

kräftig ist. Ob der Partei noch ein Rechtsmittel zur Verfügung stand, um es wegen qualifizierter Mängel der gedachten Art anzufechten, ist ohne Bedeutung. Es wurde bereits ausgeführt, dass beim Staatsvertrag mit Österreich aus dem Begriff des *ordre public* das Bestehen eines solchen Rechtsmittels nicht generell gefordert werden kann, speziell auch nicht bei Schiedssprüchen. Das Fehlen des Rechtsmittels kann aber auch im einzelnen Fall nicht dazu führen, dass der Vollstreckungsrichter die Nachprüfung des Urteils vornehmen und jenachdem die Vollstreckung ablehnen könnte. Wenn in Österreich bei schiedsgerichtlichen Urteilen, auch denjenigen der Börsenschiedsgerichte, die in der Möglichkeit der materiellen Anfechtung liegenden Garantien des Rechtsschutzes geringer sind als bei den ordentlichen staatlichen Gerichten (und als in einer Reihe der schweiz. Kantone, nicht in allen), so ist doch dem Staatsvertrag eine Differenzierung der beiden Arten von Urteilen, was die Voraussetzungen der Vollstreckbarkeit und namentlich den Vorbehalt der öffentlichen Ordnung anlangt, fremd.

4. — Aus dem Gesagten folgt, dass der st. gallische Rekursrichter den Staatsvertrag verletzt hat, indem er das Urteil des Schiedsgerichts der Börse für landwirtschaftliche Produkte in Wien einer materiellen Nachprüfung unterzog und die Rechtsöffnung mit der Begründung verweigerte, der Entscheid des Schiedsgerichts sei aktenwidrig und willkürlich.

.....

5. — Die Beschwerde ist daher gutzuheissen. Da keine weiteren Einwendungen gegen die Vollstreckung erhoben worden sind, kann die Rechtsöffnung im Sinne der Wiederherstellung des erstinstanzlichen Entscheides bewilligt werden.

Demnach erkennt das Bundesgericht :

Die Beschwerde wird gutgeheissen, der angefochtene Entscheid des Rekursrichters vom 19. Juli 1937 aufge-

hoben und dem Rekurrenten in der Betreibung Nr. 15,779 des Betreibungsamtes St. Gallen die definitive Rechtsöffnung für den Betrag von Fr. 2490.50 mit 6 % Zins seit 18. November 1936 von Fr. 2325.— laut Urteil des Schiedsgerichts vom 29. Dezember 1936, sowie Fr. 3.40 Betreibungskosten erteilt.

59. Arrêt du 22 décembre 1937

dans la cause **Steger** contre **Etat de Genève**.

Convention conclue le 15 juillet 1931 entre la Suisse et l'Allemagne en vue d'éviter la double imposition en matière d'impôts directs et d'impôts de succession.

Les « rémunérations » (Vergütungen) des membres d'un conseil de surveillance (conseil d'administration), qui, aux termes du protocole final ad art. 4 et 7, sont imposées suivant l'art. 7 de la Convention, c'est-à-dire dans l'Etat où le contribuable a son domicile, ne visent que les tantièmes au sens propre, à savoir les sommes versées à un administrateur à raison de l'ensemble de son activité comme tel et consistant en parts du bénéfice net, et ne comprennent pas les jetons de présence qui sont des indemnités fixes, versées aux administrateurs à raison d'une activité déterminée.

Sauf le cas des professions libérales, l'application de l'art. 4 de la Convention (imposition du revenu du travail dans l'Etat sur le territoire duquel s'exerce l'activité personnelle dont provient le revenu) ne présuppose pas un travail durable ni même régulier.

A. — Les articles 4 et 7 de la Convention conclue le 15 juillet 1931 entre la Suisse et l'Allemagne en vue d'éviter la double imposition en matière d'impôts directs et d'impôts de succession ont la teneur suivante (traduction officielle) :

Article 4. — « 1. Sous réserve des dispositions du 2^e alinéa du présent article et de l'article 5, le revenu du travail, y compris celui des professions libérales, ne sera imposé que dans l'Etat sur le territoire duquel s'exerce l'activité personnelle dont provient le revenu. Il n'y a exercice d'une profession libérale dans l'un des deux Etats

que s'il existe dans cet Etat un centre stable d'activité.

» 2. Le revenu des personnes au service d'autrui qui ont leur domicile près de la frontière dans l'un des deux Etats et qui travaillent à proximité de la frontière dans l'autre Etat (frontaliers), n'est soumis à l'impôt que dans l'Etat où le contribuable a son domicile. »

Article 7. — « La fortune et les revenus non mentionnés aux articles précédents ne sont imposés que dans l'Etat où le contribuable a son domicile. »

Le protocole final déclare aux articles 4 et 7 : « Vergütungen (Tantiemen) der Aufsichtsrats- (Verwaltungsrat-)mitglieder werden nach Artikel 7, Vergütungen (Tantiemen) der Direktoren und Angestellten nach Artikel 4 besteuert. »

Le message du Conseil fédéral du 19 janvier 1932 s'exprime comme suit à ce sujet :

« Aux termes de la déclaration du protocole final relative aux articles 4 et 7, les tantièmes des directeurs et employés seront imposés suivant l'art. 4, c'est-à-dire dans l'Etat où l'activité aura été exercée. Les tantièmes des membres d'un conseil de surveillance ou d'administration, par contre, seront imposés au lieu du domicile du bénéficiaire. »

B. — Robert Steger, domicilié à Francfort-sur-le-Main, est membre du conseil d'administration de l'Union Suisse, compagnie générale d'assurances, à Genève. En 1934, il a touché de l'Union Suisse 4950 fr. à titre de jetons de présence. Dans sa déclaration d'impôts pour 1935, il a soutenu que cette somme n'était pas imposable à Genève, attendu que, d'après la Convention germano-suisse du 15 juillet 1931 sur la double imposition, la souveraineté fiscale appartenait à cet égard à l'Allemagne, c'est-à-dire à l'Etat de domicile. Le Département des finances et la Commission cantonale de recours ont rejeté ce point de vue. Statuant le 28 septembre 1937, la Cour de Justice civile du Canton de Genève a également admis que les jetons de présence étaient sujets à l'impôt à Genève.

Les motifs de cet arrêt peuvent être résumés comme il suit :

Il s'agit d'interpréter les articles 4 et 7 de la Convention et les déclarations du protocole final relatives aux mêmes articles. Aux termes de l'art. 7, la fortune et le revenu sont imposés dans l'Etat où le contribuable a son domicile. L'art. 4 al. 1^{er} apporte une exception à ce principe en ce sens que le revenu du travail, y compris celui des professions libérales, est imposé dans l'Etat sur le territoire duquel s'exerce l'activité rémunératrice. Cette exception est cependant elle-même restreinte par l'alinéa 2 du même article qui vise les frontaliers. Mais Steger, n'habitant pas à proximité de la frontière, n'est pas un frontalier. D'après le protocole final, les rémunérations (tantièmes) des membres d'un conseil d'administration sont imposées suivant l'art. 7, celles des directeurs et employés suivant l'art. 4. Il ne faut entendre par rémunérations que les tantièmes, car ce dernier terme n'a pas ici la portée d'un exemple mais d'une définition. On doit donc distinguer entre les tantièmes et les jetons de présence. Ceux-ci représentent le revenu d'un travail ; ils constituent une indemnité pour le temps passé à l'étude des dossiers, pour les déplacements nécessaires, etc. ; il s'agit là d'un droit acquis. Il en est autrement des tantièmes qui ne peuvent être distribués aux administrateurs qu'en conformité des statuts et que si la situation financière de la société le permet ; il n'y a, dans ce cas, pas de rapport entre les prestations de la société et l'activité déployée par l'administrateur. Le message du Conseil fédéral ne parle que de tantièmes, sans faire précéder ce mot de celui de rémunération. Au cours des pourparlers, l'Allemagne avait tout d'abord demandé que tous les tantièmes fussent considérés comme un revenu du travail ; par la suite, elle accepta, à titre de concession, que les tantièmes des administrateurs fussent imposés au domicile du bénéficiaire. Le mot « Vergütung » est l'équivalent du mot français « tantième ».

C. — Par acte du 29 octobre 1937, Robert Steger a formé contre cet arrêt un recours de droit public pour violation de la Convention germano-suisse du 15 juillet 1931. Il conclut à l'annulation de l'arrêt attaqué et de l'imposition dont il est l'objet ; il demande subsidiairement à être admis à prouver que le Reich allemand impose également les sommes perçues. Le recourant fait valoir en résumé :

La Convention apporte deux exceptions au principe de l'imposition du revenu du travail à l'endroit où se déploie l'activité : la première a trait aux professions libérales qui ne s'exercent pas d'une manière stable sur le territoire de l'un des deux Etats ; l'autre concerne les frontaliers. D'après le protocole final, les rémunérations des administrateurs sont imposées dans l'Etat du domicile du contribuable. Le canton de Genève soutient à tort que le terme « rémunération » ne vise que les « tantièmes » (mot figurant entre parenthèses dans le texte), car le terme allemand « Vergütung » signifie indemnité, bonification, et comprend les jetons de présence. Les rédacteurs n'ont nullement voulu définir la notion de rémunération par celle de tantième. S'ils n'avaient voulu envisager que cette forme de rémunération, rien ne leur eût été plus facile que de la désigner seule, par son vrai nom. Le mot « rémunération » a une portée plus générale. Au surplus, la fonction d'administrateur ne peut être assimilée à un travail au sens de l'art. 4 de la Convention. Le recourant ne se rend à Genève, pour assister aux séances, qu'à intervalles espacés. C'est à son domicile à Francfort qu'il étudie les dossiers. Or, l'art. 4 suppose une activité durable, continue. C'est ce qui ressort de l'exception prévue pour les professions libérales sans caractère stable.

D. — Le canton de Genève a conclu au rejet du recours.

Considérant en droit :

1. — Dérogeant au principe général énoncé à l'art. 7 de la Convention, selon lequel la fortune et le revenu

sont imposés dans l'Etat où le contribuable a son domicile, l'art. 4 statue que le produit du travail est imposé dans l'Etat sur le territoire duquel s'exerce l'activité personnelle dont provient le revenu. Le protocole final, interprétant ces dispositions dans un cas particulier, prévoit que les « rémunérations » des membres d'un conseil de surveillance seront imposées suivant l'art. 7, c'est-à-dire selon la règle générale, tandis que celles des directeurs et employés le seront suivant l'art. 4. Le recourant prétend que les jetons de présence qu'il a perçus en 1934 ont le caractère de « rémunérations » d'un administrateur et qu'ils sont par conséquent imposables en Allemagne.

Contrairement à ce que soutient le recourant, il ne faut entendre par « Vergütungen » (rémunérations) au sens du protocole final que les tantièmes au sens propre, c'est-à-dire les sommes versées à un administrateur à raison de son activité comme tel et consistant en parts du bénéfice net. C'est ce qui ressort tout d'abord du message du Conseil fédéral où il n'est question que de tantièmes et non plus de rémunérations. C'est ce qui résulte ensuite du protocole final où les tantièmes ne sont pas mentionnés pour servir d'exemple de rémunérations, mais pour expliquer ce qu'il faut entendre par celles-ci. Le recourant objecte que, s'il en était ainsi, on eût tout simplement parlé de tantièmes. Mais l'Administration fédérale des contributions a exposé dans une lettre aux autorités genevoises que, depuis quelque temps, on fait usage en Allemagne du terme « Vergütungen » pour désigner les tantièmes, sans doute parce que cette dernière expression est empruntée d'une langue étrangère. Or on tient compte dans les traités internationaux des manières de s'exprimer propres à chacun des Etats contractants. Telle a bien été l'intention des négociateurs lorsque, dans le protocole final, ils ont ajouté, entre parenthèses, au mot « Vergütungen » le mot « Tantiemen », car ils ont fait de même pour le mot « Verwaltungsrat » figurant à

côté du mot « Aufsichtsrat » ; en Allemagne, le conseil de surveillance correspond en effet à notre conseil d'administration. Dans les deux cas, le protocole final a donc mentionné entre parenthèses l'expression en usage en Suisse pour désigner la même notion. S'agissant de l'interprétation d'un traité conclu avec l'Empire allemand, il faut s'en tenir à la langue allemande qui est la langue du traité, le texte français n'étant qu'une traduction.

Le système général de la Convention conduit d'ailleurs à la même solution. Les revenus des administrateurs ne pouvaient être imposés suivant l'art. 7 qu'en tant qu'ils représentaient moins la rétribution d'un travail qu'une participation aux bénéfices. A défaut du protocole final, la jurisprudence eût été amenée à distinguer, à ce sujet, entre ce qui est la rémunération directe d'une activité et ce qui est essentiellement une part de bénéfice (cf. la jurisprudence relative à l'impôt de crise, RO 61 I 373). En employant l'expression « Vergütungen », les plénipotentiaires n'ont pu viser d'autres rémunérations que les tantièmes, car, dans le cas contraire, ils ne se fussent pas bornés à interpréter la Convention, mais l'eussent modifiée sur un point particulier en apportant une exception nouvelle au principe de l'imposition du revenu du travail dans l'Etat de domicile. Or rien ne permet de supposer que telle eût été leur intention.

2. — Les jetons de présence sont des indemnités versées aux administrateurs à raison d'une activité déterminée. Ils sont d'abord destinés à rembourser des dépenses effectives, frais de voyage, etc. Ils représentent pour le surplus la rétribution directe d'un travail : étude des dossiers, assistance aux séances. Ils sont enfin fixés d'avance par les statuts et ne dépendent pas du résultat de l'exploitation. Par tous ces traits, les jetons de présence se distinguent nettement des tantièmes. A la vérité, il se peut qu'une société distribue à ses administrateurs des tantièmes sous forme de jetons de présence. Ce serait là une manière de tourner la Convention, contre laquelle

pourrait s'élever l'Etat de domicile des administrateurs. Mais il n'y a pas lieu de considérer cette éventualité, car le recourant n'a pas prétendu que les sommes touchées eussent le caractère de tantièmes. Les jetons de présence tombent sous l'application de l'art. 4 de la Convention. Il y a lieu en effet d'interpréter strictement la notion de « Vergütungen ». Celles-ci, à vrai dire, représentent aussi, du moins indirectement, la rétribution d'un travail ; mais elles sont en principe calculées d'après le rendement de l'entreprise et, en tout cas, elles en dépendent. Elles ne sauraient comprendre une rémunération fixe à laquelle l'administrateur a droit pour un travail donné. Le protocole final va jusqu'à imposer au lieu où s'exerce l'activité — c'est-à-dire comme un salaire — les tantièmes des directeurs et employés ; or, si les tantièmes des administrateurs échappent à cette assimilation, ce n'est que dans la mesure où ils apparaissent essentiellement comme une participation au bénéfice de l'entreprise. De fait, ainsi qu'il ressort d'une lettre de l'Administration fédérale des contributions, la délégation allemande avait demandé d'abord que tous les tantièmes, même ceux perçus par les membres d'un conseil de surveillance, fussent considérés comme revenu du travail ; par la suite elle accepta, à titre de concession, que les tantièmes des administrateurs fussent imposés au domicile du bénéficiaire. Dès lors, l'exception apportée à la règle de l'art. 4 ne saurait viser les autres revenus perçus par les administrateurs.

3. — Le recourant soutient d'autre part que, même au regard de l'art. 4 de la Convention, les jetons de présence ne pourraient être imposés à Genève, car ils ne constituent pas le revenu d'un travail. Cette manière de voir est erronée. L'activité d'un membre d'un conseil d'administration n'est pas assimilable à l'exercice d'une profession libérale. Partant, l'exception prévue pour les professions libérales sans caractère stable n'est pas applicable à l'administrateur. Pour le surplus, l'application de l'art. 4 ne présuppose pas un travail durable ni même

régulier. Il importe peu que Steger n'exerce pas à Genève toute l'activité pour laquelle il reçoit des jetons de présence. Il n'en reste pas moins que l'essentiel de celle-ci se déroule à Genève ; le travail effectué à Francfort consiste uniquement dans la préparation des séances. A cet égard, voulût-on voir dans son activité l'exercice d'une profession libérale, que le recourant posséderait, en sa qualité d'administrateur de l'Union Suisse, son centre d'activité à Genève, au siège de la société. Quoi qu'il en soit, il ressort de l'interprétation donnée ci-dessus au terme « Vergütungen » figurant au protocole final que, dans la mesure où ils n'ont pas le caractère de tantièmes, les revenus d'un administrateur ne peuvent, en tout état de cause, être imposés que suivant l'art. 4 de la Convention, le principe de l'imposition au domicile (art. 7) ne s'appliquant qu'à titre subsidiaire.

4. — Il n'y a pas lieu d'examiner si les jetons de présence touchés par Steger pouvaient être imposés dans leur totalité ou s'il convenait de porter en déduction une somme équitable représentant des dépenses effectives. Le recourant ne s'est pas élevé contre l'étendue de l'imposition mais seulement contre son principe. Au surplus, il s'agirait là d'une question de droit cantonal que le Tribunal fédéral ne pourrait revoir que sous l'angle de l'arbitraire.

La Cour n'a pas à rechercher non plus si le rejet du recours fait subir à Steger une double imposition inadmissible au regard de la Convention. Si tel était le cas, il appartiendrait au recourant de procéder conformément à l'art. 13 du traité.

Par ces motifs, le Tribunal fédéral
rejette le recours.

VI. ORGANISATION DER BUNDESRECHTSPFLEGE

ORGANISATION JUDICIAIRE FÉDÉRALE

60. Arrêt du 12 novembre 1937

dans la cause **X.** contre **Juge instructeur de S. et Y. et Z.**

Le recours pour déni de justice contre les ordonnances de renvoi (Überweisungsbeschlüsse) est, en règle générale, irrecevable, sauf si le recourant prouve qu'il a, en l'espèce, un intérêt immédiat et suffisant à faire reconnaître, avant tout jugement au fond, l'inconstitutionnalité de la décision attaquée (changement de jurisprudence).

A. — Le 27 janvier 1934, Y. a porté contre X. une plainte en abus de confiance, escroquerie et faux. Cette plainte, complétée le 21 septembre 1936, a été contresignée par Z.

B. — Le 23 juillet 1937, le Juge instructeur de S. a fait à X. la déclaration orale suivante : « La procédure instruite contre vous est close, sauf à la reprendre s'il y a lieu. Vous êtes accusé »....

C. — Contre ce « renvoi », X. a formé, le 12 octobre 1937, un recours de droit public pour déni de justice.

Il fait valoir, en résumé : Les charges relevées contre lui sont manifestement insuffisantes. Le Juge instructeur était prévenu contre lui et aurait dû se récuser. Du reste, ce magistrat n'était pas compétent pour prononcer le renvoi ; il aurait dû en référer à la Commission d'instruction.

Considérant en droit :

1. — Le recours est tardif.
2. — Pour une autre raison encore, le recours est irrecevable, partiellement tout au moins :

L'art. 178 ch. 1 OJ prévoit que le recours de droit public « ne peut être dirigé que contre une décision ou un arrêté cantonal ». Appliquant cette disposition, le Tribunal