

keit zu der gleichen religiösen Gemeinschaft beweist, die der Regierungsrat als Grund der Verweigerung der Ermächtigung benutzen will. Das wird im Ernst auch gar nicht in Abrede gestellt, sondern es beruht der Entscheidung abgesehen von der unrichtigen Auffassung der behördlichen Ermächtigung als Gnadenakts eigentlich lediglich auf der Annahme, dass mit der Kindesannahme unlautere Zwecke verfolgt werden, nämlich die Umgehung der Vorschriften über die Fremdenkontrolle und überhaupt über die Fremdenpolizei. Indessen ist in keiner Weise angegeben und ersichtlich, wieso in dieser Beziehung die Lage des Kammerer rechtlich verändert sein sollte, da er durch die Kindesannahme nicht Schweizerbürger geworden ist. Und wenn vielleicht tatsächlich infolge derselben ihm der Aufenthalt in der Schweiz erleichtert wird, so muss dies als Folge einer sonst rechtlich zulässigen Veränderung seines Familienstandes hingenommen werden. Und zwar selbst dann, wenn es den Parteien, wie der Regierungsrat behauptet und wofür allerdings gewisse Anhaltspunkte sprechen, beim Vertragsschluss mit darum zu tun gewesen wäre. Ein Grund für die Verweigerung der Ermächtigung könnte darin doch nur dann liegen, wenn jenes Motiv das einzige wäre, neben dem andere schützenswerte und im Sinne von Art. 267 Abs. 2 ZGB beachtliche nicht vorlägen, und die Kindesannahme sich deshalb nicht als mit ihren Wirkungen gewollt darstellen würde. Dass dies hier nicht zutrifft, ergibt sich aber wiederum gerade aus der vom Regierungsrat zu Gunsten seines Beschlusses verwendeten Tatsache, dass dem Kammerer ein, allerdings beschränktes Erbrecht gegenüber seinen Adoptiv-Eltern eingeräumt ist, und aus der ganzen Sachlage. Der angefochtene Entscheid beruht demnach nicht bloss auf einer falschen Würdigung der Frage, ob in den persönlichen Verhältnissen des Anzunehmenden und der Annehmenden liegende « wichtige Gründe » für die Kindesannahme gegeben seien, — ein Punkt,

hinsichtlich dessen Entscheidung der kantonalen Behörde notwendig ein gewisser freier Spielraum gelassen werden muss —, sondern auf einer nicht haltbaren und mit dem Gesetze nicht vereinbaren Auffassung des Wesens der durch Art. 267 Abs. 1 ZGB geforderten Ermächtigung einerseits, der Hereinziehung von Momenten andererseits, von denen die Erteilung oder Verweigerung der Ermächtigung schlechterdings nicht abhängig gemacht werden darf. Er stellt sich als eine Überschreitung der Amtsgewalt und Rechtsverweigerung dar, die umsoweniger hingenommen werden darf, als die ihm zu Grunde liegende Auffassung generalisiert dazu führen müsste, die Zulassung der Kindesannahme entgegen dem Willen des eidgenössischen Rechtes in die Willkür der kantonalen Behörden zu stellen.

Demnach erkennt das Bundesgericht :

Die Beschwerde wird gutgeheissen und der angefochtene Entscheid des Regierungsrats von Schaffhausen vom 17. März 1924 aufgehoben.

II. DOPPELBESTEUERUNG

DOUBLE IMPOSITION

44. Arrêt du 15 novembre 1924

dans la cause **Anna Boivin-Garnier** contre **Conseil d'Etat**
du canton de Vaud.

Art. 46 Const. féd. La taxe personnelle perçue par la Commune de Lausanne constitue un impôt global sur le revenu, et en tant qu'elle frappe les revenus d'immeubles sis dans un autre canton que le canton de Vaud, elle viole l'interdiction de la double imposition.

A. — Se basant sur la loi vaudoise du 19 mai 1902, relative aux impositions communales, la Commune de Lausanne a, par arrêté du 4 juillet 1922 (art. 1^{er}), décidé

de percevoir en 1923 un impôt communal déterminé sous lettres A à H dudit article. Sous lettre D, il est prévu un impôt sur les personnes et les sociétés, suivant art. 19 de la loi de 1902 et art. 3 du règlement communal du 2 décembre 1919 concernant l'application dudit impôt. Cette contribution, qui va de 5 fr. à 1000 fr., est perçue de chaque personne majeure résidant dans la commune de Lausanne « sur la base des ressources et du produit de son travail pendant l'année précédente », en tenant compte de « l'ensemble des ressources du contribuable », y compris le revenu des immeubles, sans exception pour ceux situés hors du canton ou de la commune (art. 3 du règlement de 1919). Les contribuables sont répartis en 40 catégories dont la première comprend les revenus jusqu'à 1000 fr. et la dernière ceux de 39,001 fr. et au-dessus (lettre D de l'arrêté de 1922). L'art. 3 de l'arrêté d'imposition pour 1923 prévoit pour l'impôt personnel une contribution extraordinaire de 25 centimes par franc d'impôt.

B. — L'impôt personnel réclamé pour 1923 à dame Boivin-Garnier, domiciliée à Lausanne, fut fixé d'abord à 831 fr. 25. La Commission de recours l'a réduit à 518 fr. 75 par décision du 7 février 1924. Le Préfet du district de Lausanne (prononcé du 12 mai) et le Conseil d'Etat du canton de Vaud (prononcé du 1^{er} juillet) ont maintenu ce chiffre en se basant :

a) sur le revenu des immeubles que dame Boivin possède dans le Jura bernois, estimés 400 000 fr., à raison de 4 %	Fr. 16 000.—
b) revenu de la fortune mobilière (5 % de 125,000 fr.)	» 6 250.—
Total	Fr. 22,250.—
correspondant à la catégorie 23 dont l'impôt est de	» 415.—
plus 25 c. additionnels par	» 103.75
Montant total de l'impôt	Fr. 518.75

Les diverses instances fiscales ont estimé que la jurisprudence du Tribunal fédéral invoquée par dame Boivin pour obtenir que le revenu de ses immeubles situés dans le canton de Berne n'entre pas en ligne de compte pour le calcul de l'impôt personnel, n'est pas pertinente parce qu'il s'agit d'une taxe personnelle, basée sur les ressources générales du contribuable et non d'un impôt sur le revenu de la fortune immobilière dans le sens ordinaire du mot. La défalcation demandée créerait, si elle était admise, une inégalité de traitement au préjudice des contribuables assujettis à la taxe personnelle sur tous les revenus de leur fortune mobilière et immobilière.

C. — Dame Boivin-Garnier a formé au Tribunal fédéral un recours de droit public tendant à l'annulation de la décision du Conseil d'Etat du 1^{er} juillet et de celles des autres instances fiscales, en tant que, pour fixer l'impôt sur les personnes et les sociétés dû par la recourante, elles font entrer en ligne de compte ses immeubles situés dans le Jura bernois.

La recourante invoque l'art. 46 Const. féd. et la jurisprudence du Tribunal fédéral en matière de double imposition. Seul le canton de Berne est en droit d'imposer le revenu des immeubles sis sur son territoire. L'impôt personnel perçu par la Commune de Lausanne constitue un impôt global sur le revenu et non une taxe. En tant qu'il frappe le revenu des immeubles de la recourante situés dans le Jura bernois, il viole l'interdiction de la double imposition.

D. — La Commune de Lausanne conclut au rejet du recours en faisant valoir que la taxe personnelle n'est pas un impôt assimilable à l'impôt foncier perçu par le canton de Berne sur les immeubles en question et qu'on ne sait pas « si ce canton ou les communes de situation des immeubles perçoivent de dame Boivin une taxe de la nature de celle qui fait l'objet du recours ».

Considérant en droit :

On ne peut pas sérieusement contester que la taxe personnelle telle qu'elle est prévue par la loi vaudoise du 19 mai 1902 sur les impositions communales (art. 19) par le règlement communal du 2 décembre 1919 concernant l'application de l'impôt sur les personnes et les sociétés et par l'arrêté d'imposition du 4 juillet 1922 de la Commune de Lausanne pour l'année 1923, constitue en réalité un impôt dans le sens ordinaire du mot et de la jurisprudence du Tribunal fédéral. Cela ressort non seulement des termes mêmes de ces dispositions légales qui parlent d'impôt sur les personnes et englobent cette contribution dans l'impôt général (art. 1^{er} de l'arrêté de 1922) mais du caractère et des éléments de cette taxe portant sur « l'ensemble des ressources », à savoir sur le revenu global du contribuable. Tout en reconnaissant qu'il s'agit d'un impôt proprement dit, les autorités fiscales vaudoises soutiennent que c'est un impôt *sui generis* qui n'atteint pas directement le revenu mais frappe essentiellement la personne en tenant compte de ses ressources. Les immeubles situés hors du canton ne seraient donc imposés ni comme fortune ni pour leur revenu, ils n'entreraient en considération que pour déterminer le degré des facultés du contribuable.

Le règlement de 1919 ne souffre point pareille interprétation. L'art. 3 dispose que la taxe est fixée sur la base des ressources et du produit du travail pendant l'année précédente. Et le règlement indique au même article quels revenus composent l'ensemble des ressources formant la base de l'impôt et précise le mode de calcul du revenu des immeubles et des meubles. Dès lors, si même à l'origine l'impôt personnel prévu par la loi cantonale avait le caractère d'un impôt de capitation, il a perdu ce caractère pour devenir un véritable impôt sur les revenus. Il est indifférent à cet égard que les contribuables soient rangés dans un certain nombre de

catégories à chacune desquelles correspond un chiffre déterminé d'impôt. Il n'en demeure pas moins que, d'après le barème établi par l'arrêté de 1922, la taxe « s'applique » au revenu comme tel, dont le chiffre calculé d'après des règles précises fixe le montant de l'impôt. Aussi bien la Commission de recours ne s'y est-elle pas trompée lorsque, selon la citation de la recourante (p. 3 de son recours au Préfet), elle déclarait : « Dame Boivin doit joindre les revenus que lui procurent ses immeubles sis dans le canton de Berne au revenu de sa fortune mobilière pour en faire *un tout assujetti* à la taxe personnelle... » La Commune de Lausanne reprend textuellement cette phrase dans sa réponse au recours (dernier alinéa). On ne voit donc pas en quoi pourrait consister une différence essentielle entre l'impôt personnel perçu par la Commune de Lausanne et un impôt global sur le revenu. Que ladite contribution soit réclamée sous le nom de taxe ou d'impôt personnel, cela est évidemment sans importance, du moment qu'en fait et aux termes mêmes de l'arrêté elle frappe les ressources, c'est-à-dire les revenus du contribuable. Le calcul des ressources imposables de la recourante montre indiscutablement que le fisc lausannois a taxé, soit imposé le revenu des immeubles sis dans le canton de Berne au même titre que celui de la fortune mobilière.

En tant que le fisc frappe ainsi directement le revenu d'immeubles situés hors du canton, il se met en opposition avec l'art. 46 Const. féd. tel que le Tribunal fédéral l'a interprété. D'après cette jurisprudence (RO 28 I p. 146, 283 ; 32 I p. 276 ; 41 I p. 179 ; 46 I p. 237) la perception d'un impôt sur le revenu de la fortune immobilière sise dans un autre canton constitue un empiètement sur la souveraineté fiscale de ce dernier canton, au même titre qu'un impôt foncier.

L'argument tiré de l'inégalité de traitement avec les autres contribuables taxés sur tous leurs revenus n'a pas de valeur spéciale en matière d'impôt personnel au

sens de la législation vaudoise; il s'applique à tout système d'impôt sur le revenu et se réfute par les motifs exposés dans l'arrêt Gasser contre Soleure (RO 46 I p. 239 et suiv.) auquel il suffit de se référer.

Quant au fait que le canton de Berne ou les communes de situation des immeubles ne percevraient pas un impôt de même nature, il est indifférent, car on se trouve dans un cas de double imposition même lorsque le conflit intercantonal est simplement virtuel. La jurisprudence est constante sur ce point.

Dès lors, les décisions du Conseil d'Etat, du Préfet du district de Lausanne et de la Commission de recours de la Commune de Lausanne fixant à 518 fr. 75 l'impôt personnel dû par la recourante pour 1923 doivent être annulées en tant qu'elles soumettent à un impôt les revenus des immeubles sis dans le canton de Berne.

Le Tribunal fédéral prononce :

Le recours est admis et les décisions attaquées sont annulées en tant que, par l'impôt personnel fixé à 518 fr. 75 pour 1923, elles frappent d'un impôt les revenus des immeubles que la recourante possède dans le Jura-bernois.

45. Urteil vom 5. Dezember 1924 i. S. Käser gegen Binningen.

Doppelbesteuerungsverbot. Steuerdomizil für Geschäftsinhaber, speziell für Personen, die einen freien wissenschaftlichen Beruf ausüben. Der Grundsatz, wonach Kollektivgesellschaften für den Teil des Geschäftsgewinns, der das Entgelt für ihre Arbeitsleistung bildet, in ihrem Wohnsitzkanton besteuert werden können, gilt nicht für Mitglieder einer einfachen Gesellschaft.

A. — Der Rekurrent wohnt in Binningen im Kanton Baselland, übt aber in Basel selbständig den Beruf eines Zahnarztes aus. Er hat sich hier insofern mit einem andern Zahnarzt, Dr. Spreng, verbunden, als sie

gemeinschaftlich eine Wohnung zum Zwecke der Berufsausübung gemietet, sowie ein Empfangsfräulein und einen Techniker angestellt haben. Auch die Geschäftsbücher werden für beide gemeinsam geführt. In Basel ist der Rekurrent im Frühjahr 1924 für das Jahr 1923 in Beziehung auf ein Einkommen von 5500 Fr. als steuerpflichtig erklärt worden. Im Juli 1924 entschied sodann der Gemeinderat von Binningen, dass der Rekurrent dieser Gemeinde denjenigen Teil seines Berufseinkommens versteuern müsse, den er für den Lebensunterhalt nötig habe (3500 Fr.). Er berief sich dabei auf die bundesgerichtliche Praxis über die Besteuerung der Kollektivgesellschaften. Der Regierungsrat des Kantons Baselland wies eine Beschwerde des Rekurrenten gegen diese Verfügung am 29. August 1924 ab. Er verwies auf « die durch Rudolf Käser dem Gemeindeverwalter Martin in Binningen bestätigte Tatsache, dass Rudolf Käser und Dr. Spreng einen gemeinsamen Postcheckkonto und eine gemeinsame Buchhaltung führen, dass die Medikamente und Materialien für den technischen Bedarf gemeinsam eingekauft und verbraucht werden und dass Ende Jahres die gemeinsamen Einnahmen prozentual verteilt werden. » Gestützt hierauf nahm der Regierungsrat an, dass der Rekurrent mit Dr. Spreng in einer Geschäftsgemeinschaft stehe.

B. — Gegen diesen Entscheid hat Käser am 16. Oktober 1924 die staatsrechtliche Beschwerde an das Bundesgericht ergriffen mit dem Antrag, es sei festzustellen, dass er nur im Kanton Basel-Stadt steuerpflichtig sei, und demgemäss der Entscheid des Regierungsrates aufzuheben.

Der Rekurrent macht geltend: Zwischen ihm und Dr. Spreng bestehe keine Kollektivgesellschaft; sie seien im Handelsregister nicht eingetragen. Es handle sich überhaupt nicht um ein Gesellschaftsverhältnis, sondern um eine blosse Spesengemeinschaft; jeder der beiden Zahnärzte arbeite für sich, stelle die Rechnung nur für