

omesso, senz'alcun pericolo di svantaggio giuridico per la parte inerte, poichè tutto quanto è contenuto nelle conclusioni può essere addotto nell'arringa in occasione del dibattimento orale ;

Ond'è che il gravame è irricevibile in ordine . . .

Il Tribunale federale pronuncia :

Non si entra nel merito del ricorso.

B. VERWALTUNGS- UND DISZIPLINARRECHTSPFLEGE

JURIDICION ADMINISTRATIVE ET DISCIPLINAIRE

I. BUNDESRECHTLICHE ABGABEN

CONTRIBUTIONS DE DROIT FÉDÉRAL

44. Arrêt du 4 octobre 1934

dans la cause **Raemy** contre **Fribourg**.

Cours militaires facultatifs de ski : les participants à ces cours, devenus inaptes au service militaire par suite de leur participation au cours, ont droit à l'exemption fiscale prévue à l'art. 2 b LTM si le cours en question était organisé militairement (obligation de porter l'uniforme, assujettissement des participants à la discipline et au Code pénal militaires) et s'il comportait des risques analogues à ceux du service militaire proprement dit.

A. — En janvier 1932, le soldat **Raemy** prit part à un cours facultatif de ski organisé par la Br. I. mont. 5.

Il s'y fractura la jambe droite et dut être soigné pendant

21 jours à l'hôpital d'Andermatt et ensuite à domicile. En septembre 1932, il accomplit le cours de répétition avec son unité, mais l'autorité militaire constata à cette occasion que les suites de la fracture le rendaient inapte au service. En conséquence, elle décida, le 12 janvier 1933, de le transférer dans le landsturm, en application du ch. 250/51 IAS (fractures mal guéries).

B. — Par requête du 26 juillet 1933, **Raemy** invita l'autorité fribourgeoise à lui accorder le bénéfice de l'art. 2 b LTM. Il faisait valoir que son transfert prématuré dans le landsturm était dû aux conséquences de l'accident dont il avait été victime au cours de ski de 1932. Ce cours avait été inscrit au livret de service.

C. — Par décision du 19 avril 1934, la Commission fribourgeoise de recours pour la taxe militaire a rejeté la demande d'exemption. Elle constatait que **Raemy** n'avait pas annoncé sa fracture à l'Assurance militaire. Il n'ignorait donc pas que le cours de ski auquel il avait participé était volontaire et qu'il en courait tous les risques. Certes il était regrettable que l'Assurance militaire refusât de répondre des maladies et des accidents survenus aux cours militaires de ski. Ces cours étaient en effet volontaires, mais les hommes incorporés dans les troupes de montagne étaient invités à y participer. Tout en relevant cette anomalie, la Commission était cependant obligée de s'en tenir à la disposition fédérale qui n'assimile pas les cours de ski à un service militaire obligatoire et de déclarer pour ce motif que l'art. 2 b LTM n'était pas applicable.

D. — **Victor Raemy** a formé en temps utile un recours de droit administratif contre cette décision.

La Direction militaire du Canton de Fribourg propose l'admission du recours. Elle expose que la Commission de recours eût été disposée à faire droit à la demande d'exemption, mais qu'elle l'a néanmoins rejetée :

« a) parce que, soit dans le livret de service, soit au dossier, il n'existait aucune preuve d'un accident survenu au service militaire :

» b) afin de laisser au Tribunal fédéral le soin de créer une jurisprudence dans les cas de cette nature. »

L'Administration fédérale des contributions ne conteste pas que le recourant se fractura la jambe droite à un cours militaire facultatif de ski. Elle conclut au rejet du recours en invoquant une lettre du Département militaire fédéral en date du 2 juin 1934, dans laquelle il est dit notamment ce qui suit au sujet du caractère militaire des cours volontaires de ski :

« Wir teilen Ihnen mit, dass wir diese freiwilligen Militärskikurse nie als Militärdienst betrachtet haben und auch nie als solchen betrachten konnten. Die Militärorganisation vom 12. April 1907 schreibt in Art. 8 vor, dass die Militärdienstpflicht sich auf den Instruktionsdienst und den aktiven Dienst erstreckt. Die Ausbildung des Heeres ist im dritten Teil der M. O. in den Art. 102 u. ff. geregelt. Die freiwillige Skiausbildung der Wehrmänner ist darin aber nirgends erwähnt. Das musste dazu führen, die freiwilligen Militärskikurse als ausserdienstliche Kurse zu organisieren... »

» Wenn das Tragen der Uniform für diese Kurse vorgeschrieben ist, so geschieht dies einmal im Interesse der militärischen Organisation dieser Kurse und des militärischen Ausbildungszweckes, gleichzeitig liegt darin aber auch ein Entgegenkommen gegenüber den Kursteilnehmern, die dadurch ihre Zivilkleider schonen können. Die Eintragung der Kurstage im Dienstbüchlein ist eine reine Kontrollmassnahme. Sie soll den Einheitskommandanten darüber orientieren, wer in seiner Einheit ausgebildeter Skifahrer ist und als solcher gegebenenfalls im Militärdienst verwendet werden kann... »

E. — Aux termes des « prescriptions concernant les cours et concours militaires facultatifs de ski », décidées le 23 décembre 1931 par le Département militaire fédéral et approuvées le même jour par le Conseil fédéral (v. FOM 1931 p. 125), la Confédération subventionne, dans les limites fixées par les crédits, les cours et concours militaires

facultatifs de ski qui sont organisés par le commandant d'une unité d'armée ou d'une brigade de montagne ainsi que les concours de ski de l'Association suisse des clubs de ski (art. 1 al. 1). Les cours et concours militaires facultatifs de ski relèvent du service de l'infanterie du Département militaire fédéral. Ils sont organisés d'un commun accord entre les officiers directeurs et ce service (art. 2), ont lieu en uniforme (art. 3 al. 1), et les participants y sont soumis au code pénal militaire (art. 4 al. 1). Les commandants exercent la compétence pénale de leur grade et les plaintes portées contre les participants doivent être adressées aux commandants de division ou de fortifications compétents (art. 4 al. 2 et 3). L'assurance militaire ne s'étend pas à ces cours, mais la direction est tenue d'assurer collectivement contre les accidents auprès d'une compagnie suisse les participants qui ne sont pas assurés personnellement ou le sont insuffisamment (art. 5). Pendant le cours, la franchise de port est accordée aux participants « dans la même mesure qu'aux militaires qui sont en service » (art. 6 lit. b). Les participants ont droit au remboursement des frais de voyage effectifs du domicile au lieu du cours (art. 29). Quant aux frais de logement et de subsistance, ils sont à la charge des crédits ouverts pour les cours. Les prix de pension doivent être soumis à l'approbation du service de l'infanterie. Les dépenses excédant ces prix sont à la charge des participants (art. 30). « Le service accompli dans les cours est inscrit au livret de service. Ce service ne remplace toutefois pas le service militaire réglementaire ni n'entre en considération pour l'avancement » (art. 13). Les cours sont inspectés par l'autorité militaire (art. 14, 34 et 35).

Considérant en droit :

1. — La réforme du recourant est due aux suites d'une fracture de la jambe droite. En l'état, l'existence d'un lien causal entre cette fracture et le cours facultatif de ski suivi par le recourant en 1932 n'est plus contestée. Dès lors, la

seule question qui se pose encore est de savoir si ce cours peut être considéré comme un « service militaire » au sens de l'art. 2 b LTM. L'Administration fédérale le conteste en faisant observer que les cours facultatifs de ski organisés conformément aux prescriptions du 23 décembre 1931 ne sont pas prévus par la loi sur l'organisation militaire, qu'ils ne constituent ni du service d'instruction, ni du service actif et ne rentrent dès lors pas dans le cadre du service militaire tel qu'il est défini à l'art. 8 OM. Ce dernier point de vue est incontestablement fondé, mais cette constatation ne suffit pas pour trancher le litige.

Aux termes des art. 1 LTM et 3 OM, l'impôt militaire est en effet dû par les Suisses qui n'accomplissent pas le *service personnel*. Or, d'après l'art. 9 OM, le service personnel comprend non seulement le service d'instruction et le service actif mentionnés à l'art. 8, mais en outre « l'observation des prescriptions concernant les contrôles, l'entretien et les inspections de l'habillement, de l'armement et de l'équipement personnel, les exercices obligatoires de tir et, en général, l'obéissance aux obligations militaires en dehors du service ».

Il s'ensuit que la notion de « service personnel » au sens des art. 1 LTM et 3 OM (ainsi que par voie de conséquence celle de l'art. 2 b LTM) ne comprend pas uniquement le service d'instruction et le service actif ou service militaire proprement dit, mais qu'elle a une portée moins limitée. C'est dans ce sens plus large que la pratique et la jurisprudence l'ont constamment interprétée en admettant par exemple que le fait de manquer l'inspection d'armes et les tirs obligatoires entraîne l'assujettissement à la taxe, bien que ni l'une ni l'autre de ces obligations ne puisse être considérée comme du service d'instruction ou du service actif (v. le règlement d'exécution de la LTM, du 26 juin 1934, art. 13 et 21). De même le séjour fait dans un hôpital ensuite du service est assimilé par ledit règlement (art. 18), au service, pour ce qui concerne la taxe militaire, quoiqu'il ne rentre manifestement pas dans le cadre de l'art. 8 OM.

C'est également en vertu de cette interprétation plus libérale du terme de service militaire au sens de l'art. 2 b LTM que, le 15 août 1895, le Conseil fédéral a posé en principe que les écuyers devenus impropres au service militaire ensuite d'un accident arrivé dans le service de remonte, soit en dehors du service militaire proprement dit, avaient droit au bénéfice de l'art. 2 b LTM, ainsi que cela était le cas pour les officiers instructeurs victimes d'un accident dans l'exercice de leurs fonctions (cf. v. SALIS III n. 1322 ; F. F. 1896 II 1023).

Dans l'ordonnance du 27 mai 1921 concernant le calcul de la taxe militaire en fonction du service actif, le Conseil fédéral a en outre expressément assimilé au service actif entrant en ligne de compte pour la réduction du montant de l'impôt « le temps de maladie passé ensuite du service dans des établissements sanitaires... » et « *le service accompli dans les cours spéciaux organisés par l'armée et non prévus par la loi militaire* » (art. 2 lit. b et d).

Au vu de la jurisprudence et de la pratique susmentionnées, il n'est donc pas douteux que le service militaire au sens de la LTM et, en particulier, de l'article 2 b, ne comprend pas seulement le service d'instruction et le service actif. La loi ne définit pas expressément cette notion plus large, dont les limites doivent par conséquent être déterminées en recherchant quels sont les éléments constitutifs essentiels du service militaire. Dans sa décision de principe déjà mentionnée concernant les écuyers militaires, le Conseil fédéral a estimé que ces éléments étaient l'organisation militaire du cours ou du service en question, l'assujettissement des participants à la discipline et au code pénal militaires, le fait de porter l'uniforme et d'être exposé aux dangers de la vie militaire. Ces critères sont rationnels et il se justifie de les appliquer aussi dans l'examen de l'espèce. Dès lors, il est manifeste que les cours facultatifs de ski du genre de celui que le recourant a accompli en 1932 doivent être considérés comme un service militaire au sens de l'art. 2 b LTM. Organisés militairement, ils

comportent en effet des risques semblables à ceux du service proprement dit. Les participants y sont soumis à la discipline et au code pénal militaires, ils portent l'uniforme, et le Département militaire fédéral reconnaît explicitement que cette obligation leur est imposée non seulement pour leur commodité, mais aussi en considération de l'organisation et des buts militaires des cours.

Contrairement à l'opinion exprimée par l'autorité cantonale dans la décision attaquée, le fait que les cours de ski organisés par l'armée sont facultatifs est sans intérêt en l'espèce. L'art. 2 b LTM accorde en effet le bénéfice de l'exemption fiscale à tous les « militaires devenus impropres au service militaire par suite de ce service », sans établir, par conséquent, une distinction entre le service obligatoire et le service facultatif.

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

Le recours est admis. Victor Ræmy est dispensé de la taxe militaire en vertu de l'art. 2 b de la loi du 28 juin 1878.

45. Urteil vom 28. Juni 1934

i. S. Kanton Zürich gegen Eidg. Steuerverwaltung.

BG über die Stempelabgaben:

Konkurrenz zweier Stempelsteuervorschriften: Darlehensaufnahme durch ein Gemeinwesen (Art. 11 Abs. 1 lit. c 81) gegen Ausgabe von Schatzanweisungen (Art. 38 lit. a St. G.).

A. — Durch Vertrag vom 21. April 1932 verpflichtete sich die Schweizerische Kreditanstalt, dem Kanton Zürich am 15. Juni 1932 20,000,000 Fr. zu überweisen gegen Schatzanweisungen über 500,000 Fr. und 1,000,000 Fr. mit dreimonatiger Lauffrist und erneuerbar bis zum 15. Juni 1937. Die Diskontierung dieser Schatzanweisungen hatte während der ersten drei Jahre des Kredites zu 3 %, später zum offiziellen Diskontsatz der Schweizerischen National-

bank, im Minimum zu 3 %, im Maximum zu 4 % zu geschehen. Der Kanton ist für drei Jahre gebunden; vom 15. Juni 1935 an ist er berechtigt, Beträge von 5,000,000 Fr. oder ein Mehrfaches davon zurückzubezahlen. Die Schatzanweisungen lauten:

« Zürich, den.....

Gemäss Beschluss des Regierungsrates des Kantons Zürich vom 21. April 1932 zahlen wir am ... gegen diese Reskription an die Schweizerische Kreditanstalt oder deren Ordre die Summe von Franken ...

Wert erhalten.

Zahlbar im Domizil der Schweizerischen Kreditanstalt in Zürich.

Finanzdirektion des Kantons Zürich. »

Die Eidgenössische Steuerverwaltung war der Auffassung, das Geschäft unterliege gemäss Art. 11 Abs. 1 lit. c BG vom 4. Oktober 1917 (Darlehen von über 30,000 Fr. bei mehr als zweijähriger Mindestdauer) der Stempelabgabe und die auf Grund dieses Geschäftes in Form von Diskont zu entrichtenden Annuitäten gemäss Art. 5 Abs. lit. f BG vom 25. Juni 1921/22. Dezember 1927 dem Couponstempel. Sie lud deshalb am 28. Juni 1932 den Kanton Zürich zur Abgabe der gesetzlich vorgeschriebenen Erklärungen ein und veranlagte am 6. Februar 1933 die vom Kanton Zürich zu bezahlende Stempelabgabe auf 60,000 Fr. und die Couponabgabe für das erste Jahr auf 3000 Fr. vierteljährlich.

Gegen diesen Entscheid erhob der Kanton Zürich Einsprache, mit der Begründung, dass er sich ein Darlehen von zwanzig Millionen zu bloss drei Prozent Zins nicht hätte verschaffen können (wie die vorausgegangenen Verhandlungen mit der Zürcher Kantonalbank bewiesen hätten). Die Schweizerische Kreditanstalt sei auf diese Zinsbedingung bloss deswegen eingegangen, weil die Reskriptionen für ihr Wechselportefeuille wertvoll seien. Die Eidgenössische Steuerverwaltung wies am 31. März 1933 die Einsprache ab. Sie machte namentlich geltend: