

der Ausübung des Handels mit Tabakwaren beschlägt. Allein auch solche Massnahmen sind als Verfügungen über die Ausübung von Handel und Gewerbe in einem weitern Sinne nach Art. 31 litt. e BV zulässig, sofern sie als im öffentlichen Interesse liegend, durch das allgemeine Wohl geboten angesehen werden können (wie das bisher z. B. bezüglich gewisser Handels- und Fabrikationsmonopole und bezüglich der Beschränkungen des Hausierhandels zu Gunsten des sesshaften Handels anerkannt worden ist). Die ausserordentlichen Verhältnisse der Kriegszeit haben nun aber nicht nur eine Ausdehnung der staatlich organisierten Gemeinwirtschaft gegenüber der Einzelwirtschaft bewirkt, sondern auch die Einzelwirtschaften unter sich in einen Zustand gesteigerter Solidarität gedrängt, der vielfache Einschränkungen der durch Art. 31 BV gewährleisteten freien Konkurrenz im höhern Interesse der gesamten Volkswirtschaft notwendig gemacht hat. Dieser, zufolge der wirtschaftlichen Kriegsmassnahmen des Bundesrates teilweise veränderten Grundlage muss bei der heutigen Auslegung des Art. 31 litt. e BV Rechnung getragen werden. Es kann sich deshalb unter Umständen rechtfertigen, Störungen des freien Spiels der Konkurrenz in Handel und Gewerbe, die sich aus einer solchen Kriegsmassnahme ergeben, aus Rücksichten jener gesteigerten Solidarität und eines billigen Interessenausgleichs, wenn nicht geradezu aus dem Gesichtspunkte der Rechtsgleichheit, durch entsprechende Beschränkungen auch der an sich nicht betroffenen Kreise korrigieren zu lassen. Wenn die Verhältnisse der Kriegszeit dazu zwingen einen Gewerbebetrieb in ökonomisch empfindlicher Weise einzuschränken, so muss es auch zulässig sein, diese Härte dadurch zu mildern, dass die Einschränkung auf die einer anderen Berufskategorie angehörenden Konkurrenten des betreffenden Gewerbes ausgedehnt wird. Das gilt nach der erörterten Argumentation des Regierungsrates insbesondere von der hier streitigen Ausdehnung der Be-

schränkungen, die den Ladengeschäften des Tabakwarenhandels durch die Kriegsvorsorge für den Brennstoff auferlegt worden sind, auf den Verkauf von Tabakwaren in den Wirtschaften. Diese kantonale Massnahme ist vor Art. 31 litt. e und Art. 4 BV um so weniger zu beanstanden, als der Tabakwarenverkauf keinen unmittelbaren Bestandteil des Wirtschaftsbetriebes bildet und dabei auch nicht etwa von einem dringenden Bedürfnis der Konsumenten gesprochen werden kann.

*Demnach erkennt das Bundesgericht:*

Der Rekurs wird abgewiesen.

### III. DOPPELBESTEUERUNG

#### DOUBLE IMPOSITION

##### 3. Arrêt du 18 février 1918

dans la cause **D<sup>r</sup> Guillermin contre Vaud et Genève.**

**D o u b l e i m p o s i t i o n :** bien que rentrant dans la catégorie des impôts sur le luxe, l'impôt sur les automobiles ne peut être prélevé simultanément par plusieurs cantons sur la même machine. Mode de répartition de l'impôt entre les cantons intéressées.

A. — Le D<sup>r</sup> Guillermin est domicilié à Genève et pratique comme médecin de la station de Villars sur Ollon pendant environ trois mois d'hiver et trois mois d'été (en 1917, du 10 juin au 15 septembre). Il est propriétaire d'un automobile dont il se sert dans le canton de Vaud pendant sa saison d'été à Villars. Jusqu'en 1917 il n'a pas été astreint dans le canton de Vaud à l'impôt sur cet automobile. En date du 31 juillet au 3 août 1917 le chef du Département des Travaux publics du canton de Vaud

l'a avisé que, vu son séjour de plus de trois mois dans le canton de Vaud, son automobile était soumise à l'impôt pour 1917.

Le D<sup>r</sup> Guillermin a protesté contre cette imposition en invoquant le fait que l'automobile est déjà imposée à Genève. Il a transmis au Département une consultation au Touring-Club d'où il résulte que, si le canton de Vaud se contentait de l'impôt pour six mois, l'impôt genevois serait réduit de moitié. Le Département des Finances du canton de Vaud a répondu le 27 août que, s'agissant d'une taxe de police et non d'une imposition ordinaire, le canton de Vaud s'estime fondé à prélever l'impôt pour toute l'année, quels que soient les impôts qui peuvent être exigés par le canton de Genève.

Le D<sup>r</sup> Guillermin a alors formé un recours de droit public au Tribunal fédéral en demandant, en vertu de l'art. 46 Const. féd., à n'avoir pas à payer l'impôt sur la même automobile dans deux cantons.

Le Conseil d'Etat vaudois a conclu au rejet du recours en invoquant la jurisprudence du Tribunal fédéral qui a admis que l'art. 46 Const. féd. ne s'oppose pas à ce que la même voiture ou la même automobile soit soumis à l'impôt dans deux cantons différents.

Le Conseil d'Etat genevois a maintenu son offre de dégrever le D<sup>r</sup> Guillermin de la moitié de la taxe à condition qu'il prouve que l'autre moitié a été payée au canton de Vaud.

Rendu attentif par le juge délégué à l'instruction de la cause à l'art. 20 du concordat du 7 avril 1914 sur les automobiles, le Conseil d'Etat vaudois a répondu que cette disposition était sans application possible en l'espèce, d'abord parce que le Grand Conseil genevois n'a pas ratifié l'adhésion donnée au concordat par son Conseil d'Etat et en outre parce que l'art. 20 est interprété dans la pratique vaudoise en ce sens qu'il laisse à la législation de chaque canton le soin de fixer le montant des taxes et d'en régler les détails d'application.

Le Conseil d'Etat genevois a confirmé que l'entrée en vigueur du concordat dans le canton de Genève a été différée par le Grand Conseil.

*Statuant sur ces faits et considérant en droit:*

Ni le recourant, ni les cantons intéressés n'ont invoqué les dispositions — soit notamment l'art. 20 — du concordat intercantonal sur les automobiles du 7 avril 1914. Et en effet ce concordat n'est pas applicable en l'espèce, du moins directement. Tout d'abord, bien que les cantons de Vaud et de Genève figurent l'un et l'autre au nombre des cantons signataires, le Grand Conseil genevois a refusé — ou, dans tous les cas, différé — la ratification de l'adhésion donnée par le Conseil d'Etat. Et en outre, en admettant que le concordat ait pour but de régler les conflits fiscaux en matière d'imposition des automobiles, il ne lierait pas le Tribunal fédéral, car l'art. 46 Const. féd. confère au contribuable un droit individuel auquel des arrangements entre cantons ne peuvent porter atteinte (cf. RO 24 I p. 446-447 consid. 3). Quant à savoir si le concordat fournit des éléments de solution pouvant être appliqués par analogie, cette question sera examinée plus loin.

L'impôt sur les automobiles, que le recourant se plaint de devoir payer à double, rentre dans la catégorie des impôts dits « impôts sur le luxe » ou impôts somptuaires (Luxussteuern, Aufwandsteuern) à laquelle appartiennent également les impôts sur les voitures, sur les chevaux, sur les chiens, sur les billards, etc. En cette matière le Tribunal fédéral a jugé à plusieurs reprises (RO 5 n° 2, 13 n° 43, 27 I n° 25, 24 I n° 130) que l'art. 46 Const. féd. n'est pas applicable et que par conséquent le droit fédéral ne s'oppose pas à ce qu'un contribuable soit soumis dans plusieurs cantons à l'impôt sur le même objet. Cette jurisprudence s'inspire de deux considérations : la première (invoquée dans les deux premiers arrêts cités) c'est que le Tribunal fédéral ne peut élargir la notion de

la double imposition telle qu'elle a été fixée par les autorités fédérales sur la base de la constitution de 1848 ; et la seconde (invoquée dans l'arrêt RO 27 I, n° 25) c'est qu'il ne s'agit pas d'un impôt, mais d'une taxe de police, soit d'un émolument.

Le premier de ces deux points de vue a été abandonné depuis longtemps par le Tribunal fédéral et il n'y a pas lieu de s'y arrêter. Quant au second motif invoqué, sans rechercher s'il garde peut-être sa valeur à l'égard de certains des impôts sur le luxe (impôt sur les chiens p. ex.), on doit constater qu'il ne peut s'appliquer à l'impôt sur les automobiles tel qu'il est institué dans les cantons de Vaud et de Genève. Sous la dénomination de taxes de police ou d'émoluments on comprend (v. RO 29 I n° 9 p. 45) les contributions prélevées, sinon en échange, du moins à raison d'une prestation déterminée de l'Etat, qui se récupère ainsi, en tout ou en partie, des frais spéciaux que lui a occasionnés la prestation ; cela suppose donc une corrélation entre l'activité déployée par l'Etat dans un certain domaine et la redevance exigée de ceux qui ont nécessité cette activité. Il n'est pas douteux que la circulation des automobiles oblige l'Etat à une surveillance spéciale et entraîne des frais d'entretien et de réfection des routes que les automobiles utilisent dans une mesure particulièrement forte et l'on peut admettre que, tout au moins au début, les taxes sur les automobiles étaient destinées entre autres à couvrir ces dépenses (et peut-être aussi à entraver le développement d'un mode de locomotion jugé dangereux, v. RO 27 I p. 160). Mais ce caractère d'émolument n'est pas, ou dans tous les cas n'est *plus* prédominant dans les législations vaudoise et genevoise. La taxe — que d'ailleurs la loi vaudoise qualifie expressément d'impôt — consiste en une somme annuelle fixe qui ne dépend pas du degré d'intensité plus ou moins considérable de l'utilisation des routes par la machine imposée. D'après la loi genevoise, les camions et les voitures de livraison sont complètement

exonérées de la taxe et les automobiles de louage sont soumis à une taxe réduite (de même d'après la loi vaudoise) — bien que ces différentes catégories de machines n'occasionnent certainement pas à l'Etat des prestations moindres que les autres automobiles. La quotité même des taxes prévues — qui peuvent s'élever, à Genève, à 180 fr. et, dans le canton de Vaud, à 300 f., sans compter les impôts communaux — montre du reste qu'on se trouve en présence, non pas d'un simple émolument, mais bien d'un véritable impôt qui a seulement ceci de particulier que, au lieu de frapper la fortune globale du contribuable, il est prélevé sur un objet déterminé lequel, indiquant un certain degré d'aisance, a paru propre à constituer une matière imposable. Dans tous les cas, le rapport de dépendance entre les prestations de l'Etat et la redevance exigée est trop peu marqué pour qu'on puisse ranger l'impôt sur les automobiles au nombre des émoluments ou des taxes de police. Ainsi que le disait déjà en 1885 le Conseil fédéral à propos de l'impôt sur les voitures — et cela s'applique à plus forte raison encore à l'impôt actuel sur les automobiles — il ne s'agit ni uniquement, ni même principalement d'une compensation pour l'augmentation du service de la sûreté publique ou d'une indemnité pour l'usage plus fréquent des routes : c'est le motif purement fiscal qui est prépondérant (v. F. féd. 1885 I p. 484).

Dans ces conditions il se justifie pour le Tribunal fédéral d'intervenir, en vertu de l'art. 46 Const. féd., pour empêcher que deux cantons soumettent simultanément le même automobile à deux impôts dont chacun représente la contribution pour l'année entière, alors que pourtant cette automobile n'a séjourné qu'une partie de l'année sur le territoire de chacun des cantons. Le contribuable ainsi imposé à double se trouve dans une situation d'inégalité évidemment choquante par rapport à ceux qui ne sont soumis aux charges fiscales que d'un seul canton et cette inégalité de traitement et l'entrave

apportée à la libre circulation d'un canton à l'autre sont contraires à l'idée qui est à la base de l'art. 46 Const. féd. Il va sans dire d'ailleurs que le caractère inconstitutionnel de cette double imposition ne disparaît pas du fait que l'impôt, étant un impôt sur le luxe, est exigé de contribuables qui en général jouissent d'une certaine aisance : c'est là une considération qui ne saurait entrer en ligne de compte quant à l'application de l'art. 46 ; du reste, comme on l'a vu, l'impôt en question et en particulier l'impôt vaudois est assez élevé et constitue une charge supplémentaire qui n'est pas négligeable pour le propriétaire d'automobile déjà soumis à l'impôt dans un autre canton.

Pour résoudre équitablement le conflit fiscal ainsi soumis au Tribunal fédéral, il y a lieu de poser les règles suivantes :

En principe l'impôt est dû dans le canton du domicile du contribuable qui est aussi celui où se trouve en général l'automobile. Exceptionnellement lorsque l'automobile est stationnée d'une façon permanente dans un autre canton, c'est ce canton qui aura le droit de prélever l'impôt. Lorsque au cours d'un exercice fiscal le contribuable quitte son domicile et vient résider avec sa voiture dans un autre canton, ou lorsque le lieu fixe de stationnement de l'automobile change, plusieurs solutions sont concevables. On pourrait maintenir pour l'année entière le droit du canton où le contribuable était domicilié au début de l'année. C'est le système qui paraît résulter du texte de l'art. 20 du concordat (d'après lequel « le canton qui délivre le permis de mise en circulation peut percevoir une taxe annuelle »). Mais si l'on se réfère aux travaux d'élaboration du concordat, on peut avoir des doutes sur la portée exacte de cette disposition ; il n'est pas absolument certain que les cantons concordataires, en consacrant le droit du canton qui délivre le permis annuel, aient entendu prévenir les possibilités de double imposition, c'est-à-dire exclure la souveraineté fiscale des

cantons sur le territoire desquels l'automobile est transportée au cours de l'année ; du moment que cette solution n'est pas hors de toute discussion, le Tribunal fédéral n'a pas de motifs de s'y rallier sans autre et de préjuger ainsi en quelque sorte une question qui doit demeurer intacte. D'ailleurs intrinsèquement, si la solution indiquée a l'avantage d'être d'une très grande simplicité, elle sacrifie d'une manière inéquitable les droits du canton où l'automobile est transférée au cours de l'année, notamment lorsqu'il s'agit, comme en l'espèce, de transferts de résidence périodiques qui se renouvellent chaque année. Le même inconvénient s'oppose à la reconnaissance de la souveraineté fiscale exclusive du canton où l'automobile a été stationnée le plus longtemps au cours de l'année ; en outre ce système obligerait à des recherches souvent compliquées et serait ainsi d'une application difficile. Il paraît à la fois plus simple et plus équitable de procéder à une *répartition proportionnelle* de la souveraineté fiscale entre les cantons intéressés — en calculant cette proportion, non par jours, mais par trimestres et en exigeant un changement de résidence ou de lieu de stationnement de l'automobile d'une certaine durée (90 jours) pour que le droit à l'impôt passe d'un canton à l'autre. Lors donc qu'au cours de l'année le contribuable transfère dans un autre canton pour une durée de 90 jours au moins sa résidence ou le lieu de stationnement de la voiture, ce canton acquerra le droit de prélever l'impôt ; mais ce droit ne prendra naissance que dès le début du trimestre (1<sup>er</sup> janvier, 1<sup>er</sup> avril, 1<sup>er</sup> juillet, 1<sup>er</sup> octobre) commencé dans le canton ; il s'appliquera d'ailleurs à ce trimestre entier (même si avant sa fin la résidence a cessé) et il subsistera pour le trimestre suivant si au commencement de ce trimestre la résidence dure encore ou si l'automobile continue à être stationnée sur le territoire du canton.

En l'espèce par conséquent — l'automobile ayant été stationnée dans le canton de Vaud du 10 juin au 15 septembre et dans le canton de Genève, domicile du recou-

rant, tout le reste de l'année — le canton de Vaud ne peut prétendre à l'impôt que pour le seul trimestre commencé sur son territoire, c'est-à-dire le trimestre du 1<sup>er</sup> juillet au 30 septembre (si le 1<sup>er</sup> octobre la résidence à Villars avait encore duré, il aurait aussi eu droit à l'impôt pour le trimestre commençant à cette date). Quant au canton de Genève (qui, en vue d'une entente amiable, s'était déclaré prêt à se contenter d'un semestre d'impôt), il est fondé, au point de vue de la double imposition, à exiger les trois quarts de la taxe annuelle.

Par ces motifs,

*le Tribunal fédéral prononce:*

Le recours est admis en ce sens que le canton de Vaud ne peut exiger l'impôt sur l'automobile du recourant que pour un trimestre de l'année 1917.

#### 4. Urteil vom 18 März 1918

##### i. S. Kraftwerk<sup>1</sup>Laufenburg A.-G. gegen Aargau.

Verbot internationaler Doppelbesteuerung nach Art. 46 Abs. 2 BV: Der ausländische Grundbesitzer ist, falls er im Auslande als steuerpflichtig behandelt wird, in der Schweiz schlechthin, ohne Rücksicht auf das Maass der ausländischen Besteuerung, steuerfrei. Dabei ist die ausnahmsweise Befreiung bestimmter Objekte von der gesetzlichen Steuer des Auslandes der effektiven Steuererhebung daselbst gleichzuhalten. (Anwendung dieses Grundsatzes auf die aarg. « Spezialsteuer » der Aktiengesellschaften, für die Besteuerung eines Kraftwerkes am internationalen Rheinstrom). — Aarg. Administrativprozess in Steuersachen; vor Art. 4 BV unhaltbare prozessuale Erwägungen des kant. Richters.

A. — Nach dem aarg. Gesetz über die Besteuerung der Aktiengesellschaften vom 15. September 1910 unterliegen die im Kanton domizilierten Aktiengesellschaften, die den Betrieb einer kaufmännischen, industriellen oder

gewerblichen Unternehmung zum Zwecke haben, neben der ordentlichen Besteuerung einer sog. « Spezialsteuer », die beträgt (§ 2):

a) 1,2 % vom « einbezahlten Aktienkapital », von den « Reserven und Saldo vorträgen »,

b) 0,25 % von den « aufgenommenen verzinslichen Geldern ».

Gesellschaften, « die ein Hauptdomizil oder Hauptgeschäft im Kanton Aargau haben, in einem andern Kanton der Schweiz aber eine Filiale oder eine andere steuerrechtliche Niederlassung unterhalten », sind berechtigt, « den auf das auswärtige Geschäft verhältnismässig entfallenden Teil der in § 2 litt. a und b erwähnten Beträge abzuziehen », und Gesellschaften, deren Hauptgeschäft oder Hauptdomizil ausserhalb des Kantons Aargau liegt, bezahlen die Steuer von den Teilen der in § 2 aufgeführten Beträge, « welche auf die aarg. Filiale oder steuerrechtliche Niederlassung verhältnismässig entfallen » (§ 3).

Die Steuer wird, jeweilen auf Grund der Bilanz des letzten Geschäftsjahres, von der Finanzdirektion festgesetzt, und deren Entscheid kann durch Beschwerde beim Administrativrichter angefochten werden (§ 4).

B. — Die Rekurrentin, die Aktiengesellschaft « Kraftwerk Laufenburg » mit Sitz in aargauisch Laufenburg, betreibt ein im Oktober 1914 eröffnetes und 1916 erstmals voll ausgenutztes Elektrizitätswerk, dessen Anlage, quer über den Rhein, von der in der Mitte des Flusses verlaufenden schweizerisch-deutschen Landesgrenze durchschnitten wird, so dass es territorial teils — in der Hauptsache, insbesondere mit dem Turbinenwerk — dem Kanton Aargau (Gemarkung Laufenburg), teils dem Grossherzogtum Baden (Gemarkung Rhina) angehört.

Mit Entscheid vom 10. Juli 1917 setzte die aarg. Finanzdirektion in Wiedererwägung einer früheren Verfügung die « Spezialsteuer » der Gesellschaft pro 1917 fest wie folgt: