

gute Wintersaison gehabt hätten, ist bestritten, und ein Beweis dafür ist nicht erbracht. Auch die Bundesbahnen und die Bergführer des Wallis organisieren derartige Hochtouren regelmässig erst im Frühling. Vorher gestatten die Schneeverhältnisse das Skifahren in den Voralpen mit weniger grossen Spesen. Jedenfalls ist die Zahl von Touristen, die derartige Touren im Hochwinter ausführen würden, so gering, dass dadurch die Rentabilität eines Hotels nicht irgendwie wesentlich beeinträchtigt werden könnte.

4. — Liegt somit kein unzulässiger oder gar übermässiger Eingriff in Rechte der Beschwerdeführer vor, so kann auch daraus nichts abgeleitet werden, dass die Eidgenossenschaft die Gemeinden Gluringen und Reekingen und den Skiklub Münster entschädigt hat. Denn daraus erwächst den Beschwerdeführern kein privates Recht im Sinne der Art. 679/684 ZGB. Die Entschädigung an die Gemeinden war ein Entgelt für die Bewilligung der Schiessübungen auf dem Gemeindegebiet und andere damit verbundene Unzukömmlichkeiten. Die Hütte des Skiklubs, deren Benützung durch die Übungen beeinträchtigt wird, lag aber im massgebenden Zeitpunkt noch im Sicherheitssektor, d.h. es wurde ihre Benützung selbst gesperrt. Wenn insoweit seither eine Änderung eingetreten wäre, wie die Beschwerdeführerin unter Hinweis auf die Schiesspublikation behaupten, so bliebe doch die Tatsache, dass das Gebiet, welches von der Hütte aus benützt werden sollte und für dessen Benützung sie besonders erstellt worden ist, vollständig in die gefährdeten oder gesperrten Sektoren fällt und dass die Hütte praktisch nicht benützt werden kann.

*Demnach erkennt das Bundesgericht :*

Die Beschwerde wird abgewiesen.

## A. STAATSRECHT — DROIT PUBLIC

### I. HANDELS- UND GEWERBEFREIHEIT

#### LIBERTÉ DU COMMERCE ET DE L'INDUSTRIE

39. Urteil vom 2. Dezember 1953 i. S. Léon Nordmann & Cie. gegen Regierungsrat des Kantons Luzern.

*Gewerbesteuer.*

Die Erhebung einer solchen verstösst an sich weder gegen Art. 4 oder 31 BV noch gegen das UWG oder die AO (Erw. 2). Wann wirkt eine für Ausnahmeverkäufe vorgesehene Gebühr prohibitiv (Erw. 3 und 4) ?

*Impôt sur le commerce et l'industrie.*

Le prélèvement d'un tel impôt ne viole en lui-même ni les art. 4 et 31 Cst., ni la loi sur la concurrence déloyale, ni l'ordonnance sur les liquidations et opérations analogues (consid. 2). Dans quelles conditions un émolument fixé pour les ventes dites « au rabais » est-il prohibitif ? (consid. 3 et 4).

*Imposta sul commercio e sull'industria.*

Il prelevamento d'una siffatta imposta non viola per se stesso nè l'art. 4, nè l'art. 31 CF, nè la legge sulla concorrenza sleale, nè l'ordinanza su le liquidazioni ed operazioni analoghe (consid. 2).

In quali condizioni una tassa prevista per vendite straordinarie ha carattere proibitivo ? (consid. 3 e 4).

A. — Der Regierungsrat des Kantons Luzern erliess am 30. April 1953 gestützt auf Art. 19 des Bundesgesetzes über den unlautern Wettbewerb (UWG) eine neue Verordnung über die Ausverkäufe und Ausnahmeverkäufe (VO). Diese enthält u.a. folgende Bestimmung :

§ 7 : « Für die Bewilligung eines Ausverkaufes oder Ausnahmeverkaufes sind folgende Gebühren zu entrichten :

d) Ausnahmeverkäufe : 1 ½ % vom effektiv ausgewiesenen Umsatz, der in den Ausnahmeverkauf einbezogenen Waren, mind. Fr. 30.—.

Die Einwohnergemeinden sind berechtigt, eine Taxe zu erheben, welche die Staatsgebühr nicht übersteigen darf.»

B. — Mit staatsrechtlicher Beschwerde beantragt die Firma Léon Nordmann & Cie. die Aufhebung der angeführten Verordnung, eventuell ihres § 7 lit. d.

Sie bringt vor, sie betreibe in Luzern ein Warenhaus von bedeutendem Umfang und habe bisher für ihre Ausnahmeverkäufe regelmässig die in der früheren Verordnung vorgesehene Maximalgebühr von Fr. 3000.— entrichtet, womit sie von allen weiteren Formalitäten befreit gewesen sei. Nach der neuen Ordnung hätte sie an Staat und Gemeinde je 1 ½ %, zusammen also 3 % vom Umsatz der in den Ausnahmeverkauf einbezogenen Waren zu bezahlen. Dabei handle es sich trotz der Bezeichnung als Gebühr um eine Gewerbesteuer, und zwar um eine solche mit prohibitiver Wirkung. Die beanstandete Bestimmung verletze das UWG, die Verordnung des Bundesrates über Ausverkäufe und ähnliche Veranstaltungen vom 16. April 1947 (Ausverkaufsordnung; AO) sowie die Art. 31 und 4 BV.

Ausnahmeverkäufe seien «ähnliche Veranstaltungen» im Sinne von Art. 17 Abs. 1 UWG und Art. 2 Abs. 2 AO. Die wirtschaftliche Entwicklung gehe in der Richtung dieser Ausnahmeverkäufe, die eine Belebung der Verkaufstätigkeit während der «toten» Zeit bezweckten und im Interesse der allgemeinen Wohlfahrt lägen. In seinen Erläuterungen zur AO habe das Eidgenössische Volkswirtschaftsdepartement erklärt, diese wolle keineswegs einer solchen Entwicklung entgegenwirken. Eine Unterbindung der Ausnahmeverkäufe durch prohibitive Gebühren verletze daher Bundesrecht und sei ein Akt der Willkür.

Eine prohibitive Abgabe halte auch vor Art. 31 BV nicht stand. Prohibitiv sei sie, wenn sie für das betreffende Gewerbe einen angemessenen Geschäftsgewinn verunmögliche und dessen Ausübung in Frage stelle oder erheblich erschwere. Das treffe bei der vorgesehenen Belastung

mit 3 % des Umsatzes zu. Die Aufhebung des früher vorgeschriebenen Maximums laufe auf eine starke Erhöhung der Gebühr und eine Diskriminierung derjenigen Firmen hinaus, die im Rahmen ihrer traditionellen Geschäftspolitik seit Jahren Ausnahmeverkäufe durchführten; sie verteuere den Verkauf und wirke sich als zusätzliche Umsatzsteuer aus. Praktisch richte sich die Neuordnung unverkennbar bloss gegen die Beschwerdeführerin; denn die Ausnahmeverkäufe der übrigen Betriebe im Kanton Luzern seien von bescheidener Bedeutung.

Bei der Beratung des UWG im Nationalrat sei beantragt worden, vor dem Wort «Gebühren» das Wort «mässig» einzufügen und dadurch klarzustellen, dass es sich nicht um Auflagen oder gar eine Art Gewinnbeteiligung der Kantone an den Ausverkäufen handeln dürfe. Der Vertreter des Bundesrates habe daraufhin bestätigt, dass die Gebühren keinen fiskalischen Charakter haben sollten. Diesem gesetzgeberischen Grundgedanken laufe die angefochtene Verordnung zuwider, indem sie eine zusätzliche fiskalische Belastung schaffe, die letzten Endes auf die Konsumenten abgeschoben werde. Sie wäre noch verständlich, wenn die Gebühr wie früher begrenzt wäre, wobei immerhin Fr. 6000.— (je Fr. 3000.— für Staat und Gemeinde) das Maximum des Tragbaren darstellten. Leider habe der Regierungsrat dem Drängen gewisser Kreise nachgegeben, durch prohibitive Gebühren die Ausnahmeverkäufe überhaupt zu sabotieren.

BGE 75 I 113 f. befasse sich mit den verschiedenen Methoden der Gebührenfestsetzung für Ausverkäufe, nicht aber für Ausnahmeverkäufe. Bei jenen gelte z.B. ein Prozentsatz von 1,5 % des Lagerwertes als gangbar, ebenso ein solcher von 2-3, höchstens 5 % des Umsatzes, ferner nach einer dritten Methode 5 % des Bruttogewinnes. Diese Regelung sei widerspruchsvoll, da sie zu verschiedenen Ergebnissen führe. Hier handle es sich zudem nicht um Ausverkäufe, sondern um Ausnahmeverkäufe. Diese würden praktisch unterbunden durch eine Gebühr von 3 %.

Deren prohibitive Wirkung ergebe sich aus folgender Rechnung: Der Bruttogewinn betrage laut BGE 75 I 113 nach den Erfahrungszahlen im Tuchhandel 30 %. Diese Zahl gelte auch für Warenhäuser, da in deren Ausnahmeverkäufe zur Hauptsache Textilien einbezogen würden. Vom Bruttogewinn kämen beim Ausnahmeverkauf in Abzug: a) Herabsetzung der Warenpreise um ca. 3 %; b) vermehrte Unkosten von mindestens 4 % für Inserate, Kataloge, Schaufensterdekoration, vermehrtes Personal usw.; c) nach der angeführten Verordnung 3 % an Gebühren. Da in der Warenhausbranche der Bruttogewinn von 30 % in ca. 2/3 Unkosten und 1/3 Nettogewinn bestehe, würden jene Mehrkosten von zusammen 10 % des Umsatzes bewirken, dass bei den Ausnahmeverkäufen überhaupt kein Nettogewinn mehr erzielt würde. Das zeige, dass die angefochtene VO dem UWG und der AO zuwiderlaufe und gleichzeitig Art. 31 und 4 BV verletze. Die Gebühren seien ausgesprochen prohibitiv, weshalb die Verordnung, eventuell ihr § 7 lit. d, aufzuheben sei.

C. — Die Firma Léon Nordmann & Cie. führte gleichzeitig auch beim Bundesrat Beschwerde auf Grund von Art. 125 OG. Im Meinungsaustausch wurde festgestellt, dass die mit dem prohibitiven Charakter der Gebühren begründete Rüge der Verletzung von Art. 31 und Art. 4 BV selbständigen Charakter hat, der gleichzeitig erhobenen und auch damit begründeten Behauptung, das UWG und die AO seien verletzt, dagegen keine selbständige Bedeutung zukommt, sodass die Beschwerde vom Bundesgericht zu beurteilen ist.

D. — Der Regierungsrat des Kantons Luzern beantragt Abweisung der Beschwerde.

*Das Bundesgericht zieht in Erwägung:*

1. — Mit der vorliegenden Beschwerde wird Aufhebung der Verordnung vom 30. April 1953, eventuell ihres § 7 lit. d, beantragt. Die Begründung bezieht sich ausschliesslich auf die in § 7 lit. d festgelegte Gebühr für Ausnahme-

verkäufe, somit auf den Eventualantrag. Wieso der übrige Inhalt der Verordnung verfassungswidrig sein soll, wird mit keinem Wort gesagt. Auf den Hauptantrag, womit die Aufhebung der ganzen Verordnung verlangt wird, kann daher mangels der nach Art. 90 Abs. 1 lit. b OG erforderlichen Begründung nicht eingetreten werden.

2. — Die Beschwerdeführerin macht geltend, die in § 7 VO vorgesehenen Gebühren seien entgegen ihrer Bezeichnung keine Gebühren im Rechtssinne, d.h. kein Entgelt für eine Tätigkeit der Verwaltung, sondern eine eigentliche Gewerbesteuer. Der Regierungsrat weist zwar darauf hin, dass in den Taxen auch die Gebühr für die Prüfung der Gesuche, die Überwachung der Ausverkäufe und Ausnahmeverkäufe und die Kontrolle der Abrechnungen enthalten sei, bestreitet aber nicht, dass sie daneben und zur Hauptsache fiskalischen Charakter haben. Indessen verstösst die Erhebung einer Gewerbesteuer an sich weder gegen Art. 4 oder 31 BV noch gegen das Bundesgesetz über den unlauteren Wettbewerb und die Verordnung des Bundesrates über die Ausverkäufe. Wieso sie die Rechtsgleichheit verletzen soll, wird in der Beschwerde nicht gesagt. Art. 31 BV behält in Abs. 2 ausdrücklich kantonale Bestimmungen über die Besteuerung von Handel und Gewerbe vor — mit der Einschränkung, dass sie den Grundsatz der Handels- und Gewerbefreiheit nicht beeinträchtigen dürfen. Art. 19 Abs. 2 UWG und Art. 25 Abs. 2 AO wahren den Kantonen das Recht, für Ausverkäufe und ähnliche Veranstaltungen Gebühren zu erheben, und sehen dafür keine Höchstansätze vor, weshalb sie auch der Erhebung einer eigentlichen Gewerbesteuer nicht entgegenstehen (BGE 75 I 112). Allerdings wurde im Nationalrat bei der Beratung von Art. 19 UWG der Antrag gestellt, zu sagen: «mässige Gebühren», weil sie keinen Fiskalcharakter haben sollten. Dieser Antrag wurde aber abgelehnt (StenBull. 1943, NR 163).

3. — Die Beschwerdeführerin rügt weiter, dass die in § 7 lit. d VO vorgesehene Gebühr wegen ihrer Höhe die

Durchführung von Ausnahmeverkäufen überhaupt verunmögliche. Damit macht sie eine Verletzung des Grundsatzes der Handels- und Gewerbefreiheit im Sinne von Art. 31 Abs. 2 BV geltend; denn eine solche liegt nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtes vor, wenn die einem bestimmten Gewerbe auferlegte Abgabe durch ihre Höhe prohibitiv wirkt, d.h. für das betreffende Gewerbe einen angemessenen Geschäftsgewinn verunmöglicht oder dessen Ausübung in Frage stellt oder zum mindesten erheblich erschwert (BGE 75 I 112 und dort angeführte frühere Urteile). Das gilt nicht nur für das Gewerbe als Ganzes, sondern auch für bestimmte Arten seiner Ausübung, wie z.B. Ausverkäufe oder ähnliche Veranstaltungen. Die Rüge, durch die Unterbindung der Ausnahmeverkäufe würden das UWG und die AO, welche solche Verkäufe vorsehen, verletzt, beruht ebenfalls auf der behaupteten prohibitiven Wirkung der Gebühren; sie fällt mit der Rüge aus Art. 31 BV zusammen und hat daneben keine selbständige Bedeutung. Dasselbe gilt bezüglich der behaupteten Verletzung von Art. 4 BV, die einzig damit begründet wird, die Verhinderung von Ausnahmeverkäufen durch prohibitive Gebühren sei ein Akt der Willkür. Entscheidend ist somit unter allen Gesichtspunkten die Frage, ob die in § 7 lit. d VO vorgesehene Gebühr für Ausnahmeverkäufe durch ihre Höhe prohibitiv wirkt.

4. — Die kantonalen Verordnungen über Ausverkäufe bestimmen die zu erhebenden Gebühren zumeist — entsprechend deren wirklichem Charakter als Abgaben — nach den vom Ausverkauf zu erwartenden oder damit tatsächlich erzielten Einnahmen, nämlich entweder in Prozenten des Lagerwertes (der in den Ausverkauf einbezogenen Waren zu den herabgesetzten Preisen) oder in Prozenten des effektiv ausgewiesenen Umsatzes. Bei den Ausnahmeverkäufen kommt nur das zweite System in Frage, weil sie nicht auf ein bestimmtes Lager beschränkt sind, sondern Waren nachgeschoben werden können (Art. 13 AO a contrario). Für sie stellt denn auch der

Kanton Luzern auf den Umsatz ab, während er die Gebühr für Ausverkäufe nach dem Lagerwert berechnet.

Das Bundesgericht hat Ansätze von  $1\frac{1}{2}\%$  des Lagerwertes und von  $5\%$  der Bruttoeinnahmen (d.h. des beim Ausverkauf erzielten Umsatzes) als obere Grenze der zulässigen Gebühren erklärt (BGE 75 I 113 f. und dort angeführte Urteile). Letzteres muss auch für Ausnahmeverkäufe gelten, da hier ähnliche Verhältnisse vorliegen wie bei Ausverkäufen und nur die Bemessung nach dem Umsatz in Frage kommt. Die Annahme der Beschwerdeführerin, das Bundesgericht habe als weiteres System die Berechnung der Gebühren nach dem Bruttogewinn vorgesehen und dafür  $5\%$  des Bruttogewinnes als Höchstmass bezeichnet, ist irrtümlich. In BGE 75 I 113, auf den sich die Beschwerdeführerin in diesem Zusammenhang beruft, wird wohl festgestellt, dass eine Gebühr von  $5-10\%$  des Bruttogewinnes prohibitiv wirke. Dass dabei jedoch verkehrtlich von « Bruttogewinn » anstatt von « Bruttoeinnahmen » die Rede war, ergibt sich aus den dort angeführten Urteilen (BGE 38 I 441, 43 I 256), in welchen Gewerbesteuern von  $5-10\%$  der Bruttoeinnahmen als prohibitiv bezeichnet werden.

In der weiteren Begründung des BGE 75 I 113 wird dann der wirkliche Begriff des Bruttogewinnes verwendet bei der Berechnung des Nettogewinnes zwecks Prüfung der Frage, ob dieser durch die — nicht in Prozenten des Lagerwertes oder des erzielten Umsatzes berechnete, sondern auf das absolute Maximum festgesetzte — Gebühr aufgezehrt werde. Es wird dort ausgeführt: Der Bruttogewinn betrage im Tuchhandel normalerweise  $30\%$ , wovon je die Hälfte auf Unkosten und Nettogewinn entfalle; bei Inventur- und Saisonausverkäufen ermässige sich dieser Nettogewinn auf maximal  $10-12\%$ ; bei der Annahme, dass die Hälfte des Lagers von Fr. 10,000.— verkauft werde, ergebe sich ein Nettogewinn von Fr. 500.— bis 600.—, der durch die Gebühr von Fr. 500.— praktisch aufgehoben werde. (Hätte das Bundesgericht auf den Bruttogewinn

abstellen wollen, so hätte es festgestellt, dass dieser 30 % des voraussichtlich zu verkaufenden Bestandes = Fr. 1500.—, die Gebühr somit einen Drittel des Bruttogewinnes, betrage.)

Im vorliegenden Falle erübrigt sich eine analoge Rechnung, weil die Gebühr auf Grund des effektiv ausgewiesenen Umsatzes erhoben wird und insgesamt 3 % desselben beträgt, also den Nettogewinn von 10-12 % nicht aufzehrt. Die Beschwerdeführerin will indessen den Nettogewinn niedriger ansetzen. Sie anerkennt zwar den Ansatz des Bruttogewinnes von 30 % als auch für sie gültig, da ihre Ausnahmeverkäufe hauptsächlich Textilien umfassen. Dagegen macht sie geltend, bei Warenhäusern betrage der Nettogewinn nicht die Hälfte, sondern nur einen Drittel des Bruttogewinnes und schrumpfe bei Ausnahmeverkäufen zusammen auf 3 % des Umsatzes. Die Berechnung in BGE 75 I 113 beruht auf den Angaben von KESSLER (Steuereinschätzungserfahrungen, 3. Ergänzungsausgabe 1942, S. 57), wonach bei reinen Mercerie- und Tuchwarengeschäften der Bruttogewinn 30 % beträgt, wovon 14 % auf Unkosten und 16 % auf den Nettogewinn entfallen. Die abweichende Berechnung der Beschwerdeführerin beruht auf ihrer Behauptung, in der Tuchbranche von Warenhäusern entfielen von den anerkannten 30 % Bruttogewinn im Gegensatz zur sonstigen Norm nur 10 % auf den Nettogewinn, also 20 % auf Unkosten und zu diesen kämen bei Ausnahmeverkäufen — abgesehen von der Herabsetzung der Preise um ca. 3 % — noch mindestens weitere 4 % für zusätzliche Unkosten. Sie beruft sich hierfür auf Expertise. Eine solche erübrigt sich indessen; denn selbst wenn sie die Behauptung der Beschwerdeführerin als richtig bestätigen würde, wären die in § 7 lit. d VO vorgesehenen Gebühren nicht prohibitiv im Sinne der Rechtsprechung. Nach jener Bestimmung betragen die Gebühren für Kanton und Gemeinde zusammen 3 % des effektiv ausgewiesenen Umsatzes. Sie bleiben damit nicht nur unter der vom Bundesgericht aufgestellten oberen Grenze

von 5 %, sondern entsprechen auch dem Ansatz, wie er im Kanton Luzern für kleinere Ausnahmeverkäufe schon bisher galt und anlässlich der Beratung der neuen Verordnung von den interessierten Berufsverbänden allgemein als tragbar bezeichnet wurde. Beim Entscheid darüber, ob eine Gewerbesteuer prohibitiv wirke, darf sich die Prüfung nicht auf ein einzelnes Geschäft oder eine bestimmte Geschäftsart beschränken, sondern muss sich auf die Gesamtheit der von der Steuer betroffenen Geschäfte und Geschäftsarten erstrecken. Die Fiskallast übersteigt deren Leistungsfähigkeit allgemein nicht nur dann, wenn sie eine gewinnbringende Ausübung der betreffenden Gewerbe überhaupt verunmöglicht, sondern schon dann, wenn sie nur für einzelne besonders gut eingerichtete Geschäfte tragbar ist und diesen zum Nachteil der übrigen ein faktisches Monopol verschaffen würde. Wenn die Steuer aber im allgemeinen nicht übersetzt ist, so wird sie nicht dadurch prohibitiv, dass einzelne Geschäfte sie nicht mehr ohne Verlust aufbringen können; der Grund hierfür kann in verschiedenen Umständen, insbesondere in der Organisation dieser Geschäfte, liegen (BGE 40 I 187). Es mag sein, dass die Beschwerdeführerin, die als Warenhaus ihren Verkauf nach dem Grundsatz « kleiner Gewinn, grosser Umsatz » organisiert, grössere Unkosten und daher einen kleineren Nettogewinn hat als gewöhnliche Geschäfte der entsprechenden Branchen. Allein selbst wenn ihr Nettogewinn aus den Ausnahmeverkäufen von Tuchwaren dadurch auf das von ihr behauptete Mass von 3 % zusammenschrumpfen und von den Gebühren aufgezehrt würde, so läge das in ihrer besonderen Organisation und würde diese Gebühren, deren allgemeine Tragbarkeit sonst nicht bestritten ist, nicht als prohibitiv erscheinen lassen.

Der Streit geht eigentlich nicht um die Höhe der Gebühr von je 1 ½ % für Kanton und Gemeinde, sondern um die Abschaffung des bisher gültigen Maximums von je Fr. 3000.—, das anscheinend nur der Beschwerdeführerin zugute gekommen war; macht doch diese geltend, die

Neuerung richte sich unverkennbar bloss gegen sie. Tatsächlich stellte jene Höchstgrenze eine Begünstigung der grossen Ausverkäufe und Ausnahmeverkäufe dar, die dadurch prozentual weniger stark belastet wurden als die kleineren. Nun kann aber kein Gewerbetreibender verlangen, dass seine besondere Geschäftsorganisation durch einen niedrigeren Steuersatz gegenüber den anderen begünstigt werde. Eine solche Lösung verletzt vielmehr den Grundsatz der Rechtsgleichheit und ist ganz besonders stossend, wenn sie zugunsten der wirtschaftlich stärkeren Grossunternehmen getroffen wird. Es ist daher durchaus verständlich, dass jene Höchstgrenze vom Regierungsrat beim Erlass der neuen Verordnung fallen gelassen wurde. Dadurch wurden grosse und kleine Ausverkäufe und Ausnahmeverkäufe der gleichen Belastung nach den massgebenden Kriterien unterstellt. Das verstösst nicht gegen Art. 31 BV.

*Demnach erkennt das Bundesgericht :*

Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

## II. DOPPELBESTEUERUNG

### DOUBLE IMPOSITION

#### 40. Extrait de l'arrêt du 7 octobre 1953 dans la cause Socal S.A. contre Canton de Valais.

*Double imposition* (art. 46 Cst).

Quand un Canton est-il fondé à prétendre qu'un autre Canton a renoncé à imposer le même contribuable ? (consid. 1).

Cas d'une société ayant notamment pour but la vente d'essence pour véhicules automobiles et possédant dans un autre canton que celui dans lequel elle a son siège social des postes de distribution qu'elle met à la disposition de garagistes qui, en dépit des obligations contractées envers la société, n'en doivent pas moins être considérés comme des commerçants indépendants (consid. 3).

*Doppelbesteuerung* (Art. 46 BV).

Voraussetzungen der Verwirkung des kantonalen Besteuerungsrechtes wegen verspäteter Veranlagung (Erw. 1).

Besteuerung einer Unternehmung, die Handel mit flüssigen Brennstoffen für Motorfahrzeuge betreibt, ausserhalb des Sitzkantons Tankstellen besitzt und diese Garagisten zur Verfügung stellt, die trotz ihrer vertraglichen Bindungen an die Unternehmung als selbständige Gewerbetreibende zu betrachten sind (Erw. 3).

*Doppia imposta* (art. 46 CF).

Quando un Cantone ha il diritto di pretendere che un altro Cantone ha rinunciato a imporre lo stesso contribuente (consid. 1) ?

Imposizione d'una società che ha segnatamente per iscopo la vendita di benzina per autoveicoli e che possiede in un Cantone, che non è quello ove ha la sua sede sociale, posti di distribuzione da essa messi a disposizione di garagisti i quali, nonostante i vincoli contrattuali che li legano alla società, debbono tuttavia essere considerati come commercianti indipendenti (consid. 3).

A. — La Société Socal S.A. dont le siège est à Lausanne a pour objet le commerce des produits de pétroles de toutes sortes et particulièrement des carburants, des huiles de chauffage et huiles minérales. Elle possède des dépôts à Renens, Yverdon, Villeneuve, Genève et Bienne. Au cours des années 1926 à 1935, elle a installé des postes de distribution d'essence dans sept garages sis dans le Canton du Valais. Ces postes sont constitués par un appareil de distribution relié à une citerne et muni d'un compteur. Elle a conclu avec les garagistes un contrat disposant notamment ce qui suit :

Socal S.A. installe l'appareil à ses frais et le confie au garagiste (dénommé distributeur) « à titre de prêt ». Le réservoir avec tous ses accessoires reste la « propriété exclusive » de Socal S.A. Le distributeur s'engage à ne s'approvisionner en essence ou en tout autre carburant qu'auprès de Socal S.A. et s'interdit d'acheter, vendre, livrer, emmagasiner ou distribuer tout carburant pouvant concurrencer les produits « Socal ». Les quantités d'essence ou de tout autre carburant livrées lors de chaque opération de remplissage sont facturées au distributeur au litre au prix officiel du jour de la livraison sous déduction d'une « commission » s'élevant de 6,5 à 9 ct. par litre, soit à 1 à 2 ct. de moins que celle qui est accordée aux distribu-