

## IV. DOPPELBESTEuerung

## DOUBLE IMPOSITION

## 3. Arrêt du 16 janvier 1920

dans la cause **Banque d'Alsace et de Lorraine et consorts**  
contre **Canton de Genève.**

Impôt spécial prélevé sur le capital social et sur les réserves des sociétés anonymes. Caractère licite d'un tel impôt. Mais souveraineté fiscale du canton limitée à une part proportionnelle de l'actif imposable, lorsque la société possède des établissements en dehors du canton.

La loi genevoise du 9 novembre 1918 « instituant un droit de patente cantonale sur les sociétés anonymes » contient les dispositions suivantes :

» Art. 1. Toute Société anonyme, coopérative ou en commandite par actions à l'exception des Sociétés anonymes exclusivement immobilières, est soumise à un droit de patente annuel fixe et indivisible, de 1<sup>0/00</sup> sur le capital social inscrit au Registre du Commerce de Genève et sur les réserves.

» Il ne sera toutefois tenu compte que du capital versé et le maximum de ce droit ne pourra pas dépasser 50 000 fr.

» Art. 2. Le droit de patente est réduite de moitié pour les Sociétés dont le siège social est hors du canton de Genève, avec maximum de droit de 25 000 fr.

» Disposition transitoire : Pour l'exercice 1918, la loi sera applicable au second semestre seulement ; seule, la moitié de la patente prévue sera perçue....»

10 Sociétés anonymes ou coopératives ont formé un recours de droit public au Tribunal fédéral tant contre la loi elle-même que contre les bordereaux de contribution qui leur ont été adressés pour l'année 1918. De ces 10 sociétés, 2 ont leur siège principal à Genève et des suc-

curiales dans d'autres cantons (Publicitas S. A., Grosch & Greiff S. A.), 6 ont leur siège principal dans un autre canton et une succursale ou une agence à Genève (Crédit suisse S. A., Banque fédérale S. A., Banque populaire suisse, société coopérative, Société de Banque suisse S. A., Banque commerciale de Bâle et S. A. suisse d'articles médicaux et sanitaires ci-devant C. Fr. Hausmann), 2 enfin ont leur siège à l'étranger et une agence à Genève (Crédit lyonnais et Banque d'Alsace-Lorraine S. A.). Les recourantes allèguent la violation des art. 4, 31, 45 al. 6 et 46 al. 2 Const. féd., les deux Sociétés étrangères invoquent en outre l'art. 1 du traité franco-suisse d'établissement.

L'Etat de Genève a conclu au rejet des recours.

*Considérant en droit.*

1. — A teneur de la loi genevoise sur les contributions publiques du 9 novembre 1887, les contribuables peuvent recourir contre les bordereaux d'impôt soit au Conseil d'Etat soit aux tribunaux. Cette circonstance ne saurait toutefois entraîner l'irrecevabilité des recours qui ont été formés directement devant le Tribunal fédéral contre la loi du 9 novembre 1918 elle-même et contre les bordereaux d'impôt établis en conformité de cette loi. En effet, en matière de violation des art. 31, 45, 46 et 60 Const. féd. invoqués par les recourantes, le Tribunal fédéral n'exige pas que les instances cantonales aient été épuisées — et il ne l'exige pas non plus en ce qui concerne la violation de l'art. 4 Const. féd., lorsque celui-ci est invoqué, comme en l'espèce, concurremment avec d'autres dispositions de la Constitution fédérale. Peu importe, d'autre part, que la plupart des sociétés aient recouru simultanément au Conseil d'Etat genevois et au Tribunal fédéral et que les recours à l'autorité cantonale soient encore pendants. Bien que, en principe, cette situation de litispendance autorise le Tribunal fédéral à surseoir à prononcer jusqu'à ce que l'instance cantonale ait statué,

dans les cas particulier une telle suspension ne se justifierait pas. En effet, le Conseil d'Etat a informé les Sociétés recourantes qu'il croyait devoir s'abstenir de statuer sur leurs recours tant que le Tribunal fédéral ne se serait pas prononcé sur le fond de la question. Aucune des Sociétés n'a protesté; elles ont ainsi renoncé à épuiser les instances cantonales et reconnu la juridiction immédiate du Tribunal fédéral et, de son côté, l'autorité cantonale admet purement et simplement que ce sera la décision du Tribunal fédéral qui fera règle. Dans un but de simplification et tous risques de prononcés contradictoires étant d'ailleurs éliminés, il y a lieu par conséquent d'entrer en matière sur les recours (cf. RO. 45 I p. 290).

2. — Les critiques formulées par les recourantes à l'égard de la loi genevoise du 9 novembre 1918 sont de deux ordres différents. D'une part, le principe et l'assiette du droit de patente institué sont attaqués en eux-mêmes, indépendamment de toutes considérations d'application territoriale. D'autre part, se plaçant à un point de vue intercantonal ou international, les recourantes critiquent la façon dont la loi traite les Sociétés qui ont des établissements en dehors du canton de Genève.

Avant d'aborder successivement l'examen de ces deux catégories de griefs, il y a lieu de prendre acte que l'Etat de Genève a reconnu expressément, dans sa réponse aux recours, que, bien que dénommée « droit de patente » par la loi, la redevance instituée est en réalité un impôt, ainsi que les recourantes se sont attachées à le démontrer et ainsi que cela résulte d'ailleurs à l'évidence soit de la quotité soit de l'assiette de cette redevance.

3. — Considérée au point de vue purement intracantonal, la loi ne mérite pas le reproche d'inconstitutionnalité que formulent les recourantes. Celles-ci prétendent que, en soumettant les Sociétés anonymes, coopératives ou en commandite par actions à un impôt spécial auquel

ne sont soumises ni les personnes physiques ni les autres personnes juridiques, le législateur genevois a violé le principe de l'égalité de traitement. Mais tout d'abord ce principe, ainsi que le Tribunal fédéral l'a toujours admis, ne s'applique que pour autant qu'il n'existe pas des différences de fait justifiant une différence de traitement. Notamment, en matière fiscale, on ne saurait considérer l'uniformité absolue d'imposition de tous les contribuables comme un postulat découlant de l'art. 4 Const. féd., et les recourantes ne citent aucune règle du droit constitutionnel genevois excluant toute diversité d'impôts et exigeant le prélèvement de redevances identiques de toutes les catégories de contribuables. En ce qui concerne plus particulièrement les Sociétés anonymes et autres Sociétés similaires, le Tribunal fédéral a reconnu de tout temps que, à raison de leur forme spéciale, du genre de leur activité, des avantages dont elles bénéficient d'après le droit civil (v. *Gerloff*, Die kantonale Besteuerung der Aktiengesellschaften in der Schweiz, p. 191 et suiv.), elles peuvent être astreintes au paiement d'impôts spéciaux (v. RO 10 p. 168, 13 p. 20, 27 I p. 505) et, en fait, de tels impôts existent d'après la plupart des législations cantonales (v. GERLOFF, op. cit.; SCHANZ). Die Steuern der Schweiz I p. 91 et suiv.; de CÉRENVILLE, Les impôts en Suisse, p. 113 et suiv.). S'ils sont admissibles même dans les cantons qui ont un impôt général sur la fortune ou sur le revenu, ils le sont à bien plus forte raison dans un canton qui, comme celui de Genève, n'a pas un système fiscal coordonné, basé sur des principes uniformes, mais a une multiplicité de lois d'impôts isolées, conçues à des points de vue différents et agissant d'une manière indépendante. Aussi bien l'Etat de Genève fait observer avec raison que, loin de porter atteinte à l'égalité des contribuables, la loi du 9 novembre 1918 obvie dans une certaine mesure à l'inégalité qui auparavant existait du fait que les Sociétés anonymes ne sont pas soumises au principal impôt can-

tonal, soit à la taxe mobilière qui ne frappe que les personnes physiques ; l'immunité dont elles jouissent à cet égard est certainement de nature à justifier le principe de la redevance nouvelle qui leur a été imposée. Cette considération suffit à réfuter l'argument que certaines des recourantes ont fait valoir en opposant la situation d'une banque exploitée par une Société anonyme et frappée, à ce titre, du droit de patente de 1%, à celle du banquier privé qui, bien qu'ayant un chiffre d'affaires aussi important, n'est pas atteint par la loi. Le privilège dont bénéficie ainsi le banquier privé a en effet sa contrepartie dans l'exonération dont profite la Société anonyme quant à la taxe mobilière. D'ailleurs l'inégalité entre les deux sortes de Banques ne pourraient à la rigueur impliquer une violation du principe constitutionnel que s'il s'agissait d'un impôt professionnel prélevé à raison du genre d'industrie ou de commerce exercé par le contribuable ; dans ce cas on pourrait songer à soutenir que tous ceux qui exercent ce commerce ou cette industrie doivent être soumis à l'impôt, sans égard à la forme juridique de leur personnalité. Ici au contraire le législateur ne taxe pas tel commerce ou telle industrie, ni même, d'une façon générale, le commerce et l'industrie, mais bien telle catégorie spéciale de contribuables et l'on a vu que la distinction établie par lui est consacrée par la pratique et sanctionnée par la jurisprudence. Enfin c'est en vain que plusieurs des recourantes font observer que les Sociétés anonymes paient déjà l'un des impôts cantonaux, soit la part afférente au canton sur la taxe municipale, et qu'ainsi elles sont soumises par la nouvelle loi à un supplément d'imposition auquel échappent les autres contribuables. C'est là une conséquence du système composite que le Canton de Genève a adopté en matière d'impôts ; ce système n'est certainement pas à l'abri de la critique ; on peut lui préférer des méthodes plus simples et plus cohérentes d'imposition ; mais, en l'absence de violation de principes constitutionnels du droit fédéral

ou cantonal, il n'appartient évidemment pas au Tribunal fédéral d'exiger d'un canton l'abandon d'une conception fiscale jugée archaïque ou peu rationnelle. D'ailleurs, s'il est vrai que le nouvel impôt se superpose pour les Sociétés anonymes à certaines redevances auxquelles elles sont déjà soumises tout comme les autres contribuables, il n'en reste pas moins que, en ce qui concerne la taxe mobilière, elles jouissent d'un privilège et qu'ainsi l'inégalité dont elles se plaignent est compensée par une inégalité dont elles bénéficient d'autre part.

L'assiette de l'impôt a été critiquée comme arbitraire par quelques-unes des recourantes, parce que le droit de patente est proportionnel à l'importance du capital social, alors que celui-ci est une dette et non pas un avoir de la Société. Ce grief n'est toutefois pas fondé. S'il ne constitue pas, à proprement parler, un actif de la Société, le capital social est tout au moins la représentation arithmétique de la valeur des fonds engagés dans la Société et, bien qu'il doive figurer au passif du bilan pour des motifs de comptabilité et afin d'empêcher la distribution de dividendes tant que le capital n'est pas intact ou n'a pas été reconstitué, il n'est pas plus une dette de la Société envers des tiers que ne le sont par exemple les réserves qui, elles aussi, sont portées au passif (art. 656 ch. 6 CO). D'autre part, il est vrai, même additionné aux réserves il ne correspond pas nécessairement à l'avoir net de la Société : il lui est inférieur ou supérieur suivant que la Société est en gain ou en perte, de sorte qu'on peut considérer comme préférable, comme plus conforme à la réalité des choses de taxer la Société sur l'ensemble de son actif sous déduction des dettes proprement dites et sans tenir compte ni du capital social ni des fonds de réserve portés au passif. Ce système a par contre l'inconvénient de nécessiter chaque année une évaluation souvent délicate des divers éléments de l'actif, tandis que le capital social et les fonds de réserve fournissent une base d'impôt certaine et relativement peu variable.

C'est pourquoi de nombreuses législations taxent les Sociétés sur ces signes apparents qui donnent une indication approximative, sinon rigoureusement exacte, de la fortune de la Société et ce procédé très généralement admis de taxation ne peut être qualifié d'arbitraire.

En résumé donc, les recours doivent être écartés en tant qu'ils visent la constitutionnalité de la loi dans les rapports intercantonaux. A ce propos, il n'est pas sans intérêt d'observer que la loi n'a été attaquée par aucune des nombreuses Sociétés qui, ne possédant pas d'établissements en dehors du canton de Genève, auraient été obligées de se borner à cet ordre de critiques.

4. — Au point de vue intercantonal, les divers moyens invoqués par les recourantes se ramènent en réalité à un seul, celui de la double imposition. En ce qui concerne tout d'abord l'art. 4 Const. féd., l'inégalité de traitement et l'arbitraire allégués consistent en ce que l'impôt est calculé sur la totalité du capital social et des réserves, même lorsque la Société établie à Genève a son siège ou une succursale dans un autre canton : cela revient à prétendre que le fisc genevois empiète sur la souveraineté fiscale de cet autre canton et enfreint par conséquent la prohibition de la double imposition. Quant à l'art. 31 Const. féd. invoqué aussi par les recourantes, celles-ci considèrent comme prohibitif l'impôt qui leur est réclamé, non pas parce que son taux en lui-même serait excessif, mais uniquement parce qu'il est prélevé sur l'ensemble du capital social et des réserves ; ce grief tombera ainsi de lui-même si le Tribunal fédéral prononce que, en vertu de l'art. 46 al. 2 Constitution fédérale, l'impôt ne peut frapper qu'une part proportionnelle des dits objets imposables. Enfin il en est exactement de même du grief tiré de l'art. 45 al. 6 Const. féd., puisque la « charge particulière » dont se plaignent les recourantes n'est autre chose que l'obligation de payer l'impôt sur une partie de leur fortune non soumise à la souveraineté fiscale genevoise. Pour autant donc que le moyen de la double im-

position ne se confond pas avec les autres moyens de recours, il les préjuge et il convient par conséquent de l'examiner en tout premier lieu.

5. — Dans de nombreux arrêts rendus au cours de ces dernières années et auxquels il suffit de se référer (v. notamment RO 37 I p. 256 et 496, 38 I p. 482, 40 I p. 73, 41 I p. 432, 42 I p. 318, 43 I p. 202, 44 I p. 131), le Tribunal fédéral a posé en principe que les entreprises industrielles et commerciales sont imposables dans chacun des cantons ou elles ont des installations au moyen desquelles elles réalisent une partie quantitativement et qualitativement importante de leur exploitation ; le corollaire forcé de cette proposition c'est que chacun des cantons ne peut prélever l'impôt que sur *une partie* de la fortune ou du revenu de l'entreprise ; s'il s'agit de l'impôt sur la fortune, la quote-part à laquelle le canton a droit se détermine suivant la proportion qui existe entre l'actif afférent à l'établissement situé sur son territoire et l'ensemble de l'actif de l'entreprise ; une imposition portant sur une part plus étendue de la fortune constitue un empiètement sur la souveraineté fiscale des autres cantons, par conséquent une double imposition contraire à l'art. 46 al. 2 Const. féd.

Ces principes qui forment le droit fédéral en la matière ont été méconnus par le législateur genevois. Il s'est en effet arrogé le droit (art. 1) de prélever l'impôt sur l'ensemble du capital social inscrit au Registre du Commerce de Genève (c'est-à-dire le capital-actions en son entier) et sur la totalité des réserves — sans tenir compte des établissements (siège social, succursale ou agence) que la Société possède en dehors du canton de Genève. La fortune sociale est ainsi imposée comme si elle se trouvait tout entière dans le canton, malgré qu'en fait elle soit répartie entre tous les cantons où la Société possède des établissements ; le canton de Genève étend donc sa souveraineté fiscale à une partie de la matière imposable qui, d'après les règles de la jurisprudence

fédérale, lui échappe. Aussi bien le législateur genevois a compris lui-même que l'application de l'art. 1 conduisait à une double imposition inadmissible : si, en ce qui concerne les Sociétés ayant leur siège social à Genève et des succursales dans d'autres cantons, il n'a apporté aucun tempérament à la rigueur du principe de l'art. 1 — de telle sorte qu'à leur égard la double imposition est flagrante — par contre pour les Sociétés dont le siège social n'est pas à Genève et qui n'y ont qu'un établissement secondaire il a senti la nécessité de tenir compte dans une certaine mesure de la coexistence des souverainetés fiscales des autres cantons. C'est pourquoi l'art. 2 dispose que pour ces Sociétés le droit de patente est réduit de moitié et, dans sa réponse au recours, l'Etat de Genève explique que de cette façon les prérogatives du canton du siège social sont respectées. Mais il est bien évident que ce n'est là qu'un palliatif tout à fait insuffisant qui ne saurait couvrir le vice fondamental du système adopté. Au lieu de s'en tenir à l'importance réelle de l'établissement de Genève, l'art. 2 admet une proportion fixe de 50% qui n'a aucune justification intrinsèque et qui non seulement peut être fautive dans tel cas concret, mais qui ne correspond pas même à une moyenne établie empiriquement. Rien ne permet en effet de supposer, et l'Etat de Genève ne tente du reste pas de soutenir, qu'en règle générale la part d'actif afférente à la succursale de Genève soit égale à la moitié de l'actif total de la Société. Chaque fois que cette part sera inférieure à la moitié — et ce sera certainement le plus souvent — la Société se trouvera imposée à double, soit sur des éléments d'actif relevant d'un autre canton. En dehors donc des cas tout à fait exceptionnels où l'établissement secondaire genevois est à lui seul égal ou supérieur en importance à l'ensemble des autres établissements de la Société, le remède imaginé par l'art. 2 atténue les conséquences de la double imposition, il ne la supprime nullement. En résumé, à l'égard des Sociétés qui ont

leur siège à Genève et un ou des établissements dans d'autres cantons, la double imposition est complète ; à l'égard des Sociétés qui ont à Genève une succursale, la double imposition n'est que partielle, mais elle existe cependant aussi — sauf lorsque la moitié ou plus de l'actif est investi dans la succursale genevoise et l'Etat de Genève ne prétend pas que ce soit le cas pour l'une quelconque des Sociétés recourantes.

Cette conclusion n'est pas infirmée par les arguments contenus dans la réponse aux recours. Lorsqu'il revendique le droit de calculer l'impôt sur la totalité du capital social et des réserves, parce que l'importance de ce capital et de ces réserves est un « atout », une « enseigne » un « habit doré » qui « exerce sa séduction » dans chaque canton où la Société a l'un de ses établissements, l'Etat de Genève énonce une théorie qui est la négation même des principes reconnus en matière de double imposition. Il considère comme située simultanément dans chacun des cantons où la Société déploie son activité la totalité de sa fortune. C'est là une pure fiction dont aucune métaphore ne peut dissimuler le caractère arbitraire et qui ne saurait prévaloir contre la réalité des choses, c'est-à-dire contre le fait qu'une partie seulement de la fortune sociale est investie dans l'établissement de Genève et que par conséquent c'est cette partie seule qui tombe sous la souveraineté fiscale du canton de Genève.

L'Etat de Genève ajoute que le taux de l'impôt (1%) est très modéré et que d'ailleurs le maximum du droit a été arrêté à 50 000 fr. Mais ce sont là des considérations qui sont étrangères au problème de la double imposition. Sans doute la double imposition ne pourra se produire que jusqu'à concurrence de 50 millions — puisqu'au delà le canton ne prélève plus d'impôt — et en outre, à raison du taux adopté, elle sera relativement peu onéreuse. Mais elle n'en existe pas moins. Ce qu'on reproche à la loi genevoise ce n'est pas d'instituer un impôt excessif : le législateur cantonal détermine librement la quotité

des impôts et à cet égard (sous réserve de la violation de l'art. 31 Const. féd., en cas d'impôt prohibitif pour le commerce ou l'industrie) le Tribunal fédéral n'a pas à intervenir ; mais par contre il doit empêcher qu'un fisc cantonal ne dépasse les limites de sa souveraineté territoriale et ne prélève un impôt — quelque modéré qu'il soit d'ailleurs — sur des biens relevant de la souveraineté d'un autre canton. Or c'est là justement ce que fait le fisc genevois dans la mesure où le droit de patente est calculé sur plus que sur la quote-part correspondant à l'importance de l'établissement genevois par rapport à l'entreprise tout entière. A ce propos la réponse aux recours insiste sur les difficultés que présente le calcul de cette quote-part et sur la façon arbitraire dont les Sociétés déterminent le capital de dotation de leurs succursales. Les difficultés signalées ne sont toutefois nullement insurmontables, ainsi qu'on peut s'en convaincre en consultant les nombreuses décisions que le Tribunal fédéral a eu à rendre en cette matière et, s'il est évidemment plus simple pour le fisc d'imposer, comme le fait l'art. 1 de la loi, la totalité du capital inscrit au Registre du commerce et des réserves portées au bilan ou d'admettre, comme le fait l'art. 2, une proportion invariable de 50% pour la succursale de Genève, ces raisons de commodité doivent céder le pas aux intérêts supérieurs de la justice qui exigent, dans les rapports inter-cantonaux, que le contribuable ne soit frappé que sur sa fortune réellement imposable d'après les règles consacrées par la jurisprudence fédérale. D'autre part, il va sans dire que le fisc n'est pas lié par les déclarations de la Société en ce qui concerne la dotation de l'établissement de Genève : il a le droit de vérifier les chiffres indiqués et, au besoin, de les rectifier s'ils ne correspondent pas à l'importance réelle de cet établissement.

6. — Il résulte de tout ce qui précède que la loi genevoise consacre une double imposition inadmissible des Sociétés qui, à côté de leur établissement genevois, ont un ou des établissements dans d'autres cantons. C'est en

vain que l'Etat de Genève objecte que les recourantes n'ont pas rapporté la preuve que, en fait, elles paient déjà l'impôt dans un autre canton sur le même objet. Il n'est pas nécessaire qu'il existe un conflit effectif entre cantons ; un conflit virtuel suffit (RO 35 I p. 35, 37 I p. 40 et 264, 38 I p. 482) et il n'est pas douteux que, en prélevant l'impôt sur des éléments de fortune qui ressortissent à la souveraineté d'autres cantons, le canton de Genève entre, virtuellement au moins, en conflit avec ces derniers. Au reste, il est notoire qu'en général les cantons suisses imposent les Sociétés anonymes sur leur fortune, calculée d'après le capital social et les réserves ou suivant d'autres modalités, et qu'ainsi en fait les Sociétés recourantes seraient exposées à payer l'impôt à double si la loi genevoise devait recevoir son application. Elles sont par conséquent fondées à exiger que cette application soit restreinte dans la mesure fixée par la jurisprudence fédérale en matière de double imposition et le fisc genevois est tenu d'établir à nouveau leurs bordereaux d'impôt en observant les règles qui viennent d'être rappelées, les Sociétés intéressées devant lui fournir à cet effet les renseignements nécessaires pour le calcul de la quote-part imposable. Il convient d'ailleurs d'ajouter que logiquement ces règles ne peuvent pas se superposer, mais doivent au contraire se substituer à celle de l'art. 2 sur le dégrèvement à concurrence de 50%. En effet, en ordonnant que le droit de patente est réduit de moitié pour les Sociétés dont le siège social est hors du canton, le législateur genevois entendait tenir compte des capitaux engagés dans le canton du siège social et prévenir ainsi la double imposition. Ce correctif est, on l'a vu, insuffisant et doit être remplacé par l'application des principes fédéraux de répartition proportionnelle. Il y aurait donc double emploi inadmissible si, après que la quote-part imposable aura été déterminée conformément à ces principes, on devait lui appliquer néanmoins le taux réduit qui n'avait de raison d'être que parce que le capital social et les réserves étaient imposés en leur

entier. Cela créerait en faveur des Sociétés ayant leur siège hors du canton un véritable privilège que rien ne justifie et qui n'était certes pas dans les intentions du législateur genevois.

7. — Les principes posés ci-dessus en ce qui concerne la double imposition intercantonale doivent s'appliquer aussi aux Sociétés qui, à côté de leur établissement genevois, ont des établissements (secondaires ou principaux) *hors de Suisse*. En effet la loi genevoise n'établit aucune distinction quelconque entre les Sociétés suivant que leurs établissements non genevois se trouvent dans un autre canton suisse ou dans un pays étranger : elle bénéficient les unes comme les autres du dégrèvement prévu à l'art. 2. De même, dans sa réponse aux recours, l'Etat de Genève n'a pas proposé, à titre subsidiaire, qu'une différence fût faite entre les Sociétés qui ont des établissements dans d'autres cantons et celles qui en ont à l'étranger. La volonté de traiter de la même façon les deux catégories de sociétés non exclusivement genevoises résulte donc expressément de la loi genevoise et implicitement de la réponse aux recours. Le Tribunal fédéral ne peut qu'enregistrer cette volonté, car il est bien évident que le législateur cantonal a la faculté de soumettre les contribuables imposables à l'étranger aux mêmes règles que les contribuables imposables dans un autre canton suisse. Du moment donc que, en vertu de l'art. 46 al. 2 Const. féd., les Sociétés ayant des établissements en Suisse ne peuvent être imposées à Genève que sur une part proportionnelle de leur capital social et de leurs réserves, d'après le jeu même de la loi cantonale les droits du fisc genevois se trouvent restreints dans une mesure identique à l'égard des Sociétés qui ont des établissements à l'étranger.

*Le Tribunal fédéral prononce :*

Les recours sont admis dans ce sens que, en ce qui concerne les Sociétés recourantes ayant, à côté de leur éta-

blissement de Genève, un ou plusieurs établissements en dehors du canton de Genève, le droit de patente institué par la loi du 9 novembre 1918 ne peut être prélevé que sur la part de leur capital social et de leurs réserves qui correspond à la proportion existant entre l'établissement de Genève et l'ensemble de l'entreprise. Les bordereaux de taxation seront établis en conformité des principes posés ci-dessus ; à cet effet, les Sociétés recourantes sont renvoyées devant l'autorité cantonale, à laquelle elles devront fournir les renseignements et preuves nécessaires.

Les recours sont écartés pour le surplus.

#### 4. Urteil vom 28. Februar 1920

##### i. S. Vitznau-Rigibahn-Gesellschaft gegen Schwyz.

Art. 46 Abs. 2 BV. Einer Beschwerde wegen Doppelbesteuerung steht der Umstand nicht im Wege, dass die angefochtene Taxation der bei der letzten allgemeinen Steuerrevision gemachten Selbsttaxation entspricht. — Abgrenzung der Steuerhoheit zweier Kantone in Beziehung auf das Vermögen einer Eisenbahngesellschaft, die die Bahnlinie im einen Kanton als Eigentümerin, im andern als Pächterin betreibt.

A. — Die Rekurrentin betreibt die Eisenbahnlinie Vitznau-Rigikuhm und zwar auf dem Gebiet des Kantons Luzern, von Vitznau bis Staffelhöhe, etwa 5 km weit, als Eigentümerin und auf der übrigen, schwyzerischen Strecke von etwa 2 km als Pächterin der Arth-Rigibahn-Gesellschaft. Sie hat ihren Gesellschaftssitz in Luzern, die Betriebsdirektion befindet sich in Vitznau. Nach der Bilanz vom Jahre 1918 besitzt die Rekurrentin folgende Aktiven :