deficit caused by the First World War and the post-war economic crisis. This decision was influenced by left-wing pressure on the Conservative majority after the 1918 general strike. As this paper shows, the attempt to tax wealthy individuals faced strong resistance. In the years after 1920, the bourgeois parties succeeded in gradually shifting a substantial part of the tax burden from wealthy individuals to workers. Moreover, widespread tax evasion reduced the revenues of the new wealth tax.

Après la Première Guerre mondiale, les finances du canton de Genève connaissent une situation difficile, en raison des dépenses extraordinaires provoquées par la mobilisation de l'armée et par la brusque récession économique qui suit le conflit.¹ En 1920, les comptes de l'État cantonal bouclent ainsi avec un déficit équivalent à 36 % du budget; quant au service de la dette, il absorbe cette année-là 17 % des dépenses.² La situation se détériore encore par la suite, au point qu'en 1923, année où le service de la dette absorbe 24 % des dépenses, l'État cantonal peine à lever de nouveaux emprunts en raison de la méfiance des créanciers.³

Sur le plan politique, à la faveur des luttes sociales de la sortie de guerre, le Parti socialiste se renforce de manière significative aux élections du Grand Conseil de novembre 1919, progressant de onze à vingt-sept députés, sur un

1 Jean-Frédéric Feller, *Die Steuern des Kantons Genf*, Zürich 1950, p. 7; Giulia Willig, *Qui doit payer l'impôt? La construction du système fiscal genevois moderne, 1920–1925*, Mémoire de maîtrise, Genève 2016, p. 35.

2 Archives d'Etat de Genève (AEG), Rapport du Conseil d'Etat sur les comptes du canton de Genève, exercice 1920.

3 AEG, Rapport du Conseil d'Etat sur les comptes du canton de Genève, exercice 1923; Willig, *Qui doit payer l'impôt?*, p. 91–103.

total de 100 sièges.⁴ Le Parti démocratique, principale organisation des conservateurs genevois, demeure la première force du canton avec 32 sièges, tandis que les radicaux et jeunes radicaux, au positionnement centriste, emportent 29 sièges et que les indépendants, d'orientation catholique conservatrice, obtiennent douze élus. Reste que la progression de la gauche met les autorités cantonales à majorité conservatrice sous pression, les obligeant à lever de nouvelles recettes fiscales pour faire face aux dépenses sociales de crise. En effet, bien que la mise en œuvre de plans d'économies et le recours à l'emprunt demeurent leurs options privilégiées face aux déficits des comptes publics, une telle politique n'est plus suffisante à elle seule, vu l'ampleur du déséquilibre budgétaire.⁵

Dès lors que l'imposition accrue des couches modestes de la population aggraverait encore les tensions sociales, le Conseil d'État propose en 1920, sous l'impulsion du magistrat radical Henri Fazy, la création d'un nouvel impôt sur la fortune. Le Conseil d'État est également influencé par l'introduction au plan fédéral, dès 1916, d'une imposition directe sur le revenu et la fortune, destinée à faire face aux dépenses de guerre.⁶ L'élu conservateur John Gignoux, ancien négociant en combustibles qui reprend les rênes du Département des finances suite au décès de Fazy à la fin de l'année 1920, est chargé de le mettre en œuvre. La reprise en main du Département des finances par le Parti démocratique s'inscrit dans la stratégie formulée en 1919 par un responsable de cette organisation: il y a «tout intérêt à ce que ... [les questions sociales] soient étudiées par un parti d'ordre comme est le nôtre. Ces problèmes ne doivent pas tomber dans les mains des extrémistes qui les résoudraient à leur façon.»⁷ Dans le même ordre d'idées, en 1921, lors d'une autre séance de la direction de ce parti, ses responsables considèrent

4 Journal de Genève, L'élection du Grand Conseil, 25 novembre 1919; voir aussi: Olivier Berthoud, *Le mouvement ouvrier à Genève, 1919–192. La scission communiste et l'attitude du mouvement ouvrier face à la crise économique*, Genève 1976.

5 Willig, *Qui doit payer l'impôt?*, p. 37.

6 Sébastien Guex, *La politique monétaire et financière de la Confédération suisse 1900–1920*, Lausanne 1993, p. 339–356.

7 AEG, Archives privées 283.3.1, Procès-verbal (PV) du bureau du comité central du Parti national-démocratique de Genève, 27 janvier 1919.

comme «de plus en plus indiqué de gagner aux principes démocratiques la classe ouvrière par des concessions raisonnables.»⁸

Le nouvel impôt sur la fortune remplace les anciennes taxes mobilière et immobilière, avec comme objectif de dégager des recettes plus élevées à travers un prélèvement accru sur les grands patrimoines.⁹ Les anciennes taxes fixaient, au maximum, des taux de 2,75‰ pour les fortunes immobilières dès 800'000 francs et 3,75‰ pour les fortunes mobilières à partir de 500'000 francs. Le nouvel impôt sur la fortune est, de fait, plus progressif, avec un taux de 6‰ pour un patrimoine dès 500'000 francs et 8‰ dès trois millions.¹⁰ Pour mettre ces chiffres en perspective, rappelons que le salaire annuel d'un ouvrier s'élevait au début des années 1920 à environ 4'000 francs.¹¹

Toutefois, les responsables du camp bourgeois sont bien décidés à limiter la portée de cette concession à la gauche dès que la situation financière et politique le permettra. Lors d'une séance du comité central du Parti démocratique, le président du gouvernement cantonal, Jules Mussard, insiste, face aux réticences de ses collègues à l'égard de ce nouveau prélèvement fiscal, sur le caractère temporaire de taux aussi progressifs.¹² La résistance des milieux conservateurs à l'imposition de la fortune prend en particulier deux formes, que la présente contribution vise à étudier. D'une part, au niveau politique, les partis bourgeois mènent une campagne active pour qu'une partie de la charge fiscale soit redirigée vers les salariés à travers une imposition du revenu. Il s'agit par là d'augmenter fortement le nombre de personnes assujetties à l'impôt, ce qui permettrait du même coup une baisse des taux d'imposition de la fortune. Rappelons qu'à cette date, il n'existe pas d'imposition du revenu sur le plan cantonal; seules certaines communes, dont la ville de Genève, prélèvent des taxes qui imposent une partie des revenus.¹³ D'autre part, ces mêmes partis s'engagent pour limiter au maximum le contrôle fiscal,

8 *Ibid.*, PV du comité central, 16 mars 1921.

9 Feller, *Die Steuern des Kantons Genf*, p. 41.

10 Willig, *Qui doit payer l'impôt?*, p. 127.

11 *Statistique historique de la Suisse*, 2012, Tab. G.4, en ligne: hssoc.ch/2012/g/4 (10.02.2021).

12 AEG, Archives privées 283.3.1, PV du comité central du Parti national-démocratique de Genève, 31 mars 1920.

13 Willig, *Qui doit payer l'impôt?*, p. 27.

ce qui laisse la possibilité aux Genevois aisés de dissimuler une fraction importante de leur fortune et de réduire ainsi l'imposition réelle de celle-ci. Dans la mesure où la dissimulation ne peut pas toujours prendre une forme directe, il s'agit également d'obtenir de l'autorité fiscale une attitude complaisante en ce qui concerne l'évaluation de la fortune.

Comme deux études consacrées à l'histoire de la fiscalité du canton de Genève, celles de Jean-Frédéric Feller et de Giulia Willig, ont relaté la bataille politique autour des taux d'imposition et du transfert de la charge fiscale vers les salariés, nous traiterons plus rapidement cette problématique, pour mettre l'accent sur la seconde forme de résistance des milieux possédants à l'imposition de la fortune, liée aux lacunes du contrôle fiscal. La correspondance des conseillers d'État en charge du Département des finances genevois, conservée pour la période qui nous intéresse, permet en particulier d'éclaircir cette problématique.¹⁴ Cette approche permet de mettre en lumière que, comme le rappelle entre autres l'historien Christian Keller dans son étude de l'histoire fiscale de Bâle-Ville et Bâle-Campagne, l'analyse de la fiscalité est incomplète si elle ne s'accompagne pas d'une prise en compte des pratiques de l'administration face aux contribuables.¹⁵

Imposition de la fortune : un survol des révisions législatives du début des années 1920

En 1922, face aux déficits budgétaires qui s'alourdissent, malgré les mesures d'économies prises par le Conseil d'Etat et l'introduction de l'impôt sur la fortune l'année précédente, les taux d'imposition ciblant les grands patrimoines sont à nouveau augmentés par rapport à la loi de 1920.¹⁶ Le taux pour une fortune de deux millions de francs passe ainsi de 7,5‰ à 10‰.¹⁷

¹⁴ AEG, Finances B, vol. 60 à 65.

¹⁵ Christian Keller, *Visionen, Volkshetze, Betrügereien. Der Weg zum modernen Steuerstaat am Beispiel der Kantone Basel-Stadt und Basel-Landschaft (1833–1928)*, Basel 2014, p. 195–198.

¹⁶ AEG, Rapports du Conseil d'État sur les comptes du canton de Genève, exercices 1921 et 1923.

¹⁷ Journal de Genève, La nouvelle loi d'impôt, 18 juillet 1922.

Cette révision permet de dégager 9,7 millions de francs de recettes au titre de l'impôt sur la fortune en 1923, contre 4,8 millions en 1921.¹⁸ Cette amélioration est également due, comme on le verra plus loin, à un renforcement de l'administration fiscale. Reste que l'augmentation du rendement de l'impôt sur la fortune au début des années 1920 est d'autant plus remarquable que le canton fait alors face à une sévère crise économique, qui conduit notamment à une baisse des valeurs mobilières.

Mais ce succès notable des partisans d'une fiscalité genevoise plus redistributrice – qui se recrutent dans les rangs du Parti socialiste et, dans une moindre mesure, dans ceux du Parti radical – est de courte durée. La volonté de la majorité politique conservatrice de transférer une partie de la charge fiscale vers les salariés se concrétise en effet à travers une révision fiscale majeure en 1923. Le prélèvement sur la fortune se trouve désormais complété par un impôt sur le revenu.¹⁹ Alors qu'environ 20'000 foyers fiscaux étaient imposés sur la fortune en 1923, la taxation cantonale directe s'étend désormais à quelque 85'000 contribuables.²⁰ En élargissant très considérablement le cercle des assujettis, en direction des nombreux habitants du canton ne détenant pas ou peu de fortune, la réforme de 1923 permet un net virage à droite en matière de politique fiscale. Celui-ci se concrétise à travers deux fortes baisses des taux d'imposition sur les grands patrimoines, décidées en 1923 et 1924.²¹ Ainsi, en 1924, le contribuable qui déclare une fortune de 2 millions de francs est désormais imposé à un taux de 3‰, contre 10‰ en 1922.²² Le tournant à droite est d'autant plus manifeste que les taux de l'impôt sur le revenu introduit en 1923 sont peu progressifs: le taux est plafonné à 12% dès 47'000 francs de revenu, puis abaissé à 10% lors de la révision de 1924.²³

Ce coup de barre à droite s'inscrit dans un contexte plus général, marqué au niveau suisse par l'affaiblissement du mouvement ouvrier et par

18 Il s'agit de valeurs nominales; en francs constants de 1920, la progression est encore plus spectaculaire, de 5,4 millions en 1921 à 13,3 millions en 1923.

19 Willig, *Qui doit payer l'impôt?*, p. 60–80.

20 AEG, Rapport administratif du Conseil d'État, 1924, p. 406.

21 *Ibid.*, p. 104–112.

22 *Ibid.*, p. 127.

23 Willig, *Qui doit payer l'impôt?*, p. 128.

une attitude plus offensive des dirigeants du camp bourgeois en réaction à la crise économique.²⁴ En particulier, l'échec cuisant en décembre 1922, par près de 90 % des suffrages exprimés, de l'initiative populaire du Parti socialiste suisse pour un prélèvement extraordinaire sur la fortune donne des ailes aux conservateurs, favorables à une fiscalité pas ou faiblement progressive.²⁵ Ainsi, dans le canton de Genève, des responsables patronaux provoquent une scission au sein du Parti démocratique, conduisant en 1923 à la création de l'Union de défense économique (UDE), située à la droite de l'organisation historique du conservatisme genevois. Ces responsables patronaux sont en effet mécontents des concessions consenties par le Parti démocratique à la gauche, en particulier s'agissant des taux d'imposition de la fortune introduits en 1920 et 1922.²⁶ L'UDE réclame au contraire des baisses d'impôt pour la population aisée et des économies draconiennes dans le budget de l'État. Cette nouvelle force de la droite dure réalise une percée aux élections de 1924, obtenant 24 sièges sur 100 au Grand Conseil.²⁷

Les deux graphiques ci-dessous illustrent la progression très dynamique du rendement de l'impôt sur la fortune entre 1921 et 1923, par rapport aux recettes des anciennes taxes mobilières et immobilières, puis l'effondrement dudit rendement suite aux réformes fiscales de 1923 et 1924.²⁸ Le premier graphique donne à voir cette évolution exprimée en francs constants de 1920. Quant au second graphique, il exprime une évolution analogue, cette fois en pourcent des recettes totales de l'État.

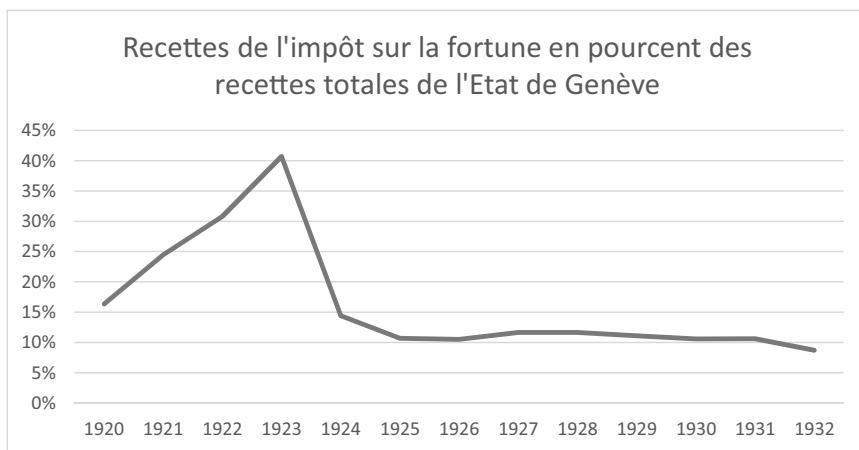
24 Hanspeter Schmid, *Wirtschaft, Staat und Macht. Die Politik der schweizerischen Exportindustrie im Zeichen von Staats- und Wirtschaftskrise (1918–1929)*, Zürich 1983, p. 148–285.

25 Sébastien Guex, *L'initiative socialiste pour une imposition extraordinaire sur la fortune en Suisse (1920–1922)*, in: *Regards sociologiques* 8/2 (1994), p. 101–116.

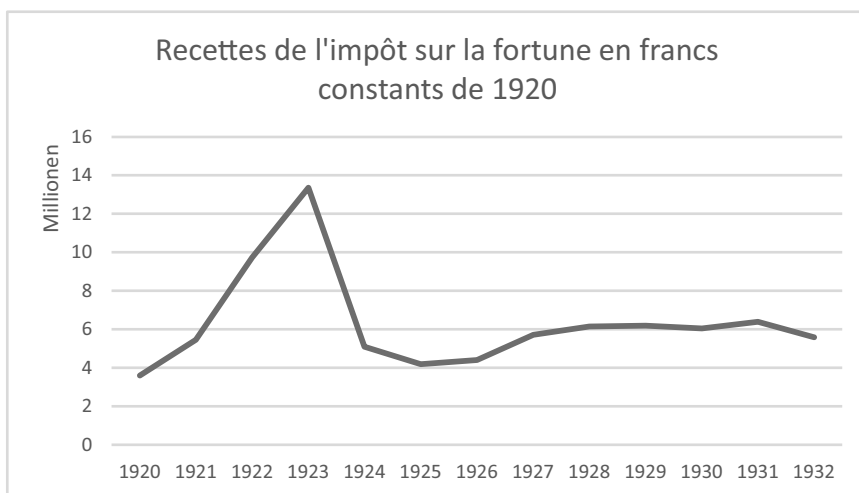
26 Youssef Cassis, *L'Union de défense économique. La bourgeoisie genevoise face à la crise 1923–1932*, Genève 1976, p. 45–55.

27 *Ibid.*, p. 15.

28 Source des données des graphiques: AEG, *Rapports du Conseil d'État sur les comptes du canton de Genève, exercices 1920 à 1932*; pour l'indice des prix: *Statistique historique de la Suisse*, 2012. Tab. H.1; en ligne: hso.ch/2012/h/1; pour 1920, nous avons additionné les recettes des taxes sur les valeurs immobilières et mobilières, qui sont remplacées dès 1921 par l'impôt sur la fortune.



Graph. 1.



Graph. 2.

Les deux graphiques montrent donc de manière claire que les conservateurs genevois ont été amenés à de substantielles concessions entre 1920 et 1923, mais qu'ils sont arrivés ensuite, profitant d'un rapport de forces politiques nettement plus favorable, à réduire à nouveau rapidement la part du financement public issu de la taxation des couches possédantes.

Le contrôle de la fortune mobilière

L'augmentation du rendement de l'impôt sur la fortune à partir de 1921 ne s'explique pas seulement par la progressivité accrue des taux par rapport aux anciennes taxes sur les valeurs mobilières et immobilières, mais également par un renforcement, certes d'une portée relative, du contrôle fiscal. Avant 1921, celui-ci est en réalité si faible que la marge de progression de l'administration des contributions est grande. Les anciennes taxes mobilières et immobilières sont en effet prélevées sans contrôle des déclarations et aucune sanction n'est prévue contre les fraudeurs.²⁹ Comme le reconnaît le politicien conservateur et banquier privé Guillaume Pictet en 1920, en faisant siennes les conclusions de la commission extraparlamentaire qui avait été chargée d'examiner la révision des taxes mobilières et immobilières:

Les dispositions actuelles de la loi genevoise sur la taxe mobilière ne donnent à l'État pour ainsi dire aucun droit de contrôle sur les déclarations des contribuables. Chaque contribuable remet au Département des finances la somme dont il se considère comme redevable, sans avoir à fournir aucun détail sur sa situation de fortune ni sur le calcul de sa taxe. [...] On peut donc dire que le régime actuel repose uniquement sur la bonne foi du contribuable.³⁰

Les effectifs pour mener un contrôle sérieux font du reste défaut. En 1920, le Bureau de taxation des contributions directes compte en effet une quinzaine d'employés.³¹ Une majorité d'entre eux ne disposent que d'un faible niveau de formation et de rémunération, avec un traitement de moins de 2'800 francs par an, salaire inférieur à celui d'un ouvrier qualifié. Ces employés ont pour tâche, dès 1921, de soutenir le travail d'une commission composée de onze membres, chargée d'arrêter la taxation des 15'392 ménages identifiés comme détenteurs de fortunes imposables, soit les patrimoines supérieurs à

²⁹ Willig, *Qui doit payer l'impôt?*, p. 40.

³⁰ *Journal de Genève*, *L'impôt sur la fortune*, 18 septembre 1920.

³¹ AEG, *Comptes de l'État de Genève*, 1920, p. 13; voir aussi, Willig, *Qui doit payer l'impôt?*, p. 131. A cette quinzaine d'employés, on peut en ajouter une petite vingtaine en charge du recouvrement des contributions directes.

10'000 francs.³² Six de ces onze membres sont nommés par le Grand Conseil, les cinq autres par le Conseil d'État et ils touchent une indemnité de séance.³³

La loi d'application de la nouvelle loi sur la fortune de 1920 prévoit désormais un contrôle inspiré des dispositions prévues par l'impôt fédéral de guerre:

Le contribuable doit, à la demande du Département des Finances et Contributions, fournir la justification de ses déclarations par la production de livres commerciaux, bilans, carnets de caisses, reçus d'intérêts, comptes courants, actes notariés, etc. qui pourront être contrôlés par un ou plusieurs experts comptables assermentés, désignés par le Département. Le contribuable qui se refuse à fournir la justification de ses déclarations sera taxé d'office par le Département [...].³⁴

Cette évolution inquiète d'ailleurs dans les milieux d'affaires: en 1921, le secrétaire de la Chambre de commerce de Genève, dans une lettre à un industriel, déplore qu'

un esprit nouveau, le même qui voudrait obtenir la levée du secret des banques, parai[sse] dicter à notre gouvernement des méthodes auxquelles nous n'étions point accoutumés et l'on ne peut guère se cacher que les procédés employés ces dernières années par le fisc fédéral aient déteint sur la manière d'agir de nos administrations cantonales.³⁵

Mais en dépit des craintes exprimées par ce représentant des intérêts patronaux, la nouvelle législation présente des limites importantes: ainsi, elle n'oblige pas le contribuable à donner le détail de sa fortune mobilière, notamment ses titres. Compte tenu de la faiblesse des effectifs de l'adminis-

32 AEG, Rapport administratif du Conseil d'Etat, 1923, p. 384. Parmi les contribuables, 196 déclarent des fortunes de plus d'un million, tandis que 11'000 ménages déclarent une fortune inférieure à 100'000 francs, voir: AEG, MCG, Séance du 18 mars 1922, Intervention de John Gignoux, p. 541.

33 AEG, MGC, Loi pour l'application de l'impôt sur la fortune, Séance du 13 novembre 1920, p. 2267.

34 AEG, Mémorial du Grand Conseil (MGC), Loi pour l'application de l'impôt sur la fortune, Séance du 13 novembre 1920, p. 2263.

35 AEG, Archives privées 324.702, Lettre du secrétaire [Gustave Mégevand?] de la Chambre de commerce de Genève à Jules Mégevet, 31 janvier 1921.

tration et des lacunes de la législation sous l'angle du contrôle fiscal, la réforme de 1920 n'est guère prise au sérieux par les contribuables récalcitrants, malgré les amendes désormais prévues, d'un montant compris entre trois et dix fois les sommes dissimulées au fisc. De nombreux Genevois préfèrent ainsi continuer à dissimuler tout ou partie de leur fortune plutôt que de profiter de l'amnistie fiscale prévue par la loi de 1920 pour la première année de taxation, adoptée en faveur des ménages qui reconnaissent avoir dissimulé leurs biens durant les années précédentes. En témoigne notamment un rapport daté de 1923, dans lequel le Conseil d'État explique que face à l'introduction de l'impôt sur la fortune

nombreux étaient les contribuables qui portaient au passif des sommes exagérées ou inexistantes et qui ne portaient pas certaines créances à l'actif. L'examen de nombreux bilans a été très suggestif à cet égard; beaucoup de contribuables interprétaient les textes de la déclaration d'une telle façon qu'ils arrivaient à déduire deux ou même trois fois leur passif alors qu'ils portaient à leur actif des sommes autres que celles qui devaient y figurer. L'examen des bilans a aussi fréquemment amené la découverte d'associés, de commanditaires, de bailleurs de fonds qui n'existaient pas dans nos rôles.³⁶

Entre 1921 et 1923, l'administration fiscale découvre qu'environ 3'700 habitants de Genève ont échappé à toute imposition de la fortune durant la première année de taxation parce qu'ils n'ont pas déclaré de biens. Pourtant, parmi eux, certains détiennent des patrimoines considérables, jusqu'à deux millions de francs!³⁷

La découverte de ces fraudeurs est favorisée par un renforcement progressif des effectifs de l'administration fiscale, qui comptera une cinquantaine d'employés en 1924, dont quatre fonctionnaires désormais spécifiquement en charge du contrôle.³⁸ Ces renforts permettent à l'administration de mettre en œuvre un échange d'informations plus systématique avec les administrations communales et avec le fisc fédéral, ce dernier ayant collecté des données sur la situation fiscale des habitants de Genève à travers

³⁶ AEG, Rapport administratif du Conseil d'État, 1923, p. 385.

³⁷ *Ibid*, p. 386–387.

³⁸ AEG, Comptes de l'État de Genève, 1924, p. 12.

l'introduction, à l'échelle nationale, de différents impôts sur les revenus et les fortunes durant la guerre.

L'administration fiscale cantonale n'en reste pas moins débordée devant le nombre de dossiers à traiter, de l'aveu même du Conseil d'Etat. Les renforts de l'administration sont en effet confrontés à la mise en œuvre, dès 1923, du nouvel impôt sur le revenu, ce qui représente une multiplication par quatre environ de la masse des dossiers à examiner. L'administration doit en outre traiter une abondance de recours provoqués par les diverses révisions fiscales. Les quatre fonctionnaires en charge du contrôle sont ainsi contraints de prêter main forte à leurs collègues responsables de la taxation et ne peuvent consacrer qu'une petite partie de leur temps de travail à la lutte contre l'évasion fiscale proprement dite.³⁹

Quand bien même les contrôleurs auraient plus de temps à disposition, ils resteraient très handicapés par le fait – on vient d'en voir un premier exemple – que le cadre législatif met de sévères limites à leurs possibilités de débusquer l'évasion fiscale. Les lois de 1920 et de 1923 ne prévoient ni levée du secret bancaire vis-à-vis de l'autorité fiscale, ni inventaire obligatoire au décès. En l'absence d'inventaire au décès, les héritiers disposent d'un délai de trois mois pour communiquer à l'autorité fiscale les informations sur la fortune du défunt, sans que celle-ci ne puisse mener d'investigation durant cet intervalle.⁴⁰ Comme le constate un député conservateur genevois en 1923, l'absence d'inventaire obligatoire au décès permet au contribuable de

faire en sorte que ses héritiers aient à payer des droits de succession aussi réduits que possible: il a mille et un moyens de prendre ses précautions quand il sent la mort venir. Par le système des comptes-joints, par celui des coffres-forts dont on remet la clé à un mandataire complaisant, système qui est parfois un peu trop recommandé par les banques, il arrive à éluder, pour ses héritiers, tous les inconvénients consécutifs au décès.⁴¹

Durant les débats parlementaires de 1920 et de 1923, les socialistes réclament aussi bien la levée du secret bancaire que l'introduction d'un tel inventaire

³⁹ AEG, Rapport administratif du Conseil d'Etat, 1926, p. 355.

⁴⁰ AEG, MGC, Séance du 3 mars 1923, Intervention de Jules Mussard, p. 729.

⁴¹ AEG, MGC, Séance du 17 février 1923, Intervention de Paul Balmer, p. 535.

au décès, mais les élus conservateurs expliquent que de telles dispositions entraîneraient une fuite des contribuables fortunés, notamment étrangers, vers d'autres cantons.⁴²

Toutefois, la révision de 1924, dès lors qu'elle introduit, nous l'avons vu, une forte baisse des taux d'imposition sur les grandes fortunes, amène les autorités à prévoir, en tant que compensation, une amélioration du contrôle fiscal dans le but d'éviter une trop forte résistance de la gauche socialiste.⁴³ Il s'agit aussi de répondre aux critiques de certains députés radicaux qui convergent avec celles des socialistes en les amplifiant. Ces radicaux se montrent en effet irrités par l'ampleur de l'évasion fiscale, au moment où les fonctionnaires de l'administration cantonale, qui composent une partie de leur électorat, sont la cible de mesures d'économies à répétition.⁴⁴ Le journal radical *Le Genevois* cite ainsi, sous couvert d'anonymat, un notaire qui estime que seuls 30 % de la fortune mobilière du canton est déclarée au fisc.⁴⁵

Outre la création des postes de contrôleurs déjà évoqués et un léger renforcement des sanctions en cas de fraude, la majorité conservatrice consent donc, dans le cadre de la révision de 1924, à introduire un inventaire obligatoire au décès. Elle se montre d'autant plus encline à cette concession que l'inventaire est déjà en vigueur dans des cantons de poids, par exemple Argovie, Bâle, Vaud ou Zurich. Cependant, les modalités concrètes de l'inventaire, telles que prévues par les autorités genevoises, limitent l'efficacité du contrôle fiscal. La loi accorde un délai de dix jours pour que le notaire de la famille, ou en l'absence de celui-ci, un juge de paix, convoque les héritiers, afin qu'ils transmettent à l'autorité les informations sur la succession. Le délai est plus court dans d'autres cantons, par exemple quatre jours à Bâle. Il s'agit d'une question importante car un tel intervalle d'une durée de dix jours peut potentiellement laisser le temps à des héritiers de dissimuler des biens liés à la succession. En 1923, le conseiller d'État en charge des finances, le conservateur John Gignoux, avait ainsi fait part devant le Grand

42 AEG, MGC, Séance du 17 février 1923, Intervention d'Alexandre Martin-Achard, p. 472.

43 Willig, *Qui doit payer l'impôt?*, p. 109.

44 *Le Genevois*, *Cesser de voler le fisc!*, 28 juin 1924.

45 *Le Genevois*, *La publicité des rôles de l'impôt*, 11 août 1927.

Conseil d'une discussion avec son homologue vaudois Charles Fricker, qui lui avait expliqué que de telles dissimulations n'étaient pas rares dans le canton de Vaud, en dépit de la législation prévoyant un inventaire.⁴⁶ Surtout, le fait que l'inventaire puisse être réalisé par un notaire désigné par la famille, et non par un fonctionnaire du fisc, réduit l'efficacité du contrôle fiscal au moment de la succession. Comme l'expliquera le conseiller d'État conservateur Frédéric Martin quelques années plus tard en des termes révélateurs:

Si dans les 8 jours, ils [les héritiers] chargent un notaire, qui est un homme auquel on peut confier des secrets, auquel on peut tout dire, de faire l'inventaire, le fisc n'interviendra pas autrement que par l'envoi d'un délégué du Département des finances qui ne procédera pas lui-même à cette formalité [...].⁴⁷

Pourtant, malgré ces limites, l'inventaire permet au fisc de récupérer des sommes non-négligeables, qui témoignent du même coup de l'ampleur de l'évasion fiscale: en 1928, les sommes taxées au titre des successions sur la base des déclarations sont de 3,5 millions, mais l'inventaire permet au fisc de corriger le montant à la hausse, à 5,4 millions, et de récupérer en sus 243'000 francs en reprise d'impôt sur la fortune et le revenu, amendes comprises.⁴⁸ La matière imposable de la fortune mobilière passe, en francs constants, de 1,41 milliard en 1925 à 1,99 milliard en 1929.⁴⁹ L'augmentation du rendement de l'impôt sur la fortune dans la deuxième moitié des années 1920 apparaît d'ailleurs dans le graphique commenté plus haut, qui donne à voir l'évolution des recettes issues du prélèvement sur les patrimoines depuis 1920. Après son introduction, il n'est dès lors pas étonnant que l'inventaire obligatoire au décès suscite l'hostilité d'une partie du camp conservateur. En 1930, une initiative populaire cantonale déposée par des politiciens proches de l'UDE demande ainsi sa suppression; l'initiative propose même d'abolir

⁴⁶ AEG, MGC, Séance du 17 février 1923, Intervention de John Gignoux, p. 523.

⁴⁷ AEG, MGC, Séance du 11 octobre 1930, Intervention de Frédéric Martin, p. 1052.

⁴⁸ AEG, MGC, Rapport de la commission chargée d'examiner l'initiative populaire proposant une loi constitutionnelle supprimant l'inventaire au décès, annexe à la séance du 11 octobre 1930, p. 411.

⁴⁹ *Idem.*



Fig. 1: Dessin extrait du tract du «Comité d'initiative pour la suppression de l'inventaire après décès et des droits de succession en ligne directe», Genève, 1930, AEG, Archives privées, 283.1.122.

tous les droits de successions en ligne directe. Quoique combattue par les autorités, elle ne sera rejetée qu'à une courte majorité par le corps électoral.⁵⁰

Dans les années qui suivent la révision de 1924, les partisans d'un renforcement supplémentaire du contrôle fiscal connaissent eux aussi un échec en votation: en 1927, une initiative populaire cantonale lancée par le Parti socialiste prévoit que les déclarations d'impôt des Genevois soient rendues publiques, afin de permettre de débusquer plus facilement les fraudeurs. Comme l'écrivent la majorité des députés opposés à cette initiative, dans un rapport déposé au Grand Conseil:

⁵⁰ Journal de Genève, Scrutin des 13 et 14 décembre 1930, 15 décembre 1930.

Nous ne sommes plus au temps où l'épouse et les enfants devaient ignorer absolument la fortune du chef de famille. On ne peut nier non plus que la publicité des rôles serait pour quelques contribuables peu consciencieux un stimulant à faire des déclarations sincères [...]. Sachons reconnaître cependant que cette publicité, telle qu'elle est conçue par l'initiative, pourrait donner lieu à toutes sortes [...] de délations, de chantages. [...] Nous pourrions craindre de voir des pays voisins exploiter contre nous cette institution en laissant croire aux personnes désireuses de venir à Genève qu'aucun secret n'y est respecté.⁵¹

Ces arguments font mouche et l'initiative est largement rejetée par le corps électoral, par 6'211 voix contre 2'749.⁵²

Pour conclure ce tour d'horizon consacré à la problématique de la fortune mobilière, signalons enfin qu'un élément important de celle-ci est exemptée de tout impôt par la loi de 1920, à savoir les collections d'art ou d'objets scientifiques.⁵³ Il s'agit d'une incitation à investir dans un marché de l'art alors en pleine expansion.⁵⁴ En 1922, le chef du Département des finances accorde d'ailleurs un rabais fiscal extraordinaire à la galerie genevoise de Max Moos pour une de ses ventes aux enchères.⁵⁵ Ce marchand de tableaux et collectionneur deviendra dans les années suivantes l'un des plus importants acteurs du marché suisse de l'art.⁵⁶

51 AEG, MGC, Rapport de la commission chargée d'examiner l'initiative sur la publicité des rôles de l'impôt, annexe à la séance du 18 juin 1927, p. 303.

52 Journal de Genève, Déroute socialiste, 16 août 1927.

53 AEG, MGC, Projet de loi instituant un impôt sur la fortune, annexe à la séance du 2 octobre 1920, p. 605.

54 Paul-André Jaccard, Le take-off du marché de l'art en Suisse romande durant la Première Guerre mondiale, in: *Traverse. Revue d'histoire* 9/1 (2002), p. 81–106; Guex, Le marché suisse de l'art au XXe siècle (1886–2008). Survol chiffré et comparaison internationale, in: Paul-André Jaccard, Sébastien Guex (dir.), *Le marché de l'art en Suisse. Du XIXe siècle à nos jours*, Lausanne 2011, p. 233–272.

55 AEG, Finances B, vol. 63, Lettre de John Gignoux à la Galerie Moos, 30 mars 1922.

56 Paul-André Jaccard, *La Galerie Moos à Genève et Hodler. La quête d'un monopole*, in: Jaccard, Guex, *Le marché suisse de l'art*, p. 75–104.

L'estimation et le contrôle de la fortune immobilière

Dans les débats politiques, les représentants des propriétaires immobiliers dénoncent l'iniquité qu'il y aurait à frapper au même taux la fortune mobilière et immobilière, comme le préconise la loi de 1920. Selon eux, en effet, l'évasion fiscale serait beaucoup plus aisée pour cette première catégorie de fortune, en raison de son caractère mobile, quand la seconde serait imposée sans échappatoire possible. Les représentants des intérêts immobiliers exigent donc, et obtiennent, la pleine défalcation des dettes hypothécaires dans le calcul de la fortune imposable, comme contrepartie pour cette supposée injustice provoquée par l'uniformisation des taux. Alors que l'ancienne taxe immobilière limitait la déduction des dettes hypothécaires à 50'000 francs par contribuable, elle est désormais entièrement déplafonnée.⁵⁷

Toutefois, les arguments des défenseurs des propriétaires ne doivent pas être pris au pied de la lettre. En effet, la fortune immobilière bénéficie, elle aussi, d'une sous-évaluation fiscale, quand elle ne fait pas même l'objet de fraudes. C'est d'abord l'estimation de la valeur fiscale qui s'avère favorable aux propriétaires.⁵⁸ Certes, avec la loi de 1920, l'autorité fiscale peut procéder à une nouvelle estimation de cette valeur tous les cinq ans, au lieu d'un intervalle de dix ans pour l'ancienne taxe immobilière. C'est que, de l'aveu même du chef du Département des finances dans une lettre adressée au Bureau fédéral de Statistique qui réalise, en 1920, une enquête sur la fortune imposable dans les cantons, le rythme décennal est bien trop lent pour prendre en compte l'augmentation réelle des valeurs foncières.⁵⁹ Ce constat est particulièrement valable pour la période qui nous intéresse, vu la flambée des prix de l'immobilier en Suisse au sortir de la Première Guerre mondiale.⁶⁰

57 Feller, *Die Steuern des Kantons Genf*, p. 38; *Journal de Genève*, À propos de la nouvelle loi d'impôt sur la fortune, 22 décembre 1920.

58 Ce constat n'a rien de spécifiquement genevois, voir par exemple pour le canton de Berne: Vivien Ballenegger, *Réforme de l'imposition directe dans le canton de Berne à la fin de la Première Guerre mondiale*, Mémoire de maîtrise, Berne 2016, p. 21.

59 AEG, *Finances B*, vol. 59, lettre d'Henri Fazy au Bureau fédéral de la Statistique, 22 juillet 1920.

60 *Statistique historique de la Suisse*, 2012. Tab. H.18, en ligne: hso.ch/2012/h/18 (10.02.2021).

En 1921, un propriétaire genevois vend par exemple son bien 300'000 francs, alors que l'estimation en fixait la valeur à 230'000; il obtient malgré tout de l'autorité fiscale que les droits de mutation soient calculés sur la base de l'estimation, et non d'après le prix réel de la vente!⁶¹

Mais la sous-évaluation fiscale des valeurs immobilières ne se résume pas à l'absence de prise en compte des plus-values réalisées entre chaque estimation. L'estimation elle-même est réalisée de manière complaisante, aboutissant à des valeurs fiscales nettement inférieures aux prix du marché. Certes, la commission d'experts nommée par le Conseil d'Etat en 1921 pour réviser les estimations fiscales, et qui compte parmi ses neuf membres un député socialiste combatif en la personne d'Albert Naine, réévalue nettement à la hausse les biens fonciers par rapport à l'estimation réalisée dix ans auparavant.⁶² En cas de recours du contribuable contre la nouvelle estimation, ce n'est toutefois pas cette commission qui a le dernier mot, mais le chef du Département des finances lui-même.

Nous pouvons illustrer la procédure par un exemple, celui de l'évaluation, en 1922, de la demeure de Lucien Cellérier, sise dans un quartier bourgeois de Genève. Cellérier est administrateur de plusieurs sociétés et est lui-même au fait des procédures fiscales car il a été nommé par le Conseil d'Etat genevois, en 1919, à la commission taxatrice de l'ancienne taxe mobilière.⁶³ L'homme n'hésite pas à prendre la plume pour dénoncer, dans les colonnes de journaux conservateurs, le zèle dont ferait preuve, selon lui, le Département des finances contre les détenteurs de «propriétés d'agrément».⁶⁴ Il est vrai qu'en 1922, la commission d'experts réévalue la propriété de Cellérier à 273'000 francs, contre 163'200 lors de l'estimation de 1911.⁶⁵ Mais suite à un recours de ce citoyen devant le Conseil d'Etat, le gouverne-

61 AEG, Finances B, vol 62, Lettre d'Henri Boveyron à Oskar Winkler, 18 juillet 1921.

62 AEG, Finances B, vol. 63, Lettre de John Gignoux à Ernest Naef, 27 février 1922.

63 Journal de Genève, Chronique locale, 15 janvier 1919 et *ibid.*, Nécrologie, 8 mai 1928.

64 *Ibid.*, Comment évaluer une propriété d'agrément?, 8 février 1922.

65 AEG, Finances B, vol. 65, Lettre de John Gignoux à Lucien Cellérier, 9 janvier 1923. Pour donner un ordre de grandeur, notons que ce montant équivaut, à l'époque, à environ 65 fois le loyer annuel d'un logement de trois pièces à Genève, voir: Statistique historique de la Suisse, 2012. Tab. H.32, en ligne: hso.ch/2012/h/32 (10.02.2021).

ment cantonal accepte de réduire la nouvelle estimation à 200'000 francs. Insatisfait de ce rabais pourtant conséquent, Cellérier menace d'un nouveau recours, cette fois devant le Tribunal. Le chef du Département des finances, «par gain de paix», consent alors à revoir une nouvelle fois à la baisse l'estimation, à 180'000 francs, tout en répondant, amer, à Cellérier: «Je pensais que vous reconnaîtriez la grande bonne volonté et l'esprit de conciliation que j'avais apportés dans cette affaire et je suis surpris de recevoir un reproche de votre part». ⁶⁶ Le cas de Cellérier est loin d'être isolé. Plus les biens sont importants, plus l'attitude du Conseil d'État et du Département des finances face aux recours tend à être complaisante: citons par exemple un dossier où le chef du Département des finances, après recours, réduit à 350'000 francs une estimation que la commission avait initialement fixée à 732'000 francs. ⁶⁷

Cet esprit de conciliation face aux recours est du reste revendiqué par le chef du Département des finances, John Gignoux, lors d'une séance de la direction du Parti démocratique, pour rassurer ses amis politiques réticents face à l'augmentation des taux d'imposition sur la fortune décidée en 1922. Lors de cette séance, Gignoux est vivement critiqué par Léon Bovy, président de l'Union genevoise des intérêts immobiliers. ⁶⁸ Le grand argentier réitère ses propos rassurants dans une lettre au président de la Chambre genevoise d'agriculture, lorsque ce dernier lui fait part de son inquiétude face à la nouvelle estimation des terrains agricoles: «Les requêtes, et plus tard les recours des intéressés, seront examinés avec le plus grand soin et avec le vif désir d'arriver à une entente amiable évitant les désagréments d'une action devant les Tribunaux.» ⁶⁹ Pour un élu conservateur comme Gignoux entre peut-être aussi en compte dans cette réponse le souci de se concilier les

⁶⁶ AEG, Finances B, vol. 65, Lettre de John Gignoux à Lucien Cellérier, 9 janvier 1923.

⁶⁷ AEG, Finances B, vol. 64, Lettre de John Gignoux au Directeur de la Taxe municipale de la Ville de Genève, 24 juin 1922.

⁶⁸ AEG, Archives privées 283.3.1, PV du comité central du Parti national-démocratique, 10 avril 1922.

⁶⁹ AEG, Finances B, vol. 63, Lettre de John Gignoux au président de la Chambre genevoise d'agriculture, 13 mars 1923.

représentants des paysans, alliés politiques précieux contre les adversaires socialistes.⁷⁰

Face à de telles promesses formulées par le chef de l'administration fiscale, il n'est pas étonnant que les recours se multiplient: en 1924, le nouveau conseiller d'État en charge du Département des finances, le conservateur Guillaume Pictet, se plaint ainsi devant le Grand Conseil que les «expertises [de la valeur fiscale des biens immobiliers, nda] ont donné lieu à des recours et à des procès qui forment des tas de dossiers énormes», contribuant à surcharger son administration et à ralentir considérablement le travail de taxation, pour ne rien dire du contrôle fiscal.⁷¹

La sous-évaluation des valeurs immobilières n'est pas la seule entrave au rendement fiscal, les propriétaires exploitant également des failles de la législation. Ainsi, certains d'entre eux, plutôt que de posséder en propre leurs biens, les transforment en titres, détenus par des sociétés anonymes. Les valeurs immobilières deviennent ainsi, au regard de la loi, des valeurs mobilières. Ce procédé permet non seulement d'éviter la progressivité de l'impôt sur la fortune, dans la mesure où le capital des entreprises est taxé à un taux uniforme de 1%.⁷² Mais l'astuce permet en outre de contourner les droits de mutation et de succession, les actions des sociétés immobilières se transmettant de la main à la main.⁷³ A ce titre, une entreprise active dans le domaine de l'assurance n'hésite pas à demander avec succès au fisc un rabais

70 Sur l'alliance politique entre les milieux bourgeois et les représentants des paysans au sortir de la Première Guerre mondiale, voir: Sébastien Guex, *Conflits et marchandages autour du secret bancaire en Suisse à l'issue de la Grande Guerre*, in: *L'Année sociologique* 63/1 (2013), p. 157–187.

71 AEG, MGC, Séance du 6 décembre 1924, Intervention de Guillaume Pictet, p. 2161.

72 *Ibid.*, Projet de loi instituant un impôt sur la fortune, annexe à la séance du 2 octobre 1920, p. 609. Même après l'introduction d'une imposition du bénéfice en 1923, le procédé reste avantageux, car le taux d'imposition réel du bénéfice, après diverses possibilités de déductions, est très faible; en 1924, l'impôt sur les sociétés (capital et bénéfice) ne rapporte que 0,8 million contre 3,8 millions pour la fortune et 4,7 millions pour le revenu, voir AEG, Rapport du Conseil d'État sur les comptes du canton de Genève, exercice 1924.

73 *Ibid.*, Rapport de la commission chargée d'examiner le projet de loi modifiant les articles de la loi du 2 octobre instituant un impôt sur la fortune 1920, annexe de la séance du 15 mars 1922, p. 253.

sur les droits de mutation lors de l'achat d'un bien immobilier, menaçant, dans le cas contraire, de passer par le biais d'une société immobilière.⁷⁴

Enfin, certains propriétaires immobiliers abusent de la possibilité qui leur est donnée de déduire les dettes de leur fortune, en créant des emprunts fictifs. Il s'agit de cédulas hypothécaires au porteur, soit des titres de dette qui ne sont pas libellés au nom d'un détenteur donné, un procédé autorisé par la loi genevoise depuis 1857.⁷⁵ Parfois, les propriétaires s'endettent directement auprès de leur propre société immobilière. Ces pratiques irritent jusque dans les rangs conservateurs du Grand Conseil.⁷⁶ Les raisons de cette irritation ne sont probablement pas uniquement à chercher dans le souci des finances publiques. Elle s'explique peut-être aussi par les intérêts de l'influente corporation des notaires. Ces derniers voient en effet certaines affaires immobilières leur échapper lorsque des titres de propriété immobilière s'échangent de main en mains.⁷⁷ La possibilité de déduire des dettes au porteur sera finalement proscrite dans la révision législative de 1924, malgré les protestations de l'Union des intérêts immobiliers.⁷⁸

Pourtant, en dépit de la révision législative de 1924, le recours aux sociétés immobilières perdure, à des fins d'optimisation fiscale voire de fraude. En 1932, le chef du Département des finances, le conservateur Albert Picot, déplore ainsi un procédé « purement frauduleux », lorsque les immeubles sont inscrits « à une société immobilière ». Or, poursuit-il, « il est impossible de savoir où sont les actions. Lorsqu'on s'adresse à l'administrateur, il fait valoir qu'il n'est que le mandataire, et, parfois, il se refuse même à donner le nom de son mandant. Le fisc est obligé de faire des recherches difficiles pour trouver le mandant. »⁷⁹ Face à ces abus persistants, le Conseil

74 AEG, Finances B, vol. 64, Lettre de John Gignoux au directeur de la compagnie d'assurance-vie La Genevoise, 18 août 1922.

75 AEG, MGC, Séance du 20 décembre 1924, Intervention de Frédéric Martin, p. 2235.

76 *Ibid.*, Séance du 6 décembre 1924, Intervention d'Albert-Edouard Maunoir, p. 2151.

77 AEG, Archives privées, 283.3.1, PV du comité central du Parti national-démocratique, 31 mars 1920 (voir l'intervention du notaire Albert Gampert).

78 AEG, MGC, Rapport de la commission chargée d'examiner le projet de loi modifiant la loi sur les contributions publiques, annexe à la séance du 20 décembre 1924, p. 781.

79 AEG, MGC, Séance du 29 décembre 1932, Intervention d'Albert Picot, p. 1785.

d'État genevois propose de frapper les sociétés immobilières d'un impôt spécial de 2‰ sur leur capital. Une disposition transitoire prévoit cependant que les sociétés immobilières puissent transférer, durant une année, leurs actifs à des personnes physiques, sans avoir à s'acquitter des droits de mutation et d'inscriptions au registre foncier.⁸⁰ Cet impôt immobilier complémentaire rapporte en 1932 1,8 millions de francs, un montant qui équivaut à plus de la moitié des recettes de l'impôt sur la fortune cette année-là, qui sont de 3,4 millions.⁸¹ Cette proportion donne un ordre de grandeur du manque à gagner provoqué durant les années précédentes par le recours aux sociétés immobilières pour contourner l'imposition de la fortune.

La fortune des contribuables étrangers

La problématique de l'imposition de la fortune conduit, pour terminer ce tour d'horizon, à examiner le cas spécifique des grands patrimoines étrangers domiciliés dans le canton. En effet, les autorités genevoises cherchent de longue date à attirer des étrangers aisés sur leur territoire. Une exemption fiscale en leur faveur est ainsi introduite pour la première fois en 1816 déjà.⁸² Elle est toutefois limitée en 1916, au nom de l'effort de guerre ainsi que sous la pression de la gauche; une taxe calculée sur la base de la valeur locative du logement occupé à Genève par la personne étrangère est alors introduite. En 1920, la loi d'impôt sur la fortune prévoit que cette catégorie de contribuables soient exemptés du nouveau prélèvement prévu par cette loi durant leur première année de séjour à Genève, pour autant qu'ils n'aient pas d'activité lucrative dans le canton, puis qu'ils paient l'impôt à 50 % à partir de la deuxième année de séjour, enfin pleinement à partir de la troisième.⁸³

⁸⁰ *Ibid.*, p. 1787.

⁸¹ AEG, Rapport du Conseil d'État sur les comptes du canton de Genève, exercice 1932.

⁸² Sébastien Guex, The Emergence of the Swiss Tax Haven, 1816–1914, in: *Business History Review*, in: *Business History Review* 95 (2021), p. 1–20.

⁸³ AEG, MGC, Projet de loi instituant un impôt sur la fortune, annexe à la séance du 2 octobre 1920, p. 611.

Malgré ces durcissements, certes modérés, du régime fiscal réservé aux étrangers fortunés, le canton de Genève continue d'en accueillir un nombre significatif sur son sol, en particulier parce que la domiciliation dans le canton permet d'échapper à la lourde imposition introduite par les États occidentaux dans le but de financer leurs très importantes dépenses de guerre. Face à la crise économique qui frappe le canton au début des années 1920, les autorités genevoises considèrent que ces riches résidents sont indispensables pour favoriser la relance économique. Le chef du Département des finances John Gignoux écrit ainsi en 1922 au président de l'Association des intérêts de Genève, un groupement très actif dans la promotion du tourisme: «Tout à fait d'accord [...] avec votre opinion concernant l'intérêt très grand qu'il y a pour notre pays à recevoir et à conserver le plus grand nombre possible d'étrangers riches et tout particulièrement les Anglais et les Américains qui constituent incontestablement la meilleure clientèle pour nos hôtels et notre commerce.»⁸⁴

Or, Gignoux craint que le régime fiscal introduit par la Loi d'impôt sur la fortune de 1920 ne soit pas assez attractif pour ces individus aisés par rapport à celui en vigueur dans d'autres cantons. La concurrence exercée par le voisin vaudois inquiète en particulier le grand argentier genevois, dans la mesure où l'État de Vaud laisse l'imposition des étrangers à la discrétion du Département des finances durant les cinq premières années de résidence. Une telle procédure revient dans les faits, selon les informations recueillies par Gignoux, à une exemption presque totale. Le magistrat se montre d'autant plus soucieux de ce dossier que des étrangers fortunés présents à Genève lui écrivent pour lui demander un traitement fiscal plus favorable.⁸⁵ Dans ces conditions, avant même qu'une révision de la Loi de 1920 ne permette d'élargir l'exemption fiscale accordée aux résidents étrangers, le chef du Département des finances décide, sans base légale, d'accorder des rabais d'impôt supplémentaires en faveur de ces derniers dans le cas où ils adressent une réclamation au Département.⁸⁶ Comme dans le dossier de l'évaluation

⁸⁴ AEG, Finances B, vol. 64, Lettre de John Gignoux à Louis Roux, 23 octobre 1922.

⁸⁵ AEG, Finances B, vol. 63, Lettre de John Gignoux à Edouard de Marignac, 11 avril 1922.

⁸⁶ *Idem.*

fiscale des immeubles évoqué plus haut, on constate une nouvelle fois l'importante marge de manœuvre dont bénéficie le chef du Département des finances dans la procédure de taxation, qu'il ne se prive pas d'utiliser en faveur des contribuables aisés.

Finalement, en 1924, le nouveau chef des finances Guillaume Pictet, lui-même propriétaire de la banque éponyme et donc personnellement intéressé à la présence de ces étrangers fortunés à Genève, obtient du Parlement cantonal la suppression de l'assujettissement des étrangers sans activité lucrative à l'impôt sur la fortune, tel qu'il était prévu par la loi de 1920 à partir de la troisième année de résidence. La majorité du Grand Conseil, malgré les critiques des députés de gauche, restreint l'imposition des étrangers sans activité lucrative à une taxe d'après la valeur locative de leur logement, perçue seulement à partir de la troisième année de résidence dans le canton.⁸⁷ Pour justifier la suppression de l'assujettissement à l'impôt sur la fortune, le Conseil d'État explique que, de toute manière, le contrôle fiscal était impossible sur les valeurs de ces individus détenues à l'étranger et que le régime en vigueur n'était pas suffisamment attractif par rapport à celui d'autres cantons suisses.⁸⁸ Le Conseil d'État genevois vante un régime désormais plus favorable que celui du canton voisin de Vaud, où l'exemption fiscale prend fin après cinq ans de résidence.

Conclusion

Cette contribution a montré l'étendue des possibilités d'évasion et de fraude fiscales offertes aux contribuables dans le canton de Genève durant les années qui suivent la Première Guerre mondiale, en dépit d'un renforcement relatif du contrôle à partir de 1920, motivé par l'importance des déficits publics et par la pression de la gauche et des radicaux au niveau politique. Le constat à propos de l'importance de l'évasion fiscale rejoint celui d'un spécialiste des

⁸⁷ AEG, MGC, Loi modifiant la loi sur les Contributions publiques, Séance du 24 décembre 1924, p. 2367; pour les critiques de la gauche, voir: Séance du 20 décembre 1924, Intervention de Charles Rosselet, p. 2211.

⁸⁸ AEG, MGC, Rapport du Conseil d'Etat sur le projet de loi modifiant la loi sur les contributions publiques, annexe à la séance du 6 décembre 1924, p. 737-738.

finances publiques auprès des autorités fédérales, Eugen Grossmann, qui considère que dans la Suisse des années 1920, la moitié au moins de la fortune imposable échappe à l'impôt.⁸⁹

L'évasion fiscale limite fortement la portée des taux progressifs introduits en 1920 et 1922. Cette progressivité est d'autant plus réduite que les personnes fortunées disposent, comme on l'a vu à travers l'exemple de l'estimation des valeurs immobilières, d'une marge de négociation conséquente face à l'autorité fiscale: plus la fortune à taxer est importante, plus grande est la possibilité d'obtenir des rabais fiscaux au moyen de procédures de recours, ou par de simples menaces de recours. Il n'est dès lors pas étonnant que, durant la période que nous avons étudiée, les responsables des partis conservateurs tiennent fortement à conserver le Département des finances dans leur giron politique, comme le montrent des discussions internes au Parti démocratique.⁹⁰

Les autorités – en particulier les chefs successifs du Département des finances qui, comme nous l'avons montré, possèdent une large marge de manœuvre dans le processus de taxation – ne luttent que très mollement contre l'évasion fiscale, pratiquée par des personnes issues du même milieu social qu'eux et parfois du même parti. Leur volonté, toute relative, de renforcer le contrôle fiscal se heurte du reste à une forte résistance dans leurs propres rangs politiques, qui les amène à édulcorer, voire à renoncer à certains outils législatifs favorisant le contrôle fiscal. Cette complaisance de l'autorité fiscale explique aussi sans doute pourquoi nous n'avons pas trouvé trace, dans les sources, d'une fuite des capitaux hors du canton de Genève suite à l'introduction de l'impôt sur la fortune en 1920; la fuite des capitaux continue à se dérouler à l'intérieur même du canton par le biais de l'évasion fiscale. Les taux d'imposition introduits à Genève se situent, de plus, à un niveau proche, voire légèrement inférieur, à ceux des autres cantons.⁹¹

⁸⁹ Cité par Christophe Farquet, *Le marché de l'évasion fiscale dans l'entre-deux-guerres*, in: *L'économie politique* 54/2 (2012), p. 99.

⁹⁰ AEG, Archives privées 283.3.1, PV de la séance du comité central du Parti national-démocratique de Genève, 20 novembre 1924 et 16 mars 1925.

⁹¹ Bureau fédéral de la statistique, *Annuaire statistique de la Suisse* 1922, Berne 1923, p. 400–401.

Les pertes de recettes entraînées par ces manquements contribuent à aggraver les déficits du canton, faisant du service de la dette le deuxième poste du budget tout au long de la période 1914–1930.⁹² Les grandes banques genevoises – un milieu dont est issu le chef du Département des finances entre 1924 et 1926, en tant que propriétaire de la banque Pictet – profitent à double titre de cette situation. D’une part, la faiblesse du contrôle fiscal est un argument de poids pour attirer de nouveaux clients fortunés dans leurs établissements de Genève. D’autre part, les titres de la dette publique cantonale constituent un placement au rendement intéressant pour les banques genevoises. À l’inverse, les salariés sont pénalisés par l’évasion fiscale, dans la mesure où le rendement insuffisant de l’impôt sur la fortune permet de justifier, en 1923, l’introduction d’un impôt sur le revenu qui met à contribution les personnes déclarant des gains modestes.⁹³ Ainsi, la fiscalité cantonale apparaît au cœur des luttes sociales et politiques à Genève durant l’entre-deux-guerres. Compte tenu de la rareté et du caractère limité des études qui lui sont consacrées, elle mériterait une attention beaucoup plus grande des historiennes et historiens, en vue d’une meilleure compréhension de cette période critique de l’histoire du canton.

⁹² Willig, *Qui doit payer l’impôt?*, p. 53.

⁹³ *Ibid.*, p. 128.

Die Besteuerung des Eigenmietwerts in der Schweiz. Eine kurze Geschichte einer kontroversen Steuer zwischen Steuergerechtigkeit und Wohneigentumsförderung (1934–2020)

Florian Müller

Imputed Rental Value in Switzerland. A Brief History of a Controversial Tax between the Principle of Fair Taxation and Home-Ownership Promotion (1934–2020)

This paper discusses the history of the controversial taxation of the imputed rental value in Switzerland. First, it situates the introduction of imputed rental value at the national level in the 1930s within the diffusion of fiscal practices in both cantonal and transnational contexts since the end of the 19th century. Second, it shows how criticism of the taxation, which grew significantly from the 1970s onward, was related to the homeownership ideal and the demand for state support for homeownership, which gained momentum in the political debate at that time.

The article thus presents the development of imputed rental value in federal Switzerland in a *longue durée* perspective and highlights the importance of cantonal tax legislation. Furthermore, the case study provides important evidence of how the tax burden varied considerably across locations, depending not only on the legislation but also on practices of the cantonal property valuation.

«Eigenmietwert auf der Abschussliste» verkündete die Neue Zürcher Zeitung im August 2017 prominent auf der Titelseite.¹ Waren während Jahrzehnten zahlreiche Vorstösse auf verschiedenen Ebenen gescheitert, machte die Zeitung nun eine neue «Dynamik» gegen den Eigenmietwert aus, der «zu den beliebtesten Feindbildern in der Schweizer Steuerpolitik» gehöre.² Nach der Kommission des Ständerates hatte sich auch diejenige des Nationalrates ein-

1 Ich danke den Herausgebern Sébastien Guex und Hadrien Buclin, der Editorin Silvia Berger Ziauddin und dem/r anonymen Reviewer:in des Themenbands sowie Matthieu Leimgruber, Tobias Straumann und den Teilnehmenden der Konferenz an der Universität Lausanne (11.09.2020) für ihre wertvollen Rückmeldungen zu früheren Versionen des Artikels.

2 Neue Zürcher Zeitung, 17. August 2017, S. 1.

stimmig für einen Systemwechsel bei der Besteuerung des Eigenmietwerts ausgesprochen, der bis anhin Besitzer:innen von selbstbewohntem Wohneigentum sowohl auf Bundes- wie auf Kantonsebene verpflichtet, einen hypothetischen Mietwert als Einkommen zu versteuern, ihnen im Gegenzug aber erlaubt, Liegenschaftsaufwendungen abzuziehen.

Die Debatte fügt sich ein in anhaltende Kontroversen um die Eigenmietwertbesteuerung. Der neuerliche Anlauf ging auf eine umstrittene Motion von Hans Egloff, Zürcher Nationalrat für die Schweizerische Volkspartei und Präsident des Schweizerischen Hauseigentümergebundes (HEV), im Jahr 2013 zurück. Für diesen stellt der Eigenmietwert als «eine der letzten grossen Ungerechtigkeiten» eine in Europa einzigartige Steuer dar, auf deren Abschaffung der Verband seit Jahrzehnten hinarbeitet.³ Der Beschluss der parlamentarischen Kommission im Jahr 2017 führte zu anhaltenden öffentlichen Kontroversen und einer breiten Medienpräsenz. Das anfängliche Bild der hohen Zustimmung wich bald dem einer verbreiteten Skepsis. Während sich die bürgerlichen Parteien in der Vernehmlassung für die Abschaffung aussprachen, äusserten sich die linken Parteien, der Mieterinnen- und Mieterverband sowie die Finanzdirektor:innen der Kantone und zahlreiche Jurist:innen und Ökonom:innen kritisch.

Der Eigenmietwert stand nicht immer derart im öffentlichen Rampenlicht. Tatsächlich kontrastieren die hitzigen Debatten mit der schwachen Resonanz, welche die Einführung der Steuer auslöste. Als die Eigenmietwertbesteuerung in einer turbulenten Phase der Weltwirtschaftskrise im Zuge der Eidgenössischen Krisenabgabe 1934 auf nationaler Ebene eingeführt wurde, provozierte dies kaum politische und öffentliche Kontroversen. Wie ist der Wandel von einer scheinbar breit akzeptierten zu einer der strittigsten Steuerpraktiken zu erklären?

Im Rahmen dieses Artikels beschäftige ich mich mit dieser Frage aus zwei Perspektiven mit unterschiedlicher Zeitlichkeit. Im ersten Teil ordne ich die Einführung der Eigenmietwertbesteuerung auf nationaler Ebene in den 1930er Jahren in die Steuerpraxis in kantonalen und transnationalen Kontexten ab Ende des 19. Jahrhunderts ein. Hierfür sind für diesen Artikel in einer

3 Vgl. HEV Schweiz, URL: <https://www.hev-schweiz.ch/eigentum/steuern-abgaben/eigenmietwertbesteuerung/> (12.08.2021).

systematischen Untersuchung alle kantonalen Steuergesetzgebungen seit dem Ende des 19. Jahrhunderts auf den Zeitpunkt der Einführung und die Formulierung der Steuer hin analysiert worden.

Im zweiten Teil vollziehe ich einen zeitlichen Sprung ins letzte Drittel des 20. Jahrhunderts. Ich stelle die Kritik der Eigenmietwertbesteuerung, die ab den 1970er Jahren stark zunahm, in einen Zusammenhang mit dem Eigenheim-Ideal und dem Postulat der Eigentumsförderung, das zu diesem Zeitpunkt in der politischen Debatte an Bedeutung gewann, bisher in der Geschichtswissenschaft aber nicht aufgearbeitet wurde. Ich orte insbesondere im Jahr 1979 einen diskursiven und realpolitischen Bruch, der eine neue Dynamik der Kontroversen um die Eigenmietwertbesteuerung auslöste.

Dieser multiperspektivische Zugang, welcher die Steuerpraktiken und die Wohnungspolitik zusammenbringt, ermöglicht es, neues Licht auf die Entwicklung der Eigenmietwertbesteuerung zu werfen und diese langfristig einzuordnen. Die Eigenmietwertbesteuerung zeigt exemplarisch die Verflechtung der eidgenössischen und kantonalen Steuerpraktiken und deren Einbettung in die breiteren gesellschaftlichen Kontexte sowie deren soziale Implikationen auf, wie sie in der Einleitung zu diesem Themenband betont werden. Die Historisierung der Steuerpraxis des Eigenmietwerts verdeutlicht gleichermaßen die grosse Bedeutung der Ebene der Kantonssteuern, die in der bisherigen Forschung weitgehend vernachlässigt wurde, wie sie das persistente Narrativ einer in internationaler Perspektive einzigartigen Steuerpraxis zu hinterfragen und zu differenzieren vermag.

Eigenmietwert und Wohnungspolitik

Die Auseinandersetzung mit der Geschichte eines so trockenen Gesetzesartikels wie jenes des Eigenmietwerts ist nicht nur aus steuerlicher, sondern auch aus wohnungspolitischer Sicht von grossem Interesse. «Mit Steuern steuern?» fragten die Historiker:innen Gisela Hürlimann und Jakob Tanner einleitend in einem Sammelband zu Steuern und Umverteilung.⁴ Mit Blick auf die Bildung von Wohneigentum ist die rhetorische Frage zu bejahen. Neben

⁴ Gisela Hürlimann, Jakob Tanner, in: Gisela Hürlimann, Jakob Tanner (Hg.), *Steuern und umverteilen. Effizienz versus Gerechtigkeit?* Zürich 2012, S. 7–25, hier S. 7.

der direkten Förderung mittels Subventionen stellen Steuern in einer internationalen Perspektive ein zentrales staatliches Mittel der Wohneigentumsförderung dar.⁵ Je nach Ausgestaltung der Gesetze üben steuerliche Instrumente starke Anreize auf die Eigentumsbildung aus. Der Soziologe Isaac Martin spricht in diesem Zusammenhang für die USA von formellen und informellen Steuervergünstigungen auf Hausbesitz von ungeahntem Ausmass, die Hauseigentümer:innen aus der Mittel- und Oberschicht seit dem 19. Jahrhundert massiv begünstigten.⁶

In der internationalen Forschungsliteratur werden neben der Eigenmietwertbesteuerung und den abzugsfähigen Liegenschaftsaufwendungen insbesondere die Grundstückgewinnsteuer sowie die Mehrwertsteuer auf neu gebaute Wohnungen besprochen.⁷ Neuere Forschungen deuten darauf hin, dass die Steuersysteme der meisten Industrieländer ab der Zwischenkriegszeit Hauseigentümer:innen gegenüber Mieter:innen bevorzugten. Konstantin A. Kholodilin, Sebastian Kohl, Artem Korzhenevych und Linus Pfeiffer haben jüngst einen Index errechnet, anhand dem sie die steuerliche Attraktivität von Wohneigentum zwischen den Ländern in historischer Perspektive vergleichen. Besonders ausgeprägt waren demnach die Steuervorteile für Hauseigentümer:innen im angelsächsischen Raum, während der Steuervorteil in den nordischen Ländern tendenziell am geringsten ins Gewicht fiel. Der Index suggeriert, dass sich die Schweiz im 20. Jahrhundert im europäischen Mittelfeld bewegte und sich das Steuersystem tendenziell zugunsten der Hauseigentümer:innen auswirkte.⁸ Dass die Bevorzugung von Wohneigentum nicht ausgeprägter ausfiel, ist eng mit der Berücksichtigung des hypothetischen Mietwerts von selbstbenutzten Wohnungen verbunden. Zwar waren in der Schweiz die Liegenschaftsaufwendungen seit der Implementierung der Einkommensteuer auf nationaler Ebene im Zuge der Krisenabgabe

⁵ Konstantin Kholodilin u. a., *The Hidden Welfare State for Homeowners. An International Long-Term Perspective on Tax Treatment of Homeowners*. DIW Discussion Papers, Berlin 2021.

⁶ Isaac Martin, *The Permanent Tax Revolt. How the Property Tax Transformed American Politics*, Stanford 2008, S. 7–8.

⁷ Weitere wichtige Steuern auf Wohnimmobilien stellen in der Schweiz u. a. die Vermögenssteuer und die Liegenschaftssteuer dar.

⁸ Kholodilin, *Hidden Welfare State*.

1934 abzugsfähig, die gleichzeitige Einführung der Eigenmietwertbesteuerung wog diesen Vorteil teilweise aber wieder auf.

Das System von 1934 hat in seinen Grundzügen bis in die Gegenwart Bestand. Einerseits ist der Eigenmietwert als hypothetisches Einkommen zu versteuern, wobei als Referenzwert die Marktmiete gilt, welche die Wohnung erzielen würde. Andererseits sind Schuldzinsen, Liegenschafts- und Unterhaltskosten abzugsfähig. Die diesbezüglichen Regelungen unterscheiden sich auf kantonaler Ebene bis heute stark. Der effektive Steuereffekt variiert denn auch von Kanton zu Kanton und hängt grundlegend von der Bemessungsgrundlage und der Höhe der beiden Parameter ab, die, wie wir noch sehen werden, im Laufe der Jahre Veränderungen unterworfen waren.

Durchbruch während der Weltwirtschaftskrise

Die Einführung der Eigenmietwertbesteuerung erfolgte in der Schweiz auf nationaler Ebene im Zuge der Weltwirtschaftskrise als krisenpolitische Massnahme – genauer im Rahmen der Eidgenössischen Krisenabgabe von 1934, die ursprünglich nur als temporäre Steuer geplant war.⁹ Die Grosse Depression, die als die schärfste internationale Wirtschaftskrise des 20. Jahrhunderts in die Geschichtsbücher einging, traf die Schweiz hart. Breite Bevölkerungsschichten waren von Armut bedroht, zeitweise war gemäss Schätzungen gegen ein Fünftel der Bevölkerung von Unterstützungen der öffentlichen Fürsorge abhängig.¹⁰

Die Grosse Depression war – das rückt in der historischen Forschung oft in den Hintergrund – in der Schweiz wie in anderen Ländern zu einem hohen Grad auch eine Immobilienkrise. Dass der wirtschaftliche Einbruch die Schweiz erst Jahre nach dem New Yorker Börsencrash im Oktober 1929 voll erfasste, hing eng mit einem spekulativ angetriebenen Wohnbauboom zusammen. Erst als der Wohnungsbau um 1933 ins Stocken geriet und schliesslich bis 1936 um rund zwei Drittel einbrach, schlug sich die Krise vollumfänglich auf den Arbeitsmarkt nieder. Trotz des Exports der Arbeits-

⁹ Zur Entwicklung der Bundesteuern vgl. Sébastien Guex, Öffentliche Finanzen und Finanzpolitik, in: Patrick Halbeisen, Margrit Müller, Béatrice Veyrassat (Hg.), Wirtschaftsgeschichte der Schweiz im 20. Jahrhundert, Basel 2012, S. 1077–1129.

¹⁰ Philipp Müller, *La Suisse en crise (1929–1936)*, Lausanne 2010, S. 107.

losigkeit im Rahmen einer restriktiven Ausländerpolitik stieg die Erwerbslosigkeit im Baugewerbe auf rund 40 % an. Der Sektor stellte bis 1936 rund die Hälfte aller offiziell gemeldeten Arbeitssuchenden. Die Liegenschaftskrise verschärfte die schwelende Exportkrise massiv.¹¹

Die Krisenpolitik des Bundesrates und der Schweizerischen Nationalbank waren durch eine restriktive Finanzpolitik, das Festhalten am Goldstandard sowie einen «selektiven Interventionismus»¹² geprägt, die wenig Raum für eine aktive Sozial- und Konjunkturpolitik liessen.¹³ Im Gegensatz zur Kriegs- und Nachkriegskrise intervenierte der Bundesrat kaum in den Wohnungsmarkt. Zwar fielen die Verabschiedung des Bundesgesetzes über die Ausgabe von Pfandbriefen (1930) und das neue Bankengesetz (1934) in die frühen 1930er Jahre. Unter dem Eindruck geänderter Vorzeichen – der prekäre Wohnungsmangel war einem hohen Leerwohnungsbestand teurer Neubauten gewichen – weigerte sich der Bundesrat aber kategorisch, die Wohnbauförderung ins Krisenprogramm aufzunehmen und intervenierte kaum in den liberalen Wohnungsmarkt. Die Forderungen nach einer Mietpreiskontrolle und Mieter:innenschutz blieben wie die Rufe des Hauseigentümergebundes nach Eingriffen in den Hypothekarmarkt und einer staatlichen Unterstützung von Hypothekar-Bürgschaftsgenossenschaften weitgehend ungehört. Das Vorgehen des Bundesrates und der Schweizerischen Nationalbank beschränkte sich gemeinhin auf unverbindliche Empfehlungen und Vermittlungen im Rahmen freiwilliger Vereinbarungen.¹⁴

11 Ebd., S. 89–104.

12 Philipp Müller, Die Schweiz in der Krise (1929–1936). Währungs-, Finanz-, Wirtschafts-, und Sozialpolitik der Schweizerischen Eidgenossenschaft, S. 198–201, in: Thomas David u. a. (Hg.), Krisen. Ursachen, Deutungen und Folgen, Zürich 2012, S. 187–206. Vgl. für eine geldpolitische Analyse auch Mathias Zurlinden, Goldstandard, Deflation und Depression, Die schweizerische Volkswirtschaft in der Weltwirtschaftskrise, in: Quartalsheft Schweizerische Nationalbank 2 (2003), S. 86–116.

13 Sébastien Guex, L'État fédéral et les crises économiques du début du XX^e siècle à nos jours: la Suisse, un bastion anti-keynésien, in: Thomas David u. a. (Hg.), Krisen. Ursachen, Deutungen und Folgen, Zürich 2012, S. 151–169.

14 Vgl. u. a. die einzelnen Protokolle der Kommissionssitzungen und der Konferenz im Dossier: Schweizerisches Bundesarchiv (BAR), E7800–03#1000/1118#165*, Kommission für Mietzinse, 1932–33. Siehe ferner HEV, Jahresbericht 1935, S. 3–7, SNB, Geschäftsbericht

Die folgenreiche Einführung der Eigenmietwertbesteuerung war kein wohnungspolitischer Entscheid, sondern den Logiken der neuen bundesstaatlichen Einkommenssteuer im Rahmen der Krisenabgabe von 1934 unterworfen. Im Vernehmlassungsverfahren und in den Konferenzen, die sich mit dem Gesetzesentwurf befassten, erregte die Eigenmietwertbesteuerung erstaunlich wenig Aufmerksamkeit und stiess kaum auf Widerstand.¹⁵ Auch die Interessen des Schweizerischen Grund- und Hauseigentümerverbands waren anders gelagert; ihr Augenmerk richtete sich auf die Besteuerung der Hypothekar-Bürgschaftsgenossenschaften sowie die Bestimmungen bezüglich der Liegenschaftsbewertungen und der Abzüge. Die neue Steuer auf selbstbewohnte Wohnungen erwähnte der Vorstand in den entsprechenden Jahresberichten gegenüber ihren Mitgliedern hingegen mit keinem Wort.¹⁶

Als die Eigenmietwertbesteuerung 1940 in die Eidgenössische Wehrsteuer überführt wurde, zeigte sich ein ähnliches Bild. Ende 1941 äusserte sich der Schweizerische Grund- und Hauseigentümerverband im Rahmen einer Betrachtung der Steuer in seiner Verbandszeitung beschwichtigend: «Diese Steuer ist [...] keineswegs so, dass wir uns darüber entrüsten dürften.»¹⁷ Auch in den folgenden Jahren warfen die Hauseigentümer die Frage nach der Legitimität der Besteuerung von selbstbenutzten Liegenschaften kaum auf. Äusserten sie Kritik, betraf diese in der Regel die Bemessungsgrundlagen und nicht die Steuer an sich.¹⁸

1935, S. 17–18, Wilfried Rutz, Die schweizerische Volkswirtschaft zwischen Währungs- und Beschäftigungspolitik in der Weltwirtschaftskrise – wirtschaftspolitische Analyse der Bewältigung eines Zielkonflikts, Zürich 1970, S. 127–131; Thibaud Giddey, Histoire de la régulation des banques en Suisse (1914–1972), Genève 2019.

¹⁵ Vgl. die Konferenzen und Korrespondenzen in BAR, E6302 A#1000/1037#39*, Bundesbeschluss vom 13.10.1933 betr. die ausserordentlichen und vorübergehenden Massnahmen zur Wiederherstellung des finanziellen Gleichgewichts im Bundeshaushalt: Bundesbeschluss, Botschaft, Stenograph. Bulletins, Protokolle (1933); BAR, E6302 A#1000/1037#40*, Bundesratsbeschluss vom 19.1.1934 über die Eidg. Krisenabgabe: BRB, Beschlussesentwürfe, Protokolle (01.01.1934–31.12.1934); BAR, E6302 A#1000/1037#63*, Konferenzen: Protokolle und Berichte, Konferenz-Protokolle (1933–1939).

¹⁶ HEV, Jahresberichte 1933–1935.

¹⁷ Schweizerischer Haus- und Grundeigentümer, 15. Dezember 1941.

¹⁸ Z. B. Ebd., 15. Oktober 1946.

Internationale und kantonale Perspektiven auf den «Mietwert der Wohnung im eigenen Haus»

Wie ist der verblüffend geringe Widerstand aus den Kreisen des Hauseigentums einzuordnen? Einerseits haben wir uns die handfesten Interessenslagen und den Grad der politischen Organisation vor Augen zu führen. Den Eigenheimbesitzer:innen fehlte es an einer schlagkräftigen und einflussreichen Vereinigung, die ihre Interessen hätte durchsetzen können. Der wichtigste Verband der Wohnwirtschaft, der Schweizerischen Grund- und Hauseigentümerverband und seine regionalen Sektionen hatten sich als eigentliche Vermieterverbände konstituiert und waren als solche gewachsen. Als Interessensvertreter der Vermieter:innen stand die Besteuerung von selbstbewohntem Wohneigentum für den Verband nicht im Zentrum. Gleichzeitig hielt sich die Steuerbelastung für Besitzer:innen von selbstbewohnten Wohnungen durch die zulässigen Abzüge in Grenzen. Vermögenden Villenbesitzer:innen boten sich zahlreiche Möglichkeiten, Abzüge geltend zu machen, Schlupflöcher zu nutzen und Steuern zu optimieren.¹⁹ Gerade in ländlichen Regionen dürften demgegenüber zahlreiche Hausbesitzer:innen in bescheidenen Verhältnissen von der Wehrsteuer ausgenommen gewesen sein, fielen doch schätzungsweise rund die Hälfte der Steuerpflichtigen unter das definierte Mindeststeuereinkommen und versteuerten kein Einkommen.²⁰

Andererseits ist Vorsicht geboten, das Paradox der aus heutiger Perspektive überraschend unstrittigen Einführung der Besteuerung selbstbewohnter Liegenschaften alleine durch die Partikularinteressen und deren politische Artikulation zu erklären. Wie ich argumentieren möchte, haben wir

19 Vgl. z. B. Arthur A. Frey, Die Steuerlast auf dem Grundbesitz. Methoden und Ergebnisse bei Belastungsvergleichen über die Steuer auf Grundstücken, dargestellt an Hand des Steuerrechts in den Kantonen Zürich, Bern und St. Gallen, unter Berücksichtigung des Wehrsteuerrechts, Winterthur 1959, S. 122; Karl Dürr, Die Steuerbelastung des Grundeigentums in der Schweiz und die zweckmässige Handhabung des interkantonalen Schuldabzuges, in: Steuerprobleme 11/12 (1947).

20 Thomas Piketty, Fabien Dell, Emmanuel Saez, Income and Wealth Concentration in Switzerland over the Twentieth Century, in: Anthony Atkinson, Thomas Piketty (eds.), Top incomes over the Twentieth Century. A Contrast between Continental European and English-Speaking Countries, Oxford 2007, S. 472–500, hier S. 480–481.

den Blick zusätzlich auf die transregionale Diffusion von Steuerpraktiken zu richten.

Wie sich in einer längerfristigen komparativen Perspektive zeigt, stellte die Einführung der Eigenmietwertbesteuerung in den europäischen Ländern nämlich nicht die Ausnahme, sondern die Norm dar. So kannte England, das zu diesem Zeitpunkt als erstes Land die allgemeine Einkommensteuer einführte, bereits zwischen 1799 und 1816 und dann wiederum ab 1842 eine Einkommenssteuer auf selbstgenutztes Wohneigentum. Auch im kulturell wie wirtschaftlich wichtigen Nachbarland Deutschland waren im 19. Jahrhundert entsprechende Entwicklungen auszumachen. Bereits die Steuergesetze Sachsens von 1878 sowie Preussens von 1891 sahen eine Einkommensbesteuerung des «Mietwertes der Wohnung im eigenen Hause» vor. Das Steuergesetz der Weimarer Republik von 1920 übernahm eine entsprechende Regelung.²¹

Kanton	Allg. Einkommenssteuer	Eigenmietwert	Kanton	Allg. Einkommenssteuer	Eigenmietwert
Basel-Stadt	1840	1880	Zug	1946	1947
Zürich	1917	1917	Neuenburg	1949	1949
Luzern	1922	1922	Freiburg	1950	1950
Genf	1923	1923	Wallis	1952	1952
Basel-Landschaft	1892	1928	Uri	1915	1955
Thurgau	1933	1933	Nidwalden	1955	1955
Solothurn	1895	1939	Schaffhausen	1956	1956
Bern	1944	1944	Waadt	1956	1956
St. Gallen	1944	1944	Obwalden	1960	1960
Aargau	1945	1945	Tessin	1950	1966
Graubünden	1964	1945	AI	1968	1968
AR	1946	1946	Glarus	1970	1970
Schwyz	1946	1946	Jura	(1978)	(1978)

Tab. 1: Einführung der allgemeinen Einkommensteuer und der Eigenmietwertbesteuerung in den kantonalen Steuergesetzen. Quellen: Eigenmietwert: Schweizerische Nationalbibliothek, diverse Bestände; Landesarchiv Appenzell Innerrhoden StAAI, diverse Bestände; Landesarchiv Nidwalden StANW, diverse Bestände; Allgemeine Einkommensteuer: Eidgenössische Steuerverwaltung (Hg.), Vierzig Jahre Steuern, Bern 1974, S. 2.

²¹ Urs Hausmann, *Der Mietwert der eigenen Wohnung – Einblicke in die Entstehungsgeschichte*, Zürich 2017, S. 6–7 und 15–18.

Eine Untersuchung der kantonalen Steuergesetze zeigt, dass in der Schweiz auf lokaler Ebene ab Ende des 19. Jahrhunderts ebenfalls entsprechende Entwicklungen zu beobachten waren. Die Ergebnisse der Analyse aller kantonalen Steuergesetze und dazugehörigen Verordnungen, die für vorliegende Studie für die Periode seit Ende des 19. Jahrhunderts durchgeführt wurde, sind in Tabelle 1 abgebildet. In der Tabelle sind in chronologischer Reihenfolge für jeden Kanton jeweils einerseits das Jahr angegeben, in dem die «Einkommensteuer mit ergänzender Vermögenssteuer» eingeführt wurde und andererseits jenes Jahr, in dem die Eigenmietwertbesteuerung erstmals explizit in den Steuergesetzen oder Verordnungen Erwähnung fand. Wie in Tabelle 1 ersichtlich, war die Einführung der Eigenmietwertbesteuerung aufs Engste mit dem Übergang vom Primat der «Vermögenssteuer mit ergänzender Einkommenssteuer» zur «Einkommensteuer mit ergänzender Vermögenssteuer» verbunden, der ab dem 19. Jahrhundert im Zuge der Entwicklung der modernen Steuerwesen zu beobachten war. Es ist deutlich zu erkennen, dass mit dem Übergang zur allgemeinen Einkommenssteuer in der Regel auch die Eigenmietwertbesteuerung Eingang in die Gesetze fand.

Die Ergebnisse zeigen, dass die Eigenmietwertbesteuerung bei der Einführung der Krisenabgabe im Jahr 1934 auch in der schweizerischen Steuerpraxis keineswegs mehr ein Novum darstellte. Zu diesem Zeitpunkt kannten bereits sechs Kantone, darunter die wirtschaftlichen Zentren Basel, Genf und Zürich eine Einkommenssteuer auf selbstbewohnte Wohnungen.

Der Stadtkanton Basel führte im Jahr 1880 als erster Kanton eine Einkommensteuer auf selbstgenutztes Wohneigentum ein. Im Kanton Basel-Stadt stand die «Besteuerung des Zinses eigener Häuser, welche man selbst bewohnt»²² bereits in den Verhandlungen der im Jahr 1840 im europäischen Vergleich sehr früh eingeführten allgemeinen Einkommensteuer zur Debatte, fand im Grossen Rat aber wenig Zustimmung. Demgegenüber waren die Schuldzinsen abzugsfähig; eine Praxis, die, wie der Regierungsrat im Zuge der Gesetzesrevision von 1866 ausführte, eine steuertechnische Ungerechtigkeit darstellte: «Die Billigkeit verlangt, dass Hausbesitzer und zur Miete Wohnende gleich behandelt werden, und die Theorie, es sei unter Einkom-

²² Georg Schanz, *Die Steuern der Schweiz in ihrer Entwicklung seit Beginn des 19. Jahrhunderts*, Band II, Stuttgart 1890, S. 34.

men aus Zweckmässigkeitsgründen nur das reine Geldeinkommen zu verstehen, ist auf die Länge nicht haltbar.» Eigeführt wurde aus technischen Gründen aber vorerst nicht eine Steuer auf selbstbewohnte Liegenschaften, sondern ein Abzug auf Mietkosten. Der Übergang zum System der Eigenmietwertbesteuerung erfolgte mit dem Gesetz von 1880.²³

1917 beschloss Zürich als zweiter Kanton eine im Wortlaut äusserst ähnliche, wohl an Basel orientierte Steuer, deren Implementierung kaum noch umstritten zu sein schien.²⁴ Im Rahmen von Steuerrevisionen fanden in den folgenden Jahren auch in den Kantonen Luzern (1922), Basel-Landschaft (1928) und Thurgau (1933) die Eigenmietwertbesteuerung Eingang in die Gesetze. Der Kanton Genf führte 1923 ebenfalls eine entsprechende Steuer ein. Allerdings kannte der Kanton bereits zuvor im Rahmen der Vermögenssteuer eine Ertragssteuer auf selbstbenutzte Wohnungen. Die Steuergesetzgebung Neuenburgs von 1855 sah schliesslich zwar keine entsprechende Regelung für die Kantonssteuer vor, bemächtigte die Gemeinden aber explizit, eine solche einzuführen.

Die kantonalen Gesetzgebungsprozesse waren, wie die Studie von Georg Schanz aus dem Jahr 1890 anhand zahlreicher Beispiele illustriert, durch Austausch im In- und Ausland geprägt.²⁵ Die modernen Steuergesetze entwickelten sich seit dem 19. Jahrhundert grundlegend in einem transnationalen Kontext. Indizien für solche Diffusionsprozesse und für Policy-Lernen stellen gemäss dem Politikwissenschaftler Philipp Genschel u. a. Ähnlichkeiten im Steuerdesign dar.²⁶ Um solchen Transfers in Bezug auf den Eigenmietwert nachzuspüren, kann in Anlehnung an Genschel die Begrifflichkeit des Eigenmietwerts herangezogen werden. Mit der umständlichen Formulierung des «Mietwerts einer Wohnung im eigenen Haus» übernahm der Bund 1934 einen Ausdruck, den zu diesem Zeitpunkt drei der fünf deutschsprachi-

23 Ebd., S. 44–45, das Zitat findet sich auf S. 45.

24 Hausmann, Mietwert, S. 10–11.

25 Schanz, Steuern.

26 Philipp Genschel, Die Internationalisierung der Steuerpolitik, S. 237–240, in: Gisela Hürlimann, Jakob Tanner (Hg.), Steuern und umverteilen. Effizienz versus Gerechtigkeit? Zürich 2012, S. 233–248.

gen Kantone mit einer Eigenmietwertsteuer verwendeten.²⁷ Es handelte sich dabei um exakt denselben Ausdruck, der bereits im 19. Jahrhundert in den Gesetzgebungen der deutschen Staaten Sachsen und Preussen auftauchte.

Der Bezug zur deutschen Gesetzgebung lässt sich an einem weiteren Beispiel verdeutlichen: Ab 1940 begründete das Bundesgericht die Besteuerung des Eigenmietwerts in verschiedenen Urteilen beinahe wortwörtlich mit der Formulierung, mit welcher der deutsche Jurist Bernhard Fuisting bereits 1902 den «Mietwert der Wohnung im eigenen Hause» im preussischen Steuerrecht hergeleitet hatte.²⁸

Wie sich anhand der verblüffenden Übereinstimmung der Textbausteine der einzelnen Artikel zum Eigenmietwert eindrücklich nachzeichnen lässt, implementierte die Krisenabgabe bei der Einführung der Eigenmietwertbesteuerung eine weitverbreitete Steuerpraxis, die sich zu diesem Zeitpunkt in einem transnationalen wie -kantonalen Kontext einzubürgern begann. Aus dieser Perspektive ist auch der geringe Widerstand einzuordnen und zu erklären: Das Gesetz berief sich auf einen Einkommensbegriff, der für die damaligen modernen Steuergesetze als typisch zu gelten hat. Gleichzeitig hatte sich die steuerliche Gleichbehandlung von Mieter:innen und Eigentümer:innen nach ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu einem steuerpolitischen Topos entwickelt, der länderübergreifende Wirkungsmacht zeigte.

Die Einführung der Krisenabgabe und schliesslich der Eidgenössischen Wehrsteuer von 1940 akzentuierte diese Entwicklung in der Schweiz. Die Implementierung auf nationaler Ebene wirkte gemäss dem Ökonomen und Rechtshistoriker Urs Hausmann als «eigentlicher Katalysator»²⁹. Die Eidgenössische Wehrsteuer von 1940 führte zu einer Angleichung der kantonalen Steuergesetzgebungen an jene des Bundes, ohne allerdings eine vollständige Vereinheitlichung nach sich zu ziehen.³⁰ In den meisten Kantonen erfolgte die Einführung des Eigenmietwerts in den folgenden 15 Jahren im Zuge der Einführung der allgemeinen Einkommenssteuer. 1970 nahm Glarus als letz-

27 BAR, E6302 A#1000/ 1037#40*, Bundesratsbeschluss vom 19.1.1934 über die Eidg. Krisenabgabe: BRB, Beschlussesentwürfe, Protokolle (01.01.1934–31.12.1934).

28 Bernhard Fuisting, Grundzüge der Steuerlehre, Berlin 1902, S. 112; Schweizerischer Haus- und Grundeigentümer, 15. September 1940.

29 Hausmann, Mietwert, S. 19.

30 Eidgenössische Steuerverwaltung (Hg.), Vierzig Jahre Steuern, Bern 1974, S. 2.

ter Kanton die Eigenmietwertbesteuerung in die Steuergesetze auf, wobei bei den kantonalen Steuerpraktiken Unterschiede bestehen blieben. Wie der Jurist Erich Suter 1958 festhielt, ist von einer Wechselwirkung zwischen kantonalen und nationaler Ebene auszugehen: «Die eidgenössische Wehrsteuer [übernahm] seinerzeit Institutionen bestehenden kantonalen Rechts, und die neusten kantonalen Gesetzesrevisionen führten ihrerseits zu einer Weiterentwicklung des Bundessteuerrechts.»³¹

Am Beispiel des Kantons Nidwalden lässt sich dieser partielle Harmonisierungsprozess beispielhaft illustrieren. Mit dem kantonalen Steuergesetz von 1921 wurde in Nidwalden erstmals eine Steuer auf das Einkommen erhoben. Sowohl 1921 als auch nach der Revision von 1938 erwähnte das Gesetz unter den Einkommensarten den Mietwert der eigenen Wohnung jedoch noch nicht. Erst mit dem Übergang zur allgemeinen Einkommenssteuer mit ergänzender Vermögenssteuer im Anschluss an die Wehrsteuer fand der Eigenmietwert Einlass ins Gesetz. Anhand der gescheiterten Gesetzesrevisionen in den Jahren 1942, 1946 und 1953 lässt sich der Verlauf zeitnah nachzeichnen. War noch in der Vorlage von 1946 allgemein von «Naturalbezügen» und «Nutzungen am eigenen [...] Vermögen» die Rede, so zählt die Vorlage von 1953 erstmals explizit die «Eigennutzung von Liegenschaften» zum Einkommen hinzu. Das Steuergesetz von 1955, das schliesslich die Zustimmung der Landgemeinde erhielt, schuf dann die Grundlage für eine Steuer auf den Eigenmietwert.³²

Kantonale Bewertungspraxis und Steuerbelastung

Während es bis 1970 dauern sollte, bis der Eigenmietwert in allen Kantonssteuern Berücksichtigung fand, wurde dieses hypothetische Einkommen in Rahmen der Wehrsteuer ab 1941 in allen Kantonen für die Bundessteuern erhoben. Das Bundesgericht begründete die Besteuerung des Eigenmietwerts ab 1940 in mehreren Urteilen wie folgt:

31 Erich Suter, Die Besteuerung der Selbstnutzung von Grundeigentum als Einkommen, Zürich 1958, S. 52.

32 Landesarchiv Nidwalden StAAI, Amtsblatt des Kantons Unterwalden nid dem Wald, diverse Jahrgänge.

Kann der Hauseigentümer auch rechtlich nicht sein eigener Mieter sein, so verhält es sich doch wirtschaftlich nicht anders, als ob er die Wohnung sich selbst vermietet hätte. Er eignet sich unmittelbar den Naturalertrag an und muss sich deshalb den entsprechenden Wert anrechnen lassen.³³

Die Erläuterung verweist auf den zutiefst liberalen Charakter der Steuer. Grundsätzlich beruht die Steuer auf den Prinzipien der Gleichbehandlung aller Steuerpflichtigen (heute BV Art. 8) nach ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und dem Grundsatz der Besteuerung des Gesamteinkommens, gemäss welchem die Steuerpflicht das gesamte Einkommen unabhängig von ihrer Form erfassen sollte. Der Mietwert der eigenen Wohnung situiert sich zwischen der Steuer auf Vermögenserträge (Immobilien stellten traditionell ein zentrales Steuerobjekt dar) und der Steuer auf Naturaleinkommen (wie Nutzungen und Produkte für den Eigengebrauch). Wie im obigen Urteil deutlich wird, sollte das System der Eigenmietwertbesteuerung dabei – so die Theorie – die Gleichbehandlung von Eigenheimbesitzer:innen und Mieter:innen bzw. auch Vermieter:innen gewährleisten.

Die Bemessung des Eigenmietwerts orientierte sich im Rahmen der Eidgenössischen Wehrsteuer am Marktwert vergleichbarer Mietwohnungen. Die eidgenössische Steuerverwaltung stellte Richtlinien auf und behielt sich vor, bei erheblichen Abweichungen der Schätzwerte Anpassungen für die Wehrsteuer vorzunehmen. Grundsätzlich stellte sie aber – und das ist zu betonen – auf die Einschätzungen der kantonalen Steuerwerte ab. Die Bewertungen erfolgten durch die kantonalen Steuerbehörden oder spezifische Schätzungsorgane, oft Kommissionen, in welchen auch Wirtschafts- und Berufsvertreter Einsitz nahmen.³⁴

³³ Vgl. z. B. Schweizerischer Haus- und Grundeigentümer, 15. September 1940.

³⁴ Vgl. Kreisschreiben der Eidg. Steuerverwaltung, vom 25. März 1969, betreffend die Ermittlung des steuerbaren Mietertrages von Wohnliegenschaften, in: Archiv für schweizerisches Abgaberecht 38/3 (1969), S. 113–133; Bruno G. Schädler, Vermögenssteuerbewertung und Schuldenabzug bei Liegenschaften um Privatvermögen und landwirtschaftlichen Grundstücken. Die kantonalen Gesetzgebungen in rechtsvergleichender Darstellung und kritische Behandlung der interkantonalen Praxis, Zürich 1972, S. 42–44; Kantonale Planungsgruppe (Hg.), Analyse und Beurteilung der steuerlichen Einflüsse (inklusive Gebühren und Beiträge) auf die Verbreitung von Wohnungs- Hauseigentum in der Schweiz, Bern Februar 1979, S. 14.

Die Auswirkungen dieser Verfahren können nicht überschätzt werden. In Folge dieser föderalistischen Praxis resultierten unterschiedliche Steuerbelastungen, die nicht nur die kantonalen Einkommensteuern, sondern auch die Wehrsteuer betrafen. Trotz des Vordringens des nationalen Steuerstaates blieben kantonale Eigenheiten und Einschätzungspraktiken bestehen, die mitunter zu grossen Unterschieden bei der Steuerbelastung führten. Diese gingen deutlich über die unterschiedlichen Steuersätze hinaus und lösten sich auch im Zuge der Diffusionsprozesse nicht vollends auf. In der Praxis schätzen die meisten Kantone den Eigenmietwert gemäss einem prozentualen Schlüssel des steuerlichen Liegenschaftswertes, der wiederum stark von der kantonalen Praxis der Liegenschaftsbewertung abhing.³⁵

Differenzen zeigten sich nicht nur bei der Einschätzung des Mietwertes, sondern auch in Bezug auf die zulässigen Abzüge. Grundsätzlich waren Hypothekarzinsen, Unterhaltskosten und Gewinnungskosten (wie Gebühren und Abgaben) vom Einkommen abzugsfähig. Der Bemessungsspielraum war allerdings höher, als es auf den ersten Blick scheinen mag. Insbesondere in Bezug auf die Unterhaltskosten differierten die fiskaltechnischen Methoden. Im Laufe der Nachkriegszeit begannen sich Pauschalabzüge einzubürgern, die anhand eines Prozentsatzes des Gebäudewerts berechnet wurden. Die meisten Kantone kannten eine Wahlfreiheit zwischen der Angabe der effektiven Kosten und den Pauschalabzügen, wobei teilweise eine Bindung an die einmal gewählte Form bestand.³⁶

Die tatsächliche Steuerbelastung variierte zwischen den Kantonen in Abhängigkeit der Bemessung des Eigenmietwerts und der abzugsfähigen Liegenschaftsaufwendungen erheblich. Die unterschiedlichen Praktiken erschweren eine globale Einschätzung. Tendenziell zeigten sich die Kantone den Hausbesitzer:innen gegenüber aber entgegenkommend. Wie eine zeitgenössische steuertechnische Studie zeigt, schätzten die Kantone die Liegenschaften in den 1940er Jahren tendenziell unter den Werten ein, welche sich gemäss den

³⁵ Schädler, Vermögenssteuerbewertung, S. 106; Eidgenössische Steuerverwaltung, Kreisschreiben, S. 118.

³⁶ Frey, Steuerlast, S. 112.

Grundsätzen der Eidgenössischen Steuerverwaltung ergeben hätten.³⁷ Durch eine massvolle Einschätzung und nur periodische Anpassungen blieben die Steuer in der Regel unter den Marktwerten.

Die Bestimmungen der Bemessungsmethoden waren dabei nicht frei von politischen Nebengeräuschen. Im Zuge der kantonalen Gesetzesrevisionen kam es immer wieder zu Auseinandersetzungen um die angemessene Festsetzung der Steuerwerte, in denen die Interessen des Hauseigentums und des Steuerstaates kollidierten. So wehrte sich etwa der St. Galler Steuerverwalter Helbling im Dezember 1942 in einer Sitzung der Expertenkommission bezüglich der Revision des kantonalen Steuergesetzes, in welcher auch die Eigenmietwertbesteuerung zur Sprache kam, gegen den Vorwurf einer restriktiven Steuerpraxis.

Die Steuerbehörde behandelt die Liegenschaftsbesitzer äusserst kulant. [...] Die Kommission für Liegenschaftseinschätzungen setzt sich ausschliesslich aus Häuserbesitzern zusammen. Die Befürchtungen einer ungerechten Behandlung der Häuserbesitzer in Zukunft sind unangebracht.³⁸

Auch bei den periodischen Neubewertungen gingen die Wogen jeweils hoch. Ins selbe Horn wie die St. Galler Steuerverwaltung stiess im Juli 1952 auch der Zürcher Regierungsrat, als der Kantonsrat und Sekretär des Hauseigentümerversbands Zürich Max Brunner in einer Interpellation gegen die höhere Einschätzung der Liegenschafts- und Eigenmietwerte durch das kantonale Steueramt im Zuge des neuen Steuergesetzes protestierte. «Die kleinen Hausbesitzer», erwiderte der freisinnige Finanzdirektor und spätere Bundesrat Hans Streuli, seien keineswegs «in ungerechter Weise benachteiligt». Es sei vielmehr weiterhin festzustellen, «dass die Steuerwerte auf Grund der neuen Bewertungsformel unter den heutigen Verkaufspreisen bleiben» würden.³⁹

³⁷ In rund der Hälfte der Kantone machte der Autor eine Unterbewertung der Liegenschaften von bis zu einem Fünftel des Verkehrswerts aus. Vgl. Dürr, Die Steuerbelastung, S. 16–17.

³⁸ Staatsarchiv St. Gallen StASG, A 041/02.1, Protokoll über die 4. Sitzung der Expertenkommission. 7. Dezember 1942, S. 91. Ich danke Sylvain Praz für den Hinweis auf diese Quelle.

³⁹ Staatsarchiv Zürich StAZH MM 24.66 KRP 1952/065/0482, Kantonsratsprotokoll vom 01. 12. 1952, S. 1276 und S. 1272.

Die Beispiele aus St. Gallen und Zürich stehen exemplarisch für die Auseinandersetzung um die Steuerwerte der Liegenschaften, in denen in der Regel nicht die Steuer an sich angegriffen wurde, sondern die Höhe der Steuerwerte. Diese hinkten den Wertsteigerungen notorisch hinterher. Wurden die Steuerwerte in zeitlichen Abständen an die Entwicklung angepasst, mussten sie teils erheblich angehoben werden, was grosse Widerstände hervorrief.

Wie eine Studie von 1979 zeigt, die im Auftrag des Bundesamtes für Wohnungswesen die steuerlichen Einflüsse auf das Wohneigentum untersuchte, änderte sich an der vorsichtigen Bewertungspraxis der Kantone bis Ende der 1970er Jahre wenig. Die Autoren der Studie machten nicht nur keine systematische steuerliche Benachteiligung der Hauseigentümer:innen aus, sondern stellten im Gegenteil Vorteile fest. Zwar weise die Eigenmietwertbesteuerung in Abhängigkeit der kantonalen Einschätzungen der Eigenmietwerte, der berechtigten Abzüge sowie der Höhe der Verschuldung und der Hypothekarzinsen eine starke Variation auf, es zeige sich aber «doch die Tendenz einer Höherbelastung des Mieters». Der Vorteil steige dabei mit den Einkommen, sodass «gerade in den oberen Einkommensklassen, die sich ohnehin eher ein Eigenheim leisten können, die steuerliche Minderbelastung des Eigentümers mehr ins Gewicht fällt.»⁴⁰

Die Autoren der Studie kamen dann auch zum Schluss, dass eine «vollständige Streichung des Eigenmietwertes [...] zu einer eindeutigen Minderbelastung des Eigentümers gegenüber dem Mieter führen» müsste. Dennoch folgerten sie, dass «[i]m Sinne einer Förderung des Hauseigentums [...] eine zurückhaltende Praxis bei der Festsetzung des Eigenmietwertes gerechtfertigt» sei.⁴¹ Die Empfehlung steht exemplarisch für die Debatten Ende der 1970er Jahre und weist auf eine zentrale diskursive Verschiebung hin: Dem Postulat der steuerlichen Gleichbehandlung von Eigentümer:innen und Mieter:innen, das wir bereits besprochen haben, wurde zunehmend die Forderung nach einer breiteren Förderung des selbstbewohnten Wohneigentums gegenübergestellt. Diese neue vorgebrachte Dualität ist für das Jahr 1979 bezeichnend und Vorbote der heftigen Kontroversen um die Eigenmietwertbesteuerung, die sich in den folgenden Monaten intensivierte. Stand in den

⁴⁰ Kantonale Planungsgruppe, Steuerliche Einflüsse, S. 85.

⁴¹ Ebd.

vorherigen Jahrzehnten die *Höhe* der Eigenmietwertbesteuerung im Mittelpunkt der Auseinandersetzungen, geriet in den folgenden Jahren die Steuer *per se* ins Kreuzfeuer der Kritik. Die neuen Forderungen waren Ausdruck der Erstarkung des Ideals des Wohneigentums, dass in den 1970er Jahren stark an Bedeutung gewonnen hatte und die politischen Debatten in den folgenden Jahren in eine neue Richtung lenkte.

Das Ideal des Wohneigentums: Ein virulenter Topos wird steuerrelevant

Neu war zu diesem Zeitpunkt nicht die Vorstellung des Wohneigentums als höchster Wohnform an sich, sondern deren Wirkungsmächtigkeit. Wie in anderen Ländern auch, war das Eigenheim-Ideal in der Schweiz bereits zu Beginn des 20. Jahrhunderts ein virulenter Topos der städtebaulichen Reformbewegungen, dem sich nicht nur bürgerliche Akteure bedienten. Das Einfamilienhaus als Ausdruck konservativer Normen stellte, so der Historiker Daniel Kurz, für breite Bevölkerungsschichten «um 1918 ein moralisch-ideologisches Postulat ersten Ranges»⁴² dar.

In der Realität bauten die privaten und gemeinnützigen Träger jedoch an diesen Idealen vorbei. Im Gegensatz etwa zu Ländern des angelsächsischen Raums wie den USA oder Kontinentaleuropas wie Belgien blieb der Markt für Eigenheime bis zum Ende des Nachkriegsbooms Mitte der 1970er Jahre subsidiär. Prägend war der Mehrfamilienhausbau, der stark ein privatwirtschaftlicher Mietwohnungsbau war. Die Unterstützung des gemeinnützigen Wohnungsbaus verharrte abgesehen von den Krisenphasen nach dem Ersten Weltkrieg und zwischen 1942 bis 1950 auf tiefem Niveau und die staatliche Wohneigentumsförderung blieb bescheiden. Zwischen 1950 und 1970 sank die Wohneigentumsquote stark – eine europäische Ausnahme – von 37.2 % auf 28.1 %. Die privatwirtschaftlichen Interessen richteten sich auf den Mietmarkt. Fand die Eigentumsförderung im politischen Diskurs auch

⁴² Daniel Kurz, *Die Disziplinierung der Stadt. Moderner Städtebau in Zürich, 1900 bis 1940*, Zürich 2008, S. 204.

zaghaft ihren Platz, so wirkte sie sich bis Mitte der 1970er Jahre kaum auf die Neubautätigkeit aus.⁴³

Erste Debatten wurden 1955 mit einem parlamentarischen Vorstoss des freisinnigen Nationalrats und einflussreichen Raumplaners Armin Meili angestossen. Meili forderte die Wiedereinführung der 1912 abgeschafften Rechtsform des Stockwerkeigentums. Das Anliegen fand Unterstützung und war 1965 schliesslich von Erfolg gekrönt.⁴⁴ In den 1960er Jahren und insbesondere gegen deren Ende nahmen politische Vorstösse zugunsten der Eigentumsförderung zu. Analog zu anderen Ländern beidseits des Atlantiks gewann das Eigenheim-Ideal in konservativen Agenden an Einfluss und fand Eingang in die Parteiprogramme der bürgerlichen Parteien, während die Sozialdemokraten wie in den übrigen deutschsprachigen Ländern der Eigentumsförderung skeptisch gegenüberstanden und die Unterstützung von Wohnbaugenossenschaften bevorzugten.⁴⁵ Der Hauseigentümergebund begann sich Ende der 1950er Jahre für die Anliegen der Stockwerkeigentümer: innen zu öffnen und trat gegen Ende des Nachkriegsbooms zunehmend als Vertreter des individuellen Wohneigentums auf. Daneben etablierten sich neue einflussreiche, über personelle – bürgerlich und anti-etatistisch geprägte – Verbindungen miteinander vernetzte Interessensvertreter in der schweizerischen Verbandslandschaft. Insbesondere der 1964 konstituierte rechtsliberale Think Tank *Schweizerische Zentralstelle für Eigenheim- und Wohnbauförderung* etablierte sich als einflussreiche Stimme der Eigentumsförderung.⁴⁶

43 Florian Müller, Neoliberale Wohnungspolitik avant la lettre? Staatliche Regulierung und private Interessen im Wohnungsbau in der Schweiz (1936–1950), in: Karin Crousaz, Pierre Eichenberger, Anja Rathmann-Lutz (Hg.), Reichtum. Einblicke in die 5. Schweizerischen Geschichtstage = Richesse. Reflets des 5es Journées suisses d'histoire. Traverse. Zeitschrift für Geschichte – Revue d'histoire 2021/1, Zürich 2021, S. 92–116.

44 Tina Peter-Ruetschi, Für ein Eigentum an Wohnungen und Geschäftsräumen in der Schweiz, Zürich 1958, S. 12.

45 Sebastian Kohl, The Political Economy of Homeownership. A Comparative Analysis of Homeownership Ideology through Party Manifestos, in: Socio-Economic Review, online, <https://doi.org/10.1093/ser/mwy030>, 2018 (18. 08. 2020).

46 Der Zentralstelle gehörten neben Akteuren der immobilienverbundenen Branchen zahlreiche bürgerliche Politiker von nationalem Format an. Über den langjährigen Ge-

1972 errangen die Befürworter des Eigenheim-Ideals einen zentralen Sieg. Die Stimmbürger:innen befürworteten die Verankerung der Eigentumsförderung in der Verfassung. 1974 wurden die gesetzlichen Grundlagen für eine stärkere Eigentumpolitik gelegt.

Der Eigenmietwert: «Steuerpolitik oder Eigentumpolitik?»

In dem Masse, wie das Wohneigentum an Popularität gewann, kam Ende der 1970er Jahre auch die Eigenmietwertbesteuerung unter Druck. In der Schweiz war eine Entwicklung zu beobachten, welche auch die anderen europäischen Länder erfasst hatte. Seit den 1960er Jahren stiess die Besteuerung des Eigenmietwertes in zahlreichen Staaten auf Widerstand. Hatte die Steuer seit jeher in den USA keine Bedeutung, so schufen Grossbritannien, Frankreich, Irland und Österreich die Eigenmietwertbesteuerung zwischen 1962 und 1974 ab.⁴⁷

In der Schweiz stellte das Jahr 1979 einen eigentlichen Wende- und Kumulationspunkt der Debatten um die Eigenmietwertbesteuerung dar. «Der lange vernachlässigte Bereich der Eigentumsförderung geriet im Berichtsjahr endlich in Bewegung [...]; besonderes Gewicht konnten zwei Volksbegehren in den Kantonen Waadt und Zürich zum Thema Eigenmietwert beanspruchen»⁴⁸, stellte die Schweizerische Zentralstelle für Eigenheim- und Wohnbauförderung nicht ohne Genugtuung fest. Auf unterschiedlichen Ebenen

schäftsführer Rudolf Rohr war die Zentralstelle eng mit der rechtsbürgerlichen und anti-etatistischen Vereinigung für Freiheit, Föderalismus und Recht (ehemals Redressement National) verbunden, deren Direktor Rohr zugleich war. Vgl. zur Entstehung neuer bürgerlicher Interessensgruppen wie dem Redressement National in der Zwischenkriegszeit Christian Werner, Für Wirtschaft und Vaterland. Erneuerungsbewegungen und bürgerliche Interessensgruppen in der Deutschschweiz 1928–1947, Zürich 2000.

⁴⁷ Silvio Graf, Einkommensteuerliche Erfassung der Nutzung vom Wohnraum durch den Eigentümer unter besonderer Berücksichtigung der Wohneigentumsförderung, Bern 1984, S. 111–112.

⁴⁸ Schweizerische Zentralstelle für Eigenheim- und Wohnbauförderung, Jahresbericht 1979/80, S. 18.

war die Eigenmietwertbesteuerung bereits im Laufe der vorangegangenen Jahre kontrovers debattiert worden und rückte nun schlagartig ins Zentrum öffentlicher Debatten um die Eigentumsförderung. Die «fiskalische Belastung des Grundeigentums» stelle, so der Schweizerische Hauseigentümerverband, «eine Hauptursache für die derzeitige schlechte [...] [und] im internationalen Vergleich sehr geringen Streuung des Wohnungs- und Hauseigentums»⁴⁹ dar. Es sei, wie sie im Mai 1979 über ihr Verbandsblatt äusserten, «paradox, dass ausgerechnet in diesem Land, wo Eigentum sehr gross geschrieben wird, die Bildung von Wohneigentum durch die Steuerpolitik durchkreuzt wird. Statt die Eigentumsbildung steuerlich zu begünstigen, erschweren einige Kantone diese ganz erheblich.»⁵⁰ Die Eigenmietwertbesteuerung war zu einem zentralen Thema des Schweizerischen Hauseigentümerverbands geworden, das dieser auch gezielt für die Mitgliederwerbung nutzte (vgl. Abb. 1).

In den Debatten um die Eigentumsförderung nahm die Kritik an der Eigenmietwertbesteuerung eine zentrale Rolle ein. Nach der weiter oben bereits erwähnten Studie des Bundesamts für Wohnungswesen empfahl eine paritätisch zusammengesetzte Expertenkommission, die im Auftrag des Eidg. Volkswirtschaftsdepartements Möglichkeiten einer stärkeren Eigentumsförderung eruierte, im Dezember 1979 ebenfalls eine Begrenzung der Eigenmietwertbesteuerung.⁵¹ Der aufkeimende Widerstand auf nationaler Ebene war durch zahlreiche Vorstösse auf kantonaler Ebene begleitet.

Es sei das erste Mal, «dass im Kanton Zürich derart heftige Diskussionen und Reaktionen [...] um das [...] Problem der Eigenmietwertbesteuerung stattgefunden haben»⁵², stellte Ferdinand Zuppinger, der Chef der Steuerverwaltung des Kantons Zürichs und Professor für Finanz- und Steuerrecht an der Universität Zürich, im März 1979 verwundert in einem Artikel in der Neuen Zürcher Zeitung fest. Im Zürcher Kantonsrat war 1978 eine heftige Debatte um die periodische Neubewertung von Liegenschaften entfacht, welche

⁴⁹ Der Schweizerische Hauseigentümer, 15. Juni 1979, S. 19.

⁵⁰ Ebd., 1. Mai 1979, S. 2.

⁵¹ Expertenbericht Wohneigentumsförderung (Hg.), Bericht der Expertenkommission Wohneigentumsförderung an den Vorsteher des Eidg. Volkswirtschaftsdepartements, Dezember 1979, S. 22. Die Leitung der Untergruppe Steuerfragen wurde durch Rudolf Rohr, den Geschäftsführer der Zentralstelle für Eigenheim- und Wohnbauförderung geleitet.

⁵² Neue Zürcher Zeitung, 28. März 1979, S. 15.



Wie gern versteuern Sie ein Einkommen, welches gar nie hereinkommt?

Wenn Sie als Haus- bzw. Wohnungseigentümer in den eigenen vier Wänden wohnen, müssen Sie den Eigenmietwert als Einkommen versteuern – obwohl Sie von diesem Geld nie einen Rappen zu Gesicht bekommen. Das wissen Sie sicher aus eigener Erfahrung. Wussten Sie aber auch, dass Sie mit Ihrem Eigenheim einer stärkeren steuerlichen Belastung ausgesetzt sind als die Hauseigentümer in allen Nachbarländern? Und dies in einem Land, das stets als Steuerparadies gepriesen wird!

Wir meinen: Eine solche hohe Besteuerung des Haus- und Wohnungseigentums richtet sich nicht nur gegen den Eigentümer selbst, sondern steht auch in krassen Gegensatz zur Forderung nach einer breiteren Streuung des Wohneigentums. Wen wundert es da noch, dass von der Schweizer Bevölkerung nur 28% ein Eigenheim besitzen?

Tun Sie etwas!

Lassen Sie den Dingen nicht einfach ihren Lauf, sondern organisieren Sie sich im Hauseigentümerverband! Ihr Beitritt stärkt Ihre eigene Position – und den Verband, der für Ihre Interessen in der Öffentlichkeit eintritt.

Und was tut der Hauseigentümerverband?

Er setzt sich dafür ein, dass Haus- und Wohnungseigentum weiterhin erstrebenswerte Ziele bleiben – und mit der Zeit noch attraktiver werden. Dabei geht es ihm jedoch nicht darum, berechnigte Anliegen anderer egoistisch niederzukämpfen.

Die Probleme werden immer komplizierter. Deshalb

Ein Haus bringt nicht nur eitel Freude, sondern auch Sorgen. Wenn Sie dem Hauseigentümerverband beitreten, haben Sie immer jemanden, der Rat weiss, den Sie konsultieren können. Seien es nun Fragen des Nachbarrechts, des Gebäudeunterhaltes oder seien es die Zonenpläne Ihrer Gemeinde: Als Mitglied des Hauseigentümerverbandes geniessen Sie immer die Unterstützung erfahrener Fachleute.

Dabei steht Ihnen noch ein grosses Sortiment an Fachschriften zur Verfügung – sowie alle Formulare und Verträge, die Sie als Hauseigentümer benötigen, wenn Sie Ihre Verwaltung möglichst problemlos organisieren wollen.

Der Mitgliederbeitrag ist bescheiden: Für Einfamilienhausbesitzer und Wohnungseigentümer beträgt er pro Jahr je nach Sektion ca. Fr. 25.– bis Fr. 35.–. Mehrfamilienhausbesitzer bezahlen etwas mehr. In diesem bescheidenen Beitrag ist auch das Abonnement für die Verbandzeitung inbegriffen.

Bitte eintreten!

Das ist ganz einfach:
Benützen Sie die Antwortkarte, welche dieser Zeitung beiliegt. Wir heissen Sie schon jetzt herzlich willkommen!



Schweizerischer Hauseigentümerverband

Abb. 1: Anzeige des Schweizerischen Hauseigentümerverbands. Quelle: Der Schweizerische Hauseigentümer, 1. November 1979.

nach eigenem Bekunden des freisinnigen Regierungsrats Albert Mosdorf «selbst einem an allerhand gewohnten Finanzdirektor ‹ans Lebendige›» ging. Der Eigenmietwert, der letztmals 1971 neu eingeschätzt worden war, sollte der Wertentwicklung angepasst und erhöht werden. Die Ankündigung führte zu Protesten und zu einer Flut von parlamentarischen Vorstössen bürgerlicher Politiker gegen die «sozial unverantwortbare» Erhöhung der Steuerlast für bescheiden lebende Hausbesitzer:innen, die «allen Bestrebungen zur breiteren Streuung des Grundeigentums» zuwiderlaufe.⁵³

Der in die Defensive gedrängte Regierungsrat Moosdorf konterte die Anschuldigungen mit dem seit Jahrzehnten vorgebrachten Argument, dass «die neuen Vorschriften zu Resultaten [führen würden], die sich eher an der unteren Grenze dessen bewegen, was Gesetz und Rechtsprechung fordern.» Er setzte sein Votum fort, indem er den Zwiespalt zwischen den Verfassungsaufträgen der Eigentumsförderung und der steuerlichen Gleichbehandlung betonte: Die «ausserfiskalische Zielsetzung» der Eigentumsförderung habe ihre gesetzliche Grenzen; «unangemessen tief» bewertete Liegenschaften würden die Mieter in «unzumutbarer Weise» benachteiligen.⁵⁴ Die Debatten waren mit handfesten Interessen verbunden: Willy Linder, Wirtschaftsredaktor der NZZ fasste die Polemik in Zürich im Rückblick passend mit der rhetorischen Frage «Steuerpolitik oder Eigentumspolitik?» zusammen.⁵⁵

Die richtungsweisenden Zürcher Debatten stellten keine singuläre Erscheinung dar. In zahlreichen weiteren Kantonen wurden zeitlich parallel von allen grossen bürgerlichen Parteien politische Vorstösse und Initiativen eingereicht. In deren Folge erfuhren die Mietwerte in vielen Kantonen eine starke Reduktion.⁵⁶ Diese Praxis stiess auf den Widerstand der Eidgenössischen Steuerverwaltung und des Bundesgerichts, die auf die Einhaltung des

53 StAZH MM 24.98 KRP 1978/225/1484–1489, Kantonsratsprotokoll vom 16.10.1978, S. 10772, 10794 und 10795.

54 Ebd., S. 10789.

55 Neue Zürcher Zeitung, 24. Februar 1979.

56 Bis 1980 waren auf Bundesebene und in den Kantonen Zürich, Bern, Luzern, Freiburg, Basel-Stadt, Zug, Graubünden, St. Gallen, Schwyz und Waadt insgesamt mehrere dutzend parlamentarische Vorstösse und Initiativen eingereicht worden. Vgl. Schweizerische Zentralstelle für Eigenheim- und Wohnbauförderung, Aktuelle Vorstösse zur Eigentumsförderung, [1980]; HEV, Jahresbericht 1979, S. 19.

jahrzehntelang praktizierten Prinzips der Marktmiete pochten. Die Ämter sahen sich zunehmend genötigt, bei starker Unterschätzung der Eigenmietwerte bei den Kantonen zu intervenieren – toleriert wurden Abweichungen bis 30 % des Marktwertes. Die Folge war, dass bis Ende der 1980er Jahre in über der Hälfte der Kantone für die kantonalen Steuern tiefere Eigenmietwerte zur Anwendung kamen als für die Bundessteuern. Die Aufschläge, welche die Eidgenössische Steuerverwaltung für die Bundessteuern vornahm, waren beträchtlich. In der Regel lagen sie bei 20–60 % der kantonalen Werte; in Genf betrug der Aufschlag für ältere Bauten gar 400 %.⁵⁷

Konnten die Gegner der Eigenmietwertbesteuerung insbesondere auf kantonaler Ebene Erfolge feiern, so trugen sie die Forderungen freilich auch aufs nationale Parkett. In den folgenden Jahren blieb die Steuer ein heissumstrittenes Politikum, das sich im Spannungsfeld zwischen den Forderungen nach Eigentumsförderung auf der einen Seite und der steuerlichen Gleichbehandlung sowie den Interessen des Steuerstaates auf der anderen Seite bewegte. In den parlamentarischen Debatten zum Steuerharmonisierungsgesetz während der 1980er Jahre stellte der Eigenmietwert dann auch ein kontrovers diskutiertes Traktandum dar. Eine Abschaffung stand aber ausser Reichweite.⁵⁸ Konnten in den folgenden Jahrzehnten auch auf nationaler Ebene gewisse Minderbelastungen durchgesetzt werden, so scheiterte ein Systemwechsel in regelmässigen Abständen. Zu sehr waren die Freisinnig-Demokratische Partei und die Christlich-demokratische Volkspartei innerhalb der eigenen Reihen in Bezug auf konkrete Zielkonflikte gespalten: Zwischen dem vertretenen Eigenheim-Ideal und dem Postulat des ausgeglichenen Staatshaushaltes hin- und hergerissen, gaben sie bei konkreten Vorlagen in der Regel Letzterem den Vorrang.

Unzufrieden mit der Entwicklung ging der Schweizerische Hauseigentümerverband in die Offensive. 1993 reichte der Verband die Volksinitiative «Wohneigentum für alle» ein, welche die Belastung durch den Eigenmietwert beschränken und das Bausparen steuerlich begünstigen wollte. Trotz programmatischen Forderungen der bürgerlichen Parteien nach einer breite-

57 Schweizerische Zentralstelle für Eigenheim- und Wohnbauförderung, Jahresbericht 1989/90, S. 15 sowie Jahresbericht 1993/94, S. 5–6.

58 Botschaft zu Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer vom 25. Mai 1983, S. 48–50.

ren Streuung des Hauseigentums blieb die Initiative chancenlos. Der Bundesrat, die National- und Ständeräte sowie die Kantone lehnten die Initiative aus fiskalpolitischen Erwägungen ab. Neben der Sozialdemokratischen Partei gaben mit Ausnahme der Schweizerischen Volkspartei auch die bürgerlichen Bundesratsparteien nach teils heftigen und kontroversen innerparteilichen Debatten die Nein-Parole heraus. In den Verhandlungen setzte sich die Auffassung durch, dass die Sanierung der öffentlichen Finanzen der einseitigen steuerlichen Privilegierung der Hauseigentümer vorgehe. So hatte auch der freisinnige Bundesrat Kaspar Villiger eindringlich vor «Steuergeschenken» gewarnt. In der Abstimmung im Februar 1999 scheiterten der Hauseigentümergeverband mit einem Nein-Anteil von 58.7% klar an der Opposition eines überparteilichen Komitees und einer intensiven, vom Gewerkschaftsbund und dem Mieterverband getragenen Kampagne.

Die deutliche Ablehnung tat den Forderungen keinen Abbruch. Die Debatten um die Eigenmietwertbesteuerung gingen nach der Abstimmung nahtlos weiter. Bereits während der parlamentarischen Behandlung der Initiative waren zahlreiche Vorstösse eingereicht worden, um die Belastung durch den Eigenmietwert auf nationaler und kantonaler Ebene zu reduzieren. In den folgenden Jahren stand die Abschaffung der Eigenmietwertbesteuerung in regelmässigen Abständen zur Debatte.⁵⁹

2012 lehnten die Stimmbürger:innen eine neuerliche Volksinitiative des HEV, welche den Eigenmietwert für Rentner:innen abschaffen wollte, mit einer Zustimmung von 47.4% knapp an der Urne ab. Einer Annahme stand wiederum die vom Bundesrat und den Kantonen seit Jahren vorgebrachte Kritik im Weg, dass die einseitige Abschaffung der Eigenmietwertbesteuerung Eigenheimbesitzer:innen einseitig begünstige, das Prinzip der steuerlichen Gleichbehandlung von Mieter:innen und Hauseigentümer:innen verletze und hohe Steuerausfälle zur Folge hätte.⁶⁰

⁵⁹ Vgl. zu diesem und zum vorherigen Abschnitt Urs Beer u. a., *Ausgewählte Beiträge zur Schweizer Politik. Vorstösse zur Abschaffung des Eigenmietwerts (1992–2020)*, *Année Politique Suisse*, Bern 2020.

⁶⁰ Ebd., S. 14–17.

2015 gehörte die Schweiz zu einer verbleibenden Handvoll europäischer Länder, die noch eine Steuer auf den Eigenmietwert kannten.⁶¹ Seit Ende der 1970er Jahre hat die Eigenmietwertbesteuerung aber verschiedene eigentumsfreundliche Revisionen erfahren. Die meisten Kantone gewähren eine Reduktion auf den Eigenmietwert, sodass dieser in der Regel unter den Marktwerten bzw. den ermittelten Einschätzungen liegt. Zudem werden sowohl bei der Bundessteuer wie bei der Kantonssteuern negative Nettoeigenmietwerte zugelassen. Das heisst, die Abzüge können den Eigenmietwert übersteigen und das steuerbare Einkommen senken, was Möglichkeiten für Steueroptimierungen eröffnet.⁶²

Mit den eingangs angeführten parlamentarischen Debatten um einen Systemwechsel stellt die Eigenmietwertbesteuerung Anfang der 2020er Jahre nach wie vor einen politischen Dauerbrenner dar. Die Schweiz bleibt im europäischen Vergleich zwar das Land mit der tiefsten Wohneigentumsquote. Wohneigentümer:innen sind aber ein immer wichtigeres Wähler:innensegment. Die Wohneigentumsquote ist seit dem Tiefpunkt von 28.1% im Jahr 1970 auf 38% bis 2017 angestiegen und seit den 2010er Jahren übt das individuelle Wohneigentum aufgrund der tiefen Hypothekarzinsen auf breite Bevölkerungsschichten eine grosse Strahlkraft aus. Ausserdem hat sich der Nettoeigenmietwert seit der Senkung der Hypothekarzinsen für Hauseigentümer:innen merklich verschlechtert, was die Opposition gegen die Steuerpraxis erhöhte. Im Lichte dieser Entwicklungen scheint das Schicksal der Eigenmietwertbesteuerung auch in der Schweiz zunehmend offen.

Fazit

Die Einführung der Eigenmietwertbesteuerung wie auch die Kritik im Zuge der Erstarkung des Eigenheim-Ideals spielten sich grundsätzlich in einem transnationalen und -regionalen Rahmen ab. Neben grenzübergreifenden Diffusionsprozessen zeigen sich Wechselwirkungen zwischen kantonalen und bundesstaatlichen Steuerpraktiken. Anhand der kantonalen Liegen-

61 Schweizerische Steuerkonferenz SKK (Hg.), Die Besteuerung der Eigenmietwerte. (Stand der Gesetzgebung: 1. Januar 2015), Bern 2015, S. 6.

62 Ebd., S. 8–25.

schaftseinschätzungen wird deutlich, dass die spezifischen kantonalen Bewertungsmethoden im föderalistischen Steuersystem nicht nur die Steuerbelastungen im Rahmen der Kantonssteuern massgeblich bestimmen, sondern bedeutende Rückwirkungen auf die Höhe der Bundessteuern haben. Das Beispiel des Eigenmietwertes macht zudem deutlich, dass die Forschung bei der Analyse der Ausgestaltung des Steuersystems nicht nur auf die Gesetzeslage fokussieren kann, sondern in Bezug auf Wirkung, Interessenskonflikte und regionale Vergleiche auch die konkreten Einschätzungspraktiken in den Blick nehmen muss.

Bei der Untersuchung der Eigenmietwertbesteuerung habe ich Erklärungsfaktoren ausserhalb der Logiken der Steuersysteme hervorgehoben. Wie auch Sébastien Guex und Hadrien Buclin in der Einleitung dieses Themenbands betonen, sind Gesetzesentwicklungen in soziale Kontexte eingebettet, die es zu berücksichtigen gilt.⁶³ Gesellschaftliche Idealvorstellungen, sozio-ökonomische Kontexte und die (verbandsmässige) Organisation der Interessensvertreter:innen üben einen massgebenden Einfluss auf die Steuerpraxis aus. Die politischen Debatten um den Eigenmietwert bewegten sich in der Schweiz zwischen den Polen des liberalen Primats der steuerlichen Gleichbehandlung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und dem konservativen Ideal des Wohneigentums. Bestimmte Ersteres bis in die 1970er Jahre die Diskurse, gewann Letzteres ab Ende der 1970er Jahre stark an Bedeutung. Neben den ideologischen Zielkonflikten zwischen der Steuergerechtigkeit und der Wohneigentumsförderung trat für die kantonalen Regierungen und den Bund ein realpolitisches Dilemma ein: Die programmatischen Forderungen nach einer «breiteren Streuung des Hausbesitzes» aus den eigenen Parteien stiessen bei den bürgerlichen Staats- und Bundesräten auf das steuerpolitisch zentrale Postulat eines ausgeglichenen Budgets. Die politische Navigation zwischen den Dilemmata führte zu einer teilweisen Aushöhlung des Ziels steuerlicher Gleichbehandlung, nicht aber zur vollständigen Abschaffung der Eigenmietwerte. Eine starke steuerliche Eigentumsförderung, wie sie etwa in den USA zu beobachten war, fasste in der Schweiz nie Fuss. Eine Erklärung für die tiefe Wohneigentumsquote liefert die Eigenmietwertbesteuerung dennoch nicht, wirkte sich die Steuerpraxis doch in der Regel für Wohnungsbesitzer:innen günstiger aus als für Mieter:innenhaushalte.

63 Vgl. die Einleitung in diesem Themenband.

Les stratégies du patronat bernois pour limiter la contribution fiscale des sociétés, de 1918 à 1945

Vivien Ballenegger

The Strategies of the Bernese Employers to Limit the Tax Contribution of Companies, 1918–1945

Faced with the growing strength of the workers' movement at the end of the First World War, the Bernese ruling class implemented a tax reform which taxed the wealthy social class more heavily. As soon as this reform came into force in 1919, the business community put great pressure on the authorities to contain the rising tax burden on their companies. This counter-attack led, as early as 1923, to tax deductions being negotiated directly with the authorities and to a weakening of the tax authorities' controls.

The Bernese capitalists pursued the fiscal battle more aggressively during the Second World War with the 1944 tax reform, which reduced their fiscal contribution at the expense of farmers. As a result, the share of taxes borne by companies was further reduced and legal entities only contributed one-fifth of direct tax revenues, compared to more than one-third in 1920.

La période allant de la Première à la Seconde Guerre mondiale constitue un moment charnière en matière d'imposition des sociétés en Suisse. Les deux conflits mondiaux marquent la réduction successive, dans les cantons, des possibilités de fraude fiscale consécutivement au développement des appareils de taxation. Les milieux d'affaires s'adaptent à cette évolution et parviennent à faire admettre aux autorités de nouvelles déductions pour leurs sociétés. Ces nouvelles déductions sont très favorables au patronat car elles sont calculées de manière artificiellement élevée. Elles permettent ainsi de réduire l'assiette fiscale, c'est-à-dire la matière imposable des sociétés.

Dès le milieu de la Seconde Guerre mondiale, les déductions admises pour les sociétés par le fisc fédéral et ceux d'un nombre croissant de cantons sont inspirées de celles en vigueur dans le canton de Berne. En faisant la genèse de leur apparition dans ce canton, dès la fin de la Première Guerre mondiale, cette contribution montre qu'elles sont le fruit d'une contre-offensive fiscale acharnée menée par les milieux capitalistes de l'industrie, du commerce et de la banque. Le point culminant de cette longue bataille est atteint, dans le canton de Berne, avec la refonte fiscale de 1944 qui opère un

déplacement massif de la charge fiscale des sociétés, en particulier des banques, vers la paysannerie.

Renforcement de l'imposition des sociétés au sortir de la Grande Guerre

Suite à la Première Guerre mondiale et à la montée en puissance sans précédent du mouvement ouvrier, culminant dans la Grève générale de novembre 1918, la contribution fiscale des couches possédantes bernoises s'accroît. Dans un tel contexte, une fiscalité plus redistributrice leur paraît nécessaire car, selon les mots du directeur des Finances bernois, le radical Karl Scheurer, bientôt conseiller fédéral, «il est impossible de forcer par la violence tous les ouvriers au calme».¹ Dans cette optique, une importante refonte fiscale, adoptée en votations le 7 juillet 1918, est mise en œuvre.

Quelles sont les principales modifications apportées par cette réforme en matière d'imposition des sociétés ? Les taux d'imposition sur le bénéfice sont portés d'un taux fixe de 3,75 % à une fourchette de 4,5 % à 6,4 % (plafond atteint à 50'000 francs) et ceux sur la fortune immobilière nette et les créances hypothécaires brutes détenues sur sol bernois (le reste de la fortune mobilière est exonéré) d'un taux unique de 2,5‰ à une fourchette de 3‰ à 4,5‰ (plafond à 2 millions de francs).² De plus, avec le développement de l'appareil fiscal, la fraude fiscale des personnes morales est rendue beaucoup plus difficile. Les moyens budgétaires alloués à la taxation des revenus et des bénéfices dans le canton de Berne augmentent, en francs constants, de 25'000 en 1918 à 280'000 l'année suivante.³

Enfin, les impôts introduits à l'échelle nationale pendant la guerre permettent au fisc bernois d'obtenir de nombreuses informations sur la matière imposable des sociétés. L'administration fiscale bernoise collabore ainsi avec les services de la Confédération dans le cadre de l'impôt sur les

1 Staatsarchiv des Kantons Bern (ci-après StAB), N Scheurer 2 (journal personnel de Scheurer), 23 juillet 1919.

2 Les sociétés peuvent déduire du bénéfice un montant correspondant au 4 % de la fortune imposée. Les taux donnés sont ceux en vigueur dès 1920.

3 Compte général de l'administration des finances de l'État, 1918 et 1919.

bénéfices de guerre (prélevé de 1916 à 1920 et qui prévoit l'ouverture des livres de comptes), puis est chargée de la procédure de taxation des personnes morales pour le second impôt de guerre (prélevé de 1921 à 1932; les sociétés doivent fournir des renseignements comptables concernant les versements de dividendes, le chiffre d'affaires, les réserves, les valeurs d'assurance de bâtiments et les actifs fonciers).⁴ Les informations acquises par ce biais permettent à l'administration de mieux saisir la masse imposable des sociétés, par exemple en cherchant les bénéfices cachés sous forme de mises en réserves.⁵

Parvenir par d'autres moyens aux mêmes fins : le remplacement partiel de la fraude fiscale par des déductions négociées

Les milieux industriels, commerçants et bancaires défendent leurs intérêts avant tout à travers l'Union du commerce et de l'industrie du canton de Berne (ci-après: UCIB), puissante organisation patronale qui compte parmi ses 1'500 membres les plus grandes sociétés bernoises de l'industrie alimentaire (Wander, Tobler), de la métallurgie (von Roll), de l'horlogerie (Omega) et de la banque (Banque cantonale du canton de Berne, Banque fédérale), ainsi que de nombreuses sociétés d'import-export.⁶ L'Association de révision des banques et caisses d'épargne bernoises (ci-après: Association bancaire) se charge quant à elle de la défense des intérêts spécifiques à sa branche.

4 Rapport sur l'administration de l'État 1917, p. 188, et 1925, p. 288–289. Voir aussi: Walter Guldenmann, *Das Steuereinschätzungsverfahren und seine Bedeutung für die Staats- und Gemeindefinanzen. Ein Beitrag zur schweizerischen Steuerpolitik*, Zürich 1918, p. 83; Albert Gemperli, *Einflüsse der eidgenössischen Kriegssteuergesetze auf die kantonale Steuergesetzgebung*, Zürich 1931, p. 129, 135, 161–162, 165–166; Fritz Honegger, *Vergleichende Betrachtungen über das Erhebungsverfahren bei den direkten Bundessteuern. Ein Beitrag zur schweizerischen Steuerpolitik*, Zürich 1942, p. 42–46.

5 StAB Bibliothek, U 17, *Mitteilungen der Finanzdirektion des Kantons Bern betreffend Veranlagung und Bezug der Staatssteuern pro 1920*, 26 janvier 1920.

6 StAB, V HIVBE 3, *Mitglieder-Verzeichnis des kantonal-bernschen Handels- und Industrie-Vereins*, septembre 1920.

Pour contrer l'augmentation de leur charge fiscale au sortir de la guerre, ces deux associations d'intérêts cherchent à obtenir, dans la pratique, la réduction de l'assiette fiscale des milieux qu'elles défendent, en demandant des déductions fiscales élevées en matière de taux d'amortissements et de réserves libres d'impôts.⁷ Il s'agit d'une manière de compenser la réduction des possibilités de fraude suite au renforcement des contrôles fiscaux. À cette fin, ces associations patronales et leurs membres établissent un rapport de forces avec les autorités sur deux plans. Premièrement, ils entravent le prélèvement des impôts en protestant contre les nouvelles méthodes du fisc bernois, en multipliant le nombre de recours et en stimulant un esprit antifiscal au sein de la petite bourgeoisie. Deuxièmement, au niveau parlementaire, ils bloquent toute réforme fiscale tant qu'ils n'obtiennent pas gain de cause. Voyons tout cela de plus près.

Tout d'abord, une coordination se met en place au sein de l'UCIB pour éviter de transmettre aux autorités certaines pièces comptables. De plus, l'association patronale écrit à la Direction des finances pour s'opposer à ces demandes qu'elle estime illégales.⁸ Les autorités fiscales rehaussent alors fortement les taxations, ce qui représente un moyen de forcer l'ouverture des livres de comptes. Cette décision conduit à l'explosion du nombre de recours. D'une moyenne annuelle de 4'500 (1917–1919), ils passent à 17'000 (1920–1922).⁹ Le nombre d'experts-comptables de l'Inspectorat de la commission de recours passe de deux en 1918 à onze en 1920, puis à vingt en 1923, pour un nombre moyen d'inspections de livres qui est multiplié par près de six entre les années 1910 et les années 1920, passant de 450 à 2'600 par année.¹⁰ Or, bon nombre de ces recours concernent l'ampleur des amortissements déductibles fiscalement car les milieux de l'industrie et du commerce tentent

7 Le taux d'amortissement renvoie à la perte de valeur d'un actif, par exemple d'une machine ou d'un bâtiment. Les réserves libres d'impôts servent normalement à se prémunir d'un risque, par exemple de la perte de valeur d'actions détenues par une banque ou de la perte de valeur d'un stock de marchandises détenues par une société.

8 V HIVBE 9, Procès-verbal (PV) du comité central de l'UCIB, 22 mai 1919, 12 septembre 1919, 27 novembre 1919.

9 Les données présentées dans ce paragraphe se trouvent dans les Rapports sur l'administration de l'État, années 1910 à 1929.

10 En 1920, le canton de Berne compte 8'500 sociétés.

d'obtenir des concessions sur ce terrain.¹¹ Ils espèrent pouvoir s'engouffrer dans une lacune, ménagée volontairement à l'article 26 du Décret d'application du 22 janvier 1919, qui laisse le soin aux autorités fiscales et aux instances de recours de définir le taux d'amortissement sur les machines.¹² En pratique, les autorités accordent un taux d'amortissement moyen de 10 % et l'UCIB souhaiterait son doublement.¹³ Le 4 juillet 1921, le président de la commission de recours Hugo Dürrenmatt, membre du Parti des paysans, artisans et bourgeois (PAB) et bientôt Directeur des finances, approche l'UCIB pour lui demander de faire des propositions relatives à «l'établissement de règles en matière d'amortissements sur matériel d'exploitation».¹⁴

L'UCIB accepte d'entrer dans ces négociations, mais elle cherche d'abord à déplacer le rapport de forces en sa faveur. Dans ce but, Max Gafner, secrétaire de l'UCIB et futur conseiller d'État bernois, organise, le 22 avril 1922, une grande conférence destinée à stimuler la contestation générale des impôts dans le canton, à laquelle participent les principales organisations patronales, dont l'Union bernoise des arts et métiers (UBAM).¹⁵ Rétrospectivement, l'UCIB se félicite de l'impact de cette conférence: «Diverses observations indiquent que la conférence n'a pas manqué d'impressionner les autorités fiscales et qu'on observe davantage d'opposition chez les contribuables».¹⁶ Plus significativement, le 3 décembre 1922, le rejet massif

11 StAB, V HIVBE 9, PV du comité central de l'UCIB, 8 décembre 1920, 11 mai 1921.

12 Si ce décret édicte une fourchette généreuse pour les taux d'amortissements libres d'impôts pour les immeubles situés dans des conditions spéciales (2–5 %), il laisse une liberté totale aux autorités dans l'appréciation de ceux à appliquer aux machines, voir: Vivien Ballenegger, Réforme de l'imposition directe dans le canton de Berne à la fin de la Première Guerre mondiale, Mémoire de Master dirigé par la Prof. Brigitte Studer, Berne 2016, p. 39 et 72.

13 StAB, BB VII 2407, Aus der Rekurs- & Beschwerdepraxis der Rekurskommission & des Verwaltungsgerichts betreffend Zulässigkeit von Abschreibungen, janvier 1919; StAB, V HIVBE 9, PV du comité central de l'UCIB, 6 septembre 1922.

14 Rapport sur l'administration de l'État 1922, p. 45.

15 StAB, V HIVBE 9, PV du comité central de l'UCIB, 1^{er} mars 1922; sur le mécontentement fiscal de la petite bourgeoisie à cette période, voir: Eduard Kleinert, 50 Jahre Kantonal-bernischer Gewerbeverband, Burgdorf 1932, p. 68–69.

16 StAB, V HIVBE 9, PV du comité central de l'UCIB, 14 juin 1922.

de l'initiative fédérale socialiste pour une imposition extraordinaire sur la fortune confère un surcroît de légitimité à l'association patronale qui a pris la tête de l'opposition dans le canton.¹⁷

Les négociations entre l'UCIB et les autorités bernoises s'insèrent également dans l'élaboration d'un projet de réforme partielle visant à contrer les projets fiscaux du Parti socialiste bernois (PSB), alors en plein essor. La part des sièges occupés par des socialistes au Grand Conseil passe de 8 % en 1914, à 20 % en 1918, puis à 27 % en 1922.¹⁸ Fort de cette progression, le PSB lance successivement deux initiatives fiscales, en 1919 et 1921, proposant l'augmentation des minima d'impôts et de la progressivité, mais le Gouvernement et les partis bourgeois parviennent à les bloquer pour vice de forme.¹⁹ En 1922, il fait aboutir une troisième initiative, se limitant cette fois-ci uniquement aux déductions sociales. La majorité bourgeoise du Gouvernement et du Parlement contrent cette troisième initiative en élaborant une réforme fiscale allant dans le même sens, mais très modérément. Le soutien de l'UCIB à cette réforme partielle est négocié en contrepartie du relèvement des taux d'amortissements.

Finalement, comme le relève rétrospectivement l'UCIB, «à la suite d'assauts répétés et après de longues et âpres discussions que nous avons eues avec la direction cantonale des finances, l'administration cantonale des impôts du canton de Berne [et] la commission cantonale de recours »,²⁰ un accord portant sur les amortissements fiscalement déductibles est trouvé en

17 Sur cette initiative, voir: Sébastien Guex, L'initiative socialiste pour une imposition extraordinaire sur la fortune en Suisse (1920–1922), in: *Regards Sociologiques* 8 (1994), p. 101–116. Sur le rôle de l'UCIB dans la votation, voir: StAB, V HIVBE 9, PV du comité central de l'UCIB, 6 avril 1923. L'initiative est rejetée par 86 % des votants, en Suisse comme dans le canton de Berne.

18 Daniel Vinzenz Moser, *Geschichte der Freisinnig-demokratischen Partei des Kantons Bern 1890–1922*, Bern 1977, p. 30.

19 Edwin Elmer, *Die Reformbewegungen in der direkten Besteuerung im Kanton Bern*, in: *Zeitschrift für schweizerische Statistik und Volkswirtschaft* (1928), p. 451–496, ici p. 486–488.

20 StAB, V HIVBE 68, Révision des dispositions relatives aux amortissements en matière d'impôts dans le canton de Berne, in: *Mitteilungen des Kantonal-bernisches Handels- & Industrievereins*, Juillet 1939, p. 141.

février 1923.²¹ Les taux obtenus sont une victoire pour l'UCIB. Ils s'échelonnent entre 10 et 25 %, contre, rappelons-le, 10 % en moyenne jusqu'ici.

Les autorités mènent simultanément des négociations de même type avec l'Association bancaire. Dès la fin de l'année 1921, cette association met en place une commission interne, composée de trois membres du Parti radical, dont le très influent Friedrich Bühlmann,²² tout en soulignant la nécessité d'obtenir «en première ligne un changement de pratique des organes fiscaux»²³ ou encore de faire front contre les «chicanes des autorités fiscales»²⁴. Cet objectif devient encore plus prioritaire dès 1923 avec l'imposition, en tant que bénéfice, des plus-values sur les titres détenus par les banques. En réaction, plusieurs banques lancent des procédures de recours qui débouchent sur de longues négociations avec la Direction des finances.²⁵ L'enjeu pour elles est d'obtenir une marge de variation du cours des titres considérée comme libre d'impôt aussi haute que possible. Le 8 février 1924, alors que la consultation parlementaire pour la réforme fiscale partielle visant à couler l'initiative socialiste évoquée plus haut débute, le Gouvernement propose aux banques un accord: une marge de sous-estimation de 10 % sur la valeur des titres qu'elles détiennent, mais à la condition qu'aucune banque ne cherche à obtenir meilleur compte en procédure de recours.²⁶ Cet accord vise à mettre fin aux actions en justice, mais aussi à s'assurer du soutien des banques à la réforme fiscale partielle. Seulement, une poignée de banques refuse l'accord et les négociations se poursuivent.²⁷ Finalement, le 7 février 1925, alors que le projet de réforme partielle arrive à la fin du processus de consultation parlementaire, le Gouvernement accepte que sa proposition soit

21 StAB, V HIVBE 9, PV du comité central de l'UCIB, 6 avril 1923.

22 Archives privées de la Verband Berner Regionalbanken, PV du comité directeur de l'Association bancaire, 12 octobre 1921, 25 avril 1922.

23 *Ibid.*, 10 juin 1922.

24 *Ibid.*, 9 mai 1923.

25 *Ibid.*, 17 octobre 1923, 12 décembre 1923.

26 *Ibid.*, 23 janvier 1924, 19 mars 1924; *Monatsschrift für Bernisches Verwaltungsrecht und Notariatswesen* 23 (1924), p. 63–64; StAB, BB VII 706, Requête de l'Association bancaire adressée à la Direction des finances, 4 janvier 1944, p. 4–5.

27 Archives privées de la Verband Berner Regionalbanken, PV du comité directeur de l'Association bancaire, 8 avril 1924, 23 juillet 1924.

valable seulement pour les banques d'accord de s'y plier. Cette décision est conforme au souhait de l'Association bancaire qui aurait pu faire échouer la réforme fiscale.²⁸

Le projet de réforme partielle élaboré pour contrer l'initiative socialiste est finalement soumis au vote de la population le 26 juin 1925.²⁹ Durant cette longue procédure, l'industrie et le commerce bernois ainsi que les banques, nous l'avons vu, sont parvenus à négocier la réduction de leur assiette fiscale. Pourtant, une partie de ces milieux reste opposée à la loi, qui prévoit notamment un renforcement des sanctions.³⁰ Les opposants à cette réforme partielle, auxquels appartiennent également l'UBAM et un courant au sein du PAB, parviennent à faire échouer la loi en votation, par 54 % des votants.³¹ Par la suite, une deuxième réforme partielle, se limitant aux décharges fiscales sociales les plus urgentes, est rapidement élaborée. Elle bénéficie du franc soutien de l'UCIB et récolte 57 % de votes favorables lors de la votation le 31 janvier 1926.³²

Les concessions accordées par les autorités aux capitalistes bernois en matière d'amortissements déductibles fiscalement s'accompagnent d'un relâchement des autorités de taxation, ce qui signifie que la fraude fiscale regagne du terrain. Le Rapport sur l'administration de l'État pour 1927 souligne la «diminution continuelle du montant des taxations contestées»; il ajoute que

28 *Ibid.*, 7 février 1925, 1^{er} avril 1925.

29 Sur cette loi, voir: StAB, Bibliothek U 17, Steuergesetznovelle. Leitfaden für Referenten, 1925.

30 Archives économiques suisses à Bâle (ci-après: AES), A 21e BE Steuern Kanton Bern Broschüren 1929–1938, Vortrag der Finanzdirektion an den Regierungsrat zuhanden des Grossen Rates, 28 juin 1925; StAB, V HIVBE 55, PV du comité central de l'UCIB, 14 mai 1925, in: Mitteilungen des Kantonal-bernischen Handels- & Industrievereins, mai 1925; Elmer, Die Reformbewegungen, p. 494; Tagblatt des Grossen Rates des Kantons Bern (ci-après TGB), 12 mai 1932, p. 86.

31 Archives privées de la section du canton de Berne de l'Union démocratique du centre (UDC, anciennement PAB), 1.12.3 Protokolle 1921–34, PV du comité central et de l'assemblée des délégués du 16 juin 1925.

32 StAB, V HIVBE 56, PV du comité central de l'UCIB du 3 décembre 1925, in: Mitteilungen des Kantonal-bernischen Handels- & Industrievereins, Zweiter Jahrgang, janvier 1926.

«la raison doit sans doute en être cherchée [...] dans ce que les commissions d'arrondissement [...] apportent notablement plus de ménagements dans la taxation, de sorte que les entreprises commerciales et industrielles importantes n'ont plus que rarement besoin de recourir».³³ De plus, «la manière dont les recours d'impôt se traitent actuellement n'est pas tout à fait conforme aux prescriptions légales, en ce sens que les recours sont d'abord transmis à l'Intendance des impôts, qui cherche à les liquider à l'amiable avec leurs auteurs».³⁴

Genèse du projet de report de la charge fiscale du capital vers l'agriculture

Dès la fin du XIX^e siècle émerge au sein des milieux dirigeants bernois un projet de déplacement de la charge fiscale du capital vers le revenu agricole. Le déclin démographique de la paysannerie rend de plus en plus difficile pour les organisations d'agriculteurs de défendre l'exonération de l'impôt sur le revenu dont bénéficie cette classe sociale.³⁵ A deux reprises, en 1918 et au début des années 1930, le privilège fiscal de la paysannerie aurait pu être remis en cause. Cependant, à la fin de la Première Guerre mondiale, la volonté de la bourgeoisie de s'assurer du maintien de la paysannerie dans son giron face à la montée en puissance du mouvement ouvrier la dissuade d'envisager de l'attaquer sur le plan fiscal. Durant les années suivantes et jusqu'en 1927, il s'agit avant tout pour les responsables bourgeois d'évincer le PSB des questions fiscales, comme nous l'avons vu.

A la fin des années 1920, la voie semble enfin libre et un projet de refonte est élaboré, selon les souhaits de l'UCIB et de l'Association ban-

33 Rapport sur l'administration de l'État, 1927, p. 16.

34 *Idem.*

35 La part de la population dépendante des revenus agricoles passe de 43 % en 1880, à 37 % en 1900, à 28 % en 1920 et à 26 % en 1940. Dès le tournant du siècle, l'industrie et le commerce occupent une partie plus importante de la population (47 % en 1900).

caire.³⁶ Cependant, la crise économique de 1929 engendre une situation qui rend unimaginable la mise en place d'une refonte fiscale selon les desseins bourgeois. Le revenu agricole baisse de moitié et le chômage triple.³⁷ Durant les années 1930, après qu'une faible partie de la petite paysannerie s'est tournée, mais sans succès, vers l'extrême-droite, une autre tendance, plus significative et plus durable, se développe: le mouvement des Jeunes Paysans.³⁸ Ce mouvement de gauche au sein de la paysannerie bernoise s'émancipe du PAB et, en s'alliant avec les syndicats et les socialistes, gagne dans le canton de Berne deux votations fédérales et obtient plusieurs victoires, dont une majorité rose-verte dans plusieurs communes en 1936.³⁹ De cette expérience, les milieux dirigeants retiennent une leçon. La nécessité de faire passer au pas de charge la refonte fiscale la prochaine fois qu'un contexte favorable se présente.

36 StAB, BB IV 4044, Ausserparlamentarische Kommission zur Vorberatung des Steuergesetzentwurfes der Professoren Dr. Ernst Blumenstein und Dr. M. R. Weyermann, PV des séances du 1^{er} décembre 1928 (p. 13) et du 23 février 1929 (p. 18).

37 Willi Reichenau, *Der Finanzhaushalt des Kantons Bern 1916–1936*, Bern 1945, p. 79–80 (le chômage triple entre 1930 et 1936); Hans Brugger, *Die Ertragslage der Schweizerischen Landwirtschaft 1914 bis 1980*, Frauenfeld 1987, p. 30 (différence entre la moyenne des années 1927–1930 et celle des années 1931–1934).

38 Beat Junker, *Histoire du canton de Berne depuis 1798*, vol. 3, *Entre tradition et changement (1881–1995)*, Berne 2005 [1^e éd. 1996], p. 198–200. Au Grand Conseil, la liste sur laquelle se présente le mouvement frontiste récolte seulement 1,3 % des sièges en 1934.

39 Les deux votations sont celle de la loi fédérale pour la réduction des salaires des fonctionnaires, rejetée le 28 mai 1933 par 62 % de l'électorat dans le canton de Berne et par 55 % à l'échelle du pays, et celle de «l'initiative de crise», acceptée en votations par 54 % des votants dans le canton de Berne, alors qu'elle est rejetée par 57 % des voix au niveau national. Beat Junker, Rudolf Maurer, *Kampf um Verantwortung, bernische Bauern-, Gewerbe- und Bürgerpartei 1918–1968*, Bern 1968, p. 65–66; René Riesen, *Die Schweizerische Bauernheimatbewegung (Jungbauern): Die Entwicklung von den Anfängen bis 1947*, Bern 1972, p. 30–39; Peter Moser, Hans Müller. *Aus dem Landwirt wieder einen Bauern machen*, in: Mattioli, Aram (Hg.), *Intellektuelle von rechts. Ideologie und Politik in der Schweiz 1918–1939*, Zürich 1995, p. 273–286; Junker, *Histoire du canton de Berne*, p. 193–197.

Cet enseignement est mis en pratique durant l'hiver 1941/1942, alors que la Seconde Guerre mondiale se trouve à un tournant suite à l'entrée en guerre des États-Unis.⁴⁰ La bourgeoisie craint alors qu'avec la fin de la guerre ne disparaisse une combinaison de facteurs politique, économique et financier particulièrement favorables à la mise en place de la refonte fiscale. Quels sont ces trois facteurs ?

La période est tout d'abord caractérisée par l'absence d'opposition significative à la politique bourgeoise. En 1938, les partis bourgeois sont parvenus à mettre fin à l'alliance politique entre les Jeunes Paysans et le PSB en intégrant les socialistes Robert Grimm et Georges Moeckli au Gouvernement.⁴¹ En conséquence, les Jeunes Paysans déclinent. S'ils obtiennent en 1938 une part de 12 % des sièges aux élections du Grand Conseil, ils n'en occupent plus que 8,8 % en 1942. Le PSB conserve par contre près de 30 % des sièges au Parlement, mais ne mène plus une politique autonome. Ce processus est encore renforcé avec la mise en place en 1940 de la *Politische Arbeitsgemeinschaft*, plateforme regroupant les principaux partis politiques, associations et syndicats du canton, et au sein de laquelle l'UCIB estime bénéficier d'un droit de veto.⁴²

40 StAB, BB VII 708, Stellungnahme zu den Bemerkungen des Herrn Justizdirektors (document écrit par le chef de l'administration fiscale, transmis à la Direction des finances le 11 février 1942), p. 4; StAB, V HIVBE 113, Lettre du secrétaire de l'UCIB Walther Weyermann au conseiller d'État Max Gafner (Économie et Intérieur), 5 mars 1942; StAB, BB VII 708, Lettre de l'Association bancaire au Gouvernement bernois, 9 avril 1942; StAB, V HIVBE 113, Extrait du PV du comité central de l'UCIB du 11 juin 1942, p. 1; PV du comité directeur de la section de la ville de Berne de l'UCIB, 2 novembre 1942, p. 8; Berner Zeitung, 3 décembre 1942.

41 Riesen, *Die Schweizerische Bauernheimatbewegung*, p. 41–46; Moser, *Aus dem Landwirt*, 1995, p. 281; Adrian Zimmermann, *Die Anfänge der Sozialdemokratischen Regierungsbeteiligung im Kanton Bern*, in: *Sozialdemokratische Partei des Kantons Bern* (éd.), *Klassenkampf(rhetorik) und Reformpolitik. 100 Jahre SP des Kantons Bern*, Bern 2005, p. 96–102.

42 Le secrétaire de l'UCIB Walther Weyermann affirme ainsi à l'interne que si «l'UCIB n'accepte pas [un projet de réforme fiscale partielle, n. d. a.], alors la *Politische Arbeitsgemeinschaft* ne peut pas non plus soutenir le projet de loi». StAB, V HIVBE 113, Extrait du PV du comité central de l'UCIB, 11 juin 1942, p. 2.

Sur le plan économique, la période de haute conjoncture que traverse le canton durant la guerre place la paysannerie dans une situation propice à la remise en cause de son privilège fiscal. Autrement dit, comme l'écrit au début de l'année 1942 la société Wander AG à l'UCIB, «l'époque actuelle, où les paysans se portent extrêmement bien, serait un moment approprié comme nul autre pour aborder la question de la charge fiscale de la paysannerie».⁴³

Au niveau financier, l'inflation alimente une volonté de réforme fiscale des salariés en raison de la progression à froid.⁴⁴ Il suffit donc d'intégrer au projet de refonte fiscale le rehaussement des minima d'imposition pour stimuler l'acceptation de la loi par une partie significative de la population, sans même lui avoir accordé une décharge fiscale réelle par rapport à la situation antérieure au renchérissement. Sans ce ressort, l'UCIB, qui estime probable que «la paysannerie [...] s'oppose à une révision totale qui la soumettrait à l'impôt sur le revenu», craint qu'«un large cercle de citoyens ne [soit] plus intéressé à la révision [fiscale] totale à venir» et se demande «qui [serait] alors censé soutenir la nouvelle loi».⁴⁵ Pour ces raisons tactiques, l'association patronale obtient que l'ajustement des minima d'imposition en 1942 soit provisoire et que sa pérennisation ne soit prévue qu'avec la refonte fiscale.⁴⁶

Avant d'en venir à la redistribution de la charge fiscale qu'opère la refonte de 1944, j'aimerais encore souligner deux éléments. Premièrement,

43 StAB, V HIVBE 113, Lettre de Wander AG à l'UCIB, 11 mars 1942. Le rendement net des exploitations agricoles en Suisse est de 3,4 % en 1939, 4,2 % en 1940, 5 % en 1941, 5,6 % en 1942, 5,7 % en 1943, 5 % en 1944, 5,1 % en 1945, 4,2 % en 1946, 3,9 % en 1947. Hans Brugger, *Statistisches Handbuch der schweizerischen Landwirtschaft*, Bern 1968, p. 388–389.

44 Entre 1939 et 1942, l'inflation est de 40 %. La progression à froid signifie que les barèmes d'imposition ne sont pas adaptés à l'augmentation du coût de la vie et des salaires, ce qui provoque une augmentation des taux d'impôts même sans amélioration de la situation économique des contribuables.

45 StAB, V HIVBE 113, Extrait du PV du comité central de l'UCIB, 11 juin 1942.

46 AES, A 21e BE Steuern Kanton Bern Broschüren 1939–1945, Vortrag der Finanzdirektion an den Regierungsrat zuhanden des Grossen Rates, juillet 1942; Gesetz über die Abänderung einzelner Bestimmungen des Gesetzes über die direkten Staats- und Gemeindesteuern, 13 décembre 1942.

au début des années 1940, les relations entre les autorités et les milieux capitalistes sont encore meilleures qu'elles ne l'étaient au milieu des années 1920. L'avocat Max Schärer, proche de l'UCIB, écrit ainsi en 1943 dans le journal *Der Bund* qu'il « faut reconnaître que l'administration fiscale du canton de Berne s'est montrée ces derniers temps plus accommodante que par le passé envers l'industrie et le commerce », ce qui se traduirait selon lui par le fait que les autorités fiscales ne s'écartent « que dans des cas exceptionnels » des bilans d'entreprises.⁴⁷ Le nombre d'examen de livres, d'une moyenne de 2'800 par année entre 1927 et 1936, chute à 1'700 par année entre 1936 et 1945.⁴⁸ Autrement dit, la fraude fiscale regagne du terrain. Deuxième élément, en 1942, l'UCIB parvient à obtenir une nouvelle réduction négociée de l'assiette fiscale des sociétés. Selon ce nouvel accord avec les autorités, les taux d'amortissements sur les machines grimpent désormais jusqu'à 30% et les mises en réserves sur les stocks sont exonérées d'impôts jusqu'à concurrence de 35%.⁴⁹ Ces concessions, obtenues dans le cadre du renouvellement des centimes additionnels perçus par le canton de Berne sur les impôts fédéraux, font suite à une rencontre entre l'association patronale et quatre membres du Gouvernement bernois (sur neuf au total).⁵⁰ Durant cette réunion, le PAB Paul Guggisberg, Directeur des finances, souligne qu'en matière d'amortissements « nous nous sommes entendus avec plusieurs entreprises, grâce à mon influence ». ⁵¹ Il faut relever que les barèmes d'amortissements déductibles fiscalement obtenus en 1942 dans le canton de Berne sont repris, avec léger élargissement, l'année suivante en matière d'impôts fédéraux, puis par plusieurs autres cantons.⁵²

47 *Der Bund*, 22 et 23 décembre 1943.

48 Rapports sur l'administration de l'État, années 1927 à 1945. En 1940, le canton de Berne compte 12'000 sociétés.

49 StAB, V HIVBE 72, Bernische Steuerpraxis, Steuerveranlagung 1942, in: Mitteilungen des Kantonal-bernischen Handels- und Industrievereins, janvier 1942, p. 1–6.

50 StAB, V HIVBE 113, Konferenz einer Delegation des Regierungsrates mit einer Delegation des Kantonal-Bernischen Handels- und Industrievereins zur Besprechung verschiedener Steuerfragen, 1er décembre 1941.

51 *Idem*.

52 La directive de l'Administration fédérale des contributions du 1^{er} avril 1943 est reproduite dans les Archives de droit fiscal suisse, 12, 1943/1944, p. 60–61; voir aussi: Jo-

Refonte fiscale de 1944 et réduction de l'imposition des sociétés

Une première mouture du projet de refonte fiscale est élaborée par l'ancien responsable de l'Administration fiscale bernoise, Max Wyss, puis soumise à une petite commission extraparlamentaire, avant d'être validée par le Gouvernement en octobre 1943. Durant cette première phase d'élaboration, l'UCIB est consultée à plusieurs reprises par le Gouvernement à propos du projet de loi.⁵³ Vient ensuite le processus parlementaire durant lequel, nous le verrons, les capitalistes parviennent à obtenir encore quelques modifications substantielles. La loi est finalement votée par le Grand Conseil en mai 1944, puis acceptée en votation populaire le 29 octobre 1944. Elle instaure l'imposition générale du revenu, respectivement du bénéfice, complétée par l'imposition complémentaire de la fortune, respectivement du capital, système déjà adopté par quinze cantons, avec certaines variations.⁵⁴

Comme le montre le tableau ci-dessous, cette refonte s'inscrit dans la tendance de fond de notre période: la réduction, en termes relatifs, de la part de la charge fiscale portée par les personnes morales. Si en 1920 elle représente plus d'un tiers du total des recettes fiscales du canton de Berne, elle ne compte plus que pour un cinquième à peine en 1950. Ce tableau met également en évidence le saut que représente la refonte fiscale de 1944. Entre 1920 et 1944, les recettes fiscales issues des personnes morales augmentent en

séph Plattner, Grundzätzliche Gesichtspunkte für die Fortentwicklung des Steuerrechts in Bund und Kantonen, *Zeitschrift für Schweizerisches Recht* 64 (1945), p. 95–217, ici p. 164.

53 StAB, V HIVBE 113, Lettre signée W. (probablement Walther Weyermann, secrétaire de l'UCIB) au conseiller d'État Max Gafner (Économie et Intérieur), 5 mars 1942; StAB, V HIVBE 72, Bernische Steuerfragen [exposé du conseiller d'État Paul Guggisberg (Finances) devant la section de Berne de l'UCIB du 24 novembre 1942], in: *Mitteilungen des Kantonal-bernisches Handels- und Industrievereins*, décembre 1942, p. 265–283; StAB, BB VII 709, Besprechung zwischen der kantonalen Finanzdirektion und Vertretern der bernischen Industrie vom 9. und 15. Juni 1943 et Verhandlungen mit Vertretern des H.I.V. (Konferenzen vom 9. & 15. Juni 1943), 7 juillet 1943.

54 Arthur Etter, *Die Besteuerung der Aktiengesellschaften in der Schweiz mit Steuerberechnungen und Belastungsvergleichen aus dem Bankgewerbe*, Zürich 1948, p. 27.

termes absolus (+58,7%), alors que cette refonte, qui entre en vigueur l'année suivante, engendre une brusque diminution de la part des recettes issues des personnes morales (-22,0% entre 1944 et 1945).

	En millions de francs constants de 1944			Rapportées au revenu cantonal (6)	
	Total (1)	Personnes morales	Part au total	Total (1)	Personnes morales
1920 (2)	34,8	12,6	36,2%	2,4%	8,6%
1944 (3)	71,9	20,0	27,8%	3,4%	9,5%
1945 (4)	70,2	15,6	22,2%	3,2%	7,0%
1950 (5)	103,4	20,0	19,4%	3,9%	7,5%

Tab. 1: Evolution des recettes provenant de l'imposition directe: (1) Sans la part cantonale aux impôts fédéraux, ni les recettes de l'impôt sur les successions et celles générées par les amendes. (2) Steuerstatistik des Kantons Bern für das Steuerjahr 1920, Bern 1921, p. 135; (3) StAB, V HIVBE 113, données de l'administration fiscale reproduites dans une lettre adressée à Walter Egger, rédacteur en chef du *Bund*, 16 novembre 1945; (4) Compte général de l'Administration des finances de l'État; (5) Compte d'État du canton de Berne; (6) Historische Statistik der Schweiz HSSO, 2012, Tableau Q.19 (Revenus cantonaux par habitant, 1890–2001, certaines années); multiplié par le nombre d'habitants; extrapolé pour l'année 1944.

Les banques sont les grandes gagnantes de la refonte fiscale. Elles voient leur charge fiscale baisser de près de 50%, ce qui aboutit, selon les projections de l'administration fiscale effectuées pour l'année 1944, à une réduction totale d'impôt de 4 millions.⁵⁵ La décharge fiscale des banques est due à la modification des taux d'imposition, en particulier du taux d'imposition sur la fortune. Examinons tout cela de plus près.

A la veille de la refonte fiscale, les sociétés doivent régler un impôt sur le bénéfice s'élevant au maximum à 11,5% (pour les bénéficiaires supérieurs à 50'000.– et un rendement d'au moins 8%), un impôt sur la fortune immobilière nette et les créances hypothécaires brutes sur sol bernois au taux

⁵⁵ StAB, BB VII 709, Steuerbelastung der reinen Ersparniskassen, Steuerbelastung der "übrigen Banken", 5 janvier 1944; StAB, V HIVBE 113, données de l'administration fiscale reproduites dans une lettre adressée à Walter Egger, rédacteur en chef du *Bund*, 16 novembre 1945.

maximum de 4,5‰ (pour les fortunes supérieures à 2 millions de francs),⁵⁶ avec une imposition complémentaire du capital et des réserves, au taux maximum de 0,45‰.

Penchons-nous maintenant sur les modifications qu'opère la refonte fiscale, en commençant par l'imposition du capital.⁵⁷ Dans un premier temps, le projet de refonte fiscale prévoyait des taux d'imposition du capital et des réserves de 1,6 ‰ à 4,1 ‰.⁵⁸ Cependant, suite à un large combat mené par l'Association bancaire et l'UCIB, intégrant la limitation des privilèges fiscaux accordés aux deux institutions bancaires cantonales, le député PAB Hans Winzenried, vice-président de l'UCIB, parvient à obtenir que ces taux soient revus à la baisse.⁵⁹ Au Grand Conseil, seul le Jeune Paysan Fritz Bigler s'y oppose.⁶⁰ Les taux finalement retenus vont de 1,6 à 3,15‰ (pour un capital et des réserves de 100'000 à 1 million de francs). En plus de la baisse des taux, les banques continuent de bénéficier de la bienveillance des autorités, avec le maintien de la marge de sous-estimation de 10 % sur les titres qu'elles détiennent en portefeuille, ce qui équivaut pour elles à l'exonération de 15 millions de francs de titres.⁶¹

56 Les sociétés peuvent alors déduire, en partie, le 4 % de cette fortune imposée.

57 L'imposition du capital englobe désormais l'imposition de la fortune des sociétés.

58 AES, A 21e BE Steuern Kanton Bern Broschüren 1939–1945, Antrag des Regierungsrates vom 5. Oktober 1943 (Gesetz über die direkten Staats- und Gemeindesteuern), article 72; TGB 1944, Annexe 2, Gemeinsamer Antrag des Regierungsrates und der grossrätlichen Kommission vom 2. Februar 1944, art. 69.

59 StAB, BB VII 706, Revision des Steuergesetzes; 2. Lesung im Grossen Rat. Die Besteuerung der Kantonbank von Bern und der Hypothekarkasse des Kantons Bern (Art. 23, Zif. 2 des Entwurf), non daté, probablement mai 1944; StAB, BB VII 707, Notiz zum neuen Steuergesetz, rédigée par le conseiller d'Etat Paul Guggisberg (Finances), 2 mai 1944; Archives privées de la Verband Berner Regionalbanken, PV du comité directeur de l'Association bancaire, 22 mai 1944; StAB, V HIVBE 10, PV du comité central de l'UCIB, 5 septembre 1944, p. 9.

60 TGB, 17 mai 1944, p. 456–458.

61 Archives privées de la Verband Berner Regionalbanken, PV du comité directeur de l'Association bancaire, 13 novembre 1944 et 7 février 1945; sur l'utilisation par les banques suisses des réserves latentes, voir: Malik Mazbouri, A Retrospective Illusion? Reflections on the 'Longevity' of Swiss Big Banks, 1850–2000, in: Michel Lescure, *Immortal Banks*, Genève 2016, p. 231–251, ici p. 249–251.

Pour l'industrie et le commerce, la modification de l'imposition de la fortune et du capital opère une redistribution de la charge fiscale entre les différentes sociétés, selon la composition de leur capital. Cette redistribution se fait à l'avantage des sociétés possédant d'importantes immobilisations et au désavantage de celles ayant une forte proportion de fortune mobilière (machines, stocks, etc.).⁶² Dernier aspect à relever concernant l'imposition de la fortune et du capital, l'UCIB obtient, à la fin de la première année où la nouvelle loi entre en vigueur, que l'essentiel des réserves latentes soit exonéré de l'imposition du capital, ce qui a pour conséquence que « beaucoup d'entreprises seront significativement déchargées ».⁶³

Venons-en aux modifications affectant l'imposition des bénéfices. Les modifications sont, ici aussi, assez profondes. La manière de définir le taux d'imposition des bénéfices ne dépend désormais plus du niveau du bénéfice imposable, mais de son rapport au capital, y compris les réserves imposables, dans une fourchette allant de 4,2 % à 10,5 % (maximum atteint dès un rendement de 10 %). Ce nouveau mode de calcul du taux d'imposition du bénéfice doit être compris en combinaison avec les déductions effectuées en tant qu'amortissements et réserves exonérées, dispositions réglées à l'article 36 de la nouvelle loi, surnommé « l'article de l'UCIB ».⁶⁴ Avec cet article, la loi légalise une pratique en vigueur, comme nous l'avons vu, depuis le milieu des années 1920: les taux d'amortissements déductibles fiscalement ainsi que les réserves et provisions exonérées sont définis en-dehors de la loi, par les autorités. Ce même article stipule, conformément aux dispositions adoptées au niveau fédéral et par la plupart des autres cantons,⁶⁵ que l'ampleur des déductions fiscales doit être « justifiée par l'usage commercial », ce qui ouvre

62 StAB, BB VII 709, Kantonale Wehrsteuerverwaltung, Belastung der Aktiengesellschaften, 13 décembre 1943.

63 StAB, V HIVBE 75, Verhältniskapital und Kapitalsteuerkapital der juristischen Personen, in: Mitteilungen des Kantonal-bernisches Handels- und Industrievereins, octobre 1945, p. 169–171.

64 StAB, V HIVBE 75, Weisungen an die Steuerbehörden betreffend die Abschreibungen, Rückstellungen und Reserven, in: Mitteilungen des Kantonal-bernisches Handels- und Industrievereins, février 1945, p. 29.

65 Leo Fromer, Die Kollision von Bundessteuerrecht mit kantonalem Steuerrecht. Kritik und Vorschläge zu einem schweizerischen Steuersystem, Basel 1943, p. 25–26.

la voie à des déductions encore plus généreuses. En effet, l'année suivant l'acceptation de la loi, le Gouvernement émet des directives qui élargissent encore les possibilités d'amortissements, avec des taux allant jusqu'à 35 %, et la possibilité de monter le niveau des réserves sur stocks exonérées jusqu'à 45 %. Ces déductions fiscales permettent aux sociétés de réduire non seulement l'ampleur de leur bénéfice et de leur capital imposables, mais aussi de faire baisser le taux d'imposition du bénéfice, puisque ce dernier résulte désormais, comme nous l'avons vu, du rapport entre bénéfice et capital imposables. Les capitalistes peuvent dès lors exploiter à fonds les possibilités, bien connues, de manipulations comptables qu'offre ce mode d'imposition des sociétés. La méthode la plus répandue est le «lissage» du bénéfice imposable.⁶⁶ Elle consiste à effectuer des réserves exonérées d'impôts importantes les années fastes, ce qui a pour conséquence de faire baisser le bénéfice imposable, puis à faire réapparaître ces bénéfices cachés lorsque les affaires vont moins bien. Ces opérations comptables permettent aux sociétés de se soustraire en partie – et en toute légalité – à la progressivité de l'impôt.

Enfin, l'UCIB obtient la déductibilité de l'impôt fédéral sur les bénéfices de guerre (IBG), suite aux interventions de deux de ses membres, Hans Winzenried et Willi Aebi, tous deux députés PAB au sein de la commission parlementaire.⁶⁷ Cette décharge fiscale, temporaire puisque l'IBG prend fin en 1946,⁶⁸ permet à l'industrie et au commerce d'économiser deux millions de francs d'impôts.⁶⁹

Dès le début de la phase d'élaboration de la refonte fiscale, le président de la section de la ville de Berne de l'UCIB Paul Rossy, par ailleurs directeur général et vice-président de la Banque nationale suisse, estime que

⁶⁶ Max Roth, *Die handels- und steuerrechtliche Abschreibung bei der Aktiengesellschaft*, Basel 1945, p. 81, 90–93; Walter von Ballmoos, *Les réserves latentes de l'entreprise*, Affoltern am Albis 1954, p. 39–40, 176–177.

⁶⁷ StAB, BB VII 708, Séance de la commission parlementaire, 12 janvier 1944.

⁶⁸ Sur l'IBG, voir: Olivier Longchamp, *Profits de guerre et fiscalité. L'impôt sur les bénéfices de guerre en Suisse durant la Deuxième Guerre mondiale*, in: *Traverse*, 13/1 (2006), p. 130–145.

⁶⁹ StAB, V HIVBE 10, PV du comité central de l'UCIB, 5 octobre 1945, p. 9.

l'UCIB ne doit en aucun cas donner l'impression que le commerce et l'industrie veulent se soustraire à leurs obligations fiscales. Cela nous donnerait une mauvaise image si lors d'une assemblée publique on disait que 'les riches messieurs de l'industrie et du commerce ne veulent pas assumer leur part des charges publiques'.⁷⁰

De plus, les exemples chiffrés relatifs à la décharge fiscale des banques sont supprimés des communications officielles. Si cette précaution n'était pas prise, ces exemples «auraient un effet défavorable sur la votation», selon les mots de Rudolf Kellerhals, président de la commission de recours et depuis peu président du Parti radical de la ville de Berne.⁷¹

Positionnement de la paysannerie

La réduction d'impôt dont bénéficient les milieux capitalistes est compensée par l'augmentation de la charge pesant sur les personnes physiques. Trois éléments indiquent que la paysannerie porte l'essentiel de cette progression, et donc que la refonte fiscale représente sous cet angle également l'application du projet élaboré de longue date par la bourgeoisie bernoise.⁷² Premièrement, la principale disposition de la réforme augmentant la contribution fiscale des personnes physiques est l'imposition du revenu de la paysannerie, jusqu'alors exonéré d'impôt. C'est certainement pour cette raison que la quasi-totalité des oppositions et abstentions à la nouvelle loi lors du vote final au Grand Conseil sont le fait de paysans.⁷³ Deuxièmement, dès 1945, l'application de la refonte fiscale, en particulier l'estimation du revenu

⁷⁰ StAB, V HIVBE 113, PV du comité directeur de la section de la ville de Berne de l'UCIB, 2 novembre 1942.

⁷¹ StAB, BB VII 708, PV des discussions entre la Banque cantonale, la Caisse hypothécaire et l'Association bancaire, 27 janvier 1944.

⁷² Il n'existe pas de statistique fiscale permettant de quantifier les transferts de charge fiscale entre groupes sociaux qu'opère la refonte fiscale. La paysannerie n'est pas impactée de manière homogène par la refonte fiscale, mais creuser dans cette direction m'éloignerait trop de l'objet de cet article.

⁷³ La loi est votée au Grand Conseil le 30 mai 1944 par 149 voix contre 8 (tous PAB, dont 6 paysans), avec 6 abstentions (tous PAB et paysans) et 30 absents.

agricole, suscite recours et protestations d'une partie de la paysannerie bernoise qui s'estime injustement traitée.⁷⁴ Troisièmement, Willi Aebi, Hans Winzenried et Walther Weyermann, membres du comité central de l'UCIB ayant joué un rôle de premier plan dans l'élaboration de la refonte fiscale estiment, trois ans après son entrée en vigueur, que «les véritables victimes [de cette refonte, n. d. a.] sont de toute évidence les agriculteurs».⁷⁵

Cependant, la paysannerie, qui représente environ un quart de la population, n'a pas rejeté massivement la nouvelle loi, puisque cette dernière a été acceptée par 85 % des voix lors de la votation du 29 octobre 1944. Le résultat de la votation suscite le commentaire suivant de la part du socialiste Hans Stettler: «Il faut reconnaître aux agriculteurs le mérite d'avoir accepté un système qui n'est plus aussi confortable pour eux».⁷⁶ Ce «mérite» s'explique principalement par l'engagement du PAB qui soutient auprès de la paysannerie le nouveau système fiscal. De fait, l'UCIB jouit d'une grande influence au sein de ce parti agrarien. Trois axes principaux sont avancés pour défendre la refonte fiscale auprès de la paysannerie.⁷⁷ Premier axe: la refonte fiscale est juste car la charge fiscale sera définie avant tout par le niveau de revenu.⁷⁸ Second axe: les dispositions d'application de la nouvelle loi seront favorables à la paysannerie. Enfin, la situation des paysans endettés s'améliorerait grâce à la réforme fiscale.

74 Rapport sur l'administration de l'État de Berne pour 1946, p. 317; Archives privées de la section du canton de Berne de l'UDC, 1.12.7 Protokolle 1944–47, PV de l'assemblée des délégués, 19 janvier 1946 et Rapport annuel de l'année 1946, p. 16.

75 StAB, V HIVBE 10, PV du comité central de l'UCIB, 4 septembre 1947, p. 8.

76 TGB, 28 février 1945, p. 251; sur l'étonnement provoqué par l'acceptation massive de la loi, voir également: Hugo Dürrenmatt, *Die Aktiengesellschaften im neuen bernischen Steuergesetz*, in: *Die Schweizerische Aktiengesellschaft (1944)*, p. 82–87, ici p. 82.

77 On retrouve ces axes dans deux articles écrits par le conseiller d'État PAB Hugo Dürrenmatt (Finances) spécialement pour convaincre la paysannerie. Hugo Dürrenmatt, *Neue Berner Zeitung*, 20 et 21 juin 1944.

78 Cet axe correspond à l'angle d'attaque esquissé deux ans plus tôt par Schaffner, membre de la direction de la société Wander, au sein de l'UCIB. Voir: StAB, V HIVBE 113, PV du comité directeur de la section de la ville de Berne de l'UCIB, 2 novembre 1942.

Positionnement des salariés

Le Parti socialiste, rejoint par les syndicats pour former un Comité d'action des ouvriers et employés, défend vigoureusement la refonte fiscale auprès des salariés, notamment en mettant en avant l'allègement de la charge fiscale dont ils bénéficieront grâce à l'augmentation des minima d'imposition et des déductions sociales.⁷⁹ Les publications socialistes en vue de la votation ne manquent par ailleurs pas de rappeler qu'en cas de refus de la nouvelle loi, les minima d'imposition baisseraient brusquement, puisque les ajustements effectués en 1942 ne sont valables que jusqu'en 1944. Cette limite avait précisément été exigée par l'UCIB dans le but de s'assurer du soutien des salariés à la refonte fiscale, ainsi que nous l'avons déjà expliqué plus haut.

Une opposition de gauche au projet de refonte existe néanmoins avec le Comité contre la pression fiscale injuste, animé par des militants du Parti du Travail (PdT), organisation politique alors en cours de constitution dans le canton de Berne.⁸⁰ Le Comité dénonce le fait que les gros profits sont épargnés par la refonte fiscale et exige une hausse beaucoup plus forte des minima d'imposition. Le PdT est seul à s'opposer à la refonte fiscale et ses forces sont très faibles face à celles de ses adversaires, ce qui contribue à expliquer la très forte acceptation par la population bernoise de la refonte fiscale. Les moyens mis en œuvre par l'État sont particulièrement importants, comme le souligne le Rapport sur l'administration de l'État de 1944:

L'Intendance de l'impôt a été soutenue très efficacement par la presse, laquelle à partir du 15 septembre 1944 a publié tous les articles qui lui furent remis, ce qui durant la dernière semaine avant la votation eut lieu dans une mesure presque excessive. Chaque semaine paraissaient au moins trois articles.⁸¹

79 StAB, BB VII 706, fourre: Steuergesetz-Revision. Propaganda, divers imprimés socialistes en vue de la votation.

80 Oberländer Tagblatt, 22 mai 1944; Der Bund, 4 septembre 1944, 23 octobre 1944.

81 Rapport sur l'administration de l'État, 1944, p. 202.

Le secret bancaire tient bon

Une autre mesure, prévue par le premier projet de loi du Gouvernement d'octobre 1943, aurait permis d'augmenter très significativement les recettes générées par les personnes physiques: la remise en cause du secret bancaire.⁸² Selon ce premier projet de loi, les autorités de taxation sont autorisées à demander aux contribuables de libérer les tiers du secret professionnel vis-à-vis des autorités fiscales. De plus, les débiteurs, catégorie dans laquelle les banques auraient pu se retrouver, et les assureurs ont un devoir de renseignement automatique envers les autorités fiscales. La Banque cantonale de Berne, qui redoute manifestement que la remise en cause du secret bancaire ne fasse fuir ses clients fraudant le fisc, est la première à monter au créneau. Elle craint en particulier que la disposition prévue par le Gouvernement «ne signifie rien d'autre que la levée du secret bancaire avec toutes ses conséquences» et demande que les passages incriminés soient supprimés «avant que sa consultation en commission parlementaire et ensuite au Grand Conseil ne suscite une inquiétude au sein du public qui serait tout sauf favorable au crédit de notre canton».⁸³ Cette demande, adressée à la Direction des finances, arrive un peu tard. Le projet de loi doit être examiné trois jours après par une commission parlementaire.⁸⁴ La volonté de préserver le secret bancaire de toute atteinte est partagée plus largement par les milieux capitalistes bernois, qui ne veulent évidemment pas d'une refonte

82 AES, A 21e BE Steuern Kanton Bern Broschüren 1939–1945, Antrag des Regierungsrates vom 5. Oktober 1943 (Gesetz über die direkten Staats- und Gemeindesteuern), articles 92 et 93. Le radical Rudolph Kellerhals, président de la commission de recours du canton de Berne (1936–1960) et membre de la commission d'experts qui a participé à l'élaboration du projet de loi, est peut-être à l'origine de cette disposition. Il avait écrit aux autorités fédérales le 27 novembre 1940 pour leur demander la levée du secret bancaire, voir: Honegger, Vergleichende Betrachtungen, p. 67–68. Cette lettre se trouve aux Sozialarchiv de Zürich, cote KS 336/57.

83 StAB, BB VII 709, Lettre de la Banque cantonale à la Direction des finances, 7 janvier 1944.

84 Cette commission parlementaire compte 15 députés, dont 6 PAB, 5 PSB, 2 Radicaux, 1 Jeune paysan et 1 Catholique conservateur. StAB, BB VII 708, PV des séances de la commission parlementaire pour la révision de la loi réglant les impôts directs cantonaux et communaux, 18 décembre 1943, 10 au 20 janvier 1944.

fiscale qui leur ferait payer de leur main droite ce que la gauche économise. Suite à l'intervention de Willi Aebi au sein de la commission parlementaire, le projet de loi est modifié de telle manière à ne porter d'aucune façon atteinte au secret bancaire.⁸⁵ Cet épisode montre que l'art. 47 de la loi fédérale sur les banques de 1934 sanctionnant la violation du secret bancaire ne représente peut-être pas un « seuil infranchissable », comme le soutient pourtant ultérieurement au Grand Conseil le radical Paul Flückiger, président de la commission parlementaire chargée de discuter du projet de loi.⁸⁶

Conclusion

La contre-offensive menée par les milieux capitalistes bernois suite au renforcement de l'imposition de leurs sociétés au sortir de la Première Guerre mondiale s'articule, dans un premier temps, autour de deux axes. Premièrement, ils multiplient les recours et stimulent un esprit antifiscal au sein de la population. Deuxièmement, ils bloquent au Grand Conseil l'élaboration d'un projet de réforme partielle visant à augmenter les minima sociaux. Ces pressions sont couronnées de succès. Elles débouchent sur une mutation de la fraude fiscale, la réduction de leur assiette fiscale passant désormais davantage par des déductions négociées avec les autorités, et moins par la fraude fiscale. En même temps, cette mutation n'est que partielle, puisqu'on observe également un assouplissement des contrôles fiscaux, ce qui signifie que la fraude fiscale regagne un peu de terrain.

Dans un second temps, la contre-offensive de la classe possédante mène à la refonte fiscale de 1944. La réforme s'inscrit dans la continuité des

⁸⁵ *Ibid.*, 17 janvier 1944. La modification est acceptée de justesse seulement, avec 7 voix contre 6.

⁸⁶ TGB, 1^{er} mars 1944, p. 164; sur la loi fédérale de 1934, voir: Sébastien Guex, *The Origins of the Swiss Banking Secrecy Law and Its Repercussions for Swiss Federal Policy*, in: *Business History Review* 74/2 (2000), p. 237–266. Il faut signaler que l'entrée en vigueur de la nouvelle loi coïncide avec l'introduction, au niveau fédéral, de l'impôt anticipé qui a pour conséquence de réduire la fraude fiscale sur les valeurs mobilières suisses; voir: Olivier Longchamp, *La politique financière fédérale (1945–1958)*, Lausanne 2014, p. 114–116, 141–142.

concessions obtenues les années précédentes, en renforçant les possibilités de manipulations comptables grâce aux déductions négociées. Mais la refonte fiscale de 1944 va aussi plus loin, puisqu'elle réalise un déplacement de la charge fiscale des milieux capitalistes vers la paysannerie. Ce vieux projet de la bourgeoisie bernoise ne peut être mené à bien que grâce à une conjonction de facteurs favorables: affaiblissement démographique de la paysannerie mais excellente situation économique de celle-ci, hégémonie des partis bourgeois renforcée durant la Deuxième Guerre mondiale et, enfin, inflation qui alimente la volonté de réforme fiscale du côté des salariés.

Les Archives cantonales vaudoises, quels accès pour quels documents fiscaux ?

Jérôme Guisolan

Which Tax Documents Can Be Found in the Archives of the Canton de Vaud, and How Can They Be Accessed?

The present contribution by the *Archives cantonales vaudoises* is based mainly on the archival tradition of the institution. After a brief historical overview of the development of the Vaud tax administration and a special focus on the central function of the receiver in the 19th century, it shows the evolution of institutional practices in connection with changes in the administration, and serializes the sources received. Finally, an overview of the various sources available in the cantonal archives is presented and the conditions for access to these sources are specified.

La présente contribution est consacrée à une présentation des documents fiscaux de l'Administration cantonale vaudoise. Après un très bref survol historique du développement de l'administration fiscale vaudoise et un éclairage particulier consacré à la fonction centrale du receveur au XIX^e siècle, elle montrera l'évolution des pratiques institutionnelles, en rapport avec les mutations de l'administration, et procédera à la sérialisation des sources accueillies. Enfin, nous discuterons les conditions d'accès aux sources de l'administration fiscale, de manière à proposer un éclairage particulier sur une nature de sources.

Dès lors que la production documentaire d'une administration dépend fortement de la structure de cette dernière, il paraît utile, en introduction, de donner quelques jalons historiques relatifs au développement de l'administration fiscale du canton de Vaud. C'est que le découpage du territoire lui-même a varié au cours du temps. Tout d'abord, un arrêté pris par le Petit Conseil le 27 juillet 1803¹ divise le canton en douze arrondissements de recette, remplacé par un nouveau découpage en districts en 1809.² Ce

1 Arrêté du 27 juillet 1803. Division du Canton en douze arrondissements de recette.

2 «Le Canton est divisé en autant d'Arrondissemens de recette qu'il y a de Districts.» Loi du 2 juin 1809 établissant autant d'Arrondissemens de recette qu'il y a de Districts dans le Canton.

découpage prévaut alors jusqu'à la fin du XX^e siècle, voyant au passage la création du commissariat cantonal des contributions en 1923³, avant que les Offices d'impôt de district, qui ont remplacé les Commissions d'impôts et recette en 2002, ne soient progressivement réunis. Il subsiste huit bureaux d'Offices d'impôt en 2020. Mais l'architecture reste la même que celle qui prévalait lors des commissions d'impôt et recette de district, à savoir l'Administration cantonale des impôts – anciennement le commissariat cantonal des contributions et commission centrale – qui chapeaute des Offices d'impôt. Cette évolution se marque également dans les effectifs de l'administration fiscale. Ceux-ci passent ainsi de 12 en 1803, à 19 en 1809, 76 en 1862,⁴ 82 en 1886,⁵ pour augmenter véritablement au XX^e siècle avec l'accroissement et la complexification de la matière. En 2020, quelque 750 postes de travail à temps plein répartis sur 828 personnes sont dévolus au fonctionnement de la Direction générale de la fiscalité.

Pour illustrer les mutations historiques profondes qu'a connues l'administration fiscale vaudoise, il nous paraît intéressant de dresser un portrait du receveur au XIX^e siècle. L'étude de cette fonction permet en effet de donner la mesure des évolutions intervenues depuis lors à travers la professionnalisation, l'augmentation des effectifs et la standardisation des procédures de taxation.⁶

3 Loi du 24 janvier 1923 sur la fortune et le produit du travail.

4 95 en comptant les conservateurs des charges et hypothèques.

5 Ces chiffres ne comprennent naturellement pas les employés engagés par le receveur lui-même.

6 Même s'il existe une Histoire illustrée de l'administration cantonale vaudoise 1803–2007, publiée en 2010 par Gilbert Coutaz, de même que les textes préparatoires à cette publication figurant en seconde partie des rapports annuels de l'institution des années 2005 à 2007, et même si la norme descriptive internationale utilisée par l'institution implique la rédaction d'un historique du producteur d'archives, la rédaction d'une véritable histoire de l'administration fiscale n'a pas encore été entreprise. On trouvera aussi quelques informations sur cette histoire dans: Olivier Longchamp, *L'introduction de l'impôt mobilier dans le canton de Vaud*, Mémoire de licence, Lausanne 2011; Florent Miserez, *La loi vaudoise d'impôt sur la fortune et le produit du travail*, Mémoire de maîtrise, Lausanne 2016.

Un rôle particulier dans l'histoire de la fiscalité: le receveur

Dans chacun des arrondissements de recette, dès 1803, un receveur, nommé par le Petit Conseil et en tout temps révocable, est responsable de la gestion fiscale de l'arrondissement. Percevant une indemnité fixe et un escompte sur les sommes perçues, mais aucune vacation ou remboursement de frais, il est « débité[s] en entier de l'impôt ».⁷ C'est la raison pour laquelle il doit fournir des cautions et être assermenté. Il opère alors les perceptions et les paiements pour le compte du canton dans son arrondissement. Ses comptes sont envoyés annuellement au Département des finances et le Petit Conseil vérifie la tenue de sa caisse. Il peut engager, à ses frais, du personnel pour l'aider dans ses tâches, lesquelles comprennent le déplacement dans chaque commune pour l'encaissement de l'impôt foncier du montant duquel il a été débité. À cet effet, il établit, encore à ses frais, le rentier des cotes (soit l'index des cotes d'impôt par personne) de tous les contribuables qu'il doit remettre à son successeur lors de son remplacement. Bien entendu, il lui est loisible de monnayer ce document. En cas de différend, son prix est déterminé par le Petit Conseil.⁸

Certains receveurs travaillaient-ils depuis chez eux ou étaient-ils au contraire devenus entièrement itinérants? Toujours est-il qu'en 1809, la nouvelle loi spécifie que le receveur doit disposer d'un bureau au chef-lieu du district.⁹ En dépit de ces évolutions, l'expérience continue de montrer les limites de ce système introduit lors de la création du nouvel État cantonal en 1803. Les instructions données aux receveurs connaissent donc une mise à jour complète en 1822. Leurs attributions se complexifient et de nouveaux éléments sont précisés. Ainsi les receveurs sont désormais dépositaires d'une

⁷ Sous-entendu de l'impôt foncier. Voir à ce propos: Archives cantonales vaudoises (désormais ACV), K X a 8, Impôt foncier: Réclamations.

⁸ Arrêté du 27 juillet 1803. Division du Canton en douze arrondissements de recette; Arrêté du 27 juillet 1803. Instructions pour les Receveurs d'arrondissement. Voir également ACV, K X a 5/1, Receveurs de l'État: fixation des traitements, révocations, détournement des deniers.

⁹ Loi du 2 juin 1809 établissant autant d'Arrondissemens de recette qu'il y a de Districts dans le Canton.

copie des plans cadastraux. «Ces documents sont propriété de l'État entre leurs mains. Ils doivent les tenir sous clefs, dans une armoire, en choisissant pour cet effet un emplacement bien sain et à l'abri de toute humidité.»¹⁰ En effet, dans un but fiscal de facilitation de la perception de l'impôt foncier, le receveur inscrit alors les mutations dans le registre du cadastre duquel il devient *de facto* responsable. On remarque que le cadastre poursuit alors une visée essentiellement fiscale et qu'il ne vaut pas comme preuve de propriété avant 1886.

Parallèlement, les conditions financières s'améliorent. Le successeur du receveur doit lui verser une indemnité lors de son remplacement. Et des vacations sont désormais prévues, notamment lorsque le receveur est appelé à représenter l'État. Par contre, les frais non spécifiés dans le règlement restent à la charge du receveur. La défalcation est de même limitée dans le temps et admise sous réserve de justification de la diligence du receveur.¹¹

L'aspect financier revient pourtant déjà sur le tapis en 1838. Le Conseil d'État agit alors par décret remplaçant la loi de 1809 «[v]oulant régler le traitement des Receveurs de district d'une manière mieux proportionnée avec leurs occupations respectives».¹² Un traitement fixe et annuel est alors institué, de même qu'une provision sur leurs perceptions. Toutefois, revers de la médaille, l'article 4 précise:

Sur ces indemnités, les Receveurs doivent faire à leurs frais, périls et risques, soit par eux-mêmes, soit par leurs agens, dont ils sont responsables, toutes leurs perceptions et recouvrements, soit dans les Communes pour l'impôt foncier, soit dans leurs bureaux, ainsi que les paiemens qui sont assignés sur leurs recettes. Ils doivent supporter tous les frais de personnel, de matériel, de chauffage et d'éclairage de leurs bureaux.¹³

Dans la foulée, en 1840, conséquence de l'entrée en vigueur du Code civil vaudois du 1^{er} juillet 1821, un poste de Conservateur des charges immobilières nommé par le Conseil d'État est créé dans chaque district, avec un

10 Règlement pour les receveurs de districts du 23 mars 1822.

11 Règlement pour les receveurs de districts du 23 mars 1822.

12 Décret du 27 décembre 1838 sur les traitements des Receveurs de district.

13 Décret du 27 décembre 1838 sur les traitements des Receveurs de district.

bureau au chef-lieu pour y inscrire les actes grevant les immeubles du district.¹⁴ Il s'agit d'un premier pas vers la distinction du cadastre et de la fiscalité.

L'année 1862 voit une modification importante du système fiscal avec l'apparition de l'impôt sur les capitaux mobiliers et le produit du travail, instituant la déclaration d'impôt.¹⁵ Dans chaque district, une commission de trois membres nommés par le Conseil d'Etat établit le tableau des personnes indiquant le montant de la fortune mobilière et le montant à payer. Transmis au receveur, ce tableau sert à la perception de l'impôt.¹⁶

Le bouleversement de ce système intervient en 1886 avec l'entrée en vigueur successive de pas moins de six nouvelles lois.¹⁷ De cet arsenal législatif découle le passage du cadastre fiscal au cadastre foncier. En effet, c'est désormais le conservateur des droits réels qui détient les documents cadastraux, endossant également le rôle du conservateur des charges immobilières. Nommé par le Conseil d'Etat duquel il dépend,¹⁸ il a son bureau au chef-lieu de district tout comme le directeur du cadastre nommé en parallèle. Il doit alors fournir au receveur les informations nécessaires à la perception des droits de mutations et de l'impôt foncier.

Au niveau fiscal, en sus d'une commission par district, une commission centrale est instituée. Le rôle et les attributions des receveurs, désormais

14 Loi du 24 décembre 1840 sur le contrôle des charges immobilières.

15 Longchamp, L'introduction de l'impôt mobilier; Olivier Meuwly, Démocratie directe et fiscalité. Entre contrôle et extension de l'État en Suisse au XIX^e siècle, in: *Revue suisse d'histoire* 70/1 (2020), p. 12 et 16–17.

16 Loi d'impôt sur la fortune mobilière du 21 août 1862. Sur l'impôt mobilier et son successeur, voir ACV, K X a 134–197, 391–419, Impôts. Puis, sous les cotes K X d, S et SB.

17 Loi du 20 janvier 1882 sur l'inscription des droits réels immobiliers, Loi du 30 août 1882 sur le cadastre, Loi du 31 août 1882 pour la mise en vigueur de la loi sur l'inscription des droits réels immobiliers, Loi du 6 mai 1886 concernant l'entrée en vigueur des lois sur l'inscription des droits réels et sur le cadastre, Loi d'impôt du 21 août 1886 sur la fortune mobilière et sur la fortune immobilière, Loi du 26 novembre 1886 sur les receveurs avec son Règlement du 9 mai 1888 pour les Receveurs de district.

18 L'inspection des bureaux du Registre foncier se fait désormais par le Département de justice et police et non plus par le Département des finances. Art. 113 de la Loi du 20 janvier 1882 sur l'inscription des droits réels immobiliers.

nommés pour quatre ans et rééligibles, même s'ils restent révocables, évoluent aussi. Ils sont chargés «de faire, à leurs frais, toutes les perceptions et tous les paiements ordonnancés par l'autorité compétente. [...] Dans les limites de leurs attributions, ils sont mandataires légaux de l'État, dont ils soignent les intérêts.» Nouveauté, à l'article vingt, ce sont désormais les receveurs qui «calculent la cote d'impôt de chaque contribuable en faisant application du taux fixé par la loi annuelle aux données de ces rôles [...]». Se diversifiant au passage, ils vendent alors le recueil des lois et autres ouvrages ainsi que la carte du canton dans leurs bureaux dont l'horaire d'ouverture est officiellement fixé. Par ailleurs, ils adressent désormais au contribuable un bordereau de ses primes d'assurances et un second bordereau de ses impôts foncier et mobilier. Autre innovation véritable: les documents à tenir par les receveurs, dont le nombre s'accroît significativement, «leur sont fournis gratuitement par l'État». Mais, «[d]ans les cas de maladie, service militaire ou autres de force majeure, les receveurs sont tenus de pourvoir à leurs frais et sous leur responsabilité au service de leur bureau et de faire agréer leur remplaçant par le Département des Finances.»¹⁹

Pourtant, en 1892 déjà, une nouvelle loi sur les receveurs²⁰ est promulguée. À nouveau, des dysfonctionnements ont dû apparaître,²¹ puisque l'article quatre stipule que «les receveurs ne peuvent accepter de fonctions salariées, ni s'intéresser à des entreprises commerciales, industrielles et financières sans l'autorisation du département des finances.» De même, l'article huit précise désormais que les locaux des receveurs doivent être agréés par le Département des finances. Enfin, l'article neuf voit figurer le texte de la promesse que les receveurs doivent depuis lors déclamer avant d'entrer en fonction. Sans doute pour contrebalancer financièrement les nouvelles injonctions, l'article 18 prévoit désormais qu'en sus d'un traitement personnel, le receveur reçoive une allocation pour employés et frais de bureau. Enfin, le bordereau envoyé aux contribuables est maintenant unique,

19 Article 120 du Règlement du 9 mai 1888.

20 Loi du 24 novembre 1892 sur les Receveurs.

21 Peut-être conséquence directe de l'affaire Vessaz, du nom du receveur de Lausanne Antoine Vessaz impliqué dans des opérations financières de grande ampleur.

conformément à l'article 86 du Règlement du 8 novembre 1895 pour les receveurs de district.²²

Le rôle de receveur poursuit son évolution par la suite, notamment dans le cadre de la loi du 24 janvier 1923 sur la fortune et le produit du travail.²³ Finalement, la loi du 9 décembre 1947²⁴ introduit le préposé aux impôts, lequel préside la commission d'impôt. L'administration cantonale des impôts exerce alors la direction et la surveillance des commissions d'impôt.

Notons enfin qu'au niveau de la production documentaire, si en 1803, le receveur doit tenir à jour, outre un livre de compte annuel, un rentier des cotes des contribuables pour chaque commune de leur arrondissement, le nombre de documents se multiplie au cours du temps. Les lois promulguées au XX^e siècle sont plus techniques et ne décrivent même plus les types de documents produits. Par ailleurs, depuis 1954, la mécanisation des processus a débuté, conduisant par la suite à l'informatisation des données. L'évolution la plus perceptible pour le citoyen est la déclaration d'impôt. Introduite en 1862, celle-ci est dématérialisée depuis la période fiscale 2011. Bien entendu, le citoyen peut continuer de faire parvenir sa déclaration sous forme analogique mais, sur les quelque 480'000 contribuables vaudois, seuls 139'672 d'entre eux ont rempli leur déclaration sur papier en 2019. Ils étaient encore 157'079 l'année précédente.²⁵

La politique d'acquisition des Archives cantonales vaudoises

Forts de ces éléments contextuels, nous pouvons à présent nous pencher sur la politique d'acquisition établie par les Archives cantonales vaudoises concernant les sources fiscales. Il s'en dégage un constat remarquable, mais

22 Sur le receveur, sa fonction et les difficultés de sa tâche, voir ACV, SB 163/28, Ed. Reber (ancien receveur de Payerne): Les receveurs de l'État de 1885 à 1950.

23 Miserez, La loi vaudoise.

24 Loi du 9 décembre 1947 modifiant les dispositions d'application (titre VIII) de la loi d'impôt sur la fortune et le produit du travail du 24 janvier 1923.

25 24 Heures, Vaud adopte gentiment la déclaration 2.0, en 2020, 20 janvier 2020, en ligne sur: <http://www.24heures.ch> (10.02.2021).

qui n'est pas l'apanage de cette nature de sources; c'est le cas pour toute la production administrative. Absentes pendant un siècle et demi, les premières traces d'une politique d'acquisition de sources fiscales aux Archives cantonales vaudoises datent de 1946 seulement. Il s'agit de la «circulaire n°38 du Secrétariat général du Département des finances»²⁶, laquelle stipule le versement de certains types de documents aux Archives cantonales. L'administration semble donc avoir jusque-là déterminé seule ce qui serait versé ou non aux Archives. D'ailleurs, en 1954, un rapport adressé au chef du Département des finances par l'administration relève qu'aucune disposition légale ne régit la conservation des archives fiscales,²⁷ tandis qu'en 1965, l'Administration fédérale des contributions confirme «qu'il suffit de conserver pendant dix ans les comptes courants tenant lieu de registres de perception.»²⁸ En 1978, une nouvelle circulaire [non datée]²⁹, émanant cette fois-ci des Archives cantonales vaudoises mais établie de concert avec l'administration fiscale, annule et remplace la précédente. Le premier calendrier de conservation mis sur pied conjointement par l'Administration cantonale des impôts et les Archives cantonales vaudoises est finalement établi en 2003. Cet instrument tient alors compte notamment des données publiées par le Service cantonal de recherches et d'information statistiques, du «Guide pratique de gestion des archives communales du canton de Vaud» (1999), ainsi que de la recommandation de la Commission de coordination de l'Association des archivistes suisses concernant les documents relatifs aux impôts.

La Direction générale de la fiscalité comprend également le Registre foncier depuis 2014. Plus précisément, elle comprend à nouveau le Registre

26 ACV, Dossier de l'Administration cantonale des impôts. Cette circulaire se fonde sur les art. 69 et 123 du règlement 3 juillet 1936 pour les receveurs de districts. Ce règlement préconisait la bonne tenue des archives avant de les transmettre au Département. À noter qu'une recherche plus avant, au-delà de ce dossier, n'a pas permis de découvrir des éléments antérieurs à la circulaire.

27 *Idem*. Ce rapport conclut: «En bref, le seul problème véritable que soulève la conservation des archives fiscales est un problème de place [...]. L'essentiel est que nous mettions sur pied, lors du déménagement, un plan de classement simple et pratique.»

28 *Idem*.

29 *Idem*. La circulaire peut être datée par les documents entourant son établissement.

foncier puisque, comme nous l'avons expliqué précédemment, le Registre foncier était de fait rattaché à l'administration fiscale jusqu'en 1886, avant d'être rapproché du cadastre au XX^e siècle.

A ce titre, le premier élément notable concernant la gestion des documents a lieu en 1798, lorsqu'une délégation vaudoise se rend à Berne pour se faire remettre les documents concernant le territoire. Si durant le XIX^e siècle, aucune évolution n'est à signaler à ce sujet, au XX^e siècle en revanche, des versements ont été opérés par la Direction du cadastre et les Registres fonciers. Tout d'abord, par un Arrêté du Conseil d'État du 22 janvier 1946³⁰, les anciens registres et autres documents antérieurs à 1803 sont versés aux Archives cantonales. Mais l'action principale est effectuée en 1965, ensuite d'une circulaire du 24 septembre 1964 adressée aux conservateurs du Registre foncier par la Direction du cadastre.³¹ Le document parle alors d'épuration, la date du 1^{er} avril 1898 devant servir de ligne de partage entre ce qui serait versé et ce qui demeurerait dans les bureaux. «Ce sera aussi l'occasion de savoir ce qui se trouve dans nos diverses archives de district en procédant à l'établissement d'un inventaire complet et systématique.»³² La liste doit alors respecter un ordre et une nomenclature définis par les Archives cantonales. «Il est bien entendu que les documents qui seront transférés petit à petit aux Archives cantonales ne doivent pas être considérés comme retirés de la circulation définitivement, bien au contraire, ils restent à la disposition de tous les intéressés. Le changement de lieu vise essentiellement une conservation plus durable.»³³

Les évaluations sont ensuite réalisées lors des propositions de versement à partir de 1990, essentiellement dans le cadre du mouvement de fermeture des bureaux de district. En l'espèce, étant donné le type de documents et

30 Arrêté du 22 janvier 1946 ordonnant la remise aux Archives cantonales des anciens registres et autres documents du gouvernement antérieurs à 1803. En mars de la même année, la circulaire 392 concernant la récupération du papier précise que «les documents cadastraux proprement dits ne peuvent en aucun cas être remis pour la récupération». ACV, Dossier de l'Inspectorat du Registre foncier.

31 *Idem.*

32 *Idem.*

33 *Idem.*

l'obligation légale imposée, l'entier des documents d'opération a été conservé.

En 2010, un calendrier de conservation du Secrétariat général du Département des finances et des Relations extérieures, lequel comprenait alors l'Office du Registre foncier, est signé. Il est révisé en 2011 à la demande de l'Inspectorat du Registre foncier. Il va dans le sens d'une conservation intégrale des documents d'opération.

Les sources collectées

Une recherche plein texte dans la base de données des Archives cantonales vaudoises en ligne³⁴ avec le terme «impôt» débouche sur 1323 résultats. La même recherche effectuée avec le terme «fiscalité» mène à 69 résultats. On obtient de même 1469 résultats pour une recherche «impôt» dans le champ intitulé et 565 résultats pour une recherche «impôt» dans le champ contenu. Bien entendu, il existe d'autres documents concernant les impôts, repérables sous des vocables différents (recette, etc.). Les fonds principaux sont la sous-section K X du Département des finances (K Xa Généralités et K X d Impôts), puis les fonds des Commissions d'impôt et recette de district (S et SB), de même que l'Administration cantonale des impôts (cotes SB) et le département de tutelle (cotes S et SB). Concernant le Registre foncier, les fonds principaux sont les Gd, Gf, Ge, puis les Registres fonciers de districts ou issus de regroupements de bureaux (cotes S et SB). Et il convient de ne pas oublier les archives communales, lesquelles sont conservées dans les communes.

Sans surprise, l'essentiel des documents à caractère fiscal conservés en fonds officiels provient de l'actuel Département des finances et des relations extérieures et de ses prédécesseurs. Cela comprend ainsi l'Administration des impôts directement, mais également le Registre foncier, soit l'actuelle Direction générale de la fiscalité, et le Secrétariat général. Mais on peut trouver des documents intéressant la fiscalité également dans les versements des préfectures (K VI 62, K VI d 1 et K VI e 85 et 126), les documents du Conseil

34 <http://www.davel.vd.ch> (15.03.2020).

d'Etat (K III 6/3-4 et 76-77), de même que dans les autres départements et même l'Ordre judiciaire si l'on pense aux inventaires au décès par exemple.

Les documents ainsi conservés recourent en partie les choix effectués par la politique d'acquisition, décidée ou imposée par l'administration. Toutefois, on peut remarquer de nombreux documents entrés qui n'ont pas fait partie de ladite politique. A l'inverse, tous les documents visés par la politique n'ont pas été versés. C'est particulièrement le cas des rôles d'impôt. Au cours du XX^e siècle, plusieurs Recettes puis Offices d'impôt de district n'ont ainsi jamais versé de documents aux Archives cantonales, ni sollicité ces dernières pour une élimination d'ailleurs. Cette situation s'améliore au XXI^e siècle avec la mise sur pied du premier calendrier de conservation en 2003 et la création d'un poste d'archiviste d'unité au sein de la Direction générale de la fiscalité à la fin de la première décennie, poste pérennisé en 2015.

Du côté du Registre foncier, les documents versés englobent tous les documents d'opération des bureaux. Les versements effectués après celui de 1965, intervenu sur la base de la liste de 1964, vont au-delà de celle-ci pour des raisons juridiques. Ils sont également complétés par des séries (Gg et Gh) reçues par le biais du Département. Ces documents permettent l'accès à la valeur du bien, son estimation fiscale, le gain immobilier réalisé, à la perception des droits de mutation. Ils montrent l'apparition d'un impôt territorial cantonal au tournant du XIX^e siècle, comme de l'impôt pour le phylloxéra, par exemple, destiné à financer des aides et des mesures contre cet insecte très nuisible à la culture de la vigne à la fin du même siècle.

Mais on trouve également des documents concernant la fiscalité dans les fonds privés et para-administratifs. Il s'y trouve des documents particuliers et très différents des éléments figurant dans les fonds officiels. Ainsi on découvre un manuscrit intitulé *But et origine des impôts* (env. 1860) (P Blanc 1) ou les fonds des partis qui contiennent des éléments politiques relatifs aux débats provoqués par les questions fiscales. Mais il existe bien entendu également des fonds privés renfermant des éléments concernant les impôts eux-mêmes, comme en témoignent les cotes P Charrière de Sévery Aba 486-506. Il existe aussi des déclarations d'impôt sous forme papier de particuliers du XX^e siècle, sources d'autant plus intéressantes qu'au niveau de l'administration, les déclarations d'impôt ne sont pas conservées. La présence de tels documents fiscaux dans les fonds privés peut sembler étonnante. Les

particuliers ont en effet parfois constitué des historiques fiscaux au sein de leur famille, ou simplement conservé les documents usuels. La présence de ces documents s'explique aussi par une conjonction de facteurs conduisant à des donations et des dépôts aux archives publiques et à la conservation de documents ayant parfois peu de relations avec le reste du fonds auquel ils appartiennent. Concernant le Registre foncier, les documents les plus manifestes dans les fonds privés sont les actes d'acquisition de propriété dans les fonds de famille ou d'entité économique.

Si nous avons essayé d'établir une typologie des documents, nous avons par contre renoncé à quantifier le poids relatif des différentes catégories. En effet, le résultat n'aurait été que trompeur, une cote pouvant se traduire au rayon par un nombre de documents très variable. Partant, la typologie suivante a été établie. Le terme de la typologie est suivi d'exemples de documents.

Administration cantonales des impôts

- Organisation: réformes fiscales, motion, lois, révisions, recours, fiscalité internationale, études et projets, rapports, organisation, historique, amnistie
- Contribuables: désignations, rôles
- Impôts
 - Impôt cantonal: impôt cantonal, impôt sur la fortune et le travail, impôt mobilier
 - Foncier: impôt foncier, droits de mutation
 - Défense: taxe militaire, contribution fédérale de crise, impôt de défense nationale, nouveau sacrifice, centime pour le travail
 - Impôts divers: droit de timbre, impôt tabac/boisson/chiens/animaux
- Information: PV Commission d'impôt, autres PV, circulaires, correspondance
- Comptabilité: comptes receveurs, journal, fiches de compte, défalcatons, listes de frais, assurances, caisse, ferme et locations, fonds
- Divers: carte du canton, tableau des forêts communales, flottage, avis de décès, recherches d'adresses

Registre foncier

- Liste: journal
- Comptabilité: registres des droits de mutation
- Documents de repérage: cottets³⁵, sommaires, répertoires divers, fiches cottets
- Inscriptions: cadastres, cadastres transitoires, registres d'estimation fiscale, contrôle de charges, foncier feuillet, ancien feuillet, feuillet fédéral, procès-verbaux de la commission de servitude, phylloxera
- Documents de mutation: désignations, actes translatifs de propriété, onglets des charges et hypothèques, onglets de pièces justificatives
- Plans: plans cadastraux, plans spéciaux, plans de cercle, plans de mutations
- Information: copies-lettres, circulaires, inventaires du bureau

Fonds privés

- Bordereaux: reçus et quittances d'impôt, décisions de taxation, bordereaux, recours
- Types d'Impôts: déclarations d'impôt, impôt sur le chiffre d'affaires (ICHA), impôt anticipé, gains immobiliers, foncier, bénéfice de guerre, à la source, etc.
- Politique: procès-verbaux, argumentaires, projets de loi, révisions, initiatives, calculs et projections
- Imprimés: lois, arrêtés, placards et imprimés
- Information: correspondance diverse
- Formation: cours «comment remplir sa déclaration», petit guide
- Divers: manuscrits, une chanson

La situation réelle ne reflète donc pas celle qui devrait prévaloir sur le papier. Les calendriers de conservation appuyés par la loi du 14 juin 2011 sur l'archivage (LArch) puis les futurs référentiels de conservation engendrés par la nouvelle gouvernance documentaire à venir devraient donc permettre

35 Il s'agit d'un registre de propriétaires.

de clarifier la situation au niveau des fonds officiels, tandis que les fonds privés, tributaires de la volonté citoyenne, peuvent voir leur forme, leur quantité et leur qualité infléchie tant par la politique institutionnelle que par la volonté citoyenne.

L'accès aux sources collectées

Iconoclaste pour certains, lapalissade pour d'autres, la question fondamentale est de savoir à quel moment les documents détenus par l'Administration cantonale des impôts sont consultables librement. En effet, si la consultation des documents produit par le Registre foncier appelle moins de commentaires, c'est parce que la situation juridique des documents est plus évidente. L'application de la LArch combinée à celles de la loi du 24 septembre 2002 sur l'information (LInfo), de la loi du 9 octobre 2012 sur le registre foncier (LRF) et de la loi du 29 juin 2004 sur le notariat (LNo) rend la plupart des documents consultables après le délai usuel de 30 ans stipulé par la LArch, le solde étant accessible à l'échéance d'un délai de 50 ans. Mais qu'en est-il des documents de l'Administration cantonale des impôts? Quels sont les délais et les modalités en vigueur? La problématique des données personnelles est entendue par l'application de la LArch qui satisfait à la loi du 11 septembre 2007 sur la protection des données personnelles (LPrD). Par ailleurs, les documents fiscaux ne contiennent d'ordinaire pas de données personnelles sensibles au sens de la LPrD, sauf si les documents en question indiquent que la personne a reçu des prestations sociales ou a fait l'objet de poursuites, par exemple. Dans la constellation des lois, c'est donc bien la couverture du secret fiscal (art. 157 LI, Loi du 4 juillet 2000 sur les impôts) qui est à définir, l'art. 12 al. 5 de la LArch et l'art. 15 LInfo réservant les dispositions d'autres lois. Et c'est à la Direction générale de la fiscalité qu'il appartient de déterminer l'étendue du secret fiscal de même que sa portée dans le temps, alors même que l'accès aux éléments imposables d'autres contribuables est prévu, mais de manière ponctuelle, par l'art. 184 LI. Dans le cadre de l'accès aux documents historiques de la fiscalité, il importe de pouvoir déterminer une solution pragmatique qui respecte le secret fiscal sans pour autant interdire complètement la recherche dans un domaine encore peu défriché.

Conclusion

Lors de la naissance du système fiscal cantonal, les revenus de l'État sont centrés sur le sol et l'impôt foncier. Le rôle du receveur est alors primordial puisque l'entier du système de perception repose sur lui, y compris les contraintes organisationnelles et de personnel. Dès l'émergence d'un impôt sur le produit du travail et sur la fortune mobilière, le système est repensé et la tenue du cadastre n'est progressivement plus attribuée au receveur. Après la césure de 1886, le rôle de ce dernier poursuit ensuite son évolution avec une intégration dans l'organigramme de l'État, peut-être parce que la fonction est mieux définie.

Suite à ces considérations historiques, si des lacunes documentaires ont pu naître d'un vide juridique, d'un déficit de procédure et d'un manque de considération de documents ayant pourtant parfois encore une valeur légale, un arrêté a interdit en 2001 l'élimination documentaire non autorisée par les Archives cantonales et dès 2012 la LArch a déployé ses effets, poursuivant la généralisation des calendriers de conservation. Depuis 2013, le préposé aux archives de l'Administration cantonale des impôts puis de la Direction générale de la fiscalité met ainsi à jour et complète le calendrier de conservation de 2003 par règle de conservation. Cela permet d'entrevoir sa révision, puis une harmonisation avec celui du Registre foncier.

En parallèle, la consultation des documents de l'Administration cantonale des impôts doit être réglée dans le respect de la législation, par la détermination de la Direction générale de la fiscalité, notamment concernant l'interprétation qui doit être faite du secret fiscal, la circonscription de ce qu'il englobe, et en fixant une durée à son maintien. Partant, si la collecte et la conservation des sources pour permettre l'anamnèse des générations futures sont une chose, l'accès à ces documents conservés en est bel et bien une autre.

Sources historiques et textes législatifs pour une histoire de la fiscalité en Valais (XIX^e-XX^e siècles)

Denis Reynard

Historical Sources and Legislative Texts for Tax History in the Canton of Valais (19th and 20th Centuries)

The history of taxation in the canton of Valais has yet to be written. The fiscal documents and archives have not been much used for historical research. Although they are little-known and, in some cases, difficult to access, they do exist.

This article aims, in the first part, to present Valais tax legislation and its evolution since the «French» period. This also allows for understanding the implementation of the tax administration and its functioning. The aim of the second part of the article is to give an overview of the Valais tax documentation kept in the State Archives of Valais and in the archives of the municipalities, to describe its typology and content and to outline its potential for historical research.

L'histoire de la fiscalité dans le canton du Valais doit encore être écrite. Les sources fiscales elles-mêmes n'ont que trop peu souvent été utilisées pour des recherches historiques. Bien qu'elles soient peu connues et, pour certaines, difficiles d'accès, elles existent pourtant. De même, la législation en matière fiscale, foisonnante, n'a pas fait l'objet d'une étude systématique.

Cet article a pour objectif, dans une première partie, de présenter la législation en matière fiscale et son évolution en Valais depuis la période «française», soit depuis 1798.¹ En filigrane, il est également possible de suivre et de comprendre la mise en place de l'administration fiscale du canton et son fonctionnement. Dans une seconde partie, il s'agit de donner un

1 Il serait très intéressant d'étendre la recherche aux périodes antérieures et d'analyser l'organisation administrative et fiscale mise en place à travers le temps. Les archives fiscales du Valais savoyard (XIII^e-XV^e siècles), par exemple, sont très riches en raison de la mise en place par les autorités savoyardes d'un maillage administratif serré, qui est unique pour la période médiévale. Pour l'Ancien Régime, l'ancien archiviste cantonal Bernard Truffer a récemment entrepris des recherches sur le système des finances et notamment la question fiscale (présentation orale lors de l'assemblée générale de la Geschichtsforscher Verein Oberwallis de 2017, pour l'heure non publiée; voir *Blätter aus der Walliser Geschichte*, L (2018), p. 258). Ces premières recherches mériteraient d'être poursuivies.

panorama de la documentation fiscale valaisanne conservée aux Archives de l'Etat du Valais et dans les archives des communes, d'en décrire la typologie et le contenu et d'en esquisser le potentiel pour la recherche historique. Nous nous attachons surtout à l'étude de la fiscalité directe, qui revêt une importance de plus en plus forte au cours des XIX^e et XX^e siècles.

La législation fiscale et l'évolution de la fiscalité en Valais (XIX^e–XX^e siècles)

La législation d'un État ou d'un canton est une des sources essentielles – et peut-être la plus évidente – lorsqu'on s'attelle à comprendre son fonctionnement et son organisation.² L'étude systématique ou à tout le moins méthodique des textes législatifs paraît, en tous les cas, indispensable dans un premier temps. Dans le cas de la fiscalité en Valais, elle permet de fixer les jalons de son évolution, de dessiner les grandes étapes et les tournants de son histoire, de suivre la mise en place des outils pour la taxation et la perception des impôts, de rencontrer enfin les fonctionnaires qui sont dévolus à ces tâches. Cette étude permet aussi de comprendre, parfois en filigrane des lois, les liens avec l'histoire de la Confédération et les influences de celle-ci sur l'histoire cantonale.

Dans le cadre de cette contribution, nous avons procédé à un dépouillement systématique de tous les textes législatifs et réglementaires ayant un lien avec la fiscalité directe, le système de taxes et d'impôts et, en dernier lieu, avec les finances du Canton, ces différents domaines étant étroitement liés. Cette démarche a débouché sur l'établissement d'une liste des textes les plus importants, dont certains sont présentés et commentés ici (cette liste est donnée en annexe du présent article).

2 La législation cantonale valaisanne est publiée dans le *Recueil des lois, décrets et arrêtés du canton du Valais*, dès 1802. Ce *Recueil* est accessible en ligne : https://lex.vs.ch/app/fr/change_documents (20.02.2021). Dans le présent article, nous renvoyons de manière abrégée à la version imprimée des lois, de la manière suivante: RL (pour *Recueil des lois*), suivi des dates des textes de lois contenus dans le volume, de la date de publication et des pages concernées.

Suite à l'instauration de la République helvétique en 1798, la Constitution acceptée en diète à Aarau le 12 avril 1798 fixe des règles centralisées de gestion, notamment en termes de finances et de fiscalité. Le Valais s'y rallie entre 1798 et 1802, avant d'accéder à un statut de république indépendante dès août 1802, tout en demeurant sous l'influence constante de la France.

Au niveau national, la loi fiscale du 17 octobre 1798 introduit une série d'impôts directs et indirects inédits, sur la fortune mobilière et immobilière (impôt sur le capital, impôt foncier, taxe d'habitation), mais aussi un impôt de succession, des droits de mutation, un droit de timbre et des taxes sur le commerce en gros, sur les boissons vendues au détail et sur le luxe (chiens de chasse, voitures, etc.).³ Durant la période suivante, sous l'Acte de Médiation, les cantons retrouvent leur souveraineté en matière fiscale; ils rétablissent chacun leur système et restaurent une partie des redevances féodales.⁴

En Valais, le système d'impôts directs mis en place sous la République helvétique n'a pas pu s'imposer et n'a jamais donné les fruits escomptés; avec d'autres causes, il a même été à l'origine des révoltes dans le Haut-Valais, comme en mai 1799. Il est abandonné dès 1802 par les autorités et la population d'un pays désorganisé et ruiné. Le système qui prévaut dès lors et jusqu'au milieu du siècle se concrétise à travers les «lois instituant le système des finances», votées régulièrement par la Diète, en général tous les deux ans. Il repose sur les revenus «traditionnels» de l'État, à savoir:

- le monopole sur la vente du sel et du tabac,
- les droits d'entrée et de sortie des marchandises (douanes),
- les droits de péage, de transit et de pontonnage,
- les patentes pour des professions libérales (avocats, médecins), le commerce, l'artisanat et l'industrie,
- les droits de mutation.

3 Andreas Fankhauser, République helvétique, in: Dictionnaire historique de la Suisse, chap. 2.3 Création d'une fiscalité moderne; en ligne: <https://hls-dhs-dss.ch/fr/articles/009797/2011-01-27/> (16. 11. 2020).

4 Stefan Altorfer, Ruedi Brassel-Moser, Impôts, in: Dictionnaire historique de la Suisse, en ligne: <https://hls-dhs-dss.ch/fr/articles/013763/2013-01-24/> (16. 11. 2020).

La *Loi des finances du 6 décembre 1850* est, en Valais, la première loi fiscale à proprement parler.⁵ Vu sa portée et sa signification, cette loi est soumise au peuple au début de 1851 et entre en vigueur le 1^{er} février de la même année.⁶ Elle introduit, pour la première fois depuis la période de l'Helvétique, un impôt cantonal sur le capital et le revenu. Les nouveautés de cette loi sont justifiées dans son préambule:

Considérant que la Confédération, en opérant le rachat des péages cantonaux au moyen de 70'000 francs, laisse un découvert annuel, dans l'administration financière du Canton, d'environ 45'000 francs sur la moyenne du revenu des cinq dernières années; Considérant que la loi fédérale sur l'organisation militaire impose au Valais de nouvelles charges; Voulant pourvoir par de nouvelles mesures financières au service régulier de l'administration cantonale [...].⁷

On comprend que les nouveaux besoins financiers du Canton sont une conséquence directe du règlement du Sonderbund d'une part, qui laisse les cantons vaincus grevés de lourdes dettes, et surtout, d'autre part, de l'application de la Constitution fédérale de 1848. Celle-ci transfère à la Confédération les revenus douaniers, ainsi que la régie des postes et celle des poudres. Privés ainsi d'une partie de leurs impôts indirects, les cantons doivent augmenter les prélèvements directs. Le préambule de la plupart des lois fiscales du XIX^e siècle justifie d'ailleurs les innovations et nouveaux impôts par le poids de la dette cantonale, par les besoins croissants de l'administration dus à l'augmentation de ses attributions et par la constante recherche de nouveaux revenus.⁸ Vu ses besoins financiers pressants, le

5 RL, 1847–1852, vol. 8, 2^e éd. 1884, pp. 291–304.

6 «Vu le dépouillement des procès-verbaux de la votation des assemblées primaires qui a eu lieu le 5 janvier courant; Vu l'article 6 du décret du 6 décembre 1850; Attendu qu'il résulte de ce dépouillement que la loi des finances du 6 décembre 1850 n'a été rejetée que par 7'800 citoyens [...].», préambule de l'Arrêté du 13 janvier 1851 déclarant la loi des finances du 6 décembre 1850 exécutoire dès le 1^{er} février 1851 (RL, 1847–1852, vol. 8, 2^e éd. 1884, p. 309–310).

7 Loi des finances du 6 décembre 1850 (RL, 1847–1852, vol. 8, 2^e éd. 1884, pp. 291–304).

8 «Voulant, tout en réunissant les dispositions financières éparses, pourvoir, sans élever le taux de l'impôt direct, aux besoins toujours croissants des diverses branches de

134
COMMUNE D e Savièse **DISTRICT D e Sion**
 Gemeinde Bezirk

VOTATION DU 5 JANVIER 1851, SUR LA LOI DES FINANCES.
Abstimmung v. 5. Jenner 1851, über das Finanzgesetz.

NOMBRE DES CITOYENS QUI ONT PRIS PART A LA VOTATION. Zahl der stimmenden Bürger.	NOMBRE DES REJETANS. Zahl der Verwerfenden.	OBSERVATIONS. Bemerkungen.
<i>Nonante quatre (94)</i>	<i>quatre vingt et un (81)</i>	Tout vote émis, dans une forme différente de celle prescrite par la loi doit être envisagé comme nul et non avenue. Die anders als in der vom Gesetze bezeichneten Form abgegebene Stimme, ist als nichtig und nicht eingegangen angesehen.
<i>Les scrutateurs, Die Stimmenzähler, Baron german Dubois german</i>	<i>Le secrétaire. Der Schreiber, Dubuis St.</i>	<i>Le président du bureau, Der Präsident des Bureau's, Jumelin</i>

Fig. 1: Procès-verbal de la votation du 5 janvier 1851, sur la Loi des finances de 1850, commune de Savièse (AEV, DI 70.4.9)

Canton a, dès lors, la ferme intention de contrôler et d'optimiser la perception des impôts.

La loi de 1850 établit donc l'impôt cantonal direct, tout en fixant ou en confirmant les autres sources de revenus de l'État:

Art. 1. Il sera pourvu aux dépenses publiques: a) Par les revenus ou produits de la fortune publique; b) Par l'indemnité que la Confédération paie au Canton pour la cession des postes, péages, etc.; c) Par l'impôt sur le sel; d) Par le produit des droits régaliens, du fisc et des actes législatifs, administratifs et judiciaires; e) Par l'impôt de consommation sur les vins et les autres boissons spiritueuses; f) Par un impôt sur le capital et le revenu.⁹

l'administration, notamment du service militaire [...]» (1862); «Vu l'augmentation de la dette et les besoins croissants des services publics [...]» (1874).

⁹ Loi des finances du 6 décembre 1850 (RL, 1847–1852, vol. 8, 2e éd. 1884, p. 291–304).

Le texte détaille ensuite l'impôt sur le capital et le revenu, ainsi que le mode de taxation et de perception:

Art. 6. L'impôt sur le capital et le revenu s'établit: 1. Sur les immeubles. Les bâtiments ne seront comptés que pour le tiers de leur valeur; 2. Sur les créances placées dans le pays ou à l'étranger; 3. Sur toutes les rentes, pensions, traitements et honoraires; 4. a) Sur les bénéfices résultant de l'exercice d'un art ou d'une profession; b) Sur les bénéfices résultant d'une industrie ou d'un commerce.¹⁰ [...]

Art. 13. [...] Chaque commune établit le rôle de contribution de ses domiciliés par leurs créances en général, les immeubles qu'ils possèdent dans le canton et les bénéfices industriels qu'ils y font. [...]

Art. 14. Chaque contribuable donne par écrit ou verbalement sur son honneur et conscience devant la commission chargée de l'établissement du rôle de contribution l'état de ses avoirs et de son revenu, conformément à l'art. 6. [...]

Art. 29. Le Conseil d'Etat pourvoit à la perception de l'impôt, qui s'opère par l'intermédiaire des débitants des sels, des percepteurs des droits de consommation et des receveurs des deniers de l'État dont il fixe le nombre.¹¹

En mars 1851 déjà, alors que la nouvelle loi vient d'être promulguée, elle est complétée par un arrêté du Conseil d'État, qui marque une étape importante de la législation fiscale, dans le sens qu'il établit le principe de la tenue des registres des impôts dans les communes et de la transmission d'états sommaires à l'autorité cantonale.¹² Une tenue précise, systématique et uniforme de tels registres permettra à l'État et aux communes une perception plus efficace de l'impôt et en assurera de meilleurs revenus. L'application de cet arrêté aura, on le verra dans la seconde partie de cet article, une conséquence directe sur la constitution des archives fiscales.

L'uniformisation des pratiques de déclaration, de taxation, puis de perception de l'impôt ne va pourtant pas de soi. En parcourant les différents

10 En 1856, ces points feront l'objet d'un nouvel impôt sur l'industrie.

11 Loi des finances du 6 décembre 1850 (RL, 1847–1852, vol. 8, 2^e éd. 1884, p. 291–304).

12 Arrêté du 11 mars 1851 sur l'établissement des rôles de contributions (RL, 1847–1852, vol. 8, 2^e éd. 1884, p. 312–325)

textes, on se rend compte de la difficulté de mettre en œuvre les nouveaux actes législatifs (travail de récolte des informations négligé, délais dépassés). On constate également le nombre et la régularité des textes réglementaires concernant ce domaine et définissant les tâches des commissions fiscales.¹³

Jusqu'à la fin du XIX^e siècle, le système de taxation et de perception de l'impôt est relativement simple en Valais. Dès la loi de 1850 et la mise sur pied de l'impôt direct cantonal, les communes sont responsables d'établir le registre des contribuables (rôle des impôts) pour les habitants du territoire communal; chaque contribuable est tenu de déclarer, par écrit ou oralement, sa fortune et son revenu.¹⁴ C'est en revanche le Conseil d'Etat qui est directement responsable de la perception de l'impôt et qui s'en charge par l'intermédiaire de fonctionnaires agissant dans les communes.

Ces principes, établis en 1850, seront précisés, améliorés, corrigés, complétés par les lois des finances qui se succèdent dans la seconde moitié du XIX^e siècle, chacune apportant son lot d'innovations (notamment les lois de 1856, 1862, 1874 et 1891, complétées par les arrêtés de 1856, 1874 et 1895).

En 1903, le Grand Conseil vote une nouvelle loi sur les finances, dont le but est de «coordonner en une loi unique les dispositions relatives à l'impôt cantonal et y apporter, à cette occasion, ainsi qu'à la loi sur la répartition des charges municipales, les modifications reconnues nécessaires».¹⁵ Cette loi

13 Voir par exemple les Instructions du 1er avril 1851 pour MM. les commissaires et commissions municipales chargés de l'établissement des rôles de contributions, en conformité de l'article 46 de l'arrêté du 11 mars 1851 (RL, 1847–1852, vol. 8, 2e éd. 1884, pp. 326–334), qui précisent: «1^o Les registres destinés à l'inscription détaillée des avoirs du contribuable devront être écrits proprement, avec une écriture correcte»; le texte décrit ensuite, dans le détail, la manière de tenir convenablement ces registres.

14 «[...] Chaque commune établit le rôle de contribution de ses domiciliés par leurs créances en général, les immeubles qu'ils possèdent dans le canton et les bénéfices industriels qu'ils y font» (Loi des finances du 6 décembre 1850, Art. 13). «Chaque contribuable donne par écrit ou verbalement sur son honneur et conscience devant la commission chargée de l'établissement du rôle de contribution l'état de ses avoirs et de son revenu, conformément à l'art. 6.» (*Ibid.*, Art. 14).

15 Loi des finances du 10 novembre 1903 (RL, 1902–1905, vol. 20, 1905, p. 185–218).

remplace d'ailleurs une série de textes antérieurs tout en reprenant la plupart des principes déjà établis en 1850, 1874 et 1891.

Durant tout le XIX^e siècle, l'Administration cantonale n'est encore que peu structurée et, surtout, peu dotée en personnel. Ce n'est qu'au début du XX^e siècle que les premiers services sont créés au sein des départements et que la structure de l'Administration cantonale se précise, à un moment où les attributions de l'État s'élargissent et où la législation impose une organisation administrative plus développée. La création du «Contrôle cantonal de l'impôt» en 1918, futur Service cantonal des contributions, est, à ce titre, une conséquence directe de l'Arrêté du 13 mai 1918 concernant la réorganisation du Service de contrôle de l'impôt cantonal.¹⁶ Les quelques fonctionnaires nommés dans la foulée seront chargés de la mise en œuvre des lois fiscales, conjointement avec d'autres instances, commissions et autorités, dont le nombre et les attributions ont évolué dans le temps. A titre d'exemple, voici la structure mise en place en 1936 pour la taxation et la perception des impôts cantonaux:¹⁷

- les *administrations communales* sont responsables de la transmission et de la collecte des déclarations d'impôt et de la tenue des registres de contribuables,
- les *commissions d'impôt* de chaque district sont chargées de la taxation des personnes physiques,
- le *service cantonal des contributions* s'occupe de toutes les «opérations que comporte l'application des lois fiscales et qui n'incombent pas à un autre organe» (Art. 8),
- les *receveurs de district* se chargent de l'encaissement des impôts, mais aussi de l'établissement des bordereaux d'impôt, du contrôle des rôles de contribuables et d'autres tâches,

¹⁶ RL, 1917–1920, vol. 26, 1921, p. 203–204. En parallèle, le Registre foncier se met en place en Suisse dès 1912, suite à l'introduction du Code civil. La mensuration officielle, datant aussi de cette période-là permet, quant à elle, de fournir une vue d'ensemble de tous les droits réels sur les immeubles et soutient ainsi le contrôle de l'impôt immobilier et de l'impôt foncier.

¹⁷ Voir le Règlement du 3 janvier 1936 concernant la procédure de taxation et la perception des impôts cantonaux (RL, 1936–1937, vol. 35, 1938, pp. 29–36).

- la *commission cantonale d'impôt pour les personnes morales* est responsable de la taxation des impôts des sociétés par actions et des coopératives.

A partir de ce moment, le nombre de fonctionnaires de l'État en charge de la taxation des personnes physiques et morales, et de la perception des impôts ne cessera d'augmenter: de trois à cinq personnes dans les années 1920, il est passé à près de 200 personnes travaillant à l'heure actuelle au Service cantonal des contributions. Une étude systématique des rapports annuels du Département des finances, respectivement du Service cantonal des contributions,¹⁸ permettrait d'esquisser l'histoire de ce service, son fonctionnement et ses attributions, mais aussi l'ensemble de la procédure de taxation et de perception des impôts, les possibilités de recours et le calcul des taux d'imposition. Ce dépouillement devrait être complété par une étude systématique des textes législatifs et réglementaires définissant les procédures, les outils et les organes liés à cette problématique.

Dès le milieu du XX^e siècle, on s'efforce d'inclure toutes les questions financières et fiscales dans un seul texte: c'est le cas, successivement, de la *Loi des finances du 23 février 1952*, de la *Loi des finances du 6 février 1960* et, finalement, de la *Loi fiscale du 10 mars 1976* qui est encore, à l'heure actuelle et avec de nombreuses modifications, la base légale principale en matière de fiscalité. Tous ces textes et les révisions successives ont fait l'objet de longues discussions au Grand Conseil et ont laissé de nombreuses traces documentaires, notamment dans les protocoles des séances du Grand Conseil.¹⁹

¹⁸ Voir en premier lieu le Rapport de gestion du Conseil d'État qui est publié chaque année par la Chancellerie d'État, depuis 1850.

¹⁹ Bulletin des séances du Grand Conseil (publié par intermittence dès 1839, puis régulièrement dès 1851), disponible en ligne: <https://parlement.vs.ch/sites/parlement/FR/1/documentlist/10/1441> (20.11.2020).

Les sources disponibles pour l'étude de la fiscalité en Valais

A côté de la législation cantonale, deux types de fonds d'archives contiennent la grande partie des sources fiscales disponibles en Valais: les archives de l'Administration cantonale d'une part,²⁰ celles des communes municipales d'autre part.

Au niveau cantonal, les archives fiscales sont ainsi principalement conservées, à partir de l'entrée du Valais dans la Confédération en 1815, dans les fonds du Département des finances, département dont la dénomination et la structure ont évolué dans le temps et surtout à partir des années 1970,²¹ et des différentes unités qui le composent au fil du temps. Pour la période antérieure à 1815, les sources se trouvent dans les fonds administratifs de la période troublée s'étendant de 1798 à 1815.

Les principaux fonds sont les suivants:

- Helvétique (cote d'archives: H), Médiation (M), Département du Simplon (S), Transition (T). Ces quatre fonds documentent la période 1798–1815 et contiennent, de manière inégale et partielle, des documents liés à la fiscalité. C'est surtout dans le fonds de l'Helvétique que l'on trouvera des documents, profusion liée à la volonté française et helvétique d'établir une administration fiscale et d'assurer la perception d'impôts.
- Département des finances (DF). Ce fonds, centré surtout sur le XIX^e et le début du XX^e siècle, documente toute la mise en place du système des finances du Canton, qui va de pair avec le développement de la législation

²⁰ Les unités administratives de l'État du Valais ont actuellement l'obligation de proposer leurs documents aux Archives de l'État du Valais (AEV), une fois leur utilité administrative ou légale échu. Voir la Loi sur l'information du public, la protection des données et l'archivage (LIPDA) du 9 octobre 2008 (RS 170.2, en ligne: https://lex.vs.ch/app/fr/texts_of_law/170.2 (09.09.2020)); et le Règlement d'exécution de la loi sur l'information du public, la protection des données et l'archivage (RELIPDA) du 16 décembre 2010 (RS 170.202, en ligne: https://lex.vs.ch/app/fr/texts_of_law/170.202 (09.09.2020)). Même si cette obligation n'a pas toujours existé, l'immense majorité des archives de provenance étatique est actuellement conservée aux AEV.

²¹ Actuellement: Département des finances et de l'énergie (depuis 2017).

fiscale, surtout dans la seconde partie du XIX^e siècle. A l'heure actuelle, ce fonds représente un volume de 65 mètres linéaires (ml).

- Service cantonal des contribution (2100). Ce fonds contient les archives du service, depuis sa création en 1918, sous l'appellation de «Contrôle cantonal de l'impôt». On y trouvera notamment les archives de l'élaboration et des modifications des lois fiscales. Les déclarations d'impôts ont, pour leur part, été conservée de manière très lâche et inégale dans le temps. Actuellement, un échantillonnage de ces sources est appliqué. Volume: plus de 340 ml et près de 9'500 microfiches.
- Collection des États sommaires (2101). Ces séries de registres découlent de la législation fiscale, notamment de la loi de 1850 qui introduit un impôt cantonal sur le capital et le revenu calculé sur la base du rôle de contribution de chaque commune et qui précise les modalités de taxation et de tenue des registres dans les communes. Un double de ces registres est transmis par les communes à l'État sous forme d'«états sommaires», contenant des informations détaillées sur les contribuables, à savoir: nom, prénom, filiation, valeur des biens (bâtiments, biens-fonds, créances, pensions et traitements), sommaire imposable et impôt (montant à payer). Volume: 344 registres pour env. 30 ml.
- État-major du Département des finances et de l'énergie (2011), anciennement Secrétariat du Département des finances. Ces archives, centrées sur le XX^e siècle, contiennent notamment des dossiers relatifs à la législation fiscale (élaboration, consultation, modification), ainsi que toute la correspondance adressée au chef de département dans le cadre des litiges fiscaux. Volume: 82 ml.
- Office juridique des finances et du personnel (2201). Il s'agit du service juridique du Département des finances, en charge, notamment, de tous les recours liés aux impôts. Son ancienne appellation, «Contentieux du Département des finances», est plus explicite. On trouve dans ce fonds les dossiers relatifs au contentieux en matière fiscale, aux recours fiscaux, à la commission cantonale de recours en matière fiscale et aux recours liés à la loi sur les auberges. La commission cantonale de recours (CCR) a, par ailleurs, son propre fonds d'archives (2205), de portée cependant très réduite. Volume: 29 ml.
- Contentieux du Département de l'intérieur (3040). On trouve, dans ce fonds, quelques séries intéressantes, essentiellement les questions de

recours impliquant les receveurs des impôts des différents dizains/districts.
Volume: env. 18 ml.

Parallèlement à ces fonds d'archives «spécifiques», des documents intéressants pourront être cherchés du côté des archives de la Chancellerie d'État (1250) ainsi que, bien évidemment, dans les bulletins et protocoles du Grand Conseil, spécialement pour les sessions traitant de la législation fiscale. Il est à noter que les archives de différentes commissions parlementaires ne sont pas du tout systématiquement conservées et que le contenu de nombreuses discussions demeure inaccessible.²² En effet, la teneur des débats portée au procès-verbal de chaque session du parlement ne représente bien évidemment pas l'ensemble des discussions autour de chaque objet.

Une recherche dans les archives de la justice (tribunaux de districts, tribunal cantonal) permettrait aussi de faire ressortir des affaires liées à la fiscalité: litiges concernant les impôts, fraudes fiscales, par exemple.

Plus largement, toutes les publications officielles de l'État sont, potentiellement, des sources pour l'étude de la fiscalité: comptes et budgets de l'État, Rapport de gestion du Conseil d'État, Recueil des lois, Bulletin officiel.²³ A ces collections, on devrait encore ajouter, surtout pour le XIX^e siècle et la première moitié du XX^e siècle, celle des imprimés et placards officiels, conservée par les Archives de l'État du Valais.²⁴

Les aspects financiers de la fiscalité, ainsi que les statistiques pourront se trouver, du moins pour certaines périodes, dans les publications de l'Office fédéral de la statistique, avec notamment ses ouvrages de synthèse et la publication de données liées à la fiscalité,²⁵ et dans celles de l'Office cantonal

22 Jusqu'à très récemment, les commissions s'organisaient librement. Désormais, les procès-verbaux sont systématiquement conservés. Il s'agit essentiellement de procès-verbaux décisionnels et les discussions sont anonymisées.

23 Consultables dans la bibliothèque des Archives de l'État du Valais.

24 AEV, Imprimés valaisans (<https://scopequery.vs.ch/detail.aspx?id=95534> (22.11.2020)).

25 Annuaire statistique de la Suisse, publié depuis 1891; en ligne: <https://www.bfs.admin.ch> (20.02.2021).

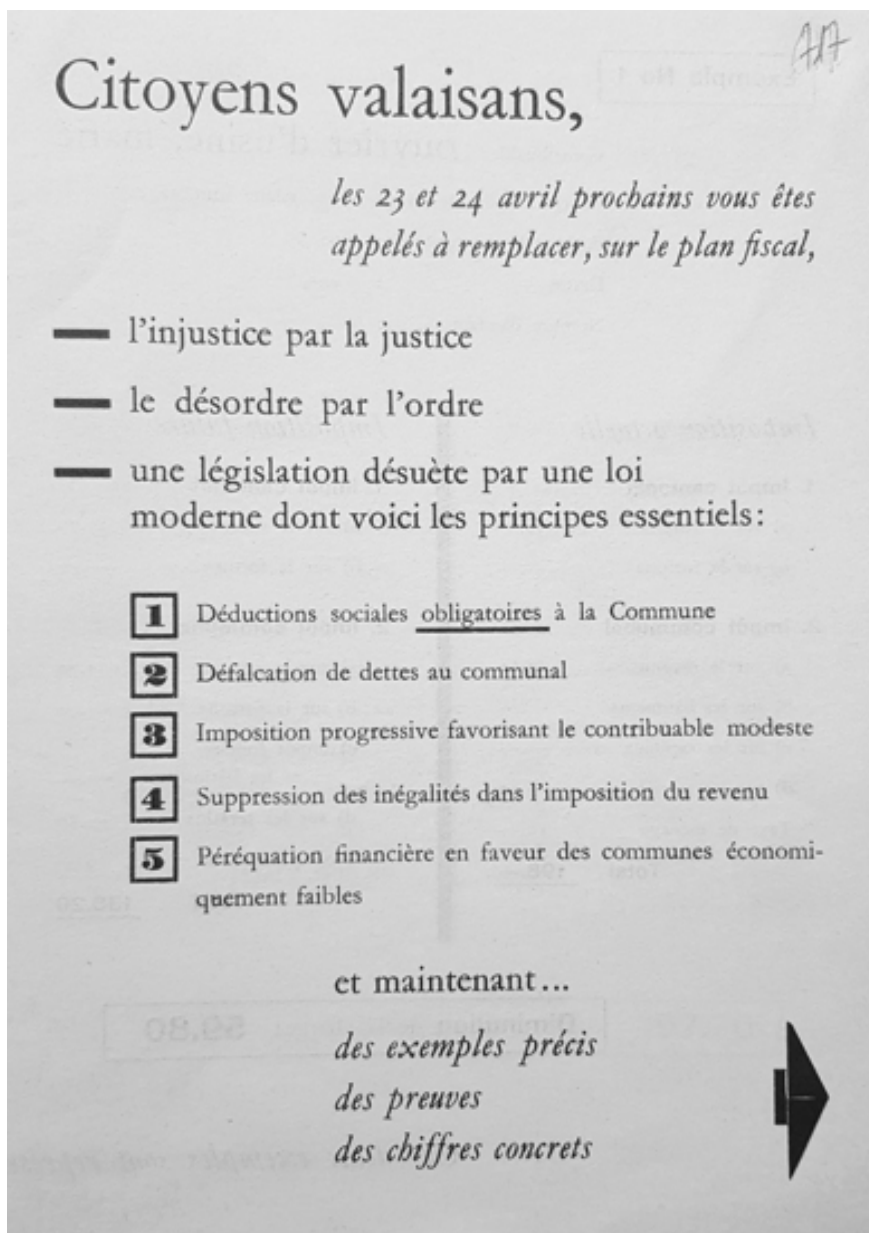


Fig. 2. Brochure de soutien à la nouvelle loi fiscale de 1960 (AEV, Imprimés valaisans, 717).

de la statistique et de la péréquation, principalement l'*Annuaire statistique du canton du Valais*, pour la période dès 1974.²⁶

Les archives communales (communes municipales) représentent la deuxième source essentielle pour l'étude de la fiscalité en Valais. Bien qu'il n'y ait pas d'obligation légale de dépôt, une grande partie des communes valaisannes ont déposé leurs archives de plus de cinquante ans aux AEV.²⁷ Pour le reste, les communes sont responsables de la constitution et de la conservation de leurs archives, l'État du Valais exerçant néanmoins une mission de surveillance.

Ces fonds communaux ne sont pas uniformes, ni dans leur structure, ni dans leur contenu, ni encore dans leur étendue chronologique. Cependant, on retrouve, dans la plupart des fonds de communes, certaines typologies de documents récurrentes, notamment en matière fiscale. Ces documents sont généralement classés dans les séries «Registres», «Finances», «Cadastre et impôts» ou simplement «Administration générale» et ils concernent principalement l'impôt sur le revenu, l'impôt industriel, l'impôt sur les bâtiments, l'impôt foncier/sur les biens-fonds.

Les typologies fréquentes, avec des appellations variables et qui se recoupent parfois, sont les suivantes :

- registres des impôts sur les bâtiments,
- registres des impôts sur l'industrie, listes des patentables des industriels, taxe industrielle,
- registres des impôts fonciers, sur les biens-fonds,
- rôles d'impôt, livres de l'impôt communal, registres de répartition de l'impôt, registres de perception de l'impôt, grand livre, journal,
- bordereaux d'impôt communal,
- quittances pour paiement de l'impôt communal,
- documents en lien avec le contentieux au sujet des impôts,

²⁶ Annuaire statistique du canton du Valais, dès 1974. Volumes disponibles: 1974 (avec des données sur les impôts depuis 1962), 1978, 1982, 1986, 1990, 1992, 1994, 1996, 1998, 2000, 2002, 2004, 2007, 2009, 2011, 2013, 2016.

²⁷ Règlement d'exécution de la loi sur l'information du public, la protection des données et l'archivage (RELIPDA) du 16 décembre 2010 (RS 170.202, en ligne: https://lex.vs.ch/app/fr/texts_of_law/170.202 (09.09.2020), art. 31.

- circulaires du Département des finances pour la perception des impôts, la tenue des registres,
- correspondance générale, déclarations d'impôts,
- état des créanciers inscrits au bureau des hypothèques,
- correspondance entre le Département des finances et la commune ou le receveur d'impôts.

En complément de ces fonds d'origine publique, citons tout de même encore les archives privées, qui peuvent compléter le tableau. En effet, il n'est pas rare de trouver, dans les très riches fonds d'archives privées,²⁸ des documents et dossiers fiscaux. En général, ils ne documentent que les cas particuliers et les situations fiscales des personnes concernées. Cependant, il arrive aussi que des documents d'origine publique se retrouvent dans un fonds privé, de par la fonction de la personne ou par ses intérêts.

On pourra donc trouver dans des fonds privés les types de documents suivants:

- déclarations d'impôt des personnes physique ou morales (entreprises, associations, fondations, clubs),
- bordereaux, reçus, quittances,
- comptabilités privées,
- documentation sur les lois fiscales, pour les personnes ayant participé à leur élaboration,
- documentation, coupures de presse sur des impôts spécifiques, selon les intérêts du producteur des archives.²⁹

Les archives de groupes d'intérêt (patrons, syndicats, partis politiques, etc.) ou d'entreprises pourraient aussi contenir des dossiers en lien avec la fiscalité, comme des prises de position, des documents liés à des consultations ou à des campagnes de votation, de la documentation. Pour l'heure, il

²⁸ Voir Denis Reynard, Les Archives privées aux Archives de l'Etat du Valais, In: Arbedo, 2013/1, p. 48–49. en ligne: <https://www.e-periodica.ch/digbib/view?pid=arb-013:2013:0::333#53> (16. 11. 2020)

²⁹ Voir par exemple les fonds Henry Wuilloud (lois fiscales de 1939, 1946) ou Karl Dellberg (loi sur les finances de 1976). Inventaires en ligne: <https://scopequery.vs.ch/detail.aspx?id=1406>, <https://scopequery.vs.ch/detail.aspx?id=1232> (10. 02. 2021).

n'y a cependant en Valais encore que relativement peu d'archives de ce type déposées et accessibles.

Finalement, pour compléter le panorama des sources relatives à la fiscalité, mentionnons encore toute la production documentaire liée, de près ou de loin, à la mise en place de la législation fiscale et aux impôts en général: matériel de propagande autour de scrutins avec objets fiscaux, prises de position des groupes d'intérêt, communiqués et discours, articles de presse concernant des votations ou des objets traités au Grand Conseil.³⁰

Le volume de toutes ces archives liées à la fiscalité, de provenance publique et privée, est important. Leur potentiel de recherche pour l'historien l'est également. Ces sources, parfois difficiles d'accès, demandent souvent de fastidieux dépouillements. Elles n'ont encore que très peu intéressé les historiens, ou alors seulement de manière superficielle, partielle ou très ciblée (sur une période, un territoire ou un impôt particulier).

Pourtant, des études sur la mise en place et l'évolution de la fiscalité et, plus largement, du système des finances du canton, seraient riches d'enseignements. Elles permettraient une meilleure compréhension des besoins financiers de l'État, des moyens et solutions proposés pour obtenir les revenus nécessaires au fonctionnement de l'administration, de la plus ou moins bonne acceptation des impôts par la population ou ses représentants au Grand Conseil, des enjeux autour des questions fiscales, ou encore des équilibres parfois fragiles et potentiellement conflictuels entre les différents niveaux (commune, canton, Confédération).

Il serait également intéressant d'étudier les prises de position des différents groupes d'intérêt sur les questions fiscales. La mise en place et les modifications de la législation et des pratiques fiscales ont provoqué de longs débats au Parlement cantonal, mais aussi au sein des groupes d'intérêt, dans la presse ou sur la place publique. Une étude étendue de ces opinions et de

³⁰ La presse valaisanne est désormais en grande partie accessible en ligne et des recherches en plein-texte sont possibles, ce qui ouvre des perspectives de recherches très larges (www.e-newspaperarchives.ch). Il vaudrait en outre la peine de dépouiller dans les collections de la Médiathèque Valais les «petits imprimés» et publications plus ou moins confidentielles, dont certains à teneur politique (www.mediatheque.ch).

ces débats aiderait à comprendre l'évolution de la fiscalité mais aussi le «paysage fiscal» actuel.

Sur un autre plan, une analyse systématique des registres d'impôt, au niveau local, permettrait une approche précise de l'évolution économique d'une population. L'exercice, mené pour certaines localités et certaines périodes,³¹ pourrait s'étendre à des régions plus larges ou à l'ensemble du canton et, ainsi, fournir de bons éléments de compréhension de l'évolution des fortunes, des disparités socio-économiques, de la gestion de la propriété ou encore de la pauvreté.

On le constate à travers cette présentation sommaire: les sources pour l'étude de la fiscalité directe existent. Elles sont même nombreuses et assez aisées à repérer. En revanche, on remarque aussi un relatif désintérêt des historiens pour ce domaine. Si, dans les études et ouvrages sur l'histoire du Valais, les aspects de l'organisation financière et fiscale de l'État valaisan sont assez souvent mentionnés et si on en décrit certaines étapes clés (période de l'Helvétique ou conséquences de 1848, par exemple), il paraît clair que ce champ d'étude est encore pour large part en friche.³²

Le repérage systématique et la mise à disposition des sources pour l'étude de la fiscalité en Valais devraient, espérons-le, encourager les historiens à investir ce terrain et à engager des recherches dans ce domaine.

31 Voir par exemple Rose-Marie Roten Dumoulin, Savièse, une commune rurale dans le Valais du XIX^e siècle, Brigue 1990, spécialement p. 244–255.

32 Comme déjà mentionné, cette remarque s'applique également aux périodes plus anciennes de l'histoire; voir plus haut, note 1.

Annexe

Liste des principales bases légales concernant les impôts en Valais (1802-2020)

De 1802 à 1840, les textes législatifs concernant les impôts et le système des finances ne sont pas systématiquement repris dans le Recueil officiel (*Recueil des lois, décrets et arrêtés de la République et Canton du Valais*, abrégé RL). Parfois c'est le cas (p. ex. Loi du 26 novembre 1804 qui établit le système des finances pour 1805; Loi du 23 novembre 1808 portant établissement du système des finances pour l'année 1809), parfois non (p. ex. la Loi portant établissement du système des finances pour les années 1835 et 1836 n'apparaît pas dans le tome V (1827–1838) du *Recueil des lois*).

Dès la fin du XIX^e siècle, les bases légales et réglementaires sont généralement intégrées dans des recueils de lois fiscales et de lois liées au système de finances. De tels recueils «thématiques», reprenant tous les textes en vigueur au moment de leur publication, ont notamment été imprimés en 1905, 1926, 1931, 1936, 1941, 1945, 1961, 1985. Ces textes se retrouvent également dans le *Recueil des lois*.

Le dépouillement des textes législatifs a été fait de manière systématique pour les années de 1802 à 1927 (vol. 1–29). Pour le reste, il a été fait sur la base des indications de textes abrogés par les versions plus récentes des lois.

Pour la période la plus récente, la loi fiscale actuelle, disponible en ligne³³, contient un tableau de toutes les modifications du texte, entre 1976 et 2020. Il est également possible d'avoir une vue d'ensemble sur toute la législation fiscale et financière actuelle dans le Recueil systématique, série 6. Finances et impôts, notamment sous-série 64. Impôts.³⁴

33 https://lex.vs.ch/app/fr/texts_of_law/642.1 (10.02.2021).

34 Disponible en ligne: https://lex.vs.ch/app/fr/systematic/texts_of_law (10.02.2021).

Années	Titre	Références et remarques
1802	Loi portant établissement du système des finances pour l'année 1803 [07. 11. 1802]	<i>Pas présente dans le RL.</i>
1804	Loi du 26 novembre 1804 qui établit le système des finances pour 1805	RL, 1802–1804, vol. 1 (2 ^e éd. 1844), pp. 272–282
1805	Loi du 26 novembre 1805 qui proroge pour 1806 le système des finances établi pour 1805	RL, 1805–1810, vol. 2 (2 ^e éd. 1844), pp. 13–14
1806	Loi du 24 novembre 1806 portant établissement d'un système de finances pour 1807	RL, 1805–1810, vol. 2 (2 ^e éd. 1844), pp. 31–33
	Loi du 24 novembre 1806 en addition au système des finances	RL, 1805–1810, vol. 2 (2 ^e éd. 1844), pp. 33–36
1807	Loi du 26 novembre 1807 portant établissement du système des finances pour 1808	RL, 1805–1810, vol. 2 (2 ^e éd. 1844), pp. 77–79
1808	Loi du 23 novembre 1808 portant établissement du système des finances pour l'année 1809	RL, 1805–1810, vol. 2 (2 ^e éd. 1844), pp. 175–178
1809	Loi du 5 décembre 1809 portant établissement du système des finances pour l'année 1810	RL, 1805–1810, vol. 2 (2 ^e éd. 1844), pp. 261–276
1815	Loi du 16 décembre 1815 portant l'établissement d'un système de finances	RL, 1815–1820, vol. 3 (2 ^e éd. 1890), pp. 43–59
1818	Loi du 8 mai 1818 portant établissement du système des finances pour les années 1819 et 1820	RL, 1815–1820, vol. 3 (2 ^e éd. 1890), pp. 168–187
1818	Décret du 20 novembre 1818 fixant le mode de taxer les habitants dans les communes ainsi que les propriétaires non-domiciliés	RL, 1815–1820, vol. 3 (2 ^e éd. 1890), pp. 195–198
1820	Loi du 15 mai 1820 portant établissement du système des finances pour les années 1821 et 1822	RL, 1815–1820, vol. 3 (2 ^e éd. 1890), pp. 258–273
1820	Loi du 15 mai 1820 additionnelle à celle du 4 décembre 1818 sur la taxe des biens appartenant à des propriétaires non-domiciliés	RL, 1815–1820, vol. 3 (2 ^e éd. 1890), pp. 279–283
1822	Loi portant établissement du système des finances pour les années 1823 et 1824	<i>Pas présente dans le RL.</i> ³⁵
1826	Loi portant établissement du système des finances pour les années 1827 et 1828	<i>Pas présente dans le RL.</i>

³⁵ RL, 1821–1826, vol. 4 (2^e éd. 1887) et 1827–1838, vol. 5 (2^e éd. 1886) ne contiennent pas de lois financières pour ces années-là; ces textes n'existent que sous forme de cahiers publiés séparément.

Années	Titre	Références et remarques
1828	Loi portant établissement du système des finances pour les années 1829 et 1830	<i>Pas présente dans le RL.</i>
1834	Loi portant établissement du système des finances pour les années 1835 et 1836 [15.05.1834]	<i>Pas présente dans le RL.</i>
1838	Système des finances pour les années 1839 et 1840: [donné en Diète, à Sion, le 19 mai 1838]	<i>Pas présente dans le RL.</i>
1840	Loi des finances du 25 mai 1840, pour les années 1841 et 1842	RL, 1839–1844, vol. 6 (2 ^e éd. 1889), pp. 69–94
1842	Loi des finances du 31 mai 1842	RL, 1839–1844, vol. 6 (2 ^e éd. 1889), pp. 262–292
1842	Décret du 1 ^{er} décembre 1842, rectifiant les erreurs typographiques contenues dans la loi des finances du 31 mai 1842	RL, 1839–1844, vol. 6 (2 ^e éd. 1889), pp. 298–299
1846	Loi additionnelle du 30 mai 1846 à la loi des finances du 31 mai 1842	RL, 1844–1847, vol. 7, 1847, pp. 167–168
1849	Décret des finances du 5 décembre 1849	RL, 1847–1852, vol. 8, 2 ^e éd. 1884, pp. 223–234
1850	Loi des finances du 6 décembre 1850	RL, 1847–1852, vol. 8, 2 ^e éd. 1884, pp. 291–304
1850	Décret du 6 décembre 1850 réglant le mode à suivre pour la votation du peuple sur la loi des finances du 6 décembre 1850	RL, 1847–1852, vol. 8, 2 ^e éd. 1884, pp. 306–308
1851	Arrêté du 13 janvier 1851 déclarant la loi des finances du 6 décembre 1850 exécutoire dès le 1 ^{er} février 1851	RL, 1847–1852, vol. 8, 2 ^e éd. 1884, pp. 309–310
1851	Arrêté du 11 mars 1851 sur l'établissement des rôles de contributions	RL, 1847–1852, vol. 8, 2 ^e éd. 1884, pp. 312–325
1851	Instructions du 1 ^{er} avril 1851 pour MM. les commissaires et commissions municipales chargés de l'établissement des rôles de contributions, en conformité de l'article 46 de l'arrêté du 11 mars 1851	RL, 1847–1852, vol. 8, 2 ^e éd. 1884, pp. 326–334
1851	Arrêté du 22 août 1851 ordonnant la perception de l'impôt sur le capital et le revenu pour le 1 ^{er} octobre 1851	RL, 1847–1852, vol. 8, 2 ^e éd. 1884, pp. 362–364
1852	Arrêté du 10 février 1852 sur la rectification des rôles d'imposition	RL, 1847–1852, vol. 8, 2 ^e éd. 1884, pp. 417–422
1856	Loi des finances du 31 mai 1856	RL, 1852–1857, vol. 9, 1857, pp. 265–277 <i>Remplace la loi du 6 décembre 1850</i>

Années	Titre	Références et remarques
1856	Arrêté du 5 juillet 1856 sur l'établissement et sur la tenue des registres d'impôt	RL, 1852–1857, vol. 9, 1857, pp. 284–296
1856	Arrêté du 2 décembre 1856 concernant la clôture des registres de contribution	RL, 1852–1857, vol. 9, 1857, pp. 390–391
1858	Loi du 17 novembre 1858 limitant le taux de l'impôt municipal	RL, 1857–1865, vol. 10, 1865, pp. 125–126
1858	Avis officiel du 1 ^{er} octobre 1858 sur la perception de l'impôt	RL, 1857–1865, vol. 10, 1865, pp. 124–125
1862	Loi des finances du 26 novembre 1862	RL, 1857–1865, vol. 10, 1865, pp. 254–272 <i>Remplace la loi du 31 mai 1856</i>
1874	Loi des finances du 28 mai 1874	RL, 1874–1879, vol. 12, 1879, pp. 51–73 <i>Remplace la loi du 2 novembre 1862</i>
1875	Loi additionnelle du 2 Juin 1875 modifiant la loi des finances du 28 mai 1874	RL, 1874–1879, vol. 12, 1879, pp. 75–79
1878	Arrêté du 27 février 1878 concernant la révision du rôle de l'impôt sur le capital et sur le revenu	RL, 1874–1879, vol. 12, 1879, pp. 367–373
1879	Arrêté du 27 décembre 1879, fixant les émoluments des teneurs de registre de l'impôt des commune	RL, 1879–1884, vol. 13, 1884, pp. 7–9
1883	Loi du 27 novembre 1883, modifiant quelques dispositions de la loi des Finances du 28 mai 1874 et de la loi additionnelle du 2 juin 1875	RL, 1879–1884, vol. 13, 1884, pp. 331–335
1886	Loi du 29 novembre 1886 sur la répartition des charges municipales	RL, 1884–1888, vol. 14, 1888, pp. 147–161 <i>Concerne en partie les impôts directs et leur perception par les communes.</i>
1891	Loi du 24 novembre 1891 concernant l'établissement et la révision des registres de l'impôt sur le capital et le revenu	RL, 1888–1892, vol. 15, 1892, pp. 274–282
1895	Arrêté du 9 avril 1895 concernant la révision des rôles de l'impôt sur le capital et le revenu	RL, 1895–1896, vol. 17, 1896, pp. 9–16
1895	Loi du 24 mai 1895 modifiant quelques dispositions de la loi des finances du 28 mai 1874 et des lois additionnelles du 3 juin 1875 et du 27 novembre 1883	RL, 1895–1896, vol. 17, 1896, pp. 17–23
1898	Arrêté du 18 mars 1898, relatif à la révision des registres de l'impôt	RL, 1896–1899, vol. 18, 1899, pp. 134–136
1899	Loi du 19 mai 1899 sur le contrôle de l'impôt mobilier	RL, 1899–1902, vol. 19, 1902, pp. 4–13

Années	Titre	Références et remarques
1900	Loi du 24 novembre 1900 sur la défalcation des dettes	RL, 1899–1902, vol. 19, 1902, pp. 220–226
1901	Loi du 25 mai 1901, additionnelle à la loi du 24 novembre 1891 concernant l'établissement et la révision des registres de l'impôt sur le capital et le revenu	RL, 1899–1902, vol. 19, 1902, pp. 284–286
1903	Loi des finances du 10 novembre 1903	RL, 1902–1905, vol. 20, 1905, pp. 185–218 <i>Remplace les lois du 28 mai 1874, du 2 juin 1875, du 23 novembre 1883 et du 24 mai 1895</i>
1918	Arrêté du 13 mai 1918 concernant la réorganisation du Service de contrôle de l'impôt cantonal	RL, 1917–1920, vol. 26, 1921, pp. 203–204
1921	Décret du 15 janvier 1921, modifiant la loi des finances du 10 novembre 1903, la loi sur le contrôle mobilier du 19 mai 1899 et abrogeant la loi sur la défalcation des dettes du 24 novembre 1900	RL, 1920–1923, vol. 27, 1923, pp. 149–154 <i>Les articles 15–17, 19, 24–30 de la Loi des finances du 10 novembre 1903 sont abrogés, ainsi que la Loi du 24 novembre 1900 sur la défalcation des dettes</i>
1921	Arrêté du 10 mai 1921, promulguant le décret du 15 janvier 1921, concernant la modification des lois d'impôt	RL, 1920–1923, vol. 27, 1923, p. 222
1921	Arrêté du 8 octobre 1921, concernant les mutations pour l'établissement et la révision des registres de l'impôt sur le capital et le revenu	RL, 1920–1923, vol. 27, 1923, p. 282
1921	Règlement du 19 octobre 1921 concernant l'inventaire obligatoire au décès	RL, 1920–1923, vol. 27, 1923, pp. 318–324
1922	Loi du 14 novembre 1922, révisant l'art. 14 de la loi sur la répartition des charges municipales dans les communes du 29 novembre 1886	RL, 1920–1923, vol. 27, 1923, p. 395
1935	Décret du 22 mai 1935 sur les recours en matière fiscale	RL, 1934–1935, vol. 34, 1936, pp. 201–204
1935	Arrêté du 22 novembre 1935 concernant la perception de la taxe sur les chiens	RL, 1934–1935, vol. 34, 1936, pp. 222–223
1936	Règlement du 3 janvier 1936 concernant la procédure de taxation et la perception des impôts cantonaux	RL, 1936–1937, vol. 35, 1938, pp. 29–36
1952	Loi des finances du 23 février 1952	RL, 1952, vol. 46, 1955, pp. 294–332 <i>Remplace notamment les lois du 24 novembre 1891, du 19 mai 1899, du 10 novembre 1903</i>

Années	Titre	Références et remarques
		<i>(en tant qu'elle concerne les impôts cantonaux), le décret du 15 janvier 1921, le règlement du 3 janvier 1936</i>
1953	Règlement d'application du 9 janvier 1953 à la loi des finances du 23 février 1952	RL, 1953, vol. 47, 1955, pp. 61–64
1953	Arrêté du Conseil d'Etat du 15 décembre 1953 réglant l'application de la loi des finances du 23 février 1952	RL, 1953, vol. 47, 1955, pp. 213–217
1960	Loi des finances du 6 février 1960	RL, 1960, vol. 54, 1963, pp. 7–72
		<i>Remplace la loi du 23 février 1952</i>
1976	Loi fiscale du 10 mars 1976 (642.1). Loi encore en vigueur en 2020 (version du 15.04.2019)	RL, 1976, vol. 70, 1977, pp. 203–261
		<i>Remplace la loi du 6 février 1960</i>
1976	Règlement d'application du 25 août 1976 de la loi fiscale du 10 mars 1976	RL, 1976, vol. 70, 1977, pp. 263–269

Biographies des auteurs

Sébastien Guex est professeur d'histoire contemporaine à l'Université de Lausanne. Ses centres d'intérêt concernent l'histoire sociale, économique et politique. Son prochain livre portera sur l'émergence du paradis fiscal suisse entre 1816 et 1914 et le suivant examinera l'histoire de l'impérialisme suisse du début du XIX^e jusqu'à la fin du XX^e siècle.

Sylvain Praz est titulaire d'un master en histoire. Il poursuit actuellement une thèse à l'Université de Lausanne qui porte sur l'histoire des fiscalités à Zurich et Saint-Gall aux XIX^e et XX^e siècles. Cette recherche s'inscrit dans le cadre du projet FNS « Les antichambres du paradis ? La fiscalité des cantons suisses de 1870 à 1974 (Zurich, Saint-Gall, Berne et Vaud) » dirigé par le prof. Sébastien Guex.

Apolline Anor obtient un master ès lettres à l'Université de Lausanne en 2018, en histoire et histoire du cinéma, avec un mémoire consacré à l'histoire fiscale du canton de Neuchâtel aux XIX^e et XX^e siècles. Après un cours en cinéma documentaire à l'école de cinéma de San Antonio de los Baños à la Havane, Cuba, et un voyage initiatique de deux ans, elle décide de prendre la caméra de manière autodidacte pour raconter. Cette année, elle réalise son premier documentaire sur les zapatistes du Chiapas au Mexique.

Jan Kirchmayr schloss sein Studium an der Universität Basel mit einem Master of Arts in Geschichte und Geographie ab. In seiner Masterarbeit setzte er sich mit dem Steuerwiderstand in den Baselbieter Gemeinden nach dem Ersten Weltkrieg auseinander. Bereits während seines Studiums hat er sich in Seminararbeiten auf die Geschichte des Kantons Basel-Landschaft fokussiert. Aktuell erwirbt er an der Pädagogischen Hochschule der FHNW das Diplom für das Lehramt für Maturitätsschulen.

Hadrien Buclin est chercheur FNS senior et bénéficiaire d'un subside de recherche des Archives sociales suisses (fonds Ellen Rifkin Hill). Parmi plusieurs contributions consacrées à l'histoire contemporaine de la Suisse, il a publié en 2019 aux éditions Antipodes *Les intellectuels de gauche. Critique et consensus dans la Suisse d'après-guerre (1945–1968)*.

Florian Müller ist Doktorand und Wissenschaftlicher Assistent an der Forschungsstelle für Sozial- und Wirtschaftsgeschichte der Universität Zürich und an der Fernuni Schweiz. Forschungsschwerpunkte: Stadt- und Urbanisierungsgeschichte, Wirtschafts- und Sozialgeschichte, Geschichte der Wohnungsmärkte und -politik, Soziale Ungleichheit und Soziale Sicherheit.

Vivien Ballenegger est doctorant à l'Université de Lausanne. Sa thèse porte sur l'histoire de la fiscalité des cantons de Berne et de Vaud aux XIX^e et XX^e siècles, dans le cadre d'un projet de recherche financé par le Fonds national suisse de la recherche scientifique dirigé par le Prof. Sébastien Guex. Il est diplômé des universités de Lausanne (Master en science politique) et de Berne (Master en histoire).

Jérôme Guisolan obtient une licence ès lettres à l'Université de Fribourg. Assistant de recherche du Fonds national suisse de la recherche scientifique, il fait partie des auteurs du *Dictionnaire historique de la Suisse* et publie une thèse sur l'histoire de l'Etat-major général suisse (2004). Il occupe depuis 2002 un poste d'archiviste aux Archives cantonales vaudoises. Il est l'auteur de plusieurs ouvrages et articles essentiellement dans le domaine de l'histoire militaire.

Denis Reynard est historien et archiviste, en poste aux Archives de l'Etat du Valais. Il y est notamment responsable des fonds privés, de la communication des fonds d'archives, du suivi des chercheurs et de la médiation culturelle. Engagé au plan associatif, il a été vice-président de la Commission de formation de l'Association des archivistes suisse durant une dizaine d'années. Il a publié plusieurs articles sur des questions archivistiques (archives communales, archives privées, médiation culturelle). Comme historien, il a consacré son mémoire de licence en histoire médiévale et plusieurs recherches à la gestion de l'irrigation et des ressources en eau en Valais au Moyen Age et sous l'Ancien régime.

ITINERA

BEIHEFT ZUR SCHWEIZERISCHEN ZEITSCHRIFT FÜR GESCHICHTE
SUPPLÉMENT DE LA REVUE SUISSE D'HISTOIRE
SUPPLEMENTO DELLA RIVISTA STORICA SVIZZERA

La fiscalité des cantons constitue un pan aussi méconnu qu'important de l'histoire suisse aux XIX^e et XX^e siècles. Le présent dossier vise donc à stimuler les recherches dans ce domaine. L'introduction expose les principaux enjeux, questionnements et approches méthodologiques qui pourraient guider de telles recherches. Ensuite, plusieurs études de cas éclairent des problématiques et des moments qui ont joué un rôle déterminant dans l'histoire fiscale des cantons, en particulier de Zurich, Berne, Genève, St. Gall, Bâle-Campagne et Neuchâtel. Enfin, deux contributions discutent les ressources offertes par les archives de Vaud et du Valais en matière d'histoire de la fiscalité.

Das Steuerwesen der Kantone ist ein wenig beachtetes, aber äusserst wichtiges Thema der Schweizer Geschichte. Dieses Themenheft führt aktuelle historische Forschungen zu den kantonalen Steuerregimen zusammen und will sie weiter vorantreiben. Einleitend werden die grundlegenden Zusammenhänge, die Fragestellungen und methodischen Zugänge vorgestellt, die für die Erforschung des kantonalen Steuerwesens in historischer Perspektive elementar sind. In der Folge beleuchten mehrere Fallstudien zentrale Probleme und Weichenstellungen, die für die verschiedenen kantonalen Steuerregime von Bedeutung waren, so für die Kantone Zürich, Bern, Genf, Sankt Gallen, Basel-Land und Neuenburg. Schliesslich widmen sich zwei Beiträge den archivalischen Quellen der Staatsarchive Waadt und Wallis, die für die Erforschung der Materie hilfreich sind.

Avec des contributions de Apolline Anor, Vivien Ballenegger, Hadrien Buclin, Sébastien Guex, Jérôme Guisolan, Jan Kirchmayr, Florian Müller, Sylvain Praz et Denis Reynard

Les éditeurs

Sébastien Guex est professeur d'histoire contemporaine à l'Université de Lausanne. Ses centres d'intérêt concernent l'histoire sociale, économique et politique.

Hadrien Buclin est chercheur FNS senior et bénéficiaire d'un subside de recherche des Archives sociales suisses (fonds Ellen Rifkin Hill).



Schweizerische Gesellschaft für Geschichte
Société suisse d'histoire
Società svizzera di storia
Società svizra d'istorgia

SCHWABE VERLAG

www.schwabe.ch

ISBN 978-3-7965-4456-9



9 783796 544569