

A moins d'une disposition expresse réservant à la commune ou aux communes intéressées le droit de décider sur toute proposition touchant sa division ou sa réunion avec une autre, on ne voit pas ce qui empêcherait qu'une mesure de cette nature pût être prise suivant les formes prévues pour l'adoption de nouvelles dispositions constitutionnelles. Or en l'espèce la constitution genevoise ne contient aucune disposition en ce sens, pas plus du reste qu'elle ne renferme d'article qui doive s'interpréter dans le sens de l'intangibilité des communes existantes. L'art. 102 vise bien sans doute, comme le Conseil d'Etat le reconnaît, la modification des limites géographiques des communes et non pas le cas d'une division ou d'une réunion de plusieurs communes, et s'il tend bien aussi à fournir une garantie aux communes, c'est uniquement dans ce sens qu'une modification de cette nature ne peut intervenir que par l'effet d'une loi, par opposition à un simple décret du Conseil. Il ne s'oppose donc nullement à ce que le nombre des communes soit modifié par voie d'une réforme de la constitution.

Or, s'il appartenait ainsi au corps électoral genevois de décréter la réunion de plusieurs communes sans consultation ni assentiment préalables des communes intéressées, le surplus de l'argumentation des recourants apparaît évidemment comme non fondé. Y aurait-il même (ce qui n'est d'ailleurs pas le cas) une opposition ou une contradiction entre les dispositions anciennes et les nouvelles, cette contradiction ne suffirait pas à justifier une demande d'annulation de ces dernières. Comme le Tribunal fédéral le relevait dans son arrêt du 5 novembre 1896 dans la cause Lussy et consorts (RO XXII p. 1020), la constitution d'un canton forme un tout et l'on ne saurait en séparer les diverses parties pour attribuer à certaines d'entre elles le caractère d'un droit constitutionnel primant le reste. Chacune de ses dispositions est, en tant qu'expression de la volonté du pouvoir suprême de l'Etat, revêtue de la même autorité. S'il y a conflit entre elles,

il devra se résoudre tout naturellement par la voie de l'interprétation.

*Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :*

Dans la mesure où il est entré en matière sur le recours, celui-ci est rejeté.

#### IV. ORGANISATION DER BUNDESRECHTSPFLEGE

##### ORGANISATION JUDICIAIRE FÉDÉRALE

Vgl. Nr. 53. — Voir n° 53.

#### B. VERWALTUNGS- UND DISZIPLINARRECHTSPFLEGE

##### JURIDICION ADMINISTRATIVE ET DISCIPLINAIRE

##### I. BUNDESRECHTLICHE ABGABEN

##### CONTRIBUTIONS DE DROIT FÉDÉRAL

54. Urteil vom 13. November 1930 i. S. E. B. gegen Aargau.

Militärpflichtersatz: Die Naturalleistungen, die ein Missionar von seiner Missionsunternehmung bezieht, unterliegen dem Militärsteuerzuschlag für Einkommen.

Der Beschwerdeführer, der der afrikanischen Missionsgesellschaft « Pères Blancs » angehört und im Evangeli-

sationsdienst derselben tätig ist, beschwert sich rechtzeitig gegen einen Entscheid des Regierungsrates des Kantons Aargau, vom 14. Juli 1930, durch den sein Begehren um Aufhebung des Militärsteuerzuschlages für Einkommen abgewiesen wurde. Er macht geltend, er habe kein Arbeitseinkommen. Die Gesellschaft, der er angehöre, Sorge zeit seines Lebens für seine Lebensbedürfnisse in Naturalien, richte aber keinen Barlohn aus. Die Naturalbezüge seien nicht Arbeitsverdienst, sondern würden aus Almosen bestritten, die die Gesellschaft in Europa sammle. Bei der Betätigung als Missionar sei es unmöglich, etwas zu erwerben. Er selbst habe kein Bareinkommen, und die Gesellschaft, die für allfällige Unkosten aufkomme, könne nicht mit der Ersatzleistung belastet werden.

Der Regierungsrat des Kantons Aargau und die eidgenössische Steuerverwaltung haben Abweisung der Beschwerde beantragt.

*Das Bundesgericht zieht in Erwägung :*

Nach Art. 5 B a MStG wird unter dem reinen Einkommen, das der Ersatzveranlagung unterliegt, der Erwerb verstanden, welcher mit der Ausübung einer Kunst, mit dem Betrieb eines Berufes, Geschäftes oder Gewerbes oder mit einem Amte oder einer Anstellung verbunden ist. Unerheblich ist, ob es sich um Bar- oder Naturaleinkünfte handelt und ebenso, ob die Einkünfte im Lebensunterhalt des Pflichtigen aufgehen oder ihm für andere Verwendungen zur Verfügung stehen. Die Tatsache, dass der Beschwerdeführer nach seinen Angaben einzig auf Naturalverpflegung angewiesen ist, vermag deshalb die Befreiung von der Militärsteuer nicht zu begründen. Es kommt einzig darauf an, ob seine Bezüge als Erwerb im Sinne des Militärsteuergesetzes zu charakterisieren sind, oder ob sie allenfalls unter die in Art. 5 B b MStG aufgezählten steuerbaren Nutzungen fallen.

Dabei ist nicht auf die individuelle Bezeichnung abzustellen, die der Pflichtige diesen Bezügen gibt. Mass-

gebend ist vielmehr die steuerrechtliche Charakterisierung, die darauf beruht, dass, wirtschaftlich betrachtet, Bezüge die mit einer regelmässigen Tätigkeit verbunden sind, als Erwerb gelten. Geht man hievon aus, so ist ein Zweifel darüber nicht möglich, dass der Beschwerdeführer Einkommen hat. Er übt als Mitglied der Missionsgesellschaft, der er angehört, das Amt oder den Beruf eines Missionars aus, wogegen ihm die Befriedigung seiner Lebensbedürfnisse, wie er ausführt in natura, gewährt wird, was die betreffenden Bezüge als Erwerb charakterisiert. Dass der Beschwerdeführer seine Tätigkeit nicht um dieses Erwerbes willen ausübt, ist nichts Besonderes. Ähnliche Auffassungen sind auch sonst bei Personen, die sich einem idealen Beruf widmen, gelegentlich anzutreffen, rechtfertigen aber eine Ausnahme von der Besteuerung nicht. Ebenso ist unerheblich, woher die Mittel fliessen, mit denen die Gesellschaft ihre Missionstätigkeit betreibt und die Lebensbedürfnisse ihrer Missionare deckt. Massgebend ist einzig, dass der Beschwerdeführer eine Tätigkeit ausübt, mit der Einkünfte verbunden sind.

Wollte man mit dem Beschwerdeführer annehmen, dass es sich nicht um einen Erwerb im Sinne von Art. 5 B a MStG handelt, so würde sich gleichwohl die Gutheissung der Beschwerde nicht rechtfertigen, da dann die Steuerpflicht gemäss Art. 5 B b gegeben wäre. Die in Frage stehenden Naturalbezüge müssten als rentenähnliche Nutzungen der Zuschlagspflicht für Einkommen unterworfen werden.

Die Beschwerde gegen die Besteuerung für Einkommen ist deshalb unbegründet. Das Bundesgericht bestätigt damit die Praxis, die der Bundesrat als Rekursinstanz gegenüber Ordensangehörigen seit 1889 stets eingehalten hat. So in seinem Entscheid vom 28. August 1889 in Sachen Kummer gegenüber einem Angehörigen des Jesuitenordens (Bundesblatt 1890 S. 321 f.); von den neuern Entscheiden sei angeführt derjenige vom 5. August 1927 in Sachen G. B., eines Mitgliedes des Kapuziner-

ordens (Vierteljahrsschrift für schweiz. Abgaberecht VIII S. 323 ff.). In einem Kreisschreiben vom 30. Mai 1928 hat die eidgenössische Steuerverwaltung gestützt auf diese Praxis die Militärsteuerbehörden allgemein darauf hingewiesen, dass der von religiösen Gemeinschaften ihren Mitgliedern gewährte Unterhalt als steuerbares Einkommen (Erwerb) zu behandeln ist.

Dass die Steuer, die der Beschwerdeführer nach Gesetz schuldet, unter Umständen letzten Endes die afrikanische Missionsgesellschaft « Pères Blancs » belastet, beruht auf seinem persönlichen Verhältnis zu dieser Gesellschaft, wonach diese für seine Verpflichtungen ebenso aufzukommen hat, wie für seinen Lebensunterhalt. Das Rechtsverhältnis, in dem der Beschwerdeführer als schweizerischer Wehrpflichtiger und militärsteuerpflichtiger Wehrmann steht, wird dadurch nicht berührt, weshalb seine Stellung als Mitglied jener Missionsunternehmung keinen Grund bilden kann, ihn von der Militärsteuer auszunehmen.

**55. Urteil vom 25. September 1930 i. S. Dr. J. B.  
gegen Baselland.**

**Kriegssteuer.** — Der Zuschlagssteuer auf Tantiemen nach Art. 42 KStB unterliegen alle Zuwendungen, die wirtschaftlich als Anteile am Reingewinn anzusehen sind, auch wenn sie nach Massgabe der Gesellschaftsstatuten und der Anstellungsverträge in der Form von Gratifikationen ausgerichtet werden.

A. — Der Beschwerdeführer hat als Präsident des Verwaltungsrates und Mitglied der Direktion der Gesellschaft X in den Jahren 1925—1928 neben dem Honorar eine Gratifikation, ferner 1928 eine Tantième bezogen. Streitig ist, ob die erwähnte Gratifikation der Zuschlagssteuer auf Tantiemen gemäss Art. 42 KStB unterliegt. Der Anspruch auf die Gratifikation stützt sich auf § 5 seines Vertrages mit der Gesellschaft und wird darin wie

folgt umschrieben: « Als Entschädigung für die ihm als Mitglied der Direktion obliegenden Verrichtungen und die damit verbundene Verantwortlichkeit bezieht Herr Dr. J. B. .... ausserdem eine Gratifikation, die der Verwaltungsrat nach Ablauf jedes Geschäftsjahres unter Berücksichtigung des Geschäftsganges und der besondern Erfolge der Geschäftstätigkeit des Herrn Dr. J. B. nach freiem Ermessen festsetzt. »

Die zur Zeit geltenden Statuten bestimmen darüber im Zusammenhang mit den jährlich der Betriebsrechnung zu belastenden Unkosten und Aufwendungen: « Er (der Verwaltungsrat) setzt auch allfällige Beträge fest, die zu Gratifikationen an Angestellte und Arbeiter, oder zur Unterstützung von gemeinnützigen, wohltätigen oder sonst nützlichen Anstalten und Unternehmungen verwendet werden sollen. » (Art. 35 am Ende.) Sodann wird der Reingewinn festgestellt und daraus der Reservefonds der Gesellschaft dotiert (Art. 36). « Von dem nach Dotierung des Reservefonds verbleibenden Reingewinn wird zunächst ein Betrag, welcher einer fünfprozentigen Dividende auf dem Aktienkapital gleichkommt, zur Verfügung der Generalversammlung gestellt.

« Von dem verbleibenden Überschuss kommen:  
10 % dem Verwaltungsrate als Tantième zu;  
90 % werden zur Verfügung der Generalversammlung gestellt » (Art. 37).

Früher erfolgte die Ausrichtung der Gratifikationen durch den Verwaltungsrat aus dem Reingewinn. Art. 37 der alten Statuten enthielt folgende Regelung:

« Von dem nach Dotierung des Reservefonds verbleibenden Reingewinn wird zunächst ein Betrag, welcher einer vierprozentigen Dividende auf dem Aktienkapital gleichkommt, zur Verfügung der Generalversammlung gestellt.

« Von dem alsdann restierenden Überschuss kommen:  
10 % dem Verwaltungsrate als Tantième zu;  
30 % bleiben zu seiner Verfügung zur Verteilung unter