

wenden. Dem Bundesgerichte kommt nicht zu, die Rückerstattung bereits bezahlter Steuern auszusprechen, sondern dieselbe ist vor den kantonalen Behörden nach den Grundsätzen für die Rückforderung einer bezahlten Nichtschuld geltend zu machen.

Demnach hat das Bundesgericht
erkannt:

Der Refers wird, soweit er gegen den Kanton Zürich gerichtet ist, als unbegründet abgewiesen, dagegen den Refurrenten vorbehalten, die Rückerstattung der von ihnen pro 1891 im Kanton Aargau bezahlten Steuer geltend zu machen.

2. Arrêt du 19 Mai 1893 dans la cause

Société suisse d'assurance contre l'incendie « Helvétia. »

En décembre 1891, Philippe Guidi à Fribourg, agent de l'Assurance contre l'incendie *Helvétia* à Saint-Gall, a reçu, au nom de celle-ci, un formulaire imprimé l'invitant à faire sa déclaration en vue de la perception de l'impôt fribourgeois sur le commerce et l'industrie pour l'exercice 1892, c'est à dire à évaluer le capital et le revenu servant à établir le droit proportionnel. Cette déclaration devait intervenir aux termes des lois du 20 Décembre 1862 et 22 Mai 1869, qui astreignent tous les industriels et commerçants à payer un impôt se composant de deux éléments, un minimum fixe et un droit proportionnel.

Le 7 Janvier 1892 la Direction de l'*Helvétia* à Saint-Gall, a rempli la formule de déclaration remise à son agent, en déclarant que le revenu imposable, que lui procurait les opérations faites par elle dans le canton de Fribourg, s'élève à la somme de 5514 fr. 10. Mais le même jour la Direction de l'*Helvétia* s'est de plus adressée par lettre à la Direction des finances du canton de Fribourg en expliquant que tout en se conformant à la loi en faisant la déclaration requise, elle recourt contre le principe même de l'impôt et demande à la

Direction des finances de la libérer de ce dernier. A l'appui de cette demande elle faisait valoir entre autres le fait que l'*Helvétia* a son domicile non pas dans le canton de Fribourg, mais à Saint-Gall; que si le canton de Fribourg entendait imposer le revenu de la Société, ou même une partie de ce revenu, ce serait là une double imposition inadmissible au regard de la Constitution fédérale, attendu que ce même revenu, en son entier, paye déjà l'impôt à Saint-Gall, siège de la Société.

Par office du 5 Avril 1892, la Direction des finances a répondu à la Société recourante qu'elle doit maintenir son droit de percevoir l'impôt sur le revenu des opérations faites par cette Société dans le canton; qu'en effet l'art. 15 de la loi fédérale du 25 Juin 1885 a consacré le droit des cantons d'assujettir les Compagnies d'assurance aux impôts ordinaires; qu'il n'y a pas non plus double imposition, attendu que l'impôt est demandé pour les opérations faites dans le canton de Fribourg seulement, et non pour celles de Saint-Gall.

Par lettre du 14 Avril, la recourante, en accusant réception à la Direction des finances de son office du 5 dit, l'a informée qu'elle avait nanti le Tribunal fédéral d'un recours contre l'imposition analogue à laquelle elle était astreinte dans le canton d'Uri, et a prié l'autorité fribourgeoise de laisser les choses en l'état jusqu'après le prononcé du Tribunal fédéral.

La Direction des finances, bien que n'ayant pas répondu à cette lettre, s'est abstenue en fait de toutes démarches tendant à obtenir le paiement de l'impôt contesté.

L'arrêt du Tribunal fédéral dans la prédite cause relative au canton d'Uri est intervenu le 3 Juin 1892. Ce prononcé ayant donné gain de cause à la recourante, celle-ci en a, par lettre du 8 Juillet, transmis copie à la Direction des finances en ajoutant que, vu l'analogie existant entre les deux cas, elle espérait que maintenant l'autorité fribourgeoise la déchargerait de l'obligation de payer l'impôt en question.

Ce n'est que le 9 Décembre 1892 que la Direction des finances écrit à l'agent Guidi à Fribourg que les considéra-

tions par lesquelles la Compagnie a obtenu gain de cause contre le gouvernement d'Uri ne peuvent pas prévaloir contre les moyens que l'Etat de Fribourg invoque à l'appui de sa réclamation et qu'il doit maintenir ; que si la Compagnie s'abstenait plus longtemps d'introduire l'affaire devant le Tribunal fédéral, l'autorité fribourgeoise se trouverait dans le cas de devoir requérir par voie juridique le paiement de l'impôt dû.

C'est à la suite de cette lettre que la Direction de l'*Helvétia* a recouru au Tribunal fédéral, concluant à faire prononcer en principe que la prétention des deux cantons de Fribourg et de Saint-Gall, de vouloir imposer le revenu de la recourante, constitue une double imposition prohibée ; qu'en conséquence il plaise au Tribunal fédéral déclarer le canton de Fribourg mal fondé à imposer le revenu de la recourante ; subsidiairement que le canton de Saint-Gall soit tenu, dans l'impôt frappant l'ensemble du revenu de la recourante, de porter en déduction le bénéfice net réalisé par elle sur les opérations d'assurance qu'elle fait dans le canton de Fribourg.

Pour justifier ces conclusions, la recourante s'attache à établir que le cas actuel se présente dans des conditions tout à fait analogues à celles qui ont justifié l'admission de son recours dirigé contre le canton d'Uri.

Dans sa réponse, l'Etat de Fribourg a conclu en première ligne à ce que le recours soit déclaré tardif, et subsidiairement à ce qu'il soit écarté comme mal fondé.

A l'appui de l'exception de tardiveté, il estime que les offices des 5 Avril et 9 Décembre 1892 de la Direction des finances ne constituent pas les « décisions » au sens propre du mot, mais seulement des communications se bornant à énoncer l'avis de cette Direction. C'est contre la décision de la commission cantonale d'impôt du 26 Septembre 1891, que l'*Helvétia* aurait dû recourir ; or elle ne l'a pas fait en temps utile. A un autre point de vue le recours est tardif, puisque la lettre qui a écarté la réclamation de la recourante est datée du 5 Avril 1892, alors que le recours n'a été déposé qu'en Janvier 1893.

Au fond l'Etat de Fribourg estime le recours mal fondé, attendu que l'agence principale et cantonale que l'*Helvétia* possède à Fribourg constitue bien en réalité une vraie succursale. En outre la loi fédérale de 1885 sur la surveillance des entreprises privées en matière d'assurance a voulu conserver aux cantons le droit d'imposer les Sociétés d'assurance qui y font des opérations.

Le gouvernement de Saint-Gall, auquel le recours a été communiqué, a déclaré s'en rapporter à justice en ce qui concerne l'exception de tardiveté, tout en réservant ses droits comme fisc vis à vis du fisc fribourgeois. Quant au fond, il se joint aux conclusions de la recourante, estimant que le canton de Saint-Gall est en droit d'imposer la totalité du revenu de cette Compagnie.

Dans sa réplique la recourante conclut au rejet de l'exception de tardiveté, attendu que sa réclamation du 7 janvier 1892 concerne l'impôt de 1892, et est ainsi bien dirigée contre la décision de l'autorité compétente. C'est, en outre, la décision du 9 décembre 1892 qui apparaît comme la décision définitive de la Direction des finances. D'ailleurs le recours porte aussi sur le principe même de l'imposition à laquelle le fisc fribourgeois prétend astreindre la recourante.

Dans sa duplique l'Etat de Fribourg reproduit les arguments déjà avancés par lui en réponse.

Statuant sur ces faits et considérant en droit :

1° Il résulte des pièces versées au dossier par l'Etat de Fribourg lui-même que l'impôt réclamé à la recourante pour 1891 a été payé ; celle-ci ayant réclamé par lettre du 7 Janvier 1892, le jour même où elle avait rempli sa déclaration d'impôt pour 1892, il est clair que cette réclamation ne concernait que l'impôt de ce dernier exercice ; cela résulte au surplus du contenu de la dite lettre.

Les offices de la Direction des finances ne peuvent dès lors viser que l'impôt réclamé pour 1892, et l'allégation de l'Etat de Fribourg, qu'ils auraient trait à une réclamation de l'*Helvétia* contre la décision de la commission cantonale du 26 Septembre 1891, est dénuée de fondement. L'impôt « de-

mandé » dont parle l'office du 5 Avril, ne peut d'ailleurs être que celui de 1892, et la Compagnie n'avait aucune raison de recourir contre un prononcé de la commission cantonale, auquel elle s'était soumise.

2° C'est également à tort que l'Etat prétend que la Direction des finances ne serait pas compétente pour statuer sur l'obligation de payer l'impôt sur le commerce et l'industrie. La loi du 22 Mai 1869 ne confère nulle part à la commission cantonale de taxation le droit de statuer sur les réclamations concernant la délimitation de la souveraineté fiscale du canton de Fribourg relativement à celle d'autres cantons, question intercantonale qui relève plutôt de la compétence des gouvernements, soit des Départements des finances cantonaux. C'est ainsi d'ailleurs que l'a envisagé précédemment l'Etat de Fribourg lui-même (voir arrêt du Tribunal fédéral dans la cause Banque populaire de Berne, *Rec. off.* X, page 438). Le contenu des offices des 5 Avril et 9 Décembre 1892 apparaît donc bien comme une décision susceptible d'être portée devant le Tribunal de céans aux termes de l'art. 59 de la loi sur l'organisation judiciaire fédérale.

3° C'est enfin sans plus de raison que l'Etat voudrait faire écarter le recours comme tardif, par le motif qu'il aurait dû être dirigé déjà contre la décision du 5 Avril 1892.

Il résulte, en effet, de la lettre de la Direction des finances, du 9 Décembre suivant, que celle-ci avait consenti, sur la demande de la Direction de l'*Helvétia*, à accorder un délai jusqu'après le jugement du Tribunal fédéral, à intervenir dans une cause analogue, et que ce n'est que par cet office du 9 Décembre que la dite Direction déclare maintenir définitivement sa décision précédente, dont l'effet avait été suspendu. En recourant en temps utile contre cette décision du 9 Décembre 1892, la Direction de l'*Helvétia* a donc respecté le délai prévu à l'art. 59 précité de la loi sur l'organisation judiciaire.

4° Au fond la compétence du Tribunal fédéral n'est pas contestable, attendu qu'il s'agit en première ligne, non point de l'interprétation de la loi fédérale du 25 Juin 1885, mais du principe constitutionnel interdisant la double imposition.

Comme l'existence d'une double imposition n'est pas contestée en l'espèce il s'agit seulement de rechercher lequel des deux cantons de Fribourg et de Saint-Gall est autorisé à soumettre à l'impôt le revenu que procure à la recourante les opérations d'assurance qu'elle effectue dans le canton de Fribourg.

La solution de cette question, qui ne saurait être cherchée dans l'art. 15 de la loi fédérale de 1885 (voir arrêt du Tribunal fédéral, *Helvétia* contre Uri, *Rec. off.* XVIII, pages 21-55), dépend uniquement du point de savoir si l'agence ou la sous-agence que la recourante possède à Fribourg doit être considérée comme une succursale de l'établissement principal ayant son siège à Saint-Gall.

Or, ainsi que le Tribunal de céans l'a reconnu récemment encore, il est indispensable pour que cette question puisse recevoir une solution affirmative que l'établissement dépendant de la maison principale soit autorisé à conclure des affaires d'une manière autonome, et qu'il jouisse d'une indépendance relative, bien que demeurant dans des rapports de subordination avec le siège commercial proprement dit, et n'ayant pas une existence séparée de ce dernier; il doit apparaître, considéré en lui-même, comme un centre d'affaires distinct de l'établissement principal, et être placé sous la direction d'une personne munie de pouvoirs à cet effet, notamment en vue de la conclusion autonome de contrats concernant les transactions commerciales proprement dites (voir arrêt du Tribunal fédéral en la cause Cornaz frères & C^{ie}, *Rec. off.* XVIII, page 436 consid. 3).

En appliquant ces principes à l'agence ou à la sous-agence de l'*Helvétia* à Fribourg, il faut en conclure qu'elle ne se caractérise pas comme une succursale. Aux termes de sa procuration, produite au dossier, l'agent ne remplit que le rôle d'un intermédiaire, et n'est chargé ni de conclure les polices, ni de régler les sinistres. Dans cette situation on ne saurait prétendre que cet employé apparaisse comme véritablement autonome, ni que l'agence se manifeste comme un centre d'affaires distinct de l'établissement principal.

Il s'ensuit que le canton de Fribourg n'est point autorisé à soumettre à l'impôt cette agence, qui ne représente aucunement une partie du capital social détaché de l'établissement principal mais constitue un simple intermédiaire entre le public et la Direction. C'est d'ailleurs, dans ce sens que le Tribunal de céans s'est prononcé dans l'espèce fort analogue, sinon identique de l'*Helvétia* contre Uri, et il n'existe aucun motif pour revenir de cette jurisprudence à propos du cas actuel.

Par ces motifs,

Le Tribunal fédéral
prononce :

Le recours est admis, et le canton de Fribourg est déclaré mal fondé à soumettre à l'impôt le revenu provenant, pour la recourante, des opérations d'assurance qu'elle effectue dans ce canton.

II. Glaubens- und Gewissensfreiheit. — Steuern zu Kultuszwecken.

Liberté de conscience et de croyance.

Impôts

dont le produit est affecté aux frais du culte.

3. Urteil vom 16. Juni 1893 in Sachen
Göb-Niggli und Strolz.

A. E. Göb-Niggli, Kleiderhändler und Maximilian Strolz, Bauführer, beide in Bern, wurden durch Zahlungsbefehle vom 15. Juni 1892 aufgefordert, der katholischen Kirchgemeinde der Stadt Bern als Kirchensteuer für 1891 (nebst Mahngebühren) die Beträge von 12 Fr. 62 Cts. und 2 Fr. 57 Cts. zu bezahlen. Beide Belangten erhoben Rechtsvorschlag mit der Begründung, sie gehören der katholischen Kirchgemeinde der Stadt Bern nicht an. Die katholische Kirchgemeinde Bern stellte beim Richteramt Bern

das Begehren um Aufhebung des Rechtsvorschlages und Erteilung der Rechtsöffnung. Sowohl E. Göb-Niggli als M. Strolz erhoben eine Gerichtsstandsrede, dahingehend, es sei die Streitfache den Administrativbehörden zur Beurteilung zu überweisen. In dem darauffhin eingeleiteten Kompetenzkonfliktverfahren nahm das Obergericht des Kantons Bern durch Entscheidungen vom 17. Dezember 1892 die Kompetenz für die Gerichtsbehörden in Anspruch mit der Begründung: Das von der katholischen Kirchgemeinde der Stadt Bern angehobene Verfahren stelle sich als eine Rechtsöffnungsstreitigkeit im Sinne des Art. 80 u. ff. des Bundesgesetzes über Betreibung und Konkurs dar und es sei daher nach Mitgabe des § 36 des kantonalen Einführungsgesetzes ohne weiteres klar, daß für die Beurteilung der Civilrichter kompetent sei. Dabei habe der Richter einzig zu prüfen, ob die Voraussetzungen für die Gewährung der Rechtsöffnung vorhanden seien oder nicht, d. h. ob einerseits ein Titel vorhanden sei, gestützt auf welchen die Rechtsöffnung bewilligt werden könne und ob andererseits der Betriebene durch Urkunden beweisen könne, daß die in Frage stehende Forderung seit dem Entscheide über dieselbe getilgt oder gestundet worden oder daß dieselbe verjährt sei. Hierbei möge zugegeben werden, daß über diejenige Frage, welche die Belangten voraussichtlich zu erheben beabsichtigt haben, nämlich diejenige ihrer Steuerpflicht an die katholische Kirchgemeinde der Stadt Bern die Administrativbehörden zu entscheiden hätten, allein dieselbe falle nach den obigen Ausführungen für das Rechtsöffnungsverfahren gänzlich außer Betracht und so bleibe es vorliegend bei der Kompetenz des Civilrichters. Der Regierungsrat des Kantons Bern pflichtete am 28. Dezember 1892 dieser Entscheidung bei, mit der Bemerkung, damit solle selbstverständlich der Frage nicht vorgegriffen sein, wem der Entscheid über die Steuerrückforderungen zukomme; der Regierungsrat mache schon jetzt darauf aufmerksam, daß er in dieser Beziehung die Kompetenz der Administrativbehörden für begründet halte. Die Rechtsöffnungsbegehren gelangten nunmehr am 23. Januar 1893 vor Richteramt Bern zur Verhandlung. Dabei erklärte der Beklagte M. Strolz, daß er sich dem Rechtsöffnungsbegehren unterziehe, E. Göb-Niggli dagegen trug auf Abweisung desselben an. Das