35D16

IBFD002800
IBFD Journals
IBFD Materials
Bulletin for International fiscal documentati
on
1962

BULLETIN

FOR

INTERNATIONAL FISCAL DOCUMENTATION

Bulletin de Documentation Fiscale Internationale

Publication of the
International Bureau of Fiscal Documentation

Publication du
Bureau International de Documentation Fiscale

Official Organ of the International Fiscal Association (I.F.A.)
Organe Officiel de l'I.F.A.

Vol. XVI
1962

AMSTERDAM — HERENGRACHT 196

The INTERNATIONAL BUREAU OF FISCAL DOCUMENTATION was founded in 1939. For reasons of organizing character this Bureau is established as a separate foundation according to Netherlands law. The Bureau is a scientific, independent, non-profit making, non-political foundation of which the purpose is defined in the articles as follows:

(art. 2) The Object of the International Bureau of Fiscal Documentation is the foundation and maintenance of an international documentation bureau, in order to supply information on fiscal legislation and the application of fiscal law, and to stimulate the study of fiscal science.
(art. 3) The International Bureau of Fiscal Documentation shall endeavour to realise this object by:

a. founding a library on fiscal legislation, books, periodicals and other publications;
b. supplying information;
c. giving any one the opportunity to study all material available in its library;
d. issuing a periodical;
e. any other appropriate measures.

In close co-operation with the I.F.A. and with the aid of experted cooperators in a great number of countries, the Bureau tries to collect all possible data in the sphere of national and international fiscal law. In this way the Bureau will be able to supply detailed information concerning special subjects (no advice is given) for which a fee is due, which is necessary for the maintenance and extension of the Bureau.

On general subjects the Bureau brings out publications of documentary character in the Series: "Publications of the International Bureau of Fiscal Documentation."

Le BUREAU INTERNATIONAL DE DOCUMENTATION FISCALE fut fondé en 1939. Pour des raisons de caractère organisatoire, ce Bureau est établi comme une fondation séparée conformément au droit civil néerlandais. Le Bureau est une institution scientifique, indépendante, sans but lucratif en sans objet politique, dont le but est défini dans les statuts comme suit:
(art. 2) le but du Bureau International de Documentation Fiscale est d'établir et de maintenir un bureau international de documentation tendant à fournir des informations concernant la législation fiscale et l'application du droit fiscal, ainsi qu'à stimuler l'étude de la science fiscale.
(art. 3) C'est par les moyens suivants que le Bureau se propose d'atteindre ce but:

a) en établissant une bibliothèque contenant un grand nombre d'ouvrages, revues et d'autres publications dans le domaine fiscal;
b) en fournissant des informations;
c) en procurant à tous ceux qui s'y intéressent l'occasion de consulter les ouvrages qui se trouvent dans la bibliothèque;
d) en publiant un périodique;
e) en recourant à tous les autres moyens dont on peut disposer.

Le Bureau veut, par une coopération avec l'IFA et avec l'aide d'experts d'un grand nombre de pays, rassembler toutes les données possibles dans le domaine du droit fiscal national et international. De cette façon, le Bureau est à même de fournir des renseignements détaillés concernant des problèmes spéciaux mais sans donner d'avis. Pour ces renseignements on demande des honoraires nécessaires pour le maintien et l'extension du Bureau. Sur des sujets généraux, le Bureau publie des études de caractère documentaire dans la série: Publications du Bureau International de Documentation Fiscale.

II

INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION

		Executive Committee *Comité Directeur*	
Honorary President Président d'honneur	C. W. Bodenhausen	Dr. Mitchell B. Caroll	president
		A. C. Burgersdijk, Prof. E. Schreuder	vice-presidents
President Président	Dr. Mitchell B. Carrol		
General Scretary Secrétaire General	Dr. K. H. Dronkers	Prof. C. Cosciani Dr. C. Ganser Dr. P. Gmür Prof. G. Vedel	members
General Treasurer Trésorier Général	F. de Vries		

* * *

The I.F.A. was founded on the 12th of February 1938 by tax experts of a number of countries. Purpose and working-method are defined as follows in the Articles:

(art. 2) the object of the Association is the study of international and comparative public finance and fiscal law, especially international and comparative law of taxation, together with the financial and economic problems connected therewith.

(art. 3) The Association shall endeavour to realise this object by:

a) organizing Congresses;
b) issuing a periodical;
c) founding one or more libraries and a documentation bureau;
d) and other appropriate measures.

L'IFA fut fondée le 12 février 1938 par un nombre d'experts en matière fiscale de divers pays. Le but et l'organisation sont définis dans les Statuts comme suit:

(art. 2) le but de l'Association est l'étude du droit financier et fiscal international et comparé notamment du droit fiscal international et comparé, ainsi que les problèmes financiers et économiques y adhérents.

(art. 3) l'Association se propose de réaliser ce but en

(a) organisant des Congrès;
(b) publiant un périodique;
(c) établissant une ou plusieurs bibliothèques ainsi qu'un bureau de documentation;
(d) par toutes mesures légales.

* * *

In the following countries there are National Groups. Members living in one of these countries can approach the secretary of their group, of which the address is stated below.

Dans les pays suivants, l'IFA a un groupement national. Les membres habitant ces pays peuvent s'adresser au secrétaire de leur groupement dont l'adresse est donné ci-dessous:

AUSTRALIA Mr. Charles J. Berg. AUSTRALIE
Commercial Bank Chambers (9th Floor) 62 Margaret Street, Sydney

AUSTRIA AUTRICHE
Dr. Robert Bechinie, Gumpendorferstrasse, 26, Wien III

BELGIUM BELGIQUE
Mr. Charles Cardijn, 203 rue Franz Merjay, Bruxelles

BRAZIL BRESIL
Dr. Gilberto de Ulhôa Canto, Av. Almirante Barrosso, 81-2° andar, salas 1236 e 1238, Rio de Janeiro

CUBA CUBA
Dr. David Masnata de Quesada, Bufete Lazo y Cubas, Edif. Ambar motors, Calle 23 esq., aP, Vedado, La Habana

EGYPT Prof. Nagib Yousef, 46 Falaky Street, Cairo EGYPTE

FRANCE Mr. André Jacot, 5 rue du Cardinal Mercier, Paris FRANCE

GERMANY — ALLEMAGNE
Dr. Carl Ganser, Bundesverband der Deutschen Industrie, Habsburgerring 2—12, Köln, 10

GREAT BRITAIN — GRANDE BRETAGNE
Mr. D.I. Main, 9, Basing Hall Street, London E.C.2

GREECE — GRECE
Mr. Demetrius Tsingris, 9, D. Soutsoustreet (Mavili Square), Athens

ISRAEL — ISRAEL
Dr. L. Berger, Jewish Agency, Econ. Dept., 53a Hayarkon Str., Tel-Aviv

ITALY — ITALIE
Prof. Cesare Cosciani, 11 Piazza Venezia, Roma

NETHERLANDS — PAYS-BAS
Mr. H. G. Hootsen, Schouwburgplein 5, Almelo

SPAIN — ESPAGNE
Prof. Narciso Amorós Rica, General Mola 15, Madrid

SWEDEN — SUEDE
Mr. B. Villard, Swedish Institute of Foreign Law, Fack, Stockholm 1

SWITZERLAND — SUISSE
Dr. Paul Gmür, Löwenstrasse 1, Zürich

UNITED STATES OF AMERICA — ETATS-UNIS D'AMERIQUE
Mr. Dirck van R. Vreeland, 67 Broad Street, Room 2100, New York 4, N.Y.

CONDITIONS OF MEMBERSHIP

Membership is possible: 1, of I.F.A. only; 2. of the Documentation Bureau only; 3. of both organizations combined.

1. *I.F.A.* only. There are 2 categories :I. (individuals): Dfl. 13.30 p.a. ($ 3.50); II. (corporations etc.): Dfl. 57.— p.a. ($15.—).

2. *Documentation Bureau only*. III. those who wish to further the scientific activities of the Bureau can do so by paying an annual membership-fee of Dfl. 25.— ($ 10.00) or more.

Members under categories I-III are entitled to subscribe to the Bureau's "Bulletin", at the *reduced* price of Dfl. 12.50 ($ 3.50) without, and Dfl. 20.00 ($ 5.75) with supplements.

Members under category III are allowed a reduction of 25% on the Bureau's other publications.

For members under categories I-II this reduction is 10%.

3. *Combined membership*. IV (= I + III); V (= II + III).

CONDITIONS UNDER WHICH INFORMATION IS SUPPLIED

Information for academic purposes is supplied free of charge. The Director decides whether the information requested comes under this head.

For supplying information for non-academic or commercial purposes a charge is made, dependent on the time involved.

Those who wish to do so can pay an annual subscription to the Bureau's services. The amounts to be paid vary from Dfl. 200.— ($50.00) to Dfl. 1.000.— ($ 250.00) with reductions from 10 to 20% in the fees for information requested as compared with non-subscribers.

Full details will be supplied on request. Please write to the INTERNATIONAL BUREAU OF FISCAL DOCUMENTATION, Herengracht 196 - Amsterdam (C) - The Netherlands.

CONDITIONS D'ADHESION:

On peut être membre: 1. de l'I.F.A.; 2. du Bureau de Documentation; 3. des deux organismes ensemble.

1. *Members l'I.F.A.* Il y a 2 catégories: I (personnes physiques): fl. 13.30 par an ($ 3.50); II (personnes morales): fl. 57.— par an ($ 15.00).

Membres du Bureau. III. Ceux qui désirent favoriser les travaux scientifiques du Bureau pourront le faire en versant une cotisation annuelle de fl. 25.— ($ 10.00) ou plus.

Les membres des catégories I-III ont le droit de s'abonner au «Bulletin» du bureau au prix *réduit* de fl. 12.50 ($ 3.50) sans, et de fl. 20.- ($ 5.75) avec les supplements.

Les membres de la catégorie III ont droit à une réduction de 25 p.c. sur le prix d'autres publications du Bureau. Pour les membres des catégories I-II cette réduction est de 10 p.c.

Adhésion combinée. IV (= I+III); V (= II+III).

CONDITIONS AUXQUELLES LE BUREAU PROCURE DES RENSEIGNEMENTS.

Les services rendus au profit de travaux purement scientifiques, sont entièrement gratuits. C'est le directeur, qui juge de caractère scientifique des travaux en question.

Pour les renseignements qui ne se rapportent pas à des travaux scientifique, le directeur fixera le montant de la rémunération basé sur le temps employé pour les renseignements en question.

Ceux qui en expriment le désir, peuvent s'abonner aux services du Bureau en versant des montants allants de fl. 200.— ($ 50.00) à fl. 1000.— ($ 250.00) avec des réductions de 10 à 20 p.c. sur les rémunérations dues pour renseignements par des non-abonnés.

Pour plus de details, on peut s'adresser au Bureau International de Documentation Fiscale, Herengracht 196 - Amsterdam (C) - Pays Bas.

INTERNATIONAL BUREAU OF FISCAL DOCUMENTATION

Herengracht 196 - Amsterdam (C) - Tel. 244205-249991

Managing-Director: J. VAN HOORN JR. Adviser: Prof. Dr. J. P. A. ADRIANI

BOARD OF DIRECTORS in 1962:

Honorary President: C. W. BODENHAUSEN

President: Prof. Dr. H. J. HELLEMA

Members: W. H. VAN DEN BERGE, State Commissioner, Ministry of Finance, The Hague.

Dr. A. D. J. BRANTENAAR, Managing Director of Cornelis Swarttouw's Stuwadoors Maatschappij N.V., Rotterdam.

Prof. CESARE COSCIANI, Professor at the University of Rome.

D. A. DELPRAT, President of the Chamber of Commerce of Amsterdam.

K. H. DRONKERS, General Secretary of the International Fiscal Association.

C. GANSER, Tax Adviser, Federation of German Industries, Cologne.

A. J. GUEPIN, Member of the Board of Management of the N.V. Philips Gloeilampenfabrieken.

E. A. HOFMAN, Member of the Continental Management of Unilever N.V.

E. J. KORTHALS ALTES, Member of the Netherlands Supreme Court.

A. A. VAN SANDICK, President of the Nederlandsche Handelmaatschappij, N.V. (†, 1962).

F. H. C. VAN WIJCK, Alderman of Finance, Amsterdam.

Hon. Treasurer: P. SMIT, Tax Auditor.

COUNCIL OF PROTECTION in 1962:

Australia	
JOHN MCKELLAR WHITE,	Director, Australian Tax Foundation, Sydney.
Austria	
HELLMUTH SLAIK,	Director-General, Austrian Savings-Bank, Vienna.
Belgium	
P. BULTYNCK,	Tax Adviser to the Federation of Belgian Industries.
Prof. EDGAR SCHREUDER,	Secretary-General, Ministry of Finance, Brussels.
Canada	
J. HARVEY PERRY,	Executive Director, The Canadian Bankers' Association, Toronto.
R. ROBERTSON	Canadian Tax Foundation, Toronto.
Denmark	
JACOB LA COUR,	Secretary, Erhvervenes Skattesekretariat, Copenhagen.
Finland	
E. SCHREY,	Tax Adviser to the Federation of Finnish Industries, Helsinki.
Y. FELLMAN,	Lawyer.

France	
MARCEL MARTIN,	Member of the Conseil d'Etat, Paris.
MAURICE POLTI,	President, Association Nationale des Sociétés par Actions (A.N.S.A.), Paris.
Germany	
W. MERSMANN,	President, Bundesfinanzhof, Múnich.
Prof. A. SPITALER,	Professor of Tax Law at the University of Cologne.
Italy	
Prof. CELESTINO, ARENA,	Professor at the University of Rome.
Prof. U. PAPI,	Vice-Chancellor, University of Rome.
Luxemburg	
J. KAUFFMAN,	Director, Service du Contentieux, A.R.B.E.D.
L. SCHAUS,	Director General of Direct Taxation, Luxemburg.
Norway	
L. B. BACHKE,	Asst. Director, Norges Industriforbund, Oslo.
K. L. BUGGE,	Director, Ryksskattestyret, Oslo.
Spain	
Prof. F. SAINZ DE BUJANDA,	Madrid.
Switzerland	
HANS HEROLD,	Secretary, Swiss Union of Trade and Industries, Zürich.
KURT LOCHER,	Asst. Director, Federal Tax Administration, Bern.
United Kingdom	
DOUGLAS A. CLARKE,	Member of the Board, Institute of Chartered Accountants of England and Wales, London.
United States of America	
HENRY S. BLOCH,	Director United Nations Bureau of Technical Assistance Operations, New York.
ELDON P. KING,	Director, International Tax Relations Division, U.S. Treasury Department, Washington 25, D.C.

COVERS

Those who wish to receive a cover for Vol. XVI are kindly requested to send us their orders as soon as possible. At the same time orders can be sent for covers of other volumes.

Price per cover: **f 3.50**

RELIURES

Les lecteurs désirant avoir une reliure pour le Vol. XVI sont priés de bien vouloir adresser dès à présent leurs commandes au Bureau au plus tôt possible. On peut en même temps commander des reliures pour les volumes précédents.

Prix par reliure: **f 3.50**

idem
ann. report 1961

BUREAU PUBLICATIONS

BULLETIN	without supplements	$ 5.00
	with supplements	$ 7.25

SUPPLEMENTS to the Bulletin:
Series: *"Publications of the International Bureau of Fiscal Documentation"*,

PUBLICATION No. 1:	out of print
PUBLICATION No. 2:	out of print
PUBLICATION No. 3:	
F. E. KOCH, H. J. BLOK, H. SCHUTTEVÂER and R. K. JOHNS: The Anglo-Dutch Double Taxation Conventions, 1950	$ 1.35
PUBLICATION No. 4:	out of print
PUBLICATION No. 5:	out of print
PUBLICATION No. 6:	
Dr. F. E. KOCH et JEAN H. ROTHSTEIN: La Convention Fiscale Franco-Britannique du 14 déc. 1950, 1954	$ 3.50
PUBLICATION No. 7:	out of print
PUBLICATION No. 8:	out of print
PUBLICATION No. 9:	
Dr. F. E. KOCH, H. J. BLOK, REGINALD K. JOHNS and H. SCHUTTEVÂER: Supplement to No. 3: The Anglo-Dutch Double Taxation Conventions, containing the regulations etc. issued in both States, 1956	$ 1.35
PUBLICATION No. 10:	
F. E. Koch and R. Moss: Compilation of the Legal Provisions, Regulations, Circulars and Forms relating to Double Taxation Relief in the United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland. With illustrations, 1957	$ 2.25
PUBLICATION No. 11:	out of print
PUBLICATION No. 12:	
ALAN R. RADO and VICTOR UCKMAR: The tax conventions between the United States and Italy, 1958	$ 2.50
PUBLICATION No. 13:	
Prof. Dr. O BÜHLER: Internationales Steuerrecht (I St R) und Internationales Privatrecht (I P R), 1960	$ 4.00
PUBLICATION No. 14:	out of print
PUBLICATION No 15:	
Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich der Niederlande, 1960,	$ 1.80
PUBLICATION No. 15A:	
German and Dutch text of the Convention and the regulations thereto	$ 1.80
PUBLICATION No. 16: Dr. E. W. KLIMOWSKY, and STEN F. W. BILLE, The Tax Convention between Israel and Sweden, 1961,	$ 2.50
PUBLICATION No. 17: Dr. F. E. KOCH and Prof. V. UCKMAR:	
The Tax Convention between Italy and the United Kingdom	$ 3.—

Series: *"Studies on Taxation and Economic Development"*,

VOLUME I - Fiscalité et Développement Economique en Grèce, 1961, 54 pages. Préface de XENOPHON ZOLOTAS, Gouverneur de la Banque de Grèce	$ 2.85
VOLUME II - Public Finance for Stability and Growth in an Underdeveloped Export Economy. (A case study of the Republic of the Sudan), 1961, 64 pages	$ 2.85

EUROPEAN TAXATION, fortnightly review, annual subscription $ 35.—

SPECIAL VOLUME: Dr. A. J. RÄDLER, "Die direkten Steuern der Kapitalgesellschaften und die Probleme der Steueranpassung in den sechs Staaten der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft" (284 pages) $ 8.50

GENERAL INDEX *1962* **TABLE DES MATIERES**

DOCTRINAL PART I PARTIE DOCTRINALE

Max Hubert Brochier: Aménagement fiscaux en Algérie 1
Max Hubert Brochier: Fiscalité Algérienne 9
Dr. Giancarlo Croeatto: Taxation of foreign income in Italy 193
M. Nasini: Exposé au sujet des Travaux dans le domaine fiscal 257
Léonce Bouriel: Prélèvement sur la plus value des terrains non-batis en France 321
Hellmuth Slaik: Finanzpolitische Massnahmen zur Förderung der Kapitalbildung in Österreich 327
William Callmann: "One world" concept v. double estate taxes 336

STATUTE LAW II LEGISLATION

Survey; Aperçus 16, 65, 129, 199, 341

CASE LAW III JURISPRUDENCE

Belgium 210
France 29
Germany 26, 211
India 218

REVIEWS IV COMPTES RENDUS

Bibliography, bibliographie 32, 69, 133, 221, 306, 349

VARIOUS DOCUMENTS V DOCUMENTS DIVERS

Abkommen zwischen Österreich und Dänemark 239
Belgium - Projet de Loi 89
Benelux - Importation temporaire 51
Bundesrepublik Deutschland 79
Convention franco - allemande 358
Conventions franco - britannique 238
Conventions franco - finlandaises 151
Greece - Law 4171/1961 Re 231
Income Tax Legislation 1962 372
Italy; Loi du 18 avril 1962, no. 206 319
Loi du 18 avril 1962, no. 209 320
Loi, no. 1231 du 31 octobre 1961 229
Lizenzvergabe nach dem Ausland 369
Suisse: Instructions de l'Administration fédérale des contributions . . 55
U.S.A. - Public Law 87-20 58
U.S.A. - Tax Haven 63

EINBANDDECKEN

Sie können Ihre Bestellung für die Einbanddecke von Band XVI, ab sofort aufgeben. Gleichzeitig können Umschläge für andere Bände bestellt werden.

Preis pro Einband: **Hfl. 3.50**

I

ALGERIE

AMENAGEMENTS FISCAUX (II)

REEVALUATION DES BILANS EN ALGERIE

(Dispositions du Décret du 27 décembre 1960 paru au Recueil des Actes Administratifs de la Délégation Générale Française en Algérie - du janvier 1961)

par
Maître MAX HUBERT BROCHIER (Alger)

ENTREPRISES CONCESSIONNAIRES

L'article 6, paragraphe 1, du décret du 27 décembre 1960 prévoit qu'un arrêté du Délégué Général en Algérie fixe les conditions dans lesquelles les sociétés concessionnaires de services publics sont soumises à l'obligation de procéder à la revision de certains éléments de leur bilan.

L'arrêté du 16 janvier 1961, pris en application de ces dispositions, distingue à cet égard, suivant que les entreprises concessionnaires ont ou non réalisé, au cours des trois derniers exercices clos avant le 1er janvier 1961, un chiffre d'affaires moyen annuel supérieur à 5 millions de nouveaux francs.

Ce même arrêté abroge, en outre, l'article 15 de l'arrêté du 31 mars 1949 qui fixait les règles précédemment applicables aux entreprises concessionnaires pour la revision de leur bilan.

ENTREPRISES DONT LA MOYENNE ANNUELLE DU CHIFFRE D'AFFAIRES GLOBAL REALISE AU COURS DES TROIS DERNIERS EXERCICES CLOS AVANT LE 1er JANVIER 1961 A ETE SUPERIEURE A 5 MILLIONS DE NOUVEAUX FRANCS

Conformément aux presciptions de l'article 1er de l'arrêté du 16 janvier 1961, les entreprises consessionnaires sont tenues, lorsque la moyenne annuelle du chiffre d'affaires global qu'elles ont réalisé au cours des trois derniers exercices clos avant le 1er janvier 1961 a été supérieure à 5 millions de nouveaux francs de procéder, dans les conditions, le délai et sous les sanctions fixées à l'article 6 du décret du 27 décembre 1960, à la revision de l'ensemble des biens

de leurdomaine privé ainsi que des éléments de leur actif qui doivent être remis en fin de concession à l'autorité concédante moyennant le versement par cette dernière d'une indemnité correspondant à la valeur réelle de ces éléments à la date susvisée.

Le même article précise que ces entreprises peuvent, en outre, dans le délai prévu à l'article 6 susvisé, procéder à la revision des éléments autres que ceux définis à l'alinéa précédent qui figurent à leur actif.

Entreprises visées par ces dispositions. — Pour apprécier si une entreprise concessionnaire a réalisé au cours des trois derniers exercices clos avant le 1er janvier 1961 un chiffre d'affaires global moyen annuel supérieur à 5 millions de nouveaux francs et si elle est, dès lors, soumise à la revision obligatoire de certains éléments de son bilan, il convient de se référer purement et simplement aux indications qui ont été données aux §§ 5 à 8 ci-dessus.

Il est précisé qu'il y a lieu, à cet égard, de faire état du chiffre d'affaires global provenant de l'exploitation tant des biens du domaine concédé que de ceux du domaine privé.

Revision obligatoire des bilans.

Pour les entreprises concessionnaires ci-dessus définies, la revision du bilan est obligatoire en ce qui concerne:

— d'une part, l'ensemble des biens de leur domaine privé,
— et, d'autre part, les éléments de leur actif qui doivent être remis en fin de concession à l'autorité concédante moyennant le versement, par cette dernière, d'une indemnité correspondant à la valeur réelle de ces éléments à l'expiration de la concession.

Il est à noter que cette dernière catégorie de biens ne comprend pas ceux dont la remise à l'autorité concédante doit être effectuée contre le payement d'une indemnité égale seulement au montant des amortissements non encore pratiqués.

La réévaluation des biens soumis à la revision obligatoire devant être effectuée dans les conditions prévues à l'article 6 du décret du 27 décembre 1960, il doit y être procédé suivant les modalités exposées ci-dessus.

Revision facultative

1. Les entreprises soumises à la revision obligatoire des biens ont, d'autre part, la faculté de réévaluer les autres éléments figurant à leur actif.

2. Une telle revision s'applique, en fait — sans qu'il y ait lieu de distinguer, *contrairement aux règles antérieures,* suivant qu'ils doivent ou non être normalement renouvelés au cours de la concession — aux biens du domaine concédé autres que ceux soumis à la revision obligatoire — qui doivent être remis en fin de concession à l'autorité concédante moyennant le versement par cette dernière, d'une indemnité correspondant à la valeur réelle de ces éléments à l'expiration de la concession.

3. Les modalités de la revision facultative diffèrent suivant que le renouvellement des biens doit ou non être normalement assuré au cours de la concession.

Biens dont le renouvellement doit être normalement assuré au cours de la concession. Ces biens peuvent, en principe, être réévalués dans les conditions fixées à l'article 7 du décret du 27 décembre 1960, c'est-à-dire selon les règles prévues à l'égard de la généralité des entreprises.

Toutefois, l'article 3 de l'arrêté du 16 janvier 1961 stipule que les amortissements de caducité correspondant aux immobilisations qui doivent être remises sans indemnité à l'autorité concédante sont exclus de la réévaluation et que la totalité des provisions constituées en franchise d'impôt en vue d'assurer le renouvellement de ces immobilisations doit être virée aux comptes d'amortissement.

En fait, qu'il s'agisse d'une réévaluation nouvelle ou complémentaire, la nouvelle valeur maxima comptable de chaque immobilisation sera égale à la différence entre:

— d'une part, la nouvelle valeur d'actif maxima déterminée en multipliant le prix d'achat ou de revient de l'immobilisation considérée par le coefficient correspondant à l'année au cours de laquelle elle est entrée dans l'actif de l'entreprise;
— et, d'autre part, le total des amortissements *industriels,* eux mêmes réévalués en multipliant chaque annuité par le coefficient correspondant, augmenté, le cas échéant, de la totalité des provisions constituées, en franchise d'impôt, en vue d'assurer le renouvellement de ladite immobilisation.

Mais les entreprises ont la possibilité de limiter la réévaluation à certains des éléments existant à la clôture du bilan revisé et de retenir une valeur inférieure aux valeurs maxima autorisées.

Amortissements de caducité. — Les amortissements de caducité —

qui sont exclus de la réévaluation — s'entendent des annuités que les sociétés concessionnaires sont autorisées à prélever sur leurs bénéfices en franchise d'impôt en vue de l'amortissement tant de leur capital-obligations que de leur capital-actions investis dans des installations devant être remises sans indemnité en fin de concession à l'autorité concédante.

Ces amortissements tendent donc:

1° à rembourser, avant la fin de la concession, le capital emprunté;

2° à reconstituer, dans le même délai, le propre capital de la société.

Il n'ont pas pour objet de constater et de compenser la dépréciation matérielle, due au temps ou à l'usage, des éléments dans lesquels ces capitaux sont investis et de permettre leur renouvellement.

Ils doivent, par conséquent, être soigneusement distingués des amortissements industriels que les entreprises en cause sont autorisées à pratiquer, en sus des amortissements de caducité, pour les installations dont elles ont à assurer le renouvellement pendant la durée de la concession.

Si la comptabilité ne fait pas cette distinction pour les exercices passés, l'entreprise s'étant contentée de comprendre chaque année dans ses charges déductibles une annuité globale destinée à tenir compte des amortissements de caducité et des amortissements industriels, il lui appartient, sous réserve du contrôle du Service, de faire les ventilations nécessaires.

Biens dont le renouvellement ne doit pas normalement être assuré au cours de la concession. — L'article 2 de l'arrêté du 16 janvier 1961 fixe des règles particulières de réévaluation en ce qui concerne les biens soumis à la revision facultative et dont le renouvellement ne doit pas normalement être assuré par le concessionnaire au cours de la concession.

La valeur attribuée à chacun de ces biens après réévaluation ne doit pas dépasser le chiffre obtenu en appliquant au prix d'achat ou de revient réévalué le rapport existant entre:

— d'une part, la durée de la période courue ou restant à courir entre le 30 juin 1959 et la date d'expiration de la concession en cours au jour du bilan revisé;

— et, d'autre part, la durée de la période allant de la date d'acquisition de l'élément considéré jusqu'à la date ci-dessus définie d'expiration de la concession.

Bien entendu, l'entreprise peut s'abstenir de réévaluer tout ou partie de ces biens et retenir une valeur inférieure au chiffre ainsi obtenu, étant précisé que la valeur réelle au 30 juin 1959 constitue, en tout état de cause, la valeur maxima susceptible d'être inscrite au bilan.

Délai imparti pour procéder à la revision.

Ainsi qu'il résulte des dispositions de l'article 1er de l'arrêté du 16 janvier 1961, les entreprises concessionnaires dont le chiffre d'affaires global moyen annuel réalisé au cours des trois derniers exercices clos avant le 1er janvier 1961 a été supérieur à 5 millions de nouveaux francs doivent procéder à la revision dans le délai prévu à l'article 6 du décret du 27 décembre 1960.

Il s'ensuit qu'une telle opération pourra être faite dans le bilan de l'un quelconque des exercices clos entre le 1er janvier 1961 et le 31 décembre 1963, qu'il s'agisse des éléments soumis à la revision obligatoire ou des éléments dont la réévaluation est facultative.

Rien ne s'oppose à ce que cette revision soit effectuée en plusieurs temps.

Sanctions.

Conformément aux dispositions combinées des articles 6-3 du décret du 27 décembre 1960 et 1er de l'arrêté du 16 janvier 1961, les entreprises concessionnaires qui sont tenues à la réévaluation obligaitoire de certains éléments de leur actif seront, en cas d'infraction aux prescriptions relatives à la réévaluation de ces biens, passibles d'une astreinte égale à 2 p. 1000 du chiffre d'affaires, ajusté à l'année, réalisé au cours du dernier exercice clos avant le 1er janvier 1961 (v. ci-dessus § 15).

ENTREPRISES DONT LA MOYENNE ANNUELLE DU CHIFFRE D'AFFAIRES GLOBAL REALISE AU COURS DES TROIS DERNIERS EXERCICES CLOS AVANT LE 1er JANVIER 1961 N'A PAS ETE SUPERIEURE A 5 MILLIONS DE NOUVEAUX FRANCS

A. Aux termes de l'article 4 de l'arrêté du 16 janvier 1961 les entreprises concessionnaires autres que celles visées au premier alinéa de l'article 1er, c'est-à-dire les entreprises dont la moyenne annuelle du chiffre d'affaires global qu'elles ont réalisé au cours des trois derniers exercices clos avant le 1er janvier 1961 n'a pas été

supérieure à 5 millions de nouveaux francs peuvent, dans le délai prévu à l'article 7 du décret du 27 décembre 1960 procéder, compte tenu des dispositions des articles 2 et 3 dudit arrêté, à la revision de tout ou partie des biens figurant à leur actif.

B. Les entreprises concessionnaires qui ne sont pas soumises à la revision obligatoire des biens de leur domaine privé ont donc la faculté de procéder à la réévaluation de tout ou partie des biens figurant à leur actif, qu'il s'agisse de biens du domaine privé ou de biens du domaine concédé, et sans qu'il y ait lieu de distinguer, en ce qui concerne ces derniers, suivant qu'ils doivent ou non être normalement renouvelés au cours de la concession.

Il est procédé à la revision dans les mêmes conditions que celles prévues à l'égard des entreprises soumises à la revision obligatoire, étant entendu que cette revision est, en tout état de cause, facultative et que les entreprises peuvent, pour les éléments réévalués, retenir une valeur inférieure aux valeurs maxima résultant de la revision.

Lesdites entreprises demeurent d'ailleurs empêchées de faire état, pour ces biens, d'une valeur supérieure à leur valeur réelle au 30 juin 1959.

Délai imparti pour procéder à la revision facultative. — Les entreprises concessionnaires soumises à la revision facultative pour l'ensemble des éléments figurant à leur bilan pourront procéder à cette opération dans le délai fixé à l'article 7 du décret du 27 décembre 1960, c'est-à-dire à la clôture de l'un quelconque des exercices arrêtés entre le 1er janvier 1961 et le 31 décembre 1963.

CONSEQUENCES DE LA REVISION DES BILANS

Détermination de la plus-value de réévaluation.

A défaut de disposition contraire, la plus-value de réévaluation des entreprises concessionnaires doit, en principe, être déterminée dans les mêmes conditions que celles prévues à l'égard des entreprises de droit commun.

Il est toutefois précisé qu'il convient, en ce qui concerne les biens du domaine concédé, de faire purement et simplement abstraction des amortissements de caducité, que ces biens doivent ou non être renouvelés au cours de la concession.

Il s'ensuit que pour le calcul de la plus-value de réévaluation, l'ancienne valeur comptale desdits biens n'a pas à être diminuée des

amortissements de cette nature et que cette valeur correspond, en fait, au prix de revient en ce qui concerne les biens du domaine concédé qui n'ont pas à être renouvelés avant l'expiration de la concession.

Impôt spécial de 5% sur la plus-value de réévaluation provenant des emprunts. — Conformément aux dispositions de l'article 25 de l'arrêté du 31 mars 1949, les entreprises concessionnaires ne sont pas passibles de l'impôt spécial de 5% sur la plus-value de réévaluation provenant des emprunts contractés en francs pour la fraction de la plus-value de réévaluation correspondant aux éléments d'actif qui doivent être remis sans indemnité à l'autorité concédante en fin de concession.

Ces dispositions demeurent applicables dans le cadre de la nouvelle revision.

Comptabilisation et utilisation de la réserve spéciale de réévaluation. — Il résulte de l'abrogation des dispositions de l'article 15 de l'arrêté du 31 mars 1949:

— d'une part, que les entreprises concessionnaires ne sont pas tenues d'inscrire distinctement au compte de réserve spéciale la fraction de la plus-value de réévaluation correspondant aux immobilisations qui doivent être remises en fin de concession à l'autorité concédante;

— et, d'autre part, que rien ne s'oppose désormais, du point de vue fiscal, à ce que cette fraction de la plus-value de réévaluation soit distribuée ou incorporée au capital, étant entendu que ces opérations donneront lieu aux impôts et droits normalement exigibles en pareil cas.

Calcul des amortissements consécutifs à la revision.

Les modalités de calcul des amortissements consécutifs à la revision diffèrent suivant la nature des éléments réévalués.

Biens du domaine privé et éléments qui doivent être remis en fin de concession à l'autorité concédante moyennant le versement, par cette dernière, d'une indemnité correspondant à la valeur réelle de ces éléments à l'expiration de la concession. — Ces biens et éléments — qui ne peuvent être l'objet d'amortissements de caducité — seront, après revision, amortis dans les conditions de droit commun en fonction de leur nouvelle valeur comptable et compte tenu de leur

durée probable d'utilisation déterminée à partir de l'exercice dont le bilan aura été revisé.

Biens du domaine concédé dont le renouvellement doit être normalement assuré au cours de la concession. — En ce qui concerne les biens du domaine concédé dont le renouvellement doit être normalement assuré au cours de la concession, il convient de distinguer suivant qu'il s'agit des amortissements industriels ou des amortissements de caducité.

Amortissements industriels. — L'amortissement industriel de ces biens a uniquement pour objet de permettre aux entreprises de dégager, en franchise d'impôt, les disponibilités nécessaires à leur renouvellement. Cet amortissement sera donc, après revision, calculé et échelonné dans les conditions de droit commun.

Mais il est précisé que lorsqu'un matériel donné, après renouvellement, n'aura plus à être remplacé avant l'expiration de la concession, aucun amortissement industriel ne pourra être pratiqué à raison dudit matériel, étant entendu que la reconstitution des capitaux supplémentaires éventuellement investis par l'entreprise — en sus du prix de revient du matériel remplacé — sera assuré par l'amortissement de caducité.

Amortissements de caducité. — L'amortissement de caducité est destiné à permettre aux entreprises la reconstitution des capitaux qu'elles ont investis dans les immobilisations devant être remises gratuitement à l'autorité concédante en fin de concession.

La revision des bilans devrait donc, en principe, rester sans incidence sur la base de calcul de cet amortissement.

Toutefois, il n'est pas douteux que les dispositions des articles 6 à 8 du décret du 27 décembre 1960 et de l'arrêté du 16 janvier 1961 ont essentiellement pour objet de placer les entreprises concessionnaires dans une situation comparable à celle de la généralité des entreprises. Elles doivent, dès lors, leur permettre de dégager en franchise d'impôt les sommes correspondant à la réserve spéciale de réévaluation.

Après réévaluation, l'amortissement de caducité peut être calculé sur le prix de revient réévalué des biens — diminué des amortissements de cette nature déjà pratiqués avant la revision — étant entendu que cet amortissement sera échelonné sur la durée restant à courir de la concession.

FISCALITE ALGERIENNE

par

Me MAX HUBERT BROCHIER (Alger)

Comme nous vous l'avions signalé en son temps, le Décret numéro 60.1457 du 27/12/1960 paru au R.A.A. du 3/1/61 constitue en fait une «REFORME FISCALE PARTIELLE» en ALGÉRIE, en apportant de sensibles et nombreuses modifications ou dispositions nouvelles à divers articles des Codes Fiscaux Algériens.

Les principales modifications intervenues sont les suivantes:

REEVALUATION OBLIGATOIRE ET FACULTATIVE DES BILANS

Sont tenues de procéder obligatoirement à la révision de leurs bilans avant *le premier janvier* 1964, les Entreprises qui éxercent une activité industrielle et commerciale en ALGÉRIE, qui sont soumises aux B.I.C. à raison des bénéfices réalisés en ALGÉRIE, à la condition que la moyenne annuelle de leur chiffre d'affaires réalisé au cours des trois derniers exercices sociaux clos avant le 31 Janvier 1961, soit supérieure à CINQ MILLIONS DE NOUVEAUX FRANCS.

Cette révision concerne également les personnes physiques et morales se livrant à des opérations d'intermédiaires d'achat ou de vente d'immeubles ou de fonds de commerce, celles procédant à des opérations de lotissements de terrains, celles faisant de la copropriété en vertu d'une promesse unilatérale de vente sur un ou plusieurs immeubles, celles donnant en location ou gérance, un établissement commercial et industriel avec mobilier et matériel nécessaires à son exploitation, ainsi que les adjudicataires, concessionaires de droits ou biens commerciaux.

Les entreprises ainsi visées devront se conformer aux prescriptions de l'article 75 du C.A.ID., c'est-à-dire que les valeurs inscrites au bilan ne devront pas dépasser:

a) pour les immobilisations: la valeur de réévaluation du prix

d'achat ou de revient en fonction des indices officiels, après compensation des amortissements.

b) pour les titres en portefeuille: le cours moyen du titre

c) pour les créances et dettes en monnaie étrangère: le cours officiel

d) pour les stocks et travaux en cours: le prix de revient

Les indices ainsi fixés seront basés sur l'évolution jusqu'au 30 Juin 1959 des valeurs essentielles touchant à l'activité commerciale, industrielle et financière et notamment celle de l'outillage, des bâtiments et du portefeuille.

Cette révision s'impose à toutes les Entreprises ci-dessus visées, sans qu'il y ait lieu de distinguer si elles ont déjà ou non procédé à une révision lors de la cloture d'un précédent exercice.

La révision obligatoire des bilans doit nécessairement être opérée à la cloture d'un éxercice, et réalisée avant le premier janvier 1962, c'est-à-dire sur l'un quelconque des bilans des exercices clos en 1961, 1962 et 1963.

La réévaluation peut être faite dans ce délai en un ou plusieurs temps, certains éléments étant réévalués à la cloture d'un exercice, et les autres à la cloture de l'exercice suivant: de même, au premier stade, certains éléments pourront être révisés d'après une valeur inférieure à la limite maximum résultant de l'application des coefficients, sauf compensation au stade suivant.

La faculté de procéder à la révision des bilans est supprimée à raison des variations de prix postérieures au 30 Juin 1959.

Revision facultative

Peuvent également procéder à la réévaluation facultative de leur bilan avant le premier janvier 1964, dans les mêmes conditions et suivant les mêmes règles que pour les entreprises sujettes à révision obligatoire, savoir:

a) les entreprises industrielles et commerciales dont le chiffre d'affaires n'atteint pas cinq millions de nouveaux francs (chiffre d'affaires moyen annuel)

b) les entreprises ayant un objet non commercial mais passible de plein droit, aprés options de l'impôt sur les Sociétés de capitaux, quel que soit leur chiffre d'affaires.

Incidences fiscales de la réévaluation

En METROPOLE, la plus value de réévaluation est soumise à un

impôt spécial de cinq pour cent dans le mesure où elle peut être réputée provenir d'éléments d'actif acquis ou constitués au moyen d'emprunts contractés en francs, mais le paiement de cette taxe les libére définitivement de l'impôt sur les personnes physiques ou de l'impôt sur les Sociétés suivant les cas, d'où, pour ces derniéres, atténuation fiscale de 47 pour cent des bénéfices correspondants (l'impôt sur les Sociétés étant de 50 pour cent).

En outre, en cas d'incorporation au capital de la réserve de réévaluation enregistrée avant le premier janvier 1964, cette opération ne donnera lieu qu'au droit fixe de 80 NF.

En ALGÉRIE, la situation fiscale se présente un peu différément: D'abord la taxe spéciale de réévaluation n'éxiste pas.

Ensuite, les augmentations de capital par incorporation de la réserve de réévaluation, sont soumises au droit réduit de 2 pour cent.

En cas de distribution, cette réserve de réévaluation suit le sort des autres réserves.

Il appert donc qu'en l'état actuel de la Législation, il y a certainement intéret pour les entreprises moyennes, de procéder à une révision de leur bilan. En effet, chacun sait que du fait de la dépréciation monétaire, les divers éléments appartenant à une Entreprise, figurent à l'actif du bilan pour des valeurs disparates et ne permettant pas d'apprécier la situation exacte et la valeur réelle. C'est à cet inconvénient majeur que répond la révision du bilan.

Enfin la réévaluation, en conférant une augmentation de valeur à certains éléments d'actif, constitue une marge supplémentaire d'amortissement sur la durée normale d'utilisation.

Par ailleurs, les Entreprises pourront toujours incorporer la réserve de réévaluation à leur capital, à un taux d'enregistrement réduit.

Valeurs mobilières

Tantièmes. Jetons de présence et remunérations des administrateurs

Les articles 35 (4°) et 143 du Code Algérien des Valeurs Mobiliéres, concernant l'I.R.V.M. applicable aux produits revenant aux Administrateurs de Sociétés, en remunération de leur travail de direction, sont abrogés et remplacés par les dispositions suivantes, avec une nouvelle réglementation pour les autres produits ou remunérations des Membres des Conseils d'Administration de Sociétés Anonymes.

Dorénavant, les tantièmes, jetons de présence et toutes autres rémunérations allouées aux membres des Conseils d'Aministration «à l'exclusion des salaires et des redevances de propriétés industrielles», sont soumis à l'I.R.V.M. prévu à l'article 35 du C.A.I.D.

Toutefois, sont assujettis au régime d'imposition des Salaires, les émoluments qui sont attribués aux administrateurs exercant un emploi salarié pour les rétribuer de cet emploi. L'impôt est payé par la Société à charge pour elle d'en retenir le montant sur les sommes versées aux bénéficiaires.

Les salaires et émoluments visés ci-dessus, sont assujettis à l'I.R.V.M. lorsqu'ils ne sont pas valablement compris dans les charges déductibles pour l'assiette de l'impôt sur les B.I.C.

Lorsque les rémunérations sont allouées par des Sociétés dont le siège social est situé hors des départements Algériens, l'I.T.M.V. atteint la totalité des produits revenant à ceux des bénéficiaires dont le domicile, la résidence habituelle ou le siège social est situé dans les départements Algériens.

Il est acquitté dans les conditions réglementaires, sous déduction, le cas échéant, de l'impôt de même nature éxigible en application de la législation fiscale du Territoire ou de l'Etat, et compte tenu des dispositions des conventions internationales relatives à la double imposition.

L'I.R.V.M. éxigible sur les produits visés ci-dessus, sera liquidé et perçu sur les bases et dans les conditions fixées par la Loi.

Perception de l'I.R.V.M.

Le montant de l'I.R.V.M. est avancé, sauf leur recours, par les Sociétés.

Mais les Sociétés ayant leur siège social dans un Territoire ou un Etat autre que la FRANCE Métropolitaine, dans les départements Algériens, les départements d'outre mer, les territoires d'outre mer, et les Etats de la Communauté, ne sont tenues de se conformer aux prescriptions dudit article 39 du Code fiscal algérien des valeurs mobiliéres, que lorsqu'elles éxercent dans les départements Algériens, une activité les rendant passibles des B.I.C.

Les sommes imposables sont, dans ce cas, limitées à une quotité des répartitions effectuées par lesdites Sociétés, déterminées dans les conditions prévues par les règlements en vigueur.

Sociétés mères et filiales

En ce qui concerne le régime fiscal des Sociétés mères et filiales, aucun pourcentage minimum de participation n'est exigé lorsque les actions ou parts possédées par la Société participante lui ont été remises en participation d'apports ayant reçu l'agrément du Délégué Général en Algérie après avis du Directeur de la Caisse d'Equipement pour le développement de l'Algérie. (Article 123 du Code Algérien des Valeurs Mobilières).

En cas d'absorption par une tierce société d'une Société détenant une participation satisfaisant aux conditions exigées par l'article 123 sus indiqué, le bénéfice de ces dispositions est transporté de plein droit de la Société absorbée à la Société absorbante ou nouvelle. De même, une Société participante demeure fondée à se prévaloir du régime de faveur lorsque la Société dont elle déteint les actions ou parts absorbe une tierce Société ou est absorbée par celle ci sous réserve que la fusion ne soit pas réalisée pour faire échec aux conditions susvisées et sans que la participation puisse bénéficier d'un traitement plus favorable que si l'opération n'avait pas eu lieu.

Taxes sur le chiffre f'affaires

1 *Détaxation des investissements*

Les redevables sont autorisés à effectuer en suspension de paiement de la taxe à la production, pour 40 pour cent de leur valeur, les achats, importations et livraisons à soi même opérées pour les besoins de l'exploitation et portant sur des biens figurant sur une liste fixée par arrété, lorsque ces biens sont utilisés à la fabrication des produits passibles de ladite taxe ou des mêmes produits exportés.

2 *Relèvement des limites du forfait*

Pourront bénéficier du régime du forfait:

a) au regard de la taxe à la production, les Entreprises dont le chiffre d'affaires imposable est annuellement inférieur à 200.000 NF, ou celles dont le chiffre d'affaires total annuel est inférieur à 400.000 NF.

b) au regard de la taxe sur les prestations de services, les entreprises dont le chiffre d'affaires total annuel est inférieur à 400.000 NF (ventes à consommer sur place, fournitures de logements) ou 150.000 NF (autres activités).

Cession ou cessation d'entreprise.

Dans le cas de cession ou de cessation en totalité ou en partie d'une Entreprise, l'impôt sur les B.I.C.-du en raison des bénéfices qui n'ont pas encore été taxés, est immédiatement établi.

Les contribuables doivent, dans un délai de dix jours déterminé comme il est indiqué ci aprés, aviser l'Inspecteur de la cession ou de la cessation et lui faire connaître la date à laquelle elle a été ou sera effective, ainsi que s'il y a lieu, les nom, prénoms, et adresse des ou du cessionnaire.

Le délai de DIX JOURS commence à courir:

— lorsqu'il s'agit de la vente ou de la cession d'entreprise, du jour où l'acquéreur ou le cessionnaire a pris effectivement la direction des exploitations.

— lorsqu'il s'agit de la cessation d'entreprise, du jour de la fermeture définitive des établissements.

(Article 92 du C.A.I.D. (nouveau)).

Transfert du siège social en métropole

En matière de transfert du siège social d'une Société anonyme ayant son siège social en ALGÉRIE, éffectué en MÉTROPOLE, il a été décidé d'apres une Instruction de l'Enregistrement portant le n° 7.853, que le transfert du siege social n'entraînait pas l'éxigibilité des impositions normalement dues ou exigibles en cas de dissolution de la Société.

En cas de distribution ultérieure des bénéfices, provisions ou réserves, celles-ci suivront le régime fiscal applicable au lieu de leur nouveau siege social.

Il appartient alors au Conseil d'Administration de réaliser effectivement ce transfert, en concentrant toute l'activité, la comptabilité et la vie juridique de la Société, au lieu du nouveau siege social, pour éviter «le risque de fictivité» vis à vis de l'Administration.

Mutation d'immeubles

Pour les Ventes d'Immeubles, la Réforme Fiscale unifie les régimes spéciaux et met fin à l'existence de deux droits (10 pour cent à l'acquéreur, et 6 pour cent au vendeur).

Désormais, la taxation de MUTATION D'IMMEUBLES est soumise à un droit de SEIZE POUR CENT à la charge de l'acquéreur.

Les régimes spéciaux sont supprimés et remplacés par une taxation réduite conforme de 4.20 POUR CENT (QUATRE, VINGT POUR CENT) pour les acquisitions en vue notamment d'édifications d'immeubles à usage d'habitation.

Ce régime de faveur de 4.20 pour cent est étendu aux acquisitions d'immeubles ou de fractions d'immeubles affectés à l'habitation le jour de transfert de propriété.

Conclusion

Telles sont les dernieres mesures fiscales applicables à l'Algérie, faisant l'objet de la Refonte Fiscale partielle, portant, en général, une assimilation avec les principes de la Législation Fiscale Métropolitaine.

AMERICAN ECONOMIC REVIEW

Evanston, Illinois

Volume LII March 1962 Number 1

Economists and the History of Ideas . . . . . P. A. Samuelson
Research on Household Behavior . . . . . Robert Ferber
The Soviet Price System . . . . . Morris Bernstein
Forecasting with an Econometric Model . . . . D. B. Suits
Welfare Criteria and Changing Tastes . . . . . R. S. Weckstein
REVIEW ARTICLE
A Quarterly Econometric Model . . . . . Marc Nerlove
COMMUNICATIONS
For an Inflation-Proof Economy . . . . . Amotz Morag
Credit Controls and Financial Intermediaries:
Comment . . . . . M. E. Rozen
Reply . . . . . D. A. Alhadeff
Variability in Earnings-Price Ratios:
Comment . . . . . M. J. Gordon
Reply . . . . . Haskel Benishay

The AMERICAN ECONOMIC REVIEW, a quarterly, is the official publication of the American Economic Association. Annual dues or subscription are $ 6.00. Address editorial communications to Dr. Bernard F. Haley, Editor, AMERICAN ECONOMIC REVIEW, Stanford University, Stanford, California. For information concerning other publications and activities of the Association, communicate with the Secretary-Treasurer, Dr. Harold F. Williamson American Economic Association, Northwestern University, Evanston, Illinois. Send for information booklet.

II

SURVEY OF TAX LEGISLATION
APERÇU DE LEGISLATION FISCALE

AUSTRIA *Period fron November 1st until December 31st 1961.*

Turnover Tax

Kundmachung vom 2.11.1961: Aufhebung von Bestimmungen des Umsatzsteuergesetzes 1959 durch den Verfassungsgerichtshof. BGBl. für die Rep. Österreich, 16.11.1961, S. 1341.

Verordnung vom 20.12.1961: Neuerliche Abänderung der Freiliste 1. BGBl. für die Rep. Österreich, 29.12.1961, S. 1511.

Land Tax

Kundmachung vom 22.11.1961: Aufhebung des § 31 Abs. 1 des Grundsteuergesetzes 1955 durch den Verfassungsgerichtshof. BGBl. für die Rep. Österreich, 6.12.1961, S. 1373.

Stamp duties and similar taxes

Kundmachung vom 24.11.1961: Aufhebung des § 1 der Grunderwerbsteuer-Durchführungsverordnung 1955 durch den Verfassungsgerichtshof. BGBl. für die Rep. Österreich, 6.12.1961, S. 1373.

Public Finance

Bundesgesetz vom 15.11.1961: Bundesfinanzgesetz-Novelle 1961. BGBl. für die Rep. Österreich, 24.11.1961, S. 1346.

Customs and Excises

Kundmachung vom 16.10.1961: Verlautbarung des Beschlusses Nr. 7/1961 des Gemeinsamen Rates über Zollrückvergütung („Drawback"), gefasst auf Grund des Übereinkommens zur Schaffung einer Assoziierung zwischen den Mitgliedstaaten der Europäischen Freihandelsassoziation und der Republik Finnland. BGBl. für die Rep. Österreich, 14.11.1961, S. 1336.

Abkommen über die vorübergehende zollfreie Einfuhr von medizinischen, chirurgischen und Laboratoriums-Geräten zur leihweisen Verwendung in Krankenanstalten und anderen medizinischen Instituten zum Zwecke der Diagnose oder Krankenbehandlung. BGBl. für die Rep. Österreich, 14.12. 1961, S.1405.

Miscellaneous

Verordnung vom 12.12.1961: Beförderungssteuer- Durchführungsverordnung 1962. BGBl. für die Rep. Österreich, 22.12.1961. S. 1435.

Conventions

Kundmachung vom 31.10.1961: Verlautbarung des Beschlusses Nr. 17/1961 des Rates der Europäischen Freihandelsassoziation über die Abänderung der Beilage I des Anhangs B zum Übereinkommen zur Errichtung der Europäischen Freihandelsassoziation. BGBl. für die Rep. Österreich, 14.12.1961, S. 1357.

Bundesgesetz vom 15.11.1961: EFTA-Durchführungsgesetz. BGBl. für die Rep. Österreich, 24.11.1961, S. 1346.

BELGIUM *Period from November 1st until December 31st, 1961.*

Impôt sur le revenu

Administration des Contributions directes. Paiements à valoir sur les impôts non encore établis pour l'exercice 1961, Mon. Belge, 2.12.1961, p. 8993.

Paiements anticipatifs de la taxe professionnelle de l'exercice 1962 (sur les revenus de l'année 1961), Mon. Belge, 22.12.1961, p. 9639.

Arrêté royal du 18 octobre 1961 modifiant l'arrêté du Régent du 7 juin 1949, relatif à la classification des communes en matiére d'impôts sur les revenus, Mon. Belge, 2, 3, 4.11.1961, p. 8244.

Douanes et accises

Arrêté ministeriel du 21 décembre 1961 réglant les franchises en matière de droits d'entrée, Mon. Belge, 29.12.1961, p. 9786.

Arrêté royal du 22 novembre 1961 modifiant l'arrêté royal du 11 mars 1953 majorant le taux de la taxe de transmission à l'importation, Mon. Belge, 28.11.1961, p. 8846.

Arrêté ministériel du 28 novembre 1961 modifiant l'arrêté ministeriel du 17 février 1960 réglant les franchises en matière de droits d'entrée, Mon. Belge, 7.12.1961, p. 9143.

Arrêté royal du 14 décembre 1961 modifiant l'arrêté royal du 11 mars 1953 majorant le taux de la taxe de transmission à l'importation, Mon. Belge, 26, 27, 28.12.1961, p. 9714.

Taxes assimilées au timbre

Administration de l'Enregistrement et des Domaines. Publications faites en exécution de la loi du 31 mai 1923, Mon. Belge, 22.12.1961.

Arrêté royal du 18 décembre 1961 modifiant le Code et le Règlement général sur les taxes assimilées au timbre. Mon. Belge, 29.12.1961, p. 9785.

Administration de l'Enregistrement et des Domaines. Instructions d'intérêt général en matière de droits d'enregistrement, de succession, de timbre et de taxes assimilées au timbre, Mon. Belge, 11.12.1961, p. 9266.

Arrêté royal du 14 décembre 1961 modifiant le Code et le Règlement général sur les taxes assimilées au timbre, Mon. Belge, 21.12.1961, p. 9562.

Loi du 28 décembre 1961 modifiant la loi du 27 mars 1957, relative aux fonds communs de placement et modifiant le code des droits de timbre et le code des taxes assimilées au timbre.

Impôts divers

Loi du 28 décembre 1961 prorogeant l'application de la loi du 15 juillet 1959 tendant à favoriser l'absorption ou la fusion de sociétés et l'apport de branches d'activité.

FRANCE *Period from November 1st until December 31st, 1961*

Impôt sur le revenu

Décret no. 61-1365 du 13 décembre 1961 portant aménagement du régime fiscal applicable aux apports partiels d'actif des sociétés ayant leur siège dans les départements algériens, J.O., 15.12.1961, p. 11508.

Décret no. 61-1500 du 30 décembre 1961 portant règlement d'administration publique relatif à la revision des bilans des sociétés d'assurances et de capitalisation non passibles de l'impôt sur les sociétés, J.O., 31.12.1961, p. 12405.

Arrêté du 20 décembre 1961 modifiant les articles 14, 15 et 16 de l'annexe IV au code général des impôts fixant les conditions d'application des articles 149 et 150 dudit code relatifs au contrôle fiscal des revenus mobiliers, J.O. 28.12.1961, p. 12000.

Loi no. 61-1378 du 19 décembre modifiant les articles 815, 832, 866, 2103 (3°) et 2109 du code civil, les articles 790, 807, 808 et 831 du code rural et certaines dispositions fiscales, J.O., 20.12.1961, p. 11651.

Droit Fiscal International

Loi no. 61-1436 du 26 décembre 1961 autorisant la ratification de l'accord créant une association entre la Communauté économique européenne et la Grèce, J.O. 28.12.1961, p. 11995.

Loi no. 61-1437 du 26 décembre 1961 autorisant l'approbation de l'accord conclu le 9 juillet 1961 entre les membres de la Communauté économique européenne au sujet de l'application du protocole financier annexé à l'accord entre la Communauté économique et la Grèce, J.O. 28.12.1961, p. 11995.

Décret no. 61-1208 du 31 octobre 1961 portant publication de la convention entre la France et la République fédérale d'Allemagne en vue d'éviter les doubles impositions et d'établir des règles d'assistance administrative et juridique réciproque en matière d'imports sur le revenu et sur la fortune ainsi qu'en matière de contributions des patentes et de contributions foncières du 21 juillet 1959, J.O., 8.11.1961, p. 10230.

Taxes sur le chiffre d'affaires

Décret no. 61-1499 du 30 décembre 1961 relatif aux taux majorés des taxes sur le chiffre d'affaires, J.O. 31.12.1961, p. 12404.

Décret no. 61-1427 du 21 décembre 1961 fixant les modalités d'application de l'article 1649 bis A du code général des impôts relatif à la declaration des ventes autres que les ventes au détail, J.O., 27.12.1961, p. 11958.

Arrêté du 29 novembre 1961 fixant les conditions d'application de l'article 12 bis du code saharien des taxes sur le chiffre d'affaires, J.O., 16.12.1961, p. 11559.

Douanes et accises

Loi no. 61-1346 du 9 décembre portant ratification du décret no. 61-1021 du 12 septembre 1961 modifiant les tarifs des droits de douane d'importation, J.O., 13.12.1961, p. 11427.

Arrêté du 4 décembre 1961 complétant le tableau annexé à l'arrêté du 21 juin 1961 fixant les conditions auxquelles est subordonnée l'admission des marchandises sous certaines rubriques des tarifs des droits de douane prévoyant un traitement plus favorable en fonction de la destination effective des marchandises J.O., 5.12.1961, p. 11164.

Loi no. 61-1307 du 6 décembre 1961 portant ratification du décret no. 61-482 du 15 mai 1961 modifiant le tarif des droits de douane d'importation, J.O., 7.12.1961, p. 11259.

Loi no. 61-1308 du 6 décembre 1961 portant ratification du décret no. 61-956 du 24 août 1961 modifiant le tarif des droits de douane d'importation, J.O., 7.12.1961, p. 11259.

Loi no. 61-1309 du 6 décembre 1961 portant ratification du décret no. 61-1053 du 20 septembre 1961 modifiant le tarif des droits de douane d'exportation applicable à la sortie du territoire douanier, J.O. 7.12.1961, p. 11259.

Décret no. 61-1517 du 30 décembre 1961 modifiant les tarifs des droits de douane d'importation, J.O., 31.12.1961, p. 12418.

Arrêté du 30 décembre 1961 fixant les modalités d'application des dispositions du renvoi qui affecte les droits de douane d'importation applicables aux cafés torréfiés de la rubrique tarifaire no. 09-01 A II, J.O., 31.12.1961, p. 12498.

Arrêté du 30 décembre 1961 relatif à l'application des droits et taxes de douane aux marchandises imposables au poids, au régime des emballages importés pleins et à la vérification des marchandises, J.O., 31.12.1961, p. 12498.

Décret no. 61-1192 du 2 novembre 1961 relatif aux taxes parafiscales applicables à la betterave, à la canne, au sucre de betterave et de canne et à l'alcool de betterave et arrêté du 2 novembre 1961 fixant le prix des betteraves destinées à la fabrication du sucre et le prix des sucres de betterave et de canne de la campagne 1961-1962, J.O., 3.11.1961, p. 10010.

Arrêté du 30 décembre 1961 complétant le tableau annexé à l'arrêté du 21 juin 1961 relatif aux conditions auxquelles est subordonnée l'admission des marchandises sous certaines rubriques des tarifs des droits de douane prévoyant un traitement plus favorable en fonction de la destination effective des marchandises, J.O., 31.12.1961, p. 12499.

Arrêté du 30 décembre 1961 fixant, au titre de l'année 1962, le montant et les conditions d'importation du contingent prévu aux rubriques nos. 69-02 B I b 1 et 69-02 B II a des tarifs des droits de douane d'importation pour certaines briques, dalles, carreaux et autres pièces analogues de construction, réfractaires, J.O. 31.12.1961, p. 12500.

Loi no. 61-1320 du 7 décembre 1961 portant ratification du décret no. 60-921 du 6 septembre 1960 portant réduction, en régime de Communauté économique européenne, des droits de douane d'importation applicables aux tabacs bruts ou fabriques importés en Corse. J.O., 8.12.1961, p. 11291.

Arrêté portant agrément d'entreprises industrielles en vue de l'obtention du bénéfice des exonérations de droits de douane instituées par le décret no. 55-628 du 20 mai 1955, J.O., 16.12.1961, p. 11561.

Arrêté du 29 novembre 1961 relatif à l'application au Sahara de la taxe unique globale à la production, J.O., 16.12.1961, p. 11555.

Décret no. 61-1419 du 18 décembre 1961 modifiant le décret no. 56-80 du 21 janvier 1956 fixant le régime douanier et fiscal des produits pétroliers J.O. 24.12.1961, p. 11896.

Impôts divers

Décret no. 61-1223 du 3 novembre 1961 modifiant l'article 241 de l'annexe III au code général des impôts, J.O. 10.11.1961, p. 10353.

Décret no. 61-1428 du 21 décembre 1961 modifiant les dispositions de l'article 351 de l'annexe III au code général des impôts relatives à la confection des rôles auxiliaires, J.O., 27.12.1961, p. 11958.

Arrêté du 29 novembre 1961 fixant les conditions d'application des articles 40 et 50 du décret no. 61-152 du 8 février 1961 portant aménagements fiscaux dans les départements des Oasis et de la Saoura, J.O., 16.12.1961, p. 11560.

Décret no. 61-960 relatif aux taxes parafiscales (rectificatif), J.O., 26.11.1961, p. 10856.

GERMANY *Period from November 1st until December 31st, 1961*

Income Tax

Neufassung des Gesetzes über steuerrechtliche Massnahmen bei Erhöhung des Nennkapitals aus Gesellschaftsmitteln und bei Überlassung von eigenen Aktien an Arbeitnehmer, vom 2.11.1961. BGBl. I, 11.11.1961, S. 1917.

Verordnung über die Änderung und Ergänzung der Verordnung über den Lohnsteuer-Jahresausgleich, vom 20.12.1961. BGBl. I, 29.12.1961, S. 2013.

Neufassung der Verordnung über den Lohnsteuer-Jahresausgleich, vom 20.12.1961. BGBl. I, 29.12.1961, S. 2016.

Zweite Verordnung über die Jahreslohnsteuertabelle, vom 20.12.1961. BGBl. I, 29.12.1961, S. 2025.

Public Finance

Erste Verordnung zur Durchführung des Länderfinanzausgleichs im Ausgleichsjahr 1962, vom 20.12.1961. BGBl. I, 29.12.1961, S. 2139.

Conventions

Bekanntmachung über das Inkrafttreten des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Französischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerungen und über gegenseitige Amts- und Rechtshilfe auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie der Gewerbesteuern und der Grundsteuern, vom 23.10.11961. BGBl. II, 21.11. 1961, S. 1659.

Turnover Tax

Zweite Verordnung zur Änderung der Verordnung zur Durchführung umsatzsteuerlicher Bestimmungen des Truppenvertrages und des Truppenzollgesetzes vom 31.10.61, BGBl. I, 15.11.1961, S. 1921.

Zweite Verordnung zur Änderung der Verordnung zur Durchführung der umsatzsteuerrechtlichen Bestimmungen des am 15.Oktober 1954 abgeschlossenen Offshore-Steuerabkommens, vom 10.11.1961. BGBl. I, 15.11.1961, S. 1922.

Customs and Excises

Allgemeine Zollordnung, vom 29.11.1961, BGBl. I, 2.12.1961, S. 1937.

Wertzollordnung vom 29.11.1961. BGBl. I, 2.12.1961, S. 1983.

Verordnung zur Aufhebung von Verordnungen auf dem Gebiete des Zoll- und Verbrauchsteuerrechts, vom 14.12.1961. BGBl. I, 22.12.1961, S. 2001.

Achte Verordnung zur Änderung des Deutschen Zolltarifs 1961 (Zollaussetzungen für Waren aus Nicht-EWG-Ländern) vom 19.12.1961. BGBl. II, 23.12.1961, S. 1672.

Dreizehnte Verordnung zur Änderung des Deutschen Zolltarifs 1961 (Zollkontingent für Bearbeitungsabfälle aus Aluminium aus Nicht-EWG-Ländern) von 19-12-61. BGBl. II, 23.12.1961, S. 1676.

Vierzehnte Verordnung zur Änderung des Deutschen Zolltarifs 1961 (Zollkontingente für Rohblei und Rohzink aus Nicht-EWG-Ländern) BGBl. II, 23.12.1961, S.1677.

Fünfzehnte Verordnung zur Änderung des Deutschen Zolltarifs 1961 (Zollaussetzung für tropische Hölzer der Art Obéché) vom 19.12.1961. BGBl. II, 23.12.1961, S. 1678.

Zolltarif-Verordnung (Deutscher Zolltarif 1962) vom 21.12.1961. BGBl. II, 30.12.1961, S. 1683.

Berichtigung des Deutschen Zolltarifs 1962, vom 21.12.1961. BGBl. II, 30.12.1961, S. 1683.

Zweite Verordnung zur Änderung des Deutschen Zolltarifs 1962 (Angleichungszoll für Vollmilchpulver) vom 28.12.1961, BGBl. II, 30.12.1961, S. 1684.

Dritte Verordnung zur Änderung des Deutschen Zolltarifs 1962 (Angleichungszoll für Fondantmasse) vom 28.12.1961, BGBl. II, 30.12.1961, S. 1686.

Verordnung über die Zollgrenze, die Zollbinnenlinie und die der Grenzaufsicht unterworfenen Gebiete vom 22.12.1961, BGBl. I, 30.12.1961, S. 2141.

ITALY *Period from November 1st until December 31st,* 1961

Turnover tax

Decreto Ministeriale 21 agosto 1961

Attribuzione di taluni servizi in materia di tasse sulle concessioni governative, al primo Ufficio del registro per l'imposta generale sull'entrata di Roma e al correspondente primo Ufficio di Palermo, Gaz. Uff., 16.11.1961, p. 4491.

Decreto Ministeriale 21 agosto 1961

Attribuzione di taluni servizi in materia di tasse di publico insegnamento e

di tasse relative all'istruzione superiore al primo Ufficio del registro per l'imposta generale sull'entrata di Roma e al corrispondente primo Ufficio di Palermo., Gaz. Uff., 16.11.1961, p. 4492.

Legge 31 ottobre 1961

Modifiche in materia ni imposta generale sull'entrata. Gaz. Uff., 27.11.1961, p. 4678.

Customs and excises

Decreto Ministeriale 22 luglio 1961

Conferma della Commissione per la franchigia doganale ai macchinari e materiali metallici destinati alle richerche e coltivazioni di idrocarburi liquidi e gassosi e di vapori endogeni, Gaz. Uff., 21.12.1961, p. 5040.

Decreto Ministeriale 17 ottobre 1961

Norme per l'accertamento, la liquidazione e il pagamento dell'imposta di fabbricazioni sui filati delle varie fibre tessili naturali, artificiali e sintetiche di produzione nazionale per il periodo corrispondente all'esercizio finanziario 1961-1962, Gaz. Uff., 3.11.1961, 9.4277.

Legge 8 decembre 1961

Conversione in legge del decreto-legge 7 ottobre 1961, n. 1029, recante modificazioni dell'imposta di fabbricazione sui filati di fibre tessili, Gaz. Uff., 12.12.1961, p. 4925.

Decreto del Presidente della Repubblica, 14.12.1961, n. 1315.

Norme di attuazione dell'art 8 della legge 18 decembre 1959, n. 1079, concernente l'abolizione dell'imposta comunale di consumo sul vino. Gaz. Uff., 23.12.1961, p. 5060.

Miscellaneous

Decreto Ministeriale 21 agosto 1961

Modificazione di attribuzione di taluni servizi degli Uffici registro, imposte in surrogazione e Demanio, bollo, atti giudiziari e successioni di Firenze, Gaz. Uff., 16.11.1961, p. 4491.

Legge 10 novembre 1961

Pagamento in modo virtuale della tassa di bollo sui documenti di trasporto relativi alla navigazione marittima e ai trasporti aerei, Gaz. Uff. 18.12.1961, p. 4998.

Legge 18 novembre 1961

Adeguamento di alcune voci della tariffa della legge di bollo e di quella sulle tasse per il pubblico registro automobilistico, Gaz. Uff., 19.12.1961, p. 5015.

Legge 10 novembre 1961

Fissazione di un nuovo termine in materia fiscale, Gaz. Uff., 15.12.1961, p. 4959.

Legge 29 ottobre 1961

Nuove dispozioni tributarie in materie di assicurazioni private e di contratti vitalizi, Gaz. Uff., 2.12.1961, p. 4758.

LUXEMBURG *Period from November 1st until December 31st, 1961*

Impôts fonciers

Règlement ministériel du 15 septembre 1961 relatif au paragraphe 30 de la loi du 1er décembre 1936 concernant l'impôt foncier. Mémorial 27.9.1961, p. 832.

Douanes et accises

Règlement ministériel du 21 novembre 1961 relatif au tarif des droits d'entrée. Mémorial, 1.12.1961, p. 930.

Règlement ministériel du 11 décembre 1961 établissant un droit spécial

à l'importation de certains produits agricoles et alimentaires. Mémorial, 20.12.1961, p. 1029.

Règlement ministériel du 9 novembre 1961 établissant un droit spécial à l'importation de certains produits agricoles et alimentaires. Mémorial 13.11. 1961, p. 860.

Impôts divers

Règlement grand-ducal du 18 décembre 1961 portant fixation des taux de cotisation pour les groupes d'employeurs visés à l'article 1er dub B de l'arrêté grand-ducal du 31 octobre 1959 concernant la constitution des groupes d'employeurs et la fixation de l'assiette et des taux de cotisation en matière d'allocations familiales pour les salariés. Mémorial, 20.12.1961. p. 1030.

Règlement ministériel du 15 décembre 1961 portant fixation de la valeur moyenne des rémunérations en nature au point de vue de l'application de la loi du 17 décembre 1925 sur les assurances sociales et en matière de retenue d'impôt sur les salaires. Mémorial, 21.12.1961, p. 1045.

Règlement grand-ducal du 8 novembre 1961 modifiant, en matière d'impôt commercial communal, certaines dispositions relatives aux ventilations et à la participation des communes de résidence des salariés.

Mémorial, 21.11.1961, p. 873.

NETHERLANDS *Period from November 1st until December 31st 1961*

International Fiscal Law

Agreement between the Member-States of the European Economic Community concerning the Financial Protocol attached to the Agreement for the establishment of an Association between the E.E.G. and Greece; Athens, July 9th, 1961. Tractatenblad nr. 134, 2.11.1961.

Exchange of notes between the Dutch and Yugoslavian Governments relating to the exemption from motor-vehicle taxes, with annex; Belgrado, September 21st and 25th, 1961. Tractatenblad nr. 136, 16.11.1961.

Supplementary Agreement to the Agreement of July 26th, 1957 between the States members to the Treaty for the establishment of the European Community for Coal and Steel, and the High Authority of the Community, on the one hand, and the Republic of Austria, on the other, concerning the introduction of direct international railway tariffs for transit of coal and steel via the Republic of Austria; Luxembourg, November 29th, 1960. Tractatenblad nr. 137, 17.11.1961.

Agreement between the Kingdom of the Netherlands and the Kingdom of Denmark for the avoidance of double taxation and for the laying down of rules for mutual administrative help relating to income and capital taxes, with protocol and exchange of notes. Copenhagen, February 20th, 1957. Tractatenblad nr. 139, 28.11.1961.

Execution of the Treaty between the Kingdom of the Netherlands and Republic of France for the avoidance of double taxation concerning income tax, and laying down rules of some other tax problems of December 30th, 1949. Instruction of November 28th, 1961/nr. B. 1/17728/ Direction International Fiscal Affairs. Stcrt. Nr. 235, 1.12.1961.

Income taxes

Alteration of the Regulations concerning income tax 1953. Decree December 28th, 1961/nr. B. 1/23253/ Direction Legislation for direct taxes.

Alteration of a few Regulations concerning taxes on salaries and wages. Decree of December 18th, 1961./nr B. 1/Direction Legislation for direct taxes. Stcrt. nr. 247, 19.12.1961.

Turnover tax

Modification of the Decree "Restitution of turnover tax 1961". (Stcrt. 1960, 254). Decree of December 28th, 1961/nr. D. 1/11021/ Direction Legislation for Customs and Excises.

Customs and Excises

Decree for additional assessment Mineral Oils. December 22nd, 1961/nr. D. 1/11077/Direction Legislation Customs and Excises. Stcrt. nr. 251, 27.12.1961.

Determination of the volume of mineral oils. Decree of December 22nd, 1961/nr. D.1/11078/Direction Legislation Customs and Excises. Stcrt. nr. 251, 27.12.1961.

Regulations concerning taxes on mineral oils. Instruction of December 22nd, 1961/nr. d. 1/11079/Direction Legislation Customs and Excises. Stcrt. Nr. 251. 27.12.1961.

Transitional Decree on Tobacco Excises 1962. Decree December 21st, 1961/nr. D. 1/10806/Direction Legislation Customs and Excises. Stcrt. nr. 252, 28.12.1961.

Alteration of the Decree on Tax Exemptions - Tariff Decision 1960. Instruction December 22nd, 1961/nr. D. 1/10638/Direction Legislation Customs and Excises. Stcrt. nr. 252, 28.12.1961.

Modification "Certificates Decree Export E.E.C. goods 1961". Decree December 28th, 1961/nr. D. 1/11017/Direction Legislation Customs and Excises.

Miscellaneous

Alteration of the Regulations relating to the Law on motor-vehicle taxes (60 days cards). Decree December 7th, 1961/ nr. D. 1/8206/Direction Legislation Decree and Excises. Stcrt. nr. 242, 12.12.1961.

Laying down of the general allowance and tax allowance out of the Municipality Fund. Year of allowance 1957. Stcrt. nr. 244, 14.12.1961 Decree 1961/nr. A.1/15.741/Generale Thesaurie/Dienst der Rijksbegroting/Afdeling Financiën Publiekrechtelijke Lichamen Bureau Financiële Verhouding.

Decree of October 19th, 1961, concerning the issuance of a Royal Decree, as meant in Article 24, first paragraph of the Law for Child Allowance (Child Allowance for labourers resident in Spain). Stbl. nr. 338, 2.11.1961, p. 756.

Now available:

a new fortnightly periodical airmail edition

EUROPEAN TAXATION

It keeps you up to date about taxes in Europe. Every two weeks you read the latest tax news. Comparative surveys on special subjects. Summary guides of national tax systems.

Subscription price $ 35.— postage included.

Specimen copies available from the editor:

INTERNATIONAL BUREAU OF FISCAL DOCUMENTATION

Herengracht 196 - Amsterdam (Holland)

MISCELLANEOUS - FAITS DIVERS

AUSTRIA

Permanent establishment in Austria

Nr. 18 S. 483 ff Oskar Huemer: „Die inländische Niederlassung einer ausländischen Kapitalgesellschaft im Gesellschaftsteuerrecht." A) Was ist eine inländische Niederlassung, B) Zuführung: Was der inl. Niederlassung von der ausländ. KapGes an dauerndem Betr. Kapital zur Verfügung gestellt wird. Verwendet die ausl. KapGes den von ihrer inländ. Niederlassung erarbeiteten Gewinn zu Investitionen bei der inländischen Niederlassung, so ist damit ebenfalls eine Zuführung i.S.d.Ges.St. gegeben (BFH 5. IV. 55, RStBl. III S. 153).

C) Entstehung der Steuerschuld, Steuerschuldner, Steuersatz. sub D) schlägt der Autor de lege ferenda vor, bei einer künftigen Austrifizierung des KVStG darauf Bedacht zu nehmen, dass dzt. zufolge § 2, Z. 5 KVG die inländische Niederlassung, wenn sie in der Rechtsform einer KapGes betrieben wird, gesellschaftsteuerlich schlechter gestellt ist, als die inländ. KapGes.

Source: *Observer Steuerdienst* 10-12-1961

FEDERAL REPUBLIC OF GERMANY

Allowances for loss in value

(BdF-Bescheid vom 11.9.1961 - IV B/1 - S 2135 - 9/61)

Nach der Verwaltungsanordnung über die steuerliche Anerkennung von Sammelwertberichtigungen bei Kreditinstituten vom 25.6.1953 (BStBl. I 1953 S.250) dürfen für Forderungen gegenüber Kreditinstituten keine Sammelwertberichtigungen gebildet werden (Abschn. III Buchst. c der Anlage zu der Verwaltungsanordnung). Es ist die Frage aufgeworfen worden, ob dieses Verbot auch für Kredite an ausländische Kreditinstitute gilt. Diese Frage wird von der Finanzverwaltung bejaht. Die Anordnung, dass für Forderungen gegenüber Kreditinstituten keine Sammelwertberichtigungen in Betracht kommen, beziehe sich zwar grundsätzlich nur auf Kredite an inländische Kreditinstitute. Es bestehe jedoch kein Anlass, Kredite an ausländische Kreditinstitute anders zu behandeln als Kredite an inländische Kreditinstitute, solange noch keine besonderen Erfahrungen über ein grösseres Kreditrisiko bei Krediten an ausländische Kreditinstitute vorliegen. Sammelwertberichtigungen für Kredite an ausländische Kreditinstitute könnten danach steuerlich nur im Einzelfall bei Nachweis eines besonderen Kreditrisikos anerkannt werden.

Source: *Der Betrieb* 29-9-1961

FEDERATION OF RHODESIA AND NYASALAND

Taxes Charging Act

The Federation of Rhodesia and Nyasaland Taxes Charging Act, 1961 (No. 10 of 1961), has been issued and, according to information received from the Board of Inland Revenue Library (Foreign Section), the Act differs in some respects from the Budget proposals, the main provisions being:

Rates of Tax, 1960-61

(1) Income tax:

	s	d
(a) Public companies	6	8
(b) Private companies		
First £ 25,000 of profits	5	5
Remainder	6	8

(c) Individuals

For both married and other persons the rates are unchanged with the exception of the maximum rate which is reduced from 6s 3d to 5s 5d in the £.

(2) Supertax:

Taxable amount £	Rate s	d
First 1,000		6
Next 1,000	1	0
,, 1,000	1	7
,, 1,000	1	10
,, 1,000	2	4
,, 1,000	3	1
Remainder	4	1

(3) Undistributed profits tax:

	s	d
First £ 2,000	2	9
Remainder	5	0

(4) Rebates:

Supertax	£	s	d
(a) Companies	75	0	0
(b) Married individuals	245	16	8
(c) Other individuals	75	0	0

All other remain unchanged.

Source: *Taxation* 11-11-1961

TREATIES

Pakistan - United Kingdom

The double taxation agreement between the United Kingdom and Pakistan which was signed in London on April 24th, 1961, was published on November 2nd, last, as a schedule to a draft Order in Council. The agreement provides for the avoidance of double taxation of income and profits, and is expressed to take effect in the United Kingdom from April 6th, 1960. It replaces the agreement signed on June 10th, 1955.

Source: *The Accountant* 11-11-1961

Portugal - United Kingdom

The double taxation agreement between the United Kingdom and Portugal for the avoidance of double taxation of shipping and air transport profits which was signed in Lisbon on July 31st, 1961, was published on November 2nd, last, as a schedule to a draft Order in Council. It is expressed to take effect from April 1st, 1952.

Source: *The Accountant* 11-11-1961

Japan - United Kingdom

The Inland Revenue announce that following earlier discussions in 1956 and 1959, negotiations for a double taxation convention between Japan and the United Kingdom were held in Tokio from October 23 rd to November 7th. Agreement was reached at the official level, subject to further consideration of certain points. A draft convention was initialed accordingly.

Source: *The Accountant* 11-11-1961

BUNDESREPUBLIK DEUTSCHLAND

UMSATZSTEUER

Urteil vom 22. Juni 1961 V 321/58 U

1. **Wird eine im Inland betriebsfertig hergestellte Maschine lediglich zum Zwecke eines besseren und leichteren Transportes in einzelne Teile zerlegt und dann von einem Monteur des Lieferanten am auslandischen Bestimmungsort wieder zusammengesetzt, ist in der Regel bei der Bemessung der Ausfuhrvergutung vom Entgelt auszugehen.**
2. **Die in einem derartigen Falle durch das Wiederzusammensetzen der Maschine im Ausland entstandenen Montagekosten sind nicht vom vergutungsfahigen Entgelt abzusetzen.**

UStG § 16 **Abs. 2; UStDB** 1951 §§ 5, 23, 73 **Abs. 1 und 3,** 78.

(BStBl 1961 III S. 393)

Aus den Gründen

Die Steuerpflichtige (Stpfl.) stellt Werkzeugmaschinen her. Im 3. Vierteljahr 1953 führte sie unter anderem Maschinenlieferungen an ausländische Unternehmer aus Diesen Maschinenlieferungen liegt folgender Sachverhalt zugrunde:

Die Stpfl. baute die Werkzeugmaschinen zunächst in ihrem Werk betriebsfertig zusammen und unterzog sie dann — regelmässig in Anwesenheit eines Vertreters des Bestellers — auf dem Prüfstand einem Probelauf und einer Abnahmeprüfung. Danach wurden die Maschinen in einzelne Teile zerlegt. Die Maschinenteile versandte sie mit der Bahn oder durch einen Spediteur an die Anschrift ihrer Auftraggeber ins Ausland. Am ausländischen Bestimmungsort wurden die einzelnen Maschinenteile unter Leitung eines Monteurs der Stpfl. durch Arbeitskräfte des Abnehmers auf dem von diesem vorbereiteten Platz wieder zusammengebaut und die Maschinen in Betrieb gesetzt.

Für diese Maschinenlieferungen beantragte die Stpfl. Ausfuhrvergütung nach § 16 Abs. 2 UStG und ging dabei vom Entgelt als Bemessungsgrundlage aus. Das Finanzamt gewährte der Stpfl. zunächst die Vergütung entsprechend ihrem Antrag. Auf Grund von Feststellungen bei einer im Betrieb der Stpfl. durchgeführten Nachprüfung forderte es jedoch einen Teil der Ausfuhrvergütung zurück, die das Finanzamt der Stpfl. für die hier in Betracht kommenden Maschinenlieferungen ausgezahlt hat, Das Finanzamt sah sich zu dieser Rückforderung veranlässt, weil nach seiner Ansicht die Stpfl. keine betriebsfertigen Maschinen, sondern lediglich Maschinenteile ins Ausland ausgeführt hat. Die Stpfl., so führt das Finanzamt aus, habe die Maschinen erst am ausländischen Bestimungsort fertiggestellt und nichtsteuerbare Lieferungen im Ausland bewirkt. Die Ausfuhrvergütung sei daher gemäss § 73 Abs. 3 Ziff. 2 UStDB in der damals geltenden Fassung nach dem Wert zu errechnen, der am Ort und zur Zeit des Verbringens der einzelnen Teile ins Ausland für Gegenstände gleicher Art und Güte von Wiederverkäufern gezahlt zu werden pflege.

Der Einspruch hatte keinen Erfolg.

Das Finanzgericht hingegen folgte im wesentlichen der Auffassung der Stpfl. Nach seiner Ansicht ist bei sämtlichen Maschinenlieferungen das Entgelt als Bemessungsgrundlage massgebend, weil es sich um Ausfuhrlieferungen im Sinne

des § 23 UStDB handele. Die Maschinen, die bereits in der Werkstatt der Stpfl. betriebsfertig zusammengebaut gewesen seien, habe die Stpfl. lediglich zum Zwecke der Beförderung in einzelne Teile zerlegt.

Während das Finanzgericht die an ausländische Vertreter gezahlten Provisionnen zum vergütungsfähigen Entgelt rechnete, hielt es die Kosten für die im Ausland vorgenommene Montage nicht für vergütungsfähig. Diese letzteren Kosten seien nicht zur Gegenleistung der im Inland ausgeführten Maschinenlieferungen zu rechnen weil sie das Entgelt für die im Ausland erbrachten und losgelöst von der Maschinenlieferung zu behandelnden Montageleistungen darstellten.

Mit der Rb. rügt der Vorsteher des Finanzamts unrichtige Anwendung des bestehenden Rechts. Er wendet sich insbesondere gegen die Auffassung des Finanzgerichts, die Stpfl. habe Ausfuhrlieferungen durchgeführt. Nach seiner Meinung hat die Stpfl. gegenüber den Auftraggebern sich verpflichtet, die Maschinen betriebsfertig im Ausland zu liefern. Die Versendnng der Einzelteile zur ausländischen Montagestelle sei, so hebt das Finanzamt hervor, nicht als Lieferung der Maschinen, sondern nur als vorbereitende Handlung zur Erfüllung der späteren im Ausland erbrachten Werklieferungen anzusehen.

Die Rb. des Vorstehers des Finanzamts kann keinen Erfolg haben.

Die Entscheidung der Streitfrage, ob das für die Maschinen vereinbarte Entgelt oder der Wert, den Wiederverkäufer für die einzelnen Teile der Maschinen im Zeitpunkt des Verbringens ins Ausland zu zahlen pflegen, anzusetzen ist, hängt davon ab, wo die Stpfl. die Verfügungsmacht an den Maschinen den Auftraggebern verschaffte. Stellte die Stpfl. die Maschinen erst am ausländischen Bestimmungsort funktionsfähig her, dann erbrachte sie die Werklieferungen erst im Ausland. In diesem Falle sind die Voraussetzungen für Ausfuhrlieferungen im Sinne des § 23 UStDB nicht erfüllt, weil dann eine Versendung der Maschinen ins Ausland nicht gegeben ist. Das hat zur Folge, dass alsdann das Entgelt als Bemessungsgrundlage für die Vergütung ausscheidet (vgl. § 77 Abs. 1 Ziff. 2 in Verbindung mit § 78 Abs. 1 und § 73 Abs. 1 UStDB in der damals geltenden Fassung). Da der Vorgang der Ausfuhr für die Ausfuhrvergütung massgebend ist, kann diese in so gelagerten Fällen nur für das Versenden oder Verbringen der einzelnen Teile, die im Ausland der Fertigstellung der Maschinen dienen sollen, gewährt werden. Sind diese Voraussetzungen gegeben, dann schreibt § 73 Abs. 3 a.a.O. eine Ersatzbemessungsgrundlage, nämlich den Wert zwingend vor, den Wiederverkäufer für Gegenstände dieser Art zu zahlen pflegen.

Eine andere Beurteilung der vergütungsfähigen Vorgänge ist nach Auffassung des Senats jedoch für die Fälle geboten, in denen der Lieferant die Montage der Maschinen im Ausland allein deshalb durchführt, weil er die bereits im Inland betriebsfertig hergestellten Maschinen zum Zwecke eines leichteren und besseren Transportes in einzelne Teile zerlegt. Hier kann dem im Ausland vorgenommenen Zusammenbau der bereits im Inland fertiggestellten Maschinen keine ausschlaggebende Bedeutung zukommen. Eine Lieferung unter solchen Umständen ist nicht anders zu beurteilen, als wenn ein Lieferant eine Maschine unzerlegt vom Inland aus an den ausländischen Abnehmer versendet. Daraus folgt, dass mit der Versendung der einzelnen Maschinenteile die Lieferung der Maschine an den Abnehmer als ausgeführt gilt (§ 5 Abs. 2 UStDB). In diesem Falte handelt es sich bei der Lieferung der Maschine trotz der vom Lieferanten vorgenommenen Montage um eine Ausfuhrlieferung im Sinne des § 23 UStDB. Somit ist vom Entgelt als Bemessungsgrundlage der Vergütung auszugehen.

Wendet man diese Grundsätze auf den Streitfall an, so ist zu prüfen, ob das Zusammensetzen der Maschinen im Ausland durch die Stpfl. allein durch Transportmassnahmen veranlasst ist. Diese Frage liegt auf tatsächlichem Gebiet. Das Finanzgericht hat festgestellt, dass die Maschinen bereits vor der Versendung der einzelnen Teile betriebsfertig waren und dass die Stpfl. am

ausländischen Bestimmungsort lediglich diesen Zustand wieder hergestellt hat Diese Feststellung ist nicht zu beanstanden.

Das Finanzgericht hat daher mit Recht bei der Berechnung der Ausfuhrvergütung das Entgelt als Bemessungsgrundlage zugrunde gelegt. Der Senat stimmt auch dem Finanzgericht darin zu, dass das Entgelt nicht um die Provisionen zu kürzen ist, die an im Ausland ansässige Vertreter gezahlt sind. Diese Provisionen gehören zu den Unkosten, die die Stpfl. bei Erfüllung ihrer Lieferungsverpflichtungen und damit bei Durchführung der Ausfuhrlieferungen aufgewandt hat. Nach alledem sind die Rügen der Rb. gegen die Berechnung der Ausfuhrvergütung hinsichtlich der Maschinenlieferungen nicht begründet.

Dennoch ist die angefochtene Entscheidung aufzuheben. Das Finanzgericht war nich berechtigt, das Entgelt um die Beträge zu mindern, die für die im Ausland vorgenommenen Montageleistungen angesetzt sind. Diese Beträge stellen keine Beförderungsleistungen im technischen Sinne dar. Bei den Montageleistungen handelt es sich — ebenfalls wie bei den Provisionen — um einen Aufwand der Stpfl. bei der Erfülllung der Maschinenlieferungen. Dabei ist ohne Bedeutung, dass diese Leistungen im Ausland bewirkt worden sind. Die einheitliche Beurteilung von wirtschaftlichen Vorgängen lässt nicht zu, die ausgeführten Werklieferungen in im Inland erbrachte Lieferungen und in im Ausland bewirkte Montageleistungen aufzuteilen. Die im Ausland erbrachten Montageleistungen teilen das Schicksal der im Inland bewirkten Werklieferung. Somit steht dem Finanzamt kein Rückforderungsanspruch auf Ausfuhrvergütung zu.

Source: *Bundessteuerblatt,* 1961, Teil III Nr. 21/22 S 393

INTERNATIONAL BUREAU OF FISCAL DOCUMENTATION
Herengracht 196 Amsterdam-C

DR. A. J. RÄDLER:

Die direkten Steuern der Kapitalgesellschaften und die Probleme der Steueranpassung in den sechs Staaten der europäischen Wirtschaftsgemeinschaft.

about 300 *pages*
zirka *Seiten*

Price: $ 8.50
Preis:

An important and up to date study of company taxation in the European Common Market, with comparisons and conclusions which are of interest to practitioners and students.

Ein wichtiger und bis auf den neuesten Stand gebrachter Vergleich der Körperschaftsbesteuerung in der EWG, mit Schlussfolgerungen, die für die Praxis und die Wissenschaft von Bedeutung sind.

Available, direct or through your booksellers, from

Erhältlich, direkt oder durch Ihre Buchhandlung, vom

International Bureau of Fiscal Documentation

FRANCE

Conseil d'Etat. — 21 juin 1961. — Requêtes nos 49.921 et 49.922 et no 49.310. — Section du Contentieux. — 8e sous-section.

IMPÔT SUR LE REVENU DES PERSONNES PHYSIQUES. — REVENU IMPOSABLE. — NOTION DE MISE A DISPOSITION. — RETENUES SUR SALAIRES PORTÉES A UN COMPTE BLOQUÉ POUR CONSTITUER UN APPORT EN CAPITAL A L'ENTREPRISE. — ACTE VOLONTAIRE DU SALARIÉ CONSTITUANT UN ACTE DE DISPOSITION. VERSEMENT FORFAITAIRE SUR LES SALAIRES. — REVENUS IMPOSABLES. — RETENUES SUR SALAIRES PORTÉES A UN COMPTE BLOQUÉ POUR CONSTITUER UN APPORT EN CAPITAL A L'ENTREPRISE. — ACTE VOLONTAIRE DU SALARIÉ CONSTITUANT UN ACTE DE DISPOSITION.

Considérant qu'aux termes de l'article 156 du Code général des Impôts: «la surtaxe progressive, est établie d'après le montant total du revenu annuel dont dispose chaque contribuable déterminé eu égard . . . aux traitements, salaires, pensions et rentes viagères dont il jouit»;

Considérant que le sieur L. . . . salarié de la société . . . est devenu en outre commanditaire de cette entreprise après avoir souscrit aux dispositions de ses statuts aux termes desquelles l'apport en capital se fait par voie exclusive de retenues sur les appointements et salaires; que si, en vertu desdits statuts, les sommes litigieuses ont été retenues sur les salaires du sieur L . . . pour être portées à un compte bloqué, cette indisponibilité résultait d'un acte volontaire du requérant, lequel constituait un acte de disposition; qu'ainsi c'est à bon droit que les sommes dont s'agit ont été comprises dans les bases de l'impôt sur le revenu des personnes physiques (surtaxe progressive) à laquelle il a été assujetti au titre des années 1953 et 1957; que dès lors le requérant n'est pas fondé à soutenir que c'est à toit que le tribunal a rejeté ses demandes en décharge des impositions litigieuses;

Décide: Art. 1er: Les requêtes susvisées du sieur L. . . sont rejetées.

Considérant qu'en vertu de l'article 51 de l'Annexe III au Code général des Impôts, le versement forfaitaire de 5 % sur les salaires est, calculé sur le montant total brut des rémunérations effectivement payées, y compris la valeur des avantages en nature, avant déduction de la cotisation ouvrière de Sécurité sociale et des retenues pour la retraite;

Considérant qu'une fraction des sommes dues par la société requérante à titre de salaires pendant les années litigieuses a été inscrite au compte des bénéficiaires pour constituer une participation au capital de la société; que si les sommes dont s'agit ont ainsi reçu une affectation particulière, elles n'en doivent pas moins être regardées comme ayant été mises à la disposition des intéressés, et doivent, par suite, en vertu des dispositions susrappelées du Code général des Impôts, entrer en ligne de compte pour l'assiette du versement forfaitaire sur les salaires; que, dès lors, la société . . . n'est pas fondée à soutenir que c'est à tort que le Tribunal administratif a rejeté sa demande en restitution dudit versement:

Décide: Art 1er: La requête susvisée de la société . . . est rejetée.

I. — Ces deux affaires, concernant l'une, l'impôt personnel du salarié et l'autre,

le versement forfaitaire à la charge de l'employeur, intéressent les sociétés de type particulier qui associent leurs salariés à la formation de capital.

La formule reprend quelque extension de nos jours du fait des incitations du législateur (Ord. 7 janv. 1959 sur l'intéressement des travailleurs à l'entreprise).

II. — Lesdites affaires ont donné lieu de rappeler dans les conclusions ci-dessous, les variétés de la notion de «disposition» du revenu.

CONCLUSIONS DE M. LE COMMISSAIRE DU GOUVERNEMENT POUSSIERE

I. — *Requêtes nos 49.921 et 49.922.*

I. — Un salarié doit-il être regardé comme ayant «disposé», au sens des articles 12 et 156 du Code général des Impôts, de sommes qui lui sont dues mais qu'il n'a pas effectivement perçues?

A. — La question a été résolue pai l'affirmative à l'égard des sommes inscrites à un compte au nom de l'intéressé dans les écritures de l'entreprise lorsqu'il n'existe aucun obstacle de droit, ni de fait, à ce qu'il utilise les sommes ainsi tenues «à sa disposition» (Salaires: *21 avril 1958, n° 39.911 Bull. Cont. Dir., p. 287. — 8 déc. 1958, n° 35.463, Bull. Cont. Dir., 1959, p. 226. — 6 avril 1959, n° 41.887, Bull. Cont. Dir., p. 394.* — Bénéfices non commerciaux: *21 janv. 1959, n° 36.876, Bull. Cont. Dir., p. 263.* — De même, pour des revenus de capitaux mobiliers: *22 nov. 1937, n° 26. 086, R. O., p. 662*).

B. — Le revenu est également regardé comme ayant été à la disposition du contribuable lorsque celui-ci a volontairement renoncé à le percevoir: par exemple des salaires, notamment en raison de l'insolvabilité de l'entreprise (*28 nov. 1938, n° 63.276. — 21 juin 1961, n° 49.484*) ou des loyers (*15 déc. 1941, n° 65.208. Lebou. p. 219*).

On considère alors que le contribuable fait un acte «de disposition» du revenu.

C. — La présente affaire offre une situation voisine, I «affectation d'office»: avec l'accord: du contribuable, une fraction du salaire qui lui est dû est employée à la constitution d'un capital.

II. — Le sieur L . . . est à la fois ingénieur salarié et associé-commanditaire de la «Société des Ouvriers . . . », fondée en 1849 et prolongée pour une période expirant en 2040.

A. — D'après les statuts de cette société, les employés peuvent être admis comme adhérents, les adhérents peuvent être admis comme novices, et les novices peuvent être admis comme sociétaires. Ces diverses catégories de membres sont désignées à l'article 1er comme de «simples bailleurs de fonds». En réalité, les statuts réglementent étroitement ces structures.

Les membres de la société deviennent porteurs de parts d'inérêt. Pour chacun d'eux, la part «se forme exclusivement . . . par des retenues faites sur ses appointements» (art. 32).

Ces sommes peuvent-elles être laissées en dehors de l'assiette de la surtaxe progressive?

B. — Elles ne peuvent certainement pas être comprises parmi les charges déductibles visées à l'article 83-1°, car ce ne sont pas des «retenues pour la retraite» au sens de ce texte. Le requérant n'invoque d'ailleurs pas cette disposition.

C. — Le requérant soutient qu'il n'a pas eu la disposition des retenues pour constitution des parts de capital, car ces sommes sont obligatoirement prélevées sur ses appointements en vue de l'exécution de l'apport auquel il a souscrit.

Il ne pourrait en être remboursé qu'en cas de démission, licenciement ou décès. En dehors de ces hypothèses, il ne dispose pas desdites sommes.

III. — Messieurs, cette prétention ne pourrait être admise que si l'initiative du blocage des sommes dues au salarié émanait de l'entreprise. Par exemple, lorsque celle-ci prévoit l'attribution de primes qui ne seront servies

à l'intéressé qu'après la cessation de son emploi et à condition qu'il se conforme à certains engagements (*4 déc. 1931, n° 78.780*).

A. — En l'espèce, l'initiative est venue du salarié. Il a choisi de devenir sociétaire par l'acquisition d'une part de capital et le montant de cet apport est payable par prélèvements sur son salaire. Il n'y a pas de différence entre cette situation et celle de l'achat à crédit par paiements échelonnés. L'affectation donnée aux sommes prélevées est un mode d'emploi du revenu.

B. — Pour exonérer ces sommes, il faudrait une disposition expresse du type de celle de l'ordonnance du 7 janvier 1959 sur l'intéressement des salariés. Cette législation prévoit notamment la distribution d'actions en franchise d'impôt. Mais c'est dans des conditions réglementées par des textes.

Le contribuable doit être regardé comme ayant disposé du revenu litigieux. Il n'est pas fondé à demander l'annulation du jugement et la décharge de l'imposition supplémentaire contestée.

Nous concluons au rejet de la requête.

II. — *Requête n° 49.310.*

I. — Le versement forfaitaire prévu à l'article 231 à la charge des employeurs est dû sur «les sommes payées à titre de traitements et salaires, indemnités et émoluments, y compris la valeur des avantages en nature».

L'article 51 de l'Annexe III définit de même la base du versement forfaitaire comme «le montant total des rémunérations effectivement payées à l'ensemble de leur personnel y compris la valeur des avantages en nature».

Doit-on regarder comme des sommes effectivement payées celles qui sont retenues sur le salaire en vue de l'acquisition, de parts de capital, dans les conditions que nous avons exposées précédemment au sujet de l'impôt personnel du salarié?

II. — Le Tribunal administratif a répondu par l'affirmative. Il raisonne par analogie: de même, dit-il, que les sommes dues au salarié, mais laissées en compte par ce dernier dans les écritures de la société, doivent être regardées comme payées, de même les sommes litigieuses qui sont placées pour le compte du salarié en l'acquisition de parts dans la société.

A. — La solution nous paraît conforme à la nature de l'opération, les sommes litigieuses reçoivent l'emploi désigné à l'avance par le salarié.

D'après votre jurisprudence, l'inscription à un compte courant équivaut un paiement effectif. En l'espèce, cette inscription est immédiatement suivie du virement à un autre compte désigné par l'intéressé, c'est-à-dire d'un acte de dispisition de sa part.

La société n'est pas fondée à demander la réstitution du versement forfaitaire effectué par elle sur l'incitation de l'Administration.

B. — En outre, nous observons que même s'il s'agissait d'une attribution d'actions faites par la société à sa propre charge, ce serait un avantage en nature au sens du texte, sous réserve de ce que nous avons dit des exonérations prévues par l'ordonnance du 7 janvier 1959.

C. — Enfin, il ne fait pas de doute que les sommes litigieuses peuvent être comprises dans les frais généraux de l'entreprise sous la rubrique des salaires: elles doivent donc en contre-partie supporter le versement forfaitaire.

Source: *Droit Fiscal* 8-12-1961

IV

REVIEWS — COMPTES RENDUS

ARGENTINE

WILLIAM FRITHE PALMER: *The Argentine Income-Tax Guide,* published by Palmer Editorial, Buenos Aires; 150 p.p. Obtainable from W. Frank G. Palmer 25 De Mayo 179-OF. 313 Buenos Aires, Argentine, price $ 20.

The Conference on Tax Administration recently hold in this City was the first step in a joint programme on taxation, sponsored by the Organization of American States and the United Nations Economic Commission for Latin America, with the participation of the Inter-American Development Bank and the cooperation of the Harvard Law School International Programme in Taxation.

During the course of the various meetings, it was very clearly stressed by participants and observers alike, in their free exchange of problems and solutions, that there is a lack of adequate codes and compilations embodying the current tax rules and regulations of most Latin American Countries.

Mr. Palmer's Argentine Income Tax Guide constitutes a comprehensive study of this tax. It is the first time that the Argentine income-tax law has been annotated with the respective regulations and this translation, with its easy-to-find way of placing each article of the latter together with the cross-indexes provided therein is no doubt a sound contribution towards the goal of eliminating those barriers to adequate tax information.

Professor Willam Sprague Barnes, American economist, Executive Director of the OEA. ECLA, IDB tax programme and Assistant Dean of the Harvard University Law School Programme; professor Joseph P. Crockett, American lawyer and Fiscal Consultant to the Panamerican Union and Richard M. Duwavran, Argentine Public Accountant and well known local consultant have written the prefaces to this Tax Manual and thoroughly recommend it.

AUSTRALIA

Report of the Commonwealth Committee on Taxation 1959-1961. Canberra 1961. 185 pp.

The main task of the Commonwealth Committee on Taxation, as can be deduced from this report, submitted to the Treasurer of the Commonwealth, has been to examine the existing laws of the Commonwealth relating to taxation on income, and the operation of those laws, for the purpose of ascertaining any anomalies, inconsistencies, unnecessary complexities and other similar defects that exist in, or arise out of the operation of those laws; to formulate proposals for remedying those anomalies, inconsistencies, complexities and other defects and for simplifying those laws; and to enquire into any matters relating to the taxation laws of the Commonwealth, other than the laws relating to duties of Customs or of Excise that are, from time to time, referred to the Committee by the Treasurer of the Commonwealth.

Butterworth's Complete Taxation of Income Service. Butterworth & Co. (Australia) Ltd., 6-8 O'Connell Street, Sydney.

In *Bulletin* XIV p. 350 a review was published of *Gunn's Commonwealth*

Income Tax Law and Practice.

The Service Volume not only contains supplementary sheets for this handbook, but also *Amending Acts*, the monthly issues of the periodical *Current Taxation*, the *Australian and New Zealand Income Tax reports* and *the Commonwealth taxation Board of Review decisions*.

The following supplements have been received:

Australian and New Zealand Income Tax Report, Volume 8, Advance Part 8;

Current Taxation Volume XIV, No. 5;

Commonwealth Taxation Board of Review Decisions, Volume 10, Advance Part 4 and 5.

These supplements consist of a number of sheets which bring the book up-to-date.

AUSTRIA

MAXIMILAN KAMPLER: *Forstwirtschaftliche Steuerfragen.* Herausgegeben vom Hauptverband der Wald- und Grundbesitzerverbände Österreichs, Wien, I., Johannesgasse 15. Eigenverlag Dr. Maximilian Kampler, Graz, Wetzelsdorf, Wetzelsdorferstrasse Nr. 120. 288 S.

Dieses Buch behandelt die folgenden forstwirtschaftlichen Steuerfragen: Einheitsbewertung; Vermögensteuer; Umsatzsteuer; Einkommensteuer; Körperschaftsteuer.

ERNST FRITSCH: *Das Recht der Einkommensteuer* (ohne Lohnsteuer). Gesetze, Verordnungen und Erlässe (insbesondere Einkommensteuergesetz 1953 und Novellen dazu mit gelegentlich Nachträgen zur Körperschaftsteuer). Ergänzungslieferung, no. 27, 1961. Verlag Peter Linde, Dominikanerbastei 10, Wien I.

Eine Würdigung dieser nützlichen Loseblattsammlung des österreichischen Einkommenrechts ist im *Bulletin* XI, S. 121 erschienen.

Der 27. Nachtrag bringt das Werk auf den Stand vom Anfang des Jahres 1961.

BELGIUM

Le Guide Fiscal Permanent, publié sous la direction de GASTON van den AVYLE. Editions Vioburo 7, Cantersteen, Bruxelles I.

Cet ouvrage de 3500 pages mobiles, avec mises à jour paraîssant mensuellement sur feuilles mobiles interchangeables, contient tous les impôts: impôts sur les revenus, de guerre, sur le capital; droits d'enregistrement, de succession et de timbre; taxes de transmission, de luxe, etc. Toutes formalités fiscales, réclamations, déclaration, etc. Jurisprudence, commentaires, circulaires administratives, textes légaux, coordonnés. La mise à jour 228 d'octobre 1961 a paru.

Jurisprudence Fiscale et Sociale. Publiée par Documentation juridique et fiscale A. van der Leest, 343, Avenue des Pagodes, Bruxelles II.

Le supplément no. 9 de cette documentation sur la jurisprudence fiscale belge a paru.

BERMUDA

APPLEBY, SPURLING & KEMPE: Barristers-at-Law. Reid House, Reid Street, Hamilton, Bermuda. 1961.

A Memorandum on the formation of companies, partnerships and trusts in Bermuda. 1961, 15, pp.

This is the fourth edition of a Memorandum which was first prepared by the authors in 1954. Previous editions have dealt solely with the incorporation of exempted companies. In the new one are added sections on exempted partnerships and Bermuda trusts. The Memorandum breaks down into four sections: Incorporation of companies, Formation of partnerships, Formation of trusts, General information.

CANADA

STEWART FYFE: *Municipal Assistance to Location of Industry.* A Canadian Study of Tax Concessions and other inducements. A joint publication of the Institute of Public Affairs of Dalhousie University and the Canadian Federation of Mayors and Municipalities. 36 pp.

This study of the Dalhousie Institute of Public Affairs is a kind of handbook on the ways and means of industrial promotion. It is an objective study based on a field analysis of the practices and procedures of a selected but representative group of Canadian municipalities and on information gained from interviews with industrial executives, municipal officials and persons engaged in industrial promotion work. It goes beyond theory and described the actual methods employed and the results these methods produced. It also outlines the legislation in the various provinces governing tax concessions and other inducements.

J. HARVEY PERRY: *Taxation in Canada.* Sponsored by the Canadian Tax Foundation. University of Toronto Press. Third edition, 1961. 415 pp.

Taxation in Canada is the only volume to present under one cover a complete description of the Dominion, provincial and municipal tax structure in Canada. The principal tax sources at the three levels of government are described briefly and attractively with enough detail to be of value to the student or expert, but at the same time enough attention to broader aspects to be of interest to the general reader.

In the description of the present Dominion taxes particular attention is devoted to the income tax, but there are also chapters on death duties, the tariffs, the sales tax, and on the excise taxes and duties. Provincial taxes discussed in detail include corporation taxes, gasoline, sales and other consumption taxes, liquor and motor-vehicle taxes, succession duties, and revenues from the public domain, including forestry and mining. Other chapters deal with municipal property tax and sources of local revenue. In each case the description covers the tax structure in Newfoundland. Of equal interest also are the chapters dealing with the enactment and administration of the tax laws.

As a result of the changes which have been made in Canadian Tax System during the last eight years, there are few pages of this third edition of Taxation in Canada that have not been altered in some way in comparison with the preceding editions. Everything in this book has been brought up-to-date to September 1961.

EUROPE

De Euromarkt in de praktijk (The European market in practice). Edited by Drs. Th. HIJZEN a.o. N. Samson N.V., Alphen aan den Rijn.

A review of this loose leaf book on the European market was published in *Bulletin* XII, p. 271. The *Supplements* 53 and 54 have appeared.

Verdrag tot oprichting van de Europese Economische Gemeenschap. (Euromarkt) Edited by Dr. G. H. J. ABELN a.o. AE. E. Kluwer, Deventer. *Release No. 13* has appeared. Price f 5.90.

Regelingen Euromarkt, handboek betreffende de Europese Economische Gemeenschap, onder redactie van Mr. Herman H. Maas en Prof. Dr. J. Kymmel. Vermande Zonen - Uitgevers - IJmuiden.

A review of this loose-leaf book dealing with the organisation and the activity of the European Economic Community has been published in *Bulletin* Vol. XV p. 373-374. Supplement 35 has appeared.

FRANCE

L. REBOUD: *Systèmes fiscaux et marché commun.* Sirey, 22, Rue Soufflot, Paris (Ve). 1961. 374 pp.

L'ouvrage de M. Louis Reboud montre l'importance capitale que revêt pour la constitution du Marché Commun la diversité des systèmes fiscaux, soulignant par là que toute tentative de mise en route d'un marché européen ne peut ignorer les distorsions de concurrence et les incompatibilités de structure, résultant de systèmes fiscaux créant des différences de structures trop négligées par les économistes. Un des mérites de ce travail est de montrer qu'aujourd'hui, en raison de la pénétration de toute l'activité économique par la fiscalité et eu égard à l'importance du prélèvement fiscal devenu facteur de rigidité des structures et des prix, le grand problème de l'instauration d'un marché européen, n'est pas seulement de nature économique mais aussi de nature financière et fiscale.

M. Louis Reboud montre d'ailleurs combien il importe de ne pas se laisser tromper par des mesures apparemment faciles, telle l'harmonisation des charges fiscales recherchée par des voies obliques et insuffisantes, comme l'action par le change ou les droits compensateurs. La coordination des politiques fiscales constitue une solution plus élaborée, susceptible d'apporter des résultats tangibles en moyenne période. Cependant, pareille politique réagit sur les structures économiques et sociales à tel point qu'elle peut créer de nouvelles distorsions, plus graves encore que celles que l'on se proposait d'éliminer. Aussi convient-il de se demander si l'on ne doit par aller plus loin.

Tarifs Fiscaux 1961, publiés dans No. 704 du 8 novembre 1961, de la Revue Fiduciaire, Feuillets hebdomadaires d'information, 51, Rue de la Chaussée-d'Antin, Paris (9e).

Cette publication contient des tarifs fiscaux à jour au 1er novembre 1961, relatifs aux impôts directs, droits d'enregistrement, droits de timbre et taxes sur le chiffre d'affaires.

LES PUBLICATIONS FRANCIS LEFEBVRE, 15 Rue Viète, Paris (17e): *Documentation practique des contributions indirectes.* Les envois Nos 1-3 de 1961 contiennent des mises à jour d'un certain nombre de séries concernant ces matières.

Documentation pratique de securité sociale et de législation du travail L'envoi No. 3 de 1961 a été reçu.

GERMANY

Kaufmann GUENTHER SCHULZ und HANS BERNHARD GRAF SCHWEINITZ: *Massnahmen zur Erleichterung der Ausfuhr in den Benelux-Ländern, Frankreich und Italien.* Heft 6 der Sammlung „Aussenhandel und Wirtschaft" Herausgeber Professor Dr. Karlrobert Ringel. Erich Schmidt Verlag. 1961. 178 S.

Der Leiter des EWG-Länder- und Fachreferates für Aussenhandelsförderung in der Bundesstelle für Aussenhandelsinformation, Dipl.-Kfm.

Schulz, und sein Vorgänger, Dr. Graf Schweinitz, geben mit dieser Veröffentlichung einen Überblick über alle wesentlichen ausfuhrerleichternden Massnahmen der Partnerstaaten der Bundesrepublik Deutschland innerhalb der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft und bieten damit dem Wirtschaftspraktiker die Möglichkeit, sich über diesen Fragenkomplex zu informieren. Ausserdem kann die Schrift demjenigen als Arbeitsunterlage dienen, der sich mit der aktuellen Frage auseinandersetzen muss, in welchem Umfang die dargestellten Massnahmen mit den EWG. — Vertragsbestimmungen zu vereinbaren sind. Die Darstellung gibt den Stand der Massnahmen bis zum 1. Juni 1961 wieder.

Steuer-Fundhefte, Leitsätze der Entscheidungen - Literaturübersicht - Nachweis der Gesetze und Verwaltungsvorschriften. Band VIII: 1960. Bearbeitet von Herbert Ziemer, Heinz Kalbhenn, Dr. Günther Felix. C.H. Beck'sche Verlagsbuchhandlung, München und Berlin 1961. 300 S.

Die Steuerfundhefte haben ihre Aufgabe bisher in vorbildlicher Weise erfüllt. Die sachgemässe Gliederung, die ebenso knappe wie inhaltsreiche Zusammenfassung, nicht zuletzt auch die Stichwortverzeichnisse haben sie zu einem dem Praktiker wie dem Theoretiker unentbehrlichen Arbeitsinstrument gemacht. Sie sind aus der Literatur des Steuerrechts nicht mehr wegzudenken.

Der Jahresband 1960 entspricht in seiner Gliederung im wesentlichen dem hervorgehenden Band. Das Stichwortverzeichnis, das in den vorhergehenden Jahren zu einem die bisherigen Bände umfassenden Gesamtregister erweitert worden war, beschränkt sich mit diesem, ein neues Jahrzehnten beginnenden Band auf das Jahr 1960. Die Stichwortverzeichnisse der folgenden Bände werden zusammen mit dem Verzeichnis dieses Jahres zur Arbeitserleichterung wiederum zu einem Gesamtregister vereinigt werden. Das Schwergewicht des Fundheftes liegt jedoch im Textteil (Fundstellen) und nicht im Stichwortverzeichnis. Dieses hat lediglich ergänzenden Charakter.

Das deutsch-niederländische Doppelbesteuerungsabkommen vom 16. Juni 1959, im Auftrage der Deutsch-Niederländischen Handelskammer, Den Haag-Düsseldorf, erläutert von Dr. Eugen Langen, unter Mitarbeit von J. C. L. Huiskamp, Justus Alenfeld und Dr. Margrit Vedder. Eigenverlag der Deutsch-Niederländischen Handelskammer, Düsseldorf, Leopoldstrasse 9. Den Haag, Jan van Nassaustraat 3. 1960. 94 S.

Die Wiedergabe des deutsch-niederländischen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, versehen mit einer kurzen Einführung und ausführlichen Erläuterungen, welche die Deutsch-Niederländische Handelskammer übergibt, stellt eine Fortsetzung der vor einiger Zeit begonnenen Schriftenreihe der Kammer dar.

Da sich das Abkommen in fiskalischer Hinsicht in zwei Ländern mit verschiedenartigen Steuersystemen auswirken wird, kam es dem Herausgeber darauf an, diese Auswirkungen jeweils in der Sicht sowohl des einen als auch des anderen Landes zu beleuchten. Dass die Schrift auf den Bedarf der Praxis abgestellt ist, kommt auch in dem besonders sorgfältig und umfangreich gestaltenen Index zum Ausdruck.

Rudolf Krüger: *Die Berücksichtigung der Haftungsverhältnisse bei der Rechnungslegung der Aktiengesellschaft.* Verlagsbuchhandlung des Instituts der Wirtschaftsprüfer GmbH., Düsseldorf. 1961. 75 S.

Der vorliegende Band ist eine Hausarbeit für das Wirtschaftsprüferexamen, für die das Thema lautete: Prüfungsaufgaben des Abschlussprüfers gegenüber den aus der Jahresbilanz ersichtlichen und nicht ersichtlichen Haftungsverhältnissen einer Aktiengesellschaft. Der Umfang dieser Untersuchung

ist durch die Prüfungsrichtlinien begrenzt. Trotz der notwendigen Straffung des Stoffes wurde jedoch den wesentlichen Fragen dieses Themenkreises ausreichenden Raum gewidmet.

GÜNTER TESKE und Dr. MAX TROLL: *Das Jahressteuergesetz 1961.* (Steueränderungsgesetz 1961 vom 13. Juli 1961). Fachverlag für Wirtschafts- und Steuerrecht Schäffer & Co. GmbH., Stuttgart. 1961. XII + 130 S. DM. 8.50.

Wie schon mit den Steueränderungsgesetzen der vorangegangenen Jahre der Fall gewesen ist, ist auch das diesjährige unter ein bestimmtes Ziel gestellt. Dem StÄndG 1961 ist als solches Ziel vornehmlich ein gesellschaftpolitisches, die steuerliche Entlastung des Mittelstandes und die Förderung der Eigentumsbildung in möglichst breiten Bevölkerungsschichten, gesteckt.

Stärker noch als in den früheren Jahren tritt im diesjährigen Änderungsgesetz jedoch der Charakter eines Sammelgesetzes für alle Änderungen und Ergänzungen des materiellen und formellen Steuerrechts hervor.

Die Verfasser geben in dieser Schrift eine Unterrichtung über das gesamte Gesetzgebungswerk und seine Motive, sowie Erläuterungen der Änderungen und Ergänzungen im einzelnen. Der Text des Steueränderungsgesetzes 1961 ist in vollem Wortlaut enthalten.

WOLFGANG HIPPE: *Die Änderung und Berichtigung von Steuerbescheiden.* Verlagsbuchhandlung des Instituts der Wirtschaftsprüfer GmbH., Düsseldorf. 1961. 215 S.

Die Gedanken der vorliegenden Arbeit sollen der Erhaltung und Förderung der rechtssystematischen Ordnung des Steuerwesens im Rechtsstaat dienen. In diesem Werk wird der Fragenkomplex der Rechtskraftwirkung, also der Änderung und Berichtigung von Steuerbescheiden nach Eintritt deren Rechtskraft ausführlich behandelt. Besonders eingehend hat sich der Autor der Bedeutung der Berichtigungsvorschriften der §§ 92 Abs. 3 und 222 AO entsprechend diesem Gebiet gewidmet. Alle mit dem Thema zusammenhängenden Fragen sind systematisch dargestellt und zu noch nicht hinreichend geklärten Fragen wurde Stellung genommen. Die vorliegende Schrift wird als Spezialkommentierung eines bedeutungsvollen Teils der AO vor allem den Bedürfnissen der Praxis dienen und wird den Angehörigen der steuerberatenden Berufe, der Finanzverwaltung, den Steuerbearbeitern in der Wirtschaft und allen übrigen Interessenten sehr von Nutzen sein, wenn es bei ihrer Arbeit um die Auseinandersetzung mit dem Problem der Rechtskraft als Ausdruck der Rechtssicherheit auf dem Gebiet des Steuerrechts geht.

Die Prüfung des Jahresabschlusses. Handbuch für Studium und Praxis, ausgearbeitet von der Kommission für Buchprüfung der U.E.C. Veröffentlichungen der Union Européenne des Experts Comptables, Economiques et Financiers (U.E.C.), 54 Rue St. Lazare, Paris. Verlagsbuchhandlung des Instituts der Wirtschaftsprüfer GmbH., Düsseldorf. 1961. 186 S.

Dieses Handbuch ist ein Gemeinschaftswerk, an welchem etwa 12, in ihren Ländern als Prüfer praktisch tätige Kollegen während beinahe 6 Jahren mit Unterbrüchen gearbeitet und versucht haben, die besten von den an verschiedenen Orten gemachten Erkenntnissen und angewendeten Methoden zu einem harmonischen Ganzen zu verschmelzen. Gleichzeitig ist die Grundlage für eine wirklich europäische Revisionslehre geschaffen worden, zweifellos geeignet, bei der wachsenden europäischen Wirtschaftszusammenarbeit, welche sich mehr und mehr auch durch den internationalen Kapitalaustausch auszeichnet, wertvolle Dienste zu leisten. In der Tat kann nur eine Vereinheitlichung der Grundsätze der Prüfungsdurchführung und Ergebnisausle-

gung, wie sie im vorliegenden Handbuch dargestellt ist, den über die Landesgrenzen hinweg investierenden Unternehmern jene für den Abschluss solcher Verträge unerlässliche Beruhigung vermitteln und sie in die Lage versetzen, das weitere Schicksal solcher Investitionen zu verfolgen. Somit stellt also dieses U.E.C. Handbuch in seiner deutschen und französischen Ausgabe den gemeinsamen Nenner dar, welcher bisher den europäischen Wirtschaftsprüfern und ihren Auftraggebern gefehlt hat.

Schnellkartei des deutschen Rechts bzw. des Steuerrechts. Reihe III. Verlag Dr. Otto Schmidt, Ulmenallee 96-98, Köln-Marienburg.

Diese Sammlung bringt die vollständigen amtlichen Texte einschl. der ergänzenden Bestimmungen und der dazugehörigen Nebengesetze. Fussnoten unterrichten über das Werk durch schnellste Berücksichtigung etwaiger Gesetzesänderungen stets auf dem neuesten Stand.

Die Lieferungen 103 *und* 106 sind erschienen.

CARL HERMANN, GERHARD HEUER, ARNOLD HEINING und OTTO VON SCHILLING: *Kommentar zur Einkommensteuer einschl. Lohnsteuer und Körperschaftsteuer*. Verlag Dr. Otto Schmidt, Ulmenallee 96-98, Köln-Marienburg.

Neben der gründlichen Behandlung des Stoffes liegt der besondere Vorteil dieses führenden Praktiker-Kommentars darin, dass seine Verfasser als Berater in der täglichen Praxis stehen und die Nöte der Wirtschaft kennen. Auch bei Änderungen im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht ist das Werk mit seiner bewährten Loseblattform stets auf dem neuesten Stand von Gesetzgebung und Rechtsprechung. *Lieferung* 47 ist erschienen.

Steuertarife sämtlicher Steuergesetze. 14. Auflage, Verlag der Steuertarife, P. Wachsmann, Mönchen-Gladbach. *10. Ergänzungslieferung*. Stand: 1. November 1961.

Obengenanntes Werk wurde im „*Bulletin*" XV, S. 295 besprochen. Die 10. Ergänzungslieferung bringt den Stand auf den 1. November 1961.

GEORG STRICKRODT: *Das Subventionsthema in der Steuerpolitik unter besonderer Berücksichtigung der Stellung der Landwirtschaft*. 1960. 112 S. Duncker & Humblot, Berlin-München.

Die begrifflichen Kennzeichnungen und die zirkulationswirtschaftlichen Methoden sind auf den mit dem Subventionsthema bezeichneten Gebieten noch so wenig entwickelt, dass mit einer Klärung der Sachverhalte zwar energisch, aber bei der grossen Bedeutung des Themas für das öffentliche Bewusstsein zunächst erst einmal Schritt für Schritt vorzugehen ist. Ein verhältnismässig leicht abgrenzbarer und zu durchleuchtender Bereich des allgemeinen Subventionswesens scheint der bestimmter steuerlicher Begünstigungen zu sein. Dabei sind es insbesondere die in den öffentlichen polemischen Auseinandersetzungen beim Bereich der Landwirtschaft ins Auge gefassten speziellen Begünstigungstatbestände, die einer finanzwirtschaftlichen Untersuchung besonders leicht zugänglich zu sein scheinen.

Angesichts dieser Sachlage kommt es vor allem darauf an, das seinen realen Sachverhalten nach keineswegs eindeutige Problem der Subventionierung durch eine kritische Behandlung möglichst so klar abzugrenzen, dass man es damit auch politisch in den Griff bekommt.

MAX HENZE: *Die GmbH & Co Kommanditgesellschaft*. Ihre Errichtung und ihre wirtschaftliche und steuerliche Bedeutung. 5., neubearbeitete Auflage, 88 S. Muth'sche Verlagsbuchhandlung, Stuttgart.

Während die GmbH & Co früher oft nur aus steuerlichen Rücksichten gegründert wurde, ist mit der Entwicklung der wirtschaftlichen Verhältnisse die GmbH & Co immer mehr auch unter allgemein gesellschaftsrechtlichen Gesichtspunkten interessant geworden. Die Kommanditgesellschaft mit einer GmbH als Komplementärin macht es z.B. möglich, die Vorteile der Personengesellschaft wahrzunehmen und die Nachteile der Kapitalgesellschaft weitgehend zu vermeiden. Die verständlich geschriebene Broschüre ist geeignet, bei der Wahl der rechten Unternehmensform Vorteile und Nachteile klar zu erkennen. Besondere Schwerpunkte bilden die möglichen Formen des Gesellschaftsvertrags und das Rechtsverhältnis der Gesellschaften untereinander, die bei der Gründung einer GmbH & Co entstehenden Steuern und die für die laufende Besteuerung in Betracht kommenden Steuerarten des Unternehmens und der Beteiligten. Interessant und aufschlussreich sind die zahlreichen Beispiele, an denen die Bedeutung und Zweckmässigkeit der GmbH & Co aufgezeigt werden, insbesondere die Einsatzmöglichkeit bei Familienunternehmen bei den Fragen der Nachfolge im Unternehmen oder in der Erbfolge.

OTTMAR BÜHLER: *Steuerrecht der Gesellschaften und Konzerne.* 3. neubearbeitete, erweiterte Auflage mit einem Anhang: Konzerngestaltungen und 21 Schaubildern. 1956. XXIII und 351 S. Verlag Franz Vahlen GmbH., Berlin und Frankfurt a.M.

Die 3. Auflage stellt ein völlig neues Buch dar. Die hervorragende Beurteilung und die schnelle Verbreitung des Werkes zeigen, dass sich Bühlers „Steuerrecht der Gesellschaften und Konzerne" einen würdigen Platz neben seinem „Bilanz und Steuer" errungen hat. Es sind vor allem zwei Tendenzen, die der Neuauflage ihr Gepräge geben, auch schon rein äusserlich in einer Umfangserweiterung des Werkes auf das Anderthalbfache zum Ausdruck kommen: die fortschreitenden Konzentrationsbewegung und die Zunahme der internationalen Verflechtungen.

Die erstere Tendenz hat zu einem erheblichen Ausbau des Konzernsteuerrechts geführt, das mit seinen zahlreichen Schaubildern jetzt noch weit mehr als bei der Vorauflage zugleich eine Einführung in das Konzernrecht überhaupt darstellt.

Der zweiten Tendenz wird Rechnung getragen durch eine Erweiterung von grundsätzlicher Art, und zwar durch die Einführung eines dritten Teiles: Überblick über die Gesellschaftstypen in USA, England, Frankreich, Italien und ihre Besteuerung.

Das Gesellschaftsrecht wird immer mehr vom Steuerrecht her beeinflusst. Für die verantwortlichen Stellen in der Wirtschaft ergibt sich daraus die Notwendigkeit, sich über die Entwicklung und den neuesten Stand der Verhältnisse eingehend zu unterrichten.

Vor allem auch der zweite Teil, der sich mit dem Steuerrecht der Konzerne und sonstigen Unternehmenszusammenschlüssen befasst, wird in weiten Kreisen besonderes Interesse finden. Ausführlich sind hier behandelt: Konzerne und Interessengemeinschaften, Kartelle und Syndikate und die so wichtigen losen Formen von Unternehmenszusammenschlüssen, wie Zweckgemeinschaften, Arbeitsgemeinschaften, Konsortien und Gemeinschaftsgründungen. An Hand von Beispielen und Schaubildern werden am Schluss dieses Teiles die Konzerngestaltungen besprochen.

Die Betrachtungen auf diesem Gebiet sind — obwohl die Steuertarife sich nach dem Erscheinen des Werkes im Jahre 1956 erheblich geändert haben — nach wie vor von grosser Bedeutung.

GÖRBING: *Die Wohnungsbauprämie.* 56 Seiten. Industrie-Verlag Carlheinz Gehlsen GmbH, vorm. Spaeth & Linde, Heidelberg.

Der Referent für das Wohnungsbau-Prämiengesetz im Bundesfinanzministerium, Ministerialrat Görbing, hat in dieser Veröffentlichung der Schriftenreihe „Steuerkommentare von Beamten des Bundesfinanzministeriums" das wiederholt geänderte Gesetz in der jetzt gültigen Fassung vom 25.8. 60, die Durchführungsverordnung vom 23.6.61 und die Richtlinien vom 5.1. 1961 ausführlich erläutert. Um die einkommensteuer- und lohnsteuerpflichtigen Kreise, denen die Abzugsfähigkeit der Sonderausgaben zunächst keinen Anreiz zu besonderen Sparleistungen für die Schaffung neuen Wohnraums oder für eine anderweitige Förderung des Wohnungsbaues gab, anzusprechen, wurde ein vom Besteuerungsverfahren losgelöstes System der Prämiengewährung entwickelt. Dieses bietet den Beziehern kleinerer Einkommen eine angemessene steuerliche Vergünstigung, ist aber auch für solche Personen interessant, die die Höchstbeträge für andere Sonderausgaben bereits ausgeschöpft haben.

Das Einkommensteuergesetz, nach dem Stande vom 1. Mai 1961, samt den wichtigsten Nebengesetzen, Durchführungsbestimmungen und Erlässen. Herausgegeben und mit Anmerkungen versehen von Dr. Karl Dollak, Dr. Egon Bauer und Dr. Emmerich Simon. Dritte Auflage. Im Selbstverlag der Verfasser. Mai 1961. 302 S.

Zur Erleichterung für die Steuerrechtspraktiker aller Berufszweige wurde schon im Jahre 1955 mit der ersten Auflage dieser Textausgabe bezweckt, alle dem Inhalt nach zusammengehörenden Bestimmungen übersichtlich darzustellen, u. zw. ohne Rücksicht auf die jeweilige Art der Rechtsquelle. Gleichzeitig sollten aber auch für den Leser ohne besondere Mühe die unterschiedlichen Regelungen innerhalb der einzelnen Veranlagungsperioden durch möglichst auffällige Hinweise und Gegenüberstellungen leicht erkennbar sein.

Um diesem beabsichtigten Ziele möglichst nahe zu kommen, wurde die schon in den ersten beiden Auflagen angewandte Darstellungsweise nunmehr folgendermassen weiterentwickelt:

Zunächst wird der Gesetzestext in der am 1. Mai 1961 geltenden Fassung in Fettdruck wiedergegeben. Nach abgeänderten oder neu eingefügten Bestimmungen bringen Anmerkungen in Kleindruck Hinweise auf den Wirksamkeitsbeginn der neuen Fassung sowie die Texte aller ab 1958 geltenden früheren Fassungen. Um diese Hinweise möglichst auffällig zu machen, werden die Anmerkungen üblicherweise nicht am Ende eines Paragraphen, sondern bereits unmittelbar nach dem betreffenden Absatz gebracht.

STUTZ, BLENCKE U.A.: *Vertragsgestaltung und Steuerrecht.* 1961. 138 S. Veröffentlicht als Band 12 der Schriftenreihe *Steuer und Recht,* herausgegeben vom Institut für Steuerrecht der Rechtsanwaltschaft e. V. Industria-Verlagsbuchhandlung GmbH., Herne/Westfalen.

Jeder Steuerpflichtige kann zwischen mehreren möglichen Rechtsformen diejenige auswählen, die eine möglichst geringe Steuerbelastung zur Folge hat; vorausgesetzt, dass die Vertragsgestaltung in den Grenzen der gegebenen Gesetze liegt.

Regierungsdirektor Dr. Stutz behandelt das Thema, „Grenzen der Gestaltungsfreiheit" wie es sich aus der vorliegenden Rechtsprechung des BFH darstellt; Finanzgerichtsdirektor Dr. Blencke unterzieht § 6 Steueranpassungsgesetz — missbräuchliche Gestaltung — einer kritischen Betrachtung und Ministerialrat Dr. Steinberg untersucht das Thema im Hinblick auf die Gestaltung von Verträgen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter.

Die Grenzen der Wirtschaftsfreiheit sind auch im internationalen Recht zu berücksichtigen. Ziel der beiden Abhandlungen über deutsch-französische und deutsch-schweizerische Vertragsgestaltung ist es, darzustellen, welche rechtlichen Besonderheiten bei derartigen Vertragsgestaltungen zu beachten sind.

Die Hinweise und Anregungen von Dr. Féblot, Paris, legen die verschiedenen Rechtsauffassungen dar und geben eine interessante Übersicht über die Organisation des französischen Behördenaufbaus und der Vertretungsbefugnis von diesen Behörden.

Vom deutsch-schweizerischen Standpunkt aus untersucht Dr. Flüge, Basel, das Thema. Seine aus fundierten Kenntnissen des interkantonalen Rechts und des Doppelbesteuerungsabkommens Deutschland-Schweiz schöpfenden Ausführungen sind übersichtlich und prägnant. Sie geben zahlreiche wertvolle Anregungen für steuerbegünstigte und rechtlich zulässige Gestaltungsmöglichkeiten.

KLAUS TIPKE und HEINRICH WILHELM KRUSE: *Reichsabgabenordnung, mit Nebengesetzen (ohne Steuerstrafrecht)*. Taschenkommentar. 1. Band: §§ 1 - 227. 824 S. Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Köln-Marienburg, Ulmenallee 96-98.

Dieser neue AO-Taschenkommentar stellt für den unter ständigem Zeitdruck stehenden Steuerpraktiker ein handliches und dennoch umfassendes Orientierungsmittel dar. Er bietet auf geringem Raum erstaunlich viel Material und gibt an allen Schwarpunkten der AO eine Kurzkommentierung, die alles Unwesentliche beiseite lässt, aber doch über die höchstrichterliche Rechtsprechung hinaus auch das massgebende Schrifttum und die Entscheidungen der Finanzgerichte nicht nur zitiert, sondern verarbeitet.

Die Verfasser, die bereits durch zahlreiche scharfsinnige monographische Darstellungen in der Fachwelt starke Beachtung gefunden haben, gehen auf die verwaltungsrechtlichen Grundlagen zurück, von denen Enno Becker bei Schaffung der AO ausgegangen ist, und übertragen die inzwischen neu gewonnenen Erkenntnisse des Verwaltungsrechts auf das Steuerrecht. Damit ist ein Kommentar entstanden, der nicht ohne Einfluss auf die weitere Entwicklung des allgemeinen Abgabenrechts bleiben kann.

Dieser Band enthält die vollständige Kommentierung der §§ 1 - 227; durch das ausführliche Sachregister ist der 1. Band schon für sich ein geschlossenes Ganzes. Der 2. Band erscheint nach Verkündung der Finanzgerichtsordnung.

MAX TROLL: *Grundsteuer. Grundsteuergesetz und II. Wohnungsbaugesetz (§§ 92 ff) mit Durchführungsverordnung, Nebengesetzen und Verwaltungsanweisungen*. Verlag Franz Vahlen GmbH., Berlin und Frankfurt a/Main. 1961. 436 Seiten. Kommentar.

Durch zahlreiche Änderungen, die das Grundsteuergesetz in der letzten Zeit erfahren hat, ist dieser von einem ersten Sachkenner bearbeitete, der neuesten Rechtslage auf dem Gebiete des Grundsteuerrechts entsprechende Kommentar für die Praxis von besonderer Bedeutung.

Der Verfasser, der durch seinen grundlegenden Vermögensteuer-Kommentar und durch seine Mitarbeit an dem Kommentar Krekeler-Bewertungsgesetz, in Fachkreisen allgemein bekannt ist, hat in seinem neuen Werk nicht nur die Änderungen, die das Grundsteuergesetz durch das Bundesbaugesetz im Jahre 1960 und durch das Grundsteuer-Änderungsgesetz im Jahre 1961 erfahren hat, berücksichtigt, sondern bereits auch alle Änderungen, die sich nunmehr bei der Grundsteuer-Durchführungsverordnung und bei den Vorschriften des zweiten Wohnungsbaugesetzes über die Gewährung einer Grundsteuervergünstigung ergeben haben. Besonders eingehend werden die Vorschriften über die Erhebung der neueingeführten *Baulandsteuer* behandelt

Der Kommentar ist in dieser umfassenden und neuzeitlichen Bearbeitung von grösster Aktualität und von besonderer Wichtigkeit für die Wirtschaft und den Grundbesitz, für Finanzbehörden und Kommunalverwaltungen.

Juristen-Jahrbuch. 2. Band 1961/1962: Unter Mitarbeit des Deutschen

Juristentages, des Deutschen Richterbundes, des Deutschen Anwaltvereins, der Gemeinschaft des Deutschen Notariats und Angehörigen der juristischen Fakultäten und der Justizministerien. Herausgegeben von Ministerialdirektor Dr. GERHARD ERDSIEK. 324 S. Verlag Dr. Otto Schmidt KG., Köln, Marienburg, Ulmenallee 96-98.

Aus den zahlreichen positiven Besprechungen des 1. Bandes in der Fachpresse ist zu erkennen, dass der Gedanke des Juristen-Jahrbuches allgemein mit grosser Zustimmung aufgenommen worden ist. Auch für den 2. Band sind ausnahmslos Träger bekannter Namen aus den verschiedensten Sparten des Rechts als Autoren gewonnen worden. Noch stärker als im 1. Band ist die Behandlung von Einzelproblemen zugunsten einer konzentrierten und auch dem Nicht-Spezialisten verständlichen Darstellung der allgemeinen Entwicklung auf Teilgebieten zurückgetreten.

Nach einem Beitrag von *Conrad* zum 100. Todestag Savignys und einem Aufsatz des Präsidenten des Bundesverfassungsgerichts Dr. *Müller* über „Bundesverfassungsgericht und Wirtschaftsverfassungsrecht" folgen fundierte Übersichten über die Entwicklung auf dem Gebiete des Familienrechts (*Bosch*), der privaten internationalen Schiedsgerichtsbarkeit (*Bülow*), der Betriebsverfassung (*Herschel*), des Rechts der Familiengesellschaft (*Knur*), des Versicherungsrechts (Reimer *Schmidt*), der neueren deutschen Strafrechtsdogmatik (*Stratenwerth*) und des Beamtenrechts (*Ule*). *Marquordt* erläutert den gerade erst abgeschlossenen Bericht der Kommission zur Vorbereitung einer Reform der Zivilgerichtsbarkeit und *v. Stackelberg* macht kritische Ausführungen zur Reform des Strafprozessrechts.

Der Anhang hat gewisse Veränderungen und Zusätze erfahren. Als Ergänzung zur rechtsgeschichtlichen Tabelle des 1. Bandes werden die wichtigsten Ereignisse des Rechtslebens alljährlich, erstmalig in diesem Bande, nachgetragen. Die Übersicht über die Tätigkeit unserer Justizbehörden und über die Zusammensetzung der Richterschaft wird manchem ebenso willkommen sein, wie die Inhaltsangabe der oft nicht immer zugänglichen juristischen Festschriften. Die Personalien der Justizministerien und obersten Gerichte des Bundes und der Länder sowie der Mitglieder der juristischen Fakultäten sind auf den neuesten Stand gebracht worden.

GREAT BRITAIN

Chas. H. Tolley & Co., 33, Nottingham Place, London, W.1., have published the following pocket books dealing with taxation and compiled by KENNETH MINES and L. E. FEAVER: *Tolley's Income Tax Chart-Manual 1961/62* (46th Edition), 133 pp. Price 18/6d.

This year's edition is in the usual convenient form and incorporates in a condensed but wholly comprehensive manner all matters affecting income tax and sur-tax down to July 1961, including High Court decisions, (over 1,600 cases are referred to), changes in practice, concessions, etc. and the provisions of the Finance Act 1961 (as finally passed) regarding capital allowances for motor-cars, Double Tax relief, Schedule E assessments, sur-tax relief for earned income, etc. The indexing and ample cross-referencing give immediate access to the whole of the latest law and practice on any subject.

Tolley's Synopsis of Profits Tax, (25th Edition), 25 pp. Price 6/-d.

Both the current law and practice and the whole of the past legislation are dealt with in detail, with examples, together with all relevant High Court decisions.

Tolley's Synopsis of Estate Duty (12th Edition), 45 pp. Price 6/-d.

This useful pocket-sized summary of the law relating to a complicated subject-matter embodies the effect of all relevant statutory provisions, official practice concessions and decided cases (over 280 are referred to), down to July 1961, and covers every aspect of Estate Duty.

Tolley's Synopsis of Taxation in the Republic of Ireland, 14 pp. Price 2/6d.

The reductions in the rates of Irish income tax and surtax provided by the 1961 Finance Act, together with relief for open-cast mining, alterations in Corporation Profits Tax, etc., are incorporated in this (the 27th annual) edition together with a complete summary of Irish taxation law and practice down to July 1961.

Tolley's Synopsis of Taxation in the Channel Islands & Isle of Man. 22 pp. Price 6/-.

For each of the Islands Jersey, Guernsey (including Alderney and Herm) and Isle of Man, a very full statement is given of the law and administration, rates of tax, allowances and reliefs, computation of assessable income from every source, etc., etc. The information is up-to-date with the changes brought about by the 1961 Budgets in each case.

Current Law Income Tax Acts Service. Sweet & Maxwell, 11, New Fetter Lane, London, E.C. 4.

Release 66 of October 16th, 1961, has been published. It includes the effects of the Finance Act, 1961, on the Income Tax Act 1952, and other Acts; digests of some twenty-five recent cases, new regulations and double taxation conventions.

ITALY

Prof. Dott. UGO CALDERONI: *I Cento Anni della Politica dogonale italiana.* (A century of Italian Customs Policy). Cedam - Casa Editrice Dott, Antonio Milani, Padova. 1961. 244 pp.

An elaborate work on Italian customs policy, which covers a period of no less than a hundred years. A glance into its analytic index gives already an idea as to the enormous task which the author has performed in compiling this book.

It is divided into four parts each treating a certain period of development. Part one relates to the period from 1861 until 1878, whilst part two deals with the customs tariffs of 1878 and the tax agreements concluded between Italy and other countries before the first world war. Subsequent changes and new legal acts introduced between the first and the second world wars are treated in part three. The last part is devoted to the new developments of Italian customs policy after the second world war, presented in the light of European integration.

NETHERLANDS

HERMAN HOELEN: *De Economische Problematiek van de Biermarkt, in het bijzonder in Nederland.* (The Economic Problematics of the Beer Market, in particular regarding the Netherlands) Thesis Amsterdam. N.V. Drukkerij en Uitgeverij J. H. de Bussy, Amsterdam. 1961. 733 pp.

As the title suggests, the author of this book, written as a thesis for a doctor's degree, has dealt with the economic problematics of the beer market. In this systematic consideration of all related matters, special attention has been paid to the influence which the taxes exercise on the formation of prices. In particular problems relating to beer excise, turnover taxes and the so-called equalisation taxes have been discussed.

W. E. KREMER en L. ROELOFFS: *Inleidingen betreffende de belastingheffing van coöperatieve verenigingen volgens het ontwerp van wet op de vennootschapsbelastingen 1960.* (Introduction to the study of taxation of cooperative societies according to the Bill on the Company Tax 1960) No. 106 of the series "Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschappen", N. Samson N.V. Alphen aan den Rijn, 1961.

This publication is divided into two parts. In the first one Mr. W. E. Kremer sets out his views regarding the company tax which cooperative societies have to pay according to the Bill on the Company Tax 1960. The second part, entitled "The fiscal position of the cooperative societies in the light of the Bill on the Company Tax" is treated by Mr. L. Roeloffs.

H. N. J. KUIJER: *Belastingaftrek door Autokosten* (Deductions for tax purposes of motor-vehicle expenses) 3rd Edition 1961. Nederlandsche Uitgeversmaatschappij N.V., Leiden. 103 pages. Price f 3,25

In this booklet motorcar owners and all those who run a motorcar find all data, clearly classified which can lead to tax-savings. Without any doubt motorists will find in this guide many possibilities to save on the running of their cars.

A. J. WOELDERS: *Belastinggids voor de huizenbezitter* (Tax guide for the house-owner), 96 pp. Nederlandsche Uitgeversmaatschappij N.V., Leiden. Price f 3.25.

This booklet gives in a condensed form the most important fiscal provisions concerning houseowners. Special chapters are devoted to property taxes, land taxes and registration duties. It is an indispensable guide for houseowners and a useful handbook for practitioners.

H. G. HAGELEN: *Uw toekomstvoorzieningen en de fiscus* (Your provisions for the future and the fisc.) 176 pp. Nederlandsche Uitgeversmaatschappij N.V., Leiden. 5th Edition. 1961.

The great interest shown for this booklet has made a 5th edition necessary. Besides it has been prompted by the necessity to bring about some changes in the text, taking into account the latest court practice. In this manner the book has been brought up-to-date again.

N. W. A. VAN EIJK: *Van alles over de A.O.W. en A.W.W.* (All about Widows' and Orphans' Security). 94 pp. Nederlandsche Uitgeversmaatschappij N.V. Leiden. Price f 3.25.

Both are people's securities, financed by compulsory premiums which are levied on wages or income.

This guide discusses at length all facets of these two forms of security: those who are liable to pay premiums, in what manner payments to the beneficiaries are effected and what people are entitled to such payments. The guide is illustrated with many examples.

Vijfentwintig Jaar Nederlands Belastingmuseum 1936-1961. (Twenty five years Netherlands Taxation Museum 1936-1961.) (Technisch bedrijf N.V. Uitgevers - Maatschappij AE. E. Kluwer). 89 pp.

This finely illustrated booklet intended to be an annual as well as to commemorate the fact of the 25th anniversary of the foundation of the Museum, contains the following material of particular interest: A short story and a survey of the activity of the Museum for the period 1936-1961; an annual report for 1961 with two annexes; a list of acquisitions by the Museum up to July 1961; Catalogue of charters, pamphlets etc. A visit to the Netherlands

Taxation Museum (Rotterdam, Parklaan 16) with its rich and extremely interesting collection is highly recommendable for our readers and their support by sending old books, documents and other materials concerning taxation would be greatly appreciated.

Periodiek Woordenboek van Administratieve en Gerechtelijke Beslissingen. (Periodical dictionary of administrative and judicial decisions). First Part 1961. Artt. 17224-17287. Delivered in the month of October, 1961. Uitgeverij Belinfante N.V., Paviljoensgracht 17-19, 's-Gravenhage. 175 pp.

This collection of administrative and judicial decisions is concerned with the most important documents from the Netherlands taxation practice such as decisions of the Supreme Court and resolutions of the "States Secretary" dealing with tax problems raised by the application of tax laws and decrees. Income taxes, Taxes on net Wealth and Property, stamp duties, registration duties and others are well elucidated in this valuable collection. It covers the period from June 1960 down to June 1961.

De Belastingwetgeving. J. Noorduijn en Zoon N.V. - Publishers - Gorinchem, Netherlands.

The following supplement has appeared:

Serie R & D No. 1 G. LAEYENDECKER: *Successiewet 1956. Supplement 4.*

FED's *Fiscaal Repertorium.* Uitgeverij FED, Roemer Visscherstraat 29, Amsterdam-West I.

A staff of experts are employed to make excerpts of Dutch fiscal literature on cards which are sent to subscribers every month. The cards are filed per act and then per article. The issues nrs. 5-6 have been received.

FED's *losbladig fiscaal weekblad.* (loose-leaf tax weekly). Uitgeverij FED Roemer Visscherstraat 29, Amsterdam-West I.

Nos 805-812, 813 of this weekly, which contain tax articles, discussions of case law and resolutions, and answer to questions as regards Dutch tax problems, have appeared.

W. E. C. DE GROOT: *Nederlandse Belastingwetten.* N. Samson N.V. - Publisher - Alphen aan den Rijn, Netherlands.

The seven volumes of this loose-leaf system on Dutch taxation contain the texts of the Dutch tax acts. The nos. 190e, 191, 192e, 193e of the supplements which keep these volumes up-to-date, have been published.

Handboek voor in- en uitvoer onder redactie van Prof. B. SCHENDSTOK en J. DE WILLIGEN. (Handbook for import and export). AE. E. Kluwer, Deventer, N. Samson, Alphen aan den Rijn.

A review of this Handbook foi import and export was published in Bulletin Vol. XIV, p. 169. The following supplements have appeared:

Deel A *Belastingheffing bij invoer,* Supplements 8, 9.
Deel BI *Tarief van invoerrechten,* Heffingspercentages, Supplements: 29, 30, 31.
Deel B2 *Tarief van invoerrechten,* Toelichting en Beslissingen, Supplements: 11, 12.

VAN STEENBERGEN-SCHUTTEVAER: *De Zegelwet 1917.* (Stamp Duty Act. 1917). Bewerkt door G. LAEIJENDECKER. 7th edition. *16th supplement* N. Samson N.V., Alphen aan den Rijn.

Vademecum voor in- en uitvoer. Samengesteld door de Economische Voorlichtingsdienst. N. Samson, Alphen aan den Rijn.

A review of this loose-leaf work containing the provisions of importance for import and export was published in *Bulletin XIV*, p. 359.

The Supplements 260 and 263 have been published.

H. F. A. VÖLLMAR, J. BOXEM, P. VAN DER BURGH and B. J. UDINK: *Vennootschappen, Verenigingen en Stichtingen* (V.V.S.) (Corporations, Associations and Foundations) - Civielrechtelijke en fiscale handleiding voor studie en praktijk. Band B. Supplement 5. Price f 11.91. N.V. Uitgeversmaatschappij AE. E. Kluwer, Deventer.

A review of this loose-leaf work on corporations, associations and foundations was published in *"Bulletin" Vol. XI, p. 37.*

H. W. VERMEULEN and H. G. M. WARDENIER: *Teruggaaf van omzetbelasting bij uitvoer,* Volume I and II. N. Samson N.V. - Publisher - Alphen aan den Rijn, Netherlands.

Supplements 91-93, 94, 94 a to these loose-leaf volumes have been published.

FED's FISCAAL REGISTER Uitgeverij FED., Roemer Visscherstraat 23 Amsterdam-West 1.

This loose-leaf monthly publication offers to the reader a valuable register of documented court decisions. Nos. 4 and 5 have already appeared.

R. M. SMITS, J. TIGGELMAN, J. C. DE WAARD: *Omzetbelasting* (Sales Tax). Fiscale handleiding voor de praktijk Vuga-Boekerij, Arnhem.

In Bulletin XI, p. 151, a review of this loose-leaf handbook on the Dutch Sales Tax legislation was published. Supplements 50, 51 and 52 have been published.

R. M. SMITS: *Woordenboek voor omzetbelastingtarieven,* 2nd edition. N. Samson N.V., Publisher - Alphen aan den Rijn, Netherlands. *Supplement 22* of this dictionary of Sales Tax in the Netherlands has appeared.

SOUTH AFRICA

A. S. SILKE: *South African Income Tax*. Being an exposition of the Law Practice and Incidence of Income Tax in South Africa. With a Commentary on the Income Tax Act, 1961. Second Edition. Juta & Co., Limited, Cape Town, Wynberg, Johannesburg. 1961. 853 pp.

Since the publication of the first edition in 1957 there have been important changes in the income tax law as well as many new court decisions. In addition the change-over to decimal coinage at the beginning of 1961 has necessitated a new edition. This second edition is based on the law in force in respect of the year of assessement ending 30th June, 1961, and the practice of the department of Inland Revenue up to the moment of sending the book to press.

The purpose of the author in writing this book has been as he says: to set out in a single and concise manner and in a logical sequence the effect and the practical working of the income tax laws of the Union of South Africa and so provide for the student, business man and practitioner alike some assistance in the clarification and proper understanding of the legislation.

The inclusion of many practical illustrations in this book enables the reader to comprehend the rules as well as the consequences of their practical applications.

The book consists of the following chapters: 1. An outline of the tax structure; 2. Determination of the taxable income; 3. Assessment on the basis of receipts and accruals; 4. Income and Capital; 5. Special inclusions in gross income; 6. Source of income; 7. Exempt income; 8. The general deduction formula; 9. Special deductions; 10. The taxation on dividends; 11. The taxation of individuals; 12. Partnerships; 13. Estates and Trusts; 14. Company Taxation; 15. Special provisions affecting non-residents; 16. Special provisions affecting farmers; 17. Special provisions affecting mining operations; 18. Special provisions affecting particular taxpayers; 19. General provisions of the act; 20. Donations tax.

In appendixes of two hundred pages the texts are published of double taxation agreements, provincial tax ordinances, loan levy certificates, the income tax act of 1941 with regulations under this act and commentaries relating to the latter.

B. E. J. BLANN: *Commentary on the Income Tax Act. 1961. including Supplement to Principles of South African Income Tax.* Butterworth & Co. (Africa) Ltd., Durban: 33/35 Beach Grove. 1961. pp. 43 + Appendix pp. 83.

This booklet deals with the numerous amendments to the income tax law which has been introduced by the Income Tax Act 1961. Of particular interest are the complicated provisions of the Fourth Schedule concerning the treatment of lump sum benefits from pension funds, provident funds and retirement annuity funds. Besides the opportunity has been taken to review the more important court decisions of the past twelve months. The principal Act (i.e. the Income Tax Act, 1941) has been reproduced with the amendments down to the current year.

SPAIN

Editorial de Derecho Financiero, General Mola 15, Madrid, has published the following books:

NARCISO AMOROS RICA: *Timbre del Estado,* 2 volumes, 1961. 1076 + 1430 pp.

The author of this valuable compilation has presented in two volumes the Spanish system of stamp duties. The first volume contains the texts of the legal provisions governing this matter with numerous jurisprudencial and bibliographical annotations. In the second volume each of the afore mentioned legal provisions has received an authoritative interpretation, which makes the book a useful, practical and indispensable guide for practitioners and students.

FACUNDO GONGORA GALERA: *Impuestos sobre el Gasto (Contribución de Usos y Consumos),* 2 volumes, 496 pp + 461 pp. 1958, and appendix 387 pp. 1961.

An authoritatively elaborated publication in two parts which appeared in 1958, dealing with the Spanish use and consumption taxes, has been enlarged and brought up-to-date by a comprehensive supplement. The latter reflects the ultimate fiscal modifications published in "Los Boletines Oficiales" in the period from *30.9.1960* up to *20.1.1961*. Besides a comprehensive alphabetical register is attached herewith, relating to the subject matters treated by the two afore mentioned volumes and the supplement itself.

JUAN Y RAMON DRAKE DRAKE: *Impuesto Industrial (Licencia Fiscal)* Segunda Edicion, 1961. 1416 pp.

In this second edition of the work on business licence fees, the authors have taken into consideration all new Acts bringing about changes in the matter dealt with for the period from December 15th, 1960, up to July 30th, 1961.

El sistema tributario espagñol, número extraordinario conmemorativo del X aniversario de la Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, vol. XI num. 41, 1961. 721 pp.

The systematic discussion of the basic problems of Spanish taxation in this special issue of the above mentioned periodical, makes it a standard work on fiscal law. The first part enetitled "The perspectives of Spanish Tax System" deals with the general principles of taxation, while the second part is devoted to the separate taxes levied in Spain.

Manual de la Administración. T-A-L-E-. Hortaleza 20, Madrid.

In *Bulletin* XIV pp. 43 and 108 reviews were published of this useful loose-leaf book which contains a systematic survey of Spanish taxation. The supplements 32-36 1961 contain new pages for the parts on legislation and case law, studies and commentaries, and a number of pages to be exchanges.

NARCISO AMOROS RICA: *El Tratamiento Fiscal de las Plusvaliás de Capital* (Fiscal Treatment of capital gains) Madrid 1961, 72 pp.

This booklet contains the National Report of Professor Narciso Amorós Rica published for the first time in the Memorial of the Spanish Association of Financial Law, 1960.

Cuestionsrio de Derecho y Tecnica Tributaria (Questionary of Fiscal Law and Technique). Escuela de Pratica Juridica - Madrid 1961, 32 pp.

SWEDEN

SWEDISH DEPARTMENT OF FINANCE. STOCKHOLM: *Ändrade Bestämmelser om Ackumulerad Inkomst* (Modified provisions accumulated income), Stockholm 1961, 151 pp.

In this Swedish Public Report No. 1961: 56 a royal commission proposes certain changes in current Swedish income tax rules concerning income-spreading. Its principal subject-headings are: Submission to Minister of Finance. Draft of Act to amend the Act concerning the calculation of State income tax for accumulated income. Draft of Act to amend the Act concerning advance rulings of the National Tax Board on matters of income tax assessment. Terms of reference. Historical Background. Current provisions on accumulated income. Proposal for changes.

UNITED STATES

SAMUEL J. FOOSANER: *Taxation of Life Insurance and Annuities*. Callaghan & Company, 165 North Archer Avenue, Mundelein, Illinois. 1960. 380 pp.

An endeavour has been made in this book to cover the basic historical background, embody the more important rulings, cite and discuss the leading significant questions and thoroughly review the prior and existent law. The reader will find in this book a source of reference material which may aid him in responding to various matters in the field of Federal Tax Law. The last comprehensive text relating to taxation of life insurance and annuities was written by Prof. Raymond K. Clark in 1941. Since then numerous changes in this branch of taxation have been brought about. The book of Samuel J. Foosaner which authoritatively represents the developments up to 1960 has appeared at a moment when it was most urgently needed. The work is divided into three parts.

Part I entitled "Income Taxes" deals with the following problems: Exclusion of death benefits under life insurance policies; Inclusion of such benefits; Annuities (income tax); Endowment policies; Dividends; Sales, surrenders and exchanges of policies; Premiums and loans.

Part II is devoted to "Estate Taxes" and it is subdivided as follows: Policies payable to decedent's estate; Policies payable to other beneficiaries; Assignments of life insurance under estate tax law; Annuities (Estate Tax).

Part III deals with Gift Taxes and contains the last two chapters of this book viz: Taxable Gifts and Valuations.

PRENTICE-HALL: *Federal Taxes 1962*. Published by Prentice-Hall, Inc., Englewood Cliffs, New Jersey.

P-H Federal Taxes consists of nine volumes. *Volumes 1, 2 and 3* are income tax compilation volumes. Within each volume are "divisions" separated by tab cards.

Volume 4 is the Index Volume. It contains many finding aids that lead the reader to the spot that he wants to read. It also contains Cross Reference Tables and Report Bulletins that keep subscribers abreast of new developments weekly. *Volume 5* is called the *Supplemental Volume*. Among the supplementary aids are: Tax treaties, Index to tax articles, Supplemental Memo BTA & TC subject Table, Prior Law — Excess profits and Income taxes. The *Current Decisions Volume* contains the texts of all Internal Revenue Bulletin income and excess profits tax rulings, and court proceedings. It is supplemented each week with current income tax and excess profits tax decisions and rulings.

Estate and Gift Tax Volume. The research system in this volume is the same as it is in the income tax volumes. It contains the compilation, current rulings and decisions, index, and finding aids.

Excise Tax volume. For issues relating to this tax one finds the needed information in this volume.

I.R.C. Volume. This volume contains the complete 1954 Code as amended. Proposed regulations are also housed in this volume until they are finalized by the Treasury Department. The "New Legislation" division in the I.R.C. Volume enables subscribers to follow the course of porposed new income and excess profits tax law. A new edition of Federal Taxes is published each year, generally in December. The annual revision involved re-arranging and re-writing the Compilation in the light of the new developments. Between annual revisions Federal Taxes is kept up-to-date by means of weekly reports. These reports consist of new rulings and decisions which are filed in the appropriate current material divisions.

Federal Tax Treaties and Related Matters. Prentice-Hall, Inc. Englewood Cliffs, New Jersey.

P-H "Tax Treaties and Related Matters" contains the full text of all the treaties to which the United States is a party. Each treaty has an annotated editorial text which summarizes the treaty provisions under a uniform paragraph plan. The "History" paragraph of each treaty summary keeps subscribers up-to-date with regard to supplementary treaties, regulations, protocols and other matters. The other uniform editorial paragraphs reflect the treaty changes when they become effective and cases and rulings relating to the subject matter. The references in each editorial paragraph lead directly to the actual treaty article or regulation that is the source of the summary. *Reports 45-47* have recently appeared.

Federal Tax Handbook 1962. 552 pp. Prentice-Hall, Inc., Englewood Cliffs, New Jersey.

This 1962 Prentice-Hall Federal Tax Handbook is a handy short-cut guide to an understanding of the 1954 Internal Revenue Code as last amended in 1961, and to the solution of the many personal and business income tax problems that confront students and practitioners at tax return time and

throughout the year. Its charts, tables, lists and text are based on the latest law, regulations, rulings and court decisions in effect at the time of publication, including the changes and additions made by the Public Laws enacted in 1961. It cites directly the Internal Revenue Code and regulations sections that apply. It gives specific references to the 1962 Prentice-Hall "Federal Taxes" volumes where one will find complete information and all the authorities on one's questions - the related specific rulings, Tax Court and Federal Court decisions, and Code and regulations sections.

Where one wants a quick answer in digest form to a specific tax problem, without the need for looking up the law or the more detailed text coverage in the "Complete Federal Tax", one will find the "Handbook" a valuable time saver.

PUBLIC FINANCE/FINANCES PUBLIQUES

International Quarterly Journal founded by
J. A. MONOD DE FROIDEVILLE
Publisher/Editeur

Foundation Journal Public Finance/Fondation Revue Finances Publiques (Stichting Tijdschrift voor Openbare Financiën)

Vol. XVII 1962 No. 1

Gerhard Colm	Budgetary Projections in the Framework of Economic Projections and their Adaptations
Jersy Lubowicki	La planification budgétaire dans le cadre de la planification economique en régime socialiste
V. Kanesalingam	Problems of Financial Administration in a New State – with Particular Reference to Ceylon
A. G. Chandavarkar	Legal Tender Currency and Public Debt

Book Reviews/Comptes Rendus

Contributions in French or German are followed by an English summary.

Committee of Directors: M. Masoin, Alan T. Peacock, B. Schendstok, P. Senf.

Correspondence should be addressed to Prof. Dr. P. Senf, Universität des Saarlandes, Saarbrücken 15, Germany. Orders may be placed with the Administration, 122 Gradaland, The Hague, Netherlands. Subscription rate for 1 year: $ 10.90.

V

BENELUX

Importation temporaire de matériel d'entrepreneur destiné à l'exécution de travaux. - Franchise de la taxe de transmission ou de l'«omzetbelasting».

Les gouvernements des pays du Benelux ont décidé que la Belgique et les Pays-Bas s'accorderont réciproquement la franchise de taxe de transmission et de l'«omzetbelasting» lors de l'importation temporaire de matériel d'entrepreneur destiné à l'exécution de travaux privés. L'administration néerlandaise a mis cette disposition en vigueur depuis le 1er novembre dernier, alors que l'administration belge l'applique depuis le 6 décembre 1961. Cette décision jouera également en faveur du matériel d'entrepreneur que la Belgique et les Pays-Bas importent temporairement du Luxembourg pour l'exécution de travaux privés. La même facilité de franchise de taxe a déjà été accordée antérieurement lors de l'importation temporaire de matériel d'entrepreneur belge et néerlandais, destiné à l'exécution de travaux privés au Luxembourg. Cette disposition donne une extension à celle, prise lors de l'application du Protocole Benelux des adjudications publiques et qui n'a trait qu'au secteur public.

En exécution de cette disposition, les instructions suivantes ont été établies en *Belgique* par l'Administration des Douanes et Accises (circulaire D.L. 76.900 du 4 décembre 1961):

1° Par matériel d'entrepreneur, on entend le matériel qui sert directement ou indirectement à l'exécution de travaux. En ce qui concerne les hangars et les roulottes servant de magasin, de bureau, de réfectoire ou de dortoir, ainsi que le matériel de bureau, de réfectoire et de dortoir, leur admission en franchise temporaire est subordonnée à celle du matériel servant directement à l'exécution de travaux.

2° L'admission en franchise temporaire de la taxe de transmission peut avoir lieu aux conditions ci-après:

a) Le matériel doit se trouver aux Pays-Bas en libre pratique du point de vue des droits d'entrée.

b) L'importation en franchise temporaire est autorisée par le receveur, sans distinguer si un matériel de l'espèce est ou non disponible en Belgique (v. toutefois lettre *h*).

c) Les pièces ci-après doivent être produites:

1. *Travaux exécutés pour le compte de l'Etat, de provinces, des communes et des établissements publics:*

Une déclaration de l'organisme belge qui a commandé les travaux, mentionnant la nature de ceux-ci, l'entrepreneur qui en est chargé et la durée approximative de l'utilisation du matériel. S'il s'agit d'un établissement public, la déclaration doit en outre certifier que l'organisme bénéficie comme établissement public de l'exemption de la taxe de facture sur les contrats d'entreprise d'ouvrage.

2. *Travaux exécutés pour le compte de personnes autres que l'Etat, les provinces, les communes et les établissements publics:*

Une demande établie conformément au modèle prévu à l'annexe B/2, accompagnée d'une déclaration souscrite par la personne qui a commandé

les travaux, mentionnant la nature et la valeur présumée de ceux-ci, l'entrepreneur qui en est chargé et la durée approximative de l'utilisation du matériel. Cette dernière déclaration suffit si l'entrepreneur est établi en Belgique.

d) L'importation a lieu sous le couvert d'un acquit-à-caution 133 valable pour un an.

e) La pièce visée sous la lettre c 1 reste à l'appui de l'exemplaire pour le bureau de l'acquit-à-caution 133. Quant à celles visées sous la lettre c 2, elles sont transmises par le receveur au contrôleur principal de la taxe de transmission du ressort à l'appui d'un avis de litige.

f) En cas de circonstances exceptionnelles, le directeur régional des douanes et accises peut accorder la prorogation du document d'admission temporaire.

g) La réexportation du matériel a lieu sous le couvert d'un ou de plusieurs duplicata 133 A.

h) Lorsque le matériel est importé par un entrepreneur étranger en vue d'exécuter des travaux pour le compte d'un autre entrepreneur étranger, l'importation en franchise temporaire est subordonnée à l'autorisation préalable de l'Administration centrale de l'Enregistrement et des Domaines.

ANNEXE B 2.

Demande tendant à obtenir l'autorisation d'importer du matériel d'entrepreneur en franchise temporaire et acte de cautionnement pour la taxe de facture sur les contrat d'entreprise d'ouvrage.

Le soussigné (1)
à , rue , n° ,
ici représenté par (2)
à , rue , n° ,
agissant au nom et pour compte de ladite société en vertu des pouvoirs conférés par (3)

sollicite l'autorisation d'importer, en franchise temporaire de la taxe de transmission, le matériel d'entrepreneur ci-après décrit, qui se trouve, au point de vue des droits d'entrée en libre pratique aux Pays-Bas:

1.
2.
3.

Le matériel sera utilisé pour une durée approximative de

Il déclare se constituer caution solidaire envers et au profit de l'Etat Belge ici représenté par le receveur des douanes (et/ou accises) à (4)
agissant au nom et pour compte de l'Etat Belge,
poui sureté et recouvrement du montant de la taxe de facture sur les contrats d'entreprise d'ouvrage, des amendes, intérêts, frais et accessoires, qui deviendront exigibles en Belgique en raison de l'exécution des travaux pour lesquels le matériel précité sera importé et dont sera redevable Monsieur (1)

à , rue , n° ,
pour le compte duquel les travaux seront exécutés.

En sa qualité de caution solidaire, et sous renonciation formelle au bénéfice

---

(1) Nom, prénoms et profession pour les personnes physiques; raison sociale pour les personnes morales.
(2) Nom, prénoms et fonctions (administrateur délégué etc.), des représentants de la personne morale.
(3) Article des statuts, décision de l'assemblée générale, etc.
(4) Dénomination de bureau.

de division et de discussion et à tout ce qui pourrait infirmer la présente, notamment au bénéfice de l'article 2037 du Code civil belge dont il déclare avoir une parfaite connaissance, le soussigné s'oblige au paiement des sommes dont Monsieur (1)
prénommé sera redevable, à titre de taxe de facture et accessoires comme il est dit ci-dessus, et ce à la première sommation qui lui sera faite par l'Administration belge de l'Enregistrement et des Domaines, le cas échéant, à l'intervention de l'administration néerlandaise.

Le soussigné reconnaît également qu'il ne sera pas déchargé de son cautionnement par le réexportation du matériel importé en franchise temporaire tant qu'il n'aura pas produit à l'Administration belge de l'Enregistrement et des Domaines la preuve du paiement de la taxe de facture pour laquelle il se porte caution solidaire.

Cette taxe est acquittée par l'apposition et l'annulation de timbres fiscaux, la partie supérieure sur la facture délivrée au maître de l'ouvrage, et la partie inférieure sur le duplicata de la facture qui sera transmise par le sousigné au Service spécial de la taxe de transmission, Première Direction, 89, rue Royale, à Bruxelles.

La taxe susvisée se calcule sur le montant total du prix stipulé et des charges et autres prestations imposées à la personne pour compte de laquelle les travaux sont exécutés. Elle devient exigible dans le mois de la cessation des travaux. Toutefois, si avant cette date, le prix de ceux-ci est payé en tout ou en partie, les quittances des paiements peuvent tenir lieu de facture et recevoir l'apposition des timbres de la manière indiquée à l'alinéa précédent. La facture définitive doit mentionner les taxes acquittées lors des paiements partiels et la date des quittances ou factures qui y sont relatives. La base sur laquelle ces taxes ont été calculées est déduite du montant de la facture définitive pour la liquidation de la taxe exigible sur cette dernière.

A , le 19

(Signature de l'entrepreneur),

L'Etat Belge déclare accepter le présent cautionnement sans préjudice de tous autres droits et actions.

A , le 19

(Signature du receveur ou de son délégué),

Aux *Pays-Bas*, la décision susdite des gouvernements Benelux a fait l'objet d'une circulaire adressée à la douane néerlandaise le 30 octobre 1961 sous le n° D 1/8755. Cependant, les formalités à accomplir en vue d'obtenir la franchise de l'impôt sur le chiffre d'affaires (omzetbelasting) n'ont subi aucune modification.

Source: Economische Statistische Berichten.

RELIURES

Les lecteurs désirant avoir une reliure pour le Vol. XV sont priés de bien vouloir adresser dès à présent leurs commandes au Bureau au plus tôt possible. On peut en même temps commander des reliures pour les volumes précédents.

Prix par reliure: **f 3.50**

For the tax man

Prentice - Hall's
complete
Federal Taxes

9 Volumes
(1962 edition)

SUBJECT-ARRANGED TO SPEED YOUR TAX RESEARCH
AUTHORITATIVE

You can rely on *Complete Federal Taxes*. For over forty years Prentice-Hall has served the business and the professional world with the latest information in the field of federal taxation.

Prompt, accurate reporting of all new federal tax laws, regulations, rulings and decisions is assured when you subscribe to Prentice-Hall's *Complete Federal Taxes*.

Every current federal tax decision and internal revenue ruling is reported in full text. Helpful examples show how the law and regulations affect various situations and various classes of taxpayers.

Summary table of contents

Introductory provisions "Pay as you go" - Individual and Corporation Income Tax Rates - Capital Gains and Losses - Time and Method for Reporting Income and Deductions - Income - Dividends - Inventories - Gain or Loss - Deductions - Income of Estates - Trusts - Returns and Payment of Income Tax - Internal Revenue Service - Estate and Gift Taxes (optional unit) - General Principles - Analytical Tables - Index - Current Matter - Report Bulletins.

PUBLISHED BY PRENTICE-HALL INC., ENGLEWOOD CLIFFS, NEW JERSEY

SUISSE

Instructions de l'Administration fédérale des contributions

Revision des règles de l'Administration fédérale des contributions concernant l'impôt pour la défense nationale et le droit de timbre sur les coupons frappant les actions gratuites américaines et canadiennes et les excédents de liquidation

I. Il est très fréquent que les sociétés anonymes américaines et canadiennes (en abrégé, les sociétés américaines) augmentent la valeur nominale de leurs actions ou distribuent de nouvelles actions sans contre-prestation quelconque de la part des actionnaires. Ces opérations ont une répercussion fiscale en Suisse, où les actions américaines sont très répandues. En vertu de l'article 21, 1er alinéa, lettre c, de l'arrêté du Conseil fédéral concernant la perception d'un impôt pour la défense nationale (AIN) et les articles 5, 2e alinéa, et 6 de la loi fédérale concernant le droit de timbre sur les coupons (LC), sont considérées comme parts au bénéfice imposable provenant d'actions toutes les prestations appréciables en argent faites par la société anonyme à ses actionnaires qui ne correspondent pas à un remboursement des parts au capital social existantes, que ces prestations aient lieu sous forme de versement, virement, inscription au crédit, imputation ou d'une autre manière. Il en va de même des prestations que les sociétés anonymes font en distribuant des actions gratuites ou en augmentant gratuitement la valeur nominale des actions au moyen des réserves de l'entreprise qui ne peuvent pas être distribuées en franchise d'impôt. Il faut considérer comme montant imposable la part au capital nouvellement créée qui, dans les sociétés soumises au droit suisse, correspond à la valeur nominale et qui plus tard (lors d'une réduction du capital ou lors de la liquidation) sera remboursée aux actionnaires sans être imposée.

II. Lors des pourparlers des années 1954 à 1956 avec l'Administration fédérale des contributions, l'Association suisse des banquiers a exposé que la méthode d'imposition appliquée à l'époque, fondée sur la valeur nominale des actions gratuites américaines, était dans bien des cas d'une rigueur manifeste. Ils ont relevé que la valeur nominale de l'action suisse correspond en principe à la mise de fonds de l'actionnaire; c'est pourquoi les articles 21, 1er alinéa, lettre c, AIN et 5, 2e alinéa, LC disposent que le remboursement de la valeur nominale (libérée) n'est pas imposable. Il en va autrement de l'action américaine. D'une part, le droit américain connait l'action sans valeur nominale, pour l'obtention de laquelle le premier actionnaire a dû verser un certain montant à la société; d'autre part, en ce qui concerne l'action avec valeur nominale, cette dernière est généralement maintenue à un faible montant. La société anonyme américaine jouit d'une grande liberté pour comptabiliser le produit de l'émission dont elle n'utilise pas la totalité en faveur du «Capital Account». En général, la plus partie petite en est attribuée au «Capital Account» et la plus grande partie au «Capital Surplus Account». Selon la méthode suisse de financement, la plus grande partie des montants qui sont comptabilisés au «Capital Surplus Account» serait incorporée au capitalisation. La signification de la valeur nominale et la comptabilisation n'étant pas les mêmes pour l'action d'une société anonyme suisse que pour l'action d'une société anonyme américaine, on ne devrait pas, lors de l'impo-

sition, s'en tenir d'une façon trop rigide à la valeur nominale des actions gratuites américaines. Exonérer de l'impôt la partie de la prestation de la société anonyme à ses actionnaires qui correspond à la part au «Capital Account» et au «Capital Surplus» serait un allégement possible.

A l'époque, l'Administration fédérale des contributions s'est déclarée prête à tenir compte du caractère particulier des actions américaines en prenant en principe comme point de départ de leur imposition, non pas la valeur nominale antérieure, mais les versements du premier acquéreur des actions à la société, lorsqu'ils dépassent cette valeur. Le versement du premier acquéreur de l'action utilisable en franchise d'impôt fut fixé à la part de cette action au «Capital Account» et aux neuf dixièmes du «Capital Surplus Account». En cas de liquidation de la société, la part au «Capital Surplus Account» remboursable en franchise d'impôt a été restreinte à sept dixièmes. En limitant cette part à neuf, le cas échéant sept dixièmes, on prenait en considération, du point de vue fiscal, les deux faits suivants: En premier lieu, une partie des versements des actionnaires, pour les sociétés régies par le droit commercial suisse, serait passée par le compte agio, dont on ne peut disposer en faveur des actionnaires sans qu'il y ait imposition. En second lieu, le «Capital Surplus Account» renferme aussi, outre une grande partie des versements des actionnaires, des montants d'autre provenance, par exemple de «l'Earned Surplus Account» dans lequel, en règle générale, sont comptabilisés les bénéfices de la société.

III. Selon les instructions du 18 janvier 1955, complétées les 28 février et 4 mai 1956, notre nouvelle pratique consistait à déterminer, lors de modifications gratuites de la valeur nominale, tout d'abord la part de chaque ancienne action au «Capital Account» et aux neuf dixièmes du montant transféré du «Capital Surplus Account» au «Capital Account». Si cette part était plus élevée que la valeur nominale antérieure, seule la différence entre cette part et la nouvelle valeur nominale de la participation était considérée comme une prestation imposable. Dans le cas inverse, il y avait lieu d'imposer le montant entier de la modification de la valeur nominale. En vertu de cette règle, on imposait au plus la valeur nominale nouvellement créée, ce qui avait pour conséquence que l'utilisation des bénéfices accumulés qui pouvait avoir lieu conjointement à la modification de la valeur nominale par des transferts de «l'Earned Surplus Account» au «Capital Surplus Account» ne pouvait pas être comprise dans le calcul de la valeur de l'action. Les expériences qui furent faites dans plusieurs centaines de cas lors de l'application des instructions, ont montré que de tels tranferts étaient effectués en plus grand nombre et dans une mesure plus importante qu'on ne l'avait d'abord supposé. Cet état de fait engendrait une exonération notable des bénéfices distribués par les sociétés à leurs actionnaires contraire à la loi et à la jurisprudence du Tribunal fédéral.

IV. Ces expériences nécessitaient une revision des règles que l'on s'est efforcé de simplifier tout en les rendant plus intelligibles et plus aisément applicables. En outre, pour parer à une rigueur excessive, il fallait éviter, dans la mesure du possible, une imposition plus sévère des transferts du «Capital Surplus Account» au «Capital Account».

Après de longs pourparlers et un examen approfondi des points de vue réciproques, l'Adminstration fédérale des contributions et l'Association suisse des banquiers sont convenues d'une réglementation selon laquelle les transferts de «l'Earned Surplus Account» au «Capital Account» devaient être imposés dans leur totalité, tandis que les tranferts de l'Earned Surplus Account au Capital Surplus Account devaient être imposés aux sept dixièmes. Les transferts du «Capital Surplus Account» au «Capital Account» demeurent exonérés, tandis que le versement du «Capital Surplus Account» lors de la liquidation sera imposé aux trois dixièmes. Ainsi, les tranferts de l'Earned Surplus Account au «Capital Surplus Account» seront imposés en deux fois, partie lors de leur comptabilisation, partie lors de la liquidation de la société. Cette règle est une solution

de compromis inspirée par l'idée que le «Capital Surplus Account» contient des versements des actionnaires pour sept dixièmes et constitue des réserves de la société pour trois dixièmes.

V. En partant des principes exposés plus haut, les nouvelles règles d'imposition en cas d'émission d'actions gratuites américaines ou canadiennes, de modification du capital et de liquidation, ont été établies comme il suit:

1. Lors de l'émission d'actions gratuites avec ou sans valeur nominale, de l'augmentation gratuite de la valeur nominale et de l'attribution d'une valeur nominale à une action qui n'en avait pas, sera considéré comme montant imposable la part de chaque action à la totalité du transfert du «Earned Surplus Account» au «Capital Account» ainsi que les sept dixièmes du transfert du «Earned Surplus Account» au «Capital Surplus Account».

2. Lors de la liquidation, libre ou forcée, d'une société anonyme, est considérée comme part exonérée au capital-actions la part de chaque action au «Capital Account» et aux sept dixièmes du «Capital Surplus Account».

3. Si une société anonyme distribue, sans demander aucune contre-prestation, des actions qu'elle détient dans son portefeuille, il faut prendre la valeur vénale des actions distribuées pour calculer le montant imposable. Si cette distribution est portée, en tout ou en partie, au débit du «Capital Account» ou du «Capital Surplus Account», elle sera soncidérée comme un remboursement des parts au capital existantes exonéré de l'impôt à cent pour cent si les écritures ont été passées au débit du «Capital Account», et aus sept dixièmes si elles l'ont été au débit du «Capital Surplus Account». Les montants exonérés seront alors déduits de la valeur vénale des actions distribuées. Le rendement total imposable sera alors réparti entre les actions de la société anonyme qui procède à la distribution.

4. Pour les sociétés anonymes dont les bilans présentent seulement un «Surplus Account», il faut examiner sur la base des pièces qui s'y rapportent, si une partie du «Surplus Account» peut être considérée comme «Capital Surplus».

5. Les autorités fiscales se réservent le droit de s'écarter des règles précédentes lorsque des circonstances spéciales le justifient, notamment en cas d'abus manifestes.

6. L'Administration fédérale des contributions appliquera les présentes règles à tous les rendements échus après le 31 décembre 1960 et recommandera aux administrations de l'impôt pour la défense nationale d'en tenir compte.

Source: *Archives de droit fiscal suisse* 30. Band, Heft $^1/_2$, Juli/August 1961

USA

PUBLIC LAW 87-20

EIGHTY-SEVENTH CONGRESS, MAY 4, 1961

H.R. 5189[1])

An Act to amend the Internal Revenue Code of 1954 to exempt from tax income derived by a foreign central bank of issue from obligations of the United States, and for other purposes.

Be it enacted by the Senate and House of Representatives of the United States of America in Congress assembled, That (a) subpart C of part II of subchapter N of chapter 1 of the Internal Revenue Code of 1954 (relating to nonresident aliens and foreign corporations) is amended by adding at the end thereof the following new section:

SEC: 895. INCOME DERIVED BY A FOREIGN CENTRAL BANK OF ISSUE FROM OBLIGATIONS OF THE UNITED STATES.

Income derived by a foreign central bank of issue from obligations of the United States owned by such foreign central bank of issue shall not be included in gross income and shall be exempt from taxation under this subtitle unless such obligations are held for, or used in connection with, the conduct of commercial banking functions or other commercial activities.

b) The table of sections for such subpart C is amended by adding at the end thereof the following:

Sec. 895. Income derived by a foreign central bank of issue from obligations of the United States.

c) The amendments made by subsections (a) and (b) shall be effective with respect to income received in taxable years beginning after December 31, 1960.

SEC. 2. Section 1372 of the Internal Revenue Code of 1954 (relating to elections by small business corporations) is amended by adding at the end thereof the following new subsection:

g) CONSENT TO ELECTION BY CERTAIN SHAREHOLDERS OF STOCK HELD AS COMMUNITY PROPERTY. — If a husband and wife owned stock which was community property (or the income from which was community income) under the applicable community property law of a State, and if either spouse filed a timely consent to an election under subsection (a) for a taxable year beginning before January 1, 1961, the time for filling the consent of the other spouse to such election shall not expire to prior May 15, 1961.

Approved May 4, 1961.

---

1) Senate Report No. 163, page 24, this Bulletin; since House Report No. 58 is substantially the same as the Senate Report, it is not published herein.

SUBPART C. — COMMITTEE REPORTS

(H.R. 5189)[1])

AMENDING THE INTERNAL REVENUE CODE OF 1954 TO EXEMPT FROM TAX INCOME DERIVED BY A FOREIGN CENTRAL BANK OF ISSUE FROM OBLIGATIONS OF THE UNITED STATES

(Senate Report No. 163, Eighty-Seventh Congress, First Session, Calendar No. 143)

(April 13, 1961)

Mr. BYRD of Virginia, from the Committee on Finance, submitted the following report to accompany H.R. 5189

The Committee on Finance, to whom was referred the bill (H.R. 5189) to amend the Internal Revenue Code of 1954 to exempt from tax income derived by a foreign central bank of issue from obligations of the United States, having considered the same, report favorably thereon with amendments and recommend that the bill as amended do pass.

PURPOSE OF BILL

The House-passed bill provides an exemption from tax for income derived by a foreign central bank of issue from U.S. Government obligations, but only if the obligations are not held for, or used in connection with, commercial banking functions or other commercial activities. This exemption is to be effective with respect to income received in taxable years beginning after 1960.

This exemption will accord foreign central banks of issue which are separately incorported the same exemption with respect to holdings of U.S. Government obligations as now exists where these obligations are held directly by the foreign government itself. Interest on U.S. bank deposits held by persons not engaged in trade or business in the United States already are free of tax as also are bankers' acceptances held by foreign central banks of issue.

The President of the United States has requested this legislation as one of various desirable steps indented to improve this country's ability to defend its gold reserves. A similar proposal was made by the administration last year but there was not sufficient time for its consideration by Congress. It is anticipated that the bill will have a negligible effect on revenues.

PURPOSE OF COMMITTEE AMENDMENTS

The Committee on Finance added to the House-passed bill an amendment to extend to May 15, 1961, the period in which the spouse of a shareholder in a small business corporation may consent to an election not to be taxed as a corporation. The title of the bill was appropriately amended also.

Under subchapter S, certain small business corporations were permitted to elect not to be taxed as a corporation. The Treasury Department has taken the position that in the case of an election under this section in a community property State, both husband and wife must make the election. In many situations in community property States, the husband operating as a small business corporation made the election but did not have his wife sign the document. Such elections the Treasury now holds are invalid, and as the elections had to be signed within a specified time, the period has expired in which the wife and the husband may now perfect the election. The amendment adopted by the Committee on Finance permits the spouse not signing the election

---

[1]) Public Law 87-29, page 23, this Bulletin.

additional time to sign the election. The extended date for perfecting such election is May 15, 1961.

If this amendment is not adopted, many small businessmen in community property States will not be able to take advantage of subchapter S, permitting certain small business corporations not to be taxable as corporations. The amendment only applies where a timely election in the first instance was made by one of the spouses.

GENERAL STATEMENT ON BILL

Under present law (sec. 881 of the Internal Revenue Code) foreign corporations not engaged in a trade or business in the United States generally are subject to a flat 30-percent tax (collected by withholding at the source) on amounts received from sources within the United States in the form of interest, dividends, rents, salaries, and other fixed or determinable amounts. There are, however, several exceptions to this general rule. The principal ones with respect to interest are specified below. First, there is no tax on interest on bank deposits. Also, there is no tax on interest received from resident alien individuals, resident foreign corporations, or domestic corporations where less than 20 percent of the recipient's gross income for the past 3-year period is derived from sources within the United States. Other exceptions to the rules specified above exist in many of the tax treaties the United States has entered into with 21 different foreign countries. Five of these treaties on a reciprocal basis provide for reduced rates of taxation on interest and 10 provide for outright exemption of interest. Of the five providing for reduced rates, a rate of 15 percent is specified in four cases and a rate of 5 percent in the other case.

Still another exception to the general rule described above exists in the case of foreign governments and international organizations of which the United States is a member. Present law (sec. 892) provides that these governments or organizations are completely exempt from tax in the case of income earned from sources within the United States. In addition, present law exempts from tax income derived from bankers' acceptances but only in the case of holdings by foreign central banks of issue. A 'foreign central bank of issue' is defined under existing regulations as a bank which is by law or government sanction the principal authority, other than the government itself, issuing instruments intended to circulate as currency. Such a bank is generally the custodian of the banking reserve of the country.

This bill is concerned with the tax treatment of interest on U.S. Government obligations received by these foreign central banks of issue where these banks are not a part of the foreign government itself but instead are separately incorporated and in some cases are not wholly owned by the government. Many of them, for example, organize their central banking somewhat along the lines of our Federal Reserve System. Foreign central banks have increasingly acquired dollar assets as a part of their monetary reserves. These usually take the form of bank deposits, bankers' acceptances, or Treasury bills. As noted above, the United States imposes no tax on this bank deposit interest or on income from bankers' acceptances held by foreign central banks of issue. However, a tax may be imposed with respect to holdings of Treasury bills or other U.S. obligations if the central bank of issue is not a part of the foreign government itself.

Prior to 1946 the Internal Revenue Service held that a foreign corporation which was wholly owned by a foreign government was exempt from tax on income from sources within the United States under the provision exempting foreign governments (secl 892 of present law). In 1946 the Service reversed its position (I.T. 3789) and held that the tax exemption for a foreign government did not apply to a separate corporation. This reversal of position was based

upon the disapproval by the Joint Committee on Internal Revenue Taxation of a tax refund to a corporation incorporated under the laws of the State of New York, the stock of which was wholly owned by a foreign government and which was engaged in commercial activities in this country. The joint committee believed that the exemption from tax for foreign governments did not extend to separate corporations, which may be engaging in commercial activities, even though they are wholly woned by a foreign government. In 1955 the Internal Revenue Service held that the Commonwealth Bank of Australia was entitled to tax exemption as a part of the Australian Government. It was wholly owned by that Government and similar in its functions to our Federal Reserve banks. Upon review of the bank's claim for refund the staff of the Joint Committee on Internal Revenue Taxation disagreed with the position of the Service and recommended that the claim be rejected on the theory that the bank was a separate entity from the Australian Government. It took the position that an entity with the attributes of an ordinary domestic corporation should not be considered a part of a foreign government. As a result, the Service revoked its ruling. However, because of fiscal repercussions anticipated in connection with a shift in U.S. investments of foreign central banks, the revocation of the ruling was suspended after consultations between the staff of the joint committee and representatives of the Treasury Department to the extent such a bank is not engaged in commercial activities.

This bill settles the problem described above by providing an exemption from income tax for income derived by foreign central banks of issue from obligations of the United States unless the obligations are held for, or used in connection with, the conduct of commercial banking functions or any other commercial activity. It applies to income received in taxable years beginning after December 31, 1960, and thus removes any doubt on this problem as to the future.

Your committee believes that this change is desirable because it will provide uniform tax treatment for investments of the reserve funds of various countries in the case of investments in U.S. obligations. It will remove the present distinction which turns on whether or not the central bank operations are carried on through a separate corporation or directly by the foreign government. Thus, countries which organize their foreign central banks as a separate corporation will no longer be subject to U.S. tax with respect to the return on their holdings of U.S. Government obligations.

Also, in the case of these foreign central banks, this bill is desirable because it will remove a distinction between the treatment provided for income from bank deposits and bankers' acceptances on the one hand and U.S. Government obligations on the other. Thus, no longer will a preference be provided these foreign central banks for their holdings of deposits or bankers' acceptances on the grounds that the return is free of U.S. tax, while the return from Treasury bills or other U.S. Government obligations may be subject to tax.

Of particular importance at the present time is the improved effect that this change can be expected to have on the gold reserves of the United States. This is illustrated by the events of the last year when large volumes of funds seeking short-term investments flowed out of the United States because of temporary higher interest rates in foreign countries. Under these conditions the foreign governments where the funds were invested tended to acquire dollar assets as a result of these investments in order to maintain the strength of the dollar as required by their International Monerary Fund commitments. Once these dollar balances are acquired, they can be converted by the foreign banking authority into gold or into other dollar assets such as bank accounts, bankers' acceptances, or Treasury bills. Conversion of these balances into gold, of course, increases the drain upon the gold reserves of the United States. On the other hand, deposits in U.S. banks, purchases of bankers' acceptances, or purchases of the U.S. Treasury bills do not have this adverse

effect. The present tax which may be imposed upon investments in U.S. obligations, however, tends to discourage the purchase of Treasury bills and, therefore, increases the likelihood of conversion into gold.

The exemption provided by the bill will not discriminate against domestic private enterprise because it is limited to U.S. Government obligations held by foreign banks in connection with their central banking functions and is not available in the case of balances held for commercial banking activities or any other commercial activities.

The revenue effect of this proposal is expected to be negligible. It is believed that this will be true because foreign central banks of issue, where the tax is presently applicable, now tend not to hold their reserves in U.S. Government obligations but instead to hold them in gold or in dollar assets, income from which is exempt, such as bank accounts or bankers' acceptances.

Source: *Internal Revenue Bulletin,* July 17, 1961 No. 1961-29.

If you wish to be kept informed about

— new books on taxation

— important articles published in tax periodicals

then you may find it useful to subscribe to the

DOCUMENTATION SERVICE

of the

INTERNATIONAL BUREAU OF FISCAL DOCUMENTATION

Fortnightly containing references to books and articles published in periodicals from all over the world.
The largest publishing firms send us copies of their books, loose-leaf services and periodicals in order to enable us to inform tax experts in other countries about the newest publications which may be of importance to their work.

The subscription price of this stencilled periodical amounts to only $2,75, £1.-.-, Dfl. 10.00 a year.

Order from the:

INTERNATIONAL BUREAU OF FISCAL DOCUMENTATION
Herengracht 196 - Amsterdam (C) - Netherlands

U.S.A.

TREASURY RELEASES DRAFT OF PROPOSED "TAX HAVEN" LEGISLATION

A tentative draft of suggested legislation calling for a current tax on the income of U.S. shareholders derived through controlled foreign corporations engaging in "tax haven" transactions was made public by the Treasury Department today. The draft was released by the Secretary of the Treasury at the request of the Ways and Means Committee of the House of Representatives.

The Treasury and the Committe will welcome comments to aid in the Committee's further study of this subject. The proposals in the draft were submitted to the Committee for legislative consideration. They constituted a revision of the Treasury's original proposals, and were prepared in the light of testimony presented to the Committee during the hearings on the Treasury's original proposal.

The draft attempts to identify in specific terms the type of transactions typically regarded as being of a "tax haven" variety, in that they involve a corporation created in a foreign country which characteristically derives its income from sources outside that country. A corporation of this type thus constitutes a buffer between such income and the U.S. parent corporation by means of which it is hoped to immunize the income from U.S. tax.

Under the suggested legislation income tax would apply to a U.S. shareholder owning 10 percent or more of the stock of a foreign corporation which is controlled by five U.S. shareholders or fewer. A controlled foreign corporation would be one in which these U.S. shareholders owned more than 50 percent of the stock. For the purpose of determining both control of a corporation and a 10 percent interest in a corporation, constructive rules of stock ownership similar to those now in the income tax law (sec. 318 and 544), would be applied to stock owned by closely related members of a family or by corporations under common control.

Only those profits of a controlled foreign corporation would be taxable to the U.S. shareholders which arise out of tax haven transactions, so that part of the profits of a controlled foreign corporation may be taxable currently and part may be subject to continued tax deferral. In general, tax haven transactions are those between related enterprises in which one of the parties to the transaction derives its income from sources outside the country in which it is created. A foreign corporation which engages in manufacturing activity abroad would not be considered as engaging in tax have transactions.

The following types of income would be treated as being derived from tax haven transactions:

(1) *Tax haven exports*. Income derived by a controlled foreign corporation from the purchase of goods from a related entity and the sale of such goods for use outside the country in which the controlled foreign corporation is created.

(2) *Tax haven purchasing*. Income derived by a controlled foreign corporation from the purchase of goods and its sale to a related entity for use outside the country in which the controlled foreign corporation was created.

(3) *Tax haven commissions*. Commissions derived by a controlled foreign corporation from transactions similar to those described in (1) and (2) above except that it acts as an agent or broker instead of on its own account.

(4) *Tax haven licensing*. Income derived by a controlled foreign corporation from rentals or royalties for the use of patents, copyrights, trade-marks, or other property outside the country in which the company was created, if the rights or property were acquired from a related entity, and in the case of motion picture films, television tapes and recordings, irrespective of whether they were acquired from a related entity.

(5) *Tax haven holding company income*. Income derived by a controlled foreign corporation from the holding of stock or securities in related companies.

(6) *Tax haven service income*. Income derived by a controlled foreign corporation from furnishing or performing technical, managerial, engineering or similar services if such services are supplied to, or on behalf of, a related entity, or if such services are managed or directed by officers or employees transferred from a related entity for this purpose.

(7) *Tax haven insurance*. Income derived by a controlled foreign corporation from insurance or reinsurance of risks situated in the United States, if a related entity is the potential beneficiary of such insurance or reinsurance.

The tax treatment to be accorded income derived by a controlled foreign corporation engaged in construction abroad or international transport is still under study.

The draft would not be applicable to the profits of a foreign subsidiary corporation which purchased products from a related entity if the products were used in further manufacturing, provided the value added by such manufacturing equalled 20 percent or more of the value of the finished product.

Provision is made in draft for the allowance of a credit to U.S. corporations for the income taxes paid by the controlled foreign corporation, along the lines allowed under existing law. The undistributed tax haven income of a controlled foreign corporation which has once been taxed would not again be taxed upon distribution to shareholders.

Source: *Treasury Department Washington D.C.*
28-7-1961

REVISTA DE LA FACULTAD DE DERECHO DE MÉXICO

Órgano de la Facultad de Derecho de la Universidad nacional autónoma de México

Se publica trimestralmente, en números de 250 páginas.

Secciones que comprende:

DOCTRINA — RESEÑAS BIBLIOGRÁFICAS — LEGISLACIÓN (federal y local) — JURISPRUDENCIA — INFORMACIÓN JURÍDICA EXTRANJERA — INFORMACIÓN GENERAL.

Suscripciones: «Revista de la Facultad de Derecho de Mexico», calle de San Ildefonso, n° 28, MÉXICO, D.F.

Precio de la suscripción anual: 5,00 dólares.

II

SURVEYS OF TAX LEGISLATION
APERÇUS DE LEGISLATION FISCALE

AUSTRIA *Period from January 1st until February 28th, 1962*

International Fiscal Law

Kundmachung vom 28.11.1961 Verlautbarung des Beschlusses Nr. 12/1961 des Gemeinsamen Rates über den Ursprung von vor dem 1. Juli 1961 auf Lager genommenen Materialien, gefasst auf Grund des Übereinkommens zur Schaffung einer Assoziierung zwischen den Mitgliedstaaten der Europäischen Freihandelsassoziation und der Republik Finnland. BGBl. für die Rep. Österreich, 12.1.1962, S. 393.

Kundmachung vom 27.11.1961 Verlautbarung des Beschlusses Nr. 13/1961 des Gemeinsamen Rates über Anwendung des Beschlusses Nr. 17/1961 des Rates der Europäischen Freihandelsassoziation, gefasst auf Grund des Übereinkommens zur Schaffung einer Assoziierung zwischen den Mitgliedstaaten der Europäischen Freihandelsassoziation und der Republik Finnland. BGBl. für die Rep. Österreich, 12.1.1961, S. 394.

Kundmachung vom 12.1.1962: Verlautbarung des Beschlusses Nr. 19/1961 des Rates der Europäischen Freihandelsassoziation über Zollrückvergütungen („Drawback"), gefasst auf Grund des Übereinkommens zur Errichtung der Europäischen Freihandelsassoziation. BGBl. für die Rep. Österreich, 25.1. 1962, S. 402.

Kundmachung vom 12.1.1962: Verlautbarung des Beschlusses Nr. 20/1961 des Rates der Europäischen Freihandelsassoziation, betreffend eine Abänderung der Beilage IV zum Anhang B des Übereinkommens zur Errichtung der Europäischen Freihandelsassoziation. BGBl. für die Rep. Österrecih, 25.1, 1962, S. 403.

Kundmachung vom 12.1.1962: Verlautbarung des Beschlusses Nr. 21/1961 des Rates der Europäischen Freihandelsassoziation über Ursprungsnachweise für Sendungen geringen Wertes, gefasst auf Grund des Übereinkommens zur Errichtung der Europäischen Freihandelsassoziation. BGBl. für die Rep. Österreich, 25.1.1962, S. 405.

Kundmachung vom 23.1.1962: Verlautbarung des Beschlusses Nr. 16/1961 des Gemeinsamen Rates für Zollrückvergütungen („DRAWBACK"), gefasst auf Grund des Übereinkommens zur Schaffung einer Assoziierung zwischen den Mitgliedstaaten der Europäischen Freihandelsassoziation und der Republik Finnland. BGBl. für die Rep. Österreich, 13.2.1962, S. 431.

Miscellaneous

1. Bundesgesetz: Bundesfinanzgesetz für das Jahr 1962. BGBl. für die Rep. Österreich, 2.1.1962, S. 1.

BELGIUM *Period from January 1st until February 28th 1962*

Droits de succession

Loi du 20 décembre 1961 modifiant la loi du 16 mai 1900 apportant des modifications au régime successoral des petits héritages, Mon. Belge, 9.1.1962, p. 170.

Douanes et accises

Arrêté Royal du 9 janvier 1962 modifiant l'arrêté royal du 11 mars 1953

majorant le taux de la taxe de transmission à l'importation. Mon. Belge, 12.1.1961, p. 237.

Arrêté ministériel du 18 janvier 1962 relatif au Tarif des droits d'entrée, Mon. Belge, 20.1.1962, p. 439.

Droits de timbre

Loi du 28 décembre 1961 modifiant la loi du 27 mars 1957, relative aux fonds communs de placement et modifiant le Code des droits de timbre et le Code des taxes assimilées au timbre, Mon. Belge, 18.1.1962, p. 347.

Arrêté royal du 14 février 1962 modifiant le Code et le Règlement général sur les taxes assimilées au timbre. Mon. Belge, 20.2.1962, p. 1324. — Administration de la Trésorerie et de la Dette publique. Démission honorable. Mon. Belge, 20.2.1962, p. 1325.

Loi du 13 février modifiant le Code des taxes assimilées au timbre. Mon. Belge, 23.2.1962, p. 1427. — Arrêté royal du 29 janvier 1962 fixant les conditions d'attribution de certains emplois du Ministère des Finances et modifiant l'arrêté du 2 juin 1954, portant classification des grades prévus au cadre organique du Ministère des Finances, dans les quatre catégories des agents de l'Etat, fixées par l'arrêté royal du 2 octobre 1937. Mon. Belge, 23.2.1962, p. 1428.

Matières diverses

Arrêté royal du 8 février 1962 complétant l'arrêté royal du 7 mai 1959 instituant une commission de la réforme de la procédure fiscale. Mon. Belge, 16.2.1962, p. 1227. — Société nationale de Crédit à l'Industrie. Augmentation du montant nominal des bons de caisse et obligations à émettre par la société. Mon. Belge, 16.2.1962, p. 1228.

FRANCE *Period from January 1st until February 28th, 1962*

Généralités

Arrêté du 17 janvier 1962 fixant les conditions de rachat des alambics en application de l'article 310 bis du code général des impôts. J.O., 8.2.1962, p. 1391.

Taxes sur le chiffre d'affaires

Décret no. 62-104 du 30 janvier 1962 relatif aux taux majorés des taxes sur le chiffre d'affaires. J.O., 1.2.1962, p. 1099.

Douanes et accises

Décret no. 61-1517 modifiant les tarifs des droits de douane d'importation (rectificatif). J.O., 11.1.1962, p. 320.

Arrêté relatif à l'application des droits et taxes de douane aux marchandises imposables en poids au régime des emballages importés pleins et à la vérification des marchandises (rectificatif). J.O. 18.1.1962, p. 574.

Conventions

Décret no. 60-876 portant publication de la convention entre la France et la Belgique du 20 janvier 1959 tendant à éviter les doubles impositions et à régler certaines autres questions en matière d'impôts sur les successions et de droits d'enregistrement (rectificatif). J.O., 8 et 9.1.1962, p. 213.

Décret no. 61-1208 portant publication de la convention du 21 juillet 1959 entre la France et la République fédérale d'Allemagne en vue d'éviter les doubles impositions et d'établir des règles d'assistance administrative et juridique réciproque en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune ainsi qu'en matière de contributions des patentes et de contributions foncières (rectificatif). J.O., 9.1.1962, p. 214.

GERMANY *Period from January 1st until February 28th, 1962*

International Fiscal Law

Berichtigung des norwegischen Wortlautes des Abkommens vom 18.11.1958 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich Norwegen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und über gegenseitige Amts- und Rechtshilfe auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie der Gewerbesteuer, vom 12.10.61. BGBl. II, 8.2.1962, S. 40.

Taxes on income and property

Entscheidung des Bundesverfassungsgericht zu § 5 Abs. 1 Satz 1 des Gesetzes zur Ergänzung des Einkommensteuergesetzes und des Körperschaftsteuergesetzes, vom 4.1.1962. BGBl. I, 24.1.1962, S. 16.

Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zu § 8 Ziff. 5 des Gewerbesteuergesetzes, vom 7.2.1962, BGBl. I, 28.2.1962, S. 148.

Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zu § 8 Ziff. 6 des Gewerbesteuergesetzes, vom 2.2.1962. BGBl. I, 28.2.1962, S. 148.

Turnover taxes

Ausgleichsteuerordnung (Durchführungsbestimmungen zum Umsatzsteuergesetz), vom 19.1.1962. BGBl. I, 27.1.1962, S. 35.

Verordnung zur Änderung der Erbschaftsteuer-Durchführungsverordnung, vom 19.1.1962. BGBl. I, 27.1.1962, S. 18.

Neufassung der Erbschaftsteuer-Durchführungsverordnung, vom 19.1.1962 BGBl. I, 27.1.1962, S. 22.

Customs and excises

Verordnung zur Änderung der Durchführungsverordnung zum Anteilzollgesetz, vom 24.1.1962. BGBl. I, 7.2.1962, S. 57.

Verordnung zur Änderung der Durchführungsbestimmungen zum Zündwarensteuergesetz, vom 14.1.1962. BGBl. I, 24.1.1962, S. 5.

Verordnung zur Änderung der Durchführungsbestimmungen zum Zuckersteuergesetz, vom 14.1.1962. BGBl. I, 24.1.1962, S. 6.

Verordnung zur Änderung der Durchführungsbestimmungen zum Leuchtmittelsteuergestz, vom 14.1.1962. BGBl. I, 24.1.1962, S. 10.

Verordnung zur Änderung der Durchführungsbestimmungen zum Spielkartensteuergesetz, vom 14.1.1962. BGBl. I, 24.1.1962, S. 11.

Verordnung zur Änderung der Durchführungsbestimmungen zum Schaumweinsteuergesetz, vom 14.1.1962. BGBl. I, 24.1.1962, S. 12.

Verordnung zur Änderung der Durchführungsbestimmungen zum Süszstoffgesetz, vom 14.1.1962. BGBl. I, 24.1.1962, S. 13.

Verordnung zur Änderung der Durchführungsbestimmungen zum Salzsteuergesetz, vom 14.1.1962. BGBl. I, 24.1.1962, S. 15.

Berichtigung der Allgemeinen Zollordnung vom 29. November 1961. vom 22.12.61. BGBl. I, 24.1.1962, S. 16.

Verordnung zur Änderung der Mineralölzoll-Vergütungsordnung 1961, vom 21.1.62. BGBl. I, 27.1.1962, S. 34.

ITALY *Period from January 1st until February 28th, 1962.*

Généralités

Décret du Président de la République du 18 octobre 1961, no. 1414.

Autorisation du Statut du Fonds d'assistance financière. Gaz. Uff., 15.1.1962, p. 186.

Impôts sur le revenu

Décret du Président de la République.

Institution de nouveaux «marches dei valori» de 100 Lire et 300 Lire pour l'acquittement de l'«Imposta generale sull'entrata».

Gaz.Uff. 3.2.1962, p. 546.
Loi du 21 décembre 1961, no. 1389.
Modification des articles 11 et 12 du décret législatif suppléant du 5 avril 1945, no. 141, concernant les bénéfices fiscaux en faveur de la Société coopérative. Gaz. Uff., 10.1.1962, p. 107.

Droits de timbre

Loi du 24 janvier 1962, no. 23.
Dérogation à l'article 47 du décret royal du 30 décembre 1923, no. 3269, et les modifications successives, sur l'«Imposta di registro. Gaz. Uff., 14.2.1962, p. 785.

Douanes et accises

Décret Ministériel du 27 décembre 1961.
Prorogation jusqu'au 31 décembre 1962 de l'exonération du droit fixe, instituée par la loi du 28 décembre 1959, no. 1146, à faveur de l'importation temporaire d'automobiles et remarques de la Belgique, de la France, de l'Allemagne Ouest et du Luxembourg. Gaz. Uff., 9.2.1962, p. 662.
Décret Ministériel du 9 octobre 1961.
Modifications dans le tableau «C. Importation». Gaz. Uff., 4.1.1962, p. 38.
Loi du 16 décembre 1961, no. 1425.
Abrogation de l'«Imposta di fabbricazione» sur les minéraux de mercure et leurs produits dérivés. Gaz. Uff., 16.1.1962, p. 202.

Conventions

Loi du 3 novembre 1961, no. 1474.
Ratification et exécution de la Convention sur les services aériens entre Italie et Canada, conclue à Rome le 2 février. 1960. Gaz. Uff. 25, 1.1962, p. 370.
Loi du 3 novembre 1961, no. 1500.
Ratification et exécution de la convention sur les services aériens avec Annexe et échange de lettres entre Italie et les Indes, conclue à Rome le 16 juillet 1959. Gaz. Uff., 31.1.1962, p. 483.

Matières diverses

Loi du 16 décembre 1961, no. 1525.
Exonérations fiscales à faveur des établissements industriels sur le territoire municipal de «Monfalcone» et le territoire de la zone portuaire Aussa-Carno en province de Udine. Gaz. Uff. 5.2.1962, p. 570.
Loi du 27 janvier 1962, no. 7.
Provisions extraordinaires à faveur de la municipalité de Naples. Gaz. Uff., 7.2.1962, p. 610.

NETHERLANDS *Period from January 1st until February 28th 1962*

Income Taxes

Supplement to the Income Tax Schedule 1963, December, 1961/Nr. B 1/23391/Direction Legislation Direct Taxes, Stcrt. Nr. 9, 12.1.1962.
Fixation of the Income Tax Schedule 1962, December 29th, 1961/Nr. B. 1/23392 / Direction Legislation Direct Taxes, Stcrt. 9, 12.1.1962.

Miscellaneous

Decree of January 22nd, 1962, introducing changes in the Royal Decree of July 8th, 1958 (Stbl. 327), granting exemption from Motor-Vehicle Taxes to owners resident or domiciled in Yugoslavia, Stbl. Nr. 19, 6.2.1962.

IV

REVIEWS - COMPTES RENDUS

AUSTRALIA

Butterworth's Complete Taxation of Income Service. Butterworth & Co. (Australia) Ltd., 6-8, O'Connell Street, Sydney.

In *Bulletin* XIV, p. 350, a review was published of *Gunns' Commonwealth Income Tax Law and Practice.* The service Volume not only contains supplementary sheets for this handbook, but also Amending Acts, the monthly issues of the periodical *Current Taxation,* the *Australian and New Zealand Income Tax Reports and the Commonwealth Taxation Board of Review Decisions*

The 4th issue of the Taxation Service, sixth edition, has recently been published. It consists of a number of sheets which brings the book up-to-date again.

The following supplements have been received:
Current Taxation Vol. XIV, No. 6, December 1961;
Commonwealth Taxation Board of Review Decisions, Vol. 10, Advance Part 6, December 1961.

AUSTRIA

Dr. KARL FELLNER: *Stempel- und Rechtsgebühren, Grunderwerbsteuer, Erbschaft- und Schenkungssteuer.* Gesetze, Kommentar mit Entscheidungen, Bewertung, Bilanz- und Berechnungsbeispiele. Ergänzung G zur 5. erweiterten Auflage. (Stand vom 31.10 1961.) Unter Mitarbeit von Dr. HELMUT WILDMOSER. Im Selbstverlag, Röntgenstrasse 4, Linz.

Über Ziel und Aufbau des Werkes orientiert die Besprechung im *Bulletin Bd. XI,* S. 122.

HANS MUSGER und FRIEDRICH SCHULZ: *Das neue Einkommensteuerrecht.* Verlag Hermann Schmerzeck & Co., Herzog Ernst-Gasse 1, Bruck a.d. Mur.

Das vorliegende Werk ist im *Bulletin XV,* S. 221. besprochen worden. Die XIV-XV. Ergänzungslieferungen sind erschienen.

GERMANY

Dr. INGE WICKRATH: *Die Abgrenzung der Tatfrage von der Rechtsfrage in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhof).* Verlagsbuchhandlung des Instituts der Wirtschaftsprüfer GmbH., Düsseldorf. 1961. XVIII + 100 S. (Schriftenreihe des Instituts für Steuerrecht der Universität zu Köln. Band 21).

Die deutschen Revisionsgerichte sind reine Rechtsinstanzen, denen die Nachprüfung der tatsächlichen Feststellungen der Vorinstanzen verwehrt ist. Diese Lage hat bereits viele namhafte Autoren veranlasst, nach brachbaren Merkmalen für die Abgrenzung von Tatfragen und Rechtsfragen zu suchen. Es ist das Verdienst der vorliegenden Abhandlung, dass sie die Ergebnisse der vielfältigen Bemühungen systematisch ordnet und auf Grund einer Analyse der verschiedenen Theorien ein praktikables Abgrenzungsschema entwickelt.

Dr. WILHELM HARTZ und JOSEF OVER: *A B C - Führer Lohnsteuer.* Fachverlag für Wirtschafts- und Steuerrecht Schäffer & Co., Hackländerstr. 33, Stuttgart O. Grundwerk auf neuestem Stand DM 12.—.

Die *Lieferungen 39 und 40* enthalten u.a. die neu bearbeiteten Stichworte:

Aussergewöhnliche Belastungen — Lohnfortzahlung im Krankheitsfall — Lohnsteuer — Jahresausgleich — Rechtsmittel — Säumniszuschlag — Vermögensbildung der Arbeitnehmer.

Im *Anhang* sind enthalten: Auszug aus dem Einkommensteuergesetz — Gesetz zur Förderung der Vermögensbildung — Verordnung über den Lohnsteuer — Jahresausgleich.

Bei aller Gründlichkeit sind die Ausführungen so klar und knapp gehalten, dass der ABC-Führer Lohnsteuer stets das handliche und übersichtliche Nachschlagewerk bleibt.

Schnellkartei des deutschen Rechts bzw. des Steuerrechts. Reihe III. Verlag Dr. Otto Schmidt, Ulmenallee 96-98, Köln-Marienburg.

Diese Sammlung bringt die vollständigen amtlichen Texte einschl. der ergänzenden Bestimmungen und der dazugehörigen Nebengesetze. Fussnoten unterrichten über das Werk durch schnellste Berücksichtigung etwaiger Gesetzesänderungen stets auf dem neuesten Stand.

Die Lieferung 119 ist erschienen.

Dr. F. BUCHWALD und Dr. E. TIEFENBACHER: Die zweckmässige Gesellschaftsform nach Handels- und Steuerrecht, 2., erweiterte Auflage, Verlagsgesellschaft "Recht und Wirtschaft" M.B.H. Heidelberg, 242 Seiten, Plastikband DM 21

Wer als Unternehmer oder Unternehmensberater beim Abschluss oder bei der Änderung eines Gesellschafts-Vertrages einmal die Frage nach der im Einzelfall zweckmässigsten Gesellschaftsform entscheiden musste, weiss, wie wichtig diese Frage ist. *Unternehmer*, *Rechtsanwälte*, *Wirtschaftsprüfer*, *Steuerberater* und *Steuerbevollmächtigte* haben deshalb das Werk von BUCHWALD/TIEFENBACHER schon in der ersten Auflage als einen nützlichen Ratgeber schätzen gelernt.

Auch die nach kurzer Zeit notwendig gewordene zweite Auflage soll in erster Linie der Praxis dienen. Neben den gesellschaftsrechtlichen, güter- und erbrechtlichen Fragen wurden deshalb noch stärker als bisher die steuerrechtlichen, buchhalterischen und bilanzmässigen Probleme behandelt. Ein jeweils eigenes Kapitel ist den Grenzen der Haftungsbeschränkung und der Darstellung der Beteiligung in der Bilanz bei den verschiedenen Gesellschaftsformen gewidmet. Neu ist auch die bisher im Schrifttum vernachlässigte Behandlung der Zusammenschlüsse von Angehörigen freier Berufe (Sozietäten, Bürogemeinschaften). Die neue Wirtschaftsprüferordnung und das Steuerberatungsgesetz konnten noch berücksichtigt werden.

Die Verfasser haben auch bei der zweiten Auflage besonderen Wert auf die Behandlung solcher Fragen gelegt, die in der Rechtsprechung noch nicht entschieden, für die Praxis aber wichtig sind. Die im Gesetz nicht geregelten, in der Praxis aber so zahlreichen gesellschaftsrechtlichen Zwischenformen sind besonders eingehend erörtert.

StRK — Anmerkungen
Lieferung 5 (Oktober 1961)

Anhang zur *Steuerrechtsprechung in Karteiform*/Höchstgerichtliche Entscheidungen in Steuersachen. Bearbeitet von Rechtsanwalt Dr. Günther Felix, Fachanwalt für Steuerrecht in Köln. Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Köln-Marienburg, Ulmenallee 96-98.

Lieferung 5: 96 Seiten DIN A 5, DM 5.80. Bisher liegen 284 Seiten DIN A5 in einem Ganzl.-Sammelordner vor. Zweimonatlich erscheint eine Lieferung von rd. 50 Seiten. Bezug in Verbindung mit der Steuerrechtsprechung in Karteiform (Umfang zZt. ca. 4500 Seiten in 9 Ganzl.-Sammelordnern): DM 128. — zzgl. DM 3.50 je Sammeleordner. Die StRK-Anmerkungen sind auch apart beziehbar; Seitenpreis zZt. ca. 6,5 DPfg.

Auch diese Lieferung bietet wiederum eine sorgfältige Auswahl qualifizierter Besprechungen. Dem Bearbeiter, Rechtsanwalt Dr. FELIX, ist es wiederum gelungen, auch ausserhalb des engeren Bereichs des Steuerrechts stehende Autoren zur Mitarbeit zu gewinnen. Hervorzuheben sind die Anmerkungen von Prof. Dr. JESCH (Verbindlichkeit von Verwaltungsanweisungen; 6 Seiten), von Prof. Dr. BETTERMANN (Miete und UmsSt), Rechtsanwalt Dr. PRÖLSS (Versicherungssteuer) und Prof. Dr. SCHNORR von CAROLSFELD (Lohnsteuererstattung).

Auch die Namen der Steuerrechtspezialisten, die mitgearbeitet haben, haben einen guten Klang. Es seien hier nur erwähnt: Brockhoff, Galleiske, Herting, Paulick, Rose, Spitaler, Strickrodt, Tipke, Vogel. Die Rechtsprechung wird sich mit den in diesen 32 Besprechungen veröffentlichten neuen Gedankengängen auseinandersetzen müssen.

Afa-Lexikon, erläutert und zusammengestellt von Amtsrat WONS, Bundesfinanzministerium, Industrie-Verlag Carlheinz Gehlsen GmbH., vorm. Spaeth & Linde, Heidelberg. 174, kart. DM 11,70

Die nach dem ABC geordnete Zusammenstellung der Wirtschaftsgüter ist auf den neuesten Stand gebracht, unter Berücksichtigung des Steueränderungsgesetzes 1961. Das auf dem Gebiet der Abschreibungen aktuellste Lexikon bringt im 1. Teil die gesetzlichen Grundlagen und einschlägigen Urteile des Bundesfinanzhofs, insbesondere auch die Durchführungsverordnungen und Richtlinien. Teil 2 enthält das alphabetische Verzeichnis aller in den AfA-Tabellen für verschiedene Wirtschaftszweige aufgeführten Anlagegüter mit Nutzungsdauer und linearem AfA-Satz. Die für alle Wirtschaftszweige allgemein in Frage kommenden Wirtschaftsgüter sind im 3. Teil zu einem alphabetischen Verzeichnis der Nutzungsdauer für nichtbranchegebundene Wirtschaftsgüter gruppenweise zusammengefasst. Hierbei wurden die Erfahrungen bei Betriebsprüfungen zugrunde gelegt. Die Wirtschaft erhält mit dem AfA-Lexikon auf dem steuerlich so wichtigen Gebiet der Abschreibungen ein verlässliches Nachschlagewerk, das nicht nur ein rasches Auffinden der in Frage kommenden Wirtschaftsgüter ermöglicht, sondern auch an der Fundstelle die steuerlich vertretbare Nutzungsdauer und den linearen Abschreibungssatz angibt.

Dr. jur. h. c. FRITZ HARTUNG, *Steuerstrafrecht* Verlag Franz Vahlen GmbH., Berlin und Frankfurt/Main 1962, 320 DIN A 5, Leinen 30.— DM.

Die Fülle der das Steuerstrafrecht teils direkt ändernden, teils seine Auslegung und Anwendung beeinflussenden gesetzlichen Neuerungen der letzten Zeit hat es notwendig gemacht, den vorliegenden Kommentar zu überarbeiten und den bisherigen Inhalt mit den neuen Bestimmungen in Einklang zu bringen.

Auch die Neuauflage dieses in der Praxis altbekannten Werkes, das vollständig die zahlreichen Änderungen des materiellen Steuerstrafrechts berücksichtigt, wird daher besonderem Interesse begegnen. Insbesondere wurden erläutert; das Aussenwirtschaftsgesetz vom 28.4.1961, das Zollgesetz vom 14.6.1961, das Steueränderungsgesetz 1961, das Steuerberatungsgesetz vom 19.8.1961, das Zweite Verbrauchssteueränderungsgesetz vom 16.8.1961, das Elfte Gesetz zur Änderung des Umsatzsteuergesetzes vom 18.6.1961.

Darüber hinaus wurde die seit Erscheinen der Vorauflage stark angewachsene Judikatur, vor allem die Rechtsprechung des BGH und das seitdem neu angefallene Schrifttum, eingearbeitet und auf den Stand vom Oktober 1961 gebracht.

Allen Gerichten, Finanzämtern, Wirtschaftsprüfern, Steuerberatern, Bücherrevisoren, Wirtschaftsverbänden usw. wird das völlig den praktischen Erfordernissen angepasste Werk gute Dienste leisten.

Handbuch der GmbH
Praktische Rechtshilfe für die Organe der GmbH und ihre Berater
2. völlig überarbeitete Auflage 1961
von Rechtsanwalt O. Wilke, Wp. und Stb. Dipl. Kfm. K. Berg, Rechtsanwalt Dr. H. Gottschling, Rechtsanwalt Dr. M. Kunkel und Syndikus Dr. H. D. Köhler, Verlag Dr. Otto Schmidt Kg, Köln-Marienburg, Ulmenallee 96-98 1100 Seiten DIN A 5, Ganzl. DM 88.—

Anknüpfend an das bewährte, vor 25 Jahren im gleichen Verlag erschienene Standardwerk "Praktische Rechtshilfe für die GmbH" gibt das *Handbuch der GMBH* eine umfassende Information über alle die GmbH berührenden Rechts- und Steuerfragen. Die fünf Teile des Werks:

Die GmbH von der Gründung bis zur Auflösung
Das Rechnungswesen der GmbH
Die GmbH im Steuerrecht
Die GmbH im Arbeits- und Sozialversicherungsrecht
GmbH-Formulare

werden für den Benutzer durch ein ausführliches Inhalts- und Stichwortverzeichnis erschlossen.

Die zweite Auflage erscheint, nachdem das Werk längere Zeit vergriffen war; eine grosse Zahl von neuen Gesetzen, Entscheidungen und Schrifttumsstellen war zu verwerten, so dass diese Auflage als in allen Teilen völlig überarbeitet bezeichnet werden kann.

Die Verfasser sind hervorragende Sachkenner des GmbH-Rechts und erfahrene Praktiker der Wirtschaftsberatung. Wer auch immer als Gesellschafter, Geschäftsführer, Rechtsanwalt und Notar, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater mit GmbH-Fragen zu tun hat, wird in dieser systematischen Darstellung viele Hinweise und Anregungen finden, die ihm für den Alltag des Geschäftslebens der GmbH wertvolle Hilfe geben.

Bühler-Paulick, Einkommensteuer/Körperschaftsteuer nebst Gemeinnützigkeitsverordnung und anderen Nebengesetzen und Verordnungen. *Handkommentar* von Dr. Ottmar Bühler, o. Universitätsprofessor in München und Dr. Heinz Paulick, o. Professor an der Universität Würzburg. Loseblattausgabe *2., völlig neubearbeitete Auflage* Stand Februar 1962 Verlag C. H.) Beck, München und Berlin) Rund 1000 Seiten 8°. In Plastikordner DM 38.—

Zu den Vorzügen der ersten Auflage (übersichtliche, die grundsätzlichen und systematischen Elemente herausarbeitende Darstellung, Allgemeinverständlichkeit, Handlichkeit) kommen bei der zweiten Auflage weitere hinzu; vor allem wird die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs und der Finanzgerichte ausführlich ausgewertet und herangezogen. Alphabetische Zusammenstellungen, nicht nur der abzugsfähigen Ausgaben, sondern auch der steuerpflichtigen Einnahmen, erleichtern dem Praktiker das Auffinden einschlägiger Vorschriften.

Neu und attraktiv ist auch die Behandlung des Aussensteuerrechts, dem Professor Bühler als Pionier des internationalen Steuerrechts besondere Aufmerksamkeit gewidmet hat.

Professor Heinz Paulick hat als Mitverfasser in erster Linie die Bearbeitung des Einkommensteuerteils übernommen. Auch ihn befähigt die glückliche Verbindung von wissenschaftlich souveräner Beherrschung des Stoffes mit der Kenntnis der Probleme der Praxis zu einer überzeugenden Interpretation der schwierigen Rechtsmaterie.

Deshalb werden an dem Kommentar nicht nur die Praktiker der Finanzverwaltung und der steuerberatenden Berufe interessiert sein, sondern auch — und vielleicht ganz besonders — die Lernenden und Studierenden; die allgemein verständliche, aber auch den höchsten Ansprüchen von Wissenschaft und Praxis genügende Darstellung ist für sie ein wertvolles Hilfsmittel.

Die Neuauflage berücksichtigt den aktuellen Stand des Einkommensteuerrechts, insbesondere das wichtige Steueränderungsgesetz 1961.

INTERNATIONAL FISCAL LAW (TREATIES)

Commentaire de la Convention Franco-Allemande destinée à éviter les doubles impositions, édité par le Conseil du Patronat Français, et par le Bundesverband der Deutschen Industrie. Paris-Cologne. 1961. 453 pp.

Le présent commentaire de la Convention franco-allemande destinée à éviter les doubles impositions a été élaboré en commun par le Bundesverband der Deutschen Industrie (Directeur du Département fiscal: Dr. Carl Ganser) et par le Conseil National du Patronat Français (Rapporteur Général de la Commission de la Fiscalité: M. Jacques Desmyttère).

Les négociations relatives à cette Convention remontent à l'année 1956. Dès avant l'ouverture des négociations officielles entre les délégations gouvernementales, les deux Fédérations ont procédé à un échange de vues sur les problèmes auxquels La Convention devait apporter une solution.

Une Commission mixte franco-allemande fut constituée, qui reçut pour mission d'étudier dans le détail les desiderata qui seraient formulés par les milieux économiques au sujet de cette Convention.

La Commission mixte s'est réunie pour la première fois en novembre 1955. Elle a établi, compte tenu des avis qui lui ont été exprimés par les groupes d'études nationaux des deux Fédérations, des propositions qui, au nom de ces deux Fédérations, ont été soumises aux Ministères des Finances des deux Etats.

Afin de faire connaître également dans le public le travail ainsi accompli en commun, La Commission mixte BDI/CNPF a chargé le Dr. Heining et M. Timbart de rédiger un Commentaire dans l'esprit des principes établis par elle. Ce commentaire a pour but de fournir aux entreprises des deux pays et à leurs organisations professionnelles un instrument de travail qui leur permettre de se rendre compte des problèmes soulevés par la coexistence des deux systèmes fiscaux et de connaître les dérogations qui y sont apportées par la Convention.

En publiant ensemble ce commentaire (ecrit en français et en allemagne) les deux Fédérations ont voulu, en outre, contribuer dans le domaine fiscal à faciliter le développement des courants économiques en Europe.

NETHERLANDS

W. L. G. S. HOEFNAGELS: *Fiscal influences on financing, rentability and cost price*. Bedrijfseconomische Monographieën XXXII.
H. E. Stenfert Kroese N.N. Leiden, 1961, 131 p.p. Price D.F. 12.50

The purpose of this study is to draw the attention of business concerns to the results of the fiscal provisions in respect of depreciation on durable means of production and investment allowances and to point out the possibilities of fitting the result of these fiscal provisions in the business conceptions on which the entrepreneur bases his managerial policy.

The whole argumentation is frequently illustrated with figures which elucidate it distinctly. From this it clearly appears, that when the consequences in respect of financing, rentability and cost price resulting from the fiscal provisions treated in the article, are not studied beforehand, the maximum financial result aimed at is frequently not achieved.

The book is provided with an extensive list of literature and a register of names. The statement of contents, which follows here, will give a picture of the importance of this work:

I. Some aspects of the conceptions of profit to be treated in this work. A

comparative study between business and fiscal depreciations on durable means of production.

II. The influence of the deviation between the fiscal and business profit on the financing.

III. The influence of the deviation between the fiscal and business profit on the rentability.

IV. The influence of the deviation between the fiscal and business profit on the calculation of the cost price.

De Belastingwetgeving, (Tax Legislation) J Noorduyn en Zoon N.V. — Publishers — Gorinchem, Netherlands.

The following supplements have appeared:
Serie R & D. Nos 2 and 3, by: P. H. THEMMEN, *Law on Registration Duties 1917;* and A. C. GORREN, *Stampduties*, 2nd edition, supplement 8, respectively.

A. M. DIJK, G. JANSEN, J. C. SCHROOT and F. VERSTEGEN; *De Gemeentelijke Belastingen.* (Municipal Taxes). Vuga-Boekerij, Arnhem.

A review of this loose-leaf work on municipal taxes in the Netherlands was published in *"Bulletin"* Vol. XI, p. 147.

FED's *Fiscaal Repertorium.* Uitgeverij FED, Roemer Visscherstraat 29, Amsterdam-West I.

A staff of experts are employed to make excerpts of Dutch fiscal literature on cards which are sent to subscribers every month. The cards are filed per act and then per article. The issues nrs. 7, 8, 9 1961 have been received.

FED's *losbladig fiscaal weekblad.* (loose-leaf tax weekly). Uitgeverij FED, Roemer Visscherstraat 29, Amsterdam-West I.

Nrs. 817-824 of this weekly which contain tax articles, discussions of case law and resolutions, and answers to questions as regards Dutch tax problems, have appeared.

W. E. C. DE GROOT: *Nederlandse Belastingwetten.* N. Samsom N.V., Publishers, Alphen a/d Rijn, Netherlands.

The seven volumes of this loose-leaf system on Dutch taxation contain the texts of the Dutch tax acts. The nrs. 194-200 of the supplements which keep these volumes up-to-date, have been published.

Handboek voor in- en uitvoer, onder redactie van Prof. Dr. B. SCHENDSTOK en J. DE WILLIGEN (Handbook for import and export). Æ. E. Kluwer, Deventer, N. Samsom N.V., Alphen a/d Rijn.

A review of this handbook for import and export was published in *Bulletin XIV*, p. 169. The following supplements have appeared:
Deel A. *Belastingheffing bij invoer,* supplement 10
Deel BI. *Tarief van invoerrechten,* Heffingspercentags, Supplement 32.
Deel Ba. *Tarief van invoerrechten,* Toelichting en Beslissingen, Supplement 13.

Vademecum voor in- en uitvoer. Samengesteld door de Economische Voorlichtingsdienst. N. Samsom N.V., Alphen a/d Rijn.

A review of this loose-leaf work containing the provisions of importance for import and export was published in *"Bulletin" XIV*, p. 359.
The supplements 266, 267, 268 have been published.

H. W. VERMEULEN and H. G. M. WARDENIER: *Teruggaaf van omzetbelasting bij uitvoer.* Volume I and II. N. Samsom N.V., Publishers, Alphen a/d Rijn, Netherlands.

Supplements 95-97 to these loose-leaf volumes have been published.

FED'S FISCAAL REGISTER. Uitgeverij FED., Roemer Visscherstraat, 29, Amsterdam-West I.

This loose-leaf monthly publication offers to the reader a valuable register of documented court decisions. Nrs. 6, 7 and 8 have appeared.

R. M. SMITS, J. TIGGELMAN, Mr. J. C. DE WAARD: *Omzetbelasting* (Sales Tax). Fiscale Handleiding voor de Praktijk. Vuga-Boekerij, Arnhem.

In *Bulletin XI*, p. 151, a review of this loose-leaf handbook on the Dutch Sales Tax legislation was published. Supplements 53 and 54 have been published.

Dr. M. J. H. SMEETS and J. H. MEIHUIZEN: *Beknopte Belastinggids*. (Concise tax guide), 10th edition. L. J. Veen's Uitgeversmij., Leidsegracht 78, Amsterdam.

This guide to Dutch taxation contains a concise survey of the most important parts of the various tax Acts. The Supplements 13 and 14 have appeared containing a number of pages intended for replacement of outdated sections.

C. VAN SOEST and A. MEERING: *Leidraad voor de Belastingstudie I* (Guide for Tax Study). S. Gouda Quint — D. Brouwer en Zoon, Uitgevers in het Huis de Crabbe, Arnhem.

A review of this loose. leaf work on Dutch taxation was published in *"Bulletin" Vol. XI*, p. 229. The Supplements 7 and 8 contain new pages for replacement.

PHILIPPINES

ISIDRO EVANGELISTA: *Materials on Business and Occupation Taxes, Miscellaneous Taxes, National Tax Census and Others*. R. M. Garcia Publishing House & Book Store, 2079 Azcarraga, Manila. 1958, 315 pp.

A course called: "Accounting 14" covers a very wide field, embracing ten important tax systems and a few minor ones, general administrative provisions, rules of procedure in law suits, and others. The material is extensive and varied. Tariff and customs duties, according to recent information, may be included within the coverage of this course. Jurisprudence in business taxes is growing, circulars and regulations are becoming numerous, and administrative rulings are being issued by the Bureau of Internal Revenue every day. The number of data is tremendous.

The purpose of this work is to present to the readers the jurisprudence concerning the tax laws involved and all the scattered material in this single volume entitled "Materials on Business and Occupation Taxes, Miscellaneous Taxes, National Tax Census and Others", with the intention to provide in the need for a uniform textbook for students taking Accounting 14.

All the 1958 amending acts and the latest circulars and regulations, and a digest of important court decisions, are included in this book. The author aims at keeping this book up-to-date, by issuing as soon as possible after each session of Congress, yearly SUPPLEMENTS containing all new acts, circulars, regulations, and a digest of decisions and rulings.

M. A. T. CAPARAS: *Case Book for a Course in Taxation;* Ramon Quisumbing Books, Manila. 274 pp.

The primary concern of this publication has been to help the reader to understand the basic principles of the Philippine Taxation system through the medium of an extensive collection of tax cases. The decisions rendered by various courts have been dealt with systematically in connection with the relevant questions under consideration. Theory, legislation and court practice

interwoven, form the contents of this valuable work. It begins with an introduction devoted to the principles of the taxation policy and further it is divided into three main parts: Part 1 — Income Tax; Part 2 — Estate, Inheritance and Gift taxes; Part 3 — Administrative provisions.

SPAIN

Manuel de la Administracion. T-A-L-E-. Hortaleza 20, Madrid.

In *Bulletin XIV*, pp. 43 and 108 reviews are published of this useful loose-leaf book which contains a systematic survey of Spanish taxation. Supplement 37 of 1962 contains new pages for the parts on legislation and case law, studies and commentaries, and a number of pages to be exchanged.

SWITZERLAND

HERMANN ATTINGER: *Die Besteuerung der Aktiengesellschaften*. Dissertation. Verlag P. G. Keller, Winterthur 1961. 244 S.

Das vorhandene Schrifttum ist vorwiegend auf eine *vergleichende Darstellung des geltenden positiven Rechts* ausgerichtet, stellt also vergleichende Rechtsbeschreibung dar.

Die Rechtsvergleichung jedoch erfüllt eine dreifache Aufgabe; sie "stellt Recht in Zeit und Raum einander gegenüber, indem sie Recht beschreibt, in seinen ursächlichen Zusammenhängen untersucht und adäquate Lösungen für den jeweiligen Zustand anstrebt".

Die vorliegende Arbeit nun strebt Rechtsvergleichung im oben definierten Sinne an. Sie will nach Möglichkeit auf die wirtschaftlichen, sozialen und politischen Ursachen dieser oder jener Entwicklung in der Besteuerung der Aktiengesellschaften hinweisen und deren praktischen Auswirkungen aufzeigen. Die Darstellung der Erfahrungen verschiedener Steuerstaaten wird ohne Zweifel die Diskussion bereichern und die Gefahr von einseitigen Folgerungen vermindern.

Die Steuern der Schweiz. Bearbeitet von der Eidgenössischen Steuerverwaltung. 6 Bände in Loseblattform. Verlag für Recht und Gesellschaft, Bundesstrasse 15, Basel.

Eine ausführliche Besprechung dieser Ausgabe ist erschienen in "Bulletin" Vol. XV, S. 233.

Nachtrag 28, 1961, enthält Änderungsblätter für *Teil I* (Einkommen- und Vermögenssteuern natürlicher Personen)

Nachtrag 26, 1961, enthält Änderungsblätter für *Teil II* (Ertrags- und Kapitalsteuern juristischer Personen)

Nachtrag 25, 1961, enthält Änderungsblätter für *Teil III* (Erbschafts- und Schenkungssteuern, Vermögenverkehrsteuern, Verbrauchs- und Aufwandsteuern)

UNITED KINGDOM

PERCY F. HUGHES: *Staples on Back Duty*. 8th edition. Gee & Co. (Publishers) Limited, 151 Strand, London WC. 2. 1961, 227 pp.

In recent years the Commissioners of Inland Revenue have made determined efforts to deal with large numbers of back duty cases and as a result have collected by way of tax and penalties sums in the region of $20 million a year. There has, however, been much criticism of the fact that the manner in which tax legislation is worded can involve grave consequences for the taxpayer as a result of its ambiguity and consequently all ambiguity should be avoided.

The provisions of the Finance Act, 1960, have brought about considerable changes in the law relating to assessments, interest and penalties which have a marked effect on the practical approach to back duty settlements. They

have effect for years prior to 1960 and therefore it is essential for practitioners to be fully acquainted with them. They are reviewed at length in the eighth edition and examples have been included to illustrate their effect.

The old law does, however, apply in certain respects and is therefore discussed in this edition as far as is necessary Reference is made to recent case law affecting this important aspect of taxation.

H. G. S. PLUNKETT and CECIL A. NEWPORT: *Income Tax Law and Practice, 29th Edition. Sweet and Maxwell Limited,* 11 New Fetter Lane, London. 1961, 574 pp.

The author has made a virtue of necessity and has taken the opportunity of completely rewriting two chapters and of adding four new chapters. The rewritten chapters are Chapter 15, relating to Schedule E, which has also been rearranged, and includes the "silver handshake" provisions, and Chapter 21, which contains a full discussion of the new penalty section. At the same time, the back duty example has been considerably amplified, so as to show in sufficient detail the actual workings of a back duty case, and the basis of the offer for the negotiation of the settlement, and this forms the new Chapter 22.

The part of the book dealing with settlements has been substantially enlarged and this forms the new Chapter 24, which immediately follows the one on surtax.

Chapter 26 is also new, apart from the part dealing with retirement annuities, as it has been extended so as to deal with the tax effects of the National Insurance Act, 1959. Because of the right given in section 7 of that Act to contract out of the obligation to pay graduated contributions there is an increased interest now in the setting up of recognised super-annuation schemes. This chapter contains an account of the conditions on which the Commissioners of Inland Revenue exercise their discretion to give approval to pension funds under section 379, and retirement schemes under section 388, of the Income Tax Act, 1952. In these three new chapters (22, 24 and 26) emphasis is on the fact that this book concerns the practice as well as the law, of income tax, and it is hoped that they will be of special interest to practitioners.

UNITED STATES OF AMERICA

ROBERT J. LAMPMAN: *The Share of Top Wealth-Holders in National Wealth 1922-56.* Princeton University Press, Princeton, New Jersey. 1962. 286 pp.

This report investigates the (size) distribution of wealth in the United States in recent decades, and finds important changes in the degree of economic inequality. Concentration of wealth lessened substantially, particularly between 1929 and 1949. The trend has reversed since 1949, although the percentage of total wealth owned by the top wealth-holders remains considerably less than in 1929. Wealth inequality has changed less than income inequality, but in the same general direction.

It is based largely upon data derived from federal estate tax returns and is intended to be an exhaustive treatment of those data by use of what is known as the "estate-multiplier" method. This method has been applied to American data only once before, in the work of Mendershausen and Goldsmith. This study is unique in that, for the first time estate tax wealth estimates are integrated with Goldsmith's national balance sheet estimates.

Characteristics, types of property held, and share in personal wealth of the nation's top wealth-holders are all investigated in detail. More than 100 tables and 37 charts illustrate the author's findings.

Relatively little inquiry has been made into the size distribution of wealth in the United States. Hence, this study becomes part of a scant literature on the subject of personal wealth-holding.

Taxation and Operations Abroad, a symposium volume, Tax Institute, Incorporated, 457 Nassau Street, Princeton, N.J., 1960, 306 pp. Price $6.

"The expansion of American business abroad has created new tax problems —and opportunities—for management. The same applies to our government. Issues which until recently affected only few businesses and small amounts of revenue have already become too obviously important to be ignored." These tax problems and opportunities, referred to in the Foreword by C. Lowell Harriss, Columbia University, chairman of the Program Committee, are the subject of this third volume in the Tax Institute series of publications on "The Impact of Taxation on Management Responsibility."

Part One deals with the tax and management decisions involved in choosing the form of a business organization for investments and operations abroad. These decisions are considered from the standpoint of exporting by Russell Baker, Baker, McKenzie & Hightower, Chicago; of manufacturing by Donald H. Gleason, Assistant Treasurer, Corn Products Company; of service and contracting agencies by E. Roy Gilpin, Reid & Priest, New York; and of the extractive industries by Thomas E. Jenks, Lee, Toomey & Kent, Washington, D.C.

Various economic problems are discussed in Part Two. Roy Blough, Columbia University, presents general analyses of the issues facing management. The criteria for the foreign tax credit are examined by R. A. Musgrave, The Johns Hopkins University. Raphael Sherfy, Turney & Turney, Washington, D. C., considers the possible effects of the Boggs bill on the administration of section 367 of the Internal Revenue Code. The economic aspects of private direct investment are analyzed by Peter B. Kenen, Columbia University.

Part Three is devoted to current issues of foreign taxes affecting United States management. It includes a comprehensive review of taxation in the European Common Market by R. Palmer Baker, Jr., Lord, Day & Lord, New York; an outline of the opportunities in the use of Bahamian facilities by Leon Stock, Peat, Marwick, Mitchell & Co., New York; a consideration of what will happen in Puerto Rico on the expiration of the tax exemption grants by Milton C. Taylor, Michigan State University; and a discussion of some tax aspects of United States investments in Canada, with emphasis on Canadian investment funds, by Clifford Frank Owen, College of William and Mary.

Major problems of national policy are considered in Part Four. Congressman Hale Boggs, sponsor of the Foreign Investment Incentive Tax Bill, states the case for tax incentives for overseas investments. The advantages and disadvantages of offering tax inducements to stimulate foreign investment by United States business are then discussed from the government point of view by Robert J. Dodds, Jr., General Counsel, Department of Commerce, and Jay W. Glasmann, Assistant to the Secretary of the Treasury, and with respect to the effects on domestic employment and industrial expansion by Burnham Finney, Editor, *American Machinist*, McGraw-Hill Publishing Company, Inc.; Alfred V. Bodine, President and Treasurer, The Bodine Corporation; and William M. Horne, Jr., Tax Counsel, Olin Mathieson Chemical Corporation. The volume concludes with a consideration of the functions of tax treaties by Dan Throop Smith, Professor of Finance, Harvard Graduate School of Business Administration.

BUNDESREPUBLIK DEUTSCHLAND

LES TAXES SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES

I - Les importations et les exportations dans le systeme des taxes, sur le chiffre d'affaires (umsatzsteuer)

L'impôt allemand sur le chiffre d'affaires — à la différence de la taxe française sur la valeur ajoutée — est un *impôt en casade,* plus exactement un impôt intervenant en principe *à tous les stades de la production et de la circulation des biens.*

La charge de l'impôt sur le chiffre d'affaires est d'autant plus élevée que les stades de production et de distribution que la marchandise parcourt sont plus nombreux. Par conséquent, l'impôt allemand sur le chiffre d'affaires est un *impôt cumulatif* en ce sens qu'il n'est pas possible de déduire l'impôt versé au stade de circulation précédent.

Selon les dispositions des chiffres 1 et 2 de l'article 1 de la loi portant impôt sur le chiffre d'affaires (Umsatzsteuergesetz), l'impôt sur le chiffre d'affaires frappe *les livraisons* (1) *à titre onéreux* et d'autres prestations effectuées en Allemagne et, à certaines conditions, même la consommation pour son propre usage.

En principe, *le taux fiscal est uniformément fixé à 4 % et, pour le commerce de gros, à 1 %.* Les taux fiscaux réduits de 3 ou de 1,5 % sont applicables à certains groupes de màrchandises (2).

Outre l'impôt sur le chiffre d'affaires réalisé en Allemagne, il existe, selon l'article 1, chiffre 3, de la loi portant impôt sur le chiffre d'affaires, un troisième élément du système, la *taxe dite de compensation de l'impôt sur le chiffre d'affaires* (Umsatzausgleichsteuer), qui est une taxe sur les opérations d'importation et dont le rôle est de soumettre la marchandise importée à une *charge fiscale sensiblement analogue à celle qui grèverait la marchandise fournie par un concurrent allemand.*

Le pendant de cet impôt consiste dans un système de remboursement (ou de bonification) à l'exportation, qui peut revêtir deux formes: soit celle d'une *ristourne à l'exportation (Ausfuhrvergütung),* soit celle d'une *ristourne accordée aux seuls commerçants exportateurs (Ausfuhrhändlervergütung).*

La base juridique de ce système est constituée par la loi portant impôt sur le chiffre d'affaires — Umsatzsteuergesetz, dans sa rédaction publiée au Bundesgesetzblatt en 1951, I page 791, modifiée à plusieurs reprises, et, dernièrement, par la 11ème loi modificative (BGBl 1961, I p. 1330). On trouvera également certains éléments concernant cette matière dans «les dispositions d'application de l'impôt sur le chiffre d'affaires» (Umsatzsteuerdurchführungsbestimmungen) publiées au BGBl 1951, I, p. 796, et modifiées depuis.

La taxe de compensation à l'importation (Ausgleichsteuer) a fait l'objet

---

(1) La livraison est, en droit allemand, un acte juridique. C'est le premier acte de la vente le second étant le transfert de propriété qui s'effectue automatiquement après complet paiement des marchandises. Une livraison à titre onéreux est donc une vente sous condition suspensive, forme ordinaire de la vente en Allemagne (Note de la Rédaction).

(2) La loi et les tableaux annexes ont été publiés au Tome V de la Collection Jupiter «Systèmes fiscaux».

d'une disposition d'application spéciale rédigée le 8.10.1952 (BGBl 1952, I p. 671), sous la forme d'une «ordonnace relative à la taxe decompensation» (Ausgleichsteuerordnung - AStO). Celle-ci fut retouchée par plusieurs ordonnances modificatives dont la dernière en date est du 13.9.1961 (BGBl 1961, I p. 1717).

Enfin, citons un dernier fondement juridique qui est la «loi sur les mesures fiscales favorisant la promotion des exportations (Gesetz über steuerliche Massnahmen zur Forderung der Ausfuhr, dite aussi Ausfuhrförderungsgesetz) du 18.9.1953 (BGBl 1953, I p. 1378). Aujourd'hui, le texte de cette loi n'est encore applicable que dans ses dispositions intéressant l'impôt sur le chiffre d'affaires.

II - L'impot sur le chiffre d'affaires à l'importation

Comme nous l'avons signalé sous l'article 1, chiffre 3 de la loi portant impôt sur le chiffre d'affaires prévoit que les importations de marchandises à destination de la République Fédérale sont soumises à l'impôt sur le chiffre d'affaires.

1. *Assiette de l'impôt*

L'assiette de la taxe de compensation de l'impôt sur le chiffre d'affaires (à l'importation) (Umsatzausgleichssteuer) est *déterminée par la valeur de la marchandise* (article 6 de la loi portant impôt sur le chiffre d'affaires et article 4 de l'ordonnance relative à la taxe dite de compensation à l'importation): «En ce qui concerne la valeur en douane et son établissement, il faut s'en tenir aux dispositions en vigueur au moment envisagé de la loi douanière (Zollgesetz) et de l'ordonnance sur la valeur en douane (Wertzollordnung). A cette valeur, il faut ajouter les charges des droits de douane et de l'impôt sur la consommation (Verbrauchsteuer) qui pèsent sur la marchandise importée en question, mais non pas le montant de la taxe de compensation».

A l'égard de quelques marchandises, *la valeur en douane est remplacée,* conformément aux dispositions de l'article 6 de la loi portant impôt sur le chiffre d'affaires, de l'article 4, alinéa 2 de l'ordonnance relative à la taxe dite de compensation à l'importation, *par la valeur moyenne fixée* par l'annexe I de l'ordonnance précitée. La liste des valeurs moyennes actuellement en vigueur contient *15 positions qui intéressent notamment des vins et les boissons alcoolisées de même que les froments et seigles à l'exception des semences.*

2. *Exemption fiscale*

Les marchandises mentionnées à l'annexe 2 de l'ordonnance relative à la taxe dite de compensation à l'importation bénéficient de l'exemption fiscale conformément à l'article 4, chiffre 1 b de la loi portant impôt sur le chiffre d'affaires et à l'article 7, alinéa 2 de l'ordonnance précitée. Les marchandises figurant sur *la liste des produits exemptés sont des matières premières ou des matériaux auxiliaires, nécessaires à la production allemande et impossibles à obtenir en Allemagne,* soit totalement, soit en quantité suffisante.

La rédaction de la liste des produits exemptés actuellement en vigueur est applicable à partir du 1.1.1961. Une autre exemption fiscale est prévue par l'article 4, chiffre 1 a de la loi portant impôt sur le chiffre d'affaires, et par l'article 7, alinéa 1 de l'ordonnance relative à la taxe dite de compensation à l'importation *au profit des marchandises qui ne sont pas frappées par les droits de douane prévus au tarif douanier.* Par conséquent, *les franchises douanières entraînent l'exemption de la taxe compensatrice.*

3. *Taux*

En principe, *le taux correspond à celui de l'impôt sur le chiffre d'affaires; est de 4%* (article 7, alinéa 4 de la loi portant impôt sur le chiffre d'affaires).

Il est réduit à 3% ou à 1,5% en ce qui concerne les marchandises dont le chiffre d'affaires réalisé en Allemagne est taxé aux mêmes taux (article 7, alinéa 4 de la loi portant impôt sur le chiffre d'affaires, article 5, alinéas 2 et 3 de l'ordonnance relative à la taxe dite compensatoire à l'importation). Il s'agit, selon l'article 7, alinéa 2, chiffre 1 de la loi portant impôt sur le chiffre d'affaires, de *graisses alimentaires, de sucre, de semoules et de produits de la boulangerie*. Ces produits sont soumis au taux de 3%. Le taux de 1,5% s'applique, aux termes de l'article 7, alinéa 2 chiffre 2 de la loi portant impôt sur le chiffre d'affaires, à des *produits agricoles livrés par le producteur*, à la *farine* et aux produits farineux, au *lait frais*, etc.

Enfin, dans quelques cas, il faut appliquer le taux supérieur qui est de 6%. Les marchandises qui en sont frappées sont mentionnées à l'annexe 3 de l'ordonnance relative à la taxe dite de compensation à l'importation. Il s'agit d'une liste assez longue de *produits naturels*, alimentaires et ingrédients, de même que de produits finis et semi-finis, parmi lesquels figurent les médicaments, les produits cosmétiques, le chocolat, les films d'appareils photo, les fils de laine cardée, les tissus de laine et poils d'animaux, les appareils électriques de toute sorte, les formes et tôles d'acier, les machines.

Le taux plus élevé de la taxe de compensation est justifié par la considération que les marchandises qu'il vise sont, en Allemagne, frappées de l'impôt sur le chiffre d'affaires à plusieurs reprises et non pas une fois seulement. A ces exceptions près, la taxe compensatrice implique, en général, une seule compensation analogue à l'impôt allemand sur le chiffre d'affaires, encore que la Umsatzsteuer soit un impôt à cascade, tandis que la taxe de compensation n'intervient qu'une fois et pour un taux égal à celui de l'Umsatzsteuer - sous réserve du taux majoré dans certains cas. Il est donc pratiquement inconcevable qu'une marchandise importée *puisse supporter une charge plus lourde que la marchandise concurrente allemande* (1).

La fonction de la taxe de compensation consiste à assurer une certaine égalité avec les charges résultant de l'imposition intérieure. Néanmoins, il faut observer que le législateur n'a prévu nulle part que l'existence d'une imposition intérieure pour les articles d'une même espèce serait la condition de la naissance de l'obligation fiscale de compensation. Cela signifie que *l'obligation d'acquitter la taxe de compensation ne disparaît pas, ipso jure, du fait que la marchandise en question est exonérée de l'impôt intérieur sur le chiffre d'affaires*. Cette manière de voir a été tout récemment confirmée par l'arrêt rendu le 26.7.1961 par la Cour Fédérale des Finances (A3, VII 43/60 S). La Cour des Finances appuie son raisonnement sur le fait que le législateur n'ait pas conçu la fonction spéciale de compensation de la taxe compensatrice de l'impôt sur le chiffre d'affaires comme une condition de la perception de cette taxe, s'explique par des raisons pratiques. «Le législateur pouvait se contenter d'une réalisation approximative de son objet en renonçant à une réalisation parfaite et complète de son idée, s'il voulait que la taxe de compensation soit organisée d'une manière pratique».

4. *Perception*

La taxe de compensation est perçue à l'importation en même temps que les droits de douane. Il a été déjà constaté que la procédure de la perception est largement régie par les dispositions du droit douanier (article 15 de la loi portant impôt sur le chiffre d'affaires et article 2 de l'ordonnance relative à la taxe dite de compensation à l'importation).

---

(1) Certains fiscalistes français font valoir cependant que, pour certaines industries particulièrement intégrées, la taxe en cascade n'est perçue guère qu'au stade des matières premières et que, par conséquent, leur production serait moins lourdement taxée que celles importées (Note de la Rédaction).

III - L'Impot sur le chifffre d'affaires à l'exportation

1. *Exemption de l'impôt sur le chiffre d'affaires pour les exportations.*

L'article 41, chiffre 3 de la loi portant impôt sur le chiffre d'affaires prévoit l'exemption de cet impôt en faveur des exportations lorsque leur réalité est prouvée par les livres de commerce. Les articles 23 à 26 des dispositions d'application de l'impôt sur le chiffre d'affaires stipulent en détail les conditions auxquelles cette exemption fiscale est soumise. Il faut qu'il s'agisse d'une *livraison effectuée en exécution d'une opération de vente à une partie prenante étrangère* (article 23 des dispositions d'application précitées). Est partie prenante étrangère quiconque a son domicile ou — s'il s'agit d'une personne morale — son siège en dehors du territoire allemand délimité par les frontières nationales de 1937. Il en est de même, en outre, des succursales et des sociétés sises à l'étranger, même lorsqu'elles font partie d'une unité organique fonctionnelle (Organschaft) allemande, dans la mesure où elles agissent en leur nom propre (article 24 des dispositions d'application de l'impôt sur le chiffre d'affaires.

L'exportation doit être prouvée par les pièces accompagnant l'expédition telles que la lettre de voiture, le récépissé d'envoi postal ou l'attestation du commissionnaire expéditeur chargé du transport. Dans d'autres cas, il faut se servir de certificats d'exportation déterminés (article 25 des dispositions d'application mentionnées). Afin d'assurer un acheminement sans incident jusqu'à la frontière, il est nécessaire de se servir, en outre, d'une preuve facilement contrôlable que l'on a bien réuni les conditions nécesssaires pour l'exemption fiscale. Les articles 14 et 26 des dispositions d'application mentionnées réglementent in extenso les modalités d'établissement de cette preuve comptable. La prise de livraison à domicile est assimilée, par l'article 7 de «la loi favorisant la promotion des exportations» à l'exportation même. Dans cette hypothèse, la partie prenante étrangère réceptionne les marchandises en Allemagne et les expédie à l'étranger dans les six mois qui suivent.

2. *Le remboursement de l'impôt sur le chiffre d'affaires lors des exportations*

a)- *le système*

L'article 16 de la loi portant impôt sur le chiffre d'affaires prévoit, en faveur des marchandises exportées, un remboursement de l'impôt acquitté sur le chiffre d'affaires. En principe, tout exportateur est remboursé d'un montant pouvant s'élever à celui de la charge fiscale moyenne qui frappe, au titre de l'impôt sur le chiffre d'affaires, les marchandises de la même espèce. La loi a qualifié cette sorte de remboursement de *«ristourne à l'exportation»* (Ausfuhrvergütung). Outre ce remboursement, tout commerçant qui prouve qu'il a exporté des marchandises peut être remboursé d'un montant égal à l'impôt qui frappe la livraison des marchandises dont- il est destinataire: *«ristourne accordée aux commerçants-exportateurs»* (Ausfuhrhändlervergütung) (1). Comme les conditions mentionnées permettent de le comprendre, les deux sortes de ristourne ci-dessus ne sont pas exlusives l'une de l'autre. Il va de soi, cependant, que la ristourne à l'exportation n'entre en ligne de compte que si la charge fiscale en question n'est pas déjà remboursée par la ristourne des taxes accordée aux commerçants-exportateurs (article 16, alinéa 2 de la loi portant impôt sur le chiffre d'affaires). La taxe de compensation de l'impôt sur le chiffre d'affaires peut être remboursée elle aussi. Ce remboursement de la taxe de compensation est une sous-variété de la ristourne accordée aux commerçants-exportateurs. Les détails du remboursement sont prévus dans les conditions d'application de l'impôt sur le chiffre d'affaires et dans la loi favorisant la promotion des exportations.

(1) C'est-à-dire la dernière cascade de l'impôt (Note de la Rédaction).

b)- *La ristourne à l'exportation*

L'article 16, alinéa 2 de la loi portant impôt sur le chiffre d'affaires précise à ce sujet que «lorsqu'un entrepreneur établit la preuve qu'il a exporté à l'étranger des marchandises, il peut lui être restitué, sur demande, un montant au plus égal à celui de l'impôt qui frappe en moyenne ces marchandises dans la mesure où ledit impôt n'est déjà remboursée par la ristourne des taxes accordée aux commerçants-exportateurs (ristourne à l'exportation)

Aux termes détaillés de l'article 77 des dispositions d'application de l'impôt sur le chiffre d'affaires, la ristourne à l'exportation est accordée dans trois hypothèses: lors de l'exportation, lors de la prise de livraison à domicile (Abhollfall") au sens de l'article 7 de la loi favorisant la promotion des exportations, et «lorsque le requérant a envoyé à l'étranger . . . un objet en vue de son utilisation industrielle ou commerciale dans son entreprise». L'article 71 des mêmes dispositions d'application précise ce qu'il faut entendre par l'utilisation au sens de l'article précité. Les hypothèses ci-après viennent notamment en considération: le requérant effectue la livraison à l'étranger avec ses propres moyens de transport; la livraison est faite en vue d'un montage dans un dessein ainsi réalisé; la livraison est destinée à un dépôt tenu à l'étranger par un représentant de l'entrepreneur; la livraison est faite pour l'utilisation ou pour la consommation par une entreprise exploitée à l'étranger. En outre, il entre dans ces hypothèses la livraison de bâtiments de haute mer construits par le requérant. Lorsque le requérant n'a pas envoyé à l'étranger la marchandise elle-même, il peut réclamer la ristourne si celui qui l'a livrée ou le tiers qui l'a expédiée à l'étranger par ordre de celui qui l'a livrée n'est pas fondé, lui-même, à en formuler la demande.

La ristourne à l'exportation n'est pas accordée à raison de livraisons en transit ou lorsqu'il s'agit des opérations concernant les métaux précieux, argent et valuer mobilières, de même que si la livraison faite au requérant était exonérée de l'impôt sur le chiffre d'affaires parce que considérée comme livraison à l'exportation au sens de l'article 23 des conditions d'application de l'impôt sur le chiffre d'affaires (article 77, alinéa 2, chiffres 1 et 3 desdites conditions d'application).

En général, *la rémunération obtenue par le requérant pour sa livraison sert de base d'évaluation de la ristourne.* Dans les cas exceptionnels, cette base d'évaluation est constituée par la valeur ou par le prix d'achat, franco-frontière allemande. Selon l'article 73, il faut déduire de la rémunération prise pour base d'évaluation les droits de sortie allemands et les droits d'entrée étrangers qu'elle renferme. En outre, déduction est faite des frais de transport et d'assurance et des commissions occasionnées à l'étranger et qui dépassent 5 % de la rémunération. En revanche, il est possible d'ajouter à la rémunération les frais d'assurance et de transport occasionnés en Allemagne, si celle-ci ne les contient pas déjà. Par conséquent, s'il s'agit d'une livraison «ex work» le fret et l'assurance sont inclus dans la rémunération. S'il s'agit d'une livraison franco-destination, la rémunération est réduite du fret et de l'assurance depuis la frontière.

En ce qui concerne la ristourne à l'exportation, les taux de remboursement sont échelonnés en quatre catégories s'élevant respectivement à 0,5, 1, 2 ou 3 % (article 79 des dispositions d'application de l'impôt sur le chiffre d'affaires) Une liste de ristournes, établie en application de l'article 79, énumère les differentes marchandises dans l'ordre donné par «le répertoire des marchandises dressé pour les besoins de la statistique du commerce extérieur» et les classe par groupes. Cependant, cette liste ne mentionne que les catégories de ristourne II (1 %), III (2 %) et IV (3 %). Les marchandises qui ne figurent pas sur cette liste font partie de la catégorie de ristourne I (0,5 %) (cf. article 79, alinéa 3 des dispositions d'application de l'impôt sur le chiffre d'affaires). Ce classement fait que grosso modo *la catégorie I contient essentiellement des matières premières, la catégorie II des produits semi-ouvrés, la*

catégorie III des produits primaires, et la catégorie IV des produits finis. La délimitation entre les catégories IV et II est, du moins en partie, un peu arbitraire. Ce classement n'est pas rigoureux, et chaque cas d'espèce doit être nécessairement examiné à l'aide de la liste des ristourner.

En ce qui concerne la procédure d'octroi des ristournes, il faut souligner, avant tout, que l'impôt sur le chiffre d'affaires n'est remboursé que si la demande en est faite. Elle doit être présentée sur des imprimés officiels dans les douze mois qui suivent l'expiration de chaque trimestre civil. Le requérant a le choix de se baser, soit sur la rémunération convenue, soit sur la rémunération encaissée. Son choix l'obligera de s'en tenir, soit à la facture de sortie, soit au paiement encaissé. En général, les demandes de ristourne sont formulées à la fin de chaque trimestre du calendrier civil. Le ministère des Finances peut autoriser le requérant à adopter le mois civil comme période prise en considération pour le jeu de la ristourne (articles 80 et 75 des conditions d'application de l'impôt sur le chiffre d'affaires).

c)- *La ristourne des taxes accordée aux commerçants exportateurs*

Comme il a été dit au début de notre exposé, la ristourne des taxes accordée aux commerçants exportateurs (Ausfuhrhändlervergütung) comporte, soit le remboursement de l'impôt intérieur sur le chiffre d'affaires, soit de la taxe dite compensatrice de l'impôt sur le chiffre d'affaires. Les faits auxquels il faut se rattacher sont les mêmes que ceux qui reviennent en matière de ristournes accordées à l'exportation (Ausfuhrvergütung). Par conséquent, il s'agit, outre la livraison à l'exportation, de l'expédition d'objets à l'étranger par l'entrepreneur ou par son livreur précédent en vue de l'utilisation commerciale ou industrielle dans son entreprise, et des hypothèses de prise de livraison à domicile (article 70 des dispositions d'application de l'impôt sur le chiffre d'affaires et article 7 de «la loi favorisant la promotion des exportations»).

En ce qui concerne la ristourne de l'impôt intérieur sur le chiffre d'affaires, elle est liée à la triple condition que l'entrepreneur ait acquis en Allemagne les marchandises exportées, qu'il ait été soumis à l'impôt sur le chiffre d'affaires en raison de cette acquisition, et qu'il n'ait soumis ces marchandises ni au façonnage ni à un autre traitement (article 72, alinéa 2 des dispositions d'application de l'impôt sur le chiffre d'affaires). Une série de travaux de façonnage et de traitement n'entre pas dans cette réglementation et les travaux et traitements ainsi exclus ne privent pas de la ristourne des taxes accordée aux commerçants exportateurs (article 72 des conditions d'application de l'impôt sur le chiffre d'affaires). La base d'évaluation est régie essentiellement par les mêmes dispositions que la ristourne à l'exportation (article 73 des dispositions d'application précitées). En réalité, on part non pas de la totalité du prix de vente, mais des 92 % de ce prix. Cependant, lorsqu' exceptionnement il s'agit non du prix de vente, mais du prix d'achat, on prendra pour base la totalité de ce prix d'achat. Le taux de la ristourne aux commerçants exportateurs est, d'ordinaire, de 4%, mais s'il est calculé en fonction du prix de vente, il n'est que de 3,68 % de celui-ci. Les taux inférieurs interviennent pour les marchandises dont la charge fiscale résultant de l'impôt sur le chiffre d'affaires est plus faible (0,25; 1; 1,5; 3 %) (cf. article 74 des dispositions d'application de l'impôt sur le chiffre d'affaires).

En ce qui concerne la *ristourne de la taxe dite de compensation à l'importation,* elle est soumise à la condition que la marchandise soit importée *et réexportée ensuite sans avoir été traitée ou façonnée*. Il est indispensable que la taxe compensatrice à l'importation ait été effectivement acquittée au moment de l'importation. Les travaux de façonnage et de traitement, qui sont exceptionnellement autorisés au sens de l'article 72, sont aussi admis en cette matière. La preuve de l'accomplissement de ces conditions est apporté selon les dispositions applicables en matière d'exoneration de l'impôt sur le chiffre d'affaires en faveur des exportations (article 77, alinéa 2, chiffre 4; articles

14 et 26 des dispositions d'application de l'impôt sur le chiffre d'affaires).

La taxe compensatrice à l'importation est remboursée à concurrence de la somme acquittée lors de l'importation, à condition que cette somme puisse être prouvée. Sinon, il n'est remboursé que la moitié de la ristourne accordée à raison de l'impôt intérieur sur le chiffre d'affaires aux commerçants exportateurs (article 74, alinéa 3 des conditions d'application de l'impôt sur le chiffre d'affaires).

Dr. Joachim Baumann

Source: *Documents-Chronique Européenne du Droit des Affaires v.* 29-11-1961.

PUBLIC FINANCE/FINANCES PUBLIQUES

International Quarterly Journal founded by
J. A. Monod de Froideville
Publisher/Editeur

Foundation Journal Public Finance/Fondation Revue Finances Publiques (Stichting Tijdschrift voor Openbare Financiën)

Vol. XVII 1962 No. 1

Gerhard Colm	Budgetary Projections in the Framework of Economic Projections and their Adaptations
Jersy Lubowicki	La planification budgétaire dans le cadre de la planification economique en régime socialiste
V. Kanesalingam	Problems of Financial Administration in a New State – with Particular Reference to Ceylon
A. G. Chandavarkar	Legal Tender Currency and Public Debt

Book Reviews/Comptes Rendus

Contributions in French or German are followed by an English summary.

Committee of Directors: M. Masoin, Alan T. Peacock, B. Schendstok, P. Senf.

Correspondence should be addressed to Prof. Dr. P. Senf, Universität des Saarlandes, Saarbrücken 15, Germany. Orders may be placed with the Administration, 122 Gradaland, The Hague, Netherlands. Subscription rate for 1 year: $ 10.90.

For the tax man

Prentice - Hall's
complete
Federal Taxes

9 Volumes
(1962 edition)

SUBJECT-ARRANGED TO SPEED YOUR TAX RESEARCH
AUTHORITATIVE

You can rely on *Complete Federal Taxes*. For over forty years Prentice-Hall has served the business and the professional world with the latest information in the field of federal taxation.

Prompt, accurate reporting of all new federal tax laws, regulations, rulings and decisions is assured when you subscribe to Prentice-Hall's *Complete Federal Taxes*.

Every current federal tax decision and internal revenue ruling is reported in full text. Helpful examples show how the law and regulations affect various situations and various classes of taxpayers.

Summary table of contents

Introductory provisions "Pay as you go" - Individual and Corporation Income Tax Rates - Capital Gains and Losses - Time and Method for Reporting Income and Deductions - Income - Dividends - Inventories - Gain or Loss - Deductions - Income of Estates - Trusts - Returns and Payment of Income Tax - Internal Revenue Service - Estate and Gift Taxes (optional unit) - General Principles - Analytical Tables - Index - Current Matter - Report Bulletins.

PUBLISHED BY PRENTICE-HALL INC., ENGLEWOOD CLIFFS, NEW JERSEY

BELGIQUE

PROJET DE LOI

portant réforme
des impôts sur les revenus.

EXPOSE DES MOTIFS

MESDAMES, MESSIEURS,

En soumettant le présent projet de loi aux Chambres législatives, le Gouvernement remplit un engagement souscrit dans sa déclaration du 2 mai 1961 qui synthétisait comme suit la nécessité et les objectifs de la réforme fiscale:

«Les instruments fiscaux désuets, compliqués, peu équitables et inefficaces que nous connaissons aujourd'hui doivent être remplacés par un système fiscal moderne. Il faut que demain la fiscalité encourage l'investissement et l'effort, qu'elle décourage la fraude et rétablisse la justice. Il faut que rendue moins compliquée, elle devienne, en Belgique comme dans tous les Etats modernes, le moyen d'une politique financière efficace, au service d'une politique conjoncturelle et structurelle de développement économique».

Le présent projet de loi règle la structure générale de l'impôt sur le revenu, son assiette et son tarif. Il contient en outre diverses dispositions destinées à combattre la fraude et à prévenir l'évasion fiscale.

Le Gouvernement déposera prochainement un second projet de loi qui s'inspirera des conclusions des commissions de techniciens, présidées par M. Ganshof van der Meersch, Avocat Général près de la Cour de Cassation. Ces commissions ont étudié d'une part le renforcement de la répression pénale de la fraude fiscale; d'autre part, les aménagements à apporter à la procédure fiscale, tant en matière d'établissement, de liquidation et de recouvrement de l'impôt qu'en ce qui concerne la procédure contentieuse.

Ainsi sera achevée la réforme des impôts sur le revenu dont le présent projet constitue le volet le plus important par ses répercussions sociales et économiques. Il contient les réformes de base sur lesquelles les Chambres auront à se prononcer en premier lieu.

On ne peut se dissimuler qu'une réforme générale des impôts directs est un acte grave. Il ne doit être entrepris sans sous-estimer les inconvénients qu' implique la période de transition au cours de laquelle un régime nouveau est mis en place: risque d'une réduction de recettes, perturbation des structures économiques et sociales auxquelles l'impôt existant s'est intégré, changements apportés aux habitudes des contribuables, modification de la technique de perception à laquelle l'administration s'est accoutumée, réadaptation nécessaire de la jurisprudence administrative et judiciaire.

C'est pour limiter ces inconvénients, dans toute la mesure du possible, que la refonte des impôts sur les revenus n'est pas présentée sous l'aspect d'un code entièrement nouveau mais sous forme de modifications — fondamentales il est vrai — de la législation actuelle.

Toutes les dispositions dont le remplacement n'apparaît pas indispensable ont été maintenues dans leur rédaction actuelle.

Ainsi demeurera valable l'interprétation fixée par les instructions admini-

stratives, par la jurisprudence des cours et tribunaux. La transition entre le régime actuel et le nouveau en sera facilitée.

Le présent exposé est divisé en deux parties. La première est de portée générale, la seconde est consacrée au commentaire des articles.

La première partie comporte six chapitres.

Le chapitre premier rappelle les traits saillants de notre régime actuel d'impôts directs et montre comment sa structure initiale a été altérée par les modifications successives qui y ont été apportées.

Le deuxième chapitre expose les grands principes qui détermineront la nouvelle structure des impôts directs: création d'un impôt global sur l'ensemble des revenus des personnes physiques, abandon du principe de la déductibilité, généralisation de la taxation cumulative des revenus des conjoints, instauration d'un impôt distinct sur les sociétés.

Le troisième chapitre est consacré aux modalités de l'impôt des personnes physiques applicables aux diverses catégories de revenus: ceux des propriétés foncières, les revenus et produits des capitaux et biens mobiliers, les revenus professionnels. Il se termine par l'énoncé des éléments de calcul de l'impôt global sur l'ensemble des revenus des personnes physiques: minima exonérés, tarifs, imputation des précomptes.

Les modalités de l'impôt sur les sociétés sont commentées dans un chapitre IV qui, en outre, expose le régime de taxation qui sera dorénavant applicable aux établissements de crédit privé, aux holdings et aux entreprises publiques.

Un cinquième chapitre résume les dispositions qui tendent à assurer une plus exacte perception de l'impôt, tant par la lutte contre la fraude, que par des mesures propres à prévenir l'évasion fiscale.

Le chapitre VI montre comment la présente loi répond aux préoccupations qui rendent nécessaires la réforme des impôts sur le revenu, tant sur le plan de la justice fiscale que du point de vue économique, financier et budgétaire.

Une note annexe à la première partie expose dans quelle mesure la rédaction définitive du présent projet s'est inspirée de l'avis donné par le Conseil d'Etat en date du 2 décembre 1961, ainsi que les motifs pour lesquels le Gouvernement n'a pas cru pouvoir s'y rallier, sur certains points.

PREMIERE PARTIE

CHAPITRE PREMIER

Le regime actuel des impots directs. Son evolution.

Le régime d'impôts directs que nous connaissons depuis 1919 succédait à celui qui fut d'application pendant près d'une centaine d'années et qui faisait une part très large à la contribution foncière, tandis qu'il n'atteignait le revenu personnel que sur base d'indices de revenus présumés répondant davantage à la préoccupation de sauvegarder la liberté individuelle que d'assurer la justice fiscale. Si celle-ci n'était que fort imparfaitement satisfaite, il n'en résultait cependant que des conséquences relativement peu dommageables pour les citoyens, étant donné le niveau peu élevé des prélèvements fiscaux.

Les difficultés financières d'une ampleur jusqu'alors inconnue auxquelles l'Etat fut confronté au lendemain de la première guerre mondiale requéraient des ressources nouvelles. Le souci d'en adapter la charge aux facultés contributives des citoyens est à l'origine de la loi du 29 octobre 1919 (complétée par celle du 3 août 1920) organisant l'impôt sur le revenu réel, basé sur la déclaration du contribuable, contrôlée par l'administration.

La réforme de 1919 correspondait aux idées de l'époque quant à l'effort à demander au contribuable et à la répartition de cet effort sur les différentes espèces de revenus.

C'est ainsi que furent instaurés:
— l'impôt sur les revenus des propriétés foncières ou contribution foncière;
— l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers ou taxe mobilière;
— l'impôt sur les revenus professionnels ou taxe professionnelle;
— l'impôt complémentaire sur les revenus ou supertaxe.

Les deux premières taxes étaient présentées comme des impôts réels parce qu'atteignant chaque catégorie de revenus sans tenir compte de la personne qui les perçoit ni de ses autres ressources, la supertaxe comme un impôt personel parce que frappant le contribuable lui-même dans l'ensemble de ses facultés économiques et la taxe professionnelle comme ayant un caractère mixte: à la fois impôt réel et impôt personnel.

On estimait, à cette époque, que pour réaliser ce qui était alors tenu pour le maximum de justice, il était nécessaire de combiner ces deux espèces d'impôts et d'appliquer à la fois la méthode analytique ou objective et la méthode synthétique ou subjective.

On admettait que chacune de ces méthodes a ses qualités et ses défauts; la première permet au fisc de porter son action à la source même des divers revenus pour opérer la retenue de l'impôt autant que possible entre les mains d'un tiers, réduisant ainsi les possibliités de fraude; elle facilite, en outre, disait-on, la discrimination des revenus en ce sens que ceux-ci sont soumis à des taux différents selon qu'ils proviennent du capital ou qu'ils sont le produit du travail.

Mais on ajoutait tout aussitôt que la méthode analytique ne tient pas compte des charges de famille du contribuable et ne se prête pas suffisamment à la progressivité de l'impôt, facteur indispensable de justice fiscale, tandis que la méthode synthétique, qui totalise les revenus du contribuable et calcule son impôt eu égard tant à l'importance de ces ressources qu'à ses charges familiales, permet d'exonérer un maximum à la base, d'accorder des réductions aux familles nombreuses et enfin d'adopter un taux progressif pour que la contribution de chacun soit établie selon ses moyens.

On croyait satisfaire à l'équité en appliquant simultanément les deux systèmes de manière à compenser les imperfections de l'un par les avantages inhérents à l'autre.

L'exemple de l'étranger montre que les préoccupations qui guidaient le législateur de 1919 peuvent très bien être satisfaites par d'autres voies.

Quoi qu'il en soit, l'édifice construit au lendemain du premier conflit mondial, n'a fondamentalement jamais été rajeuni dans sa structure. Certes, en plus de quarante ans, de multiples lois et arrêtés royaux (pris en vertu de pouvoirs spéciaux) y ont apporté des corrections, additions et modifications, mais elles n'ont eu d'autre résultat que d'altérer la cohérence relative qu'on pouvait lui reconnaître à l'origine.

Pour ainsi dire, tous les aménagements apportés répondaient soit à des besoins du Trésor, soit à des préocuppations sociales, familiales ou économiques.

Les plus saillantes modifications furent sans doute celles qui résultèrent des vicissitudes de la supertaxe et de l'apparition de la taxe de crise.

En 1930, la supertaxe fut remplacée par ce qu'on appela «l'impôt complémentaire personnel» assis à la fois sur le revenu présumé, déterminé en fonction de cinq indices et sur certains revenus notoires dont la recherche ne nécessitait aucune investigation spéciale. Mais dès 1935, ce système indiciaire fut abandonné et on revint au régime précèdent d'impôt personnel global basé sur l'ensemble des ressources diverses du contribuable et coiffant les trois impôts qui frappent séparément les catégories de revenus.

La modification la plus marquante de la période 1919-1961 provient, somme toute, de la taxe de crise qui, normalement, devait être temporaire. Moyennant une trentaine d'interventions légales à son sujet, cet impôt a acquis droit de cité dans notre arsenal fiscal, encore qu'il ne s'applique plus,

depuis la loi du 8 mars 1951, qu'en complément de la contribution foncière ainsi que de la taxe mobilière afférente à certains revenus mobiliers bien déterminés.

Cette loi de 1951 a, entre autres, apporté une innovation par la création de la contribution nationale de crise à 20 % sur les revenus distribués par les sociétés de capitaux à leurs actionnaires et en décrétant qu'il s'agit d'un impôt non susceptible d'être mis à charge desdits actionnaires. Ceci a constitué, en quelque sorte, l'amorce d'un impôt sur les sociétés.

Au terme de cette évolution brièvement esquissée, on peut résumer comme suit les traits essentiels de notre régime d'impôts directs:

1° — les revenus d'immeubles sont soumis, à concurrence du revenu cadastral:

a) à l'impôt foncier à un taux fixe (6 %) auquel s'ajoutent les additionnels provinciaux et communaux qui varient de localité à localité:

b) à la taxe de crise, progressive en raison de l'ensemble des propriétés immobilières du contribuable;

c) à l'impôt complémentaire personel, comme composants du revenu global.

2° Les revenus d'actions, d'obligations, de créances, etc. et les revenus des capitaux investis sont passibles:

a) de la taxe mobilière à une dizaine de taux différents (contre deux en 1919), suivant la nature ou l'origine des revenus et ce, sans parler d'une multiplicité d'exemptions fondées sur des considérations d'ordre économique, financier ou social dont plusieurs ont perdu actuellement toute pertinence;

b) de la contribution nationale de crise, uniquement s'il s'agit de revenus issus de distributions de bénéfices effectuées par les sociétés;

c) de l'impôt complémentaire personnel, à titre d'élément du revenu global.

3° Les revenus professionnels subissent, concomitamment à l'impôt complémentaire personnel, la taxe professionnelle suivant des modalités particulières à chacune des quatre grandes catégories ci-après:

— les bénéfices industriels, commerciaux et agricoles;
— les traitements, salaires et pensions;
— les rémunérations des administrateurs et commissaires de sociétés;
— les profits des professions libérales.

Sur ces modalités, se greffe une infinité de tarifs spéciaux, d'immunisations, de déductions et de réductions qui font varier, à revenu égal, la charge fiscale grevant les produits de l'activité, d'un individu à l'autre.

En ce qui concerne les bénéfices réalisés par les sociétés, on en fait deux parts:

d'un côté celle qui est distribuée. Elle subit la taxe mobilièrs et la contribution nationale de crise;

— de l'autre, celle qui est réservée. A cette partie, on applique la taxe professionnelle suivant un tarif propre aux personnes juridiques. Mais, par essence, cette taxe professionnelle ne constitue qu'une imposition d'attente puisque lorsque cette quote-part des bénéfices est ultérieurement distribuée, en cours d'existence de la société ou à sa liquidation, on déduit ladite taxe professionnelle des taxes mobilière et de crise en vertu du principe *non bis in idem*.

Les reproches et critiques qu'on formule à l'égard de notre dispositif d'impôts sur les revenus ne sont pas d'aujourd'hui. La nécessité d'une révision profonde était, en effet, reconnue dès avant la guerre, époque où on mettait principalement l'accent sur le caractère indispensable d'une simplification substantielle. En 1936, le Professeur Coart-Frésart fut d'ailleurs chargé d'une mission dans ce sens et certaines de ses suggestions, telle la séparation plus nette entre la fiscalité locale et la fiscalité de l'Etat, furent par la suite concrétisées en dispositions légales. En 1947, lorsque cette éminente personnalité fut de nouveau chargée d'une tâche analogue, une tendance très nette se mani-

festait déjà pour faire le procès de la structure des impôts directs résultant des options prises par le législateur de 1919.

Le second rapport de M. Coart-Frésart aborda d'ailleurs le problème de la substitution éventuelle de l'impôt unique sur le revenu total aux impôts cédulaires et à l'impôt complémentaire personnel et examina les avantages et les inconvénients que cette transformation serait susceptible d'engendrer.

Le Gouvernement, placé devant le dilemme en 1949, se prononça pour le statu-quo de principe, assorti cependant d'assez nombreuses simplifications et réformes sur des points déterminés. Ce projet (1) n'aboutit toutefois pas au stade de la discussion parlementaire. La loi du 8 mars 1951 traduisit peut après un nouvel effort pour porter remède à certaines imperfections du régime des impôts sur les revenus.

Ces retouches successives apportées sans plan d'ensemble ont abouti à des anomalies, voire à des incohérences telles que notre régime actuel des impôts directs ne satisfait plus aux besoins d'un Etat moderne ayant atteint un haut degré d'évolution économique et sociale.

Il est devenu un appareil lourd et compliqué, tendu à l'extrême, inadéquat, en raison de sa rigidité même, à remplir sa fonction essentielle: participer à la couverture des charges publiques tout en étant socialement juste et économiquement sain.

CHAPITRE II

Principes de la reforme.

Les principaux objectifs de la réforme des impôts sur les revenus sont les suivants:

— assurer une plus grande justice, tant par un aménagement des structures actuelles de la fiscalité directe que par la mise en oeuvre de mesures propres à garantir une plus exacte perception de l'impôt et à combattre la fraude;

— simplifier la législation dans toute la mesure du possible;

— contribuer à l'assainissement des finances de l'État, principalement par le produit à résulter de la meilleure perception de l'impôt;

— satisfaire aux exigences de la politique d'expansion économique.

Après une étude approfondie des divers aspects du problème et la confrontation des solutions adoptées par les pays ayant atteint un niveau de développement économique comparable à celui de la Belgique, le gouvernement a résolument porté son choix sur le système de l'impôt unique sur le revenu global, qui est le plus apte à assurer la réalisation des objectifs mentionnés ci-dessus.

L'adoption de la technique d'un seul impôt sur l'ensemble des revenus des personnes physiques aura pour corollaires:

— l'abandon du principe de la déductibilité de l'impôt;

— la généralisation du cumul des revenus des conjoints;

— l'instauration d'un impôt sur les sociétés qui sera distinct de l'impôt sur les personnes physiques.

§ 1. — *L'impôt global sur le revenu des personnes physiques.*

Le principe essentiel de la réforme réside dans la substitution d'un seul impôt aux cinq impôts que nous connaissons aujourd'hui: contribution foncière, taxe mobilière, taxe professionnelle, contribution nationale de crise et impôt complémentaire personnel.

Dorénavant, les revenus de quelque nature qu'ils soient, seront additionnés et soumis à un impôt unique. Fort simple dans son énoncé, ce principe l'est nécessairement moins dans son application. En effet, la matière fiscale est complexe et il importe de tenir compte des particularités propres à son ap-

---

[1] Document parlementaire Chambre, Session 1948-1949, no. 169.

plication aux diverses composantes de l'ensemble des revenus.

C'est pour ces raisons d'ordre pratique que la taxation préalable de certaines catégories de revenus sera maintenue non plus sous forme d'impôts distincts mais au titre de précompte à l'impôt global.

Cette technique, également adoptée par d'autres pays, permet notamment la retenue à la source de la totalité ou d'une partie de l'impôt définitif.

Utilisée depuis longtemps déjà pour la perception de l'impôt sur les revenus professionnels des salariés et des impôts sur les revenus mobiliers, la retenue à la source sera généralisée et renforcée en ce qui concerne la taxation de ces derniers revenus.

L'impôt unique sur l'ensemble des revenus présente des supériorités indiscutables de simplicité et d'équité sur le régime actuel d'impôts multiples.

Le régime actuel conduit à des discriminations souvent injustes.

S'il est équitable que, dans certaines limites, le revenu du travail personnel soit moins lourdement taxé que le produit de la fortune acquise, le fait actuel montre qu'il n'en est pas toujours ainsi et qu'à revenu égal, le sacrifice fiscal diffère non seulement selon la source des revenus mais aussi selon la nature des placements de capitaux.

Chaque catégorie d'impôts a, en effet, sa réglementation particulière assortie de nombreuses exceptions et de régimes spéciaux. Les tarifs sont distincts d'un impôt à l'autre et certains d'entre eux comportent une extrême variété de taux.

Les modalités de la personnalisation, c'est-à-dire les éléments pris en considération pour déterminer la capacité contributive des redevables en fonction de leur situation sociale et familiale, varient d'un impôt à l'autre. C'est le cas notamment en ce qui concerne les minima exonérés, les réductions pour charges de famille, le cumul ou la séparation des revenus des conjoints, etc.

Quant à la progressivité qui, en toute justice, doit aboutir à charger plus lourdement les tranches de revenus les plus élevées, elle est, elle aussi, aménagée de manière fort différente d'impôt à impôt, voire même inconnue de certains d'entre eux. En outre, losrqu'elle existe, ses effets sont considérablement atténués, soit par le jeu des immunisations accordées à certains revenus, soit par la déductibilité des impôts et des revenus déjà taxés à un autre impôt cédulaire.

L'impôt complémentaire personnel n'est pas à même de corriger ces anomalies, puisqu'il applique un tarif progressif à des bases qui sont pratiquement celles des impôts cédulaires.

L'instauration de l'impôt global satisfera donc non seulement un souci de simplification mais contribuera à introduire une plus grande justice dans notre régime des impôts directs.

On verra, dans l'analyse plus détaillée des dispositions du projet de loi, que le système synthétique d'impôt sur le revenu global, en permettant une ordonnance plus simple et plus rationnelle des tarifs et des modalités de la personnalisation de l'impôt, ne fait pas obstacle au traitement quelque peu plus favorable que méritent les revenus du travail par rapport à ceux de la fortune acquise.

Le nouveau régime aura en outre pour effet de diminuer l'attrait de certaines formes d'évasion fiscale que favorise la complexité des impôts cédulaires actuels. Il est, en effet, parfois malaisé de déterminer la nature exacte d'un revenu. Il arrive trop souvent que par des artifices juridiques, on tente de ranger un revenu appartenant normalement à une catégorie déterminée, dans une autre catégorie, fiscalement plus favorisée. La réforme contribuera à déjouer de telles manoeuvres.

En outre, par l'effort de simplification qu'il comporte, le nouveau système diminuera l'insécurité que fait naitre la complexité de la législation, qui ne répond pas toujours à la logique, dans les relations entre les contribuables et l'administration.

De son côté, l'élimination des traitements discriminatoires, partout où leur fondement n'est pas justifié objectivement, est propre à contribuer à la disparition de certaines distorsions d'origine fiscale qui faussent actuellement les conditions de fonctionnement des entreprises. A cet égard, le rapprochement des taux frappant les revenus mobiliers, par exemple, est de nature à déterminer l'orientation de l'épargne en fonction de considérations financières et économiques plutôt que fiscales.

Sur le plan des finances publiques, enfin, la structure actuelle de notre système d'impôts directs ne lui donne pas une aptitude suffisante à s'intégrer dans une politique budgétaire efficace, notamment sous ses aspects conjoncturels.

Pour que soient acquises les conditions permanentes d'une meilleure gestion de nos finances publiques, il importe que soit jugulée la progression de la dette publique et qu'en période d'équilibre économique, le financement du budget ordinaire, comprenant toutes les dépenses courantes, soit assuré exclusivement par les recettes ordinaires et donc principalement par l'impôt.

A l'exemple de nombreux autres pays, il importe aussi que dans les périodes les plus favorables, une partie des dépenses d'investissements soit financée par les excédents de recettes courantes. Il est indispensable, en effet, de constituer les moyens permettant d'entreprendre plus tard, au moment où l'état de la conjoncture économique l'exigera, une action correctrice par des allégements fiscaux ou par des dépenses supplémentaires propres à atténuer les effets déprimants d'une baisse de la consommation privée.

L'unité de structure qui, par son essence, doit caractériser un impôt général sur le revenu global, lui donne la souplesse indispensable à la conduite d'une telle politique.

§ 2. — *Abandon du principe de la déductibilité des impôts*

On sait que la législation actuelle permet au contribuable de déduire de son revenu taxable d'une année déterminée, les impôts asquittés, au cours de cette même année.

Cette pratique résulte de l'assimilation des impôts à des charges professionnelles. Une telle conception prévalait généralement au moment où notre régime actuel d'impôts sur le revenu a été élaboré.

Pratiquement tous les pays l'ont abandonée depuis longtemps déjà.

Quelles sont les raisons de cette attitude?

Considérer les impôts comme des charges du revenu conduit à une confusion entre, d'une part, les charges qui doivent être supportées pour acquérir et conserver le revenu et les impôts d'autre part.

Les frais professionnels, les dépenses d'entretien et de réparation d'un immeuble, les frais généraux d'une entreprise doivent être consentis pour réaliser le revenu ou le bénéfice.

Au contraire le prélèvement de l'impôt survient à un stade ultérieur à la formation du revenu net. L'impôt est en effet une utilisation de ce revenu, en d'autres mots une dépense. Sans doute s'agit-il là d'une dépense obligatoire qui affecte une partie du revenu net des citoyens, à la couverture des dépenses inhérentes à la vie de la collectivité nationale dont ils font partie et dont ils recueillent les avantages.

Cette dépense d'intérêt général faite à partir du revenu net d'une année déterminée ampute sans aucun doute celui-ci comme toutes les autres dépenses personnelles (logement, alimentation, vêtements, loisirs). Pas plus que ces dernières, elle ne doivent logiquement être prises en considération pour influencer le revenu imposable.

L'application du principe de la déductibilité conduit à de nombreuses anomalies, injustices et distorsions.

On les rappellera sommairement ci-après:

— La déductibilité constitue un handicap pour les entreprises nouvelles

vis-à-vis de leurs concurrentes plus anciennes puisqu'aucun impôt ne peut être déduit du revenu gagné au cours de la première année rentable de l'exploitation.

Les entreprises les plus dynamiques sont dans cette optique également moins favorisées que les entreprises dont l'activité se stabilise à un niveau déterminé de développement et qui trouvent le plus d'avantages dans la déductibilité.

— Par contre la privation de revenu résultant de la maladie ou de la cessation d'activité entraîne une véritable pénalisation du contribuable puisque l'impôt payé au cours de la dernière année d'activité ne peut être déduit ultérieurement.

Il en est de même lorsque plusieurs périodes imposables successives ont entraîné des pertes qui n'ont pu être soustraites entièrement des bénéfices ultérieurs en raison de la limitation à 5 ans du report des pertes professionnelles.

— Pour les salariés, les charges professionnelles (y compris la taxe professionnelles) sont actuellement fixées forfaitairement au $^1/_4$ des rémunérations brutes.

Par suite de l'uniformité de cette déduction, les salariés se trouvent en position d'inégalité les uns par rapport aux autres.

En effet, plus élevée est la taxe professionnelle déductible et plus réduite est la part correspondant aux charges professionnelles qui, dans certains cas, peuvent être ramenées à un montant dérisoire.

— En ce qui concerne les contribuables non salariés, la déductibilité a pour effet d'atténuer les avantages des allégements fiscaux accordés en faveur des chefs de famille.

En effet, à partir d'un même revenu brut et des mêmes charges professionnelles, le contribuable célibataire sera taxé sur un revenu net sensiblement inférieur à celui qui servira de base pour un contribuable ayant plusieurs personnes à charge.

Ceci résulte du fait que le premier pourra déduire un impôt sensiblement plus élevé que le second. Il y a donc là, dans une certaine mesure, une neutralisation de l'avantage familial.

— Un autre effet de la déductibilité et dont le caractère immoral ne peut échapper est de réduire les pénalisations infligées en matière de fraude ou de non déclaration de revenus.

En effet, la majoration d'impôt qui sanctionne de telles manoeuvres peut être déduite du revenu de l'année suivante dont la taxation est ainsi allégée.

— Il en est de même pour les intérêts de retard qui eux aussi sont déductibles.

— La déductibilité conduit à des écarts imprévisibles dans le montant de l'impôt d'une année à l'autre.

En cas de fortes variations de revenus, la charge nette des impôts peut parcourir la gamme complète des taux de 0 jusque y compris le taux nominal.

On comprend que de telles oscillations contrarient singulièrement l'évaluation des recettes fiscales et ne facilitent guère la conduite d'une politique budgétaire cohérente.

— Lorsque la situation financière requiert une augmentation de charge fiscale, ce n'est qu'au cours de la première année d'application que cette augmentation donne un rendement complet, étant donné que la majoration payée est déductible l'année suivante, ce qui entraîne une réduction corrélative des rentrées budgétaires.

— Enfin, on doit signaler que la technique de la déductibilité engendre une complication administrative considérable et par là même entraîne une augmentation du coût de perception. Cette complication existe également dans le chef du contribuable à qui incombe la preuve du paiement.

Malgré ces multiples reproches que l'on peut adresser au système de la

déductibilité de l'impôt, nombreux sont encore les partisans de cette technique.

Ils y voient avant tout une garantie contre des taux d'impôt économiquement ou psychologiquement insupportables puisqu'elle rend la charge fiscale moins lourde qu'elle n'apparaît.

A revenus constants, sur plusieurs exercices, la déductibilité de l'impôt a pour effet d'atténuer considérablement le taux applicable. Ainsi, un taux apparent de 40 % conduit à un taux réel de 40/140 = 28,6 %.

Ainsi des majorations de taux, même apparemment fort lourdes, ne provoquent pas d'accroissement appréciable des impôts effectivement payés.

La clause de la déductibilité est d'ailleurs d'autant plus avantageuse qu'elle s'applique à des revenus élévés.

L'expérience montre cependant que l'Etat, lui aussi, mesure les effets de la déductibilité. Il n'a pas hésité pour s'en prémunir à faire voter certains impôts nouveaux non déductibles : la contribution nationale de crise, la surtaxe créée en 1952, la taxe exceptionnelle de conjoncture établie en 1957 et la taxe exceptionnelle instaurée par la loi du 14 février 1961 en sont des exemples. Ceci montre que de nombreuses dérogations ont déjà ébranlé sérieusement le principe de la déductibilité et que celui-ci ne constitue dès lors qu'un frein fort vulnérable à d'éventuelles exagérations de la fiscalité.

En renonçant au procédé archaïque de la déductibilité qui crée faussement l'impression d'une surcharge fiscale, il sera possible de donner à l'échelle des tarifs, évidemment réadaptée tant pour les personnes physiques que pour les sociétés, une signification plus conforme à la réalité et d'éliminer les multiples inconvénients que l'on a rappelés ci-dessus.

Le Gouvernement est convaincu qu'en fixant à 50 % la limite absolue de la charge fiscale applicable au revenu global des personnes physiques, il substitue à la déductibilité un autre élément modérateur sans doute plus efficace. En effet, la limite de 50 % constituera un obstacle psychologique à toute exagération de la charge réelle. Il ne sera pas si facile, ni au pouvoir exécutif, ni au législateur, de révoquer ultérieurement une garantie considérée comme essentielle au moment où la présente réforme des impôts directs est proposée au Parlement.

§ 3. — *Cumul des revenus des conjoints. Aménagement familial de l'impôt*

1) *La taxation cumulative des revenus des conjoints.*

Dans le régime actuel, pour l'application de l'impôt complémentaire personnel, les revenus des époux et les revenus des enfants dont les parents ont la jouissance légale sont cumulés et les impositions sont établies au nom du chef de famille. Ceci est valable quel que soit le régime matrimonial adopté par les conjoints.

Par contre, la séparation pure et simple prévaut en matière de taxe mobilière. A l'égard de l'impôt foncier, les revenus tombant en communauté ne sont pas dissociés, alors que, dans les autres cas, mari et femme ont droit à la taxation séparée. Pour la taxe professionnelle, enfin, cumul et non cumul se côtoient suivant des distinctions assez peu logiques.

Jusqu'en 1956, le cumul du revenu professionnel des époux et l'établissement de la taxe professionnelle sur ce revenu cumulé au nom du chef de famille étaient également d'application.

Une première dérogation fut consentie en 1956 en faveur des époux qui exercent chacun une activité distincte. Mais il apparut bientôt qu'on ne pouvait adopter une attitude différente à l'égard des conjoints qui exercent ensemble, une profession commune, l'épouse aidant son mari dans une même exploitation, charge ou entreprise.

C'est la raison pour laquelle l'épouse aidante peut, dans le régime actuel, se voir attribuer une part de bénéfice qui est censée rétribuer son activité sans que cette part puisse excéder 50 000 F et pour autant que le bénéfice imposable du mari ne soit pas ainsi ramené en dessous de 72 000 F.

On notera que les revenus du mari et ceux de la femme sont cumulés lorsque l'ensemble de ces revenus dépasse 500 000 F.

Il importe de renoncer à ces différenciations difficilement défendables et d'adopter un régime qui, pour être entièrement satisfaisant, doit comporter ou bien le cumul pur et simple ou bien la séparation systématique et généralisée des revenus des époux.

Cette dernière technique a trouvé des applications dans le cadre du «quotient familial» français ou du «splitting system» américain et allemand. Ces formules impliquent d'ailleurs une totalisation préalable des revenus des conjoints. Mais les inconvénients qui en résulteraient seraient, on le verra plus loin, d'une importance telle qu'il n'est pas possible d'envisager leur application.

La généralisation du principe de la taxation séparée des époux entraînerait des moins-values d'autant moins acceptables qu'elles bénéficieraient surtout aux titulaires des revenus les plus élevés et aux détenteurs de revenus mobiliers et immobiliers importants.

Au surplus, la taxation séparée des époux enlèverait son caractère logique à l'impôt sur le revenu global que l'on veut instaurer.

La législation actuelle s'est d'ailleurs abstenue de renoncer au cumul des revenus pour le calcul de l'impôt complémentaire personnel qui est un impôt global.

Il n'y a dès lors qu'une solution rationnelle : généraliser le cumul des revenus des époux avec toutefois un abattement spécial pour les femmes qui exercent une profession distincte ou qui aident leur époux dans une activité commune. Cet abattement permettra de tenir compte des charges que provoque inévitablement l'absence de la femme du foyer.

C'est la solution adoptée. Elle compense pratiquement l'effet de la généralisation du cumul des revenus et dans de nombreux cas elle conduit pour les intéressés à une situation plus avantageuse que dans le régime actuel.

2) *Aménagement familial de l'impot.*

L'aménagement de l'impôt pour tenir compte des charges de famille des contribuables a lui aussi retenu l'attention.

Dans le régime actuellement en vigueur, les modalités de la prise en considération des charges familiales varient d'impôt à impôt. Les revenus mobiliers sont taxés sans égard à l'aspect familial. La réduction de la contribution foncière et de la contribution nationale de crise applicables aux revenus immobiliers est de 10 % par enfant à charge lorsqu'ils sont au moins trois en vie.

Pour la taxe professionnelle et l'impôt complémentaire personnel, l'avantage porte à la fois sur le relèvement des minima exonérés (celui-ci étant différent selon qu'il s'agit de la taxe professionnelle ou de l'impôt complémentaire personnel) et la réduction de l'impôt applicable aux revenus inférieurs à 250.000 F. Cette réduction va jusqu'à 100 % pour les ménages comportant 8 personnes à charges ou plus.

D'autres pays ont adopté des modalités différentes. C'est le cas pour la France qui pratique la méthode du quotient familial.

En application de cette technique, les revenus cumulés sont divisés en autant de parts que de personnes composant le ménage, les enfants intervenant pour une demipart. L'impôt progressif est appliqué à une part et multiplié par le nombre de parts.

Aussi favorable qu'il puisse apparaître dans l'optique d'une politique familiale, ce système présente plusieurs inconvénients.

L'avantage qu'il procure est dégressif par rapport au nombre de personnes à charge et est donc plus favorable aux ménages sans enfants. En outre, la réduction du produit de l'impôt est telle qu'elle doit être corrigée par une vive progressivité des taux qui atteignent rapidement des niveaux trop élevés.

Les mêmes objections peuvent s'adresser au «splitting system», variante du premier, et qui consiste à diviser par deux, pour le calcul de l'impôt progressif, la somme des revenus du ménage.

En présence de ces inconvénients, le Gouvernement a jugé préférable d'ap-

pliquer à l'impôt sur le revenu global le système actuellement pratiqué pour la taxe professionnelle et l'impôt complémentaire personnel.

Les minima exonérés sont bien entendu adaptés, tandis que la réduction de l'impôt est maintenue aux conditions actuelles:

5 % pour chacune des deux premières personnes à charge;

10 % pour la troisième et la quatrième;

20 % pour chacune des suivantes.

Le plafond de 250.000 F de revenu net, qui fixe actuellement la limite des réductions d'impôts, est maintenu pour les contribuables ayant moins de six personnes à charge.

Il sera relevé à 275 000 F lorsque le nombre de personnes à charge est de 6 ou de 7 et à 300 000 F lorsque 8 personnes sont à charge ou davantage.

Les familles nombreuses trouveront dans cette mesure une amélioration importante par rapport à la situation actuelle.

Il entre, par ailleurs, dans les intentions du Gouvernement de réexaminer prochainement l'ensemble de sa politique familiale qui, en dehors de ses aspects fiscaux, s'exprime sous de nombreuses formes: allocations familiales et de naissance, oeuvres de l'enfance, de l'hygiène, du logement, protection de la jeunesse, etc.

§ 4. — *Instauration d'un impot distinct sur les sociétés.*

Contrairement à la plupart des pays économiquement développés, la législation actuellement applicable en Belgique ne prévoit pas un impôt spécifique pour les sociétés. L'imposition des bénéfices réservés à la taxe professionnelle, ne constitue qu'un acompte sur l'impôt de distribution qui frappe les personnes physiques.

On doit admettre cependant que, dans le fait, les persones morales ont leur vie propre. Elles agissent comme des entités distinctes des individus qui les composent et les règles à observer dans leur gestion ne s'accordent pas nécessairement avec celles qui doivent prévaloir dans la gestion des patrimoines individuels.

La création d'un impôt distinct pour les sociétés est le complément logique de l'adoption d'un impôt global sur l'ensemble des revenus des personnes physiques.

La caractéristique essentielle de cet impôt global est en effet sa meilleure aptitude à personnaliser la charge fiscale des individus, c'est-à-dire à en adapter le fardeau aux capacités contributives de chacun.

Cette nécessité de personnalisation de l'impôt, capital lorsqu'il s'agit d'individus, n'a évidemment pas de sens lorsqu'il s'agit de personnes morales dont l'importance des bénéfices ne peut s'apprécier qu'en fonction de l'importance plus ou moins grande des moyens de production mis en oeuvre.

Il suffit de rappeler brièvement les modalités du régime fiscal actuellement applicable aux sociétés pour faire apparaître son caractère hybride et peu rationnel D'une part, les bénéfices distribués sont soumis à la taxe mobilière et à la taxe de crise. D'autre part, les bénéfices réservés sont passibles de la taxe professionnelle suivant un tarif particulier. Mais lorsque les bénéfices réservés sont distribués, on impute sur la taxe de crise et la taxe mobilière frappant les revenus ainsi distribués, la taxe professionnelle payée antérieurement par la société.

Enfin, les personnes physiques qui recueillent les dividendes et autres revenus mobiliers sont taxées à l'impôt complémentaire personnel.

Le fait que la taxe mobilière est prélevée à la source par la société pour compte de la personne physique qui en est légalement redevable, ne permet pas de considérer cet impôt comme frappant les bénéfices de la société alors que, dans le fait, c'est bien le cas. Cette fiction légale a constitué assez souvent un obstacle déterminant à la conclusion d'accords avec d'autres pays pour éviter la double imposition.

Il y a, d'autre part, des différences de régime entre les sociétés de capitaux et les sociétés de personnes.

Si la taxation des bénéfices réservés est commune aux deux catégories de sociétés, la taxation des bénéfices distribués a été aménagée d'une manière particulière pour les sociétés de personnes. Les capitaux investis par les associés non actifs sont passibles de la taxe mobilière (à un taux distinct de celui applicable aux dividendes des sociétés de capitaux) et à la contribution nationale de crise.

Par contre, les associés actifs, aussi bien pour la rémunération de leur capital que pour la rémunération de leur travail, sont redevables de la taxe professionnelle ordinaire.

Le régime actuel de taxation des sociétés est un des exemples typiques de la complication de notre législation fiscale et du manque de logique de certaines de ses dispositions.

Ce complexe hybride sera remplacé par un seul régime, applicable à toutes les sociétés, quelles soient de personnes ou de capitaux, qu'il s'agisse de bénéfices distribués ou de bénéfices réservés. Les sociétés de personnes auront toutefois la faculté d'opter pour l'assujettissement de leurs bénéfices à l'impôt des personnes physiques dans le chef de leurs associés ou membres.

CHAPITRE III

Modalités de l'impôt des personnes physiques.

§ 1. — *Définition du revenu imposable*

Le revenu imposable dans le chef des personnes physiques sera constitué par l'ensemble de leurs revenus nets des différentes catégories (revenus immobiliers, revenus mobiliers, revenus professionnels et revenus divers) diminués de certaines dépenses spéciales.

Ce revenu global correspondra en principe au revenu total qui sert actuellement de base à l'impôt complémentaire personnel.

§ 2. — *Revenus des propriétés foncières*

Comme il est actuellement de règle, on tiendra compte soit du revenu cadastral, soit de la valeur locative réelle ou présumée, suivant qu'il s'agira d'immeubles situés en Belgique ou à l'étranger.

Il est rappelé que le revenu cadastral sera péréquaté conformément à la loi du 14 juillet 1955, dont les dispositions entreront en vigueur le 1er janvier 1962.

Le régime d'exception, antérieurement applicable à certains immeubles, soit en raison de leur affectation (cultes, enseignement, hôpitaux, etc.), soit en raison de leur inoccupation ou de leur improductivité, restera en vigueur.

Jusqu'à présent, la notion de loyer anormalement élevé n'était pas définie par la loi. Le présent projet prevoit que le revenu cadastral des immeubles donnés en location et occupés par le locataire à des fins professionnelles sera majoré de la partie nette du loyer qui dépasse 200 % du revenu cadastral.

La contribution foncière et la contribution nationale de crise y afférente seront remplacées par le précompte immobilier qui s'intégrera à l'impôt global sur le revenu.

Pour éviter que la charge foncière globale, y compris les centimes additionnels provinciaux et communaux — dont le nombre sera bien entendu laissé à l'appréciation des pouvoirs subordonnés — atteigne un montant excessif, l'impôt d'Etat réellement dû par le contribuable sur les revenus immobiliers intervenant dans l'ensemble de ses revenus, sera diminué non seulement du précompte immobilier perçu au profit de l'Etat (3 % du revenu cadastral) mais aussi d'un forfait pour les additionnels provinciaux et communaux (12 % du revenu cadastral).

Le montant déductible à l'impôt definitif de l'Etat s'élèvera donc au total à 15% du revenu cadastral mais ne pourra pas être imputé sur la quotité de l'impôt qui se rapporte aux autres revenus imposables, ni être remboursé au contribuable intéressé. On ne peut, en effet, envisager raisonnablement que des impôts perçus par les pouvoirs locaux soient remboursés par l'Etat ou viennent en déduction des impôts applicables à d'autres revenus que les revenus immobiliers.

Comment a été établi le taux de 15%?

Il faut partir de la situation existante et tenir compte de la péréquation cadastrale. Actuellement, les biens immobiliers sont taxés à l'impôt foncier à raison de 6% du revenu cadastral et à la contribution nationale de crise à raison de 2 à 15%. Le taux moyen de la contribution nationale de crise est de 6%, de sorte que la taxation globale moyenne est en ce moment de 12% du revenu cadastral, à quoi s'ajoutent les additionnels des provinces et des communes, calculés sur base de la contribution foncière uniquement (6%).

Pour avoir un même rendement du précompte immobilier que celui de la contribution foncière et de la contribution nationale de crise, il faudrait taxer le nouveau revenu cadastral en pourcentage d'impôt ancien divisé par la moyenne de la péréquation.

Cette moyenne est de 3,76 pour les immeubles ordinaires bâtis. Le nouveaux taux du précompte immobilier doit donc normalement être de 6% (contribution foncière) et de 6% (contribution nationale de crise) = 12%, divisé par 3,76, c'est-à-dire un pourcentage se situant entre 3 et $3^1/_2$%. On a accepté 3%.

Les 3% proposés pour le précompte immobilier représentent à raison de $1^1/_2$% la charge correspondante antérieure de 6% de la contribution foncière et à raison de $1^1/_2$% la charge correspondante antérieure de la contribution nationale de la crise (6% en moyenne).

Pour les centimes additionnels des provinces et des communes, il ne faut donc prendre en considération qu'un taux de $1^1/_2$%. 800 centimes additionnels à $1^1/_2$% donnent 12%

Le forfait déductible est donc constitué par 3% perçus au profit de l'Etat et 12% représentant la contrepartie des centimes additionnels pour les pouvoirs locaux.

Ce forfait imputable à l'impôt global sera invariablement de 15%, même si les centimes additionnels sont inférieurs à 800 ou au contraire dépassent ce taux.

Le forfait ne pouvait être fixé trop bas sans porter à un niveau excessif la charge foncière globale. Il ne pouvait, par contre, dépasser raisonnablement 15% sans entraîner pour l'Etat l'abandon de recettes trop importantes dans le cadre de l'impôt global.

Si les provinces et les communes percevaient pour l'exercice 1961 plus de 800 centimes additionnels, la charge globale réelle (Etat + pouvoirs subordonnés) supportée par les revenus immobiliers sera donc plus lourde que le forfait imputable. Si, par contre, ces pouvoirs se contentaient de moins de 800 centimes additionnels pour l'exercice 1961 les redevables paieront au total pour leurs revenus fonciers moins que le taux de l'impôt global. Cette incidence doit cependant être envisagée dans le cadre de la mise en application des revenus cadastraux péréquatés et des centimes additionnels fixés en fonction de cette péréquation. Quoi qu'il en soit, le problème de la responsabilité provinciale et communale se posera dans ce domaine de la charge fiscale frappant les revenus immobiliers.

On ne peut perdre de vue que la prise en considération d'un forfait trop important au titre d'additionnels des pouvoirs locaux venant en déduction de l'impôt de l'Etat sur l'ensemble des revenus aurait pu constituer une incitation au relèvement par certaines communes de leurs additionnels.

Jusqu'à présent, les revenus immobiliers étaient soumis à la contribution

foncière, à la taxe de crise et à l'impôt complémentaire personnel. Dorénavant, l'impôt foncier sera, on l'a vu, un acompte sur un impôt global plus lourd que l'impôt complémentaire personnel.

Il en résulte que les contribuables disposant de revenus modestes auront, après paiement du précompte immobilier, subi l'impôt définitif afférent à leur immeuble.

Par contre, les contribuables bénéficiant de revenus élevés devront acquitter un supplément au titre de l'impôt sur le revenu global.

Ainsi, par exemple, si le taux de l'impôt global applicable aux revenus d'un contribuable est de 20 %, celui-ci devra, après paiement du précompte immobilier de 15 %, s'acquitter d'un supplément de 5 % sur son revenu immobilier.

Ce supplément pour les revenus d'une certaine importance est normal et répond à la logique du système. Il faut toutefois souligner qu'il en résultera des suppléments d'impôts pour un certain nombre de propriétaires d'immeubles.

Cette logique n'est toutefois pas aussi évidente pour les personnes habitant leur propre maison. En effet, il ne s'agit pas, dans ce cas, d'un revenu réel mais bien d'un revenu imputé et non encaissé. S'il est normal que les propriétaires qui donnent leurs immeubles en location soient, pour les revenus qu'ils tirent de ces opérations, taxés comme pour les autres sources de revenus, il est moins normal cependant que les propriétaires qui habitent leur propre maison voient augmenter substantiellement le niveau de taxation de l'ensemble de leurs revenus du fait qu'on leur impute un revenu qu'ils n'ont jamais perçu.

C'est en raison de préoccupations de cet ordre que le nouveau régime immunise à l'impôt global le revenu cadastral des maisons d'habitation occupées par leur propriétaire à concurrence de:

— 6 000 F lorsque les revenus professionnels de celui-ci sont constitués exclusivement par des pensions;

— la moitié de son montant avec maximum de 6 000 F dans les autres cas.

Pour les revenus d'immeubles situés en Belgique et dont bénéficient des étrangers, il sera appliqué un précompte immobilier complémentaire de 15 %.

Ceci résulte du fait qu'en vertu des conventions internationales, la taxation définitive des immeubles doit se faire dans le pays où ils sont situés.

Pour les revenus de ces immeubles (situés en Belgique et appartenant à des étrangers) le précompte immobilier, augmenté du précompte complémentaire de 15 %, constituera la taxation définitive dans la généralité des cas.

Etant donné que les revenus en cause ne seront pas totalisés avec ceux provenant d'autres sources, il ne se justifierait pas de leur réserver un sort plus favorable que celui qui leur aurait été appliqué dans le cadre de l'impôt global sur l'ensemble des revenus tel qu'il s'appliquera aux habitants du Royaume.

§ 3. — *Revenus et produits de capitaux et biens mobiliers*

Les revenus des capitaux mobiliers sont, dans le régime actuel, passibles de la taxe mobilière et aussi de la contribution nationale de crise lorsqu'il s'agit de dividendes ou de revenus de capitaux investis. Dans le chef des personnes physiques ils sont aussi soumis en principe à l'impôt complémentaire personnel.

Lorsqu'ils constituent des revenus considérés comme ayant le caractère de revenus professionnels, ils sont passibles de la taxe professionnelle qu'il s'agisse de revenus échéant à des personnes physiques ou à des sociétés.

De toute manière l'impôt spécifique des revenus de capitaux mobiliers est essentiellement la taxe mobilière.

Celle-ci comporte une grande diversité de taux qui crée des disparités excessives dans le sort fiscal des divers revenus mobiliers.

Les dividendes des sociétés par actions paient 30 %, les intérêts des obliga-

tions 18 ou 11 % selon que la charge de l'impôt est supportée par le bénéficiaire ou par le débiteur (cas le plus fréquent), les fonds publics 2 % avec exonération totale le plus souvent. Les dépôts bancaires sont exonérés, les dépôts d'épargne paient un impôt réduit ou sont également exonérés. Et cette énumération n'est qu'exemplative!

Comme on le voit, les divergences dans le traitement fiscal des revenus mobiliers sont profondes.

On constate notamment que les capitaux associés le plus directement aux risques des entreprises et qui sont à ce titre un des éléments dynamiques de l'économie, supportent une charge sensiblement plus lourde que les capitaux prêtés, qui procurent l'avantage de revenus fixes et sont généralement entourés de garanties de sécurité plus grande. Mais même dans cette dernière catégorie, ce sont les capitaux qui bénéficient du maximum de sécurité qui jouissent du traitement le plus favorable: tous les emprunts émis ou garantis par l'Etat comportent pratiquement l'exemption des impôts réels et, dans certains cas même, des impôts personnels.

La disparité des taux dont sont frappés les revenus des divers types de placements a une incidence incontestable sur l'orientation de l'épargne alors que celle-ci devrait être surtout fonction de considérations financières et économiques.

Des discriminations trop marquées dans la taxation des dividendes et des intérêts ne sont certainement pas de nature à stimuler l'esprit d'entreprise favorable à la promotion des investissements. Il est économiquement malsain qu'au capital associé se substitue systématiquement le capital prêté et ceci en fonction de préoccupations exclusivement fiscales.

Le régime privilégié dont bénéficient les intérêts des emprunts publics doit également être corrigé.

Devant les incohérences du régime actuel, caractérisé par cette mosaïque de taux dont on n'aperçoit plus le fondement, mais dont on voit très bien les inconvénients, il est nécessaire de procéder à un regroupement des régimes. Cela ne signifie pas nécessairement une uniformisation systématique.

Dans le nouveau régime, seront compris dans le revenu imposable, tous les revenus actuellement soumis, en principe, à la taxe mobilière. Il s'agit des dividendes de sociétés par actions des revenus de capitaux investis dans les sociétés de personnes, des revenus de fonds publics, d'obligations, de créances de prêts, de dépôts, des produits de location de biens mobiliers.

Le traitement applicable aux dividendes sera adapté au nouveau régime des sociétés.

Pour corriger l'anomalie signalée plus haut et qui aboutit à taxer plus lourdement les capitaux à risque que les capitaux prêtés, le projet prévoit que l'impôt des sociétés afférent aux dividendes distribués sera considéré, à concurrence de la moitié (15%), comme une avance d'impôt à valoir sur l'impôt définitif de l'actionnaire. Ce «crédit d'impôt» sera imputable sur la quote-part de l'impôt global due par l'actionnaire sur les dividendes en cause. Il n'est toutefois pas remboursable.

Il en sera de même pour les revenus des capitaux investis dans les sociétés de personnes et qui seront considérés comme revenus mobiliers dans la mesure où les sociétés en cause n'auront pas opté pour le régime fiscal applicable aux revenus des personnes physiques.

Les revenus d'immeubles situés à l'étranger sont dorénavant rangés parmi les revenus immobiliers.

Conformément à la structure de l'impôt global sur l'ensemble des revenus, les revenus de capitaux mobiliers seront considérés comme une des composantes du revenu global et s'additionneront aux autres revenus pour déterminer la base de l'impôt définitivement dû par le contribuable.

Entretemps, ils seront frappés de précomptes.

1° Le précompte mobilier proprement dit fixé au taux de 15%.

Il est à retenir par le débiteur des revenus (émetteur des titres productifs de revenus).

Ce précompte constitue un minimum forfaitaire.

Il n'est imputable que sur la quotité de l'impôt proportionnellement afférente aux revenus mobiliers. Il n'est pas remboursable.

2° Le complément de précompte mobilier (précompte de contrôle).

Ce complément tend à prévenir la non déclaration des revenus mobiliers. Fixé au taux de 15 % le complément de précompte remplace le précompte de 10% à l'impôt complémentaire personnel (instauré par la loi du 14 février 1961). Il est-à retenir par l'organisme payeur des revenus (banques, agents de change, etc.).

Comme le précompte déjà appliqué actuellement, le complément de précompte n'est perçu que si le bénéficiaire n'autorise pas l'organisme payeur à communiquer à l'administration les renseignements relatifs aux revenus encaissés.

Le complément de précompte mobilier sera imputable à l'impôt global quelle que soit la nature des revenus du contribuable. Le cas échéant, l'excédent sera remboursé.

Il paraît utile de donner ci-après quelques précisions au sujet de l'application du nouveau régime aux catégories les plus courantes de revenus mobiliers.

Revenus d'actions.

On montrera plus loin dans l'exposé consacré au régime fiscal des sociétés qu'un bénéfice répartissable de 100 F permettra de distribuer un dividende de 57,25 F contre 52,80 F dans le régime actuel. L'impôt correspondant sera donc de 42,75 F dans lesquels 27,75 F (comportant 15 F de crédit d'impôt) sont imputables à l'impôt définitif du bénéficiaire. Le précompte de contrôle éventuellement perçu sur les 57,25 distribués sera entiérement remboursé ou imputé sur les autres impôts du contribuable dont le taux d'imposition réel à l'impôt global est inférieur à 32 % environ, ce qui correspond à un revenu global imposable de plus de 600 000 F net (ou plus de 670 000 F brut.) et qui peut même être supérieur en fonction du nombre de personnes à charge.

Revenus d'obligations.

Dans le régime actuel un revenu net d'obligations de 100 F correspond à un revenu brut de 100/89 soit 112,36 F et la taxe mobilière est de 12,36 F.

Dans le nouveau régime, le précompte mobilier sera de 15 % sur le revenu brut.

Ici encore le précompte de contrôle eventuellement perçu n'aura d'effet qu'à partir d'un certain niveau de revenu. En deçà, il sera entièrement remboursable ou imputable.

Intérets des dépôts.

Les intérêts des dépôts bancaires sont pratiquement exonérés dans le régime actuel (taux d'intérêt ne dépassant pas 2 ou 2,5 % selon la durée ou celui du taux d'escompte de la Banque Nationale). Les intérêts des autres dépôts sont taxés à des taux divers.

En principe, il leur sera appliqué dans le nouveau régime un précompte de 15 % comme à tous les revenus mobiliers.

A remarquer que le projet de loi prévoit que le Roi pourra renoncer en tout ou en partie à la perception de ce précompte, compte tenu des circonstances particulières des marchés financiers.

Le précompte retenu sera bien entendu imputable à l'impôt définitif des personnes physiques ou des sociétés bénéficiaires des revenus en cause.

Fonds publics.

En principe les revenus des fonds publics seront dorénavant soumis au régime commun des revenus mobiliers. Toutefois pour tenir compte des dis-

positions contractuelles liant l'Etat à ses prêteurs, les emprunts émis antérieurement nets d'impôts réels et personnels seront complétement immunisés.

Ceux qui ont été exonérés des impôts réels feront l'objet d'un précompte fictif de 15 % à valoir sur l'impôt définitif du bénéficiaire.

Dans le cas où des emprunts ont été émis à taux réduit (cas des institutions du secteur public), l'impôt actuel restera inchangé et le précompte fictif de 15 % sera également applicable.

Les précomptes fictifs dont il vient d'être question ont pour but d'éviter de remettre en cause des engagements contractuels antérieurs et d'en tenir compte lors de la totalisation des revenus pour l'application de l'impôt global. Lorsque le taux de celui-ci, applicable à un contribuable déterminé, dépassera celui de l'impôt fictivement précompté, il en résultera un complément d'impôt pour le contribuable en cause. Ce complément se substitue en quelque sorte à l'actuel impôt complémentaire personnel.

Cas particulier des revenus mobiliers d'origine étrangère.

Suivant la législation actuelle et abstraction faite des conventions préventives des doubles impositions, les dividendes, intérêts et redevances d'origine étrangère recueillis par des personnes domiciliées en Belgique sont soumis à la taxe mobilière de 12 %.

Les revenus soumis à la taxe mobilière de 12 % ne sont passibles ultérieurement d'aucun autre impôt cédulaire. Ils doivent cependant être déclarés à l'impôt complémentaire personnel sur l'ensemble des revenus.

Dans le nouveau régime, il faut distinguer les dividendes des autres revenus.

Pour les dividendes on accepte le principe de la taxation à l'impôt sur les sociétés dans le pays d'origine et de la taxation à l'impôt personnel dans le pays du bénéficiaire.

Les dividendes seront donc, à leur entrée en Belgique, soumis au précompte de 15 %. Ils devront être compris dans le revenu global passible de l'impôt sur le revenu des personnes physiques, sous réserve de l'imputation de ce précompte et d'un crédit d'impôt de 15 %, lequel constitue la transposition, sur le plan des revenus étrangers, du crédit d'impôt prévu pour les dividendes d'origine belge.

S'ils ont été encaissés par une société, la retenue d'un précompte de 15 % leur sera également applicable et ils constitueront alors, pour la société bénéficiaire, des revenus déjà taxés.

Les intérêts et redevances subiront eux aussi la retenue d'un précompte mobilier de 15 % à l'entrée en Belgique. Il sera imputable à l'impôt global des personnes physiques.

En outre, pour autant que les revenus en cause aient été effectivement imposés dans l'Etat de leur origine, le bénéficiaire belge pourra imputer sur son impôt global un crédit d'impôt forfaitaire de 15 %. Ces mêmes dispositions seront valables lorsque les revenus échoient à une société.

§ 4. — *Revenus professionnels.*

1) *Revenus imposables.*

Les revenus professionnels visés par le projet sont ceux actuellement soumis à la taxe professionnelle, c'est-à-dire:

— les bénéfices des exploitations commerciales, industrielles ou agricoles;
— les rémunérations des salariés et appointés;
— les rémunérations des administrateurs, commissaires ou liquidateurs de sociétés par actions;
— les produits des professions libérales, charges et offices et de toutes occupations lucratives non déjà visées.

Le régime actuel en matière de pensions est cependant modifié.

L'immunité générale et illimitée des pensions de vieillesse date de l'époque où leur faible montant leur conférait le caractère d'un secours.

Actuellement, les pensions de l'espèce constituent un salaire différé qui doit atteindre prochainement les trois quarts de la rémunération normale.

Elles absorbent des ressources croissantes provenant des interventions de l'Etat et des cotisations personnelles et patronales. Ces cotisations sont exemptées d'impôt.

Compte tenu de leur niveau actuel, les pensions de vieillesse ne sont donc plus de nature à justifier un traitement différent de celui déjà applicable aux pensions des agents de l'Etat dont le régime n'est pas toujours plus favorable que celui des pensions sociales.

Dans le nouveau régime, les pensions de retraite ou de survie (pensions légales ou complémentaires), des travailleurs salariés ou indépendants seront comprises dans le revenu imposable, même si elles sont constituées dans le cadre de la législation sur les «pensions de vieillesse». Toutefois les pensions légales de l'espèce ne donneront pratiquement pas lieu à la débition de l'impôt lorsqu'elles constitueront le seul revenu des bénéficiaires et dans la mesure où elles ne dépassent pas 50 000 F pour un ménage.

On notera en outre que des aménagements sont prévus pour les revenus immobiliers des pensionnés qui bénéficieront à l'impôt global d'une réduction de 6 000 F du revenu cadastral de la maison qu'ils occupent et dont ils sont propriétaires.

D'une manière générale, des réductions du précompte immobilier pour les habitations modestes sont prévues.

L'aménagement du traitement fiscal des pensions aura pour effet de supprimer la charge qui pèse actuellement sur les pensions modestes dont bénéficient un nombre important d'anciens agents de l'Etat ou d'autres pouvoirs publics. Ces pensions bénéficieront en effet de l'immunité fiscale si leur montant est inférieur à 50 000 F pour un ménage.

Par contre, les bénéficiaires de pensions supérieures à 50 000 F ou qui, compte tenu d'autres ressources, disposent d'un revenu global élevé seront dorénavant taxés en fonction de ce revenu.

Ceci est d'autant plus légitime qu'une immunisation totale et illimitée des pensions dans de tel cas, entraîne un traitement injustement plus favorable pour les intéressés par rapport aux autres contribuables disposant de ressources moins élevées.

On notera que les pensions de guerre (invalides, veuves, orphelins et ascendants d'anciens combattants) sont totalement immunisés dans le nouveau régime.

De même seront immunisées les allocations sociales: allocations familiales, indemnités de chômage, indemnités d'accidents du travail (1), ainsi que les rentes, capitaux, etc. constitués au moyen de primes d'assurance-vie versées avant le 1er janvier 1950.

2°) *Plus-values.*

On sait que les plus-values sont actuellement soit immunisées. soit soumises à un régime assez rigoureux de taxation. Celles qui ne sont pas immunisées subissent le régime ci-après: en cas de réalisation on applique d'abord à la valeur comptable du bien réalisé des coefficients représentant la dépréciation de la monnaie par rapport à l'or. Le montant dépassant la valeur ainsi fixée est considéré comme plus-value. Cette plus-value est alors taxée au taux plein.

Les coefficients monétaires ne correspondent qu'à la dévaluation du franc belge vis-à-vis de l'or. Celui-ci n'a cependant été revalorisé depuis l'avant-guerre que dans une proportion restant loin en-dessous de l'accroissement des prix.

(1) En matière d'accidents du travail, les indemnités ne sont soumises à l'impôt que dans les cas où leur montant, fixé en fonction de la perte de rémunération brute, atteint au moins 80 % de cette perte.

Faut-il dire que notre système de taxation des plus-values est critiqué comme une cause d'immobilisme dans le secteur économique et financier? En effet, la perspective d'une taxation massive et à des taux fort élevés, est de nature à empêcher la réalisation de certains actifs, notamment des titres en portefeuille.

En outre, le régime en vigueur est assez compliqué et n'a, au surplus, pas beaucoup de sens en ce qui concerne les plus-values non réalisées mais simplement exprimées en comptabilité dans le chef des personnes physiques.

D'autre part, la condition de maintenir la plus-value intacte dans l'entreprise, telle qu'elle est actuellement formulée, peut facilement être contournée par le contribuable.

Enfin, la taxation dès plus-values réalisées sur des immeubles non bâtis investis dans l'entreprise de personnes physiques (autres que les marchands de biens) aboutit parfois à des conséquences fiscales inadmissibles, surtout dans le cas d'expropriation lorsque les conditions de réinvestissement ne sont pas respectées (impossibilité de réinvestir par les cultivateurs en raison de l'absence de terres disponibles).

La loi du 15 juillet 1959 a toutefois modifié temporairement le régime de taxation des plus-values en vue de favoriser les investissements. Cette loi ne prévoit cependant des aménagements que pour les plus-values réalisées au cours des années 1959 à 1963.

Le nouveau régime apportera, dans le domaine de la taxation des plus-values dont le champ des immunisations sera plus étendu et mieux défini, les aménagements ci-après:

Au lieu d'envisager l'adaptation des coefficients monétaires, ce qui à défaut de base certaine entraînerait des difficultés, la préférence a été donnée au maintien de ces coefficients et à l'adoption d'un régime particulier de taxation.

Il est prévu que les plus-values réalisées taxables paieront un impôt invariable de 15 % qui constituera le régime définitif de ces revenus.

Les bénéfices ou plus-values de cession d'une exploitation ou d'une activité professionnelle seront immunisés lorsque l'entreprise est continuée par les héritiers ou successibles en ligne directe de l'ancien exploitant.

D'autre part, le régime d'exemption d'impôt introduit par la loi de 1959 en matière de plus-values réalisées à l'occasion de l'apport d'une ou de plusieurs branches d'activité à une société belge sera maintenu dans les conditions à déterminer par le Roi. Ces mesures favorisant la fusion et l'absorption des entreprises sont de nature à renforcer leurs facultés compétitives dans les conditions nouvelles d'expansion créées par le Marché commun européen.

Les différents allégements du régime de taxation des plus-values ne porteront pas préjudice au Trésor. En effet, le régime actuel empêche par sa sévérité même, les réalisations. Un régime raisonnable ne lss entravera plus Ainsi la matière taxable s'accroîtra et les recettes fiscales s'en ressentiront favorablement.

Le projet de loi prévoit que, dans des conditions déterminées, le Roi peut renoncer, en tout ou en partie, à la taxation des plus-values. Cette disposition donne à l'Exécutif le pouvoir de proroger ou de modifier la législation d'exception en matière de plus-values, qui aurait dû cesser ses effets en 1963.

3) *Charges profesionnelles.*

Le montant brut des revenus doit bien entendu être diminué des dépenses ou charges profesionelles qui les grèvent.

Dans le régime actuel, compte tenu de l'impossibilité pour la plupart des salariés d'établir exactement le montant de leurs charges professionelles, un forfait de déduction de 25 % du revenu brut était accordé. Ce forfait couvrait à la fois les charges professionnelles et les impôts déductibles.

L'impôt sur le revenu n'est désormais plus déductible. Il convenait donc d'adapter le forfait de 25 % pour les salariés. L'impôt étant essentiellement

variable en fonction de l'importance des revenus, il eût été illogique de fixer un pourcentage uniforme de charges professionelles.

Le projet prévoit les nouveaux forfaits ci-après:

1. pour ce qui concerne les rémunérations:

a) 20 %, avec minimum 7 500 F, pour les rémunérations ne dépassant pas 75 000 F;

b) 15 %, avec minimum de 15 000 F, pour les rémunérations comprises entre 75 001 et 300 000 F;

c) 10 %, avec minimum de 45 000 F et maximum de 60 000 F pour les rémunérations dépassant 300 000 F.

2. pour ce qui concerne les rémunérations des administrateurs, commissaires ou liquidateurs, 5 % avec maximum de 60 000 F.

Le forfait n'est plus applicable pour les professions libérales.

La modification des forfaits pour charges professionelles ne sera pas de nature à augmenter la charge de l'impôt. En effet, elle est la contrepartie de la suppression de la déductibilité qui elle même est neutralisée par l'adaptation des tarifs.

On doit souligner à cet égard que pour le plus grand nombre de contribuables qui trouvent leurs ressources dans la rémunération de leur activité professionelle, la réforme des impôts directs signifiera une réduction du prélèvement fiscal.

D'autre part, la prise en considération des charges particulières qu'entraîne l'activité professionnelle simultanée des époux permettra d'éviter que la généralisation de la taxation cumulative des revenus professionnels soit défavorable aux ménages intéressés. Pour la grande majorité de ceux-ci, la situation nouvelle est plus avantageuse.

Lorsque les revenus professionnels du mari et ceux de la femme sont cumulés pour le calcul de l'impôt, il est accordé un forfait complémentaire de charges professionnelles de 40 %.

— du montant des revenus professionels dont bénéficie la femme qui exerce une activité distincte de celle du mari;

— de la quote-part des bénéfices ou profits qui peut être considérée comme attribuée au conjoint qui aide effectivement le contribuable dans l'exercice de son activité professionnelle et qui ne bénéficie pas d'autres revenus professionnelle.

La quote-part du conjoint aidant doit correspondre à la rémunération normale de ses prestations et ne peut avoir pour effet de ramener la quote-part de l'autre conjoint au-dessous de 72 000 F.

Le forfait de 40 % déductible des revenus professionnels de la femme qui exerce une activité distincte ou de la quote-part des bénéfices ou profits du conjoint aidant, ne peut être inférieur à 17 500 F ni supérieur à 25 000 F.

4) *Les amortissements.*

Les amortissements aussi peuvent être déduits du revenu brut.

Le régime fiscal des amortissements est un problème qui, dans tous les pays développés, a fait ces derniers temps l'objet de nombreux débats. Quand on compare les systèmes fiscaux des pays développés, on constate que différents procédés sont d'application. Beaucoup de pays comme le nôtre, pratiquent, en principe, l'amortissement rectiligne, c'est-à-dire basé sur des dotations constantes pendant toute la période d'amortissement. D'autres pays ont donné la préférence à l'amortissement dégressif, tandis que d'autres encore acceptent l'amortissement rectiligne en doublant ou en triplant la dotation d'amortissement. Il y a également des systèmes qui autorisent un amortissement supérieur à 100 %, tandis que d'autres — et c'est le cas en Belgique — autorisent des suppléments d'amortissement en fonction des investissements supplémentaires.

Pour être valable, la référence aux législations étrangères doit tenir compte des taux respectifs de taxation.

On comprend très bien que dans les pays où la taxation des bénéfices est fort élevée, il est nécessaire, à peine d'enrayer le développement des investissements, de consentir certains aménagements dans le traitement fiscal des amortissements. La taxation des sociétés et plus spécialement des bénéfices réservés approche ou dépasse même 50 % dans de nombreux pays.

En Belgique, l'autofinancement par la réservation de bénéfices joue un rôle considérable dans le financement des investissements, tout spécialement dans les petites et moyennes entreprises. Ceci justifie une taxation relativement modérée des réserves. On ne peut demander au Trésor d'accepter en même temps les conséquences financières de cette modération et d'accorder, en outre, des exemptions d'impôt supplémentaires en matière d'amortissement au-delà de ce que prévoient les lois particulières qui accordent déjà des avantages substantiels en la matière. (Lois d'expansion économique).

Si l'on tient compte de ces éléments, on ne peut prétendre que les entreprises belges soient, du point de vue de leurs investissements, traitées moins favorablement que leurs concurrentes étrangères.

Le projet ne prévoit pas de procédés nouveaux ou révolutionnaires en matière d'amortissement, d'autant plus que la technique actuellement appliquée offre une souplesse suffisante. En effet, les contribuables qui ont de sérieuses raisons de croire que leur outillage se dépréciera rapidement par suite de l'évolution technique, peuvent obtenir de l'administration l'autorisation de l'amortir dans un délai sensiblement plus court que le délai normal.

Il se pourrait, toutefois, que dans un avenir proche, les impératifs de l'expansion économique ou l'évolution conjoncturelle recommandent un aménagement des règles d'amortissement. C'est pour y pourvoir que le projet de loi prévoit une disposition donnant au Roi la possibilité d'autoriser, lorsque les circonstances économiques le justifieront, un amortissement supérieur à la dépréciation réellement survenue pendant la période imposable.

5) *Dépenses déductibles de l'ensemble des revenus professionnels.*

Le total des revenus déterminés après déduction des dépenses, charges et pertes professionnelles y compris les cotisations personnelles à la sécurité sociale, sera diminué des dépenses ou abattement ci-après:

a) cotisations d'assurance libre contre la maladie et l'invalidité (comme actuellement);

b) primes d'assurance-vie (régime actuel légèrement modifié dans un but de simplification);

c) libéralités aux universités, etc. (comme actuellement);

d) une somme égale à 5 % du total des revenus professionnels avec minimum de 5 000 F et maximum de 10 000 F; toutefois, lorsque les revenus professionnels sont constitués exclusivement par des pensions, cette déduction est fixée uniformément à 10 000 F.

Cet abattement remplace une disposition analogue qu'on rencontre actuellement dans l'application de l'impôt complémentaire personnel et il tend à accorder un traitement plus favorable aux revenus professionnels qu'aux autres catégories de revenus.

6) *Revenus divers.*

Les dispositions reprises sous cette rubrique visent notamment certains revenus qui à défaut de stipulations expresses de la législation actuelle, pouvaient échapper à l'impôt.

Outre les prix, subsides, etc. alloués à des savants ou à des artistes par des organismes officiels et les rentes alimentaires, qui sont actuellement soumis à l'impôt complémentaire personnel, les revenus divers comprendront:

a) Les bénéfices ou profits qui résultent de prestations, opérations ou spé-

culations quelconques effectuées en dehors de l'exercice d'une activité professionnelle proprement dite, c'est-à-dire les bénéfices ou profits occasionnels autres que ceux résultant des opérations de gestion normale d'un patrimoine privé consistant en immeubles, valeurs de portefeuille et objets mobiliers.

b) Les profits compris dans les produits de la souslocation ou de la cession de bail d'immeubles meublés et les produits de la location du droit de chasse, de pêche ou de tenderie.

c) Les lots afférents aux titres d'emprunt non exonérés d'impôts réels et personnels.

§ 5. — *Calcul de l'impôt global sur l'ensemble des revenus.*

1) *Généralités.*

Au cours des travaux qui ont précédé l'élaboration de la réforme fiscale, la modification fondamentale de la structure des tarifs actuels a été envisagée.

On a notamment songé à substituer au régime actuel prévoyant un minimum exonéré et un barème progressif par tranches, le régime dit du «taux pivot». Il consiste à prévoir un taux proportionnel de base de x %. Il est atténué par paliers pour les revenus inférieurs et renforcé pour les revenus supérieurs.

Cette technique présente l'avantage d'une grande mobilité: il suffit de modifier le taux pivot pour augmenter ou diminuer le produit des impôts directs et assurer ainsi aisément l'équilibre du budget au niveau souhaitable.

Pour simple et séduisante qu'elle soit, cette méthode présente néanmoins l'inconvénient de ne pas assurer une progressivité régulière et dès lors de ne satisfaire qu'imparfaitement au souci de justice fiscale que le présent projet s'efforce d'introduire dans la structure des impôts directs.

C'est pourquoi il a été jugé préférable de maintenir le système actuel de barème par tranches avec minimum exonéré.

L'établissement du nouveau barème pose toutefois des problèmes. Ce barème de l'impôt global unique doit fusionner les barèmes antérieurs de la taxe professionnelle et de l'impôt complémentaire. Il doit tenir compte de la suppression de la déductibilité de l'impôt. Il ne peut pas négliger non plus la réintroduction du cumul des revenus des époux.

D'emblée on peut donc apercevoir que, même si la charge fiscale globale des revenus professionnels reste inchangée, la situation nouvelle conduit à un allègement pour certains redevables et, pour d'autres, à un alourdissement de la taxation. Ces écarts traduisent les redressements nécessaires de situations antérieures non justifiées.

Mais l'établissement du barème de l'impôt global amène encore d'autre considérations, relatives notamment à l'aggravation régulière de la charge fiscale durant les dernières années. Dans la mesure où les prix ont haussé, les majorations correspondantes de salaires ne sont que des hausses nominatives. Les barèmes de taxation n'ont généralement pas été adaptés pour tenir compte de ce mouvement, de sorte qu'au fur et à mesure des hausses nominatives, la charge fiscale des impôts sur les revenus s'est accrue plus que proportionnellement aux revenus réels.

Il n'a pas été tenu compte non plus de l'incidence de ce phénomène pour les autres catégories de revenus.

Si la dernière adaptation générale des barèmes date de 1951, il a pourtant été opéré à partir de 1960 une adaptation en faveur des contribuables modestes. En effet, le barème de la taxe professionnelle a été adapté dans le sens de la baisse pour les revenus inférieurs à 86 000 F. Cette adaptation a coûté au Trésor 600 millions par an.

Le nouveau barème a été élaboré en fonction des principes suivants: en général pas d'augmentation de la charge fiscale: pas d'adaptation globale dans le sens d'une baisse de la charge qui compromettrait l'assainissement des finances publiques; une certaine réduction pour la grande masse des contri-

buables et un accroissement de la charge pour les contribuables disposant de de revenus importants.

2) *Minima exonérés et tarifs.*

L'impôt ne sera pas dû lorsque le revenu imposable n'atteint pas:

a) 25 000 F, pour les contribuables n'ayant aucune personne à charge;
b) 30 000 F, pour les contribuables ayant une personne à charge;
c) 35 000 F, pour les contribuables ayant deux personnes à charge;
d) 40 000 F, pour les contribuables ayant trois personnes à charge;
e) 60 000 F, pour les contribuables ayant quatre personnes à charge;
f) 60 000 F, augmentés de 30 000 F par personne à charge au delà de la quatrième pour les contribuables ayant plus de quatre personnes à charge.

Pour les contribuables dont le revenu imposable ne dépasse pas 160 000 F, l'impôt sera fixé suivant un barème établi par le Roi à un chiffre variant de 300 à 28 300 F.

Pour les contribuables dont le revenu imposable dépasse 160 000 F, l'impôt sera fixé à:

28 300 F pour la première tranche de revenus de 160 000 F;
27,5 % pour la tranche de 160 000 F à 200 000 F;
30 % pour la tranche de 200 000 F à 300 000 F;
35 % pour la tranche de 300 000 F à 400 000 F;
37,5 % pour la tranche de 400 000 à 500 000 F;
40 % pour la tranche de 500 000 F à 750 000 F;
42,5 % pour la tranche de 750 000 à 1 000 000 F;
45 % pour la tranche de 1 à 3 milions de francs;
50 % pour la tranche de 3 à 5 milions de francs;
55 % pour la tranche de revenus dépassant 5 millions de francs.

En aucun cas, l'impôt total ne pourra dépasser 50 % du revenu imposable.

Sur l'impôt il sera accordé une réduction de:

a) 5 % pour les contribuables ayant une personne à charge;
b) 10 % pour les contribuables ayant deux personnes à charge;
c) 20 % pour les contribuables ayant trois personnes à charge;
d) 30 % pour les contribuables ayant quatre personnes à charge;
e) 50 % pour les contribuables ayant cinq personnes à charge;
f) 70 % pour les contribuables ayant six personnes à charge;
g) 90 % pour les contribuables ayant sept personnes à charge;
h) 100 % pour les contribuables ayant au moins huit personnes à charge.

Aucune réduction ne sera toutefois accordée sur l'impôt qui se rapporte à la partie du revenu imposable qui excède 250 000 F, lorsque le contribuable a moins de 6 personnes à charge. Ce plafond sera porté à 275 000 F pour 6 et 7 personnes à charge et à 300 000 F pour le contribuable ayant 8 personnes à charge ou davantage.

Remarques.

Il sera tenu compte pour déterminer le taux de l'impôt, des revenus imposables en principe, mais immunisés en vertu de conventions bilatérales préventives de la double imposition.

La partie de l'impôt qui correspond proportionellement à des revenus d'origine étrangère sera réduite de moitié (au lieu de 75 %).

La partie de l'impôt afférente à des bénéfices ou profits sera comme actuellement majorée de 20 % dans la mesure où elle n'aura pas été versée anticipativement. Le Roi pourra, toutefois, renoncer à cette majoration lorsque des versements à valoir sur l'impôt seront effectués dans les conditions et suivant les modalités à déterminer.

Enfin, pour freiner la progressivité de l'impôt, lorsque le revenu imposable comprend des revenus non périodiques, les revenus spéciaux, tels que les «indemnités de dédit», les arriérés de rémunérations ou de pensions, les

capitaux d'assurance-vie, etc., seront taxés suivant des modalités particulières.

On a déjà signalé que les plus-values non immunisées bénéficieront d'un taux réduit à 15 % qui représentera leur taxation définitive.

3) *Imputation des précomptes.*

Seront imputés sur l'impôt global frappant l'ensemble des revenus:

a) au titre de précompte immobilier: une somme égale à 15 % du revenu soumis à ce précompte et qui sera compris dans le revenu imposable.

b) au titre de précompte mobilier:

— «le crédit d'impôt» c'est-à-dire la quotité de l'impôt des sociétés valant précompte pour les actionnaires ou associés;

— le précompte mobilier;

— le complément de précompte éventuel (précompte de contrôle).

c) le précompte professionnel.

Les précomptes immobilier et mobilier et le crédit d'impôt ne seront imputables à l'impôt global qu'à concurrence de la quotité de l'impôt définitivement dû qui se rapporte à la catégorie de revenus soumis à ces précomptes. Les excédents éventuels ne sont pas remboursables.

Par contre, le complément de précompte mobilier (précompte de contrôle) et le précompte professionnel seront entièrement déductibles et éventuellement restituables.

CHAPITRE IV

Modalités de l'impôt des sociétés.

On a déjà signalé que l'instauration d'un impôt spécifique sur les bénéfices des sociétés, qui remplacera le système hybride de taxation applicable actuellement, constituera une des grandes simplifications apportées par la réforme.

Cet impôt spécifique a été aménagé en fonction des principes ci-après:

— pas d'accroissement de la charge réelle antérieure;

— application d'un régime commun à toutes les sociétés quelle que soit leur forme juridique;

— unification pour la majorité des sociétés du système de taxation des bénéfices et des bénéfices réservés;

— prise en considération d'une partie de l'impôt de la société dans le calcul de l'impôt dû par l'actionnaire;

— aménagement du principe *non bis in idem* prévu par l'article 52 des lois coordonnées.

La taxation actuelle des bénéfices des sociétés n'est pas excessive si on la compare à celle d'autres pays économiquement développés. Il est toutefois essentiel pour l'expansion de notre économie d'éviter de l'augmenter.

Certains voudraient taxer beaucoup plus lourdement les réserves et donner à cette taxation un caractère plus définitif.

Il faut dans une matière aussi délicate que celle-ci, se garder d'introduire des innovations radicales. Les réserves permettent un renforcement de la solidité financière des entreprises, et aboutissent au réinvestissement des bénéfices en éléments productifs. Elles concourent ainsi à l'expansion de l'économie.

On ne peut oublier que c'est par l'autofinancement, et donc par la constitution de réserves, que notre équipement économique a pu, en grande partie, être réalisé. Cette technique de l'autofinancement revêt une importance particulière pour les petites et moyennes entreprises qui y puisent les ressources essentielles à leur développement. Leurs dimensions relativement réduites ne leur permettent pas en effet d'accéder au marché des capitaux notamment

par la voie d'émissions publiques auxquelles peuvent recourir les entreprises plus importantes.

Ce sont de telles considérations qui ont amené le choix de la solution proposée, à savoir taxation au taux uniforme de 30 % de l'ensemble des bénéfices et majoration de ce taux de cinq points en ce qui concerne la partie des bénéfices réservés qui dépasse 5 millions de francs, cette majoration étant restituée à la société en cas de distribution ultérieure des réserves aux actionnaires ou associés.

L'impôt des sociétés est en règle générale le complément de l'impôt global sur les revenus des personnes physiques. Il importe toutefois que l'addition de ces deux impôts sur un même revenu ne conduise pas à une taxation excessive.

Si l'on estime que la société, entité autonome, doit être taxée d'une façon autonome, il convient cependant d'éviter une trop lourde cascade d'impôts et de considérer les sommes payées au premier stade de taxation comme constituant au moins en partie, un acompte sur les sommes dues au deuxième stade de taxation dans le chef des personnes physiques.

C'est la raison pour laquelle l'impôt de 30 %, en tant qu'il se rapporte aux revenus distribués, vaudra à concurrence de 15 %, crédit d'impôt au profit de l'actionnaire ou de l'associé.

Les revenus distribués aux actions ou parts ou aux capitaux investis, qu'ils proviennent des bénéfices de l'exercice ou des réserves antérieurement taxées à l'impôt des sociétés seront, en outre, soumis au précompte mobilier de 15 % qui devra être retenu sur le niveau imposable.

Cet impôt de distribution s'appliquera aux revenus distribués; il constituera un acompte à valoir sur l'impôt de l'actionnaire ou de l'associé, tout comme le crédit d'impôt dont il a été question ci-dessus. Ni l'un ni l'autre ne seront toute fois remboursables.

Voici comment se comparent le régime actuel et le nouveau régime.

A. *Bénéfices réservés:*

Régime actuel: calculé au taux maximum de 40 % la taxe professionnelle sur un revenu de 1 000 F est de 400 F. Mais par l'effet de la déductibilité de l'impôt au titre de charge professionnelle, la taxe nette se ramène à 1 000 × 40/140 = 286 F soit 28,6 %. Compte tenu de la taxe exceptionnelle instaurée par la loi du 14 février 1961, la charge actuelle est de 1 000 × 42 % = 420 F, soit net 1 000 × 42/142 = 296 F, soit 29,6 %.

Régime nouveau: 30 % ou 35 % suivant les distinctions établies ci-avant.

B. *Bénéfices distribués*:

Régime actuel: (sur base d'un dividende brut de 1 000 F).

Impôts dus:

Taxe mobilière: 1 000 × 30 %	300 F
Contribution nationale de crise: 1 000 × 20 %	200 F
Taxe professionnelle sur la contribution nationale de crise: 200 × 40 % . . .	80 F
	580 F

La société doit donc, pour distribuer un dividende net de 700 F (1 000 — 300) et pour payer les impôts afférents à cette distribution (580 F) réaliser un bénéfice de 1 280 F.

La charge fiscale est donc de 580/1 280 = 45,3 %. Compte tenu de la taxe exceptionnelle instaurée par la loi du 14 février 1961, mais applicable pour deux exercices seulement, la charge est de 47,2 %.

Régime nouveau:

Pour un bénéfice de 1 000 F la société paiera l'impôt de 30 % soit 300 F. La société retiendra le précompte mobilier de distribution de 15 % sur le solde de

700 F majoré du crédit d'impôt 150 F. Ce précompte s'élèvera donc à 15 % de 850 F = 127,5 F.

Le montant distribué sera dès lors de 572,5 F.

La charge fiscale s'élèvera ainsi à 1 000 F — 572,5 F = 427,5 F ou 42,75 %.

On peut synthétiser comme suit le régime fiscal des sociétés.

A. *Sociétés par actions.*

Les bénéfices distribués ou non sont soumis à l'impôt global au taux de 30 %, ce taux étant porté à 35 % pour ce qui concerne la partie des bénéfices réservés dépassant cinq millions de francs.

Les rémunérations allouées aux administrateurs, commissaires, etc., son également comprises dans les bénéfices de la société, mais seulement dans certaines limites et conditions.

Ces rémunérations sont en outre soumises à l'impôt des personnes physiques et font l'objet du précompte professionnel. Ce précompte est imputable sur l'impôt sur le revenu global et rembousable.

Les actionnaires sont soumis au précompte mobilier (15 %) sur les revenus qui leur sont alloués, augmentés du crédit d'impôt. Ce précompte est, rappelons-le, imputable sur l'impôt définitif afférent aux revenus mobiliers mais non remboursable.

Il sera en outre déduit de l'impôt de l'actionnaire le crédit d'impôt qui sera censé compris à concurrence de 15 % dans l'impôt des sociétés. Ce crédit d'impôt ne pourra toutefois donner lieu à remboursement.

En cas de liquidation, la société paie 30 % sur toute somme répartie au-delà du montant éventuellement revalorisé du capital social entièrement libéré restant à rembourser, qui ne dépasse pas le montant des bénéfices antérieurement réservés et 15 % sur le surplus.

En ce qui concerne les actionnaires, ils ne sont en principe pas imposables sur les sommes leur allouées à la liquidation, à moins qu'il s'agisse de sociétés qui ont affecté les titres à l'exercice d'une activité professionnelle. Dans ce cas, les boni de liquidation concourent à la formation du résultat de l'entreprise et ils seront considérés comme des revenus déjà taxés et partant déductibles au même titre que les revenus d'action.

B. — *Sociétés de personnes à responsabilité limitée, sociétés en nom collectif, coopératives, sociétés en commandit simple.*

Il est rappelé que ces sociétés auront la faculté d'opter soit pour le régime des personnes physiques, soit pour celui des sociétés.

Dans ce dernier cas, l'ensemble des bénéfices non distribués et des revenus de capitaux investis est soumis à l'impôt global au taux de 30 % ce taux étant porté à 35 % pour ce qui concerne la partie des bénéfices réservés dépassant cinq millions de francs (réduction au quart pour la partie des bénéfices correspondant à certains revenus d'origine étrangère).

Les associés sont soumis à l'impôt des personnes physiques. Le précompte mobilier (15 %) s'applique aux sommes attribuées en rémunération des capitaux investis. Ce précompte est imputable sur l'impôt définitif afférent aux revenus mobiliers mais non remboursable.

Il sera en outre déduit de l'impôt des associés, un crédit d'impôt qui sera censé compris, à concurrence de 15 % dans l'impôt des sociétés. Ce crédit d'impôt ne pourra donner lieu à remboursement.

Les dispositions applicables en cas de liquidation des sociétés par actions volent pour les sociétés de personnes.

C. — *Sociétés étrangères.*

Lorsqu'elles se livrent en Belgique à une exploitation ou à des opérations à caractère lucratif, ces sociétés sont soumises à l'impôt des non-résidants, au taux de 35 % sur l'ensemble des revenus dont elles ont bénéficié ou disposé en Belgique.

Si elles ne se livrent pas en Belgique à de telles opérations: l'imposition s'applique à raison des seuls revenus de propriétés foncières et des revenus et produits de capitaux mobiliers qu'elles ont recueillis en Belgique, et l'impôt dû sera censé correspondre aux précomptes.

Dans l'ensemble le régime d'imposition des sociétés, tel qu'il vient d'être décrit ci-dessus conduira, dans la majorité des cas, à une taxation moins lourde qu'aujourd'hui des dividendes qui échoient aux actionnaires.

Ceci résulte, d'une part, du taux applicable aux bénéfices distribués: 42,75 % dans le nouveau régime contre 47,2 % dans le régime actuel (y compris loi du 14 février 1961); d'autre part, de l'imputation du crédit d'impôt et du précompte mobilier sur l'impôt global.

Ces deux éléments constitueront une avance de 32 % environ sur l'impôt définitif du bénéficiaire, ce qui signifiera que jusqu'à un revenu net imposable d'environ 600 000 F (soit brut 670.000 F) aucun supplément d'impôt au titre de revenu d'actions ou de capitaux investis ne sera prélevé. Dans de tels cas, le précompte de contrôle sera superflu ou sera remboursable s'il a été perçu. Pour les revenus très élevés cependant, l'impôt définitif dépassera les précomptes, y compris le précompte de contrôle.

On voit donc que pour la grande masse des contribuables, le nouveau régime sera plus avantageux que celui d'aujourd'hui qui soumettait les dividendes déjà taxés lors de leur distribution à un nouveau prélèvement à l'impôt complémentaire personnel (24 % pour la tranche de 300 000 à 600 000 F par exemple, compte non tenu de la déductibilité).

Régime applicable aux banques et autres établissements privés de crédit.

Dans le régime actuel, une partie importante des bénéfices des banques, des sociétés d'assurance, des caisses d'épargne, etc., n'est pas soumise à l'impôt.

Ceci résulte de l'absence d'un impôt spécifique propre aux sociétés et des modalités d'application des impôts cédulaires et spécialement de l'article 52 des lois coordonnées.

Cette disposition s'inspire d'un principe que l'on a synthétisé par la formule *non bis in idem,* et en vertu duquel il importe d'éviter la perception à plusieurs reprises d'un même sur un même revenu.

C'est pour éviter cette double imposition interne que les revenus qui ont déjà subi soit la contribution foncière, soit la taxe mobilière sont déduits, sous certaines conditions au titre de revenus déjà taxés, des bénéfices réalisés dans la mesure où ils se retrouvent dans ces bénéfices.

La déduction des revenus déjà taxés des revenus à taxer serait tout à fait légitime si les revenus déduits étaient tous imposés préalablement dans des conditions normales.

En fait, comme on le sait, certains revenus mobiliers bénéficient d'une situation vraiment privilégiée. Certains d'entre eux sont taxés à un taux de 2,4 % et de 2 % tandis que d'autres sont complètement exonérés de la taxe mobilière: fonds publics, dépôts bancaires, prêts en call money.

Dans l'application actuelle du principe *non bis in idem* non seulement les revenus déjà taxés au taux plein à la taxe mobilière sont déduits, mais également les revenus taxés à un taux réduits *ou qui en ont été exonérés.*

Etant donné que les établissements financiers placent une grande partie de leurs fonds en certificats de trésorerie et en obligations émises par l'Etat, la déduction des revenus qu'ils retirent de ces placements a pour effet de soustraire la majeure partie, voire l'entièreté, de leurs bénéfices à l'application de la taxe professionnelle, de la taxe mobilière et de la contribution nationale de crise.

Les modifications qu'il est proposé d'apporter au principe *non bis in idem* rendront le système de taxation des banques et autres établissements financiers plus logique et plus normal.

Pour les intérêts encaissés, la déduction de ceux-ci des bénéfices réalisés ne sera plus autorisée. Désormais, il ne sera permis de déduire de l'impôt que les précomptes réels ou fictifs afférents à ces intérêts.

Les recettes des banques et autres établissements financiers sont des recettes à caractère mobilier et souvent taxées en tant que telles, alors qu' effectivement pour les banques, etc., il s'agit de recettes professionnelles.

Une situation claire serait de traiter au point de vue fiscal les recettes des banques et autres sociétés financières comme recettes professionnelles, en appliquant sur l'ensemble de leurs bénéfices l'impôt normal frappant les bénéfices des sociétés.

La non-perception du précompte mobilier sur les recettes professionnelles des banques n'est pas toujours possible. Dans les cas où le précompte grevant ces recettes ne peut être évité, celui-ci pourra être déduit de l'impôt dû par les sociétés sur l'ensemble de leurs bénéfices.

Ainsi, le principe qui tend à éviter la double taxation d'un même revenu sera respecté mais son application permettra de placer les banques, les caisses d'épargne, les compagnies d'assurance, les sociétés hypothécaires et les autres organismes privés de crédit sous le même régime fiscal que toutes les autres sociétés. Elles seront taxées sur l'ensemble de leurs bénéfices, quelle qu'en soit l'origine, à l'impôt des sociétés (30% pour les bénéfices distribués ou réservés, avec majoration de 5% pour ces derniers lorsqu'ils dépassent 5 millions de francs).

Régime applicable aux bénéfices déjà taxés provenant de dividendes.

Il convenait également d'aménager, dans le cadre de la nouvelle structure fiscale, le régime applicable aux dividendes qui transitent par une ou plusieurs institutions financières (holdings par exemple) avant d'être distribués à des personnes physiques.

Il ne peut évidemment être question d'appliquer autant de fois l'impôt aux mêmes revenus qu'il y a de stades intermédiaires avant la distribution finale. On aboutirait ainsi à réduire pratiquement à néant le bénéfice des institutions en cause, à provoquer leur disparition et, en même temps, un grave ébranlement de notre structure économique.

Il importe cependant de faire participer ces sociétés à l'effort fiscal commun et d'éviter qu'à l'abri d'un régime déterminé, leur prolifération ne multiplie les stades intermédiaires dans le processus de financement de l'économie.

Le régime actuel prévoit déjà que les dividendes déjà taxés ne peuvent être soustraits complètement du bénéfice taxable de l'intermédiaire financier. En effet, ils doivent être préalablement diminués des charges financières éventuelles et d'un forfait de 5% pour frais généraux.

Dorénavant, un forfait de 15% devra être pris en considération avant déduction des dividendes déjà taxés. Le solde intervenant dans le bénéfice net sera taxé au taux normal et le précompte mobilier (15%) lui sera appliqué.

En cas de mise en réserve de bénéfices constitués par des dividendes déjà taxés, un impôt de 5% est dû lorsque les bénéfices réservés dépassent 5 millions de francs. Ceci résulte de la règle nouvelle applicable aux bénéfices réservés (35% au delà de 5 millions): En effet, lorsqu'il s'agit de dividendes distribués par une entreprise, (taxés à 30%) et mis en réserve par une autre entreprise, il est nécessaire de leur appliquer, dans le chef de cette dernière, un prélèvement fiscal de 5% lorsqu'ils dépassent 5 millions. Ils auront subi ainsi, comme le prévoit la règle générale en la matière, un impôt total de 35% dont 5% sont restitués en cas de distribution ultérieure des réserves.

Ainsi, les mutations successives d'un même dividende n'échapperont pas à l'impôt, mais ceci ne conduira pas à une amputation excessive du dividende recueilli par le bénéficiaire final.

Régime applicable aux organismes d'intéret public et aux intercommunales.

En règle générale, les services publics organisés sous forme de sociétés d'économie mixte sont soumis au régime fiscal actuel des sociétés privées.

Par contre, le plus souvent, les organismes publics d'exploitation ou de

crédit constitués avec la seule participation financière des pouvoirs publics sont, dans leur majorité, exonérés d'impôt.

Le projet prévoit que dorénavant tous les organismes d'intérêt public qui vendent des services ou des biens sur base d'un prix de revient, seront soumis à l'impôt.

Les sociétés d'économie mixte suivront le régime applicable à toutes les sociétés. Toutefois, les bénéfices distribués à l'Etat, aux provinces, aux communes et aux commissions d'assistance publique ne subiront pas le précompte mobilier. Quant aux autres organismes dans lesquels les pouvoirs publics sont seuls «actionnaires», un impôt de 15 % leur sera dorénavant applicable. Dans leur cas, en effet, le crédit d'impôt et le précompte mobilier n'ont pas de signification puisque le bénéficiaire final du revenu est l'Etat ou un autre membre du secteur public.

En ce qui concerne les bénéfices distribués par les intercommunales d'exploitation, ils subiront un précompte mobilier de 15 % dans la mesure où ils sont distribués à des actionnaires privés.

CHAPITRE V

Dispositions tendant a assurer une meilleure perception de l'impôt.

Assurer une plus exacte perception de l'impôt, c'est avant tout lutter contre la fraude, c'est-à-dire la violation de la volonté expresse du législateur. C'est aussi remédier aux lacunes de la loi qui ont pour effet de soustraire certains revenus à l'application de l'imposition que normalement ils devraient supporter. C'est enfin remettre en cause certaines exonérations, régimes spéciaux et privilèges indûment octroyés ou qui ne répondent plus aux conditions particulières qui en ont déterminé l'octroi.

Les possibilités de fraude et les discriminations de fait qui créent des inégalités de traitements injustifiées font naître un climat de méfiance entre les classes sociales, en même temps qu'elles favorisent un esprit d'incivisme fiscal dommageable pour nos institutions.

Plutôt que d'aggraver encore la charge de la fiscalité pour ceux qui la supportent déjà pleinement aujourd'hui, il importe de remédier aux inconvénients de l'évasion de la matière imposable..

Faut-il rappeler à cet égard que la fraude entraîne soit une réduction du produit global de la fiscalité, soit un relèvement compensatoire des taux et pénalise ainsi les contribuables honnêtes ou placés devant l'impossibilité de frauder.

Elle a, d'autre part, pour conséquence de fausser les conditions de concurrence entre les entreprises.

Le professeur Coart-Frésart le soulignait comme suit dans son rapport de 1937:

«En raison des taux élevés de nos taxes, l'élusion de l'impôt par un concurrent est de nature, en de nombreux cas, à rendre intenable la situation du commerçant qui, soit par correction, soit par nécessité, acquitte régulièrement l'impôt.

«Le dommage qui résulte de la fraude pour le Trésor est incomparablement moindre que celui qu'elle cause aux hommes d'affaires respectueux de la loi, au détriment des quels elle vicie fondamentalement les conditions de la concurrence et pour lesquels elle crée un état de choses proprement intolérable.»

La fraude contrarie le progrès économique si elle donne à des entreprises peu productives des avantages concurrentiels sur les entreprises plus efficientes et plus rentables. Elle aboutit aussi, particulièrement sous la forme de l'évasion fiscale à donner une orientation artificielle à l'activité économique ainsi qu'aux structures des entreprises, lorsque les contribuables règlent leurs affaires en fonction de considérations d'ordre fiscal plutôt que d'ordre écono-

mique. Elle raréfie les capitaux (thésaurisation ou exode), les contribuables qui ont dissimulé des bénéfices étant amenés à les soustraire à l'attention du fisc.

Le présent projet tend à mettre à la disposition de l'administration de nouveaux instruments pour lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.

Le Gouvernement proposera ultérieurement au Parlement de régler d'autres aspects de la répression de la fraude. Il s'inspirera notamment des conclusions du rapport de la Commission d'étude de la répression pénale de la fraude fiscale placée sous la présidence de M. Ganshof van der Meersch, avocat général près la Cour de Cassation.

Les mesures soumises dès à présent au Parlement sont d'autant plus nécessaires qu'à leur défaut, l'instauration de l'impôt global sur l'ensemble du revenu risquerait d'aggraver les effets de la fraude fiscale. Le renforcement de pouvoirs d'investigation et de contrôle de l'administration répond ainsi à une nécessité technique essentielle tout autant qu'à un souci de justice et de morale.

Visite des installations professionnelles des contribuables.

Les agents chargés du contrôle en matière d'impôts directs ne sont pas formellement autorisés par un texte légal à visiter les installations professionnelles des contribuables. Ces agents disposeront désormais de droits analogues à ceux que possèdent déjà leurs collègues des autres administrations fiscales. Ils pourront ainsi vérifier sur place l'importance des activités des entreprises, en fonction notamment de leurs stocks et des moyens de production dont elles disposent.

Extension des droits d'investigation accordés aux préposés à la taxation — Moyens de preuve.

Dans l'état actuel de la législation, l'administration dispose, au moment de la vérification des déclarations qui permet de déceler la matière imposable et d'asseoir correctement l'impôt, de pouvoirs d'investigation et de moyens de preuve moins étendus qu'à l'occasion de l'instruction d'une réclamation.

Bien souvent, le contrôleur, en raison des moyens limités dont il dispose, se trouve dans l'impossibilité de déterminer exactement les revenus imposables du contribuable. Il est ainsi dépourvu des moyens efficaces de lutte contre la fraude.

L'Administration possèdera désormais, au stade de la taxation, de nouveaux instruments dont les principaux sont:

— le droit de recourir, pour établir l'existence et le montant de la dette d'impôt, à tous les moyens de preuve admis par le droit commun sauf le serment;

— l'obligation pour le contribuable de communiquer à l'administration, lorsqu'il en est requis, non seulement ses documents comptables, mais également tous autres documents permettant la détermination des revenus imposables;

— le droit de procéder à des investigations auprès de tiers en vue de l'imposition soit d'un contribuable déterminé, soit de contribuables non nominativement désignés. Toutefois, au stade de la taxation, aucun renseignement ne pourra être requis des établissements de crédit. Le Gouvernement a estimé nécessaire de ne pas porter atteinte, à ce stade, au secret bancaire. Il importe, en effet, d'éviter que le fonctionnement normal de ces établissements ne soit entravé par un afflux de demandes de renseignements.

Communication de renseignements par les services et organismes publics.

Dans l'état actuel de la législation, l'Institut national de statistique diffuse tous renseignements qui ne permettent pas l'individualisation mais ne peut faire l'objet de réquisition pour l'obtention de certains renseignements qui

n'ont pas ce caractère. Il sera mis fin partiellement à ce régime d'exception. Le droit d'investigation ne pourra toutefois porter sur les renseignements individuels recueillis au cours d'enquêtes faites en vertu d'une loi.

D'autre part, dans l'état actuel des choses, il arrive qu'un contribuable sollicite et obtienne, en faisant état de revenus supérieurs à ceux qu'il déclare à l'administration des contributions, divers avantages (subsides, crédits, primes, prêts, garanties) octroyés par l'Etat, les provinces, les communes, des organismes publics et privés.

Il importe de corriger cette situation paradoxale, qui au lieu de sanctionner le préjudice porté au Trésor par l'incorrection fiscale de certains redevables aboutit à les faire bénéficier d'interventions financières à charge de la collectivité.

Aussi, par analogie avec la pratique suivie en France et aux Pays-Bas, les organismes qui accordent de tels avantages seront désormais tenus de communiquer, d'initiative, à l'administration des contributions directes, les renseignements fournis par le demandeur et relatifs à ses revenus ou à des éléments intervenant dans leur détermination.

Les organismes privés ne devront toutefois donner les renseignements en cause que dans la mesure où ils se rapportent à des opérations assorties directement ou indirectement d'un avantage octroyé par l'Etat.

Le Roi pourra prendre toutes dispositions utiles à l'égard des organismes publics et privés qui ne rempliraient pas les obligations qu'ils ont de communiquer les renseignements dont il vient d'être question.

Investigations auprès des établissements de crédit et de l'Office des chèques postaux lors de l'instruction d'une réclamation.

Dans le régime actuel l'inspecteur des contributions directes chargé de l'instruction d'une réclamation ne peut interroger un établissement de crédit ou l'office des chèques postaux que dans la mesure où il résulte des investigations antérieures que ces organismes sont effectivement créanciers ou débiteurs du réclamant.

Dorénavant, l'inspecteur chargé de l'instruction d'une réclamation pourra s'adresser à n'importe quel établissement de crédit et à l'Office des chèques postaux pour recueillir tous renseignements utiles.

Instauration d'une amende administrative de 1 000 *à* 20 000 *F.*

L'Administration de l'Enregistrement et des Domaines est habilitée à appliquer des amendes administratives. L'expérience a montré l'efficacité de telles sanctions qui n'existent cependant pas en matière d'impôts directs.

Le Gouvernement propose d'autoriser le Directeur régional ou son délégué à appliquer pour toute infraction à la loi et aux arrêtés relatifs aux impôts sur les revenus, une amende de 1 000 à 20 000 F.

Ceci permettra à l'administration de réagir à l'inertie, la négligence ou la mauvaise volonté de certains contribuables et de sanctionner les infractions matérielles.

Droits de représenter les contribuables en qualité de mandataire.

Des contribuables de bonne foi se font représenter auprès de l'administration par des conseillers (agents d'affaires, experts fiscaux, etc. . .) qui n'offrent pas toujours les garanties indispensables de compétence ou de probité.

Pour prévenir des agissements nuisibles à la collectivité et souvent même dommageables pour les contribuables en cause, le Gouvernement propose que le droit de représenter des redevables en qualité de mandataire puisse être refusé par le Ministre des Finances.

De telles décisions seront, bien entendu, entourées des garanties que leur objet comporte: motivation et notification à l'intéressé, Elles seront publiées au *Moniteur belge* et pourront faire, le cas écheant, l'objet d'un recours au Conseil d'Etat.

Délai uniforme pour rappel d'impôts.

Le délai d'imposition est actuellement de cinq ans lorsqu'il y a intention d'éluder l'impôt ou production d'une déclaration volontairement incomplète ou inexacte. Ce délai est ramené à trois ans lorsque la mauvaise foi du contribuable ne peut être prouvée.

Une telle distinction étant souvent malaisée, il est proposé de porter le délai de rappel d'impôt uniformément à cinq ans à compter du 1er janvier de l'exercice d'imposition.

Les mesures spécifiques que l'on vient d'énoncer permettront à l'administration de mieux atteindre la matière imposable et de déjouer la fraude.

De nombreuses autres dispositions du présent projet confèreront elles aussi à l'appareil fiscal une plus grande efficacité et un meilleur rendement.

C'est ainsi que:

— Le régime fiscal privilégié qui découlait, pour certaines entreprises, de l'application extensive actuelle du principe de la déductibilité des revenus déjà taxés sera corrigé.

— Le prélèvement d'un précompte mobilier de contrôle, remplaçant le précompte actuel à l'impôt complémentaire personnel, garantira mieux le paiement de l'impôt normal par ceux qui veulent rester dans l'anonymat. L'imputation de 32 % sur l'impôt global en diminuera d'ailleurs grandement l'intérêt, en ce qui concerne les revenus d'actions ou de parts ou de capitaux investis.

— La nouvelle définition des revenus divers soumettra à l'impôt certains revenus qui y échappaient. C'est le cas notamment des bénéfices ou profits découlant d'opérations ou de spéculations exercées en dehors d'une activité professionnelle proprement dite.

— La notion de loyer anormalement élevé sera désormais précisée (plus de 200 % du revenu cadastral), ce qui permettra de soumettre, sans contestation possible, les revenus en cause à une taxation mieux en rapport avec leur importance dans le chef des bénéficiaires.

— La généralisation du cumul des revenus des époux éliminera l'intérêt que pouvait présenter, dans le régime de taxation séparée, le transfert fictif de revenus professionnels ou mobiliers d'un conjoint vers l'autre.

— L'immunité dont bénéficient les pensions sociales ne sera plus illimitée lorsqu'il s'agit de pensions élevées ou lorsque les bénéficiaires disposent d'autres revenus.

— Enfin la péréquation des revenus cadastraux, l'aménagement du régime fiscal anormalement favorable de certains revenus de capitaux prêtés, et bien entendu la totalisation des revenus, contribueront eux aussi à un meilleur rendement de la fiscalité.

Il convient de noter que la plus exacte perception de l'impôt est parfaitement compatible et dans certains cas mieux assurée par l'allégement de certaines dispositions fiscales trop rigoureuses.

Ainsi, l'assouplissement du régime de taxation des plusvalues, loin d'entraîner un préjudice pour le Trésor, encouragera les réalisations de certaines plus-values et leur utilisation au financement d'investissements nouveaux, ce qui accroîtra en même temps la matière imposable.

Ceci vaudra d'ailleurs, d'une manière générale, pour toutes les dispositions fiscales propres à favoriser le développement économique.

CHAPITRE VI.

Aspects sociaux, economiques et financiers de la reforme.

§ 1. — *Généralités.*

Les objectifs de la réforme ont déjà été précisés. Elle tend, rappelons-le, à apporter une plus grande justice dans la répartition de la charge fiscale, à

contribuer au développement économique du pays, à assurer une plus exacte perception de l'impôt, et par là à accroître le rendement des recettes et enfin à simplifier la législation dans toute la mesure du possible.

Il s'indique d'examiner comment le projet satisfait à ces objectifs. Ceux-ci, on ne peut le perdre de vue, sont interdépendants. Il est certain, par exemple, qu'une plus exacte perception de l'impôt contribue à la fois à assurer une plus grande justice, à éliminer des possibilités anormales ou déloyales de concurrence entre les entreprises et à accroître les recettes de l'Etat.

De même, la simplification de la législation, en mettant un terme au foisonnement des régimes particuliers que l'on connaît dans notre système actuel, permet un traitement plus équitable des redevables, tout en décourageant certaines formes de dissimulation ou d'évasion fiscale favorisées par la complexité ou l'obscurité de certains textes.

Sans doute le souci de simplification ne peut justifier à lui seul une refonte de la législation fiscale, mais il importait qu'au moment où des impératifs sociaux, économiques et financiers contraignent à repenser les bases du système actuel, la correction des complications qui lui sont inhérentes soit en même temps recherchée.

L'effort systématique exercé dans ce sens s'est traduit dans de nombreuses dispositions du projet. Les simplifications proviennent de la substitution d'un seul impôt sur l'ensemble des revenus des personnes physiques aux cinq impôts distincts qui peuvent actuellement leur être applicables, de la suppression de la déductibilité, ainsi que de l'unification des nombreux taux d'impôt applicables aux revenus mobiliers.

De son côté, l'instauration d'un impôt distinct pour toutes les sociétés, quelle qu'en soit la forme juridique, mettra un terme au régime hybride et compliqué actuellement en vigueur.

§ 2. — *Justice fiscale.*

Une des qualités essentielles que l'on s'accorde à demander à l'impôt est d'être juste. Ce principe de justice s'affirime avec une force d'autant plus grande que la charge fiscale à répartir est lourde.

Il n'implique pas seulement que tous, à ressources et charges familiales ou professionnelles égales, consentent un égal sacrifice mais encore que la participation de chacun soit proportionnée à ses facultés contributives, qui s'accroissent plus que proportionnellement au revenu : les premières tranches de celui-ci correspondent, à un stade déterminé de l'évolution économique et sociale, à des besoins considérés commé indispensables à la vie, tandis que les tranches suivantes répondent à des besoins moins immédiats et moins élémentaires.

On ne peut prétendre que dans notre système actuel d'impôts directs, l'application de ces principes soit entièrement satisfaisante.

Sans doute, la nécessité de l'équité fiscale est-elle plus facilement accessible à la conscience et à l'intelligence que transposable d'une manière entièrement satisfaisante dans les textes juridiques qui doivent en définir la portée pratique.

Il n'empêche que certaines inégalités de traitement sont fort apparentes et appellent des corrections.

Le présent projet constituera à cet égard une amélioration par rapport au régime actuel, en de nombreux points que l'on peut rappeler sommairement ci-après :

— plus étroite relation entre le niveau d'imposition des revenus professionnels, immobiliers et mobiliers;

— octroi d'un certain avantage aux revenus professionnels par rapport aux autres revenus;

— rapprochement de la charge fiscale effectivement applicable aux divers revenus mobiliers;

— prise en considération des revenus immobiliers sur base d'un revenu cadastral péréquaté à des montants beaucoup plus proches des revenus réels;
— atténuation de l'impôt pour les propriétaires habitant leur propre maison;
— totalisation des revenus de toute nature pour le calcul de l'impôt définitif, ce qui rendra à la progressivité sa signification réelle; il en est de même de l'abandon du principe de la déductibilité;
— octroi en vue d'une atténuation des effets du cumul des revenus des époux d'un abbattement spécial sur les revenus professionnels nets des femmes qui exercent une profession distincte de celle de leur mari ou qui aident celui-ci dans une activité commune;
— adaptation des minima exonérés à l'impôt global;
— maintien des réductions pour charges de famille selon les mêmes principes qu'actuellement;
— allégement de la charge fiscale pour les revenus modestes.

C'est enfin dans un souci de justice fiscale qu'ont été introduites diverses dispositions, déjà exposées plus haut, et qui assureront une plus exacte perception de l'impôt.

§ 3. — *Aspects économiques.*

Ainsi que le rappelait la déclaration gouvernementale «c'est le progrès social, c'est-à-dire la mise en oeuvre de tous les moyens permettant un épanouissement humain de tous les citoyens qui donne son sens à la politique d'un Etat moderne. Mais aucune transformation profonde des conditions d'accès de la population belge à la culture et au bien-être n'est possible sans une amélioration du développement économique.»

Pour y atteindre il faut notamment que le régime fiscal ne décourage pas les éléments les plus dynamiques de l'économie qui sont le travail, l'esprit d'entreprise et l'investissement.

Le progrès économique est nécessairement dépendant de la possibilité pour les entreprises de trouver dans le dynamisme de leurs cadres et dans les ressources de l'épargne les moyens d'assurer leur propre développement.

Le projet tient largement compte de ces impératifs. On a montré déjà dans les exposés qui précèdent qu'un grand nombre de contribuables, y compris ceux qui bénéficient de revenus déjà assez élevés, seront taxés moins lourdement qu'aujourd'hui. On exposera ci-après les autres aspects de la réforme qui s'inspirent du souci de ne pas entraver le développement économique:

— Limite maximum de 50 % de la taxation des revenus les plus élevés.
— Régime de taxation modéré des réserves tenant compte des possibilités qu'y trouvent les petites et moyennes entreprises pour le financement de leurs investissements.
— Amélioration des conditions de financement des entreprises par le rapprochement des régimes de taxation des revenus mobiliers.
— Possibilité pour le Roi d'aménager le régime des amortissements si les circonstances économiques le rendent souhaitable.
— Dispositions favorables au réinvestissement des plusvalues et à la fusion des sociétés.

Il importe qu'aussi justifié que soit, dans certains cas, le renforcement de l'imposition, la charge fiscale ne devienne pas insupportable.

C'est dans cette préoccupation que le Gouvernement a estimé qu'en aucun cas l'impôt personnel global ne pourra atteindre plus de 50 % du revenu imposable quel que soit le taux applicable à la tranche de revenu la plus élevée. On doit à cet égard être conscient qu'au delà d'un certain niveau. La charge fiscale ou bien stérilise l'effort ou bien favorise invinciblement la fraude ou enfin provoque une translation de l'impôt dans les prix de revient, autant de réactions qui feraient échec soit à la mise en oeuvre d'une meilleure répartition de la charge fiscale, soit à la volonté d'assurer l'expansion de l'économie.

Chacun s'accorde à reconnaître que cette expansion ne pourra se faire sans

un développement accru des investissements, à un rythme qui, pour être satisfaisant, devrait être dans les prochaines années plus rapide que la progression du produit national.

Il faut donc que l'épargne nationale se développe à une cadence suffisante pour assurer le financement de cet accroissement de notre équipement productif.

La restauration de l'équilibre des finances publiques aura pour effet de mettre un terme à la destruction d'épargne à laquelle nous avons assisté pendant les dernières années, au moment où un volume fort important de dépenses de consommation devait être couvert par l'emprunt qui dorénavant doit être réservé à la seule couverture des investissements productifs.

Encore est-il nécessaire que la politique fiscale ne décourage pas l'esprit d'entreprise.

C'est en fonction de cette préoccupation que le Gouvernement propose d'alléger le régime de taxation des bénéfices distribués par les sociétés (42,75 % au lieu de 47,20 %).

D'aucuns voudraient substituer à l'actuel régime favorable de taxation des bénéfices réservés, une imposition beaucoup plus lourde. La solution adoptée maintient pratiquement le régime actuel pour les petites et moyennes entreprises en raison de l'intérêt essentiel que présente pour elles la constitution de réserves destinées au financement de leurs investissements. Les entreprises dont l'importance financière ouvre l'accès à d'autres sources de financement, seront toutefois taxées d'un supplément de 5 % sur leurs bénéfices mis en réserve au delà de 5 millions de francs.

Il importait d'autre part de remédier aux dispositions fiscales qui affectent les marchés financiers.

Dans l'état actuel des choses, le mécanisme des marchés financiers est altéré par des dispositions fiscales. La disparité des taux dont sont frappés les revenus de divers types de placements détermine l'orientation de l'épargne alors que celle-ci devrait être surtout fonction de considérations financières ou économiques.

Le rapprochement des régimes de taxation des revenus mobiliers contribuera à restituer au marché des capitaux des conditions de fonctionnement plus normales et permettra un financement des entreprises plus conforme aux exigences propres de leur gestion.

Si aucune modification fondamentale n'est apportée au régime fiscal des amortissements qui présente d'ailleurs déjà une grande souplesse, le projet prévoit néanmoins que lorsque les circonstances économiques le justifieront, le Roi pourra autoriser un amortissement qui dépasse la dépréciation réelle. Cet avantage pourrait bénéficier soit à certaines catégories d'éléments amortissables, soit à certaines régions du pays, soit encore à des secteurs déterminés de l'économie.

D'autre part, la refonte du régime de taxation des plusvalues élargira le champ des immunisations et introduira des modalités d'imposition plus simples, plus rationnelles et moins rigoureuses.

Cet aménagement répond lui aussi à un souci d'efficacité économique, en encourageant le réinvestissement des plusvalues.

Le régime introduit en 1959 favorisant la fusion des sociétés pourra être maintenu dans les conditions à fixer par le Roi, lorsque les circonstances économiques le justifieront.

Ces divers aménagements rendront plus aisée l'intégration de l'économie belge dans le marché commun européen. A cet égard la réforme des impôts directs permettra d'harmoniser notre régime fiscal avec celui des pays voisins et écartera certaines disparités notamment en ce qui concerne la taxation des sociétés. Ainsi sera levé un obstacle à la conclusion avec d'autres pays, d'accords évitant la double nécessaires à l'accomplisement des tâches de l'Etat.

§ 4. — *Aspects financiers et budgétaires de la réforme.*

Le gouvernement ne peut, en ce moment, prendre la responsabilité d'une diminution globale des ressources à l'accomplissement des tâches de l'Etat.

Sans considérer comme inéluctable la croissance continue des dépenses publiques il faut bien constater que l'Etat est obligé de prélever sur le revenu national une partie d'autant plus grande que toujours plus nombreux et plus coûteux sont les services et interventions de toute nature demandés par les particuliers à la communauté.

Si tous les citoyens mesurent pleinement l'importance de la privation de revenu que leur inflige la fiscalité, bien peu se rendent un compte exact des objets auxquels les fonds ainsi recueillis sont affectés.

C'est presqu'inconsciemment que chacun d'entre nous participe au bénéfice des services d'intérêt-général essentiels à toute collectivité moderne, politiquement organisée: sécurité, justice, police, armée, représentation extérieure, enseignement, hygiène, communications, politique de développement économique, défense du pouvoir d'achat de la monnaie.

Même les innombrables bénéficiaires d'allocations, de subventions, d'indemnités, octroyées à des fins économiques et sociales pour améliorer la répartition du revenu national ou en accroître le volume, n'ont qu'une idée fort imparfaite de l'effort financier que ces interventions imposent à la communnauté.

La charge des dépenses publiques doit être appréciée en fonction de l'efficacité économique et sociale des activités de l'Etat parmi lesquelles la fonction redistributrice prend la place toujours grandissante que lui confèrent les préoccupations de justice sociale d'un état moderne. Les dépenses budgétaires permettent d'assurer une répartition plus large et plus équitable des avantages de la civilisation et du progrès économique en même temps qu'une source d'emploi et de revenus pour de larges couches de la population.

Dans la mesure où elles reposent sur des bases raisonnables, l'utilité des dépenses consenties pour le secteur social, l'éducation nationale, le développement économique, la défense, compense largement le sacrifice demandé à la collectivité pour leur financement.

D'autre part, on ne peut se soustraire aux frais de fonctionnement de l'appareil administratif nécessaire à toute collectivité organisée ni échapper aux conséquences inéluctables des charges du passé en matière de dette publique et de pensions notamment.

Certes la justification des dépenses publiques manquerait de pertinence si l'on considérait a priori comme illusoire la possibilité d'assanir les secteurs dont la charge budgétaire atteint des proportions intolérables ou dont la gestion ne respecte pas un indispensable esprit de modération. C'est une des préoccupations du Gouvernement de passer au crible les diverses catégories de dépenses pour s'assurer que leur utilité du point de vue de l'intérêt général justifie bien leur couverture par les derniers publics.

Sans doute n'existe-t-il pas de critère décisif pour apprécier le niveau optimum que les dépenses publiques peuvent ou doivent atteindre à un stade déterminé du développement économique et social d'une nation et compte tenu du rôle plus ou moins large qu'y remplit l'autorité publique.

Les comparaisons internationales en la matière doivent être interprétées avec le maximum de précautions dans la mesure même où elles ne permettent pas de tenir compte de tous les éléments qui altèrent la signification réelle des données comparées. On ne peut toutefois leur dénier tout intérêt et faire bon marché des tendances qu'elles indiquent surtout lorsque celles-ci sont suffisamment marquées.

Sans lever entièrement les réserves qu'appellent de telles comparaisons les études entreprises par le Groupe de travail pour l'étude comparative des budgets des pays membres de la Communauté Economique Européenne, offrent sans doute le plus de garanties dans un domaine aussi délicat.

Elles montrent notamment que l'ensemble des dépenses de l'Etat, des pouvoirs locaux et de la sécurité social représentaient en 1957, dernière année pour laquelle il a été possible de recueillir les données nécessaires ,près de 40 % du Produit national brut pour la France (39,9 %), l'Allemagne fédérale (38,7 %) et les Pays-Bas (38,1 %). Elles atteignaient 35,7 % pour l'Italie, et 33,5 % pour le Luxembourg tandis que le pourcentage se situait à un niveau nettement plus bas pour la Belgique: 28 % (1).

Les dépenses d'administration générale civile sont sans doute celles qui dans l'opinion publique sont considérées avec le plus de réticence voire de sévérité parce qu'elles couvrent les frais de fonctionnement de cette «bureaucratie» dont les effectifs sont considérés comme pléthoriques et lés activités injustement qualifiées d'improductives.

On pourrait croire que l'ensemble de ces charges soit assez comparable dans les pays de la Communauté. Or, c'est à leur sujet que l'on constate les dépenses relatives les moins lourdes pour la Belgique (3,4 % du produit national) soit à peine la moitié des pourcentages constatés en Italie (7,3 %), en Allemagne (7,2 %) et au Luxembourg (7,1 %) et sensiblement moins que ceux qui apparaissent pour les Pays-Bas (6,1 %) et la France (5,2 %).

Une analyse plus détaillée permet de constater que les différentes catégories de depénses, rapportées au produit national atteignent le pourcentage le plus bas pour notre pays, sauf pour ce qui concerne les charges d'intérêts et d'amortissement de la dette, plus élevées aux Pays-Bas et en Belgique que dans les autres pays de la Communauté.

Ceci doit évidemment être mis en relation avec la hauteur de la dette publique de chacun des pays.

La dette publique de l'Etat belge est la plus importante de toutes: elle représentait 58 % du produit national en 1957, contre 50 % aux Pays-Bas, 33 % pour le Luxembourg et la France, 31,5 % pour l'Italie et 17,6 % pour l'Allemagne.

Sans doute pour apprécier ces données faudrait-il tenir compte de nombreux éléments parmi lesquels l'évolution du pouvoir d'achat des monnaies des pays intéressés. La plus grande stabilité monétaire dont nous avons benéficié relativement à certains de nos voisins explique notamment que la dette se soit maintenue chez nous à un niveau élevé.

Mais ce qui appelle surtout l'attention, c'est l'évolution au cours des dernières années. Ainsi, en trois ans, notre dette publique s'est acrue proportionnellement beaucoup plus que le produit national dont elle représentait 58 % fin 1957 et 65 % fin 1960. A l'opposé, la dette de l'Allemagne, de la France et des Pays -Bas s'est accrue moins que proportionnellement que le produit national.

L'évolution propre à la Belgique est imputable à la détérioration des résultats budgétaires. Dans les autres pays, les recettes ordinaires couvrent largement les dépenses de consommation et de transfert et permettent même la constitution d'excédents de ressources, donc d'une épargne utilisable au financement des autres dépenses parmi lesquelles les dépenses d'investissements.

La Belgique est pratiquement le seul pays d'Europe où il n'en a pas été ainsi et où l'épargne brute moyenne de l'Etat et des collectivités locales a été négative pendant la période 1950-1958 (—0,7 % du produit national), alors qu'elle était largement positive au Luxembourg (7,9 %), en Allemagne (7,2 %), aux Pays-Bas (5,7 %), en Italie (3,8 %), en France (2.4 %).

---

(1) Pour la Belgique, le chiffre adopté pour le produit national brut est celui qui est utilisé par l'Office de Statistique des Communautés Européennes et l'O.E.C.E. Ce chiffre paraît être supérieur à celui qui correspondrait au produit national calculé sur base du revenu national tel qu'il est établi par l'Institut National de Statistique. Ceci n'est pas de nature à modifier la position relative de la Belgique par rapport aux autres pays de la C.E.E.

Si l'on admet, comme le suggère la comparaison des dépenses, que celles de la Belgique ne peuvent être considérées comme anormalement élevées, on doit conclure que les autres pays ne parviennent à des bonis de leurs opérations courantes que par des ressources ordinaires et notamment fiscales sensiblement plus élevées qu'en Belgique.

Les impôts de l'Etat et des pouvoirs locaux représentent 23,4 % du produit national en Allemagne, 23,7 % aux Pays-Bas, 23,2 % au Luxembourg, 22,2 % en France, 19,8 % en Italie, 17,2 % en Belgique.

La position relative de notre pays se détache encore plus nettement si l'on ajoute aux impôts les cotisations de sécurité sociale. On obtient en effet le classement ci-après: Allemagne: 32,8 %, Luxembourg: 31,7 %, France: 31,5 %, Pays-Bas: 31,3 %, Italie: 28,3 %, Belgique: 23,3 %.

Sans doute depuis 1957, des impôts nouveaux ont été instaurés en Belgique et les bases de calcul des cotisations de sécurité sociale revues. Il s'indique d'en tenir compte. Un calcul nécessairement approximatif montre que les recettes fiscales de 1961 de l'Etat et des pouvoirs locaux et les cotisations de sécurité sociale doivent se situer à environ 25,2 % du Produit national. Ce qui, en acceptant que la situation des autres pays ne s'est pas sensiblement modifiée entretemps permet de croire que la Belgique garde, par rapport à ses voisins, l'avantage d'une charge relative moins lourde.

Les impôts nouveaux levés au cours des dernières années répondaient à une urgente nécessité, compte tenu de la grave détérioration de nos finances publiques.

Ces mesures ont cependant eu pour résultat d'accroître la part relative des impôts indirects par rapport à celle des impôts directs.

Il importe de veiller à ce qu'une proportion raisonnable s'établisse entre les produits des deux catégories d'impôts. La plus grande efficacité du régime des impôts sur les revenus qui découlera notamment de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales et de la corrections de situation indûment privilégiées permettra déjà dans une certaine mesure d'améliorer la proportion des impôts directs.

Un nouveau progrès pourra être réalisé dans ce sens lorsque sera entreprise, dans les prochains mois la nécessaire réforme de la taxe de transmission et des taxes assimilées.

Le nouveau régime apportera des allégements d'impôt pour un grand nombre de contribuables et pour la très grande majorité de ceux dont les ressources proviennent exlusivement de leur activité professionnelle.

On doit néanmoins prévoir un accroissement du produit de la fiscalité directe. Ces ressources supplémentaires doivent être attendues:

— de l'effet de la totalisation des revenus quelle qu'en soit l'origine et de l'aggravation des taux pour les revenus les plus élevés;

— de la taxation effective des banques et autres établissements privés de crédit;

— des mesures proposées afin d'assurer une meilleure perception de l'impôt.

Sans doute est-il particulièrement malaisé d'évaluer l'importance relative des recettes nouvelles qu'apportera le nouveau dispositif. De toute manière des résultats completes ne pourront être atteints que moyennant certains délais.

Quoi qu'il en soit, les nouveaux moyens dont disposera le Trésor contribueront à parfaire l'assainissement des finances publiques déjà actuellement en cours et à donner à l'Etat les moyens indispensables à la conduite de sa politique générale.

La structure plus cohérente et plus souple qui caractérisera le nouveau régime des impôts directs permettra dorénavant de tenir compte des impératifs conjoncturels, économiques, financiers et monétaires pour déterminer le rôle respectif de l'impôt et de l'emprunt.

Considerations au sujet de l'avis du Conseil d'Etat.

Dans son avis, reproduit ci-après, le Conseil d'Etat émet un certain nombre de critiques portant en ordre principal sur le système législatif adopté, sur les délégations de pouvoirs au Roi et enfin sur des questions de pure forme.

En présentant un projet de loi simplifié dont les articles 1 à 49 prendont, dans les lois coordonnées relatives aux impôts sur les revenus, la place des articles 1 à 49bis, malgré que certains de ces articles subsisteront en tout ou en partie, le Gouvernement s'est laissé guider avant tout par le souci de ne pas faire perdre entièrement à l'administration le fruit d'une jurisprudence — administrative et judiciaire — qui, au fil du temps, s'est formée dans le domaine délicat des impôts directs.

Certes, il pourrait en résulter une certaine confusion, un même article pouvant avoir deux contenus différents, une version ancienne non abrogée et une version nouvelle. Mais pour éviter cette confusion le plus possible, le texte précise lorsqu'il se réfère à un article de loi, s'il s'agit d'un article du projet de loi ou des lois coordonnées relatives aux impôts sur les revenus.

Il s'agira d'ailleurs là d'une situation toute temporaire puisqu'aussi bien il sera procédé, aussitôt que le présent projet aura acquis force de loi, à une coordination logique et harmonieuse des textes en vigueur, excluant toute possibilité de confusion et rendant la compréhension de ceux-ci plus aisée.

L'article 88 du projet tend à donner au Roi les pouvoirs nécessaires à cette fin.

Par ailleurs, l'article 50 du projet de loi indique expressément toutes les dispositions des lois coordonnées abrogées et tient compte des remarques de forme contenues dans l'avis du Conseil d'Etat.

Le Conseil d'Etat a relevé parmi les dispositions conférant au Roi des attributions diverses en matière d'impôts directs, celles qui établissent des délégations — jugées difficilement admissibles — de pouvoirs réservés au législateur par la Constitution.

Là où c'était possible, le texte a été complété de manière à exclure tout recours à la délégation de pouvoirs.

Il s'agit, notamment, des dispositions suivantes:

— art. 5, § 2, 4° (fixation du montant imposable des rentes résultant de la translation de la propriété, de la nuepropriété ou de l'usufruit d'immeubles);

— art. 5, § 3 (exonération à concurrence de 500 F par an des revenus des dépôts d'épargne);

— art. 21, § 3 (personnes considérées comme étant à charge du contribuable)

— art. 22, § 1er et 35, § 1er, 1° (détermination des revenus d'origine étrangère);

— art. 33 (détermination de certaines charges professionnelles déductibles des revenus imposables dans le chef des mandataires et associés de sociétés);

— art. 41, § 4 (réductions du précompte immobilier afférent aux habitations modestes, etc.).

Par contre, il a été jugé opportun de maintenir la délégation de pouvoirs au Roi pour ce qui concerne les dispositions:

a) qui présentent uniquement un caractère technique (art. 6, § 3, relatif à l'exonération des provisions pour créances couteuses; art. 22, § 2, visant la possibilité de renoncer, en tout ou en partie, aux majorations de 10 ou de 20 % lorsqu'il sera procédé à l'instauration d'un système de versements provisionnels et art. 39 relatif à la fixation des montants du précompte forfaitaire dû par les ambulants, etc.);

b) qui poursuivent essentiellement des buts économiques et dont l'application sera nécessairement fonction des circonstances économiques et financières du moment. Il s'agit des art. 7, § 4 (réduction de la taxation des plus-values non immunisées), 8, § 2 (immunité des plus-values en cas d'apports d'une ou de plusieurs branches d'activité à une société existante), art. 13 (amortissements complémentaires), art. 21, § 2 (relèvement des minima exonérés), art.

29, § 5 (exonération d'impôts en cas de fusion de sociétés), art. 43, § 2 (renonciation à la perception du précompte mobilier sur certaines catégories de revenus mobiliers).

Au sujet du problème fort controversé de la constitutionnalité des délégations de pouvoirs en matière d'impôts, on croit devoir faire part des considérations suivantes.

Certains auteurs se fondent sur la règle inscrite dans l'article 110 de la Constitution pour exclure radicalement toute possibilité de délégation, qui aurait pour effet de conférer au Roi une compétence plus étendue que le pouvoir réglementaire que lui reconnaît l'article 67 de la Constitution (Wigny, *Droits constitutionnel,* t. II, nos 645 et 652; Mertens, *Le fondement juridique des lois de pouvoirs spéciaux,* p. 227 à 232).

A l'opposé, Carré de Malberg (*La Réforme de l'Etat,* pp. 22 et suiv.) reconnaît au pouvoir législatif le droit d'habiliter le Roi à légiférer en matière d'impôts, l'arrêté royal n'étant, dans ce cas, que le prolongement exécutif de la loi de délégation.

Enfin, d'après une opinion plus nuancée, à laquelle s'est ralliée, après une étude approfondie du problème, la Commission spéciale de la Chambre des Représentants, chargée de l'examen du projet de loi confirmant les arrêtes royaux pris en vertu de la loi du 1er mai 1939 (v. le rapport rédigé par M, Philippart, au nom de cette commission, Doc. parl. session 1944-1945, n° 74; v. spécialement pp. 31 à 33), ni l'article 110 ni l'article 112 de la Constitution ne défendent l'attribution au pouvoir exécutif, par la voie de délégations partielles limitées ,d'une compétence déterminée en matière d'impôts (v. aussi en ce sens, Orban, *Le droit constitutionnel de la Belgique,* t. III, p. 280; *Recueil général de l'enregistrement,* n° 19641, p. 133).

Quoi qu'il en soit, il est de fait que le Parlement a déjà, à diverses reprises, accordé au pouvoir exécutif des délégations de pouvoirs tant en matière d'impôts directs qu'en matière d'impôts indirects.

Deux dispositions visant les taxes assimilées au timbre, doivent retenir spécialement l'attention.

En vertu de l'article 21 du Code des taxes assimilées au timbre, tel qu'il a été modifié par la loi du 15 février 1956, «Le gouvernement est autorisé, en dérogeant, dans la mesure qu'il jugera nécessaire, aux dispositions du présent titre, à la seule exception de celles qui sont reprises dans l'article 22, 1°, et dans l'article 25, 1°, a et b, à instituer des taxes forfaitaires dont il détermine les causes et conditions d'exigibilité, le taux, la base et toutes modalités d'application et de perception».

Une autre disposition, l'article 202[1] du même Code prévoit qu' «un arrêté royal peut atténuer ou réduire les taxes dont il est question dans les titres I à VII et XIII, si les contingences économiques rendent ces mesures nécessaires».

Ainsi qu'on peut s'en rendre compte à la lecture de ces articles, les délégations admises sont très étendues. La première des dispositions citées donne tous pouvoirs au Roi pour organiser les taxes forfaitaires et elle lui permet de déroger, à cette fin, à la législation existante et notamment aux textes qui régissent la cause, le taux et la base de l'impôt, ainsi qu'à ceux qui prévoient des exemptions particulières (*Recueil général de l'enregistrement,* n° 19641). La seconde des ces dispositions autorise le Roi à prendre, par arrêté royal, des mesures de réductions et notamment d'exemption de taxe, que justifieraient les contingences économiques.

Malgré l'étendue des pouvoirs ainsi conférés au pouvoir exécutif, le Conseil d'Etat n'a pas contesté la constitutionnalité de ces dispositions.

Ainsi qu'il est dit ci-dessus, le texte actuel de l'article 21 du Code des taxes assimilées au timbre résulte d'une loi récente, la loi du 15 février 1956. Ce texte a été soumis à l'avis du Conseil d'Etat, lequel n'a fait aucune objection d'ordre constitutionnel. (v. *Doc. parl.* Ch. des Représ., session 1954-1955, n° 286-1, pp. 5 à 7).

Quant à l'article 202[1] du même Code, il résulte de l'article 39 de la loi du 8 juin 1926, mais le Conseil d'Etat a eu à se prononcer sur sa portée, le 9 avril 1958 (avis n° 6077/2).

Le Conseil d'Etat ne conteste pas la constitutionnalité de la délégation de pouvoirs contenue dans l'article 202[1] mais il estime que «toute délégation de pouvoirs doit, particulièrement en matière d'impôts, être interprétée restrictivement». Partant de là, et interprétant ledit article 202[1], le Conseil d'Etat conclut des termes dont le législateur s'est servi et des circonstances de son intervention, que le législateur a entendu ne permettre au Gouvernement d'agir que par voie de modifications à portée générale s'appliquant aux taux des taxes et non par des dispositions particulières exonérant de l'impôt certaines catégories de contribuables.

Il va de soi que ce qui est admis pour les impôts indirects doit l'être également pour les impôts directs, étant donné que les dispositions constitutionnelles en cause (art. 110 et 112) sont les mêmes pour les deux catégories d'impôt.

Enfin, il n'échappera pas que chaque année, la loi de finances autorise le Gouvernement ou le Ministre des Finances à attacher toutes exonérations fiscales aux emprunts destinés à couvrir les excédents des dépenses sur les recettes.

BOLETÍN DEL INSTITUTO DE DERECHO COMPARADO DE MÉXICO

Órgano del Instituto de Derecho comparado de la Universidad nacional autónoma de México

Publica tres números al año: enero-abril; mayo-agosto y septiembre-diciembre.

DOCTRINA. — LEGISLACIÓN (nacional y extranjera). — TEXTOS Y DOCUMENTOS LEGISLATIVOS de los distintos países, principalmente de Hispano-América. BIBLIOGRAFIA (reseña de libros) — REVISTA DE REVISTAS (extractos de artículos aparecidos en revistas jurídicas del país y del extranjero). — INFORMACIÓN (congresos, conferencias y reuniones nacionales e internacionales).

Suscripciones: Instituto de Derecho Comparado, Giudad Universitaria, Torre de Humanidades, 3er. piso, MÉXICO, D.F.

Precio de la suscripción anual: 5,00 dólares.

Die internationale Zeitschrift der europäischen Freihandelsvereinigung

EFTA

Ihr Gewinn oder Verlust

wird davon abhängen, ob Sie die mit der europäischen Integration zusammenhängenden Probleme in ihrer ganzen Tragweite kennen. Nur

die genaue Kenntnis dieser Fragen,
die Analyse der grundlegenden Tendenzen,
die richtige Beurteilung der zukünftigen Entwicklung,
die rechtzeitige Anbahnung neuer Geschäftsverbindungen im EFTA-Raum und
die vorteilhafteste Anwendung der neuen Vorschriften

werden es Ihnen ermöglichen, im verstärkten Konkurrenzkampf zu bestehen und die Chancen zu nützen, die ein Markt von 90 Millionen Menschen bietet.

Um Ihnen all diese Informationen und Kenntnisse zu vermitteln, wurde die Zeitschrift „EFTA" gegründet, die in ständigem Kontakt mit den Regierungen der Mitgliedsländer der EFTA von berufenen Fachleuten in Berlin, Gent, Göteborg, Helsinki, Kopenhagen, Lissabon, London, Oslo, Stockholm, Wien und Zürich redigiert wird.

Die neue Zeitschrift hat nicht die Aufgabe für die EFTA, die EWG oder irgendeine andere Organisation zu werben, sondern sie will über die existierenden Tatsachen informieren und diesen Rechnung tragen.

Redigiert vom Redaktionsausschuss unter der Direktion von Konsul A. G. Englander

Herausgeber, Eigentümer und Verleger: Wilhelm Frick-Verlag, Wien I - Graben 27/IV

FÜR FOLGENDE LÄNDER BESTEHEN BEREITS DIREKTE AUSLIEFERUNGEN:

	Jahresabonnement
Dänemark: Victor Schröder, Bladimport, Kopenhagen, Hovedvagteg 8	dkr. 89,—
Deutschland: F. A. Brockhaus, Stuttgart, Räpplenstrasse 20	DM 55,—
England: The Continental Publishers and Distributors Limited, 34 Maiden Lane, London W.C.2	£ 4/12/—
Norwegen: Tanum, Oslo, Karl Johannesgt. 41	nkr. 86,—
Schweden: Wennergren-Williams A. B., Stockholm 30, S-fack	skr. 67,—
Schweiz: Robert Fasler, Zürich 8, Feldeggstrasse 12	sFr. 55,—

II

SURVEY OF TAX LEGISLATION
APERÇU DE LEGISLATION FISCALE

AUSTRIA *Period March 1st until April 30st 1962*

Taxes on income and property

Auswirkung der in Doppelbesteuerungsabkommen enthaltenen Umschreibung des Begriffes „Wohnsitz" auf die Besteuerung in Österreich bei Vorliegen eines Doppelwohnsitzes.
(Erlass d.B.H.f.F. v. 29.12.1961, Z.117. 233 - 8/61). Amtsblatt der österreichischen Finanzverwaltung, 4. Stück, 31.1.1962.

Turnover Taxes

92. Bundesgesetz. Neuerliche Abänderung des Umsatzsteuergesetzes 1959. BGesBl. für die Rep. Österreich vom 5.4.1962.

Miscellaneous

Vereinbarung zwischen dem Bundesministerium für Finanzen der Republik Österreich und dem Finanzministerium der Französischen Republik über die Durchführung der Entlastung der Einkünfte aus beweglichem Kapitalvermögen von dem im Abzugsweg an der Quelle erhobenen Steuern. BGesBl. für die Rep. Österreich v. 10.4.1962.

BELGIUM

Taxes on income and property

Loi du 30 mars 1962 modifiant le titre IV, chapitre V, de la loi du 14 février 1961 d'expansion économique, de progrès social et de redressement financier. Moniteur Belge, 7.4.1962, P. 2855.

Loi du 28 février 1962 modifiant les lois coordonnées relatives aux impôts sur les revenus et à la contribution nationale de crise, en ce qui concerne les revenus de biens immobiliers, p. 1770. Mon. Belge, 5.3.1962.

Loi du 27 mars 1962 tendant à remédier à la double imposition en matière de taxe sur les jeux et paris, frappant les enjeux et les prix ou récompenses dans les concours de paris sur les résultat d'épreuves sportives, p. 2734. Mon Belge, 4.4.1962.

International fiscal law

Convention entre la Belgique et le Danemark, tendant à éviter la double imposition des revenus des enterprises de navigation aérienne, signée à Copenhague, le 23 octobre 1961. Moniteur Belge, 7.4.1962.P. 2867.

EAST AFRICA

Taxes on income and property

The East African Income Tax (management) Act, 1958 (H.C. Act No. 10 of 1958) High Commission Gazette Supplement No. 10, 31st July 1961.

Excise duties, stamp duties and similar taxes

The East African Excise Management act, 1952. The East African Excise

(Spirits) (Amendment) (No. 2) regulations, 1961. Legal notice No. 57, High Commission Gazette Supplement No. 10, 31st July 1961.

FRANCE

General problems

La loi de finances pour 1962. Statistiques & Etudes Financières, No. 159 de mars 1962. Paris Min. des Finances.

Turnover Taxes

Décret No. 62 - 104, du 30 janvier 1962 relatif aux taux majorés des taxes sur le chiffre d'affaires. J.O. de la Rép. française, No. 26, 1.2.1962 P. 1099.

GERMANY

International fiscal law

Vertrag zwischen dem Deutschen Reich und dem Königreich Schweden über Amts- u. Rechtshilfe in Steuersachen vom 14.5.1935: Festsetzung eines Mindestbetrages für Beitreibungsersuchen, 23.1.'62, BStBl. I 15.2.1962, S. 461.

Taxes on income and property

Koordinierte Ländererlasse:

Erlass betr. Pauschalierung der auf das Auslandsvermögen entfallenden Vermögensteuer u. Gewährung eines Freibetrages für Kapitalanlagen in Entwicklungsländern, 1.3.1962, BStBl. II v. 31.3.1962.S.60. Erlass betr. Abzugsfähigkeit von Rückstellungen für Pensionsanwartschaften bei der Ermittlung der Einheitswerte der gewerblichen Betriebe für Bewertungsstichtage ab 1.1.1962. 1.3.1962. BStBl. II v. 31.3.1962, S. 67.

Erlass betr. Einheitsbewertung des Betriebsvermögens und Vermögensteuerveranlagung: Verfahren bei nachträglichen Änderungen von Lastenausgleichsabgaben. 1.3.1962. BStBl. II v. 31.3.1962, S. 72.

Erlass betr. Pauschalierung der Einkommensteuer und Körperschaftsteuer nach § 34c Abs. 4 EStG (§ 19a KStG) bei ausländischen Einkünften aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr: Geltungsdauer des anzuwendenden Pauschsteuerersatzes. 19.1.'62.BStBl. II, 15.2.1962, S. 36.

Death duties

Verordnung zur Änderung der Erbschaftsteuer-Durchführungsverordnung. BSTBl. Teil I, No. 6 v. 15.2.1962. P. 462.

Bekanntmachung der Neufassung der Erbschaftsteuer-Durchführungsverordnung. BSt.Bl., Teil I, No. 6 v. 15.2.1962. P. 466.

Allgemeine Verwaltungsvorschrift für die Erbschaftsteuer, BSt. Bl., Teil I No. 6 v. 15.2.1962. P. 472.

Excise duties, stamp duties and similar taxes

Allgemeine Zollordnung (A.Z.O.) vom 29.11.1961. BGBl. Teil I, No. 91, v. 2.12.1961. P.1937-1983.

Wertzollordnung (WertZo) vom 29.11.1961. BGBl. Teil I, No. 91 vom 2.12. 1961, P. 1983-1992.

Miscellaneous

Vierte Verordnung zur Änderung der Beförderungsteuer-Durchführungsverordnung 1955, 22.3.'62, BGesBl. I v. 28.3 1962. S.182.

NETHERLANDS

Excise duties, stamp duties and similar taxes

Besluit van 27 maart 1962, houdende: wijziging van het Tariefbesluit 1960 en van daarmede samenhangende andere wettelijke maatregelen. Staatsbl. 87, P. 219.

Negende aanvullende Protocol bij het op 25 juli '58 te Brussel ondertekende Protocol tussen het Koninkrijk der Nederlanden, het Koninkrijk België en het groothertogdom Luxemburg tot vaststelling van een nieuw tarief van invoerrechten, met bijl. Tractatenblad v.h. Kon. d. Nederlanden, Jaargang '62, Nr. 18.

If you wish to be kept informed about

— **new books on taxation**

— **important articles published in tax periodicals**

then you may find it useful to subscribe to the

DOCUMENTATION SERVICE

of the

INTERNATIONAL BUREAU OF FISCAL DOCUMENTATION

Fortnightly containing references to books and articles published in periodicals from all over the world.
The largest publishing firms send us copies of their books, loose-leaf services and periodicals in order to enable us to inform tax experts in other countries about the newest publications which may be of importance to their work.

The subscription price of this stencilled periodical amounts to only $2,75, £1.-.-, Dfl. 10.00 a year.

Order from the:

INTERNATIONAL BUREAU OF FISCAL DOCUMENTATION
Herengracht 196 - Amsterdam (C) - Netherlands

UNITED-KINGDOM

JERSEY: *Tax Rate Unchanged*

The States of Jersy, the island's legislature, has decided that the rate of income tax for 1962 is to remain at 4s in the £.

Source: *taxation 13. 01. 62 page 267.*

SOUTH AFRICA: *Double taxation*.

Representatives of the United Kingdom Board of Inland Revenue arrived in Cape Town on January 4th to discuss with officials of the South African Department of Inland Revenue the question of revising the double income tax agreement between the Republic and the United Kingdon.

Source: *The Accountant 20. 01. 62 page 83*

ISRAEL: *Double Taxation*

Discussions were held from February 19th to 27th 1962, between representatives of the Board of Inland Revenue of the United Kingdom and representatives of the Government of Israel to negotiate a new agreement for the avoidance of double taxation between the two countries. Agreement was reached at the official level, and a draft embodying the terms of the new arrangements was initialed on February 27th, 1962. The draft agreement will now be submitted to the two Governments for approval.

Source: *taxation 10.03.62 page 396.*

ARGENTINA: *Trade and Financial Arrangements*

Preliminary discussions about the question of a comprehensive Double Taxation Agreement between Argentina and the United Kingdom were held in London on November 27 and 28, 1961, between representatives of the Argentine Ministry of Finance and the United Kingdom Board of Inland Revenue. From these preliminary conversation it seems likely that it will be possible in the near future to make further, useful progress. It is hoped to make arrangements to continue the discussions in the course of the next year.

Source: *Board of Trade Journal 8.12.191 page 1182*

WHAT IS EUROPEAN TAXATION?

EUROPEAN TAXATION is an eight page fortnightly revieuw in English of significant tax developments in Europe. It has been designed for American, Britisch, and Commonwealth tax consultants whose clients have European tax problems. A special feature of EUROPEAN TAXATION is its emphasis on the tax consequences of business situations involving foreign corporations. It is edited by the:

INTERNATIONAL BUREAU OF FISCAL DOCUMENTATION
Herengracht 196 - Amsterdam (Holland).

IV

REVIEWS—COMPTES RENDUS

ARGENTINE

Jordanas internacionales de Derecho Fiscal - Asociación Argentina de Estudios del Derecho Fiscal (Lectures and Debates hold from 3rd to 7th October 1960 under the auspices of the "Asociación Argentina de Estudios del Derecho Fiscal".) Roque Depalma Editor, Talcahuano 494 - Buenos Aires. 1961. 250 pp.

The lectures contained in this publication were given for the "Asociación Argentina de Estudios del Derecho Fiscal" by professors from foreign countries, and treat various subject matters.

The Italian professor Cosciani read a paper on "Direct taxes in the Developing Countries, while the Belgian professor Masoin discussed the most appropriate fiscal policy in the said countries.

Other subjects were: The legislation and the administrative policy with regard to the obtaining of more efficiency in the collection of sales tax (prof. J. F. Due); the autonomy of fiscal law and company taxes (prof. Laufenbur- and finally the fiscal procedure (prof. Allorio).

AUSTRIA

Dr. ERNST STRACK: *Das Umsatzsteuerrecht in Theorie und Praxis*. 3. Auflage, 6. Nachtrag, Dezember 1961. Wirtschaftsverlag Dr. Anton Orac, Graben 17, Wien I. Loseblatt-Ausgabe.

Eine Besprechung der 3. Auflage dieses Loseblattwerkes über das Umsatzsteuerrecht in Österreich wurde in Bulletin XIII, S. 295, veröffentlicht.

Der 6 Nachtrag bringt wiederum einige Hinweismarken zum Aufkleben, einige handschriftlich vorzunehmenden Berichtigungen und Blätter zum Auswechseln, wo mit sämtlichen Änderungen auf diesem Fachgebiet bis zum 1.1.1962 Rechnung getragen wurde.

BELGIUM

CAMILLE SCAILTEUR: *Le contribuable et l'Etat*. Editions de la Société d'études morales, sociales et juridiques, 9, Rue de Namur, Louvain. La Librairie de l'édition universelle, Rue Royale 88, Bruxelles. 1961. 172 pp.

Mettre l'accent sur la finalité de l'impôt, comme sur la nécessité qui s'impose aux citoyens de respecter les lois fiscales de leur pays quand ces lois ne sont pas manifestement injustes; montrer les responsabilités qui incombent à l'Etat, tel est le but du présent ouvrage.

L'auteur a réussi tout d'abord de retracer l'évolution des idées sur le devoir fiscal, puis de justifier ce devoir et d'en préciser la portée et les limites. Il a examiné les rapports entre la fraude fiscale et la morale et décrit la psychologie du contribuable, les devoirs de l'Etat et, plus spécialement, les moyens de combattre la fraude et de redresser la conscience collective si abusée en ce domaine.

Ce livre — le premier sans doute qui ait été écrit sur la déontologie de la fiscalité — est un cours. De là sa forme didactique, de là aussi le souci qu'à eu l'auteur d'en faire un précis raisonné s'articulant sur la règle morale et sur les principes directeurs de l'imposition.

Le Guide Fiscal Permanent, publié sous la direction de GASTON van den AVYLE Editions Vioburo 7, Cantersteen, Bruxelles I.

Cet ouvrage de 3500 pages mobiles, avec mises à jour paraîssant mensuellement sur feuilles mobiles interchangeables, contient tous les impôts sur les revenus, de guerre, sur le capital; droits d'enregistrement, de succession et de timbre; taxes de transmission, de luxe, etc. Toutes formalités fiscales, réclamations, déclaration, etc. Jurisprudence, commentaires, circulaires administratives, textes légaux, coordonnés. La mise à jour 233 de 1962 a paru.

Jurisprudence Fiscale et Sociale. Publiée par Documentation juridique et fiscale A. van der Leest, 343, Avenue des Pagodes, Bruxelles II.

Le supplément No. 10. de cette documentation sur la jurisprudence fiscale belge a paru.

BARON LOUIS FREDERICQ: *Handboek voor Belgisch Handelsrecht* (Handbook for Belgian Commercial Law). First part. Etablissements Emile Bruylant, Regentschapsstraat 67, Brussel 1. 1962, 824 pp.

The purpose of this voluminous work is to give to the readers a complete picture of the contemporary Belgian Commerical Law, as it is applied in business life. It is unique, as there is no other book on this subject written in the Dutch language.

The author's primary concern has been to facilitate the work of the university students for which purpose abundant light is shed on the general principles of this important branch of law. The practitioners in this domain will find here rich sources of information. Special attention is devoted to the practical application of the mercantile law. In the numerous annotations throughout the book, the controversal problems as elucidated by case law are considered.

Volume I begins with a theoretical introduction and it is divided into nine titles.

Title I deals with the scope of mercantile law as to the activities governed by the latter.

Title II is devoted to the notion Merchant and the Legal Capacity required for running commercial activities. The rest of the book deals with: Commercial Agents (III): Commerical Enterprise (IV); Exchange-affairs (V); Investment-Funds (VI): Banks VII); Bills of Exchange and Promising Notes (VIII) and Sale (IX).

CH. CARDYN et. J. DELEPIERRE S. J.: *Frauder . . . ou payer ses impôts?* Collection Scientifique de l'Ecole Supérieure des Sciences Fiscales, 3, Boulevard Brand Whitlock, Bruxelles. 166 pp. 1962.

Ce petit livre essaie — pour la première fois peut-être — de clarifier à fond le problème de la fraude fiscale.

Dans une première partie, celle des principes, il explique tout ce que comporte de nos jours le bien commun, le devoir qu'ont les citoyens d'y contribuer, à quelles conditions la loi deviendrait illégitime et motiverait de leur part une résistance.

Puis vient l'analyse des cas concrets ou «casuistique», avec tous leurs facteurs: champ de la fraude, procédés couramment pratiqués, excuses jouant en faveur du contribuable, soit de légitime défense, soit d'état de nécessité.

J. TORFS & E. K. VANDEWINCKELE: *Erfenisrechten* (Death Duties). Documentatie Vandewinckele, Koningin Elisabethlaan 36, Brugge. 1962. 356 pp. Part XII of the collection "De Nieuwe Inkomstenbelastingen" (The New income taxes).

This study forms part of the collection "The New Income Taxes" edited by

"Documentation Vandewinckele". Like all other previous editions, this one will regularly be kept up-to-date and therefore it constitutes a reliable source of information in the domain of death Duties. It contains all related acts, regulations, case law and administrative decisions which are accompanied bij valuable commentaries. An extensive index at the end of the book provides the reader with the necessary means of orientation.

CANADA

CANADIAN TAX FOUNDATION: *The National Finances — An analysis of the revenues and expenditures of the Government of Canada.* 1961-62. XV and 192 pp. Canadian Tax Foundation, 154 University Avenue, Toronto 1, Canada.

The National Finances for 1961-62. like its seven predecessors, is a unique handbook on Canadian federal financial affairs. Each year revisions are made to incorporate the annual changes and to improve the presentation.

Important new features of the 1961-62 edition include a description of the federal-provincial tax collection arrangements which will go into effect April 1. 1962 and a new table giving a round-up of all federal contributions to other levels of government.

The chapter on defence has been re-written to embody the latest policy statements of the government and to outline the new "National Survival" program. The importance of this chapter may be judged by the fact that even in peacetime defence takes 24 cents of every federal dollar spent.

Other additions include date on the first year of operation of the federal-provincial hospital insurance scheme, a new income tax table showing what a married man with two dependants will pay in comparison with his counterpart in the United States, and a section describing federal activities in the field of "recreation and culture". Statistics on the number of employees in Crown corporations have also been added.

COLOMBIA

La Reforma Tributaria: Ley 81 de 1960, Decreto 437 de 1961. Primera Edicion. (The Tax Reform; Act 81 of 1960, Decree 427 of 1961. First edition). Editorial Voluntad Ltda., Bogota, D.E., 403 pp.

The publication of this work has been necessitated by the modifications and innovations introduced in the domain of Colombian direct taxes in the last two years. It contains the principal Acts, Decrees and Resolutions and relevant Rates. An extensive index enables the reader to find his way in this booklet, which is a practical supplement to the series *Coleccion"Codex Brevis"* under the editorship of Arcadio Plazas.

DENMARK

JACOB LA COUR and AXEL WASS: *Skattelovene* (Tax Acts). Gyldendals Presse-afdeling, Box 11, Copenhagen K. 1962. 603 pp.

The new edition of this well-known book contains, as its predecessors did, a complete reproduction of all acts, regulations and ministerial circulars as regards the Danish national and municipal revenues, net worth and real estate taxes, church taxes and double taxation agreements, with short note of the authors, where necessary. A useful index completes this handbook.

The work is up-to-date till December 1961, and includes all data for the 1961-62 tax year.

EUROPE

De Euromarkt in de praktijk (The European market in practice). Edited by DRS. TH. HIJZEN a.o. N. Samson N.V., Alphen aan den Rijn.

A review of this loose-leaf book on the European market was published in *Bulletin* XII, p. 271. The *Supplement* nos. 57-59 have appeared.

W. GARCIN et F. HEPP: *Recueils pratiques du droit des affaires dans les pays du Marché Commun. Tome V Régimes fiscaux.* Supplément no. 4. Editions Jupiter, 23 rue de Mont Thabor, Paris (1er).

Un compte rendu de cet ouvrage sur le droit des affaires dans les pays du Marché Commun a été publié dans le Bulletin Vol. XIII, p. 105. Le supplément no. 4, 1962, a paru. Il contient en outre les documents suivants: Convention entre les Pays-Bas et l'Italie tendant à éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur les revenus et sur la fortune; Convention entre le Grand Duché de Luxembourg et la République fédérale d'Allemagne tendant à éviter les doubles impositions.

Les politiques nationales de Développement régional et de Conversion, et *Voies et Moyens de la Conversion Industrielle.*
Collection d'économie et politique régionale: I. La Conversion industrielle en Europe. Luxemburg, 1961, 195 pp. et 136 pp.

Du 27 septembre au 1er octobre 1960 s'est tenue à Luxembourg le Conférence intergouvernementale sur la reconversion industrielle des régions touchées par la fermeture de mines, organisée en commun par le Conseil spécial de Ministres et la Haute Autorité de la C.E.C.A. Aux travaux de cette Conférence ont participé les délégations des pays membres et du Royaume-Uni avec le Conseil et la Haute Autorité, La Commission de la C.E.E., la Banque européenne d'Investissements ainsi que des représentants des organisations professionnelles et des milieux économiques intéressés.

Etant donné le vif intérêt qu'a suscité cette Conférence intergouvernementale et pour répondre aux voeux exprimés au cours de celle-ci, la Haute Autorité a décidé de procéder à la publication des rapports et autres communications faites aux cours de la Conférence. «Les politiques nationales de développement régional et de conversion» et «Voies et moyens de la conversion indistruelle» sont les deux premiers volumes de cet ouvrage complet, qui se composera de quatre volumes sous le titre de «la Conversion industrielle en Europe» et paraît dans le «Collection d'Economie et Politique Régionale».

FEDERATION OF RHODESIA AND NYASALAND

A. S. SILKE: *The 1961 Income Tax Legislation in the Federation of Rhodesia and Nyasaland.* Juta & Co., Limited, Cape Town, Wynburg, Johannesburg. 1961. 66 pp. R. 2.10.

The Taxes Charging Act, 1961 (Act No. 23 of 1961) (for the text of which see p. 53), brings about changes in the rates of income tax, supertax and undistributed profits tax, applies different rates of tax to "private" and "non-private" companies, provides for the aggregation of the taxable incomes of certain private companies and contains provisions for a special rate of income tax to be applied to lump-sum payments derived from pension and benefit funds. It also provides that the various expressions defined in section 2 of the principal Act shall have the same meaning in the Charging Act, unless the expression is elsewhere defined in the Charging Act.

All these changes in the legislation of Rhodesia and Nyasaland dealt with systematically by A.S. Silke — a well-known authority in the domain of taxation — make this booklet which is easy to consult an indispensable guide.

Butterworth Taxation Statutes Service. Butterworth & Co. (Africa), 33-35 Beach Grove, Durban.

A review of Butterworth Taxation Statutes Service appeared in Bulletin

XI, p. 233. Service Issue Nr. 32 consists of a number of loose leaves which bring the book up-to-date with regard to the tax legislation operative in Rhodesia and Nyasaland. Special consideration has been devoted to the Income Tax Act of 1954, Taxes Charging Act 1961, Double Taxation Convention with Switzerland and the Ordinance on Territorial Surcharge promulgated August 6th, 1954.

FRANCE

LES PUBLICATIONS FRANCIS LEFEBVRE, 15 Rue Viète, Paris (17e)
Documentation pratique des taxes sur le chiffre d'affaires: L'envoi No. 4 de 1961 a paru.

Documentation pratique de securité sociale et du législation de travail: Les envois nrs. 1-3 de 1962, ont paru.

EDITIONS TECHNIQUES, 128 rue de Rivoli, Paris (1er) a publié les suppléments suivants de son ouvrage *Juris-Classeurs, Droit Fiscal.*

Code Fiscal-Impôts directs, 1961, No. 126.
Code Fiscal Chiffre d'affaires, 1961, No. 5126.
Commentaires Chiffre d'affaires, 1961, No. 6047.

GERMANY

GERD MÜHLHAUSE: *Aktivierung und Bewertung der Belieferungsrechte im werbenden Buch- und Zeitschriftenhandel.* Verlag Otto Schmidt KG., Köln. 1960. XVI + 107 S.

In diesem Buch werden die Belieferungsrechte am Modellfall der *Zeitschriften-Abonnements* auf ihren Rechtsgehalt und ihre steuerrechtliche Behandlung untersucht und zugleich die zu diesem speziellen Thema erschienenen Veröffentlichungen sowie die gerichtlichen Entscheidungen zusammengestellt und auf ihren materiellen Gehalt geprüft. Die Belieferungsrechte aus *Buch- und Schallplattenabonnements* sind in einer kurzen Darstellung zusammengefasst worden. Die vollständige Unterrichtung über die Aktivierung und Bewertung von *Buch- und Schallplatten-Belieferungsrechte* setzt deshalb die Lektüre der Abschnitte 1-3 über *Zeitschriften*-Belieferungsrechte voraus.

Dr CLAUS GRIMM: *Wohnungsbauprämiengesetz.* Kommentar zum Gesetz über die Gewährung von Prämien für Wohnbausparer. Fachverlag für Wirtschafts- und Steuerrrecht, Schäffer & Co. GmbH., Stuttgart. 1961. XII + 188 S. DM. 19.80.

Das Wohnungsbau-Prämiengesetz hat seit seinem Bestehen in steigendem Masse an Bedeutung gewonnen. Die Finanzämter entschieden z.B. im Jahre 1959 über mehr als 1 Mill. Prämienanträge. Dies zeigt, dass der Kreis der an dem Gesetz persönlich oder beruflich Interessierten sehr weit ist.

Sämtliche bisher veröffentlichten Entscheidungen zum Wohnungsbau-Prämienrecht des BFH und der Finanzgerichte sowie die Erlasse der Finanzverwaltungen sind bei den Erläuterungen berücksichtigt.

Der Verfasser will den zahlreichen mit Fragen des Wohnungsbau-Prämienrechts befassten Stellen, insbes. den Bausparkassen, den Kreditinstituten und den Finanzämtern, nicht zuletzt aber auch den Wohnbausparern selbst und ihren Beratern ein Hilfsmittel an die Hand geben, das einen Überblick nach dem neuesten Stand vermittelt und auftauchende Zweifelsfragen zu beantworten hilft.

Übersicht über die wichtigsten Steuern. Neuauflage. Stand der Gesetzgebung 1.

Januar 1960. Verlag D. Geiger, Mühldorf/OBB. 1960: 159 S. (Bayerische Vereinsbank).

Dieses Handbuch will einen Überblick über den Gegenstand, die Freibeträge und insbesondere über die Tarife der wichtigsten Steuern geben. Es ersetzt daher nicht immer das Studium der Steuergesetze und der einschlägigen Kommentare. Um den gedachten Zweck erfüllen zu können, wurde auf die Darstellung von Einzelheiten, von Verfahrensvorschriften und von nicht mehr gültigen Bestimmungen verzichtet. Auch die Regelungen über Sachverhalte mit Auslandsbeziehung sowie über Steuerpräferenzen für West-Berlin wurden daher überwiegend fortgelassen.

In dieser Neuauflage finden die bis zum 31.12.1959 zur Veröffentlichung gekommenen neuen Regelungen Berücksichtigung.

Dr Wilhelm Steinberg: *Kapitalgesellschaft und Gesellschafter.* Die steuerliche Beurteilung von Vertragsgestaltungen. Verlagsgesellschaft „Recht und Wirtschaft" mbH., Heidelberg. 1961. 48 S.

Die Frage nach dem Möglichkeiten vertraglicher Abmachungen zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihren Gesellschaftern steht im engsten Zusammenhang mit der Grundfrage ob der Grundsatz von der Massgeblichkeit der Rechtsform ohne wesentliche Bedenken für das Körperschaftsteuerrecht anzuerkennen ist.

Hellmut Nicklisch: *Das Recht der kommunalen Wirtschaftsbetriebe in der Bundesrepublik und in West-Berlin.* Textsammlung amtlicher Vorschriften. XIX - 598 Seiten - 8° - Loseblattsammlung in Ganzleinenordner. DM. 24.-.

Fachschriften zur Gemeindeprüfung und Gemeindeberatung, herausgegeben von der Wirtschaftsberatung Aktiengesellschaft. Düsseldorf, 1962.

Die vorliegende Versammlung amtlicher Vorschriften hat ihre Vorgänger in den vor dem Kriege erschienenen und seit langem vergriffenen Fachschriften von Dr. von Aubel: „Eigenbetriebsrecht" (Berlin 1939) und „Amtliche Vorschriften zur Pflichtprüfung in Gemeinden und Gemeindebetrieben" (5. Auflage, Berlin, 1938). Das damals geltende Reichsrecht ist heute noch teilweise als Landesrecht in Kraft, teilweise ist es aufgehoben und durch Landesrecht ersetzt, dessen Entwicklung unterschiedlich war und ist. Neue Vorschriften sind hinzugekommen. Der Umfang des darzustellenden Stoffes ist daher weit über den Rahmen der erwähnten Fachzeitschriften hinausgewachsen. Der Komplex „Das Recht der kommunalen Wirtschaftsbetriebe" wurde grundlegend neu bearbeitet und auf den letzten Stand gebracht. Ausgeklammert wurden jedoch die Vorschriften, die in ausreichendem Masse in anderen Textausgaben zur Verfügung stehen, z.B. Auszüge aus den Gemeindeordnungen, Landkreisordnungen, Amtsordnungen, Landschaftsverbandordnungen, usw.

Im Abschnitt „Wirtschaftsrecht" sind nur die Vorschriften für die Versorgungsbetriebe aufgenommen worden. Lediglich im Kapitel „Konzessionsgabenrecht" sind auch die Verkehrsbetriebe berücksichtigt worden. Im Kapitel „Gebührenrecht" hat man darauf verzichtet, die alte Gebührenordnung für die Pflichtprüfung gemeindlicher Betriebe vom 25. März 1935, die in sieben Bundesländern noch Grundlage der Gebührenordnung ist, in der ursprünglichen Fassung abzudrucken, weil diese Fassung inzwischen überall und in unterschiedlicher Weise abgeändert worden ist. Statt dessen sind die derzeit gültigen Fassungen der Gebührenordnung für jedes Land nach dem Stand vom 1. Januar 1961 wiedergegeben.

Mit der Form der Sammlung als Loseblattausgabe ist beabsichtigt sie durch Ergänzungslieferungen auf den neuesten Stand zu halten.

A. SCHULZE-BRACHMANN: *Doppelbesteuerung*. Texte der geltenden Doppelbesteuerungsabkommen mit Verweisungen und einer einführenden Darstellung der Massnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung. Forkel-Verlag, Königstrasse 2, Stuttgart-Degerloch, 1957, 206 S. Mit *Nachtragsband* für die Zeit von Juli 1957 bis Februar 1961, 443 S.

This standard work comprises all existing double-taxation agreements which were concluded or given effect up to June 1957, while the first supplement summarizes the agreements ratified in the period from July 1957 until February 1961. The following countries are mentioned as having concluded agreements with Germany for the avoidance of double taxation: The Netherlands, Luxembourg, France, Sweden, Norway, India, Pakistan and Egypt. The convention between The German Federal Republic and Switzerland which recently underwent an alteration by means of a supplementary protocol has also been taken into consideration.

Moreover, the book comprises all unilateral measures for avoiding double taxation operative in the German Federal Republic.

Special consideration is devoted also to the multilateral treaties of the O.E.E.C. countries inter sé.

In short, it is an expert work elucidating all problems connected with the avoidance of double taxation with regard to the German Federal Republic.

HERMANN NEFLIN: *Das Recht des Auslandsvertreters*. Fachverlag für Wirtschafts- und Steuerrecht Schäffer & Co Gmbh. Stuttgart

2. Auflage, 136 Seiten, kaschiert DM 16.—.

Der Band soll dem Unternehmer mit internationalen Beziehungen den Weg zur zweckmässigen Gestaltung der Verträge mit seinen Auslandsvertretern weisen. Neben einer Darstellung des Vertreterrechts der einzelnen Länder ist die Frage der Anwendung deutschen Rechts durch ausländische Gerichte sowie der Vollstreckbarkeit deutscher Urteile und Schiedssprüche im Ausland jeweils bei den einzelnen Ländern erörtert und die Nutzanwendung für die Vertragsgestaltung gezogen. Im Schlusswort gibt der Verfasser noch Hinweise auf allgemein bei der Geschäftsverbindung mit Auslandsvertretern zu beachtende Punkte.

In der Neuauflage sind die in einzelnen Ländern durchgeführten, zum Teil umfassenden Gesetzesreformen berücksichtigt und auch bevorstehende Gesetzesänderungen behandelt. Das Recht des Handlungsreisenden ist dargestellt. Neu aufgenommen ist die Darstellung der Rechte des *Nahen Ostens* und der *Entwicklungsländer*. Auf die Gesetzgebung der Sowjetblockstaaten ist hingewiesen.

Neben den Unternehmen werden sich auch die Juristen der rechtsvergleichenden Darstellung mit Nutzen bedienen.

LUDWIG HESSDÖRFER: *Der Rechtsstaat. Sein Wesen und Wege zu seiner Verwirklichung*. Fachverlag für Wirtschafts- und Steuerrecht, Schäffer & Co. GmbH., Stuttgart. 184 S. Plastikband DM. 22.—

Die Auswahl der von Hessdörfer behandelten Themen lässt deutlich erkennen, dass es ihm darum ging, die neuralgischen Punkte aufzuspüren, die sich bei der Begegnung zwischen Staat und Staatsbürger, aber auch aus dem Zusammenwirken und Gegeneinanderwirken der verschiedenen staatlichen Organe ergeben. Des Verfassers positive Einstellung zur fruchtbaren Kritik führt zu einer ernsten Auseinandersetzung mit den Ursachen dieser Kritik. Dem Leser wird an Hand einer grossen Zahl von Beispielen vor Augen geführt, in welcher Weise von verantwortlichen Trägern der Staatsgewalt um die Verwirklichung rechtsstaatlicher Gedanken gerungen wird. Er erkennt aber auch, welche Hindernisse sich immer wieder der Realisierung der wichtigsten Verfassungsgrundsätze in den Weg stellen.

In der Gegenüberstellung von Staatsmoral und Steuermoral wird der Bürger in überzeugender Weise zur Mitverantwortung aufgerufen. Die

Gesellschaft von heute hat nur die Wahl zwischen einer freiwilligen Zusammenordnung auf dem Boden einer gesunden Staatsauffassung und der Unterordnung unter ein diktatorisches System, gleichviel unter welchen Vorzeichen. Das Gesicht des Staates könne sehr wohl nach unseren Vorstellungen gewandelt werden, aber der Staat dürfe nicht *allein* den Berufspolitikern und einigen tausend Funktionären überlassen werden.

Eine der wesentlichen Voraussetzungen für ein gutes Verhältnis zwischen Bürger und Staat ist die gerechte Lastenverteilung. Der Stand unseres rechtsstaatlichen Denkens ist an den Steuergesetzen und ihrer Durchführung abzulesen. Wie sehr es dabei auf das Zusammenwirken von Rechtsprechung und Exekutive ankommt, auf die Wechselwirkung zwischen der höchstrichterlichen Entscheidung und dem Verwaltungsakt, zeigt u.a. der Beitrag *„Das Interesse am Steuerprozess"*, während der Vortrag *„Der Grundsatz von Treu und Glauben im Abgabenrecht"* — eine Fundgrube für veröffentlichte und nichtveröffentlichte BFH-Urteile — einen anschaulichen Überblick darüber gibt, wie sich der BFH mit einer der Fundamentalvoraussetzungen unseres menschlichen Zusammenlebens auseinandersetzt.

Steuerberater-Jahrbuch 1961/62, zugleich Bericht über den XIII. Fachkongress der Steuerberater der Bundesrepublik Deutschland. Verlag Dr. Otto Schmidt KG., Köln. Herausgegeben im Auftrag des Fachinstituts der Steuerberater on Prof. Dr. Armin Spitaler. 528 S.

Aus dem Inhalt:

GEHARD THOMA: Würdigung des Steuerberatungsgesetzes.
Prof. Dr. jur. OTTMAR BÜHLER: Die zunehmende Bedeutung des internationalen und ausländischen Steuerrechts.
Dr. jur. LUDWIG FALK: Die Steuergesetzgebung in der öffentlichen Kritik.
Dr. jur. WALTER ECKHARDT: Das Steuerrecht und die Einheit der Rechtsordnung.
Dr. jur. EMIL BERGER: Das Problem der Rechtssicherheit und der Gleichmässigkeit der Besteuerung aus der Sicht der steuerlichen Verjährungsvorschriften.
Dr. URSULA NIEMANN: Zur Beitreibung und Erstattung von Steuern.
Prof. Dr. jur. ARMIN SPITALER: Bemerkung über das Verhältnis eines Gesetzes zu seiner Auslegung.
Dr. KURT VAN DER VELDE: Steuerliche Probleme neuzeitlicher Finanzierungsmethoden. (Zweifelsfragen betr. Zinsen und Zinsdifferenzen).
Prof. Dr. jur. ARMIN SPITALER: Der massvolle Gesetzesvollzug im Steuerrecht.
Prof. ERNST KNORR: Zur Gewinnverwirklichung bei Betriebsaufspaltungen.

Die Ausgabe befasst sich weiter mit Problematik der Familienunternehmen, des Körperschaftsteuerrechts, der Vermögensbesteuerung und des steuerlichen Verfahrensrecht.

WERNER SIECH: *Lizenzfertigung im Ausland* (ein praktischer Ratgeber für den Abschluss von Lizensverträgen mit ausländischen Partnern. Verlag Moderne Industrie, München 23. 1961. 183 S.

Das Muster eines weitgehend detaillierten Lizenzvertrages gibt dem Leser viele Hinweise. Eine ausführliche Checklist über alle zu beachtenden Fragen, die der Autor aufgrund seiner vielfältigen praktischen Erfahrungen zusammengestellt hat, wird allen Interessenten viel Arbeit ersparen und sie vor folgenschweren Fehlern schützen.

In dem Abschnitt „Steuerfragen bei Lizenzgeschäften" schlägt der Verfasser vor sich fachmännisch beraten zu lassen.

Wir möchten hinzufügen, dass diese fachmännische Beratung für alle Länder der Welt durch das Internationale Steuerdokumentationsbüro zu erhalten ist.

Amtliche Abschreibungstabellen (*Afa*). Die amtlichen Tabellen der Absetzungen für Abnutzung veröffentlicht vom Bundesfinanzministerium. Stand: Lieferungen 1 bis 4; Auflage: September 1961; Verlag Neue Wirtschaftsbriefe, Herne/Berlin.

Der Band ist in Loseblattform angelegt und enthält in der Fassung der 4. Ergänzungslieferung vier Teile.
Teil I : Inhaltverzeichnisse und Bemerkungen.
Teil II : Alphabetisches Verzeichnis der Wirtschaftsgüter.
Teil III: Nutzungsdauer für nicht branchengebundene Wirtschaftsgüter (Erfahrungssätze).
Teil IV: Amtliche Afa Tabellen für die einzelnen Wirtschaftszweige.

HARTZ-OVER: *ABC Fuhrer Lohnsteuer*. 3. Auflage. Fachverlag für Wirtschafts- und Steuerrecht Schäffer & Co., Hackländerstrasse 33, Stuttgart O. Die Lieferung 39 ist erschienen.

LEBANON

RAJA S. HIMADEH, M. A.: *The fiscal system of Lebanon*. Khayat's, Beirut. 1961. XII + 120 pp. Price $ 3.25.

The purpose of this study of the fiscal system of Lebanon is three fold: first, and chiefly, to give a description of public receipts and public expenditures of the Central Government in its ordinary and special budgets; secondly, to appraise the main taxes and the direction of outlays; and thirdly, to evaluate the fiscal system from the standpoint of fiscal adequacy and effects on income distribution and production.

As a background it has been found appropriate to give a brief history of the development in taxation since the First World War and a survey of the growth of public revenue and public expenditure since the independence of the country. In discussing this growth, the actual receipts and expenditures in the Ordinary Budget for 1958 and the estimates for 1959 and 1960 were excluded, because they were much affected by the political events of 1958 and their repercussions. However, a summary of the Closed Accounts of the Ordinary Budget for 1958 and the Estimates for 1959 and 1960 are given in the Appendix.

This monograph draws a good deal of information from the author's unpublished M.A. thesis, (by the same title) dated June 1953.

LUXEMBOURG

Code de la législation fiscale, en vigueur dans le Grand-Duché de Luxembourg, Vol. 2: Les Impôts sur le Revenu. Législation applicable au 1er novembre 1961. Editions Armand Peiffer, Luxembourg.

L'ouvrage porte sur l'ensemble de la législation actuellement applicable en matière d'impôts directs de l'Etat, d'impôts communaux et d'impôts perçus par l'administration de l'Enregistrement. Tous ces textes sont, pour autant que les circonstances le permettent, reproduits sous une forme codifiée.

Il a été tenu compte des modifications législatives, réglementaires et administratives intervenues depuis la date du texte de base figurant dans l'intitulé (promulgation ou dernière codification officielle) jusqu'à la date indiquée à la page-titre du présent volume.

Il est prévu de compléter par des mises à jour dont la périodicité sera fonction de la fréquence des lois, des arrêtés, etc.

L'ampleur de la matière traitée a nécessité une subdivision de l'ouvrage en cinq volumes comportant chacun plusieurs titres.

Chaque titre correspond à un impôt ou — en ce qui concerne les dispositions communes — à un ensemble de dispositions se rapportant au même sujet.

Sauf exception dûment signalée, chaque titre est divisé en chapitres chacun d'entre eux étant constitué par un paragraphe ou un article.

A l'intérieur de chaque chapitre, les textes publiés se suivent en principe dans l'ordre qu'ils occupent dans l'échelle hiérarchique des normes juridiques.

En conséquence:

1°. Sous chaque numéro de paragraphe ou d'article figure d'abord le texte de loi ou du règlement habilité.

2°. Le texte est suivi des dispositions d'exécution y relatives. S'il s'agit de dispositions d'origine allemande elles s'appellent "Durchführungs-Verordnungen" (DV ou DVO) ou "Durchführungsbestimmungen" (DB). S'il s'agit de dispositions d'exécution luxembourgeoises, elles sont prises sous la forme soit d'un arrêté grand-ducal, soit d'un arrêté ministériel.

3°. Viennent ensuite les instructions administratives (Verwaltungsanordnungen ou — Vorschriften) du Ministre des Finances (ou de l'Intérieur en ce qui concerne certains impôts communaux) qui, si elles sont d'origine allemande, portent soit la dénomination de "Richtlinien", soit celle de R(eichsminister) d(er) F(inanzen)-Er(lasse)" (ou "RdF-Erlasse" pour les impôts communaux). Les instructions administratives Luxembourgeoises se présentent ou bien sous forme d'arrêtés ministériels ou encore sous la dénomination d'instructions ou de décisions ministérielles.

4°. Viennent en dernier lieu les instructions administratives émanant des organes hiérarchiquement subordonnés au Ministre des Finances, à savoir les "O(ber F(inanz) P(räsident)-Anweisungen" ou "-Verfügungen" du droit allemand et les "circulaires" du directeur de l'administration des contributions et accises ou de l'administration de l'enregistrement et des domaines.

5°. Sont également cités les arrêts d'un intérêt particulier rendus par le Conseil d'Etat, comité du contentieux, qui se rapportent aux textes légaux et réglementaires publiés dans le présent volume.

Le volume 2 contient les dispositions légales, réglemantaires et de nature administrative relatives aux impôts de l'Etat sur le revenu.

Pour des raisons d'ordre pratique le volume 2 est divisé en trois parties:

Titre 1er: Einkommensteuer = Impôt sur le revenu;

Titre 2er: Retenues d'impôts: no. 1: Lohnsteuer = retenu d'impôt sur les traitements et salaires,

no. 2: Retenu d'impôt sur les pensions et rentes,

no. 3: Retenu d'impôt sur les revenus de capitaux,

no. 4: Steuerabzug von Einkünften bei beschränkt Steuerpflichtigen = retenu d'impôt sur revenus échus à des contribuables non-résidents,

no. 5: Steuerabzug von Aufsichtsratsvergütungen = retenu d'impôt sur les tantièmes;

Titre 3er: Körperschaftsteuer = Impôt sur le revenu des collectivités.

NETHERLANDS

Belastingtarieven (Tax Rates), 6th edition, status juris January 1962, L. J. Veen's Uitgeversmaatschappij N.V., Leidsegracht 78, Amsterdam, 1962, 79 pp. Price 2.50 Dutch currency.

This collection contains Tax schedules operative in the Netherlands as from January 1962 with the exception of the schedule relating to taxes on salaries and wages. The latter omission is made deliberately because of the modification intended to be introduced in July 1962 as announced by the Government of the Netherlands and purporting to reduce the tax rates in this domain. As soon as the new Act is promulgated the publishers will make it available to the readers in a special edition.

The tax schedules embraced in this publication are concerned i.a. with the following taxes: Income Taxes; Dividend Taxes; Net Wealth Taxes; Com-

pany Taxes; Land Taxes; Turnover Taxes; Death Duties; Registration and Stamp Duties etc.

De Belastingwetgeving. (Tax Legislation), J. Noorduijn en Zoon N.V. Publishers, Gorinchem, Netherlands.

The following supplement has appeared:
Serie I & A. No. 11, C. P. Tuk, *Turnover Tax,* 6th edition, supplement 11, 1962, 468 pp.

Fiscaal Arresten Boekje (Booklet on Tax Case Law), second revised edition, N.V. Uitgeverij FED, Roemer Visscherstraat 29, Amsterdam, 280 pp. Price 8.90 Dutch Currency.

The second edition of this unique booklet thoroughly revised and supplemented with the collaboration of Dutch University professors has brought its first edition up-to-date. It is a systematic compilation of authoritatively selected decisions given by the Supreme Court of the Netherlands.

The material discussed in this booklet is divided into the following chapters: I. Income Taxes by: Prof. H. J. Doedens; II. Profits c.a. bij: Prof. B. Schendstok; III. Company Taxes by: Prof. M. J. H. Smeets; IV. Taxes on cooperative Societies by: Prof. L. J. M. Nouwen; V. Net Wealth Taxes by Prof. K. V. Antal; VI. Turnover Taxes by: Prof. J. van Soest; VII Death and Gift Duties by: Prof. H. Schuttevaer; VIII. Miscellaneous Taxes by: Prof. H. J. Doedens and Tj. S. Visser; IX. International Fiscal Law by: Prof. A. J. v. d. Tempel; X. Interpretation of the Law by: Prof. H. J. Hellema.

FED's *losbladig fiscaal weekblad.* (loose-leaf tax weekly). Uitgeverfi FED. Roemer Visscherstraat 29 Amsterdam-West I.

Nos 830 and 831 of this weekly which contain tax articles, discussions of case law and resolutions, and answer to questions as regards Dutch tax problems, have appeared.

W. E. C. de Groot: *Nederlandse Belastingwetten.* N. Samson N.V. — Publisher — Alphen aan den Rijn, Netherlands.

The seven volumes of this loose-leaf system on Dutch taxation contain the texts of the Dutch tax acts. No. 204 of the supplements which keep these volumes up-to-date, has been published.

Handboek voor in- en uitvoer onder redactie van Prof. Dr. B. Schendstok en J. de Willigen. (Handbook for import and export). AE. E. Kluwer, Deventer, N. Samson, Alphen aan den Rijn.

A review of this Handbook for import and export was published in Bulletin No. XIV, p. 169. The following supplements have appeared:
Deel A *Belastinghefjing bij invoer,* Aflevering 11, 12.
Deel BI *Tarief van invoerrechten,* Heffingspercentages, Supplement 33.

Teruggaaf van omzetbelasting bij uitvoer: H. W. Vermeulen and H. G. M. Wardenier, Volume I and II. N. Samson N.V. — Publisher — Alphen aan den Rfin, Netherlands.

Supplement 98 to these loose-leaf volumes has been published.

Omzetbelasting: R. M. Smits, J. Tiggelman, Mr. J. C. de Waard, (Sales Tax) Fiscale handleiding voor de praktijk. Vuga-Boekerij, Arnhem.

In Bulletin XI, p. 151, a review of this loose-leaf handbook on the Dutch Sales Tax legislation was published. Supplements 55-47 have been published.

A. G. F. LINDEIJER: *Enkele facetten der Registratie- en Zegelwet* (Some aspects of the Acts on Registration and Stamp Duties). Fiscale Studieserie, No. 14. N.V. Uitgeverij FED — Fantasie en Durf/1961, Amsterdam. 140 pp.

The author of this booklet has presented in a condensed from Dutch legislation dealing with the Registration- and Stamp Duties. Many problems arising in this complicated section of taxation are accorded an expert elucidation. The work has been divided into two main parts: The first part is devoted to the Act of Registration Duties, while in the second part the legal provisions governing the Stamp Duties are discussed. The reader is also greatly assisted by the four annexes, viz: I. Scheme for the application of the law; II. A survey of the most important provisions on the tax reliefs; III. The most frequently applicable legal rules; IV. Tables relating to the various Stamp Duties.

Concise general and alphabetical indexes facilitate the use of this booklet.

W. HOOGEVEEN: *Tarief van Invoerrechten, Deel I.*. Douaneovereenkomst Nederland-België-Luxemburg. Zesde Druk. (Import duties tariffs. Part I. Customs-agreement Netherlands-Belgium-Luxembourg. 6th Edition) N.V. Uitgevers-Maatschappij W. E. J. Tjeenk Willink, Zwolle 1962, 607 pp. Price D. Fl. 4,80.

Shortly after the appearance of the 5th edition of this work, a new edition has become necessary because of the influence on the import duties exercised by the E.E.C. agreements of 1960 which came into effect in January 1961. In connection with the import duties the following measures have been agreed upon: 1) A new (third) reduction of the import duties of the E.E.C. countries inter se; 2) The first advances in the domain of the import duties of the common external tariffs of the E.E.C. In order to make the book complete, the author has devoted a special column to the latter subject matter.

The book is a very useful collection of systematically arranged documentary material.

Loonbelastingtabellen. Gewone tabellen; Gewone tabellen voor verzekerden A.O.W. en A.W.W. met premiereductie; Coördinatietabellen. 1962. (Schedules of the Taxes on salaries and wages, 1962) L. J. Veen's Uitgeversmaatschappij N.V., Amsterdam, 1962, 179 pp. Price D.Fl. 1,95.

This booklet not only contains the various schedules relating to taxes charged on the salaries and wages in the Netherlands, but also a short introduction elucidating some general problems arising by the application of the related legal provisions.

This up-to-date publication is recommended as an indispensable guide for practitioners and tax-payers alike.

Dr. J. H. CHRISTIAANSE: *Belastingaftrek voor de gehuwde vrouw.* (Tax reduction for the married woman). N.V. Uitgevers Maatschappij AE. E. Kluwer, Deventer. 1961. 55 pp.

This booklet presents the basic principles of the law on reductions of taxes paid by the married working woman, which came into operation early in March 1962. It is an authoritative elucidation both of the general concepts laid down in the law and of the related articles in particular.

It has been divided into three parts: Part I — Main lines of the new regulation; Part II — legal ground and scope of operation; Part III — Interprepretation of the articles concerning Income Tax and Tax on the salaries.

SPAIN

FERNANDO SAINZ DE BUJANDA: *Hacienda y Derecho.* (Finance and Law) Madrid. 1962. Two Parts. Part I: 504 pp. Part II: 510 pp.

The first edition of this two-volume-work was published in 1955. The new 1962 edition has become necessary because of the evolution of the problems taken place in the last few years.

In the first volume of this work the following problems are discussed: General Principles of the Public Finance, Financial Law and the Law of Taxation; Important Tax Codifications in Europe; Problems of Fiscal Unification in Europe; Economic Planafication and fiscal Law with some considerations devoted to the fiscal system of the USSR; the principles of International Fiscal Law.

Among the material discussed in the second volume of the book, we can mention: the Spanish I.F.A. Report, drafted by the writer for the Congress in Basel in 1961 (Interpretation of International Treaties for the Avoidance of Double Taxation); Juridical Structure of Tax System, a subject matter also discussed by the author in Revista Financiero of March 1961, occupying a part of this volume.

Many other problems of theoretical as well as of practical significance have received authoritative elucidation.

Manual de la Administración. T-A-L-E, Hortaleza 20, Madrid.

In *Bulletin* XIV pp. 43 and 108 reviews were published of this useful loose-leaf book which contains a systematic survey of Spanish taxation. The supplement 39 1962 contains new pages for the parts on legislation and case law, studies and commentaries, and a number of pages to be exchanged.

SWEDEN

ERLAND GEIJER: *Om Beskattning i Sverige vid in- och utflyttning samt vistelse i utlandet m.m.* (How Swedish Tax Laws affect persons removing into or from Sweden or residing abroad) 8th revised edition. 1961.

This 181 page booklet, published under the auspices of Svenska Handelsbanken, deals with the international aspects of Swedish taxation as regards Swedish residents deriving income from foreign sources and non-residents deriving income from Swedish sources.

The latest English version (4th edition) of this booklet was published in 1959.

Skattehandbok, Del I. Författningstexter med Kommentar. (Tax Handbook. part I Texts of Acts with commentaries).

The new edition of this authoritative standard work will be welcomed by all those who have to do with taxation. In its more than 1000 pages it contains a complete survey of the various acts and official explanations together with the authors' comments.

A separate chapter is dedicated to a comprehensive, easily understandable reproduction of the chief contents of all double taxation agreements entered into by Sweden. A useful index and an addendum containing recent proposals complete this work.

SWITZERLAND

Dr. WILHELM BRUNNER und Dr. WERNER ALTORFER: *Die Besteuerung der Aktiengesellschaften in der Schweiz. Die Besteuerung der Holding-, Beteiligungs- Domizil- und Hilfsgesellschaften in der Schweiz.* Verlag „Die Aktiengesellschaft" Trede & Co., Hamburg 11, 1962. 96 S.

Die vorliegende Broschüre zeigt ein recht vielfältiges Bild von mehr oder weniger grossen Steuervergünstigungen für Holding-, Beteiligungs-, Domizil- und Hilfsgesellschaften, obwohl nur die in Gesetzen, Verordnungen und

anderen Ausführungsvorschriften enthaltenen Regelungen herausgestellt und die zum Teil ganz bedeutenden Unterschiede in der praktischen Anwendung dieser Bestimmungen durch die Steuerbehörden der einzelnen Kantone — insbesondere in der Auslegung der Begriffe — nicht mitberücksichtigt wurden.

Dr. Joseph Marschall: *Zürcherische Einkommens- und Vermogenssteuer, Eidg. Wehrsteuer.* Rechtsvergleich über materielles Steuerrecht. Stand 31. Dezember 1961. Polygraphischer Verlag AG., Zürich, 1962. 120.S.

Der vorliegende Vergleich von Normen zweier in sich abgeschlossener Gesetzeswerke über die direkten Steuern ist in erster Linie als markanter Wegweiser zu betrachten bei der Ermittlung des materiellen Steueranspruches nach zürcherischem Steuerrecht und gemäss Wehrsteuerbeschluss. Er könnte aber auch den Bestrebungen um die Angleichung des kantonalen an das Bundessteuerrecht förderlich sein.

UNITED KINGDOM

Taxation Manual: *Income Tax and Surtax Law and Practice,* compiled by Barristers and Experts under the direction of Percy F. Hughes. 10th Edition. Taxation Publishing Company, Limited, 98, Park Street, London, W.1 1962. 504 pp. Pr. 30s net.

This tenth edition has been completely revised to incorporate changes in the law and practice up to and including the Finance Act, 1961. S.

Since the publication of the last edition in 1958 there have been three new Finance Acts, and the changes thus imposed have been given particular consideration in this new and considerably enlarged edition.

Every endeavour has been made to keep in mind the primary object of this work which is to provide a ready means of access to the interpretation and practical effect of the law relating to income tax and surtax, and in this connection the numerous examples provided should be of much assistance.

The material dealt with in this book is divided into 18 chapters, the most important of which present: Principles and Administration of Income Tax; Allowances and Reliefs; Various schedules under which the Taxes are charged; Covenants and Settlements; Double Taxation Relief; Surtax; Back Duty etc. In a special appendix Wear and Tear and other Allowances, together with Tax Rates are included.

The reader is greatly helped by the two tables relating to the various statutes and tax cases on which this study is based, and which are frequently referred to in the body of the work.

Gummed amendment slips will be sent to all purchasers as occasion arises noting changes in law and practice.

Roy A. Foulke: *Practical Financial Statement Analysis,* Fifth Edition. McGraw-Hill Book Company, Inc., Mc Graw Hill House 95 Farrington street London E.C.4 1961. 713 pp. Price 69s. 6d.

The author describes in clear, concise, business language the techniques used to analyze the balance sheet, the income statement, and the reconciliation of surplus, applied to all types of manufacturers, wholesalers, and retailers, from small proprietorships to representative national corporations. Also included are standards of financial ratios as a basis for comparison determined from the study of over 10.000 business corporations, yearly. The technique of preparing a statement of the sources and applications of funds is also described.

The material is presented in an orderly step-by-step manner: background information in the first three chapters, detailed classification of balance

sheet items in the next chapter, a chapter on analyses of small businesses, ten chapters on internal analyses of balance sheets, two chapters on comparative analyses, five chapters on analyses of income statements, one chapter on analyses of surplus accounts, and a final chapter on evolution in accounting theory and practice.

"Current Law" Income Tax Acts Service. Sweet & Maxwell, 11, New Fetter Lane, London, E.C. 4.

Release 67 of March 30, 1962. It includes the effect of some eleven cases decided since October, 1961, the income tax rates and personal reliefs for 1961-62, and a new double taxation agreement with Pakistan.

UNITED STATES OF AMERICA

Federal Taxes. Published by Prentice-Hall, Englewood Cliffs, New Jersey.

A review of the 1962 edition of this standard work on the U.S.A. Federal Taxes was published in Bulletin Vol. XVI, 1962, No. 1 p. 49. Report Bulletins Nos 1-13 which keep these volumes up-to-date have been received.

Federal Tax Treaties. Published by Prentice Hall, Englewood Cliffs, New Jersey.

This useful book on the Tax Treaties concluded by the U.S.A. with other countries was reviewed in Bulletin Vol. XVI, 1962, p. 49. Supplements Nos 50 and 51 have been published. Report Bulletin No. 50 contains a.o. proposed changes in taxing foreign income and the Committee Report on Canadian Estate Tax Treaty which was ratified by the U.S.A. Senate on January 31st, 1962.

Legislative History of United States Tax Conventions. Prepared by the staff of the Joint Committee on Internal Revenue Taxation. In Four Volumes. *Vol. 1 and 2:* Part I — Income Tax Conventions (Vol. 1: p. 1 — 1501 and Vol. 2: p. 1503 — 2955). *Vol. 3:* Part II — Death Tax Conventions and Part III — Gift Tax Conventions, (p. 2957 — 3995). *Vol. 4* — Part IV — Model Tax Conventions (p. 3997 — 4704). U.S. Government Printing office, Washington, 1962.

This book is a compilation of legislative history materials relating to the various tax conventions to which the United States is a signatory.

Parts I, II, and III contain materials relating, respectively, to fncome tax conventions, death tax conventions and gift tax conventions. The first section in each of these parts contains general information relating to conventions of the type covered by that part, and includes tabulations of significant dates and reference material concerning those conventions, as well as certain Congressional materials relating generally to the United States income tax treaty program. Each of the other sections in these three parts covers a country with which the United States has signed a tax convention, and includes the verbatim text of each (1) Presidential message of transmittal to the Senate, (2) Senate committee hearing, (3) Senate committee executive report, (4) Senate floor debate, and (5) Presidential proclamation, pertaining to any convention or protocol signed by the United States and that country. It should be noted that the materials in these three parts include only those resulting from the processing of conventions by the Government of the United States. As a consequence, this document does contain that portion of the legislative history of United States tax conventions resulting from the processing of those conventions by governments of the other countries involved.

Part IV contains materials relating to work on model tax conventions

done under the auspices of international organizations such as the League of Nations, the Organisation for European Economic Co-operation (OEEC), and the Organisation for European Economic Co-operation and Development (OECD). These materials include the texts of, and commentaries on, model convention provisions, as well as other related materials.

This *Legislative History* is the second of two documents prepared by the Staff to facilitate understanding and analysis of treaty tax law of the United States. The first document, entitled *A Topical Comparison of United States Income Tax Conventions* and published under date of November 1, 1960, may also be useful to those who have occasion to use this document.

The Encouragement and Protection of Investment in Developing Countries.
A report of a Conference held on 28 and 29 September, 1961.
The British Institute of International and Comparative Law, I Temple Gardens, London, E.C. 4. 1962. 85 pp. Price 15s with paper covers and 21s. with cloth covers.

This report is a third of a series of Supplementary Publications to appear under the auspices of the British Institute of International and Comparative Law. As with earlier publications in the series, it is being distributed to subscribers to *The International and Comparative Law quarterly* and will also be available to the general public. An edition for the general public is published by Messrs. Stevens & Sons, Ltd., 11 New Fetter Lane, London, E.C. 4, under the auspices of the British Institute of International and Comparative Law.

American Federal Tax Reports (Second Series), Vol. 8, 1961. Prentice-Hall, Inc., Englewood Cliffs, N.J.

American Federal Tax Reports is the oldest exclusively Federal tax case reporter. It reports unabridged texts of court decisions from state and federal courts that settle problems arising under the federal tax law. Advance sheets of each case are submitted to the judge who decided it so he can make corrections and changes before it is reproduced in AFTR bound volumes.

American Federal Tax Reports (First Series), cited "AFTR" covers cases from the earliest American tax laws through the Internal Revenue Code of 1939. There are 52 volumes with cumulative case tables in Volumes 31, 46 and 52.

American Federal Tax Reports (Second Series), cited "AFTR 2nd", covers late cases decided under the 1939 Code and most cases decided under the 1954 Code. Two volumes will be issued in each year; one will cover cases published as AFTR 2nd Advance Sheets in P-H Federal Taxes for the first half of a calendar year, and the other will cover cases published in P-H Federal Taxes in the second half of a calendar year.

AFTR 2nd uses a numbered headnote system; decisions are introduced with numbered headnotes, tied in with the P-H Federal Tax Citator. This, coupled with complete evaluation of court cases by the Citator, cuts research time to a minimum. All headnotes are written by tax editors.

AFTR 2nd improves the tie-in with P-H Federal Taxes, the key to federal tax research. Paragraph numbers assigned to cases published as advance sheets in P-H Federal Taxes are retained in AFTR 2nd bound volumes. So, all of the finding aids in P-H Federal Taxes lead to full texts of decisions in AFTR 2nd bound volumes. Each case in the bound volumes refers to paragraphs in P-H Federal Taxes, making a two-way tie-in.

DANIEL M. HOLLAND: *Dividends under the Income Tax.* Princeton University Press, Princeton, N.J. 1962. 189 pp.

This seventh volume in the National Bureau's series of Fiscal Studile investigates important developments in dividend taxation and the roes of dividends in the tax structure over almost half a century of personal

income taxation.

The following four questions are answered in detail: How important have dividends been in personal and taxable income? What fraction of dividend receipts has shown up on tax returns? How large is the tax liability traceable to dividends? What is the significance of the "double taxation" of dividends and, more generally, the differential taxation of corporate earnings, as well as recent measures designed to provide income tax relief for stockholders?

Forty-seven tables and eight charts are provided.

URUGUAY

RAMON VALDES COSTA: *Ley de Recursos No. 12.804 (Revenue Act No. 12.804)*

Text, antecedents and coördination in the law being in force.

This publication embraces not only the uniform codification of the existing tax legislation, but also the modifications introduced in this domain.

The purpose of the new Act has been to bring about a certain co-ordination between the Acts in operation. In this manner, as a matter of fact, a code has been created whereby all fiscal laws are dealt with, arranged and classified in a way that allows an easy use of the related regulations.

The various parts of the law are accompanied and elucidated by valuable expert annotations.

At the end an appropriate alphabetical index, together with the general index, provide the reader with the necessary means of orientation.

INTERNATIONAL BUREAU OF FISCAL DOCUMENTATION

Herengracht 196 Amsterdam-C

DR. A. J. RÄDLER:

Die direkten Steuern der Kapitalgesellschaften und die Probleme der Steueranpassung in den sechs Staaten der europäischen Wirtschaftsgemeinschaft.

about 300 *pages*
zirka *Seiten*

Price: $ 8.50
Preis:

An important and up to date study of company taxation in the European Common Market, with comparisons and conclusions wich are of interest to practitioners and students.

Ein wichtiger und bis auf den neuesten Stand gebrachter Vergleich der Körperschaftsbesteuerung in der EWG, mit Schlussfolgerungen, die für die Praxis und die Wissenschaft von Bedeutung sind.

Available, direct or through your booksellers, from

Erhältlich, direkt oder durch Ihre Buchhandlung, vom

International Bureau of Fiscal Documentation

V

VARIOUS DOCUMENTS — DOCUMENTS DIVERS

CONVENTIONS INTERNATIONALES

Conventions franco-finlandaises tendant:

1° à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts sur les revenus et sur la fortune;
2° à éviter les doubles impositions et à prévenir les évasions fiscales en matière de droits de mutation par décès.

(Instruction du 22 septembre 1961)
[Service des Relations internationales]

SOMMAIRE

Généralités

I. Suppression des doubles impositions en matière d'impôts sur les revenus et sur la fortune.

Impôts visés par la convention . . . . . 2 et 3
Définitions générales:
Portée territoriale de la convention 4
Domicile fiscal 5
Règles concernant l'imposition des différentes catégories de revenus:
Revenus fonciers et bénéfices agricoles 6
Bénéfices industriels et commerciaux 7
Définition de l'établissement stable . . . . . 8 à 12
Détermination du bénéfice imposable . . . . . 13 à 15
Entreprises de navigation maritime ou aérienne 16
Revenus des valeurs mobilières:
Sociétés finlandaises exerçant une activité en France . . . . . 17 à 25
Revenus de capitaux mobiliers imposables pour une cause autre que l'exercice par une société finlandaise d'une activité en France . . . . . 26 à 47
Revenus des créances, dépôts et cautionnements 48
Revenus non commerciaux et bénéfices des professions non commerciales:
Revenus non commerciaux . . . . . 49 et 50
Bénéfices des professions non commerciales 51
Traitements, salaires, pensions et rentes viagères . . . . . 52 à 56
Revenus autres que ceux visés ci-dessus 57
Modalités pour éviter la double imposition des revenus:
Base d'imposition 58
Calcul de l'impôt sur le revenu des personnes physiques . . . . 59 à 62
Égalité de traitement, dans chaque État, des nationaux et des entreprises de l'autre État 63
Date d'entrée en vigueur de la convention 64

II. Suppression des doubles impositions en matière de droits de mutation par décès.

Généralités . . . . . 65 et 66

Champ d'application et définitions . . . . . 67 à 71
Répartion de l'actif successoral . . . . . 72 à 78
Répartition du passif . . . . . 79 à 82
Progressivité de l'impôt 83
Dispositions diverses . . . . . 84 à 87

III. **Assistance fiscale**
Généralités 88
Échange de renseignements 89
Renseignements transmis d'office . . . . . 90 à 95
Renseignements adressés sur demande . . . . . 96 à 98
Assistance administrative pour le recouvrement des impôts . . . 99

1. Une ordonnance n° 58-1320 du 23 décembre 1958 (*J.O. du 26 décembre 1958, Annexe I*) a autorisé la ratification des deux conventions signées à Paris, le 25 août 1958, entre la France et la Finlande dont l'une tend à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts sur les revenus et sur la fortune, l'autre à éviter les doubles impositions et à prévenir les évasions fiscales en matière de droits de mutation par décès.

Un décret n° 59-1002 du 22 août 1959 (*J.O.* du *29 août 1959*) a publié ces conventions dont les instruments de ratification ont été échangés le 2 juin 1959. Le texte de ce décret ainsi que celui des conventions se trouvent reproduits ci après (Annexe 2).

La présente instruction a pour objet de commenter les dispositions de ces accords, en examinant successivement les questions relatives à:

I. la suppression des doubles impositions en matière d'impôts sur les revenus et sur la fortune;

II. la suppression des doubles impositions en matière de droits de mutation par décès;

III. l'assistance fiscale.

I. SUPPRESSION DES DOUBLES IMPOSITIONS EN MATIERE D'IMPOTS SUR LES REVENUS ET SUR LA FORTUNE

IMPÔTS VISÉS PAR LA CONVENTION

2. Les impôts qui font l'objet de la convention sur les doubles impositions en matière d'impôts sur les revenus et sur la fortune sont, aux termes de l'article 1er, § 1, de cette convention:

a. En ce qui concerne la Finlande:
L'impôt sur le revenu et sur la fortune;
L'impôt communal sur les revenus;
L'impôt ecclésiastique.

b. En ce qui concerne la France:
L'impôt sur le revenu des personnes physiques (taxe proportionnelle et surtaxe progressive);
L'impôt sur les sociétés (1).

3. Mais le paragraphe 2 du même article prévoit que la convention est destinée à s'appliquer également aux autres impôts ou taxes analogues qui pourront être établis après sa signature.

(1) En fait, compte tenu de l'époque où l'accord a été négocié, celui-ci doit être regardé comme visant également le versement forfaitaire sur certaines recettes des professions non commerciales.

En vertu de cette disposition, la convention doit être considérée comme s'appliquant actuellement, en dehors de l'impôt sur les sociétés, à l'impôt unique sur le revenu des personnes physiques et à la taxe complémentaire qui ont été institués par la loi n° 59-1472 du 28 décembre 1959.

DÉFINITIONS GÉNÉRALES

Portée territoriale de la convention

4. D'après l'article 2, § 1, de la convention, le terme «France» employé dans un sens géographique ne comprend que la France métropolitaine et les départements d'outre-mer (Guadeloupe, Guyane, Martinique, Réunion) à l'exclusion des départements algériens et sahariens et des territorires d'outre-mer.

Le terme «Finlande» employé dans le même sens désigne la République de Finlande.

L'article 25 § 1, prévoit une extension possible des dispositions de la convention à tout territoire dont la France assume les relations internationales et qui perçoit des impôts ou taxes de même nature que ceux faisant l'objet de la convention:

Définition du domicile fiscal

5. D'après l'article 2, § 3, une personne physique est domiciliée, au sens de la convention, au lieu où elle a son «foyer permanent d'habitation», cette expression désignant le centre des intérêts vitaux, c'est-à-dire le lieu avec lequel les relations personnelles sont les plus étroites.

Lorsqu'il n'est pas possible de déterminer le domicile d'après l'alinéa qui précède, la personne physique est réputée posséder son domicile dans celui des deux États où elle séjourne d'une manière principale. En cas de séjour d'égale durée dans les deux États, elle est réputee avoir son domicile dans celui des deux États dont elle a la nationalité; si elle a la nationalité des deux États ou si elle ne possède la nationalité d'aucun d'eux, les autorités administratives supérieures des deux États doivent se concerter et s'entendre pour fixer le lieu du domicile.

Le domicile fiscal d'une personne morale ou d'un groupement de personnes qui n'a pas la personnalité morale se détermine d'après la législation fiscale de chacun des deux États. S'il existe un domicile ainsi déterminé dans chacun des deux États, c'est le lieu du siège de la direction effective qui est pris en considération.

RÈGLES CONCERNANT L'IMPOSITION DES DIFFÉRENTES CATÉGORIES DE REVENUS

Revenus fonciers et bénéfices agricoles

(Convention, art. 3 et 10)

6. Conformément aux dispositions de l'article 3 de la convention, l'imposition des revenus des biens immobiliers, y compris les bénéfices des exploitations agricoles et forestières, est réservée à l'État où ces biens sont situés.

De même, les redevances versées pour la jouissance des biens immobiliers ou l'exploitation des mines, carrières ou autres ressources naturelles, sont seulement imposables dans celui des deux États où sont situés ces biens (Conv., art. 10, § 1):

Bénéfices industriels et commerciaux

(Convention, art. 2, [§ 2], 4, 5, et 6)

7. Sous réserve de l'exception concernant les entreprises de navigation maritime ou aérienne, indiquée ci-après (§ 16), les entreprises industrielles

et commerciales ne sont imposables que dans l'État sur le territoire duquel se trouve un établissement stable (Conv., art. 4, § 1).

Définition de l'établissement stable

8. Le paragraphe 2 (1er alinéa) de l'article 2 précise que le terme «établissement stable» désigne les sièges de direction effective, les succursales, fabriques ou autres installations permanentes dans lesquelles s'exerce en tout ou en partie l'activité de l'entreprise.

Cette définition générale s'accorde avec la notion fiscale française d'après laquelle la caractère d'établissement doit être reconnu à tout organisme industriel ou commercial installé à demeure et possédant une certaine autonomie.

Elle appelle toutefois les précisions suivantes dans les cas particuliers énumérés ci-après.

9. *Représentation par un agent de l'entreprise.* — L'article 2, § 2, 1er alinéa, de la convention prévoit que l'utilisation d'un agent est le signe caractéristique de l'existence d'un établissement stable lorsque cet agent est investi des pouvoirs nécessaires pour la négociation et la conclusion des contrats. En ce qui concerne les agents disposant d'un stock de marchandises, voir n° 10 ci-après.

10. *Dépôt de marchandises.* — Le fait qu'une entreprise de l'un des deux pays a installé dans l'autre pays un dépôt de produits ou marchandises ne permet pas, à lui seul, de conclure à l'existence d'un établissement stable dans ce pays.

Pour qu'il y ait établissement stable, il faut que le préposé chargé de la gestion du dépôt soit habilité à conclure les contrats.

Lorsque cet agent dispose du stock de marchandises sur lequel il prélève ordinairement les commandes qu'il reçoit, sans que ces commandes aient été, au préalable, acceptées par l'entreprise, il doit, pour ce seul motif, être regardé comme ayant qualité pour conclure les ventes.

En pareille situation et conformément aux dispositions de l'article 2, § 2 (1er alinéa) susvisé, le dépôt est considéré comme constituant un établissement stable.

Au contraire, si l'agent chargé de la gestion du dépôt ne peut délivrer les marchandises de sa propre initiative et n'agit que sur l'ordre de l'entreprise, le caractère d'un établissement stable ne peut être reconnu à cette installation.

La convention précise d'ailleurs, dans l'alinéa *c* du paragraphe 2 précité, que, lorsqu'une entreprise de l'un des deux États réalise des bénéfices, en vertu de contrats conclus dans cet État, sur des ventes de produits ou marchandises stockés dans un entrepôt situé dans l'autre État pour la commodité des livraisons, mais non pour des fins publicitaires, cette entreprise ne peut être regardée pour autant comme possédant un établissement stable dans cet autre État.

Il en est ainsi même si les offres d'achat ont été recueillies dans ce pays par un agent qui les a transmises à l'entreprise aux fins d'acceptation.

11. *Entreprises utilisant le concours d'intermédiaires ou de représentants autonomes. Entreprises effectuant des opérations par l'entremise de filiales.* — Une entreprise de l'un des deux pays ne doit pas être considérée comme ayant dans l'autre pays un établissement stable pour le seul motif qu'elle est en relations d'affaires dans cet autre pays par l'intermédiaire d'un représentant absolument indépendant, agissant en sa propre qualité et en son propre nom (courtier, commissionnaire, filiale). [Conv., art. 2, § 2, *a*.]

12. *Comptoirs d'achat.* — Les comptoirs d'achat qu'une entreprise de l'un des deux pays possède dans l'autre pays ne constituent pas des établissements stables s'il se livrent exclusivement à l'achat de produits ou de marchandises (art. 2, § 2, b).

L'exemption qui résulte de ce texte est applicable quelle que soit la destination donnée aux produits ou marchandises achetés par le comptoir.

Ainsi, un bureau qu'une entreprise établie en Finlande possède en France uniquement en vue de l'achat de marchandises ne présente pas le caractère d'un établissement stable, même si ces marchandises sont destinées à des établissements sis hors du territoire finlandais.

Détermination du bénéfice imposable

13. Les entreprises de l'un des deux États contractants ne peuvent, sous réserve de l'exception indiquée ci-après et concernant les entreprises de navigation maritime ou aérienne, être imposées dans l'autre État qu'à raison du bénéfice provenant des établissements stables qu'elles y exploitent. (Conv., art. 4, § 2).

14. *Tranferts de bénéfices.* — Corrélativement, et pour prévenir les conséquences qu'entraînent du point de vue de l'application de l'impôt les transferts indirects de bénéfices résultant de la fixation de prix anormaux ou réalisés par tout autre moyen, la convention prévoit que les bénéfices attribués de la sorte soit à d'autres établissements de la même entreprise, soit à des tiers, doivent être réintégrés dans les résultats imposables de l'établissement stable qui en a été frustré. (Conv., art. 4, § 3).

De même, il peut être procédé à la rectification des bénéfices taxables, lorsqu'une entreprise de l'un des deux États, du fait de sa participation à la gestion ou au capital d'une entreprise de l'autre État, fait ou impose à cette entreprise, dans leurs relations commerciales ou financières, des conditions différentes de celles qui seraient faites à une tierce entreprise.

Les bénéfices qui, sans ces conditions, auraient normalement été obtenus par l'une des entreprises, mais qui ont été de la sorte transférés à l'autre entreprise, doivent être rapportés aux résultats imposables de la première entreprise. (Conv., art. 5, § 1er).

Une entreprise est considérée comme participant à la gestion ou au capital d'une autre entreprise notamment lorsque les mêmes personnes participent directement ou indirectement à la gestion ou au capital de chacune de ces deux entreprises. (Conv., art. 5, § 2).

15. *Imputation d'une quote-part des frais du siège social.* — Lorsqu'une entreprise possède des établissements stables dans chacun des deux États contractants, les bénéfices imposables de ces établissements doivent être déterminés en imputant aux résultats de ceux-ci une quote-part des frais généraux du siège social. (Conv., art. 4, § 3).

Entreprises de navigation maritime ou aérienne

16. L'article 6 de la convention prévoit que les bénéfices réalisés par les entreprises de navigation maritime ou aérienne de l'un des deux États sont exonérés d'impôt dans l'autre État contractant, à condition que les navires battent pavillon ou que les aéronefs possèdent la nationalité du premier Etat.

Par l'effet de cette disposition, qui déroge au principe général de l'imposition par établissement stable, les bénéfices des entreprises dont il s'agit sont, sous la condition visée ci-dessus, imposables exclusivement dans l'État sur le territoire duquel est située la direction de l'entreprise.

Revenus des valeurs mobilières

(Convention, art. 7, 8, 9 et 11)

SOCIÉTÉS FINLANDAISES EXERÇANT UNE ACTIVITÉ EN FRANCE

Régime de droit commun.

17. En vertu de l'article 109-2 du C.G.I., les sociétés étrangères exerçant une activité en France sans y avoir leur siège social doivent acquitter la taxe proportionnelle au titre des revenus des capitaux mobiliers, à laquelle a été substituée la retenue instituée par l'article 19 de la loi n° 59-1472 du 28 décembre 1959, sur une quotité de leurs répartitions, fixée suivant les

modalités prévues par le décret n° 55-1603 du 7 décembre 1955 (C.G.I., Annexe II, art. 08 A à 08 C et 1 *bis* A à *1 bis* L; B.A. 1958-I-7665).

Lorsqu'une société étrangère soumise à l'impôt de distribution à raison de son activité en France a placé ses titres circulant dans notre pays sous le régime de l'abonnement facultatif (C.G.I., art. 1674), l'impôt n'est exigible qu'une fois, sur la quotité imposable la plus élevée fixée soit pour ses titres soit à raison de son activité (cf B.A. 1953-I-6201, n° 8, *in fine*).

Régime institué par la convention.

18. L'article 7 de la convention modifie ces règles en faveur des sociétés finlandaises.

A. Societés finlandaises ayant un établissement stable en France.

19. Le paragraphe premier de l'article 7 pose en principe que les sociétés ayant leur domicile fiscal en Finlande ne sont assujetties en France à l'impôt de distribution, dans les conditions prévues à l'article 109-2 du C.G.I., que si elles possèdent un établissement stable dans notre pays.

Les sociétés finlandaises qui ont un établissement stable en France demeurent donc soumises aux obligations existantes et doivent, en principe, et sous le réserve ci-après, acquitter la retenue à la source (ou, pour la période antérieure au 1er janvier 1960, la taxe proportionnelle) sur la base d'une quotité imposable de leur capital.

20. Toutefois, le revenu taxé en vertu de l'article 109-2 du C.G.I. ne pourra excéder le montant des bénéfices ou profits réalisés par l'établissement stable en France, déterminé conformément aux dispositions des articles 4 et 5 de la convention. Ces bénéfices sont ceux qui sont pris en considération pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés, sans qu'il y ait lieu d'en déduire le montant dudit impôt (cf. B.A. 1958-I-7647).

Il en résulte que la retenue (ou, pour les distributions antérieures au 1er janvier 1960, la taxe proportionnelle), due à raison de son activité en France par une société finlandaise ayant un établisemedt stable dans notre pays, ne peut être appliquée aux dividendes ou produits qu'elle distribue que pour un montant au plus égal à celui des bénéfices réalisés par cet établissement, y compris, s'il y a lieu, les bénéfices ou avantages retirés par elle indirectement dudit établissement ou qui auraient été attribués ou accordés à des tiers, soit par voie de majoration ou de diminution des prix d'achat ou de vente, soit par tout autre moyen.

21. Ainsi, le revenu déterminé au moyen de l'application de la quotité imposable prévue à l'article 109-2 du C.G.I. aux produits distribués constitue le maximum du revenu taxable même si les bénéfices réalisés en France lui sont supérieurs. Mais, lorsque ces bénéfices sont inférieurs à ce revenu, l'impôt doit être acquitté sur leur montant réel. Enfin, l'impôt cesse d'être du si l'établissement français n'a procuré aucun bénéfice ou est déficitaire.

Sociétés finlandaises ayant souscrit un abonnement pour ses titres.

22. Lorsqu'une société finlandaise ayant un établissement stable en France a placé ses titres sous le régime de l'abonnement, la liquidation de la retenue dont elle est redevable à raison tant de son activité que de la circulation de ses titres en France (cf. *supra* n° 17) est régie par les principes suivants:

1° Si le revenu déterminé par application de la quotité fixée en fonction de son activité en France n'excède pas le bénéfice réalisé par l'établissement stable français et s'il constitue, par suite, la base effective de l'impôt, on comparera, comme précédemment, les deux quotités imposables fixées respectivement pour les titres et pour les biens et on percevra l'impôt d'après la plus élevée des deux;

2° Si, au contraire, l'impôt est liquidé sur le montant du bénéfice réalisé par l'établissement stable français, parce que ce bénéfice est inférieur à celui déterminé par application de la quotité visée à l'article 109-2 du C.G.I. (cf. *supra* n° 21) la comparaison ne pourra plus être faite entre les deux quoti-

tés imposables. Elle devra porter, dans cette hypothèse, sur les sommes qui servent de base à la liquidation de l'impôt exigible pour la circulation des titres, d'une part, et pour l'activité de l'établissement stable en France, d'autre part. L'impôt sera finalement perçu sur celle de ces deux sommes qui sera la plus élevée (Rapp. exemple figurant dans le B.A. 1953-I-6441, n° 12).

Sociétés finlandaises ayant une participation dans une société française.

23. Il résulte de l'article 7, § 2, de la convention qu'une société ayant son domicile fiscal en Finlande ne peut être soumise en France à l'impôt de distribution à raison de sa participation dans la gestion ou dans le capital d'une société ayant son domicile fiscal en France ou à cause de tout autre rapport avec cette société.

Cette disposition ne fait que consacrer la règle applicable en droit interne depuis le 1er janvier 1949 (cf. B.A. 1953-I-6201, n° 4). Il est toutefois précisé que les bénéfices distribués par la société française et passibles de l'impôt de distribution seront, le cas échéant, augmentés, pour l'assiette de cet impôt, de tous les bénéfices ou avantages que la société finlandaise a indirectement tirés de la société française, lorsque'elle a obtenu ou lui a imposé, dans ses relations commerciales ou financières, des conditions différentés de celles qui seraient faites à une tierce entreprise (cf. art. 7, § 2 et art. 5).

Sociétés finlandaises exercant une activité en France sans y avoir un établissement stable.

24. Il résulte, *a contrario,* de l'article 7, § 1 de la convention que les sociétés finlandaises exercant une activité en France ne peuvent être assujetties à la retenue à la source (ou, pour leurs distributions de bénéfices antérieures au 1er janvier 1960, à la taxe proportionnelle) sur le revenu des capitaux mobiliers, du fait de cette activité, si elles ne possèdent pas un établissement stable dans notre pays.

Entreprises de navigation maritime ou aérienne.

25. Par application de l'article 6 de la convention (cf. ci-dessus § 16), les entreprises finlandaises de navigation maritime ou aérienne se trouvent affranchies de l'impôt de distribution même si elles possèdent un établissement stable en France.

B. Revenus de capitaux mobiliers imposables pour une cause autre que l'exercice par une société finlandaise d'une activité en France.

Régime de droit commun.

26. Sous le régime de droit commun, les produits des valeurs mobiliéres émises par les sociétés et collectivités sont assujettis à la retenue à la source sur le revenu des capitaux mobiliers:

a. Lorsque la société ou collectivité émettrice a son siège effectif en France;

b. Lorsque la société dont le siège effectif est à l'étranger a contracté un abonnement avec le Trésor pour le payement de la retenue à la source afférente à ceux de ses titres qui circulent en France ou appartiennent à des personnes physiques ou morales ayant leur domicile, leur résidence habituelle ou leur siège en France (cf. *C.G.I., art. 1674; B.A. 1959-I-7857, § II*);

c. S'il s'agit de sociétés étrangères non abonnées, quand le bénéficiaire des revenus a son domicile, sa résidence habituelle ou son siège en France. Il en est de même lorsque les produits distribués par de telles sociétés sont encaissés par des personnes de nationalité francaise qui n'ont ni domicile, ni résidence habituelle en France mais qui ne peuvent justifier être domiciliées à l'étranger et y résider depuis cinq ans au moins. (*Décret n° 57-120 du 1er février 1957. C.G.I.. annexe I, art. 321.*) [*B.A. 1957-I-7461.*]

Régime prévu par la convention.

27. Aux termes de l'article 8, § 1, de la convention, les revenus des valeurs mobilières et les revenus assimilés (produits d'actions, de parts de fondateurs de parts d'intérêt et de commandite) ne sont imposables que dans l'État où le bénéficiaire a son domicile fiscal, tel qu'il est défini à l'article 2, § 3, de la convention (cf. *supra*, n° 5).

Néanmoins, chaque État contractant conserve le droit de percevoir l'impôt par voie de retenue à la source, conformément à sa législation générale, sans que ce prélèvement puisse, toutefois, excéder 10% du montant brut des revenus imposables (art. 8, § 2).

Lorsque l'un des deux États opère un tel prélèvement, l'autre État accorde au bénéficiaire des revenus ayant son domicile fiscal sur son territoire une déduction spéciale sur son impôt d'État qui ne peut être inférieure à 5% du montant brut desdits revenus.

Il s'ensuit que les revenus de valeurs mobilières françaises bénéficiant à des propriétaires ou des usufruitiers ayant leur domicile fiscal en Finlande sont désormais assujettis en France à la retenue à la source au taux de 10%. Ils supportent, en outre, en Finlande l'impôt d'État finlandais aux taux de droit commun diminué de 5 points.

Inversement les revenus des valeurs mobilières finlandaises encaissés par des personnes ayant leur domicile fiscal en France qui auront fait l'objet en Finlande d'un prélèvement à la source de 10% de leur montant brut au titre de l'impôt d'État finlandais seront soumis en France à la retenue à la source au taux de droit commun diminué de 5 points (actuellement 24—5 = 19%) liquidée sur leur montant brut, sans déduction de l'impôt finlandais.

Le paragraphe 5 de l'article 8 précise que l'application de ces règles de perception est subordonnée, suivant des modalités à déterminer d'un commun accord par les autorités compétentes des deux États contractants (cf. *infra* n°s 32 à 34), à la production préalablement à l'encaissement des dividendes, de justifications propres à établir le domicile fiscal des bénéficiairés. A défaut de cette production, l'impôt perçu à la source ne pourra être restitué.

L'article 9, § 1, réserve à l'État du domicile fiscal du créancier la perception de l'impôt sur le revenu des obligations. L'État sur le territoire duquel se trouve situé le débiteur du revenu renoncera, s'il y a lieu, à appliquer son imposition à la source, sous réserve qu'il soit justifié, dans les conditions fixées en exécution de l'article 8 (cf. *infra*, § 41) que le créancier possède son domicile fiscal dans l'autre État.

En l'état actuel de la législation fiscale finlandaise, les revenus des obligations émises en Finlande ne sont pas soumis à retenue lorsqu'ils sont perçus par des personnes n'ayant pas leur domicile dans ce pays. En ce qui concerne ces revenus, la convention ne modifie donc pas le régime de droit commun. Au contraire, les créanciers domiciliés en Finlande bénéficient, en vertu de la convention, d'une exonération de la retenue à la source à laquelle se trouvent soumis en France les revenus des obligations négociables émises par des sociétés et des collectivités françaises.

Modalités d'application

28. D'après le paragraphe 2, *a*, de l'article 26, la convention a produit ses effets pour la première fois, en ce qui concerne les impôts perçus par voie de retenue à la source sur les revenus de capitaux mobiliers, pour l'imposition des revenus dont la mise en payement est intervenue pendant l'année de l'entrée en vigueur, c'est-à-dire pendant l'année 1959.

a. Revenus de valeurs mobilières finlandaises; Valeurs mobilières autres que les obligations

29. Les revenus des valeurs mobilières finlandaises, autres que les obligations, abonnées ou non abonnées, restent imposables en France à la retenue

à la source (ou à la taxe proportionnelle) sur le revenu des capitaux mobiliers, liquidée sur le montant brut des coupons (*rapp. B.A. 1953-I-6201, n° 28*) au tarif de droit commun diminué de 5 points (actuellement 24—5 = 19%).

30. La réduction de 5 points du tax de l'impôt de distribution prévue par le paragraphe 3 de l'article 8 de la convention est subordonnée à une triple condition:

1° Il faut, en premier lieu, que le débiteur du revenu ait son domicile en Finlande c'est-à-dire, s'il s'agit d'une personne morale, que le siège de sa direction effective soit situé sur le territoire de cet État (cf. *supra,* n° 5);

2° Il est nécessaire, en second lieu, que le bénéficiaire du revenu ait son domicile fiscal en France au sens de la convention (cf. *supra* n° 5). Par suite, dans l'hypothèse où le produit de valeurs mobilières finlandaises non abonnées serait encaissé en France par une personne domiciliée hors de France métropolitaine sans que soit déposé à l'appui l'*affidavit* prévu à l'article 321 de l'annexe I du C.G.I., l'impôt devrait-être retenu au tarif de droit commun (rapp. Inst. n° 4163, n° 42);

3° Enfin, les revenus considérés doivent avoir supporté un impôt à la source en Finlande, impôt qui, dans le cas général, aura été perçu au taux limite de 10%, par application du paragraphe 2 de l'article 8 (cf. n° 27 *supra*). La décote ne saurait donc être appliquée à l'égard des produits de valeurs mobilières finlandaises exempts d'impôts à la source.

31. Les dispositions de l'article 8, § 3, s'appliquent aussi bien aux valeurs non abonnées qu'aux valeurs abonnées.

Mais la réduction du tarif de l'impôt ne profite pas, en principe, aux sociétés finlandaises qui sont redevables de la retenue (ou de la taxe proportionnelle) à raison des établissements stables qu'elles possèdent en France (cf. *infra* n° 45). Elle peut, cependant, trouver à s'appliquer lorsque ces sociétés ont placé leurs titres sous le régime de l'abonnement, dans le mesure où le revenu taxable de ces titres excède le montant du bénéfice imposable du chef de l'établissement stable français (cf. *supra* n° 22).

32. La réduction de 5 points de l'impôt français s'effectuera sans que les intéressés aient à accomplir des formalités particulières, observation faite que le troisième volet de la déclaration de domicile transmis par l'Administration finlandaise (cf. nº 33 ci-après) fournira au Service un moyen de contrôle *a posteriori*.

33. Quant à la réduction à 10% du taux de l'impôt finlandais exigible sur les mêmes revenus, elle est subordonnée à la production d'un déclaration établie en triple exemplaire sur un imprimé spécial n° 588 (cf. Annexe nº 4).

En France, ces imprimés sont tenues à la disposition du public, au siège de chaque direction départementale dont relève le Service des Contributions directes [pour le département de la Seine: au siège de la 1re Direction des Impôts (Contributions directes), 40, rue du Louvre, Paris 1er] (1).

34. Dans la pratique, il appartient au propriétaire des valeurs mobilières finlandaises, domicilié en France ou à l'intermédiaire (banquier, notamment) qui encaisse les dividendes pour son compte de remplir les trois exemplaires de chaque formule et de les adresser directement à la société finlandaise débitrice des revenus en même temps que les coupons dont le payement est demandé. Après avoir complété chaque formule la société en restitue un exemplaire à l'auteur de la déclaration et adresse les deux autres exemplaires à la Direction des Impôts au Ministère des Finances finlandais. Un de ces exemplaires est transmis à l'Administration française (Direction générale) qui en assurera la diffusion, aux fins de contrôle, auprès des bureaux intéressés.

Revenus mits en payement postérieurement au 31 décembre 1958 et encaissés avant que la convention soit appliquée.

(1) Toutefois, les établissements bancaires sont approvisionnés directement par les soins de l'Association professionnelle des Banques, 18, rue Lafayette, Paris (9e).

35. Des mesures de régularisation peuvent s'avérer nécessaires en ce qui concerne les revenus de valeurs mobilières finlandaises ayant supporté la taxe proportionnelle ou la retenue à la source au taux de droit commun, lorsque le mise en payement de ces revenus est postérieure au 31 décembre 1958.

Dans le cas général, où les revenus considérés ont supporté l'impôt à la source en Finlande au tarif de 15 %, il a été perçu en France pour un dividende brut de 100 francs:

En 1959:

A 22 % sur 100—15	18,70
(Alors qu'il est du, en vertu de la convention 17 % sur 100)	17
Soit un excédent	1,70

En 1960:

A 27 % sur 100—15	40,40
(Alors qu'il est dû, en vertu de la convention 19 % sur 100)	19
Soit un excédent	1,40

Le trop perçu à restituer correspond, par suite, sensiblement, dans le premier cas, à 2 %, dans le second cas, à 1,65 % du montant du dividende net, après prélèvement de l'impôt de 15 % retenu à la source en Finlande.

Conditions pratiques de régularisation.

Revenus percus directement de l'étranger.

36. 1° Leur bénéficiaire devra déposer auprès du bureau de l'Enregistrement compétent, avant le 31 décembre 1961, une demande en restitution de la fraction de l'impôt qui se trouve avoir été perçue sans cause en France.

La demande, rapprochée de la déclaration des mêmes revenus effectuée en application de l'article 819 du Code général des Impôts, sera instruite dans les conditions habituelles, sans qu'il y ait lieu, *a priori*, en raison du caractère forfaitaire de l'imputation, de prévoir aucune justification particulière.

Une copie de la décision de restitution sera transmise à titre de bulletin de renseignements par le directeur de l'Enregistrement à son collègue des Contributions directes dont relève le contribuable pour l'assiette de l'impôt sur le revenue des personnes physiques ou de l'impôt sur les sociétés (1).

Revenus payés en France par un intermédiaire agréé.

37. 2° Dans un souci de simplification, les assujettis, au sens de l'article 1675 du Code général des Impôts, seront autorisés à demander l'imputation des sommes perçues en excédent sur les versements qu'ils effectueront ultérieurement au titre de la retenue sur le revenu des valeurs mobilières étrangéres.

Les demandes d'imputation présentées lors du dépôt des extraits de répertoire prévu à l'article 320 de l'annexe I au Code général des Impôts, devront être accompagnées d'un relevé en double exemplaire, comportant l'indication, par année et pour chaque bénéficiaire réel des revenus:

— du nom et de l'adresse dudit bénéficiaire;

— du montant net des revenus, après déduction de l'impôt perçu en Finlande en application de la convention;

— du montant de l'imputation demandée.

Un exemplaire du relevé devra, après avoir été rectifié, s'il y a lieu, puis complété par l'indication de la décision intervenue, être transmis à titre de bulletin de renseignements à la direction des Contributions directes.

Les agents chargés du contrôle de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières étrangéres ne manqueront pas de s'assurer de l'application régulière de la convention par les établissements bancaires assujettis.

---

(1) Toutefois, cette transmission n'aura pas à être effectuée, lorsque le montant de la restitution accordée sera inférieur à 500 NF.

Obligations et bons de caisse

38. En l'absence de double imposition, les revenus des obligations et des bons de caisse émis en Finlande sont imposés en France selon le régime de droit commun.

Dans le cas où une modification de la législation fiscale finlandaise entraînerait à leur égard une double imposition, la règle posée par l'article 9 deviendrait alors applicable et les créanciers domiciliés en France se trouveraient exonérés de l'impôt finlandais sous réserve de justifier de leur domicile fiscal, selon les modalités qui seraient alors arrêtées.

b. **Revenus des valeurs mobilières françaises**

39. Les dispositions du paragraphe 2 de l'article 8 de la convention conduisent à réduire à 10 % le montant de la retenue à la source pratiquée sur les revenus des actions, des parts de fondateurs, des parts d'intérêt et de commandite émises par les sociétés françaises lorsque le bénéficiaire de ces produits a son domicile fiscal en Finlande.

Pour obtenir l'application de ce tarif réduit, les personnes domiciliées en Finlande devront remplir et signer une demande établie en double exemplaire, l'un en français, l'autre en finnois, sur un imprimé «modèle F 1» (annexe nº 5) fourni par l'Administration fiscale finlandaise.

Cette demande doit être visée par le fonctionnaire qualifié de ladite administration qui atteste que le requérant a son domicile fiscal en Finlande et y est passible de l'impôt sur les revenus à raison desdits revenus.

L'exemplaire en langue finnoise sera conservé par l'Administration fiscale finlandaise, l'autre, établi en langue française, sera remis à l'intéressé et produit par celui-ci, soit directement à la société française débitrice des revenus si l'intéressé encaisse ces revenus sans intermédiaire, soit à l'établissement financier qui prend ces coupons à l'encaissement, lequel devra alors transmettre la formule à la société française (rapp. B.A. 1951-I-5780, p. 323; B.A. 1954-I-6735 n° 32; B.A. 1956-I-7191 n° 26; B.A. 1958-I-7775 nº 21).

40. Cette dernière société disposera, vis-à-vis du Trésor, d'un crédit égal à la fraction de la retenue qu'elle a avancée préalablement, au payement effectif des produits et qu'elle n'a pu récupérer à l'encontre de ses porteurs ayant leur domicile fiscal en Finlande par suite de la limitation du taux de l'impôt à 10 %.

Les sociétés françaises pourront demander l'imputation de ce crédit, soit lors du versement des acomptes provisionnels, soit lors de la liquidation définitive de l'exercice, en produisant les demandes d'exonération qui leur ont été remises directement ou par l'intermédiaire des établissements financiers.

Dans le cas où l'imputation ne serait pas possible (dernier exercice réglé déficitaire, société arrivée à son terme, société dont les titres appartiennent pour la quasi-totalité à des porteurs domiciliés en Finlande, etc.), la société pourrait demander le remboursement de l'impôt qu'elle a avancé pour les porteurs ayant leur domicile fiscal en Finlande. Il en serait de même si les sommes ainsi avancées par la société excédaient les quatre acomptes de l'exercice en cours, lorsque le dernier exercice a comporté des distributions (rappr. B.A. 1954-I-6735, p. 430).

Dans tous les cas, le société ou collectivité devra établir un bordereau récapitulatif faisant apparaître le total des crédits représentés par les demandes produites.

Ces bordereaux, dûment annotés de la recette sur laquelle l'imputation a été faite, ainsi que les demandes d'exonération, seront rapprochés de la liquidation définitive afférente à l'exercice auquel se rattachent les produits et conservés au dossier de la société.

Obligations et bons de caisse.

41. Pour obtenir, en ce qui les concerne, l'exonération de la taxe proportionnelle ou de la retenue à la source, les personnes domiciliées en Finlande devront déposer, suivant les modalités indiquées cidessus (§ 39), une demande établie en double exemplaire sur un imprimé «modèle F 2» (annexe n° 6) fourni par l'Administration fiscale finlandaise.

Mesures de régularisation.

42. Par dérogation à la règle tracée au paragraphe 5 de l'article 8 (cf. n° 39 *supra*), les sociétés françaises pourront obtenir, sur présentation des demandes d'exonération établies sur imprimés modèle F 1 ou F 2, l'imputation dans des conditions analogues à celles définies ci-avant, de l'impôt éventuellement versé en excédent au titre de dividends, intérêts ou autres produits mis en payement depuis le 1er janvier 1959 (cf. *supra* n° 28).

Ces demandes d'imputation afférentes à la période antérieure à la mise en vigueur effective de la convention devront être présentées avant le 31 décembre 1961.

Valeurs mobilières françaises déposées en S.I.C.O.V.A.M. ou conservées en dépôt libre dans des établissements bancaires français par des personnes domiciliées en Finlande.

43. En ce qui concerne les valeurs mobilières françaises déposées à la Société interprofessionnelle pour la compensation des valeurs mobilières (S.I.C.O.V.A.M.) ou conservées en dépôt libre dans les établissements bancaires français par des personnes ayant leur domicile fiscal en Finlande, l'application du régime de la justification préalable au payement des revenus, prévu au paragraphe 5 de l'article 8 de la convention (cf. *supra* n° 27) est susceptible de soulever des difficultés analogues à celles qui s'étaient produits lors de la mise en application de l'article 5 de l'avenant du 28 octobre 1950 à la convention franco-suédoise du 24 décembre 1936.

Il sera remédié à ces difficultés en recourant à la procédure adoptée à l'égard des porteurs suédois (cf. B.A. 1953-I-6323), des porteurs néerlandais (cf. B.A. 1954-6735), des porteurs suisses (cf. B.A. 1955-I-6858, n° 31) et des porteurs danois (cf. B.A. 1958-I-7775).

La restitution sera opérée sur la production :

1° De la formule délivrée par l'Administration fiscale finlandaise dans les conditions habituelles (cf. *supra* n° 39) ;

2° D'un certificat du banquier payeur indiquant la date du règlement des coupons au bénéficiaire et attestant que les coupons qui font l'objet de la demande d'exonération ont bien été réglés pour leur montant net.

Pour le surplus, les agents de conformeront aux prescriptions de l'instruction 6858 (n° 31) précitée.

c. Cas particuliers

1° *Sociétés mères et filiales.*

44. Il résulte du paragraphe 4 de l'article 8 de la convention qu'une société filiale française d'une société finlandaise est dispensée du prélèvement à la source de l'impôt de distribution dans la mesure où les dividendes et autres produits sont attribués aux actions et parts détenues par la société mère sous forme nominative et depuis au moins un an à l'époque de la distribution.

En dehors de cette condition relative à la forme de la participation, il est nécessaire que la société mère dispose directement ou indirectement de 50 % au moins du total des voix dans la société filiale.

La dispense du prélèvement à la source n'est subordonnée à la production d'aucune demande ou attestation préalable, l'Administration étant en mesure de vérifier au siège de la société filiale française que cette dernière remplit bien les conditions requises pour en bénéficier. En contrôlant les déclarations

de la société filiale qui aura déduit de ses distributions imposables à la source, les sommes versées à la société mère finlandaise, les agents s'assureront en particulier que la participation de cette dernière satisfait au pourcentage de voix prévu par la convention.

En cas de doute, portant notamment sur la situation du domicile fiscal de la société mère, ils adresseront à la Direction générale (Service des Relations internationales, 2e Bureau) une demande de renseignements qui sera transmise à l'Administration fiscale finlandaise, en application de l'article 22 de la convention (cf. *infra*, § 96).

Quant aux sociétés françaises possédant dans les conditions précitées une participation dans des sociétés finlandaises, elles doivent, pour obtenir le bénéfice du paragraphe 4 de l'article 8, produire aux autorités finlandaises une demande en triple exemplaire rédigée sur un imprimé «modèle n° 588» (cf. *supra* n° 33) et complétée par une déclaration précisant les conditions de la participation.

2° *Bénéficiaires de revenus de valeurs mobilières domiciliés sur le territoire de l'un des deux États et possédant un établissement stable dans l'autre État.*

45. En vertu de la réserve que contient le paragraphe 1 de l'article 8, les règles d'imposition prévues à ce paragraphe, ainsi qu'au paragraphe 2 du même article, ne s'appliquent pas lorsque le bénéficiaire des revenus de valeurs mobilières, bien que domicilié en France, possède un établissement stable en Finlande et que les revenus considérés se rattachent à l'activité dudit établissement. Ces revenus sont imposables en Finlande dans les conditions prévues à l'article 4. S'ils proviennent de valeurs mobilières françaises, la retenue à la source continue d'être effectuée selon les règles du droit commun; mais s'ils proviennent de valeurs mobilières étrangères — finlandaises notamment — ils échappent en France à la retenue ou au versement normalement exigible sur le revenu des capitaux mobiliers.

Lorsque le bénéficiaire de revenus de valeurs mobilières, bien que domicilié en Finlande, possède un établissement stable en France et que lesdits revenus se rattachent à l'activité de cet établissement, leur imposition s'effectue en France dans les conditions de droit commun.

Dans l'une ou l'autre hypothèse, le rattachement des revenus de valeurs mobilières détenues par une société ayant son domicile fiscal dans l'un des deux États à l'activité de l'établissement stable q'elle possède dans l'autre État exclut toute possibilité d'appliquer la déduction de 5 points prévue au paragraphe 3 de l'article 8.

d. Tantièmes, jetons de présence et autres remunérations des administrateurs

Régime de droit commun.

46. En l'état actuel de la législation, les tantièmes, jetons de présence et autres rémunérations alloués aux membres des conseils d'administration des sociétés par actions sont, en principe, passibles de la retenue à la source sur le revenu des valeurs mobilières:

— soit lorsque la société a son siège effectif en France;

— soit, si la société a son siège effectif à l'étranger, lorsque le bénéficiaire a, en France, son domicile ou sa résidence habituelle.

Toutefois, les rémunérations présentant le caractère de salaires sont soumises à l'impôt au titre de traitements et salaires et les redevance de propriété industrielle, ainsi que les honoraires alloués à un administrateur en rémunération d'une activité professionnelle nettement distincte de celle d'administrateur sont taxés selon leur nature, c'est-à-dire, en règle générale, au titre des revenus des professions non commerciales, ou, si l'administrateur est une personne morale, au titre des bénéfices des sociétés (cf. B.A. 1953-I-6382).

Régime institué par la convention.

47. L'article 11 de la convention stipule que les tantièmes, jetons de présence et autres rémunérations attribués aux membres du conseil d'administration des sociétés par actions sont imposables dans celui des deux États où se trouve le domicile fiscal de la société qui les verse, sous réserve de l'application de l'article 14, en ce qui concerne les sommes touchées par les intéressés en leurs autres qualités effectives.

Les administrateurs de sociétés finlandaises ayant leur domicile ou leur résidence en France ne peuvent, dès lors, êtres assujettis à la retenue ou au versement au titre des revenus des valeurs mobilières pour les rémunérations qu'ils reçoivent de ces sociétés.

En revanche, les administrateurs de sociétés françaises qui ont leur domicile ou leur résidence en Finlande demeurent assujettis à ce prélèvement dans les conditions de droit commun.

Revenus des créances, dépôts et cautionnements

(Convention, art. 9)

48. La convention prévoit, dans son article 9, que les revenus des créances, dépôts et cautionnements sont imposables exclusivement dans l'État sur le territoire duquel le bénéficiaire a son domicile fiscal.

La même règle est applicable, en vertu du même article, en ce qui concerne les revenus des obligations non représentées par des titres négociables.

L'État du débiteur doit renoncer ,le cas échéant, à l'application de son impôt à la source, sous réserve qu'il soit justifié que le bénéficiaire possède son domicile fiscal dans l'ature État (1).

Toutefois, si le créancier possède dans les deux États des établissements stables et si l'un de ces établissements consent un prêt ou effectue un dépôt, l'impôt est perçu, en application du deuxième paragraphe de l'article 9, dans l'État sur le territoire duquel est situé cet établissement.

Revenus non commerciaux et bénéfices des professions non commerciales

(Convention, art. 10 et 15)

Revenus non commerciaux

(Redevances et droits d'auteur)

49. *Redevances.* — L'article 10 (§ 2, 4 et 5) de la convention stipule que les redevances payées dans l'un des deux États contractans à une personne ayant sont domicile fiscal dans l'autre État sont exemptées d'impôt dans le premier État à la condition que cette personne n'y exerce pas une activité commerciale par le moyen d'un établissement stable.

Toutefois, ces redevances peuvent, même en l'absence d'établissement stable, être imposées dans l'État de la source si — et dans la mesure où — leur montant excède la rétribution normale, évaluée selon les usages commerciaux, de l'usage des droits auxquels elles se rapportent.

Pour l'application des dispositions susvisées, le terme «redevances» doit s'entendre de toute redevance provenant de la vente ou de la concession du droit d'usage des biens mobiliers incorporels, tels que brevets marques de fabrique procédés et formules secrets, modèles, ainsi que des sommes versées pour la location des films cinématographiques.

Les redevances de la nature de celle dont il s'agit, qui sont payées par un débiteur établi en France à une personne domiciliée en Finlande, ne doivent

(1) En leur état actuel, les législations française et finlandaise ne prévoient pas d'imposition à la source pour les revenus de cette catégorie.

pas en conséquence être soumises à l'impôt dans notre pays lorsque les conditions prévues par la convention se trouvent remplies.

Dans ce cas, le débiteur de ces redevances doit s'abstenir d'effectuer sur leur montant la retenue à la source dudit impôt.

50. *Droits d'auteur.* — En vertu des paragraphes 3 et 5 de l'article 10 de la convention, les produits provenant de l'usage ou de la cession du droit d'auteur ou du droit de reproduction d'une oeuvre littéraire ou artistique ne sont imposables que dans l'État où le bénéficiaire de ces produits a son domicile fiscal.

Bénéfices des professions non commerciales

51. Aux termes de l'article 15 de la convention, les revenus provenant de l'exercice d'une profession libérale sont imposables seulement dans l'État sur le territoire duquel se trouve le point d'attache fixe où s'exerce l'activité personnelle.

Il s'ensuit que les revenus de l'espèce réalisés par des personnes ayant une installation professionnelle en France continuent d'être passibles de l'impôt français, même s'il sont de provenance finlandaise, dès l'instant qu'ils se rattachent à l'activité déployée dans cette installation.

C'est ainsi, par exemple, qu'un médecin, établi à Paris, reste redevable de l'impôt français à raison des profits qu'auraient pu lui procurer des opérations ou des consultations faites ou données en Finlande.

Inversement, les sommes payées en France à titre de revenus de professions non commerciales à des contribuables ayant en Finlande le point d'attache fixe où s'exerce leur activité doivent être exonérées de la retenue à la source de l'impôt français.

Traitements, salaires, pensions et rentes viagères

(Convention, art. 12, 13, 14, 16 et 17

52. Les règles concernant la taxation de cette catégorie de revenus se résument ainsi qu'il suit:

53. a. *Traitements, salaires et pensions payés par un des États contractants ou une collectivité de droit public de cet État à des personnes résidant dans l'autre État:* ces revenus sont imposables seulement dans l'État du débiteur (art. 12);

54. b. *Pensions privées et rentes viagères provenant d'un des États contractants et payées à des personnes ayant leur domicile fiscal dans l'autre État:* les arrérages de ces pensions ou de ces rentes viagères sont taxables exclusivement dans l'État où le bénéficiaire est domicilié (art. 13);

55. c. *Traitements et salaires d'origine privée:* ces rémunérations sont imposables seulement dans l'État où s'exerce l'activité personnelle, source de ces revenus (art. 14, § 1).

56. Toutefois, l'article 14 de la convention prévoit, dans son paragraphe 2, que, par dérogation aux dispositions dudit paragraphe 1, dans le cas où le salarié d'une entreprise située dans l'un des deux États accomplit sur le territoire de l'autre État une mission temporaire ne comportant qu'un séjour ou des séjours dont la durée totale n'excède pas 183 jours au cours de l'année d'imposition et à la condition que sa rémunération continue d'être supportée et payée par ladite entreprise, la faculté de soumettre cette rémunération à l'impôt reste réservée au premier État.

L'appréciation de la durée de la mission temporaire doit intervenir en considérant chaque mission isolément.

La durée doit en être décomptée à partir du jour où elle débute jusqu'au jour où s'achève le travail qui a motivé le déplacement du salarié, sans avoir égard aux dimanches, jours fériés et jours de congé qui sont inclus dans cette période, non plus d'ailleurs qu'aux interruptions pouvant résulter, par exemple, de voyages dans l'État d'origine du salarié ou dans des États tiers, accom-

plis dans le cadre de la mission ou à des fins strictement personnelles, lorsque de telles interruptions ne sauraient être regardées comme ayant mis fin à la mission.

D'autre part, lorsqu'une même mission nécessite, au cours d'une même année, plusieurs séjours dans l'État où, elle est accomplie, c'est la durée totale — décomptée, pour chaque séjour, comme il vient d'être indiqué — de ces séjours successifs qui doit être retenue pour déterminer celui des deux États auxquels est dévolu le droit d'imposer les salaires rémunérant l'activité ainsi exercée.

Si la durée de la mission ainsi décomptée demeure inférieure à 183 jours pour l'année considérée, l'État sur le territoire duquel la mission a été accomplie doit en faire abstraction. Peu importe donc que plusireus missions soient exécutées par le même salarié au cours d'une même année, si aucune d'elles ne doit dépasser 183 jours, à moins, bien entendu, que l'on ne puisse induire de la répétition des missions et des circonstances dans lesquelles il y serait procédé qu'il s'agirait en réalité, non de missions absolument distinctes, mais d'un détachement de personnel présentant un caractère de permanence suffisant pour justifier l'imposition de ses rétributions dans l'État où il exercerait son activité et que soit écartée, en l'occurrence, l'application du paragraphe 2 de l'article 14 précité.

Dans le cas de missions chevauchant sur deux années, la limite de 183 jours doit, aux termes mêmes dudit paragraphe 2, être appréciée pour chaque année considérée isolément. Si, dès lors, la durée de la mission n'excède pas 183 jours au cours de chacune des deux années, c'est l'État d'origine qui doit continuer d'imposer l'employé. Si la partie de la mission accomplie au cours de l'une ou de l'autre année dépasse la limite de 183 jours, l'imposition du salaire gagné peut être assurée, pour l'année considérée, par l'État sur le territoire duquel la mission est remplie.

Revenus autres que ceux visés ci-dessus

(Convention, art. 18)

57. Aux termes de l'article 18 de la convention, les revenus non spécialement visés par les autres articles de cet accord ne sont imposables que dans l'État du domicile fiscal du bénéficiaire.

MODALITÉS POUR ÉVITER LA DOUBLE IMPOSITION DES REVENUS

58. *Base d'imposition.* — Le premier alinéa de l'article 19 de la convention prévoit que les revenus qui, en vertu de ladite convention, sont imposables dans l'un des deux États ne peuvent être imposés dans l'autre État.

Cette règle n'est toutefois énoncée que sous réserve des dispositions des articles 8 et 9 de la convention qui concernent le régime fiscal de revenus des valeurs mobilières et des capitaux mobiliers et qui attribuent l'imposition de ces revenus à l'État du domicile fiscal du bénéficiaire, en prévoyant la limitation ou la suppression de l'impôt prélevé à la source dans l'État d'origine des revenus, suivant des modalités déterminées et en prescrivant les mesures propres à éviter dans le cas desdits revenus la double imposition susceptiblé de résulter du maintien partiel de l'imposition établie par ce dernier État (cf. supra nos 26 à 45 et 48).

Sous cette réserve, la portée de cette règle est générale. Elle doit donc être considérée comme s'appliquant à tous les contribuables — quelle que soit leur nationalité — qui peuvent se prévaloir des dispositions de la convention.

Il s'ensuit que les revenus de source française ou finlandaise pour lesquels le droit d'imposer est dévolu à la Finlande par la convention doivent être exclus de la base de l'imposition à l'impôt français (taxe complémentaire et

impôt sur le revenu des personnes physiques) des personnes dont le domicile fiscal est en France, sous réserve de ce qui est dit au paragraphe 59 ci-après.

59. *Calcul de l'impôt sur le revenu des personnes physiques.* — Le deuxième alinéa de l'article 19 susvisé de la convention prévoit que chacun des États conserve le droit de calculer au tax correspondant à l'ensemble du revenu du contribuable les impôts directs afférents aux éléments du revenu dont l'imposition lui est réservée.

Compte tenu du principe suivant lequel une convention tendant à la suppression des doubles impositions ne peut avoir pour effet d'aggraver la situation des contribuables, la disposition précitée doit, pour ce qui est de l'impôt sur le revenu des personnes physiques, être interprétée comme signifiant que l'imposition des revenus attribuée à la France ne peut être faite, le cas échéant, à un taux déterminé en tenant compte de revenus exclusivement taxables en Finlande que tout autant que ces revenus, en l'absence de dispositions conventionnelles, eussent été passibles de ladite imposition en application de la législation interne.

Cette interprétation comporte les conséquences suivantes:

60. *Contribuables domiciliés en France.* — Il convient tout d'abord de déterminer la cotisation de base correspondant à l'ensemble des revenus pour lesquels l'intéressé eût été, en l'absence de convention, passible de l'impôt français suivant les règles de la législation interne.

En ce qui concerne plus spécialement les contribuables de nationalité étrangère, il convient bien entendu, conformément aux dispositions du paragraphe 1 de l'article 164 du Code général des Impôts, d'exclure pour ce calcul les revenus de source étrangère à raison desquels les intéressés justifient avoir été soumis à un impôt personnel sur le revenu global dans le pays d'où ils sont originaires.

A cet égard, il est précisé qu'en raison du caractère personnel des impôts finlandais, les revenus soumis auxdits impôts doivent être regardés comme ayant supporté un impôt personnel sur le revenu global au sens de l'article 164-1 susvisé.

Il s'ensuit que doivent être exclus, pour le calcul de la cotisation de base normalement due par les contribuables de nationalité finlandaise domiciliés en France, les revenus de source finlandaise à raison desquels les intéressés ont été soumis en Finlande à l'impôt en vigueur dans ce pays.

Toutefois, en raison des limitations qui sont apportées par la convention au taux de l'impôt finlandais qui est précompté sur les produits de valeurs mobilières (cf. ci-dessus, § 27), il convient de considérer que ces produits n'ont pas supporté en Finlande un impôt personnel sur le revenu global.

L'impôt exigible, en définitive, conformément aux prévisions de la convention, est égal au produit de la cotisation de base déterminée conformément aux indications qui précèdent par le rapport existant entre le montant net total des revenus dont la convention réserve l'imposition à la France et le Montant total du revenu net d'après lequel le calcul de ladite cotisation de base a été effectué.

61. *Contribuables domiciliés en Finlande et disposant d'une résidence secondaire en France.* — Pour ces contribuables, qui sont normalement passibles de l'impôt français dans les condilions fixées par le paragraphe 2 de l'article 164 du Code général des Impôts, l'article 19 de la convention ne permet, dans la forme sous laquelle il est rédigé, d'établir, en aucun cas, l'imposition forfaitaire prévue par ledit article 164 en fonction de la valeur locative de la résidence dont les intéressés disposent en France.

En conséquence, ces contribuables ne peuvent être soumis à l'impôt en France que s'ils perçoivent des revenus de source française au sens de l'article 164-2 susvisé.

Dans cette éventualité, le calcul de l'impôt exigible doit être effectué comme suit.

Par application du principe exposé ci-dessus, il y a lieu de déterminer tout d'abord la cotisation de base dont les intéressés seraient normalement redevables en fonction du total de leurs revenus de source française, au sens de l'article 164-2 du Code général.

L'impôt dû est obtenu en multipliant cette cotisation de base par le rapport existant entre le montant net total des revenus dont l'imposition est attribuée à la France par la convention et le montant total du revenu net qui a servi au calcul de la cotisation de base.

62. *Contribuables n'ayant en France ni domicile, ni résidence et bénéficiant de revenus de source française.* — Pour ces contribuables également, l'impôt, déterminé d'après le total des éléments taxables en vertu de la loi française, doit être ramené, par la voie d'une réduction proportionnelle, au chiffre correspondant à ceux de ces éléments dont l'imposition est réservée à la France par la convention, remarque étant faite que, si les revenus de source française consistent en produits de valeurs mobilières, la retenue à la source perçue au taux réduit dans les conditions prévues à l'article 8 de la convention doit être considérée comme une perception définitive (Code général des Impôts, art. 199 *quater*).

ÉGALITÉ DE TRAITEMENT, DANS CHAQUE ETAT, DES NATIONAUX ET DES ENTREPRISES DE L'AUTRE ÉTAT.

63. Le paragraphe 1 de l'article 21 de la convention dispose que les ressortissants et les sociétés ou autres groupements de l'un des deux États contractants ne seront pas soumis dans l'autre État à des impôts autres ou plus élevés que ceux qui frappent les ressortissants et les sociétés ou autres groupements de ce dernier État.

Le paragraphe 2 du même article précise à ce propos que les ressortissants de l'un des deux États contractants qui sont imposables sur le territoire de l'autre État bénéficient, notamment, dans les mêmes conditions que les nationaux de ce dernier État, des exemptions, abattements à la base, déductions et réductions d'impôts ou taxes quelconques accordés pour charges de famille.

Cette disposition ne fait que confirmer le traitement qui était déjà accordé, en vertu de l'article 19 de la convention de commerce signée le 13 juillet 1921 entre la France et la Finlande, aux ressortissants finlandais notamment pour l'assiette de l'impôt français sur le revenu.

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR DE LA CONVENTION

64. En application de son article 26 § 2, la convention franco-finlandaise du 25 août 1958 relative aux doubles impositions en matière d'impôts sur les revenus et sur la fortune est entrée en vigueur le 2 juin 1959, date de l'échéance des instruments de ratification.

Celles de ses dispositions qui sont relatives à l'imposition des revenus de valeurs mobilières doivent produire leurs effets pour la première fois en ce qui concerne les revenus mis en payement à compter du 1er janvier 1959 (cf. *supra* n° 28); les dispositions de la convention intéressant les revenus d'autres catégories sont applicables pour l'imposition desdits revenus afférents à l'année 1959 ou aux exercices clos au cours de ladite année.

Par suite, et sous réserve des mesures de régularisation déjà examinées ci-dessus en ce qui concerne plus spécialement les revenus de valeurs mobilières, il conviendra d'accorder aux contribuables qui en feront la demande les dégrèvements d'impôts auxquels ils pourraient prétendre en vertu de la convention pour les revenus qu'ils ont réalisés à partir de la date d'application ainsi déterminée, dans le cas où il n'aurait pas été tenu compte des dispositions de cet accord lors de l'établissement des impositions déjà mises

en recouvrement au titre de l'année 1959 et, le cas échéant, des années postérieures.

En ce qui touche, notamment, les revenus qui sont exonérés de l'impôt en France en vertu de la convention et pour lesquels l'impôt en France en vertu de la convention et pour lesquels l'impôt a été perçu par voie de retenues à la source (droits d'auteur, redevances), les dégrèvements pourront s'appliquer à toutes les retenues à la source opérées depuis le 1er janiver 1959 (1).

II. SUPPRESSION DES DOUBLES IMPOSITIONS EN MATIÈRE DE DROITS DE MUTATION PAR DÉCÈS

Régime de droit commun

65. En l'état actuel de la législation, les droits de mutation par décès frappent, en France:

a. Toutes les transmissions par décès de biens français, immeubles, fonds de commerce, créances sur débiteurs domiciliés en France, valeurs mobilières émises par des collectivités françaises, etc., quels que soient le lieu d'ouverture de la succession et la nationalité du défunt et des héritiers (*avis du Conseil d'État approuvé le 11 mars 1829; Instr. n° 1282, § 6*);

b. Les transmissions de fonds publics, actions, obligations, parts d'intérêt, créances et généralement de toutes les valeurs mobilières étrangères de quelque nature qu'elles soient, lorsque ces biens dépendent d'une succession régie par la loi française ou de la succession d'un étranger domicilié en France (*C.G.I., art 752; Instr. n° 4655, § 9*).

En particulier, les droits de mutation par décès sont exigibles sur les biens visés aux alinéas *a* et *b* qui dépendent de la succession d'un ressortissant finlandais domicilié en France.

Régime institué par la convention

66. La convention du 25 août 1958 tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir les évasions fiscales en matière de droits de mutation par décès modifie ces règles en faveur des successions de personnes ayant leur domicile fiscal en France ou en Finlande, quelle que soit, d'ailleurs, leur nationalité.

La suppression des doubles impositions est réglée par les articles 3 à 8 de la convention dont les dispositions, qui s'apparentent à celles de la convention franco-suédoise du 24 décembre 1936 (Instr. n° 4341), de la convention franco-monégasque du 1er avril 1950 (*B.A. 1953-I-6385*), de la convention franco-suisse du 31 décembre 1953 (*B.A. 1955-I-6858*) et du traité franco-allemand du 27 octobre 1956 sur le règlement de la question sarroise (*B.A. 1958-I-7703*), ont pour objet de répartir les biens héréditaires en deux masses imposables, l'une en France et l'autre en Finlande.

Champ d'application et définitions

Impôts visés par la convention

67. Entrent dans le champ d'application de la convention:

a. En ce qui concerne la Finlande: l'impôt sur les successions perçu par l'État, l'impôt communal sur les successions et le droit des pauvres;

b. En ce qui concerne la France: l'impôt sur les successions.

Cette énumération n'est d'ailleurs pas limitative et la convention est appelée à s'appliquer à tous autres impôts, taxe ou surtaxe analogue qui pourront être établis par la suite dans l'un ou l'autre État (cf. convention, art. 1er-2 et3).

---

(1) Dans le cas où, les revenus dont il s'agit ayant été stipulés payables nets d'impôt français, le montant de l'impôt a été pris en charge par le débiteur desdits revenus, ce débiteur devra être regardé comme ayant qualité, le cas échéant, pour demander la restitution dudit impôt à son profit.

C'est ainsi, en particulier, que ses dispositions régissent la taxe spéciale sur les biens transmis à titre gratuit qui a frappé les successions ouvertes en France entre le 2 juin 1959, date d'entrée en vigueur de la convention (cf. *infra* n° 87) et le 29 décembre 1959, date de la mise en application effective de l'article 59, § II, de la loi n° 59-1472 du 28 décembre 1959 qui a supprimé cette taxe (B.A. 1960-I-8049, n° 2; Circul. aut. 1, § 522 et 1, § 520 N *ter* du 17 février 1960).

Elle ne concerne pas, toutefois, les droits perçus sur les donations entre vifs, sous réserve des dispositions de son article 12 (cf. *infra* n° 86; convention, art. 1er-4).

Successions auxquelles s'applique la convention

68. Alors que les conventions franco-suédoise, franco-monégasque et franco-allemande visées ci-dessus n° 66 tendent à supprimer les doubles impositions pouvant frapper les nationaux des deux pays contractants, les dispositions de la convention franco-finlandaise, comme celles de la convention franco-suisse du 31 décembre 1953, s'appliquent aux successions des personnes ayant leur dernier domicile fiscal en France ou en Finlande, quelle que soit leur nationalité.

L'article 2-*c* de la convention précise que la définition du domicile fiscal, donnée au paragraphe 3 de l'article 2 de la convention conclue entre les deux États et tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts sur les revenus et sur la fortune, est valable en ce qui concerne les impôts sur les successions.

Il convient en conséquence de se référer, à cet égard, aux explications données *supra* sous le n° 5.

Successions des agents diplomatiques

69. La convention ne porte aucune atteinte aux exemptions fiscales accordées ou qui pourront être accordées à l'avenir, en vertu des règles générales du droit des gens, aux agents diplomatiques et consulaires. Dans la mesure où, en raison desdites exemptions fiscales, les droits de succession ne seront pas perçus dans l'État où les agents susvisés exercent leurs fonctions, il appartient, le cas échéant, à l'État qui les a nommés de percevoir ces droits (cf. convention, art. 11).

Portée territoriale de la convention

70. La convention tendant à éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur les successions a le même champ territorial d'application que la convention en matière d'impôts sur les revenus et sur la fortune (cf. *supra* n° 4).

Définition de l'établissement stable

71. La définition de l'établissement stable qui est donnée pour l'application de cette dernière convention (voir nos 8 à 12) doit également être retenue pour la détermination de l'actif successoral taxable (cf. art. 2-*d*).

RÉPARTITION DE L'ACTIF SUCCESSORAL

72. Les articles 3 à 7 de la convention précisent dans quelles conditions les biens dépendant de successions ouvertes en France et en Finlande sont, pour l'application de l'impôt successoral, rattachés à l'un ou l'autre État.

A. Immeubles et droits immobiliers

73. D'après l'article 3, les immeubles et droit immobiliers faisant partie de la succession d'une personne ayant eu son dernier domicile en France ou en Finlande ne seront soumis à l'impôt sur les successions que dans l'État où ils sont situés; le cheptel mort ou vif servant à une exploitation agricole ou

forestière n'est imposable que dans l'État où l'exploitation est située.

Sont considérés comme biens immobiliers les droits auxquels s'appliquent les dispositions du droit privé concernant la propriété foncière, ainsi que les droits d'usufruit sur les biens immobiliers, à l'exception des créances de toute nature garanties par gage immobilier.

Le dernier alinéa du même article précise que la question de savoir si un bien ou un droit a le caractère immobilier sera résolue d'après la législation de l'État dans lequel est situé le bien considéré ou le bien sur lequel porte le droit envisagé.

Ces dispositions ne font que consacrer les règles actuelles de l'exigibilité des droits de mutation par décès sur les biens dont il s'agit.

B. Biens meubles corporels (y compris les meubles meublants) et biens assimilés non investis dans une entreprise commerciale, industrielle ou autres

74. A l'exception des bateaux, des aéronefs, des biens investis dans une entreprise commerciale, industrielle ou artisanale et de ceux qui, étant rattachés à des installations permanentes, sont affectés à l'exercice d'une profession libérale, les biens meubles corporels, y compris les meubles meublants, le linge et les objets ménagers ainsi que les objets et collections d'art, sont soumis à l'impôt au lieu où ils se trouvent effectivement à la date du décès (cf. art. 6, alinéa 1er).

75. Les bateaux et aéronefs sont imposables dans l'État où ils ont été immatriculés (art. 6. alinéa 2).

C. Biens mobiliers investis dans une entreprise commerciale, industrielle ou artisanale

76. Aux termes de l'article 4 de la convention, les biens meubles corporels ou incorporels laissés par un défunt ayant eu son dernier domicile dans l'un des deux États contractants et investis dans une entreprise commerciale, industrielle ou artisanale, sont soumis à l'impôt sur les successions dans les conditions suivantes:

a. Si l'entreprise ne possède un établissement stable que dans l'un des États, les biens ne peuvent être imposés que dans cet État; il en est ainsi même si l'entreprise étend son activité sur le territoire de l'autre État sans y avoir un établissement stable;

b. Si l'entreprise a un établissement stable dans chacun des deux États, les biens ne peuvent être soumis à l'impôt dans un État que dans la mesure où ils sont affectés à l'établissement situé dans cet État.

Sont, toutefois, exclus des dispositions de cet article les investissements effectuées par le défunt dans des sociétés à base de capitaux (sociétés anonymes, sociétés en commandite par actions, sociétés à reponsabilité limitée, sociétés coopératives, sociétés civiles soumises au régime fiscal des sociétés de capitaux) ou sous forme de commandite dans les sociétés en commandite simple.

Doivent être considérés comme investis dans une entreprise située dans l'un ou l'autre des deux États les biens mobiliers qui sont affectés à son exploitation normale. Sont également considérés comme investies les parts détenues dans une entreprise constituée sous la forme de société autre que celles énumérées à l'alinéa précédent.

D. Biens meubles corporels ou incorporels rattachés à des installations permanentes et affectés à l'exercice d'une profession libérale

77. Les biens meubles corporels ou incorporels rattachés à des installations permanentes et affectés à l'exercice d'une profession libérale dans l'un des deux États ne sont soumis aux impôts sur les successions que dans l'État où se trouvent ces installations (cf. art. 5).

E. Autres biens

78. Aux termes de l'article 7, les biens de la succession auxquels les articles 3 à 6 ne sont pas applicables (cf. *supra* nos 73 à 77), ne sont soumis aux impôts sur les successions que dans l'État où le défunt avait son dernier domicile.

Il résulte, en particulier, de cette disposition, que les créances dont le débiteur est domicilié en France qui ne dépendent pas d'un établissement stable français possédé par le défunt ainsi que, d'une manière générale, les valeurs mobilières françaises ne peuvent plus être imposées en France, mais seulement en Finlande, lorsque ce défunt y était domicilié au moment de sa mort.

Répartition du passif

79. L'article 8 de la convention règle le mode d'imputation des dettes grevant les successions des personnes domiciliées en France ou en Finlande.

Cet article se borne à désigner les biens sur lesquels les dettes doivent, en principe, être imputées. Il ne porte donc aucune atteinte aux règles prévues par la législation en vigueur au sujet des justifications que doivent produire les ayants droit pour obtenir la déduction.

Toutefois, il a été admis que, pour les successions entrant dans le champ d'application de la convention, il conviendrait de faire abstraction des dispositions de l'article 761-5° du C.G.I. qui interdisent en principe la déduction des dettes résultant de titres ou de jugements passés à l'étranger ou de celles grevant des successions d'étrangers (rappr. B.A. 1949-I-5186, 1953-I-6385, n° 12, 1958-I-7703, n° 27).

A. Dettes afférentes à une entreprise commerciale, industrielle ou artisanale (art. 8-1)

80. Les dettes de cette nature sont imputables sur les biens effectés à l'entreprise. Si celle-ci possède un établissement stable dans chacun des deux pays, les dettes sont imputables sur les biens affectés à l'établissement stable dont elles dépendent.

La question de savoir si une dette se rattache à un établissement stable doit être résolue d'après les circonstances particulières de chaque espèce. Dépend notamment d'un établissement stable déterminé la dette qui a été contractée à l'occasion et dans l'intérêt de l'exploitation normale de cet établissement, qui figure à son bilan et dont les intérêts sont à sa charge.

B. Dettes garanties soit par des immeubles ou des droits immobiliers, soit par des bateaux ou aéronefs, soit par des biens affectés à une entreprise commerciale, industrielle ou artisanale ou à l'exercice d'une profession libérale (art. 8-2)

81. Les dettes visées sous cette désignation correspondent à des créances qui jouissent d'une garantie réelle portant soit sur des immeubles ou des droits immobiliers (affectation hypothécaire), soit sur des bateaux ou aéronefs (hypothèque maritime, fluviale et sur aéronef), soit sur des biens affectés à une entreprise commerciale, industrielle ou artisanale (nantissement de fonds de commerce, par exemple), soit sur des biens affectés à l'exercice d'une profession libérale (gage, par exemple).

Cettes dettes sont imputables sur les biens affectés à la garantie correspondante. Si la garantie porte à la fois sur des biens situés dans les deux États, l'imputation se fait sur les biens situés dans chacun d'eux proportionellement à leur valeur taxable.

Toutefois, les dettes de cette nature qui sont afférentes à une entreprise commerciale, industrielle ou artisanale sont assujetties par priorité à la règle d'imputation édictée à l'article 8, § 1 (cf. *supra* n° 80).

C. Autres dettes (art. 8-3)

82. Quant aux dettes qui n'entrent pas dans les catégories visées aux nos 80 et 81 *supra,* elles sont imputables sur les biens régis par l'article 7 de la convention, c'est-à-dire sur les biens incorporels taxables en principe au domicile du défunt (cf. *supra* n° 78).

Les paragraphes 1 à 3 de l'article 8 règlent le mode d'imputation normal des dettes. Mais il peut arriver que ce mode d'imputation laisse subsister un solde non couvert, si les biens sur lesquels porte la déduction n'ont pas une valeur suffisante.

Dans cette hypothèse, le solde doit, d'après le paragraphe 4 dudit article 8, être imputé lui-même de la manière suivante:

1° Si les biens affectés à une entreprise commerciale, industrielle ou autre ne suffisent pas à couvrir les dettes afférentes à l'entreprise, le surplus est déduit, le cas échéant, des biens affectés à la garantie de la dette;

2° Si l'imputation normale des dettes, telle qu'elle est prévue aux paragraphes 80, 81 et 82, premier alinéa laisse subsister un solde non couvert, ce solde est déduit des autres biens taxés dans le même État;

3° S'il ne reste pas d'autres biens soumis à l'impôt dans cet État ou en cas d'insuffisance de ceux-ci, le solde non couvert est imputé sur les biens imposables dans l'autre État.

Progressivité de l'impôt (1)

83. L'article 9 de la convention dispose que chaque État conserve le droit de calculer l'impôt sur les biens héréditaires qui sont réservés à son imposition exclusive, d'après le taux moyen qui serait applicable s'il était tenu compte de l'ensemble des biens qui seraient imposable d'après sa législation interne.

Cette faculté permet de faire état, pour le calcul de l'impôt, d'un taux moyen déterminé en fonction, sinon de l'intégralité de la succession, du moins de la valeur de l'actif net héréditaire et des parts nettes qui seraient imposables dans chaque État contractant s'il était fait abstraction de la convention.

En ce qui concerne plus spécialement la France, il convient donc de retenir d'une manière générale, pour dégager ce taux, les biens corporels ou incorporels matériellement ou juridiquement situés en territoire français et, en outre, dans le cas de la succession d'une personne domiciliée en France ou d'une succession régie par la loi française, les valeurs mobilières étrangères qui en dépendent (cf. supra n° 65*b*) ; mais il n'y à pas lieu de prendre en considération la valeur des immeubles, fonds de commerce et meubles corporels situés ou immatriculés à l'étranger qui échappent à l'impôt français, indépendamment des dispositions de la convention, par la seule application des règles du droit commun.

Le calcul du taux moyen étant ainsi effectué, l'impôt est assis conformément aux dispositions de la convention, c'est-à-dire en faisant abstraction des biens dont l'imposition est réservée à la Finlande.

Exemple. — Soit la succession d'une personne domiciliée en Finlande.

Cette succession comprend:

— un immeuble situé en France, évalué . . . . . 150.000 NF
— un mobilier garnissant cet immeuble, évalué . . . . . 10.000 NF

---

(1) Sous le régime institué par la loi n° 59-1472 du 28 décembre 1959 portant réforme du contentieux fiscal et divers aménagements fiscaux (*B.A.* 1960-I-8049), rendu applicalbe dans les départements d'outre-mer (Guadeloupe, Guyane, Martinique et Réunion) par la loi n° 60-1368 du 21 décembre 1960 (*B.A.* 1961-I-8240) les dispositions de ce paragraphe n'intéressent plus que les successions en ligne directe et entre époux, seules passibles désormais du droit de mutation suivant un tarif progressif.

— un fonds de commerce exploité en Finlande, évalué . . . . 200.000 NF
— des valeurs mobilières françaises, évaluées . . . . . 60.000 NF
— des valeurs mobilières étrangères, évaluées . . . . . 10.000 NF
— des meubles corporels situés en Finlande, évalués . . . . 15.000 NF

Le défunt laisse pour seule héritière, à défaut de parents au degré successible, son épouse survivante.

Si la convention n'existait pas, l'impôt serait dû en France sur:

150.000 + 10.000 + 60.000 = 220.000 NF
Abattement à déduire: 100.000 NF (1)
Imposable: 120.000 NF

soit, aux taux de 5 %, 10 % et 15 % (1): 10.500 NF.

Le «taux moyen» de l'impôt ressort donc à:

$$\frac{10.500 \times 100}{120.000} = 8{,}75\,\%$$

Compte tenu de la convention, l'actif imposable en France comprend uniquement l'immeuble situé en France et le mobilier garnissant cet immeuble, soit:

150.000 + 10.000 = 160.000 NF

L'impôt sera perçu au taux moyen déterminé cidessus, soit, compte tenu de l'abattement,

8,75 % sur (160 — 100.000) = 5.250 NF

alors que s'il avait été tenu compte uniquement des biens imposables d'après la convention, l'impôt aurait été perçu au tarif de:

5 % sur 50.000 = 2.500 NF
10 % sur 10.000 = 1.000 NF
soit au total: 3.500 NF

Rapp. B.A. 1955-I-6911 et 1958-I-7703).

Dispositons diverses

Assistance administrative

84. L'article 10 de la convention stipule que les mesures d'assistance édictées par les articles 22 et 23 de la convention conclue le même jour entre les deux États et tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts sur les revenus et sur la fortune sont applicables en matière d'impôts sur les successions (cf. infra III).

Clause d'égalité de traitement des ressortissants des deux États au regard de l'impôt

85. Par renvoi à l'article 21 de la convention en matière d'impôts sur les revenus et sur la fortune, ce même article 10, dans son deuxième alinéa, prévoit que sont également applicables, par analogie, dans le domaine des impôts successoraux les dispositions insérées dans cette convention et relatives à l'égalité de traitement entre ressortissants des deux pays (cf. supra n° 63).

En particulier, les ressortissants de l'un des deux États qui sont imposables dans l'autre État bénéficient dans les mêmes conditions que les nationaux de ce dernier État, des exemptions, abattements à la base, déductions et réductions d'impôts ou taxes quelconques accordés pour charges de famille (rappr. C.G.I. art. 779).

Cette disposition ne fait que confirmer les mesures déjà prises, en vertu de

(1) Abattement et taux applicables à partir du 1er octobre 1960 (Lois n° 59-1472 du 28 décembre 1959, art. 58 et 60, et n° 60-1368 du 21 décembre 1960, art. 1er).

l'article 19 de la convention de commerce signée le 13 juillet 1921 entre la France et la Finlande, en faveur des ressortissants finlandais notamment pour la liquidation des droits de mutation à titre gratuit (rapp. B.A. 1953-I-6439).

Sont encore applicables dans les mêmes conditions aux impôts sur les successions les articles 24 et 25 de la convention en matière d'impôts sur les revenus et sur la fortune.

Collectivités Organismes à but désintéressé

(*Clause de traitement réciproque*)

86. A l'égard des dons et legs bénéficiant à des personnes morales de droit public, l'article 12 de la convention dispose que chaque État fera profiter les collectivités et organismes bénéficiaires de l'autre État des exemptions ou réductions qu'il accorde à ses propres collectivités de même nature.

Toutefois, l'application de cette disposition est subordonnée à la condition que ces collectivités et organismes soient en situation de bénéficier d'un traitement similaire selon la législation du pays de leur siège.

Cette clause de traitement réciproque s'étend aux droits de donation.

En particulier et sous réserve qu'elles puissent bénéficier éventuellement d'un régime aussi favorable en Finlande, les collectivités finlandaises pourront invoquer, pour les biens qui leur adviennent par donation ou succession, des exonérations accordées aux collectivités françaises de même nature par les articles 1001 et 1229 à 1234 du Code général des Impôts.

En cas de difficulté d'application de cette disposition il conviendra d'en référer à la Direction générale sous le timbre du Service des Relations internationales (2e Bureau).

Entrée en vigueur

87. La convention est applicable, en vertu du paragraphe 1 de l'article 13, aux successions de personnes dont le décès s'est produit postérieurement à l'échange des instruments de sa ratification qui a eu lieu à Helsinki le 2 juin 1959. Dans la pratique, il conviendra de faire bénéficier de ses dispositions toutes les successions qui se seront ouvertes depuis et y compris ce jour.

III. ASSISTANCE FISCALE

88. Les articles 22 et 23 de la convention relativé aux impôts sur les revenus et sur la fortune, auxquels se réfère l'article 10 de la convention sur les droits de succession, prévoient des échanges de renseignements entre les deux États et des mesures d'assistance aux fins de recouvrement des impôts visés par ces conventions.

A. Échange de renseignements

89. L'article 22 précité stipule que chacun des deux États contractants transmettra à l'autre État les renseignements d'ordre fiscal qu'il a à sa disposition et qui seraient utiles à ce dernier État pour assurer l'établissement et le recouvrement réguliers des impôts visés par la convention, ainsi que l'application, en ce qui concerne ces impôts, des dispositions légales relatives à la répression des fraudes fiscales.

Les renseignements échangés doivent être tenus secrets et ne peuvent être communiqués qu'aux personnes chargées de l'assiette et du recouvrement des impôts auxquels se rapporte la convention.

a. Renseignements transmis d'office

90. La liste des renseignements à échanger d'office de part et d'autre a été fixée par un arrangement intervenu les 3 janvier et 31 décembre 1959 entre les autorités compétentes des deux États (cf. annexe n° 3).

91. L'article premier de cet arrangement prévoit que le Ministère des

Finances français (Direction générale des Impôts) transmettra, dans les six premiers mois de chaque année, à l'Administration fiscale finlandaise:

a. La copie des enregistrements de procès-verbaux d'ouverture des coffres-coffres-forts ou compartiments de coffres-forts loués, en totalité ou en partie, par des personnes décédées ou leur conjoint, quand ces personnes avaient leur domicile en Finlande (1);

b. La copie des enregistrements de procès-verbaux d'inventaire du contenu des plis cachetés et cassettes fermées déposées par lesdites personnes chez les banquiers, changeurs, escompteurs ou autres personnes recevant habituellement des dépôts de cette nature (1);

c. La copie des listes remises par les Administrations publiques, les sociétés ou compagnies, agents de change, changeurs, banquiers, escompteurs, officiers publics ou ministériels ou agents d'affaires, dépositaires, détenteurs ou débiteurs de titres, sommes ou valeurs dépendant de la succession d'une personne domiciliée en Finlande;

d. L'avis de l'ouverture de tout compte indivis ou collectif avec solidarité chez l'une des personnes désignées à l'alinéa précédent et concernant un ou plusieurs ressortissants finlandais;

e. Les renseignements concernant les traitements, salaires, pensions et rentes viagères servis à des personnes domiciliées en Finlande;

f. Les renseignements que les autorités françaises compétentes pourront éventuellement recueillir sur les avoirs mobiliers ou immobiliers possédés en France par des personnes physiques ou morales domiciliées en Finlande ainsi que sur les avoirs mobiliers situés en France et dépendant de successions ouvertes en Finlande;

g. Les renseignements que l'Administration des Finances recueille sur les payements des coupons de valeurs mobilières effectués au profit de personnes résidant en Finlande, sur les dettes contractées envers des personnes physiques ou morales domiciliées en Finlande ainsi que sur tous autres revenus (revenus mobiliers, immobiliers, droits pour l'usage de brevets, modèles, marques de fabrique, procédés secrets ou formules de fabrication, tantièmes, bénéfices industriels, commerciaux, agricoles, etc.) fixes ou variables ayant leur source en France et encaissés par des personnes domiciliées en Finlande;

h. La liste, avec l'indication de leur domicile, des ressortissants finlandais domiciliés en Finlande qui sont taxés à la contribution foncière et à l'impôt unique sur le revenu des personnes physiques.

92. De son côté, le Ministère des Finances finlandais (Direction générale des Impôts) transmettra, dans les six premiers mois de chaque année, à l'Administration fiscale française:

a. Les copies des inventaires de succession remis aux commissions de taxation avec l'énoncé des évaluations retenues par lesdites commissions, dans la mesure où ces documents présentent un intérêt pour l'assiette de l'impôt de succession en France ou pour la détermination du taux moyen visé à l'article 9 de la convention relative à la double imposition en matière de successions conclue entre les deux pays;

b. Les renseignements extraits des déclarations de revenus ou les copies de celles-ci concernant les personnes soumises à l'impôt en Finlande et qui ont des revenus de source française ou possèdent des biens en France;

c. Les renseignements concernant les personnes domiciliées en France qui ont été affranchies de la retenue de l'impôt sur le salaire du fait que les revenus perçus au cours de l'année civile en question n'ont pas atteint le minimum imposable;

---

(1) Les articles 789 et 790 du Code général des Impôts ayant été abrogés par l'article 59-II de la loi n° 59-1472 du 28 décembre 1959 (*B.A. 1960-I-8049, n° 32*), ces enregistrements ne présenteront plus à l'avenir qu'un caractère exceptionnel.

d. Les renseignements concernant les salaires perçus en Finlande par des ressortissants français ayant leur domicile en France;

e. Les renseignements qu'il lui sera possible d'obtenir sur les payements des coupons de valeurs mobilières effectués au profit de personnes résidant en France, sur les dettes contractées envers des personnes physiques ou morales domiciliées en France ainsi que sur tous autres revenus (revenus mobiliers, immobiliers, droits pour l'usage de brevets, modèles, marques de fabrique, procédés secrets ou formules de fabrication, tantièmes, bénéfices industriels, commerciaux, agricoles, etc.) fixes ou variables ayant leur source en Finlande et encaissés par des personnes domiciliées en France.

93. *Modalités d'application.* — Les renseignements à transmettre à l'Administration finlandaise donneront lieu à l'établissement de bulletins ou renvois en la forme ordinaire.

Ces renseignements, à l'exception de ceux qui concernent les revenus de valeurs mobilières, devront, au fur et à mesure qu'ils parviendront à la connaissance des agents au cours des divers travaux d'assiette des impôts sur les revenus, être consignés sur des bulletins de rensignements n° 1007 qui seront aussitôt tramsmis aux directions pour y être conservés jusqu'au moment de leur envoi à la Direction générale.

M.M. les Directeurs feront, de leur côté, établir des bulletins de renseignements n° 1007 mentionnant les indications des relevés de coupons concernant les payements effectués aux personnes physiques ou morales domiciliées en Finlande.

94. Les Directeurs transmettront l'ensemble des bulletins ou renvois à la Direction générale (Service des Relations internationales) dans le courant du mois de mai de chaque année, pour les documents concernant l'année précédente.

Le premier envoi aura lieu en mai 1962 et comprendra l'ensemble des renseignements se rapportant à la période courue depuis l'entrée en vigueur de la convention (1).

Les bulletins ou renvois seront, dans chaque envoi, enlisassés par nature de revenus ou de renseignements, et le nombre des documents sera récapitulé, par liasse, sur un bordereau d'envoi.

95. Quant aux bulletins ou renvois de renseignements reçus de l'Administration finlandaise, ils seront, après traduction, répartis par la Direction générale entre les directions qui les adresseront aux bureaux intéressés en même temps que les renvois ordinaires.

b. Renseignements adressés sur demande

96. Indépendamment des échanges de renseignements d'office, chacun des deux États peut demander à l'autre État tout renseignement que ce dernier détient ou peut recueillir visant des cas concrets.

L'article 22 de la convention stipule à ce propos que la mise en oeuvre de cette assistance ne peut en aucun cas conduire chacun des deux États à prendre des mesures dérogeant à sa propre réglementation ou à sa pratique administrative, ou à transmettre des indications qui ne peuvent être obtenues sur la base de sa propre législation.

En principe le Service devra donc s'abstenir de demander à l'administration finlandaise des renseignements que, dans la situation inverse, la réglementation française ne lui permettrait pas de fournir.

De même, il conviendra de ne pas insister lorsque, pour un cas donné, cette Administration déclarera ne pas être à même, compte tenu de sa propre réglementation ou de sa pratique, de fournir l'assistance prévue par l'accord.

---

(1) Il n'y aura pas lieu cependant de procéder systématiquement à la recherche, pour la période antérieure à la réception de la présente instruction, des bénéficiaires de revenus entrant dans le champ d'application de la communication d'office.

Réciproquement, si le Service finlandais venait à demander des renseignements autres que ceux qui peuvent être normalement recueillis en application de la législation française et de la pratique habituelle, il y aurait lieu de se borner à faire état auprès de ce Service de cette impossibilité.

Des informations pourront être requises, en particulier, dans le cas de sociétés affiliées, pour l'application des dispositions du paragraphe 4 de l'article 8 de la convention, lorsque des doutes existeraient sur la situation exacte de leur domicile fiscal ou sur leur aptitude à bénéficier de ces dispositions (cf. *supra* n° 44).

97. Les demandes de renseignements destinés à l'Administration fiscale finlandaise et celles émanant de cette Administration seront transmises par l'intermédiaire de la Direction générale (Service des Relations internationales).

98. Tout renseignement échangé de cette manière doit être tenu secret et ne peut être révélé qu'aux personnes qui s'occupent de l'assiette ou de la perception des impôts auxquels se rapporte la convention.

Il ne pourra pas être échangé de renseignements qui dévoileraient un secret commercial, bancaire, industriel ou professionnel ou un procédé commercial.

De même, l'assistance pourra également être refusée lorsque l'État requis estimera qu'elle serait de nature à mettre en danger ses droits de souveraineté ou sa sécurité ou qu'elle porterait atteinte à ses intérêts généraux.

B. Assistance administrative pour le recouvrement des impôts

99. Aux termes de l'article 23, § 1er, de la convention, les deux États contractants s'engagent à se prêter aide et assistance pour le recouvrement des impôts, taxes, majorations de droits, droits en sus, indemnités de retard, intérêts et frais, lorsque ces sommes sont définitivement dues en application de la législation de l'État demandeur.

La procédure à mettre en oeuvre pour réaliser cette assistance est réglée par les paragraphes 2 et 3 du même article suivant lesquels la demande de recouvrement doit être accompagnée des pièces établissant qu'aux termes de la législation de l'État requérant les créances fiscales à recouvrer ont un caractère définitif. Le recouvrement est effectué suivant les lois applicables dans l'État requis.

En particulier, les titres de perception transmis par l'Administration finlandaise seront visés, rendus exécutoires et notifiés dans les conditions prévues par l'article 1915 du Code général des Impôts.

Les créances fiscales à recouvrer ne sont pas considérées comme des créances privilégiées dans l'État requis. (art. 23 § 4).

En ce qui concerne les créances fiscales qui sont encore susceptibles de recours, l'État créancier, pour la sauvegarde de ses droits, peut demander à l'autre État de prendre les mesures conservatoires que sa législation autorise. L'article 4 de l'arrangement des 3 janvier et 31 décembre 1959 précité précise que l'assistance pour le recouvrement ne sera requise que si les sommes réclamées excèdent, pour un contribuable donné, 5.000 marks finlandais ou 7.000 francs français soit 70 nouveaux francs.

ANNEXE N° 1

Ordonnance n° 58-1320 du 23 décembre 1958

autorisant la ratification des conventions signées le 25 août 1958 entre la France et la Finlande et tendant: 1° A éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts sur les revenus et la fortune; 2° éviter les doubles impositions et à prévenir les évasions fiscales en matière de droits de mutation par décès.

(*J.O.* du 26 décembre 1958)

Article premier. — Est autorisée la ratification des conventions signées le 25 août 1958 entre la France et la Finlande et tendant: 1° A éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réci-

proque en matière d'impôts sur les revenus et la fortune; 2° A éviter les doubles impositions et à prévenir les évasions fiscales en matière de droits de mutation par décès, dont les textes sont annexés à la présente ordonnance.

ART. 2. — La présente ordonnance sera publiée au *Journal officiel* de la République française et excécutée comme loi.

ANNEXE N°. 2

Décret n° 59-1002 du 22 août 1959

portant publication de la convention entre la France et la Finlande tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir les évasions fiscales en matière de droits de mutation par décès et de la convention entre la France et la Finlande tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts sur les revenus et sur la fortune, signées le 25 août 1958.

(*J.O.* du 27 août 1959)

ARTICLE PREMIER. — La convention entre la France et la Finlande tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir les évasions fiscales en matière de droits de mutation par décès et la convention entre la France et la Finlande tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts sur les revenus et sur la fortune signées le 25 août 1958 et dont les instruments de ratification ont été échangées le 2 juin 1959 seront publiées au *Journal officiel* de la République française.

ART. 2. — Le Premier Ministre et le Ministre des Affaires étrangères sont chargés de l'application du présent décret.

Fait à Colombey-les-Deux Églises, le 22 août 1959.

CONVENTION

ENTRE LA FRANCE ET LA FINLANDE TENDANT A ÉVITER LES DOUBLES IMPOSITIONS ET A ÉTABLIR DES RÈGLES D'ASSISTANCE ADMINISTRATIVE RÉCIPROQUE EN MATIÈRE D'IMPÔTS SUR LES REVENUS ET SUR LA FORTUNE.

Le Président de la République française et le Président de la République finlandaise, animés du désir d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur les revenus et sur la fortune et de régler certaines autres questions en matière fiscale, ont décidé de conclure une convention et ont nommé à cet effet pour plénipotentiaires, savoir:

Le Président de la République française:

Son Execellence M. Louis Joxe, ambassadeur de France, secrétaire général du Ministère des Affaires étrangères;

Le Président de la République finlandaise:

Son Excellence M. Richard-Rafael Seppälä, ambassadeur de Finlande à Paris,

lesquels après avoir échangé leurs pleins pouvoirs reconnus en bonne et due forme, sont convenus des dispositions suivantes:

ARTICLE PREMIER. — § 1. Les impôts qui font l'objet de la présente convention sont:

a. En ce qui concerne la Finlande:

1° L'impôt sur le revenu et la fortune;

2° L'impôt communal sur les revenus;

3° L'impôt ecclésiastique.

b. En ce qui concerne la France:

1° L'impôt sur le revenu des personnes physiques (taxe proportionnelle et surtax progressive);

2° L'impôt sur les sociétés.

§ 2. La présente convention s'appliquera également à tous autres impôts

ou taxes analogues qui pourront être établis par l'un ou l'autre des deux États contractants après la signature de la présente convention ou dans un territoire quelconque auquel la présente convention aura été étendue conformément aux dispositions de l'article 25.

§ 3. Il est entendeu que dans le cas où il serait apporté à la législation fiscale de l'un ou de l'autre État des modifications qui affecteraient sensiblement la nature ou le caractère des impôts visés au paragraphe 1 du présent article, les autorités compétentes des deux pays se concerteraient.

ART. 2. — § 1. Pour l'application de la présente convention:

1° Le terme «France», quand il est employé dans un sens géographique, ne comprend que la France métropolitaine et les départements d'outre-mer (Guadeloupe, Guyane, Martinique, Réunion), à l'exclusion de l'Algérie et des autres territoires dépendant de l'Union française;

2° Le terme «Finlande» employé dans le même sens désigne la République de Finlande;

3° Le terme «personne» désigne:

a. Toute personne physique;

b. Toute personne morale;

c. Tout groupement de personnes qui n'a pas la personnalité morale.

§ 2. Pour l'application de la présente convention, sont réputés «établissements stables» les sièges de direction effective, succursales, fabriques ou autres installations permanentes dans lesquelles s'exerce en tout ou en partie l'activité de l'entreprise. Lorsqu'une entreprise de l'un des États contractants fait des affaires dans l'autre État par l'intermédiaire d'un agent y établi qui est investi des pouvoirs nécessaires pour la négociation et la conclusion des contrats ou qui dispose d'un dépôt dans lequel, en fait, il prélève habituellement de produits ou marchandises qu'il vend et livre directement à la clientèle cette entreprise est considérée comme ayant un établissement stable dans ce dernier État.

Il est bien entendu que:

a. Le fait, pour une entreprise établie dans l'un des deux États contractants, d'avoir des relations d'affaires avec l'autre État par l'intermédiaire d'un commissionnaire ou courtier ou d'une filiale, n'implique pas, par lui-même, pour cette entreprise, l'existence d'un établissement stable dans ce dernier État;

b. Le fait qu'une entreprise de l'un des deux États possède dans l'autre État, même sous forme d'installations permanentes, des comptoirs qui se bornent à l'achat de produits ou marchandises, ne permet pas de considérer que cette entreprise possède, dans l'autre État, un établissement stable;

c. Lorsqu'une entreprise de l'un des deux États réalise des bénéfices, en vertu de contrats conclus dans cet État, sur des ventes de produits ou marchandises stockés dans un entrepôt situé dans l'autre État pour la commodité des livraisons mais non pour des fins publicitaires, de tels bénéfices ne sont pas considérés comme provenant d'un établissement stable de l'entreprise situé dans cet autre État, nonobstant la circonstance que les offres d'achat y aient été recueillies par un agent qui les a transmises à l'entreprise aux fins d'acceptation;

d. Pour les entreprises d'assurances, le fait d'avoir dans l'un des deux États contractants un réprésentant agréé par les autorités de cet État ou autorisé à délivrer des quittances pour la recette de primes est considéré comme constituant un établissement stable.

§ 3. Au sens de la présente convention, une personne physique est considérée comme ayant son domicile fiscal dans celui des deux États où elle a son «foyer permanent d'habitation», cette expression désignant le centre des intérêts vitaux, c'est-à-dire le lieu avec lequel les relations personnelles sont les plus étroites.

Lorsqu'il n'est pas possible de déterminer le domicile fiscal d'après l'alinéa

qui précède, la personne physique est réputée posséder son domicile fiscal dans celui des deux États où elle a son séjour principal. En cas de séjour d'égale durée dans les deux États, elle est réputée avoir son domicile fiscal dans celui des deux États dont elle a la nationalité; si elle a la nationalité des deux États ou si elle n'est ressortissante d'aucun d'eux, les autorités compétentes des deux États s'entendront.

Le domicile fiscal d'une personne morale ou d'un groupement de personnes qui n'a pas la personnalité morale se détermine d'après la législation fiscale de chacun des deux États. S'il existe un domicile ainsi déterminé dans chacun des deux États, c'est le lieu du siège de la direction effective qui est pris en considération.

§ 4. L'expression «autorité compétente» ou «autorités compétentes» signifie, dans les deux pays, la Direction générale des Impôts au Ministère des Finances.

ART. 3 — Les revenus des biens immobiliers, y compris les bénéfices des exploitations agricoles, ne sont imposables que dans l'État où ces biens sont situés.

Cette disposition s'applique aussi bien aux revenus provenant de baux à loyer, de baux à ferme ou de toute autre forme de jouissance d'immeubles, qu'à ceux résultant d'une administration ou d'une jouissance directe, ainsi qu'aux bénéfices provenant d'aliénations d'immeubles.

Elle s'applique également aux revenus provenant de l'exploitation proprement dite de forêts sur le domaine de l'exploitant ou sur celui de tiers.

ART. 4. — § 1. Les revenus des entreprises industrielles, minières, commerciales ou financières ne sont imposables que dans l'État sur le territoire duquel se trouve un établissement stable.

§ 2. Lorsqu'une entreprise possède des établissements stables dans les deux États contractants, chacun d'eux ne peut imposer que le revenu provenant de l'activité des établissements stables situés sur son territoire.

§ 3. Ce revenu imposable ne peut excéder le montant des bénéfices industriels, miniers, commerciaux ou financiers réalisés par l'établissement stable, y compris, s'il y a lieu, les bénéfices ou avantages retirés indirectement de cet établissement ou qui auraient été attribués ou accordés à des tiers par voie de majoration ou de diminution des prix d'achat ou de vente, soit par tout autre moyen. Une quotepart des frais généraux du siège de l'entreprise est imputée aux résultats des différents établissements stables.

§ 4. Les autorités compétentes des deux États contractants s'entendent, le cas échéant, pour arrêter les règles de ventilation, à défaut de comptabilité régulière faisant ressortir exactement et distinctement les bénéfices afférents aux établissements stables situés sur leur territoire respectif.

ART. 5 — § 1. Lorsqu'une entreprise de l'un des deux États, du fait de sa participation à la gestion ou au capital d'une entreprise de l'autre État, fait ou impose à cette dernière, dans leurs relations commerciales ou financières, des conditions différentes de celles qui seraient faites à une tierce entreprise, tous bénéfices qui auraient dû normalement apparaître dans les comptes de l'une des entreprises mais qui ont été de la sorte transférés à l'autre entreprise peuvent être incorporés aux bénéfices imposables de la première entreprise.

§ 2. Une entreprise est considérée comme participant à la gestion ou au capital d'une autre entreprise notamment lorsque les mêmes personnes participent directement ou indirectement à la gestion ou au capital de chacune de ces deux entreprises.

ART. 6. — Par dérogation à l'article 4 de la présente convention, les revenus provenant de l'exploitation des entreprises de navigation maritime ou aérienne ne seront imposés que dans l'État sur le territoire duquel se trouve le siège de la direction effective de l'entreprise, à condition que les navires battent pavillon ou que les aéronefs possèdent la nationalité dudit État.

ART. 7. — § 1. Une société ayant son domicile fiscal en Finlande n'est

soumise en France à la taxe proportionnelle sur le revenu des valeurs mobilières, dans les conditions prévues aux articles 109-2 et 1674 du Code général des Impôts, que si elle possède en France un établissement stable au sens de l'article 2. Toutefois, le revenu taxé en vertu de l'article 109-2 ne pourra excéder le montant des bénéfices ou profits réalisés par l'établissement stable en France déterminé conformément aux dispositions des articles 4 et 5 de la présente convention.

§ 2. Une société ayant son domicile fiscal en Finlande n'est pas soumise en France à la taxe proportionnelle sur le revenu des valeurs mobiliéres en raison de sa partcipation dans la gestion ou dans le capital d'une société ayant son domicile fiscal en France ou à cause de tout autre rapport avec cette société, mais les bénéfices distribués par cette dernière société et passibles de la taxe proportionnelle sur le revenu des valeurs mobilières seront, le cas échéant, augmentés pour l'assiette de l'impôt de tous les bénéfices ou avantages que la première aurait indirectement retirés de la dernière société dans les conditions prévues aux articles 4 et 5.

ART. 8.— § 1. Les revenus des valeurs mobilières et les revenus assimilés (produits d'actions, de parts de fondateur, de parts d'intérêt et de commandites) sont imposables dans l'État sur le territoire duquel le bénéficiaire a son domicile fiscal, à moins que ces valeurs mobilières ne se rattachent à l'activité d'un établissement stable que ce bénéficiaire posséderait dans l'autre État.

§ 2. Néanmoins, chaque État contractant conserve le droit de percevoir l'impôt à la source, si sa législation générale le prévoit. Toutefois, ce prélèvement ne pourra excéder 10 % du montant brut des revenus imposables.

§ 3. Lorsqu'en application des dispositions du paragraphe 2 du présent article l'un des deux États opère un tel prélèvement, l'autre État accorde au bénéficiaire des revenus ayant son domicile fiscal sur son territoire une déduction spéciale sur son impôt d'État qui ne peut être inférieure à 5 % du montant brut desdits revenus.

§ 4. Lorsqu'une société ayant son domicile fiscal dans l'un des deux États dispose directement ou indirectement de 50 % au moins du total des voix dans une société ayant son domicile fiscal dans l'autre État, les dividendes et autres produits que distribue la seconde société sont exonérés du prélèvement fiscal à la source visé au paragraphe 2 du présent article dans la mesure où ils sont attribués à la première société, à moins qu'ils ne se rattachent à l'exploitation d'un établissement stable que la société bénéficiaire des dividendes et autres produits posséderait dans l'autre État.

Toutefois, cette disposition ne s'applique que si la société bénéficiaire susmentionnée détient sa participation sous forme nominative et depuis au moins un an à l'époque de la distribution.

§ 5. Les autorités compétentes des deux États contractants détermineront d'un commun accord les modalités d'application du présent article, et notamment les justifications qui auront à être produites préalablement à l'encaissement des dividendes pour établir le domicile fiscal des bénéficiaires. A défaut de cette production. l'impôt perçu à la source ne pourra être restitué.

Les autorités compétentes des deux États auront à se concerter également au cas où des modifications viendraient à être apportées en ce domaine à la législation de l'un ou l'autre des deux États contractants, en vue de l'ajustement du régime d'imposition des dividendes défini ci-dessus en fonction de ces modifications. Cet ajustement résultera valablement d'un accord réalisé par les gouvernements français et finlandais.

ART. 9. — § 1. L'impôt sur le revenu des obligations, prêts, dépôts, comptes de dépôts et toutes autres créances ne sera perçu que dans l'État du domicile fiscal du créancier. L'État sur le territoire duquel le débiteur du revenu a son domicile fiscal renoncera, s'il y a lieu, à appliquer son impôt à la source, sous réserve qu'il soit justifié, dans les conditions prévues à l'article 8, que le

créancier possède son domicile fiscal dans l'autre État et se trouve sous le contrôle des autorités fiscales dudit État.

§ 2. Toutefois, si le créancier possède dans les deux États des établissements stables et si l'un de ces établissements consent un prêt ou effectue un dépôt, l'impôt sera perçu dans celui des deux États sur le territoire duquel est situé cet établissement.

ART. 10. — § 1. Les redevances (royalties) versées pour la jouissance de biens immobiliers ou l'exploitation de mines, carrières ou autres ressources naturelles sont seulement imposables dans celui des deux États contractants où sont situés ces biens, mines, carrières ou autres ressources naturelles.

§ 2. Les revenus qui, sous forme de redevances (royalties) proviennent à une personne ayant son domicile fiscal dans l'un des États contractants de la concession, dans l'autre État, du droit d'usage de biens mobiliers incorporels, tels que brevets d'invention, modèles, procédés de fabrication et formules secrets, marques de fabrique et autres droits analogues, de même que les revenus tirés de la location de films cinématographiques, ne sont imposables dans le dernier État que si le bénéficiaire de ces redevances et loyers y exerce une activité commerciale par le moyen d'un établissement stable.

§ 3. Les redevances (royalties) pour le droit d'usage du droit d'auteur ou du droit de reproduction d'une oeuvre littéraire ou artistique ne sont imposables que dans l'État où le bénéficiaire de ces redevances a son domicile fiscal.

§ 4. Les redevances (royalties) et revenus visés au paragraphe 2 du présent article pourront toutefois être imposés dans l'État de provenance, nonabstant le fait que leur bénéficiaire n'y possède pas d'établissement stable, s'il y a lieu de considérer que le montant de ces redevances (royalties) ou revenus excède une rétribution équitable et justifiée, évaluée selon les usages commerciaux, pour l'usage des droits auxquels ils se rapportent, mais pour la partie seulement qui sera ainsi jugée excessive.

§ 5. Les dispositions des paragraphes 2 et 3 cidessus s'appliquent aux produits provenant de la cession des biens qui s'y trouvent visés.

ART. 11. — Les tantièmes, jetons de présence et autres rémunérations des administrateurs de sociétés par actions sont imposables dans celui des deux États où se trouve le domicile fiscal de la société, sous réserve de l'application de l'article 14 ci-après en ce qui concerne les sommes touchées par les intéressés en leurs autres qualités effectives.

ART. 12 — Les rémunérations allouées par l'État, les départements, les communes ou autres personnes morales de droit public régulièrement constituées suivant la législation interne des États contractants en vertu d'une prestation de service ou de travail actuelle ou antérieure, sous forme de traitement, pensions, salaires et autres appointements sont imposables seulement dans l'État du débiteur.

ART. 13. — Les pensions privées et les rentes viagères provenant d'un des États contractants et payées à des personnes ayant leur domicile fiscal dans l'autre État sont exemptées d'impôt dans le premier État.

ART. 14. § — 1. Sous réserve des dispositions de l'article 12 ci-dessus, les traitements, salaires et autres rémunérations analogues ne sont imposables que dans l'État sur le territoire duquel s'exerce l'activité personelle source de ces revenus.

§ 2. Pour l'application du paragraphe précédent, n'est pas considéré comme l'exercice d'une activité personnelle dans l'un des deux États le fait par un salarié d'une entreprise située dans l'autre État d'accomplir, sur le territoire du premier État, une mission temporaire ne comportant qu'un séjour ou des séjours n'excédant pas une durée totale de cent quatre-vingt-trois jours au cours de l'année d'imposition, à la condition toutefois que sa rémunération continue d'être supportée et payée par ladite entreprise.

ART. 15. — § 1. Les revenus provenant de l'exercice d'une profession libé-

rale et, d'une manière générale, tous revenus du travail, autres que ceux qui sont visés aux articles 11, 12, 13 et 14 de la présente convention, sont imposables seulement dans l'État où s'exerce l'activité personnelle.

§ 2. Pour l'application du paragraphe I ci-dessus, l'activité personnelle n'est considérée comme s'exerçant dans l'un des deux États que si elle a un point d'attache fixe dans cet État.

§ 3. Sont considérées comme professions libérales au sens du présent article notamment l'activité scientifique, artistique, littéraire, enseignante ou pédagogique ainsi que celle des médecins, avocats, architectes ou ingénieurs.

ART. 16. — Les professeurs et autres membres du personnel enseignant de l'un des deux États contractants qui se rendent sur le territoire de l'autre État en vue d'y professer, pour une période de deux années au plus, dans une université, un lycée, un collège, une école ou tout autre établissement d'enseignement sont exemptés d'impôt dans ce dernier État pour la rémunération qu'ils y perçoivent du chef de leur enseignement pendant ladite période.

ART. 17. — Les étudiants et les apprentis de l'un des deux États contractants qui séjournent dans l'autre État exclusivement pour y faire leurs études ou y acquérir la formation professionnelle ne sont soumis à aucune imposition de la part de ce dernier État pour les subsides qu'ils reçoivent de provenance étrangère.

ART. 18. — Les revenus non mentionnés aux articles précédents ne sont imposables que dans l'État du domicile fiscal du bénéficiaire.

ART. 19. — Sous réserve de l'application des dispositions des articles 8 et 9 ci-dessus, les revenus qui, en vertu de la présente convention, sont imposables dans l'un des deux États ne peuvent être imposés dans l'autre État, même par voie de retenue à la source.

Chacun des deux États conserve le droit de calculer au taux correspondant à l'ensemble du revenu ou à l'ensemble de la fortune du contribuable les impôts directs afférents aux éléments du revenu ou de la fortune dont l'imposition lui est réservée.

ART. 20. — § 1. Les impôts permanents sur la fortune visés à l'article 1er ci-dessus ne sont prélevés que par l'État auquel les dispositions de la présente convention confèrent le droit d'imposer les revenus provenant de ladite fortune, cet État étant, en ce qui concerne les valeurs mobilières, celui qui est habilité à en taxer les revenus en vertu de l'article 8, § 1.

§ 2. Toute fortune qui, par sa nature, ne produit généralement pas de revenus n'est imposable que dans l'État du domicile fiscal du propriétaire. Toutefois, la valeur des meubles meublants est imposable dans l'État de la résidence à laquelle les meubles sont affectés.

ART. 21. — § 1. Les ressortissants et les sociétés ou autres groupements de l'un des deux États contractants ne seront pas soumis dans l'autre État à des impôts autres ou plus élevés que ceux qui frappent les ressortissants et les sociétés ou autres groupements de ce dernier État.

§ 2. En particulier, les ressortissants de l'un des deux États contractants qui sont imposables sur le territoire de l'autre État bénéficient, dans les mêmes conditions que les nationaux de ce dernier État, des exemptions, abattements à la base, déductions et réductions d'impôts ou taxes quelconques accordés pour charges de famille.

ART. 22. — Les deux États contractants échangeront les renseignements d'ordre fiscal qu'ils ont à leur disposition et qui seraient utiles à l'autre État pour assurer l'établissement et le recouvrement réguliers des impôts visés par la présente convention ainsi que l'application, en ce qui concerne ces impôts, des dispositions légales relatives à la répression des fraudes fiscales.

Les renseignements ainsi échangés conserveront un caractère secret et ne seront et ne seront pas communiqués à des personnes autres que celles qui sont chargées de l'assiette et du recouvrement des impôts visés par la présente convention.

Les dispositons du présent article ne pourront en aucun cas être considérées comme imposant à l'un des deux États contractants l'obligation de communiquer à l'autre État, soit des renseignements autres que deux de sa propre législation fiscale lui permet d'obtenir, soit des ıesnseignements dont la production impliquerait la violation d'un secret industriel, commercial ou professionnel.

Ces dispositons ne pourront pas, non plus, être considérées comme imposant à l'un des deux États contractants l'obligation d'accomplir des actes administratifs qui ne seraient pas conformes à sa réglementation ou à ses pratiques.

L'assistance pourra également être refusée lorsque l'État requis estimera qu'elle serait de nature à mettre en danger ses droits de souveraineté ou sa sécurité ou qu'elle porterait atteinte à ses intérêts généraux.

L'échange des renseignements aura lieu d'office ou sur demande visant des cas concrets. Les autorités compétentes des deux États contractants s'entendront pour déterminer la liste des information qui seront fournies d'office.

Si l'État qui reçoit les renseignements remarque qu'ils ne sont pas conformes aux faits, l'autorité compétente de cet État, pour autant qu'elle estime qu'une telle mesure est possible et présente quelque intérêt pour l'autre État, renverra le plus tôt possible les documents reçus à l'autorité compétente de l'autre État en lui indiquant les motifs du renvoi ou en lui faisant part des faits tels qu'elle le aura constatés.

ART. 23. — § 1. Les deux États contractants conviennent de se prêter mutuellement assistance et appui en vue de recouvrer, suivant les règles propres à leur législation, les impôts, taxes, majorations de droits, droits en sus, indemnités de retard, intérêts et frais, lorsque ces sommes sont définitivement dues en application de lois de l'État demandeur.

§ 2. La demande formulée à cette fin doit être accompagnée des documents exigés par les lois de l'État requérant pour établir que les sommes à recouvrer sont définitivement dues.

§ 3. Au vu de ces documents, les significations et mesures de recouvrement et de perception ont lieu dans l'État requis conformément aux lois applicables pour le recouvrement et la perception de ses propres impôts. Les titres de perception, en particulier, sont rendus exécutoires dans la forme prévue par la législation de cet État.

§ 4. Les créances fiscales à recouvrer ne seront pas considérées comme des créances privilégiées dans l'État requis.

§ 5. En ce qui concerne les créances fiscales qui seront encore susceptibles de recours, l'État créancier, pour la sauvegarde de ses droits, peut demander à l'autre État de prendre les mesures conservatoires que la législation de celui-ci autorise.

ART. 24. — § 1. Tout contribuable qui prouve que les mesures prises par les autorités fiscales des deux États contractants ont entraîné pour lui une double imposition en ce qui concerne les impôts visés par la présente convention peut adresser une demande soit aux autorités compétentes de l'État sur le territoire duquel il a son domicile fiscal, soit à celles de l'autre État. Si le bien-fondé de cette demande est reconnu, l'autorité compétente de cet État s'entend avec l'autorité compétente de l'autre État pour éviter de façon équitable la double imposition.

§ 2. Les autorités compétentes des deux États contractants peuvent également s'entendre pour supprimer la double imposition dans les cas non réglés par la présente convention, ainsi que dans les cas où l'interprétation ou l'application de la présente convention donnerait lieu à des difficultés ou à des doutes.

ART. 25. — § 1. Les dispositions de la présente convention pourront être étendues soit en totalité, soit en partie, avec les ajustements qui seraient éventuellement jugés nécessaires, à tout territoire dont la France assume les

relations internationales et qui perçoit des impôts de même nature que ceux faisant l'objet de cette convention.

§ 2. Les extensions prévues au paragraphe 1 du présent article seront réalisées par un échange entre les États contractants de notes diplomatiques qui désigneront le ou les territoires auxquels s'appliqueront les dispositions étendues et préciseront les conditions de cette extension.

Les dispositions étendues par l'échange de notes susvisé, en totalité ou en partie ou avec les ajustements éventuellement nécessaires, s'appliqueront au ou aux territoires désignés à compter inclusivement de la ou des dates qui seront spécifiées dans les notes.

§ 3. A tout moment après l'expiration d'une période d'une année à compter de la date effective d'une extension accordée en vertu des paragraphes 1 et 2 du présent article, l'un ou l'autre des États contractants pourra, par avis écrit de cessation donné à l'autre État contractant par la voie diplomatique, mettre fin à l'application des dispositions concernant l'un quelconque des territoires auquel elles auraient été étendues; dans ce cas, les dispositions cesseront d'être applicables à ce territoire à ce territorie à compter inclusivement du 1er janvier suivant la date de l'avis, sans toutefois qu'en soit affectée l'application desdites dispositions à la France ou à tout autre territoire auquel elles auraient été étendues et qui ne serait pas mentionné dans l'avis de cessation.

§ 4. Lorsque les dispositions de la convention cesseront de s'appliquer entre la France et la Finlande, ces dispositions cesseront également de s'appliquer à tout territoire auquel elles auront été étendues en vertu du présent article, à moins qu'il n'en ait été décidé autrement de façon express par les États contractants.

§ 5. Pour l'application de la présente convention dans tout territoire auquel elle aura été étendue, il y aura lieu, chaque fois- que la convention se réfère à la France, de considérer qu'elle se réfère également audit territoire.

ART. 26. — § 1. La présente convention est redigée en langues française et finnoise, les deux textes faisant également foi. Elle sera ratifiée et les instruments de ratification seront échangés dans le plus bref délai.

§ 2. La convention entrera en vigueur dès l'échange des instruments de ratification, étant entendu qu'elle produira ses effets pour la première fois:

a. En ce qui concerne les impôts perçus par voie de retenue à la source sur les revenus des capitaux mobiliers, pour l'imposition des revenus dont la mise en payement sera intervenue pendant l'année de l'entrée en vigueur;

b. En ce qui concerne les autres impôts sur les revenus et l'impôt sur la fortune, pour l'imposition des revenus afférents à l'année de l'entrée en vigueur ou aux exercices clos au cours de cette année et à la fortune existant au 31 décembre de l'année de l'entrée en vigueur ou au dernier jour des exercices clos au cours de cette année.

Les renseignements visés à l'article 22, pour autant qu'ils sont échangés d'office, seront fournis dans la mesure où ils deviendront disponibles pendant la durée d'application de la convention.

ART. 27. — La présente convention restera en vigueur pendant une durée indéfinie.

Toutefois, à partir du Ier janvier 1961, chacun des deux États contractants pourra notifier à l'autre État, dans le courant du premier semestre de chaque année, par écrit et par la voie diplomatique, son intention de mettre fin à la présente convention. En ce cas, la convention cessera de produire effet à partir du 1er janvier de l'année suivant la date de la notification, étant entendu que cet effet se trouvera limité:

a. En ce qui concerne les impôts perçus par voie de retenue à la source sur les revenus de capitaux mobiliers, à l'imposition des revenus dont la mise en payement sera intervenue pendant l'année au cours de laquelle la dénonciation aura été notifiée;

b. En ce qui concerne les autres impôts sur les revenus, à l'imposition des revenus afférents à l'année au cours de laquelle cette notification aura eu lieu ou aux exercices clos au cours de ladite année;

c. En ce qui concerne l'impôt sur la fortune, à l'imposition de la fortune existant au 31 décembre de l'année au cours de laquelle la notification aura eu lieu ou au dernier jour des exercices clos au cours de ladite année.

En foi de quoi les plénipotentiaires des deux États ont signé la présente convention et y ont apposé leur sceau.

Fait à Paris, le 25 août 1958.

Signé: L. Joxe. Signé: R. R. Seppala.

CONVENTION

ENTRE LA FRANCE ET LA FINLANDE TENDANT À ÉVITER LES DOUBLES IMPOSITIONS ET A PRÉVENIR LES ÉVASIONS FISCALES EN MATIÈRE DE DROITS DE MUTATION PAR DÉCÈS.

Le Président de la République française et le Président de la République finlandaise, animés du désir d'éviter les doubles impositions et les évasions fiscales en ce qui concerne les droits de mutation par décès, ont décidé de conclure une convention et ont nommé à cet effet pour leurs plénipotentiaires, savoir:

Le Président de la République française:

Son Excellence M. Louis Joxe, ambassadeur de France, secrétaire général du ministère des Affaires étrangères;

Le Président de la République finlandaise:

Son Excellence M. Richard-Rafael Seppälä, ambassadeur de Finlande à Paris,

lesquels, après avoir échangé leurs pleins pouvoirs reconnus en bonne et due forme, sont convenus des dispositions suivantes:

ARTICLE PREMIER. — 1. La présente convention a pour objet d'éviter les doubles impositions qui pourraient résulter, au décès d'une personne ayant eu son dernier domicile dans l'un des deux États, de la perception simultanée des impôts finlandais et français sur les successions.

2. Les impôts qui font l'objet de la présente convention sont:

a. En ce qui concerne la Finlande:

1° L'impôt sur les successions perçu par l'État;

2° L'impôt communal sur les successions;

3° Le droit des pauvres;

b. En ce qui concerne la France:

L'impôt sur les successions.

3. La présente convention s'appliquera également à tous autres impôts, taxe ou surtaxe analogue qui pourront être établis dans l'un ou l'autre des deux États après la signature de la présente convention.

4. La présente convention n'est pas applicables aux droits perçus sur les donations entre vifs, sous réserve des dispositions de l'article 12 ci-après.

ART. 2. — Pour l'application de la présente convention:

a. Le terme «France» quand il est employé dans un sens géographique, ne comprend que la France métropolitaine et les départements d'outre-mer (Guadeloupe, Guyane, Martinique et Réunion), à l'exclusion de l'Algérie et des autres territoires dépendant de l'Union française;

b. Le terme «Finlande», employé dans le même sens, désigne la République de Finlande;

c. Le terme «domicile» désigne le lieu de la résidence normale entendue dans le sens de foyer permanent d'habitation, tel qu'il est défini au paragraphe 3 de l'article 2 de la convention conclue entre les deux États et tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts sur les revenus et sur la fortune;

d. Le terme «établissements stables» désigne les sièges de direction effective, succursales, fabriques et autres installations permanentes, tel qu'il est défini au paragraphe 2 de l'article 2 de la même convention.

ART. 3. — Les biens immobiliers (y compris les accessoires) ne sont soumis à l'impôt sur les successions que dans l'État où ils sont situés; le cheptel mort ou vif servant à une exploitation agricole ou forestière n'est imposable que dans l'État où l'exploitation est située.

Sont considérés comme biens immobiliers les droits auxquels s'appliquent les dispositions du droit privé concernant la propriété foncière, ainsi que les droits d'usufruit sur les biens immobiliers, à l'exception des créances de toute nature garanties par gage immobilier.

La question de savoir si un bien ou un droit a le caractère immobilier ou peut être considéré comme l'accessoire d'un immeuble sera résolue d'après la législation de l'État dans lequel est situé le bien considéré ou le bien sur lequel porte le droit envisagé.

ART. 4. — 1. Les biens meubles corporels ou incorporels laissés par un défunt ayant eu son dernier domicile dans l'un des deux États et investis dans une entrepiise commerciale, industrielle ou artisanale de tout genre seront soumis à l'impôt sur les successions suivant la règle ci-après:

a. Si l'entreprise ne possède un établissement stable que dans l'un des deux États, les biens ne seront soumis à l'impôt que dans cet États; il en est ainsi même lorsque l'entreprise étend son activité sur le territoire de l'autre État sans y avoir un établissement stable;

b. Si l'entreprise a un établissement stable dans chacun des deux États, les biens seront soumis à l'impôt dans chaque États, les biens seront soumis à l'impôt dans chaque État dans la mesure où ils sont affectés à un établsse-ment stable situé sur le territoire de cet État.

2. Les dispositions du paragraphe 1 ne sont pas applicables aux investissements effectués par le défunt dans les sociétés à base de capitaux (sociétés anonymes, sociétés en commandite par actions, sociétés à responsabilité limitée, sociétés coopératives, sociétés civiles soumises au régime fiscal des sociétés de capitaux) ou sous forme de commandite dans les sociétés en commandite simple.

ART. 5 . — Les biens meubles corporels ou incorporels rattachés à des installations permanentes et affectés à l'exercice d'une profession libérale dans l'un des deux États ne sont soumis à l'impôt sur les successions que dans l'État où se trouvent ces installations.

ART. 6. — Les biens meubles corporels, y compris les meubles meublants, le linge et les objets ménagers ainsi que les objets et collections d'art autres que les meubles visés aux articles 4 et 5, sont soumis à l'impôt sur les successions au lieu où ils se trouvent effectivement à la date du décès.

Toutefois, les bateaux et les aéronefs sont imposables dans l'État où ils ont été immatriculés.

ART. 7. — Les biens de la succession auxquels les articles 3 à 6 ne sont pas applicables ne sont soumis aux impôts sur les successions que dans l'État où le défunt avait son dernier domicile.

ART. 8. — 1. Les dettes afférentes à une entreprise de la nature visée à l'article 4 seront imputables sur les biens affectés à cette entreprise. Si l'entreprise possède un établissement stable dans chacun des deux États, les dettes seront imputables sur les biens affectés à l'établissement dont elles dépendent.

2. Les dettes garanties soit par des immeubles ou des droits immobiliers, soit par des bateaux ou aéronefs visés à l'article 6, soit par des biens affectés à l'exercice d'une profession libérale dans les conditions prévues à l'article 5, soit par des biens affectés à une entieprise de la nature visée à l'article 4, seront imputables sur ces biens. Si la même dette est garantie à la fois par des biens situés dans les deux États, l'imputation se fera sur les biens situés dans chacun des deux États proportionellement à la valeur taxable de ces biens.

Cette disposition n'est applicable aux dettes visées au paragraphe 1er que dans le mesure où ces dettes ne seront pas couvertes par l'imputation prévue à ce paragraphe.

3. Les dettes non visées aux paragraphes 1 et 2 seront imputées sur les biens auxquels sont applicables les dispositions de l'article 7.

4. Si l'imputation prévue aux trois paragraphes qui précèdent laisse subsister un solde non couvert, ce solde sera déduit des autres biens soumis à l'impôt des successions dans le même État. S'il ne reste pas dans cet État d'autres biens soumis à l'impôt ou si la déduction laisse encore un solde non couvert, ce solde sera imputé sur les biens soumis à l'impôt dans l'autre État.

ART. 9. — Nonobstant les dispositions de la présente convention, chaque État conserve le droit de calculer l'impôt sur les biens héréditaires qui sont réservés à son imposition exclusive, d'après le taux moyen qui serait applicable s'il était tenu compte de l'ensemble des biens qui seraient imposables d'après sa législation interne.

ART. 10. — Les mesures d'assistance édictées par les articles 22 et 23 de la convention conclue le même jour entre les deux États et tendant à éviter les doublés impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts sur les revenus et sur la fortune seront applicables en matière d'impôts sur les successions.

Seront également applicables, par analogie, pour les fins du présent accord, les articles 21, 24, 25 de ladite convention.

ART. 11. — La présente convention ne porte aucune atteinte aux exemptions fiscales accordées ou qui pourront être accordées à l'avenir, en vertu des règles générales du droit des gens aux agents diplomatiques et consulaires. Dans la mesure où, en raison desdites exemptions fiscales les droits de succession ne seront pas perçus dans l'État où les agents susvisés exercent leurs fonctions il appartiendra, le cas échéant, à l'État qui les a nommés de percevoir ces droits.

ART. 12. — Les collectivités et les établissements publics, les établissements d'utilité publique ainsi que les sociétés, associations, institutions et fondations ayant leur siège sur le territoire de l'un des deux États bénéficieront sur le territoire de l'autre État, dans les conditions prévues par la législation de celui-ci, des exonérations, abattements, réductions et autres avantages accordés en matière de droits de donation et de droits de succession aux collectivités de même catégorie ou d'une catégorie analogue ayant leur siège sur le territoire de ce dernier État. Toutefois l'application de cette disposition est subordonnée à la condition que les collectivités et organismes susvisés seraient en situation de bénéficier d'un traitement similaire selon la législation du pays de leur siège.

ART. 13. — La présente convention entrera en vigueur dès l'échange des instruments de ratification et ses dispositions s'appliqueront pour la première fois aux successions de personnes dont le décès interviendra postérieurement à cet échange.

2. La présente convention restera en vigueur aussi longtemps qu'elle n'aura pas été dénoncée par l'un des deux États. Chacun d'eux pourra la dénoncer pour la fin d'une année civile, sous réserve d'un préavis de six mois. Dans ce cas, la présente convention s'appliquera pour la dernière fois aux successions de personnes décédées avant l'expiration de l'année civile pour la fin de laquelle la dénonciation aura été notifiée.

ART. 14. — Le présente convention est rédigée en langues française et finnoise; les deux textes faisant également foi. Elle sera ratifié et les instruments de ratification seront échangés à Helsinki aussitôt que possible.

En foi de quoi les plénipotentiaires des deux États ont signé la présente convention et y ont apposé leur sceau.

Fait à Paris le 25 août 1958.

Signé: L. JOXE. Signé: R. R. SEPPALA.

ANNEXE N° 3

ARRANGEMENT

relatif à l'application des articles 22 et 23 de la convention conclue le 25 août 1958 entre la France et la Finlande et tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts sur les revenus et sur la fortune, et de l'article 10 de la convention du même jour entre la France et la Finlande tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir les évasions fiscales en matière de droits de mutation par décès.

Les Directions générales des Impôts aux Ministères des Finances français et finlandais,

Vu l'article 2 § 4, de la convention conclue le 25 août 1958 entre la France et la Finlande et tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts sur les revenus et sur la fortune,

sont convenues que les documents et renseignements énumérés ci-après seront échangés d'office, dans le cadre de l'assistance administrative réciproque stipulée à l'article 22 de ladite convention susvisée et à l'article 10 de la convention du même jour tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir les évasions fiscales en matière de droits de mutation par décès.

ARTICLE PREMIER

Le Ministère des Finances français (Direction générale des Impôts) transmettra au Ministère des Finances finlandais (Direction générale des Impôts), dans les six premiers mois de chaque année:

a. La copie des enregistrements de procès-verbaux d'ouverture des coffres-forts ou compartiments de coffres-forts loués en totalité ou en partie, par des personnes décédées ou leur conjoint, quand ces personnes avaient leur domicile en Finlande;

b. La copie des enregistrements de procès-verbaux d'inventaire du contenu des plis cachetés et cassettes fermées déposées par lesdites personnes chez les banquiers, changeurs, escompteurs ou autres personnes recevant habituellement des dépôts de cette nature;

c. La copie des listes remises par les administrations publiques, les sociétés ou compagnies, agents de change, changeurs, banquiers, escompteurs, officiers publics ou ministériels ou agents d'affaires, dépositaires, détenteurs ou débiteurs de titres, sommes ou valeurs dépendant de la succession d'une personne domiciliée en Finlande;

d. L'avis de l'ouverture de tout compte indivis ou collectif avec solidarité chez l'une des personnes désignées à l'alinéa précédent et concernant un ou plusieurs ressortissants finlandais;

e. Les renseignements concernant les traitements, salaires, pensions et rentes viagères servis à des personnes domiciliées en Finlande;

f. Les renseignements que les autorités françaises compétentes pourront éventuellement recueillir sur les avoirs mobiliers ou immobiliers possédés en France par des personnes physiques ou morales domiciliées en Finlande, ainsi que sur les avoirs mobiliers situés en France et dépendant de successions ouvertes en Finlande;

g. Les renseignements que l'Administration des Finances recueille sur les payements des coupons de valeurs mobilières effectués au profit des coupons de valeurs mobilières effectués au profit de personnes résidant en Finlande sur les dettes contractées envers des personnes physiques ou morales domiciliées en Finlande ainsi que sur tous autres revenus (revenus mobiliers, immobiliers, droits pour l'usage de brevets, modèles, marques de fabrique, procédés secrets ou formules de fabrication, tantièmes, bénéfices industriels,

commerciaux, agricoles, etc.) fixes ou variables ayant leur source en France et encaissés par des personnes domiciliées en Finlande;

h. La liste, avec l'indication de leur domicile, des ressortissants finlandais domiciliés en Finlande qui sont taxés à la contribution foncière et à la surtaxe progressive.

ARTICLE 2

Le Ministère des Finances finlandais (Direction générale des Impôts) transmettra au Ministère des Finances français (Direction générale des Impôts) dans les six premiers mois de chaque année:

a. Les copies, en langues finnoise ou suédoise, des inventaires de succession remis aux commissions de taxation avec l'énoncé des évaluations retenues par lesdites commissions, dans la mesure où ces documents présentent un intérêt pour l'assiette de l'impôt de succession en France ou pour la détermination du taux moyen visé à l'article 9 de la convention relative à la double imposition en matière de succession conclue entre les deux pays;

b. Les renseignements extraits des déclarations de revenus ou les copies de celles-ci concernant les personnes soumises à l'impôt en Finlande et qui ont des revenus de source française ou possèdent des biens en France;

c. Les renseignements concernant les personnes domiciliées en France qui ont été afffranchies de la retenue de l'impôt sur le salaire du fait que les revenus perçus au cours de l'année civile en question n'ont pas atteint le minimum imposable;

d. Les renseignements concernant les salaires perçus en Finlande par des ressortissants français ayant leur domicile en France;

e. Les renseignements qu'il lui sera possible d'obtenir sur les payements des coupons de valeurs mobilières effectués au profit de personnes résidant en France, sur les dettes contractées envers des personnes physiques ou morales domiciliées en France, ainsi que sur tous autres revenus (revenus mobiliers, immobiliers, droits pour l'usage de brevets, modèles, marques de fabrique, procédés secrets ou formules de fabrication, tantièmes, bénéfices industriels, commerciaux, agricoles, etc) fixes ou variables ayant leur source en Finlande et encaissés par des personnes domiciliées en France.

ARTICLE 3

Le premier envoi aura lieu, de part et d'autre, dans les six premiers mois de l'année suivant celle au cours de laquelle la convention susvisée sera entrée en vigueur. Cet envoi comprendra tous les renseignements et documents parvenus à la connaissance ou à la disposition des administrations fiscales depuis le jour de cette entrée en vigueur.

Chacun des envois suivants comprendra les renseignements et documents parvenus à la connaissance ou à la disposition des administrations fiscales au cours de l'année civile précédente.

ARTICLE 4

Il est convenu que l'assistance pour le recouvrement des créances fiscales ne sera requise que si les sommes réclamées excèdent, pour un contribuable donné, cinq mille marks finlandais ou sept mille francs français.

ARTICLE 5

Toutes modifications et additions qu'il apparaîtrait souhaitable d'apporter aux dispositions qui précèdent seront décidées d'un commun accord entre les autorités compétentes et constatées sous la forme d'avenants au présent arrangement.

Fait à Paris, le 3 janvier 1959, et à Helsinki, le 31 décembre 1959.

Robert BLOT,
Directeur général des Impôts.

Erkki RANKAMA,
Directeur général des Impôts.

Hannu MULTIA,
Secrétaire de bureau.

For the tax man

Prentice - Hall's
complete
Federal Taxes

9 Volumes
(1962 edition)

SUBJECT-ARRANGED TO SPEED YOUR TAX RESEARCH
AUTHORITATIVE

You can rely on *Complete Federal Taxes*. For over forty years Prentice-Hall has served the business and the professional world with the latest information in the field of federal taxation.

Prompt, accurate reporting of all new federal tax laws, regulations, rulings and decisions is assured when you subscribe to Prentice-Hall's *Complete Federal Taxes*.

Every current federal tax decision and internal revenue ruling is reported in full text. Helpful examples show how the law and regulations affect various situations and various classes of taxpayers.

Summary table of contents

Introductory provisions "Pay as you go" - Individual and Corporation Income Tax Rates - Capital Gains and Losses - Time and Method for Reporting Income and Deductions - Income - Dividends - Inventories - Gain or Loss - Deductions - Income of Estates - Trusts - Returns and Payment of Income Tax - Internal Revenue Service - Estate and Gift Taxes (optional unit) - General Principles - Analytical Tables - Index - Current Matter - Report Bulletins.

PUBLISHED BY PRENTICE-HALL INC., ENGLEWOOD CLIFFS,
NEW JERSEY

Die internationale Zeitschrift der europäischen Freihandelsvereinigung

EFTA

Ihr Gewinn oder Verlust

wird davon abhängen, ob Sie die mit der europäischen Integration zusammenhängenden Probleme in ihrer ganzen Tragweite kennen. Nur

die genaue Kenntnis dieser Fragen,
die Analyse der grundlegenden Tendenzen,
die richtige Beurteilung der zukünftigen Entwicklung,
die rechtzeitige Anbahnung neuer Geschäftsverbindungen im EFTA-Raum und
die vorteilhafteste Anwendung der neuen Vorschriften

werden es Ihnen ermöglichen, im verstärkten Konkurrenzkampf zu bestehen und die Chancen zu nützen, die ein Markt von 90 Millionen Menschen bietet.

Um Ihnen all diese Informationen und Kenntnisse zu vermitteln, wurde die Zeitschrift „EFTA" gegründet, die in ständigem Kontakt mit den Regierungen der Mitgliedsländer der EFTA von berufenen Fachleuten in Berlin, Gent, Göteborg, Helsinki, Kopenhagen, Lissabon, London, Oslo, Stockholm, Wien und Zürich redigiert wird.

Die neue Zeitschrift hat nicht die Aufgabe für die EFTA, die EWG oder irgendeine andere Organisation zu werben, sondern sie will über die existierenden Tatsachen informieren und diesen Rechnung tragen.

Redigiert vom Redaktionsausschuss unter der Direktion von Konsul A. G. Englander

Herausgeber, Eigentümer und Verleger: Wilhelm Frick-Verlag, Wien I - Graben 27/IV

FÜR FOLGENDE LÄNDER BESTEHEN BEREITS DIREKTE AUSLIEFERUNGEN:

	Jahresabonnement
Dänemark: Victor Schröder, Bladimport, Kopenhagen, Hovedvagteg 8	dkr. 89,—
Deutschland: F. A. Brockhaus, Stuttgart, Räpplenstrasse 20	DM 55,—
England: The Continental Publishers and Distributors Limited, 34 Maiden Lane, London W.C.2	£ 4/12/—
Norwegen: Tanum, Oslo, Karl Johannesgt. 41	nkr. 86,—
Schweden: Wennergren-Williams A. B., Stockholm 30, S-fack	skr. 67,—
Schweiz: Robert Fasler, Zürich 8, Feldeggstrasse 12	sFr. 55,—

I

TAXATION OF FOREIGN INCOME IN ITALY

by

Dr. GIANCARLO CROXATTO

Genoa

A scheme of direct taxation in Italy.

In order to make the following exposition more understandable it is necessary to give a brief scheme of the system of direct taxation in Italy as regards corporations engaged in trade or business.

Their income is first subject to the tax on movable wealth (imposta sui redditi di ricchezza mobile), which is further divided into classes with different tax rates. Class A includes income which is derived from capital, i.e. interest and the like, but excluding dividends. Class B includes income from a combination of capital and labour, usually relating to commercial and industrial profits.

A second tax (imposta sulle società) is applicable to corporations and other legal entities which are subject by law to taxation on the basis of their balance sheet. It is a combined capital and excess profit tax.

The tax is applied with a rate of 0.75% on capital and reserves and with a rate of 15% on those profits which exceed 6% of capital and reserves. In computing the profits, the previously described tax on movable wealth is deductible.

When in the following exposition there will be written that the corporation tax is applicable on a determined income, it will be implied that the tax is applicable only on income exceeding 6% of capital and reserves.

Interest and investment income received by an Italian domestic company from foreign investments.

Interest received in Italy from investment of capital abroad is not taxable for the purposes of the tax on movable wealth cat. A, because this tax is applied only on income owed by persons domicil-

ed or resident in Italy and on income from capital guaranteed by mortgage on property located in the State, although owed by persons not domiciled or resident in the State (art. 82 Unified Text of Laws for Direct Taxation, January 29, 1958, n. 645).

The corporation tax is however applicable on foreign interest income in accordance with art. 148 (a) of the mentioned Unified Text, which provides that the total income for the purpose of the corporation tax is formed, among other elements, by all interest income received.

The ruling n. 351690 of the Italian Finance Minister dated June 1, 1955, expressly states that "the corporation tax is applied on interest derived from capital loaned to any juridical or physical person residing abroad".

Dividends received from a non-controlled foreign subsidiary.

Art. 83 a) of the Unified Text provides that any sum received as distribution or division of profits of companies or association of any kind is not subject to the tax on movable wealth.

Dividens are, however, subject to the corporation tax, in compliance with the provision of art. 148 d) of the Unified Text. The above mentioned ruling has also stated that the corporation tax is to be applied "on dividends and other income from participation in companies deriving from investment of capital abroad".

Dividends received from a controlled foreign subsidiary.

The Italian tax legislation has no special provision as regards dividends from a controlled foreign subsidiary, which are taxed as the other dividends. It is however to be pointed out that art. 154 of the Unified Text provides a reduction of the corporation tax by twenty five per cent in regard to corporations, which fulfill the following requirements:

1. Their only purpose is the assumption of participation in other companies, the financial and technical co-ordination and the financing of the companies in which they participate.

2. They do not in fact engage in other activities than those indicated in the preceding number 1).

3. They own a participation in a corporation or in a limited company for an amount which, according to the balance sheet, is

not less than 60% of the total value of the items entered on the said balance sheet.

Royalties received from foreign third parties.

As regards taxation in Italy of royalties received by an Italian company in compensation for licensing of patents abroad there are to be distinguisted two hypothesis:

1. The Italian enterprise has a permanent establishment in the country abroad, where the patent's rights are exploited. For this purpose is deemed to be a permanent establishment, an organization with independent administration and a separate accounting system.

2. The Italian enterprise does not carry on in the country abroad activities other than the licensing of patents, or carries on other business activity without having a permanent establishment in the country abroad.

In the first case the mentioned royalties are not subject to the tax on movable wealth cat. B, provided that they are received by the permanent establishment abroad.

The tax on movable wealth would be on the contrary applicable in the second hypothesis.

In both cases royalties would be subject to the corporation tax according to the interpretation given by the Finance Minister of art. 148 of the Unified Text *(see* the above mentioned ruling n. 351690*)*.

Royalties received from foreign subsidiaries.

In the Italian tax system there are no special provisions regarding payment of royalties from a foreign subsidiary to its Italian parent company. They would be taxed as the royalties received by a foreign independent corporation and would be subject in Italy to the tax on movable wealth and the corporation tax.

Engineering or service fee income received from a foreign third party or from a foreign subsidiary.

We consider here the case of an Italian company which sends abroad an engineer or another consultant to give advice to a foreign third party or to a subsidiary.

It is to be remembered that in accordance to art. 82 of the

Unified Text an Italian company is subject in Italy to the tax on movable wealth cat. B on income derived from activities carried abroad, when in the foreign country there is no permanent establishment with separate administration and separate accounting system.

In the case considered here the Italian company carries on its activity not through a permanent establishment but through an employee.

The tax on movable wealth and the corporation tax would be therefore applicable to the mentioned service income. The fact that the said income is received from a foreign subsidiary would not be considered important for the purpose of the Italian tax legislation.

Income of a foreign subsidiary of an Italian corporation arising from sources outside of Italy.

Such income is not subject to any Italian taxation before it is distributed to the Italian parent company.

That principle is derived by the interpretation of art. 82 of the Unified Text, according to which foreign corporations are subject to the tax on movable wealth in Italy only on income derived from business operations carried on within the territory of the state through a branch or another permanent establishment. As regards the corporation tax, art. 145 of the Unified Text states that foreign corporations and associations are subject to the tax only on the income derived through a permanent establishment in Italy.

The foreign subsidiary would not be taxable in Italy for income arising abroad also in the case it is a trading company, which buys from the parent and resells in export or it is a commission agent promoting the sale of the Italian parent company's products in export for which it receives a commission from the parent company or it is a wholly integrated manufacturing company, which provides and sells products of its own manufacture outside of Italy.

Foreign subsidiary established in a tax-haven country.

1. It is considered here the case in which an Italian corporation establishes a subsidiary in a tax-haven country. The subsidiary promotes the sales of the parent company's products in other

foreign countries and receives from the Italian parent a commission expressed as a percentage of the sales value.

We have to examine if this commission is a deductible business expense for the determination of taxable income of the Italian parent company. For this purpose it is first to be pointed out in which cases income derived from sales abroad is taxable in Italy. It is to be distinguished the case in which the sales activity abroad is carried on through a permanent establishment. In fact, Art. 82 of the Unified Text provides that business income is not subject to the tax on movable wealth Cat. B when it is derived from activities carried on abroad through a permanent establishment. In this case the tax would not be applicable and there is no problem of deduction of expenses. The corporation tax would be, however, applicable and for the determination of the taxable income the deduction of the commission paid for promoting sales abroad would be granted because it is a necessary expense incurred in carrying on the business.

In the case the income from the export sales abroad is not derived through a permanent establishment the tax on movable wealth would be applicable and the paid commission would be deducted from the taxable income for the purpose of that tax. Net income would be then subject to the corporation tax.

2. In the hereafter examined case the subsidiary established in a tax-haven country supervises the foreign operations of other manufacturing subsidiaries of the Italian parent company. For this service it receives fees from the Italian parent company based on a percentage of the net worth of the individual subsidiaries serviced.

These fees are not deductible from the taxable income of the parent company in Italy. It is in fact to be considered that the services of the subsidiary are rendered in favour of the activities of the other foreign subsidiaries and are not connected with the activity of the parent company.

Art. 97 of the Unified Text provides, at this regard, that net income for the purpose of the tax on movable wealth consists of the difference between gross income and the amount of costs and expenses necessary for the production of income.

The above mentioned fees may not be considered necessary expenses of the parent company incurred in carrying on its business.

3. In the following case the subsidiary constituted in a so-called tax-haven country supervises the manufacturing license agreement between the Italian parent company and its licensees in various other countries. For this services, it receives from the parent company a percentage of the royalties received by such parent company from its licensees.

We assume here that the royalties received by the parent company are taxable in Italy because the company has no permanent establishment in the country where the patent's rights are exploited.

The percentage of the royalties paid to the subsidiary is deductible from the total taxable income of the parent company, when it may exhibit complete evidence of the service activity rendered by the subsidiary. At this regard difficulties may, however, arise with the Tax Office in order to obtain the recognition of the expense. Since one of the two companies participates in the capital of the other, the Tax Office could hold that the expense is a fictitious one, incurred only for the purpose of diminishing income subject to taxation in Italy.

4. It is assumed here that the subsidiary makes loans to other operating subsidiaries of the Italian parent for which the subsidiary receives interest. We have to examine if the interest would be taxable in Italy.

As already explained above the income of a foreign subsidiary of an Italian parent company, arising from sources outside of Italy is not subject to any Italian tax in Italy before such income is distributed to the Italian parent company. On the basis of this principle the interest received by the subsidiary established in a tax-haven country, will not be subject to tax in Italy.

The same conclusion is to be reached as regards the income received by the subsidiary in the above examined cases. Therefore, the commission received for promoting the sales of the parent company's product, the fees received for supervising the foreign operations of other foreign manufacturing subsidiaries of the Italian parent company or for supervising the manufacturing license agreements of the parent company are not taxable in Italy.

II

SURVEY OF TAX LEGISLATION
APERÇU DE LEGISLATION FISCALE

AUSTRIA

Period May 1st until June 30th, 1962

Excise duties, stamp duties and similar taxes

Bundesgesetz vom 4. April 1962 über die Tabaksteuer (Tabaksteuergesetz 1962 — Tab St. G. 1962). Ambtsblatt der österreich. Finanzverwaltung, 19. Stück, 14 Mai 1962, P. 259.

Verordnung des Bundesministeriums für Finanzen vom 12. April 1962, mit der die Zollgesetz — Durchführungsverordnung neuerlich abgeändert wird. Ambtsblatt der österreichischen Verwaltung, 20. Stück, 16.5.1962, P. 269.

BELGIUM

International Fiscal Law

Convention entre la Belgique et le Danemark, tendant à éviter la double imposition des revenus des entreprises de navigation aérienne, signée à Copenhague, le 23.10.1961. Moniteur Belge, No. 84, 7.4.1962, P. 2867.

Taxes on income and property

Loi du 30 mars 1962 modifiant le titre IV, chapitre V, de la loi du 14 févr. 1961 d'expansion économique, de progrès social et de redressement financier. Moniteur Belge, No. 84.7.4.1962; P. 2855.

Arrêté royal du 30 avril 1962 modifiant les articles 83 bis et 83 ter des lois relatives aux impôts sur les revenus, coordonnées le 15 janvier 1948. Moniteur Belge, année 132, no. 110, 8 mai 1962, P. 3855,.

Turnover tax

Arrêté royal du 10 mai 1962 modifiant l'arrêté royal du 11 mars 1953 majorant le taux de la taxe de transmission à l'importation. Moniteur Belge, année 132, no. 118, 17 mai 1962, P. 4220.

FRANCE

Taxes on income and property

Décret no. 62-606 du 23 mai 1962 rélatif à l'application de l'article 4 de la loi de finances pour 1962 (no. 61-1396 du 21 déc. 1961). Journal officiel de la République Française, 94 année, no. 127, 28 et 29 mai 1962, P. 5202.

Loi no. 62-616 du ler juin 1962 portant allégement de l'impôt sur le revenue des personnes physiques en faveur des redevables disposant de faibles revenus. Journal officiel de la République Française, année 94, no. 130, 2 juin 1962, P. 5314.

GERMANY

International Fiscal Law

Rundschreiben betr. Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete

der Luftfahrt im Verhältnis zu Äthiopien; Gegenseitigkeitsfeststellung auf Grund des § 49 Abs. 2 EStG. vom 26.3.1962. BSBl. I, Nr. 11, S. 536, vom 5.5.1962.

Rundschreiben betr. Doppelbesteuerungsabkommen mit Frankreich vom 21.7.1959; Durchführung der Vorschriften über Steuerermässigung bezw. Steuerbefreiung für Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren, v. 28.2.1962. BSBl. I Nr. 11, S. 536, vom 5.5.1962.

Taxes on income and property

Verordnung zur Änderung der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung vom 25.4.1962. BSBl. Nr. 12, S. 548; vom 11.5.1962.

Neufassung der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung vom 30.4. 1962. BSBl. Nr. 12, S. 551; vom 11.5.1962.

Bekanntmachung der Neufassung der Einkommensteuer — Durchführungsverordnung vom 30. April 1962. Bundesgesetzblatt (Tl. 1), no. 17, 9 Mai 1962, P. 293.

Allgemeine Verwaltungsvorschrift über die Änderung und Ergänzung der Einkommensteuer-Richtlinien für das Kalenderjahr 1960 (EStER 1961) vom 25.4.1962. BSBl, I. Nr. 12, S. 583, vom 11.5.1962.

Verordnung zur Änderung der Gewerbesteuer-Durchführungsverordnung, v. 30.5.1962. BGB*l*. I Nr. 21 S. 370, vom 16.6.1962.

Neufassung der Gewerbesteuer-Durchführungsverordnung vom 30.5.1962. BGBl. I Nr. 21, S. 372. v. 16.6.1962.

Verordnung zur Änderung der Körperschaftsteuer-Durchführungsverordnung, v. 6.6.62. BGBl. I, Nr. 21, S. 408, vom 16.6.1962:

Neufassung der Körperschaftsteuer-Durchführungsverordnung vom 6.6. 1962. BGBl. I, Nr. 21, S. 412.

Turnover taxes

Erlass betr. Erhebung von Säumniszuschlägen und Verspätungszuschlägen bei der Umsatzsteuer und der Beförderungsteuer. vom 28.3.1962. BSBl. I, Nr. 11, S. 543, vom 5.5.1962.

LUXEMBURG

Taxes on income and property

Règlement grand-ducal du 20 avril 1962 réglant en matière d'impôt commercial, les ventilisations et la participation des communes de résidence des salaries. Memorial, A-no. 22, 12 mai 1962, P. 271.

NETHERLANDS

International Fiscal Law

Regulation with reference to the treaty for the elimination of double taxation concluded between the Netherlands and Italy.
Ned. Staatscourant nr. 83, 1st May 1962, page 8.

PAKISTAN

Taxes on income and property

Pakistan Income-Tax Rules, 1922: Amendments. The Income Tax Reports. Vol. 44: Part 7, 19.2.1962. Company Law Institute of India Private Ltd. Madras — 17. P. 17.

UNITED KINGDOM

International Fiscal Law

The Double Taxation Relief (Taxes on Income) (Malta) Order, 1962. Draft Statutory Instruments. 1962 no. 639, 28th march, 1962.

ARGENTINE

Sales Tax

By a decree issued on 10th April the sales tax has been raised from 10 to 13 per cent. This increase will be effective from 1st May.

Source: *Bank of London & South America Ltd.* 21.4.1962.

AUSTRALIA

Investment Allowance for Manufacturing Plant

As part of the Commonwealth Government's proposals designed to stimulate the economy, an investment allowance for new manufacturing plant is to be introduced.

Source: *The Australian Accountant*, March 1962.

CANADA

New Brunswick

Under the Income Tax Act, 1961, income tax is to be charged, for the 1962 to 1966 taxation years, on the income of individuals resident in New Brunswick on the last day of the taxation year or having income earned during the year in that Province and on the income of corporations having a permanent establishment there at any time in the year. For individuals the tax is charged as a percentage of the Federal income tax, with a reduction where appropriate to the proportion that the income derived from New Brunswick bears to the total income for Federal tax purposes; for corporations the tax is charged as a percentage of the taxable income earned in the Province in the year. The rates are:

(a) *Individuals*

1962 — 16 per cent of Federal tax
1963 — 17 ,, ,, ,, ,, ,,
1964 — 18 ,, ,, ,, ,, ,,
1965 — 19 ,, ,, ,, ,, ,,
1966 — 20 ,, ,, ,, ,, ,,

(b) *Corporations* — 9 per cent of taxable income earned in New Brunswick.

Saskatchewan

The Income Tax Act, 1961, introduces a tax on similar lines to that imposed in New Brunswick, as above. The rates of tax are:

(a) *Individuals*

1962 — 22 per cent of Federal Tax
1963 — 23 ,, ,, ,, ,, ,,
1964 — 24 , ,, ,, ,, ,,
1965 — 25 ,, ,, ,, ,, ,,
1966 — 26 ,, ,, ,, ,, ,,

(b) *Corporations* — 10 per cent of taxable income earned in Saskatchewan.

Source: *The Accountants Journal*, April 1962.

EIRE

Irish Budget

The Minister of Finance, introducing his Budget on April 10th, told the Dail that the Government was considering seriously the economic problems which might arise from her entry into the Common Market. He said he had accepted the recommendations of the Committee on Industrial Organization, which had suggested that the initial allowance on industrial plant and equipment should be raised from 20 per cent to 40 per cent, and that on industrial buildings from 10 per cent to 20 per cent.

On the other side of the medal there is an appreciable increase in the taxes on tobacco and drink; a penny a pint on beer, twopence a glass on spirits, and twopence on a packet of twenty cigarettes. It seems that the Republic is also considering a general turnover tax on the Common Market model.

Source: *The Accountant.* 21.4.1962.

EUROPE

Vers l'harmonisation des législations fiscales

La commission du Marché commun soumettra à la fin de l'été ou au début de l'automne des propositions au conseil des ministres des Six au sujet de l'harmonisation des législations fiscales dans les Etats membres. C'est ce qu'a annoncé M. Hans von der Groeben, membre de l'Exécutif commun, chargé des questions de concurrence.

Source: *La Vie française,* 18.5.1962.

FRANCE

Solution du 13 février 1962 de la Direction générale des Impôts (Contributions directes), relative à l'application aux sociétés d'investissement des conventions internationales limitant ou supprimant la retenue à la source (B.O.C.D. 1962, II, 1873).

La question a été posée de savoir si, par analogie avec les mesures prises en faveur des actionnaires étrangers des sociétés-mères françaises (*J.C.P.* 1960, no. 66722, nos 105 à 113), les actionnaires domiciliés à l'étranger des sociétés d'investissement et des sociétés assimilées visées aux articles 143 *bis*, 143 *ter*, 144 et 146 *bis* du C.G.I. étaient fondés à invoquer les dispositions des conventions internationales sur les doubles impositions passées par la France pour obtenir, indépendamment de l'exonération de la retenue à la source que de telles sociétés pourraient, le cas échéant, avoir à pratiquer elles-mêmes le remboursement de la retenue déjà opérée aux stades antérieurs sur les revenus de leur portefeuille.

Cette question doit être résolue par la négative.

En effet, les clauses des accords dont il s'agit qui limitent ou suppriment la retenue à la source sur les produits de valeurs mobilières françaises, sont susceptibles d'affecter uniquement la retenue que lesdites sociétés sont amenées à opérer elles-mêmes sur les revenus qu'elles distribuent lorsque ces revenus ne sont pas déjà exonérés en vertu des textes précités.

En d'autres termes, le droit à dégrèvement que les actionnaires étrangers des sociétés d'investissement tiennent des conventions fiscales internationales doit être limité à la retenue effectuée au niveau de ces collectivités dans la mesure ou cette retenue a lieu d'être pratiquée.

Par ailleurs l'imputation prévue par les articles 20-II et 49-I de la loi de réforme fiscale du 28 décembre 1959 (C.G.I., art. 199 *ter* et 220-I) en faveur des actionnaires des sociétés en cause (*instruction précitée, nos 118 et 128*), suppose qu'on se trouve en présence d'actionnaires passibles de l'impôt sur le revenu des personnes physiques ou de l'impôt sur les sociétés, c'est-à-dire de personnes physiques ou morales résidentes de France.

Le bénéfice de ces dispositions ne saurait donc être étendu aux actionnaires

non résidents qui relèvent des dispositions de l'article 21 de la loi précitée (C.G.I., art. 199 *quater*) et auxquels, par conséquent, les textes susvisés ne sont pas applicables.

Sans doute, ce traitement s'écarte de celui appliqué aux actionnaires étrangers des sociétés-mères. Mais la raison en est que les sociétés d'investissement restent dispensées de retenue à la source dans les mêmes conditions que sous le régime antérieur à l'entrée en vigueur de la loi du 28 décembre 1959, alors que l'article 19-IV de cette loi (C.G.I., art. 145-I) soumet à la retenue à la source l'intégralité des revenus distribués par les sociétés-mères, sauf la possibilité pour elles d'imputer sur la retenue ainsi liquidée, dans la mesure ou les sommes distribuées au titre d'un exercice correspondent aux produits des participations encaissés au cours du même exercice, les retenues qu'elles ont supporté du chef de ces participations.

C'est parce que la retenue à la source à la charge de la société-mère est liquidée au plein tarif sur l'intégralité de ses distributions qu'il a paru possible de tenir compte de cette retenue pour l'application des conventions internationales qui suppriment ou réduisent l'impôt à la source (*cf. instruction précitée, no 107*).

Source: *Juris Classeur Périodique*, 05.04.62.

GERMANY

Einschränkung der Anwendung des § 2 Nr. 6 KVStG 1959 durch die Doppelbesteuerungsabkommen mit Ägypten.

Die Anwendung des § 2 Nr. 6 KVStG 1959 ist bei unselbständigen inländischen Niederlassungen ausländischer Kapitalgesellschaften durch die folgenden zwischenstaatlichen Regelungen eingeschränkt worden:

a) Gesetz zu dem Abkommen vom 21. Juli 1959 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Französischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerungen und über gegenseitige Amts- und Rechtshilfe auf dem Gebiet der Steuer vom Einkommen und vom Vermögen sowie der Gewerbesteuern und der Grundsteuern vom 14. April 1961 (BGBl. H. S. 397, BStBl. I S. 342). Das Abkommen ist am 4. November 1961 in Kraft getreten (vgl. BAnz. Nr. 194 vom 7. 10. 1961, S. 3);

b) Gesetz zu dem Abkommen vom 17. November 1959 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Vereinigten Arabischen Republik (Ägyptische Provinz) zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung bei den Steuern vom Einkommen vom 15. April 1961 (BGBl. II S. 420, BStBl. S. 365). Das Abkommen ist am 2. Juli 1961 in Kraft getreten (BGBl. II S. 742, BStBl. I S. 413).

Das Abkommen zu a) enthält im Artikel 21 und das Abkommen zu b) im Artikel XIX die für Steuern „jeder Art und Bezeichnung" geltende Diskriminierungsklausel, wie sie bereits in den Verträgen mit der Schweiz, den USA, Grossbritannien und Nordirland, Norwegen sowie Schweden enthalten ist.

Die in den NRW-Erlassen vom 6. Februar, 2. August und 2. November 1960 S 5100 — 1 — VC 2 (WPg 1961 S. 160, 504 und 644) getroffene Regelung über die eingeschränkte Anwendung des § 2 Nr. 6 KVStG 1959 bei unselbständigen Niederlassungen von Kapitalgesellschaften ist hinsichtlich Frankreich and Ägypten vom Zeitpunkt des Inkrafttretens der vorbezeichneten Verträge an entsprechend anzuwenden.

(Erlass des FM NRW vom 24. 11. 1961 S 5100 — 1 — VC 2).

Source: *Die Wirtschaftsprüfung*, Januar 1962

IRAN

Law for the Encouragement and Protection of Foreign Investments

The above law together with its implementing regulations, were published

in "Facts About Iran" No. 101, dated April 20th, 1961.

Source: *Management & Accountancy Bulletin*, No. 61, January 1962.

ITALY

Suppression du remboursement de l'I.G.E. (taxe sur le chiffre d'affaires) pour toute marchandise vendue avant douane.

Dans sa séance du samedi 31 mars, le conseil des ministres a approuvé le projet de décret-loi présenté par le ministre des Finances et concernant la suppression de la détaxation de l'I.G.E. sur les ventes en Italie de marchandises se trouvant à l'étranger et n'ayant pas encore été importées et soumises aux douanes. Il s'agit des ventes de marchandises entreposées dans les zones franches ou dans les entrepôts douaniers, vendues avant d'être dédouanées.

Source: *Chronique européenne des Droits des Affaires*, No. 440, du 18.4.1962.

IVORY COAST

Ivory Coast's Budget for 1962

The Ivory Coast's Budget for 1962, recently approved by the National Assembly, provided for revenues and expenditure balanced at CFAF 26.8 billion (about $ 110 million). In addition, The Assembly approved new taxes on all public and private productive activities, the proceeds of which (about CFAF 1 billion a year) are to be used to finance the economic, cultural, and social development of the country. The Assembly also approved the establishment of a National Fund for Investment, the resources of which would come from compulsory loans to the Government of 10 per cent of the profits of corporate and unincorporated businesses, and of 16 per cent of all net rental income.

Source: *Cahiers de l'Afrique Occidentale et de l'Afrique Equatoriale*, February 24, 1962.

MEXICO

It is reported that the following measures have been enacted:

(1) An additional progressive tax on total income staring at 3 per cent on income between $ 180,000 and $ 275,000, rising to 15 per cent on incomes above $ 1,450,000.

(2) A progressive tax on investment income, the rate of which rises to 5 per cent when the yield exceeds 11 per cent.

(3) A progressive tax on profits from sales of properties, ranging from 5 per cent to 20 per cent.

(4) Provisions for accelerated depreciation allowances on new investments.

(5) Provisions to limit the overall tax payable to 30 per cent of taxable income.

Source: *The Accountants Journal*, May 1962.

NORWAY

A proposal put forward in the Norwegian Cabinet would enable Norwegian companies to set aside up to 20 per cent of their profits, tax free, to be used later for productive investment. The amounts so set aside would be blocked in the Bank of Norway and would be able to be used only according to further decisions by the authorities at times when the business climate made it desirable. The funds would remain blocked for a maximum of four years, but would normally be released earlier. The new regulations would be put into effect in the current tax year.

Although the proposed regulations are principally designed to influence private capital investment in ways appropriate to business cycle policy,

they would also facilitate the financing and planning of specific projects by the companies affected. However, since the total amount of the investment funds would be blocked — not only the amount which otherwise would have to be paid in tax—many companies might be reluctant to take advantage of the offer because of the effect on their liquidity.

Source: *Norges Handels og Sjøfartstidende*, March 23, 1962.

PARAGUAY

By a recent decree of the Ministry of Finance, limited liability companies and local branches of foreign concerns will pay a tax of 25 per cent on net annual earnings exceeding 100,000 guaranies. Formerly, these organizations had contributed a 20-per-cent tax on their net profits.

Source: *Bank of London & South America Ltd.*, 5.5.1962.

PORTUGAL

On 28th April, the 34th anniversary of Dr. Salazar's Government, the Minister of Finance announced five new decrees dealing with taxation, an amnesty for tax crimes, the introduction of a "prize" for a study on public finance, the establishment of a new financial library within the Ministry of Finance and the concession of benefits to holders of national savings certificates.

The decree referring to taxation introduces new regulations and tax scales for earned incomes from professional services. Under the terms of the new law, annual salaries of up to 18,000 escudos will now be exempt from taxation throughout the whole country. Salaries of between 18,000 escudos to 40,000 escudos will be subject to tax at the rate of one per cent, and this percentages raises progressively to eight per cent for salaries in excess of 300,000 escudos. The new rates of taxation, which differ only slightly from those in force previously, will become effective on 1st January 1963.

Source: *Bank of London & South America Ltd.* 19.5.1962.

Extraordinary Profits Tax

Decree No. 44267 of 4th April contains the regulations for implementing the 10-per-cent tax on profits of certain companies that was imposed under the current Budget in order to finance the defence and development of the Overseas Provinces.

Source: *Bank of London & South America Ltd.*, 5.5.1962.

THAILAND

Thailand widens Investment Benefits and liberalizes Duty & Tax Exemptions

The Thai Government, in an effort to improve the country's investment climate, has axpanded import duty and income tax exemptions for the potential investor.

Extension of these benefits has been accomplished by enacting a revision of the 1960 Industrial Investment Act.

The chief inducements of the 1962 law lie in the fields of tariff duty and tax easements:

In addition to the formerly provided exemptions on import duty for machinery, component parts, and accessories, the revised act includes a duty exemption on materials, tools and instruments, and prefabricated frames and equipment for factory construction.

Complementing the import duty privileges, a "promoted" industry also is

guaranteed exemption from the Thai business turnover tax on these items and, in addition, may negotiate with the Thai Board of Investment for partial or total business tax exemption on products for export.

The income tax provisions have been liberalized.

The original tax exemption on profits for 2 years dating from the effective date of the promotion certificate has been extended to a 5-year exemption starting the first year in which the company yields profits, thus giving the promoted industry a liberal breathing spell to consolidate its investment and build up reserves.

The all-important import regulations and tax rates on raw materials have been standardized.

Under the 1960 law, the question of import duty and business tax on raw and other necessary materials had to be negotiated between the company and Thai authorities; this situation often led to less than satisfactory results.

The 1962 act lists and categorizes specific industries according to their importance and establishes uniform complete or partial business and import tax exemptions within the respective groups.

Industrial Categories Listed

The categories of industries are:

Group A—industries considered vital to the Thai national economy.

These industries receive full exemption from import duty and business taxes on raw and necessary imported materials for a 5-year period.

Group B—industries, of relatively lesser importance, which receive a 50% reduction in the above taxes for the same period.

Group C—industries not classified in the above categories which may receive a one-third reduction of they qualify as a "promoted" industry.

Although the privileges provided under groups A and B are granted automatically, those for the C group continue to be subject to negotiation with the Thai authorities and are granted only with Cabinet approval.

The currency remittance regulations have been liberalized.

The 1960 provisions for conversion and repatriation of investment capital and profits have been expanded to include foreign loans, profits and interest earned from such loans, currency committed to pay for patent rights, licensing agreements, and other third party services.

The mechanics for establishing a "promoted" company have been considerably streamlined.

The foremost change has been the grouping of industries into categories and assignment of certain privileges to each group.

As a result, the individual investor—who formerly had to negotiate with the Thai authorities to establish both the desirability of his capital and the extent to which he would receive facilities—now is in a position to predetermine the suitability of his investment offering and is guaranteed certain minimum standard accompanying privileges.

The other renovation of major importance has been the delegation of the primary processing powers from the Cabinet to the Board of Investment.

This action gives the Board greater flexibility in determining the qualifying conditions for establishing a "promoted" company.

Investments still requiring prior negotiation (Group C) no longer are the object of a separate ministerial regulation.

Although concessions given to members of this group require Cabinet approval, the status of an industry now may be established by the Board via an administrative regulation requiring only the approval of the Prime Minister.

Following this, the Board Chairman also is authorized to issue a promotion certificate at the Board's discretion.

As a result of these changes, as well as a reduction in the numerical mem-

bership of the Board, the screening of an application is expected to take less than a week.

Translations of the act can be consulted at the Far Eastern Division, Bureau of International Programs, U.S. Department of Commerce, Wash., D.C., or at the office of the Financial and Economic Counsellor, Thai Embassy, 2490 Tracy Place, NW., Wash., D.C.

Source: *Foreign commerce weekly* 09.04.62

TREATIES

France—Italy

Arrêt C.E. du 9 avril 1962 (requête No. 50.865).

Pour éviter les doubles impositions en régler certaines autres questions en matière fiscale, l'article 12 de la convention passée entre la France et l'Italie dispose que «l'impôt personnel qui frappe l'ensemble des revenus, est perçu par l'Etat sur le territoire duquel le contribuable a son domicile fiscal, c'est-à-dire sa résidence normale, entendu dans le sens de foyer permanent d'habitation». D'autre part, des termes de l'article 13 de la même convention il résulte que, lorsque des contribuables ont un domicile fiscal dans les deux Etats contractants, l'impôt personnel est établi dans chacun de ceux-ci au prorata de la durée du séjour au cours de l'année fiscale.

Interprétant cette décision, le Conseil d'Etat a jugé «que seules sont soumises à l'impôt personnel sur le revenu dans l'un et l'autre des Etats contractants, les personnes qui possèdent sur le territoire de chacun d'eux un foyer permanent d'habitation».

Dans l'espèce en cause, il n'était pas contesté que le contribuable avait sa résidence normale en Italie et était soumis dans ce pays à l'impôt général sur le revenu. La circonstance qu'il possède en France un appartement dans lequel d'ailleurs il ne séjourne que deux mois par an, n'est pas de nature à le faire regarder comme possédant en France un domicile fiscal au sens des dispositions précitées de la convention franco-italienne.

Source: *Bulletin d'Information* 11.06.62.

India—Finland

The agreement for the avoidance of double taxation between these countries (see OTD/22/61) has now been ratified, and takes effect in India from 1961-62 assessment year and in Finland from 1960 income year. Its provisions are broadly similar to those in the India/Denmark agreement (2086).

Source: *The Accountants Journal*, May 1962.

United Kingdom—Italy

Representatives of the Italian Ministry of Finance have, in London, discussed with the United Kingdom Inland Revenue the making of a double taxation agreement on death duties. Agreement was reached, subject to further consideration of certain points.

Source: *Taxation*, 5.5.1962.

United Kingdom—Malta

A double taxation agreement between the United Kingdom and Malta was published on April 4th, 1962, as a Schedule to an Order in Council.

Source: *Taxation*, 14.4.1962.

United States-United Kingdom

Revenue Ruling 54-588, C.B.1954-2, 657, revoked by Revenue Ruling 62-31.

The maintenance of a sales office or showroom in the United States, by a foreign corporation managed and controlled in the United Kingdom, used by a group of salesmen for sales promotion constitutes engaging in trade or business in the United States through a permanent establishment

situated therein within the meaning of the provisions of the United States-United Kingdom Income tax convention. Accordingly, income derived by the corporation from sources within the United States is subject to United States income tax.

A foreign corporation has inquired whether the opening of an office in the United States, under the circumstances indicated below, will constitute engaging in trade or business in the United States through a permanent establishment therein within the meaning of the income tax convention between the United States and the United Kingdom, Treasury Decision 5569, C.B. 1947-2; 100.

The corporation, managed and controlled in the United Kingdom, opened an office in the United States for the purpose of promoting its sales of British merchandise. The employees in the United States office, consisting of salesmen and general clerks, are empowered only to run the office, to arrange for the appointment of distributing agents for the merchandise offered by the corporation, and to solicit orders generally. These employees do not have the authority to negotiate and conclude contracts on behalf of the corporation, nor do they have a stock of merchandise from which to fill orders on its behalf. Any negotiations entered into are under the corporation's instructions and subject to its approval as to any decision reached. The only independent authority which the employees have is in the appointment of distributors to whom the corporation is to sell the merchandise. However, even here, the corporation retains the right to approve or disapprove these buyers on receipt of information as to their standing.

The factual situation here is analogous to that considered in Revenue Ruling 54-588, C.B. 1954-2, 657, in wich the *M* Company, Limited, maintains a showroom in New York City where its salemens solicit orders from samples for merchandise produced by the *N* Company, Limited. Both corporations are foreign corporations managed and controlled in the United Kingdom. Orders are transmitted by mail direct to the *N* Company which ships the merchandise to the customer who remits directly to the *N* Company. The *N* Company pays a commission on sales of its merchandise made through the sales organization of the *M* Company. Neither corporation maintains any stock of goods in the United States from which sales are made. The Revenue Ruling holds that the activities in the United States of the M Company, on behalf of the *N* Company, do not constitute a trade or business through a permanent establishment situated in the United States for purposes of the United States-United Kingdom income tax convention and that, accordingly, by reason of Article III (1) of the United States-United Kingdom income tax convention, the commissions received by the *M* Company are not subject to United States income tax.

The Internal Revenue Service has reconsidered Revenue Ruling 54-588 upon a reexamination of the factual situations and the applicable law and regulations. Article III of the United States-United Kingdom income tax convention provides, in part, that a United Kingdom enterprise shall not be subject to United States tax in respect of its industrial or commercial profits unless it is engaged in trade or business in the United States through a permanent establishment situated therein.

Article II (1) (e) of the convention states, among other things, that the term "permanent establishment" when used with respect to an enterprise of one of the contracting parties means a branch, management, factory or other fixed place of business. It also states that the fact that such an enterprise maintains in the territory of the other contracting party a fixed place of business exclusively for the purchase of goods or merchandise shall not of itself constitute such fixed place of business a permanent establishment of such enterprise.

The maintenance of an office or showroom used by a group of salesmen

for sales promotion is a fixed place of business. The exception to an office or fixed place of business constituting a permanent establishment is an office or fixed place of business exclusively for the purchase of goods or merchandise. An office or showroom used for sales promotion does not fall within such exception.

Accordingly, it is held that the maintenance in the United States, by a foreign corporation managed and controlled in the United Kingdom, of an office or showroom used by a group of salesmen for sales promotion, under the facts set forth above, constitutes engaging in trade or business in the United States through a permanent establishment situated therein within the meaning of the provisions of the United States-United Kingdom income tax convention.

Revenue Ruling 54-588, in holding that *M* Company does not engage in a trade or business in the United States through a permanent establishment situated therein, relied upon another part of the definition of the term "permanent establishment" to the effect that the term does not include an agency unless the agent has and habitually exercises a general authority to negotiate and conclude contracts on behalf of the enterprise or has a stock of merchandise from which he regularly fills orders on its behalf. While that part of the definition would have been relevant had the question been whether *N* Company, for which *M* Company solicits orders, maintains a permanent establishment in the United States, the question instead was whether *M* Company maintains a permanent establishment in the United States so as to become subject to United States income tax upon the commissions which it received from *N* Company on the orders obtained. Since *M* Company maintains a showroom in the United States for the solicitation of such orders, that company clearly has a fixed place of business in the United States, constituting a permanent establishment within the meaning of the convention, for the carrying on of its commission business. The conclusion reached was therefore erroneous, and Revenue Ruling 54-588 is hereby revoked.

Whether the enterprise derives any income from sources within the United States that will be subject to United States income tax is to be determined with regard to sections 861 to 864 of the Internal Revenue Code of 1954 and the regulations issued thereunder.

Pursuant to the authority contained in section 7805 (b) of the Code, the provisions of this Revenue Ruling will not be applied with respect to income derived prior to March 12, 1962.

Source: *Internal Revenue Bulletin*, March 12,1962

III

CASE LAW - JURISPRUDENCE

BELGIUM

Cour d'appel de Liège, 3 juin 1961.

TAXE PROFESSIONNELLE. — Matière imposable. - Primes d'assurances-vie. Immunisation (art. 30bis, 3°, L.C.). - Contribuable souscrivant un contrat d'assurance auprès d'une caisse située à l'étranger. - Primes immunisées.

C'est à tort que l'Administration soutient que les entreprises visées à l'article 30bis, 3°, des lois coordonnées relatives aux impôts sur les revenus sont uniquement les compagnies belges ou succursales belges des compagnies étrangères agréées pour faire de l'assurance-vie en Belgique, et que ne peuvent bénéficier de l'ummunisation les primes versées en exécution des contrats conclus à l'étranger, qu'il s'agisse de compagnies étrangères ou de succursales étrangères de compagnies belges, l'Administration effectuant de la sorte une distinction qui ne se trouve pas reprise à l'article 3 de l'arrêté royal du 12 juillet 1951.

Vu le recours déposé au greffe de la Cour de céans le 16 avril 1960 dénoncé la veille à l'administration, contre la décision du directeur des contributions directes de la province de Luxembourg, en date du 7 mars 1960, relative aux cotisations aux impôts sur les revenus (taxe professionnelle, impôt complémentaire personnel), de l'exercice 1959 (article du rôle n° 910.938);

Attendu que ce recours est régulier en la forme et qu'il respecte les délais impartis par la loi;

Qu'il est donc recevable;

Attendu que le seul grief actuellement en litige est né de la décision directoriale qui, estimant qu'une somme de 18.864 francs versée librement à la «Caisse des pensions des employés privés» du Grand-Duché de Luxembourg avait été abusivement déduite des revenus professionnels au titre de partie immunisée des rémunérations, a réintégré cette somme parmi les éléments constitutifs de la base imposable;

Attendu que le requérant soutient de son côté que ces versements doivent être immunisés par application de l'article 30bis, 3°, des lois coordonnées relatives aux impôts sur les revenus, qui stipule qu'est immunisée la partie des bénéfices, rémunérations ou profits visés à l'article 25, § 1er, qui est affectée, «à des versements réellement effectués à titre définitif en vue de la constitution, par l'assurance sur la vie-, soit d'une rente soit d'un capital en cas de vie, soit d'une rente ou d'un capital en cas de décès»;

Attendu que le Roi a été amené à déterminer les conditions et modalités d'exécution des 2° et 3° du dit article 30bis et à fixer celles qui doivent être observées, sous peine de déchéance, par le contribuable;

Qu'en conséquence fut pris l'arrêté royal du 12 juillet 1951;

Attendu qu'à tort l'Administration soutient que les entreprises y visées sont uniquement les compagnies belges ou succursales belges des compagnies étrangères agréées pour faire de l'assurance-vie en Belgique et que ne peuvent bénéficier de l'immunisation les primes versées en exécution de contrats conclus à l'étranger, qu'il s'agisse de compagnies étrangères ou de succursales étrangères de compagnies belges;

Attendu, en effet, qu'en ce faisant, l'Administration fait une distinction qui ne se trouve pas reprise à l'article 3 du susdit arrêté royal du 12 juillet 1951;

Que ce texte se borne à stipuler que «est immunisée la partie des bénéfices,

rémunérations ou profits visés à l'article 3 du susdit arrêté royal du 12 juillet 1951»;

Que ce texte se borne à stipuler qu'est immunisée la partie des bénéfices, rémunérations ou profits visés à l'article 25, § 1er, des lois coordonnées relatives aux impôts sur les revenus, qui est réellement affectée à des versements d'une prime unique ou de primes périodiques au profit de *toutes entreprises belges ou étrangères* qui contractent des obligations dont l'exécutions dépend de la durée de la vie humaine;

Quil n'y est nullement prévu que ces entreprises étrangères notamment doivent être celles qui exercent en Belgique;

Attendu d'autre part que, d'une attestation délivrée le 16 mars 1960 et déposée au greffe de la Cour de céans le 16 mai suivant, l'organisme assureur dont question atteste que le requérant cotise chez lui au titre de l'assurance-pension constituée à raison de 12 mois par an et qu'il s'agit là d'une asurance-pension concernant les risques «vieillesse, invalidité et décès» dont les conditions ne peuvent être modifiées ni par la Caisse ni par l'assuré;

Qu'il en ressort que les versements litigieux sont réèllement effectués à titre définitif;

Qu'enfin le but social que l'article 30bis, 3°, avait en vue et que poursuivait le législateur est ainsi, en l'espèce, parfaitement atteint;

Par ces motifs, la Cour,

Ouï en audience publique et en langue française Monsieur le Conseiller Moyse en son rapport, et Monsieur J. Wilmart, Avocat Général, en son avis conforme;

Reçoit le recours, le dit fondé;

Dit pour droit que la base imposable aux impôts sur les revenus enrôles à charge du requérant sous l'article 910.938 de l'exercice 1959, telle que modifiée par la décision directoriale, sera réduite pour les causes ci-dessus énoncées de 18.864 francs;

Annule la cotisation dans la mesure où elle a été établie sur des revenus supérieurs à la bàse imposable ainsi réduite;

Condamne l'État Belge, Ministère des Finances, à rembourser au requérant toutes sommes indûment perçues en trop du chef de la cotisation ainsi annulée, avec les intérêts moratoires;

Condamne l'Etat Belge, Ministère de Finances, aux dépens.

8e Ch. — *Prés.*: M.' Trousse; *Rapp.*: M. Moyse; *Min. publ.*: M. Wilmart, Avocat Général.

Source: *La Revue Fiscale*, janvier/février 1962

GERMANY

Urteil vom 27. September 1961 I 6/60 U BFH

Werden die ohne Berücksichtigung eines Verlustabzugs wertlosen Anteile an einer GmbH, die ihren Betrieb seit Jahren eingestellt hat und kein die Fortführung eines Gewerbebetriebs ermöglichendes Vermögen mehr besitzt, von einem Unternehmer nur zu dem Zweck entgeltlich erworben, um den Verlustabzug der GmbH aus Vorjahren für seine Unternehmen auszunutzen, so kann § 6 StAnpG zur Versagung des Verlustabzugs auch dann führen, wenn der Erwerb der Anteile bürgerlich-rechtlich wirksam ist.

StAnpG § 6 Abs. 1 und 2; KStG 1953 § 6 i. V. m. EStG 1953 § 10 Abs. 1 Ziff. 4.

(BStBl 1961 III S. 540)

Streitig ist, ob bei der Körperschaftsteuerveranlagung der beschwerdeführenden GmbH für 1953 Verluste der Jahre 1950 bis 1952 vom Gewinn 1953 abgezogen werden dürfen (§ 6 KStG, § 10 Abs. 1 Ziff. 4 EStG 1953).

An der Bfin., die sich in der Stadt Y. mit der Herstellung von Dauerbackwaren befasste, waren der Brotfabrikant V. mit 60 000 DM und seine Ehefrau und seine drei Kinder mit je 10 000 DM beteiligt. Im Zusammenhang mit einem

über das Vermögen des Kaufmanns V. eröffneten Vergleichsverfahren und wegen des erheblichen Absatzrückgangs wurde der Geschäftsbetrieb der Bfin. im Dezember 1950 eingestellt. In den Jahren 1951 und 1952 veräusserte die Bfin. einen grossen Teil ihrer Maschinen und sonstigen Anlagegegenstände und erlitt erhebliche Verluste. Im Mai 1953 erwarb der Brotfabrikant E. aus der Stadt Z. Anteile der Bfin. in Höhe von 90 000 DM. Die restlichen 10 000 DM gingen erst nach Bestellung eines Pflegers für einen vermissten Gesellschafter im März 1955 auf ihn über. Für die Anteile zahlte E. insgesamt 10.000 DM. Im zeitlichen Zusammenhang mit dem Übergang der Anteile in Höhe von 90 000 DM beschloss die Bfin., den bisherigen Geschäftsführer V. durch E. ersetzen, die bisherige Firma zu ändern und den Sitz der GmbH von Y. nach Z. zu verlegen. Daraufhin übertrug E., der in Z. mehrere sich mit der Herstellung von Backwaren befassende Unternehmen betrieb, einen gewinnbringenden Teil seiner bisherigen Produktion auf die Bfin.. die auf diese Weise im Jahre 1953 einen Steuerbilanzgewinn von mehr als 50 000 DM erzielte. Bei der Übernahme der GmbH-Anteile im Mai 1953 zeigte die Bilanz der Bfin. das folgende Bild:

Battlichkeiten	*8 225,— DM*
Betriebsausstattung	*6 815 — DM*
Anzahlung auf Maschine	*7 998,40 DM*
Postscheckguthaben	*5,— DM*
Verlustvortrag	*92 705,68 DM*
	115 749,08 DM
Stammkapital	*100 000,— DM*
Verbindlichkeiten an V	*14 786,94 DM*
Pass. Rechnungsabgrenzung	*962,14 DM*
	115 749,08 DM

Die unter den Passiven ausgeweisene Darlehnsforderung des Hauptgesellschafters V. in Höhe von 14786,94 DM trat V, im Zusammenhang mit dem Übergang der Anteile auf E. am 15. April 1953 an die Ehefrau E. gegen Zahlung von 2000 DM ab.

Finanzamt und Finanzgericht lehnten bei der Körperschaftsteuerveranlagung 1953 den Abzug der in den Jahren 1950 bis 1952 erlittenen Verluste in Höhe von 89 795 DM ab und legten der Veranlagung ein Einkommen der Bfin. von 51 520 DM zugrunde. Das Finanzgericht ging dabei von dem folgenden Tatbestand und von den folgende rechtlichen Erwägungen aus.

Der Abzug der in den Vorjahren erlittenen Verluste setze wirtschaftliche Identität zwischen der früheren GmbH und der Bfin. voraus (Urteil des Bundesfinanzhofs I 131/57 U vom 8. Januar 1958, BStBl 1958 III S. 97, Slg. Bd. 66 S. 250). Diese Identität sei zu verneinen. Die Fortsetzung der seit Jahren eingestellten Produktion der Bfin. könne für E. keinen Anreiz zum Erwerb der Anteile geboten haben, weil E. die mit dem Aufbau eines neuen Betriebs notwendigen Aufwendungen und Mühen nicht habe auf sich nehmen wollen. Auch der Erwerb der Betriebsausstattung, der Baulichkeiten oder anderer für die Produktion wichtiger Rechte könne den Kauf der Anteile nicht veranlasst haben, weil diesen Vermögenswerten offensichtlich grössere Schulden gegenüberstünden; die inzwischen entschädigungslos geräumten Baulichkeiten auf fremden Grund und Boden seien wertlos gewesen. Das gleiche gelte für eine an eine in der Ostzone gelegene Firma geleistete Anzahlung für bestellte Maschinen. Selbst wenn man den Wert der Betriebsausstattung mit etwa 15 000 DM ansetzen wolle, seien dennoch die Anteile der Bfin. nichts wert gewesen. Daraus folge, dass E. die 10 000 DM in Wahrheit nicht für die Anteile, sondern für die Nutzbarmachung der Verlustabzüge gezahlt habe. Dieses Bild werde noch durch den Ankauf der Forderung des früheren Gesellschafters V. durch die Ehefrau E. für noch nicht 15 v. H. des Nennbetrages vervollständigt. Der Erwerb von GmbH-Anteilen nur zu

dem Zweck, den Verlustabzug auszunutzen, erstrebe einen der Steuerrechtsordnung widersprechenden Erfolg und stelle einen Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts dar (§ 6 des Steueranpassungsgesetzes — StAnpG —), der zur Versagung der Verlustabzüge führe.

Gegen die Entscheidung des Finanzgerichts legte die Bfin. Rb. ein. Auf Anregung des Senats trat der Bundesminister der Finanzen dem Verfahren bei (§ 287 Ziff. 2 AO) und vertrat nach Anhörung des Bundesministers der Justiz folgende Auffassung: „Der Bundesminister der Justiz kommt zu dem Ergebnis dass der Kauf der Anteile an einer Kapitalgesellschaft, die zwar ihren Betrieb eingestellt hat, aber noch Vermögen besitzt, zivilrechtlich wirksam ist, selbst dann, wenn den in diesem Zeitpunkt vorhandenen Aktiven Verbindlichkeiten in gleicher Höhe gegenüberstehen. Für die Entscheidung des vorliegenden Falles ist deshalb zu prüfen, ob für den Bereich des Steuerrechts der Verbrauch des Kapitals zusammen mit der Einstellung des bisherigen Betriebs dem rechtlichen Ende der Gesellschaft gleichzusetzen und die Einbringung neuen Kapitals in die Gesellschaft durch den neuen Gesellschafter und die damit ermöglichte Wiederaufnahme der Tätigkeit der Gesellschaft unter dem Gesichtspunkt des § 1 Abs. 2 des Steueranpassungsgesetzes als Neugründung der Gesellschaft zu beurteilen sind Der RFH hat hierzu in einer Gesellschaftsteuersache in dem Urteil vom 23. 12. 1930 II A 598/30 — RStBl 1931 S. 269 — die Auffassung vertreten, dass in der Einbringung des Betriebes einer OHG in eine bedeutungslos gewordene Kapitalgesellschaft eine Neugründung der Kapitalgesellschaft zu erblicken sei. Der Bundesfinanzhof hat sich dieser Auffassung in dem Urteil I 131/57 U für den Bereich des Körperschaftsteuerrechts im wesentlichen angeschlossen)

Für die Entscheidung des hier vorliegenden Sachverhalts sind folgende Überlegungen von Bedeutung. Nach § 1 Abs. 2 und 3 Steueranpassungsgesetz sind bei der Auslegung der Gesetze sowie bei der Beurteilung der Tatbestände auch der Zweck und die wirtschaftliche Bedeutung der Steuergesetze zu beachten. Das Wesentliche des hier zu beurteilende Vorgangs besteht darin, dass der bei einer Kapitalgesellschaft entstandene Verlustabzug nachdem die Gesellschaft wirtschaftlich zu bestehen aufgehört hat, für einen anderen in die Kapitalgesellschaft eingebrachten Betriebe nutzbar gemacht werden soll. Wenn wie im Streitfall, der neue Gesellschafter für die von ihm erworbenen Anteile, obwohl diese für sich allein betrachtet wertlos waren, einen hohen Kaufpreis zahlt, so kann dies nur im Hinblick auf den bei der Gesellschaft vorhandenen Verlustabzug und die Möglichkeit, diesen für einen bereits bestehenden oder, auch erst neu ins Leben zu rufenden Betrieb im Rahmen der Gesellschaft nutzbar zu machen, erklärt werden. Der vom Erwerber der Anteile gezahlte Preis erscheint unter diesen Umständen als nicht anders als das Entgelt für die über den Verlustabzug erzielbare Steuerersparnis. Dementsprechend kann man diese Gestaltung in ihrem wirtschaftlichen Ergebnis auch als nichts anderes ansehen als die Übertragung des Verlustabzugs auf einen anderen. Bei Fortdauer der im Zeitpunkt des Erwerbs der Beteiligung bestehenden Verhältnisse hätte der Erwerber der Anteile die Gewinne, die er aus dem schon bisher von ihm unterhaltenen Betrieb in den folgenden Jahren erzielt hätte, in voller Höhe versteuern müssen. Jetzt würden sie, wollte das Steuerrecht diese Gestaltung anerkennen, nur noch mit den um die Verlustabzüge gekürzten Beträgen den Steuern vom Einkommen und Ertrag unterliegen. Dem von dem neuen Gesellschafter für den Erwerb der Beteiligung gezahlten Kaufpreis von 10 000 DM würde, wenn man von den Berechnungen des Finanzamts ausgeht, eine Steuerersparnis von rund 56 500 DM gegenüberstehen. Dieses Ergebnis kann mit den Absichten, die der Gesetzgeber mit der Vorschrift über den Verlustabzug verbunden hat, nicht gerechtfertigt werden. Die zum Ausgleich der Besteuerung bei schwankendem Einkommen geschaffene Vorschrift wird bei der hier vorliegenden Gestaltung für rein geschäftliche Zwecke missbraucht, indem der für den bisherigen Gesellschafter und für die Gesellschaft in ihrer jetzigen Verfassung nicht ausnutzbare und damit wertlose Verlustabzug wirtschaftlich auf einen anderen, den neuen Gesellschafter übertragen

und die sich hierbei für den letzteren insgesamt ergebende Steuerersparnis zwischen diesem und dem bisherigen Gesellschafter aufgeteilt wird.

Nach den beiden obengenannten höchstrichterlichen Urteilen zugrunde liegenden Überlegungen lässt sich die Nichtanerkennung des Verlustabzugs in Fällen dieser Art darauf stützen, dass trotz des ununterbrochene zivilrechtlichen Fortbestehens der Gesellschaft als Rechtsperson davon ausgegangen werden muss, dass wirtschaftlich gesehen die Gesellschaft vor dem Gesellschafterwechsel und die Gesellschaft in ihrer neuen Verfassung nicht personengleich sind. Es kann dahingestellt bleiben, ob es angesichts der aufgezeigten Divergenz zwischen den mit der Vorschrift über den Verlustabzug verbundenen gesetzgeberischen Absichten und der mit der hier vorliegenden Gestaltung erstrebten Erlangung ungerechtfertigter Steuervorteile überhaupt einer solchen Feststellung mit allen sich hieraus ergebenden weiteren Konsequenzen bedarf oder ob für die Versagung des Verlustabzugs in diesen Fällen nicht schon die Feststellung genügt dass eine solche Gestaltung ein von der Rechtsordnung, insbesondere vom Standpunkt der steuerrechtlichen Vorschrift über den Verlustabzug her gesehenes widersinniges Ergebnis zur Folge haben würde. Die Ablehnung des Verlustabzugs wäre bei solcher Betrachtung auf Grund der Vorschriften des § 1 Abs. 2 und 3 des Steueranpassungsgesetzes nicht nur möglich, sondern, weil es sich hier um einen Gesetzesbefehl handelt, auch geboten."

Die Rb. ist nicht begründet.

Der Senat hat in der Entscheidung I 131/57 U in dem dort durch Sanierungsmassnahmen, Kapitalerhöhung, Gesellschafterdarlehen und hohe Überschuldung gekennzeichneten Sonderfall in der entgeltlichen Abtretung der GmbH-Anteile zu dem alleinigen Zweck, die Verlustabzüge der Vorjahre der GmbH sich bei einem schon bestehenden ertragreichen Unternehmen einer anderen Person als den bisherigen Gesellschaftern auswirken zu lassen, einen steuerlich unbeachtlichen Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts im Sinne des § 6 StAnpG gesehen. An der Auffassung, dass unter bestimmten Voraussetzungen der Verkauf der GmbH-Anteile trotz unveränderter bürgerlichrechlicher Identität zur Versagung des Abzuges der vor der Abtretung erlittenen Verluste in den nach der Abtretung liegenden Kalenderjahren nach § 6 StAnpG führen kann, hält der Senat fest. Die für die Anwendung des § 6 StAnpG notwendige Feststellung, dass die Beteiligten mit dem Verkauf der Anteile ein von der Rechtsordnung missbilligtes und mit den Grundsätzen der steuerlichen Gleichbehandlung gleichliegender Tatbestände nicht zu vereinbarendes Ziel erstreben, ist nicht schon dann gerechtfertigt, wenn der Verlustabzug bei der Neugestaltung der betrieblichen Verhältnisse der GmbH oder bei der Veräusserung der Anteile eine ins Gewicht fallende Bedeutung hat. Die Anwendung des § 6 StAnpG muss vielmehr bei bürgerlich-rechtlicher Wirksamkeit des Verkaufs der Anteile auf solche Ausnahmefälle beschränkt werden, in denen die Umstände des Falls eindeutig ergeben, dass bei wirtschaftlicher Betrachtung Gegenstand des Verkaufs nicht die Anteile, sondern der steuerliche und damit wirtschaftliche Wert des Verlustabzugs ist und dass deshalb der Erwerber der Anteile keine anderen einleuchtenden Gründe für den Erwerb der Anteile gehabt haben kann, als den bei der GmbH wertlos gewordenen Verlustabzug für andere ertragreiche wirtschaftliche Unternehmen auszuwerten. Diese Voraussetzungen werden in der Regel nur dann vorliegen, wenn der bisherige Gewerbebetrieb der GmbH praktisch eingestellt ist oder jedenfalls nicht mehr aufrechterhalten werden kann, wenn die GmbH kein die Fortsetzung eines Betriebes ermöglichendes Betriebsvermögen mehr besitzt und die Anteile ohne Berücksichtigung des Verlustabzugs wertlos sind und von einem Dritten höchstens noch zur Ersparung von Gründungskosten erworben werden würden. Nach den Fest-

stellungen des Finanzgerichts liegen diese Voraussetzungen hier vor. Soweit sich die Angriffe der Rb. gegen die entscheidenden tatsächlichen Feststellungen des Finanzgerichts wenden, dass die Anteile der GmbH im Zeitpunkt der Anteilsabtretung wertlos waren und dass keine anderen wirtschaftlichen oder betrieblichen Gründe E. zum Erwerb der Anteile veranlasst haben konnten, als den Verlustabzug für seine anderen schon bestehenden Unternehmen geltend zu machen, können sie nur Erfolg haben, wenn ein Verstoss wider den klaren Inhalt der Akten vorliegt (§ 288 Ziff. 1, § 296 Abs. 1 AO). Ein solcher Verstoss ist nicht erkennbar.

Es ist nicht zu beanstanden, dass das Finanzgericht den Behauptungen der Bfin. und des Zeugen V., die Bfin. habe erhebliche nicht bilanzierte immaterielle Werte, wie Kundschaft, Lizenzen, Herstellungsverfahren, Vertreter und Personal, besessen, keine Bedeutung beimass. Denn diese nicht näher belegten Behauptungen sind mit der Tatsache nicht vereinbar, dass der Betrieb der Bfin. seit Jahren ruhte, offenbar kein Personal mehr vorhanden war und keine Lizenzen mehr gezahlt wurden. Da hiernach die behaupteten Betriebsgeheimnisse und Betriebserfahrungen nur durch die Person des bisherigen Hauptgesellschafters V. vermittelt werden konnten, dieser aber als Geschäftsführer im Zusammenhang mit der Anteilsabtretung abberufen wurde, so ist nicht ersichtlich, in welcher Weise diese Werte, wenn sie wirklich vorhanden waren und der Bfin. zustanden, für den Erwerb der Anteile durch E. von Bedeutung gewesen sein sollen. Es ist zweifelsfrei, dass E. nicht den bisherigen Betrieb der Bfin. fortsetzte, sondern nach der Sitzverlegung auf die Bfin. einen Teil seiner bisherigen Unternehmen übertrug. Aus dem engen zeitlichen Zusammenhang des Erwerbs der Anteile, der Umgestaltung der Bfin. und ihrer Sitzverlegung muss weiter der Schluss gezogen werden, dass E. jedenfalls beim Anteilserwerb nicht mehr die Absicht hatte, den Betrieb der Bfin. in Y wieder aufzunehmen.

Da demnach das Finanzgericht ohne Rechtsirrtum oder Verstoss wider den Inhalt der Akten davon ausgehen konnte, dass die Anteile an der Bfin. zur Zeit des Anteilserwerbs nichts wert waren und dass V. sie zu dem alleinigen Zweck erwarb, um für sich und seine bisherigen Unternehmen den Verlust der Vorjahre steuerlich auszunutzen, so bestehen keine Bedenken, die Voraussetzungen des § 6 StAnpG zu bejahen und den Abzug der Verluste der Vorjahre in Übereinstimmung mit dem Finanzgericht und dem Bundesminister der Finanzen nicht zuzulassen.

Urteil vom 24. Januar 1962 VII 186/58 U

Mit Forderungen aus einer der ausländischen Konversionsausgaben 1953 der Young-Anleihe kann gegen Steuerforderungen des Bundes und der Länder nicht aufgerechnet werden.

AO § 124; Gesetz betreffend das Abkommen vom 27. Februar 1953 über deutsche Auslandsschulden vom 24. August 1953.

(BStBl 1962 III S. 144) 31.03.62.

Streitig ist, ob mit Forderungen aus Zinsscheinen der 4½ %igen Konversionsausgabe von 1953 der Internationalen 5½ %igen Anleihe des Deutschen Reichs 1930 (Young-Anleihe) — französische Ausgabe — gegen Steuerforderungen des Bundes und der Länder aufgerechnet werden kann.

Die Vorinstanz hat in Übereinstimmung mit den Finanzverwaltungsbehörden diese Frage verneint.

Die Rb. des Steuerpflichtigen, die die Vorinstanz wegen der grundsätzlichen Bedeutung der Sache zugelassen hat, kann aus den nachstehenden Gründen keinen Erfolg haben.

Mit Recht ist die Vorinstanz unter Berufung auf die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs davon ausgegangen, dass bei einer Aufrechnung gegen Steuerforderungen, wie sie § 124 AO vorsieht, die Frage, ob die allgemeinen

Voraussetzungen einer Aufrechnung gegeben sind, nach bürgerlichem Recht, d. h. nach den §§ 38 ff. BGB zu entscheiden ist.

Soweit es sich im Streitfall um die Aufrechnung gegen Steuerforderungen des Landes handelt, entfällt eine solche schon deshalb, weil die Länder nicht Schuldner der Forderungen aus der Internationalen Anleihe des Deutschen Reichs von 1930 sind und es daher an der Voraussetzung der Gegenseitigkeit der Forderungen fehlt.

Soweit dagegen der Bund als Schuldner der zur Aufrechnung gestellten Zinsforderungen Steuergläubiger ist, fehlt es an der erforderlichen Gleichartigkeit der Forderungen.

Es bestehen bei der Young-Anleihe verschiedene Ausgaben der vom Reich für seine Gläubiger ausgestellten Schuldverschreibungen. Sie sind alle durch die gleiche allgemeine Schuldverschreibung (General Bond) gesichert; massgebend für den Inhalt der vom Reich gegenüber seinen Gläubigern eingegangenen Verpflichtung ist aber der Wortlaut der Einzelschuldverschreibungen. Die einzelne Inhaber-Schuldverschreibung der französischen Ausgabe, die nebeneinander deutschen, englischen und französischen Text aufweist, lautet auf den Betrag von nominal 1000 französischen Franken; in ihr heisst es weiter: „Die Entrichtung des Kapitals, der Zinsen und der Tilgungsbeträge der Anleihe stellt eine unmittelbare und unbedingte Verpflichtung der Deutschen Regierung gegenüber den Inhabern der Schuldverschreibungen dar, für die sie auf Grund ihres gegebenen Wortes und mit dem gesamten Kredite Deutschlands einsteht." Ferner besagt der Text: „Das Deutsche Reich verpflichtet sich hiermit under Vorbehalt des Ankaufs oder der Einlösung dieser Schuldverschreibung nach den nachstehend aufgeführten Bestimmungen am 1. Juni 1965 an den Inhaber dieser Schuldverschreibung den oben angegebenen Nennbetrag zu zahlen sowie halbjährlich am 1. Juni und 1. Dezember jeden Jahres, beginnend mit dem 1. Dezember 1930 einschliesslich, bis zur Rückzahlung des genannten Kapitals, Zinsen zum Satz von 5½% jährlich gegen Vorlegung und Ablieferung der dieser Schuldverschreibung beigefügten Zinsscheine nach Massgabe ihrer Fälligkeit zu zahlen." Danach bestand ungeachtet aller Sicherungsbestimmungen im General Bond eine unmittelbare Verpflichtung zur Leistung gegenüber dem Inhaber. Der Inhalt der Schuld ergibt sich ferner aus folgenden Sätzen: „Die Einlösung der Zinsscheine und die Einlösung der Schuldverschreibungen erfolgen in Französischen Franken, wobei der Französische Frank für Zwecke dieser Anleihe in jedem Fall durch ein Goldgewicht von 65,5 Milligramm, zu 900/1000 Feingehalt, bestimmt ist. Der Inhaber hat Anspruch auf den am Tage der Fälligkeit sich ergebenden Gegenwert des Goldwerts dieser Beträge in Französischen Franken, mit der Massgabe, dass er mindestens den auf der Schuldverschreibung und dem Zinsschein angegebenen Betrag erhält." Daraus, dass es zweimal „in Franken" heisst, geht eindeutig hervor, dass Franken geschuldet wurden, also eine Fremdwährungsschuld des Reichs vorlag. Daran ändert auch nichts die weitere Klausel: „Die Zahlung der obengenannten Beträge, die sich nach den vorausgehenden Bestimmungen berechnen, kann auf Wunsch des Inhabers an einem auswärtigen Platz, an dem irgendeine Ausgabe der Anleihe notiert wird, zu dem am Tage der Zahlung geltenden Wechselkurs erfolgen." (Französisch: . . . „le paiement des montants . . . pourra être effectué, à l'option de l'Obligataire" . . .). Danach hatte weder der Gläubiger wahlweise einen Anspruch auf Zahlung in anderer als französischer Währung noch der Schuldner ein Ersetzungsrecht. Etwas anders als die Schuldverschreibung über Kapital und Zinsen lautet allerdings der Text der Zinsscheine. Er enthält zwar auch die Verpflichtung zur Zahlung einer Summe von 27,50 französischen Franken und gewährt dem Inhaber den Anspruch auf den sich am Tage der Fälligkeit in französischen Franken ergebenden Gegenwert des Goldwerts, jedoch heisst es sodann: „Die zur Auszahlung gelangende Summe kann nach Wahl

des Inhabers an jedem auswärtigen Platz, an dem irgendeine Ausgabe der Anleihe notiert wird, zu dem am Tage der Zahlung geltenden Wechselkurse in Empfang genommen werden." (Französisch: . . . La somme mise en paiement *pourra être encaissée à l'option de l'Obligataire*," . . .). Danach hat der Gläubiger die Wahl, Zahlung auch in einer anderen Währung zu verlangen, u. U. also auch in deutscher Währung, da auch eine deutsche Ausgabe bestand.

Die Schulden des Reichs aus der Young-Anleihe haben zusammen mit anderen deutschen Auslandsschulden auf Grund eines von der Bundesrepublik mit einer Reihe von Staaten abgeschlossenen Abkommens über deutsche Auslandsschulden vom 27. Februar 1953 (sogenanntes Londoner Abkommen, BGBl 1953 II S. 333 ff.) — vgl. auch das Gesetz betreffend dieses Abkommen vom 24. August 1953, a. a. O., S. 331 — eine Neuregelung gefunden (siehe Art. 4 des Abkommens: „Die gemäss diesem Abkommen und seinen Anlagen zu regelnden Schulden sind: . . ."). In Art. 15 des Abkommens ist vorgesehen, dass Anspruch auf Vorteile aus irgendeiner Bestimmung des Abkommens und seiner Anlagen einschliesslich der darin vorgesehenen Zahlungen allein solche Gläubiger haben, die bei verbrieften Schulden, deren Regelung ein Regelungsangebot voraussetzt, das Angebot annehmen oder die bei sonstigen Schulden mit der Festsetzung von Zahlungs- und sonstigen Bedingungen für die Schuld gemäss den in Betracht kommenden Bestimmungen einverstandden sind (Abs. 1); bei verbrieften Schulden erfolgt die Annahme des Regelungsangebots durch Einreichung der alten Schuldverschreibungen oder Zinsscheine (i) zum Umtausch, wenn neue Schuldverschreibungen oder Zinsscheine ausgegeben werden, oder (ii) zur Anbringung eines Aufdrucks, wenn die Regelungsbedingungen den alten Schuldverschreibungen oder Zinsscheinen aufgedruckt werden sollen (Abs. 2a). Letzteres ist bei der Young-Anleihe geschehen.

Aus dem Wortlaut des Abkommens geht hervor, dass weder durch das Abkommen noch durch Gesetz bereits eine Regelung der Schulden vorgenommen worden ist, sondern eine solche durch Vertrag zwischen Gläubiger und Schuldner vorgesehen ist. Das bestätigt auch die Anlage 1 des Abkommens, in der es insbesondere hinsichtlich der Young-Anleihe unter „A. Reichsschulden" heisst: „Die Regierung der Bundesrepublik Deutschland (im folgenden als Bundesregierung bezeichnet) wird den Inhabern von Schuldverschreibungen für folgende Beträge die Aufbringung und die Zahlung nach dem Ausland anbieten: 1. . . . 2. Die 5 ½ % Internationale (Young-) Anleihe von 1930 (a) Vom ersten auf den 31. März 1953 folgenden Koupontermin ab Zinsen in Höhe von 5 v. H. jährlich auf die amerikanische Tranche und 4 ½ v. H. jährlich auf die anderen Tranchen . . . (e) Die auf die verschiedenen Tranchen der 5 ½ % Internationalen Anleihe von 1930 fälligen Beträge sind lediglich in der Währung des Emissionslandes zahlbar . . .". Die Anlage enthielt demnach die typische Effektiv-Klausel, angesichts derer sich auch aus § 244 BGB kein Ersetzungsrecht des Schuldners ergeben könnte. Daran ändert nichts die unmittelbar folgende Klausel, dass in Anbeträcht der Wirtschafts- und Finanzlage Deutschlands Einvernehmen darüber bestehe, dass als Grundlage für die Berechnung des Betrages in fremder Währung der Dollarbetrag dienen solle, dem die in der Währung des Emissionslandes fällige Zahlung entsprochen haben würde, umgerechnet zu dem im Zeitpunkt der Emission der Anleihe massgebenden Wechselkurs, und dass der auf diese Weise ermittelte Nominalbetrag in US-Dollar dann sum Wechselkurs vom 1. August 1952 wieder in die betreffende Währung umgerechnet werde. Auch aus dieser Klausel geht nichts anderes hervor, als dass die Erfüllung in der Währung des Emissionslandes geschuldet ist.

Die Annahme des entsprechenden Regelungsangebots des Bundes durch die Gläubiger geschah durch die Einreichung der Schuldverschreibungen nebst Zinsscheinen zur Anbringung eines der Regelung entsprechenden Auf-

drucks. Der rote Aufdruck — wiederum in deutscher, englischer und französischer Sprache — lautet „Diese Schuldverschreibung wird hiermit eine Verbindlichkeit der Bundesrepublik Deutschland gemäss dem Londoner Abkommen über die deutschen Auslandsschulden 1953 und seiner Anlage I, durch die der ursprüngliche Anleihevertrag geändert worden ist . . .". Damit ist die Bundesrepublik eine Verbindlichkeit eingegangen wie seinerzeit das Reich durch die Ausstellung der Schuldverschreibung. Der Inhalt dieser Verbindlichkeit wird bestimmt durch das Abkommen und seine Anlage. Dagegen, dass deren Text nicht ganz oder teilsweise wiedergegeben ist, sondern auf diese jedermann zugänglichen Texte Bezug genommen ist, bestehen keine rechtlichen Bedenken. Freilich enthalten die Zinsscheine ausschliesslich den Aufdruck „Nouveau taux d'intérêt 4½%". Lassen also ohne jede sonstige Angabe nur den neuen Zinssatz erkennen. Aus dem Wortlaut der Zinsscheine selbst — den der Bf. in erster Linie berücksichtigt wissen möchte — ist nur die seinerzeit vom Reich eingegangene Zinsverpflichtung zu entnehmen und der neue Zinssatz, dessen Aufdruck jedoch seine Bedeutung aus sich heraus nicht erkennen lässt; in keiner Weise aber geht aus dem Zinsschein allein hervor, dass eine Schuldenregelung stattgefunden hat und inwieweit danach eine Verpflichtung des Bundes gegenüber dem Zinsscheininhaber besteht. Das bedeutet, dass aus dem Zinsschein für sich überhaupt kein Anspruch gegen den Bund zu entnehmen ist. Daher besteht, um zur Feststellung einer sich aus dem Zinsschein ergebenden Verpflichtung zu kommen, keine andere Möglichkeit, als auf das die Kapitalforderung und die Zinsforderungen verbriefende Hauptpapier zurückzugreifen. In diesem ist aber, wie oben ausgeführt, nunmehr die Kapital- und Zinsschuld der Bundesrepublik verbrieft, die nach der Anlage I des Londoner Ankommens, auf die ausdrücklich Bezug genommen ist, in französischen Franken zahlbar ist, also eine Fremdwährungsschuld darstellt. Mit dieser Frankenforderung kann der Bf. gegen eine Steuerforderung in DM nicht aufrechnen, da die geschuldeten Leistungen ihrem Gegenstande nach nicht gleichartig sind, wie es § 387 BGB verlangt (siehe Kommentar der Reichsgerichtsräte zum BGB — 11. Auflage —, § 367, Anm. 17).

Da auch die Vorinstanz zu diesem Ergebnis gekommen ist, war die Rb. als unbegründet zurückzuweisen.

INDIA

Indian Income-tax Act (XI of 1922), secs. 4, 42—Non-resident—Sale to parties in India—Interest paid for delay in payment of purchase price—Whether "income from money lent at interest and brought into taxable territories"—Whether income from "source" in taxable territories.

The assessee, who was a dealer in cloth doing business in Indore outside British India, sold cloth to purchasers in British India. He charged interest to those purchasers who delayed in paying the purchase price. During the accounting year relevant to the assessment year 1947-48, the sum of Rs. 12,261 was remitted to the assessee at Indore, by way of interest.

Held, *that the amount was neither "income from any money lent at interest and brought into British India" within the meaning of section 42 of the Income-tax Act nor income from a "source" in British India within the meaning of that section. The sum of Rs. 12,261 was not income which accrued or could be deemed to have accrued to the assessee in British India under section 4 or 42.*

The judgment of the court was delivered by

Dixit C. J.—In this reference under section 66(1) of the Income-tax Act by the Appellate Tribunal at the instance of the assessee, the question which we are required to answer is:

"Whether, on the facts and in the circumstances of the case, the sum of Rs. 12,261, being the interest paid by the Indian purchasers of goods for late

payment of sale proceeds, accrued or deemed to accrue to the assessee in India under section 4 or 42?"

The question relates to the assessment year 1947-48. The assessee is a dealer in cloth doing business in Indore. During the relevant year he sold cloth to purchasers in what was then British India. Indore was then a non-taxable territory. In respect of some of the sales the assessee charged to the purchasers interest because of the delay on the part of the purchasers in the payment of the sale proceeds. He obtained an amount of Rs. 12,261 by way of interest which was remitted to him at Indore. The Income-tax Officer held that this amount of interest accrued to the assessee in a taxable territory and was, therefore, assessable. He rejected the contention of the assessee that the interest received by him was for a deferred payment of price and accrued to him where the sales were completed, namely, at Indore. The reasoning of the Income-tax Officer was that when goods were sent by the assessee to the purchasers in a taxable territory, money was brought into that territory in the form of goods and that there was thus money lent to the purchasers and its utilization by them and consequently that was interest on money lent which was taxable "according to the logic of section 42". The assessee then preferred an appeal before the Appellate Assistant Commissioner which was accepted. The Appellate Assistant Commissioner held that there was no relationship of debtor and creditor between the assessee and his customers in British India and no transaction of money-lending and, therefore, the interest received by the assessee on the sale proceeds could not be taxed under section 42 as interest on money lent. The department then went up in appeal before the Appellate Tribunal pressing the contention that the amount of interest accrued to the assesse in British India under section 42. The Tribunal accepted this contention. It observed:

"Under section 42, not only the income which accrues directly but the income which accrues indirectly can also be brought to assessment. If we were to accept the assessee's contention, it would mean that to evade taxation in respect of interest earned in India is an easy matter. All that the assessee has to do is to sell goods to an Indian merchant and to allow the purchasers to make use of the sale proceeds for such time as may be agreed upon between the parties. On the delivery of goods a debt became due to the assessee. This debt has earned interest in India. We think that the interest income has accrued to the assessee in India and is liable to assessment at the rate applicable to the assessee's world income."

Shri Chitaley, learned counsel for the assessee, contended that there was no advance of money or goods by the assessee to the purchasers in the taxable territories; that there was no agreement between the parties that the sale proceeds would be treated as a loan by the assessee to the purchasers; that, therefore, the interest amount which the assessee received could not in any sense be regarded as interest on money lent and brought into the taxable territories; and that it was also not an amount which accrued to the assessee from any business connection in the taxable territory. In our judgment this contention must be accepted. It is difficult to appreciate "the logic of section 42" which the Income-tax Officer propounded or the view of the Tribunal that on the delivery of the goods to the purchasers a debt became due to the assessee. The expression "income, profits or gains from any money lent at interest and brought into the taxable territories in cash or in kind" contemplates that there must be a relationship of creditor and debtor between the parties concerned. Here, there was no advance either of money or of cloth by the assessee "to purchasers in British India". There was also no agreement between the assessee and the purchasers under which the assessee agreed to treat the amount due from them on account of sale proceeds as a loan by him to the purchasers repayable with interest. After receiving the delivery of the goods the purchasers no doubt incurred an obligation to pay the sale

proceeds to the assessee; but they did not in any sense become debtors of the assessee. A loan is something quite different from a debt. For a loan there must be a lender, a borrower, a thing loaned for use, as well as a contract between the parties for the return of the thing loaned. A loan contracted no doubt created a debt but there may be a debt without contracting a loan. Every sale of goods on credit does not amount to a transaction of loan. One must look to the facts of each transaction to find out whether the transaction amounted in substance to a transaction of loan or to a transaction of sale. Here the transactions were all pure and simple sales. There is nothing to show that the sale proceeds due from the purchasers were by agreement treated as loans by the assessee or that the parties had treated the sale proceeds as paid off in their entirety and the amount equivalent to the sale proceeds as being due from the purchasers to the assessee by way of loan. That the amount received by the assessee cannot be regarded as interest on money lent is clear enough from the decisions of the Supreme Court in *Chatturbhuj Vithaldas Jasani* v. *Moreshwar Parashram* and *Radha Kissen* v. *Keshardeo* where the essentials of the relationship of debtor and creditor have been pointed out.

Learned Advocate-General appearing for the department found himself unable to support the view of the Tribunal that the interest received by the assessee was an interest on money lent. He, however, urged that the interest amount which the assessee got was from a source of income in the taxable territory, the source being the retention of money by the purchasers and its utilization by them. We do not agree. "Source" as used in section 42 means something from which income arises. In *Rhodesia Metals Ltd.* v. *Commissioner of Taxes* the Privy Council accepted the statement in *Ingram on Income-tax* that "source" means not a legal concept but something which a practical man would regard as a real source of income. The decisions in *Kamakshya Narain Singh* v. *Commissioner of Income-tax* and *Rani Amrit Kunwar* v. *Commissioner of Income-tax are* also in similar vein. In the case of *Hart* v. *Sangster* it was held that in England, with reference to "new source", source meant the same thing as origin and that the source of interest on a bank deposit was the actual deposit and not any contract between the bank and the depositor about tendering of deposits and their acceptance by the bank. The interest which the assessee here obtained did not depend on the utilization for some time of the sale proceeds by the purchasers. The assessee would have got interest on the sale proceeds under section 61 of the Sale of Goods Act even if the purchasers had not utilized the money. The interest no doubt became payable by the purchasers because of the delay in the payment of the sale proceeds, but so far as the assessee is concerned it represented the advantage which he would have had if the money had been remitted to him at Indore. The source of interest was thus the actual money payable to the assessee at Indore and not the retention of the sale proceeds by the purchasers. The interest which the assessee received was a part of the price itself. It is unnecessary to refer to the authorities cited at the bar for none of them deals with the point arising for determination in the present case.

Our answer to the question, therefore, is that the sum of Rs. 12,261 received by the assessee as interest from the purchasers in the taxable territories cannot be regarded as having accrued or deemed to have accrued to him in British India under section 4 or 42. The assessee shall have costs of this reference. Counsel's fee is fixed at Rs. 150.

Question answered accordingly.

Source: *The income tax reports*, vol. 43: part 8 30.10.61.

IV

REVIEWS-COMPTES RENDUS

The Legal Key to International Trade and Investment
GRAEME K. HOWARD JR., THOMAS E. HEADRICK AND THOMAS A. WILLIAMS.

The Legal Key to International Trade and Investment is an annotated bibliography. It provides access to commentaries dealing with the legal aspects of foreign commerce including taxation. The 2450 annotations have been arranged by topic and by country. Selection of relevant materials is facilitated by a double index. Regular supplements keep the Legal Key current. As an additional aid to research the names and addresses of more than 500 sources of information have been listed. These include embassies, consulates, government departments, chambers of commerce, and professional groups. The editors have attempted to make the Legal Key reflect the wide-ranging problems encountered by the practitioner in this field. The first chapter is devoted to non-legal works, such as treatises on international economics, guides to business aspects of trade and investment, general reference works, and bibliographies. The purpose of this chapter is to provide insight into the economic and business context of specific legal problems. Articles and books dealing with relevant United States law are annotated in Chapter II. Surveys which compare important legal features of two or more countries are also described in this chapter. Publications which concentrate on a single country other than the United States are set forth in Chapter III. Within each of the Legal Key's 24 sections, the annotations are listed chronologically, beginning with 1945. The Legal Key is limited to works published in English. Articles in English in such periodicals as "Journal du Droit International" and "Nederlands Tijdschrift voor Internationaal Recht" are included. Foreign language sources may be located by referring to footnotes in leading articles.

Annotations are usually in two parts. First there is a statement which describes the theme of the particular book or article. This is followed by a summary of the specific sub-topics which are treated. The annotations in Legal Key have been arranged so that thorough research can be accomplished with a minimum expenditure of time. In addition, a Locator/Index has been printed as a pocket part to facilitate finding the precise section or annotation as quickly as possible. The Country/Locator identifies the section in which each of 130 countries and territories are treated, and the Topic/Locator sets out the sections in which 100 important problems are discussed. To pinpoint the exact annotation needed, the standard subject index has been supplemented by an individual index for each country.

Available at: *Intertrade*, Box 931, New Haven, Connecticut.

AUSTRIA

Dr. jur. ERNST FRITSCH: *Wirtschaftsrecht für jedermann*. Band I. 1952. Industrieverlag Spaeth & Linde, Wien.

Seit 1952 kann man beim Industrieverlag Spaeth & Linde, Wien, die Loseblattausgabe von Dr. Ernst Fritsch beziehen, in welcher das Recht aller Gesellschaftsformen sehr übersichtlich erläutert wird. Jede Gruppe hat die Kapitels:
A. Wesen und Gründung

B. Geschäftsführung, Vertretung und Kontrolle
C. Jahresabschluss und Gewinnverteilung
D. Entnahme, Einlagen und Haftung
E. Auflösung und Vermögensverteilung
F. Buchführung und Besteuerung.

Einkommensteuernovelle 1960 (einschl. Haushaltbesteuerung) nebst Erläuterungen und einer *Zusammenfassung des Einkommensteuergesetzes*, mit allen Novellen. Schriftenreihe der österreichischen Steuer- u. Wirtschaftskartei. Herausgeber: Dr. Ernst Fritsch. Industrieverlag Peter Linde, Wien. 136 pp. S. 48.—.

In der Schriftenreihe der österreichischen Steuer- und Wirtschaftskartei, herausgegeben von Dr. Ernst Fritsch, erschien beim Industrieverlag Peter Linde, Wien, als Nr. 10 „Einkommensteuernovelle 1960 (einschl. Haushaltbesteuerung), nebst Erläuterungen und einer Zusammenfassung des Einkommensteuergesetzes mit allen Novellen", bearbeitet von Dr. Ernst Fritsch und Dr. Robert Bechinie.

Teil A. gibt den Gesetzestext der Novellen mit erläuternden Bemerkungen zum Initiativantrag und Kommentierung;

Teil B. gibt die Zusammenfassung des Einkommensteuergesetzes mit allen Novellen.

Eine Inhaltsübersicht nach Paragraphen und nach den wichtigsten Kennworten komplettiert dieses Büchlein.

BELGIUM

Le Statut des Administrateurs de Sociétés Anonymes. Deuxième partie: *Droit Social*. Edité par Centre d'Etude des Sociétés, Rue des Colonies, 4, Bruxelles I, 63 pp.

Après avoir présenté en 1956 une brochure consacrée au Statut des commissaires-reviseurs et en 1960 une première étude sur le Statut privé de l'administrateur et du directeur de société anonyme, le Centre d'Etude a récemment publié une seconde étude, consacrée cette fois à l'application de la législation sociale aux mandataires de sociétés anonymes. Ces publications et une dernière étude relative au régime fiscal applicable à ces mandataires, sortant de presse dans un proche avenir, documenteront utilement les administrateurs et commissaires sur leur statut. La matière traitée dans «Le Statut des Administrateurs des sociétés anonymes» est divisée en deux parties, entitulées «La pension des administrateurs et commissaires de sociétés» et «Les allocations familiales» respectivement.

Les Codes Larcier (Les XV Codes: Edmond Picard) en cinq Tomes. Publiés sous la direction juridique de Joseph Guissart et Jules Closon. Tome IV, Droit Fiscal, Complément 1961. Mon. Ferdiand Larcier (Soc. an.), Editeurs, 39, Rue des Minimes, Bruxelles 1. 92 et XV pp.

Dans le présent Complément sont reproduites toutes les dispositions législatives destinées à la mise à jour de l'édition 1959 d'après les textes publiés au «Moniteur» jusqu'au 1er janvier 1962.

Toutes les modifications intervenues depuis l'édition 1959 sont fusionnées avec les précédentes, de sorte que, pour avoir connaissance du dernier état de la législation, il suffit de consulter l'édition 1959 et de se référer en même temps aux Compléments les plus récents.

Pour faciliter les recherches, les tables alphabétiques et chronologiques, également toujours fusionnées avec les précédentes, sont reproduites à la fin de chacun des Compléments.

EUROPE

J. VAN HOORN Jr.: *Tax Treatment of Research and Development*. A compara-

tive Survey of national fiscal measures and of their impact on research. Organisation for economic co-operation and development. April 1962. 280 pp.

In March 1959, the author was commissioned by the European Productivity Agency, on the instructions of the Committee for Applied Research, to prepare a comparative study of the tax treatment of industrial research in Member and Associate countries. The purpose of the study was to make available to government departments, wishing to encourage investment in industrial research, a detailed survey of the tax measures adopted in certain countries as might prove suitable for application in others.

The report is limited to a brief and objective description of those tax measures which, in one way or another, affect research. For reasons developed in the concluding remarks, the author has avoided, as far as possible, a technical treatment of the subject and has refrained from formulating policy judgements.

Apart from the general subjects dealt with in the introductory chapters, stress has been laid on the country reports. These contain the data which are of specific interest to the tax expert, while avoiding too many technicalities, the surveys have been set out in such a way as to enable tax experts to find enough information to be able to appreciate the significance of the tax measures existing in each of the countries under review.

To make it easier to judge the significance of special tax measures, if any, each country is divided into four parts. The first two sections are intended to serve as a background for parts III and IV.

I. Brief Description of the Tax System
II. Computation of Taxable Income
III. Treatment of Reserch
IV. Summary.

Every type of tax which may affect research has been briefly described.

The author has tried to present the material in a succinct form so as to give the fairest possible survey of the most interesting and relevant tax features.

Tax Laws and Life Assurance in the E.E.G. Countries, the United Kingdom and the United States. "Verzekerings. Archief", Emmalaan 41, Utrecht, 1962. 128 pp. Price fl. 4.—.

This publication presents a collection of all the papers published in the Volumes XXXIV until XXXIX of the "Verzekerings-Archief" on taxation and life assurance. It is a symposium representing the E.E.G. Countries, the United Kingdom and the United States with their fiscal and life assurance systems, status juris 1960. This comparative study will be very welcome to all those who for some reason have to deal with taxation and insurance problems connected with the countries mentioned above.

De Euromarkt in de praktijk. (The European market in practice). Edited by Drs. TH. HIJZEN a.o. N. Samsom N.V., Alphen aan den Rijn.

A review of this loose-leaf book on the European market was published in *Bulletin XII*, p. 271. The Supplements 64, 65 and have appeared.

W. GARCIN et F. HEPP: *Recueils pratiques du droit des affaires dans les pays du Marché Commun. Tome V Régimes fiscaux.* Supplément no. 4. Editions Jupiter, 23 rue de Mont Thabor, Paris (1er).

Un compte rendu de cet ouvrage sur le droit des affaires dans les pays du Marché Commun a été publié dans le Bulletin Vol. XIII, p. 105. Le supplément no. 5, 1962, a paru. Il contient la loi instituant la taxe sur le chiffre d'affaires (1 septembre 1951) en Allemagne.

FINLAND

B. E. SJÖHOLM: *Skatteförfattningarna, 1962* ("Tax Law, 1962"). Finlands Juristförbund, Helsingfors. 1962. 294 pp.

This work published by the "Finlands Juristförbund" (Union of Finnish Lawyers) contains the full text in Swedish of all Finnish tax laws and regulations, brought up to February 1962. Included are i.a.: Income and Property taxes, local taxes, Seamen's tax, Church tax, Gift and Death duties, Turnover tax, Excises and Stamp duties. It will be a most useful book for all those dealing with taxation in Finland, who have an adequate reading knowledge of the Swedish language.

FRANCE

Les publications Francis Lefebvre, 15 Rue Viète, Paris (17e).

Documentation pratique de securité sociale et de législation du travail: L'envoi No. 5 de 1962 a paru.

GERMANY

FRIEDRICH KLEIN: *Die bisherige Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts in Finanz- und Steuerfragen.* 2. Band, Heft 58 der Schriftenreihe des Instituts „Finanzen und Steuern", Bonn a. Rh., April 1962.

Diese Untersuchung setzt die im Juni 1959 veröffentlichte (besprochen im Bulletin Vol. XIII, page 300). Darstellung des Verfassers fort und berücksichtigt nunmehr den Stand der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts bis zum 31. Dezember 1961. Die sachlich-kritische Würdigung dieser Rechtsprechung lässt erkennen, dass das Bundesverfassungsgericht eine Reihe steuerlicher Grundbegriffe, die im Grundgesetz verwandt werden, geklärt und erläutert hat. Der Schwerpunkt der Untersuchung liegt jedoch in dem Vesuch, bestimmte Tendenzen dieser Rechtsprechung festzustellen und insbesondere die bundesverfassungsgerichtlichen Erkenntnisse zu Art. 80 Abs. 1. Satz 2 GG. zusammenfassend zu beurteilen und zu bewerten.

Steuertarife sämtlicher Steuergesetze. 14. Auflage. Verlag der Steuertarife, P. Wachsmann, Mönchen-Gladbach. *12 Ergänzungslieferung.* Stand: 1 Mai 1962.

Obengenanntes Werk wurde im „*Bulletin*" *XV*, S. 295 besprochen. Die 12. Er-gänzungsleferung bringt den stand auf den 1. Mai 1962.

„*Der Bundeshaushalt*", Band 11 des Heftes 15 aus der Schriftenreihe des Instituts „Finanzen und Steuern", Bonn a. Rh., April 1962. 144 S.

Die Schrift gibt zunächst einen Rückblick auf die Entwicklung der Bundesfinanzen in den Rechnungsjahren 1957 und 1958 nach den Bemerkungen des Bundesrechnungshofes, im Rechnungsjahr 1959 nach der Bundeshaushaltsrechnung, im Rechnungsjahr 1960 nach dem Rechnungsergebnis und nach dem Vermögens- und Schuldenstand des Bundes sowie auf die haushalts- und kassenmässige Entwicklung im Rechnungsjahr 1961.

Sie behandelt sodann Gesamtbild und Gestaltung des Haushaltsplans 1962.

NETHERLANDS

J. SPAANSTRA: *De Vennootschap onder firma.* (Partnership). Fiscal Monograph No. 10. N.V. Uitgevers-Maatschappij AE. E. Kluwer, Deventer. 1962. 194 pp. Price DFl. 9,75.

Four years ago the first edition of this monograph appeared. It has been out of print for a long time. The great interest with which the preceding edition was accepted, as well as the author's desire to take into consideration the suggestions of tax experts and the new tendencies in this domain, has justified the appearance of the second edition. In this work the developments

and the present-day legislation relating to partnerships are considered. All important problems connected with partnerships are systematically discussed beginning with a general introduction devoted to the taxation of partnerships in the Netherlands and some foreign countries, passing through the civil-law provisions on the matter, finishing with the latest developments in the domain of taxation.

Parlementaire Geschiedenis van het Nieuwe Burgerlijk Wetboek (Parliamentary History of the New Civil Code). Parliamentary documents systematically arranged and annotated by C. J. VAN ZEBEN, with the assistance of W. G. Belinfante and O. W. van Ewijk. General part — XII + 182 pp. and Book I — XIV + 808 pp. Published by N.V. Uitgevers-Mij. AE. E. Kluwer, Deventer-Antwerpen. 1961.

The fact that the various documents reflecting the Parliamentary history of the new Civil Code are numerous, difficult to consult and not easy to find, has necessitated the appearance of this greatly needed publication. The purpose of this work is to facilitate the consulting of said materials by collecting and arranging them systematically as well as by providing them with the proper enterpretation. Nine separate volumes will embrace all legislative documents of any importance for the civil law history of the Netherlands.

The publication begins with a general introduction to which a special volume is devoted. The latter deals with the evolution of the legislation prior to the new Code and contains some general notes made to the first draft of the Code. Together with this general volume also Part I of the Legislative History of the present law has been published.

Part I embraces *Book I* of the New Civil Code, which book contains the law on persons and families as it was promulgated by the Acts of December 11th, 1958 (Stbl. 590 and 591). *Book I* embraces 18 titles each of which is surveyed separately and is taken in its historical development.

J. L. F. ENGELHARD: *Erfrecht en Fiscus* (Inheritance and the Fisc.), second edition. Nederlandsche Uitgeversmaatschappij N.V., Leiden, 1961, 128 pp.

The author of this booklet presents in a condensed form the inheritance system of the Netherlands, elucidating the legal provisions with numerous decisions and examples. The material is divided into two principal parts. The first one entitled "Inheritance in the civil law" deals with the civil law problems arising out of the inheritance cases. It begins with some general remarks and ends with a more extensive study on wills, acceptance of inheritance, repudiation, escheat etc.

The second Part—"Inheritance in the fiscal Law"—is of particular interest for the heir as a tax payer. Here are considered: Death Duties Act 1956, Property Tax Act 1892, Income Tax Decree 1941, "Municipal Rates" Act and Registration Duties Act 1917.

The booklet is a valuable guide for proprietors, heirs and professional advisers.

J. C. TIMMERMANS: *Rijks- en provinciale belastingen* (State and Provincial Taxes). 4th Edition, Part II. Published by N. Samsom N.V., Uitgevers, Alphen a.d. Rijn. 110 pp.

This fourth edition of "State and Provincial Taxes" by Mr. Timmermans is an expert monograph on the Dutch Taxation System. While in the first part of this work some theoretical questions and the general principles on which the Dutch system is base are considered, the second section gives a survey of the tax laws. Herein the most important aspects of the Land Tax (the "Municipal Rates"), the net wealth tax, the Income Tax, the Tax on wages and salaries, the Company Tax etc. are systematically dealt with.

J. H. CHRISTIAANSE: *De nieuwe Loterijbelasting in de praktijk* (The new Lottery Tax in practice). Published by N.V. Uitgever FED, Amsterdam, 1962. 64 pp.

In this booklet the author has discussed the major problems connected with the new law on lottery taxes which came into force in November last year. The method used in this study is the same as the one followed by the legislature. The subject matter is divided into seven chapters corresponding to the principle issues treated by the law: Fiscal obligation (Chapter I); Object of the Tax (Chapter II); Exemptions (Chapter III); Tariffs (Chapter IV); Manner of Charging the Tax (Chapter V); Criminal Law provisions (Chapter VI); Interim Provisions (Chapter VII). The Booklet is provided with a general and an analytic index.

"FED": *Algemene Wet inzake Rijksbelastingen* (General Law on State Taxes). Edited by "Uitgeverij FED", Roemer Visscherstraat 29, Amsterdam-West I.

This loose-leaf publication which constitutes a part of the FED's series "Loose Leaf Fiscal Acts", presents the General Act on State Taxes of July 2nd, 1959, Stbl. 301. The great importance of said Act in the Netherlands Fiscal System makes the new initiative extremely valuable. The loose-leaf form permits this work to be kept up-to-date by supplementing it with any changes that may occur and embodies court cases.

The new publication begins with a condensed legislative history of the Act considering each article separately as discussed, changed and finally passed by parliament.

B. SCHIPPERS: J. L. VAN HEDEL: *Aftrekposten bij de inkomsten- en vermogensbelastingen* (Deduction-items in the income and property tax), 13th edition Nederlandsche Uitgeversmaatschappij N.V., Leiden. 1962. 163 pp.

This booklet gives in a systematic way a survey of the different possibilities to apply deduction-items to the income and property tax.

Side by side with the review of the deduction-items, some pages are devoted to the influence of the civil state and the family-relations upon tax levying, while at the end a survey is given of the level and the increase of the marginal percentages in the income tax. By its small compass and as it is easy to handle, it will not only be very useful for laymen, but also for those who are competent in the sphere of taxation.

Handboek voor in- en uitvoer, onder redactie van Prof. Dr. B. SCHENDSTOK en J. DE WILLIGEN. (Handbook for import and export). AE. E. Kluwer, Deventer; N. Samsom N.V., Alphen aan den Rijn.

A review of this Handbook for import and export was published in Bulletin XIV, p. 169. The following supplements have appeared:
Deel B1 *Tarief van invoerrechten,* Supplements 36, 37, 38, 39, 40.

Vademecum voor in- en uitvoer. Samengesteld door de Economische Voorlichtingsdienst. N. Samsom N.V., Alphen aan den Rijn.

A review of this loose-leaf work containing the provisions of importance for import and export was published in *Bulletin XIV* p. 359.

The supplement no. 271 has been published.

H. W. VERMEULEN and H. G. M. WARDENIER: *Teruggaaf van omzetbelasting bij uitvoer,* Volume I and II. N. Samsom N.V., Publisher — Alphen aan den Rijn, Netherlands.

Supplements 99, 100 to these loose-leaf volumes have been published.

R. M. SMITS, J. TIGGELMAN, Mr. J. C. DE WAARD: *Omzetbelasting* (Sales Tax). Fiscale handleiding voor de praktijk. Vuga-Boekerij, Arnhem.

In *Bulletin XI*, p. 151, a review of this loose-leaf handbook on the Dutch Sales Tax legislation was published. Supplement 58 has been published.

Dr. M. J. M. SMEETS and J. H. MEIHUIZEN: *Beknopte Belastinggids* (Concise tax guide), 10th edition. *Supplement*. L. J. Veen's Uitgeversmaatschappij, Leidsegracht 78, Amsterdam.

This guide to Dutch taxation contains a concise survey of the most important parts of the various tax Acts. Recently *Supplement 15* has appeared containing a number of pages intended for replacement of outdated sections.

R. M. SMITS: *Woordenboek voor omzetbelastingtarieven*, 2nd edition. N. Samsom N.V., Publisher — Alphen aan den Rijn, Netherlands.

Supplement 23 of this dictionary of Sales Tax in the Netherlands has appeared.

FED's *losbladig fiscaal weekblad* (loose-leaf tax weekly). Uitgeverij FED, Roemer Visscherstraat 29, Amsterdam-West I.

Nos 832-835 of this weekly, which contains tax articles, discussions of case law and resolutions and answers to questions as regards Dutch tax problems, have appeared.

Stenografisch Verslag van de bespreking in de vergadering van november 25, 1961, van de inleidingen betreffende de belastinghefing van coöperatieve verenigingen volgens het ontwerp van wet op de vennootschapbelasting 1960 (Geschrift 106). (Shorthand report of the discussions in the conference held on 25th November 1961 on the Introductory Remarks to Taxation of the Cooperative societies, according to the Draft Act on Company Tax 1960. (Publication 106)). "Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap", No. 107. Published by N. Samsom N.V., Alphen a.d. Rijn, 30 pp.

At the conference of November 25th 1961, held by the "Association for Fiscal Science" the book "Introductory Remarks to the Taxation of Cooperative Societies according to the Draft-Act on Company Taxation 1960" (Publication 106) was discussed by: Mr. W. E. Kremers and Mr. L. Roeloffs. The publication 107 presents a shorthand report of the discussions held under the chairmanship of Mr. E. J. Korthals Altes. The speakers were: Prof. L. J. M. Nouwen, Prof. M. J. H. Smeets, Prof. Dr. B. Schendstok and Messrs. A. F. Tuk, S. G. H. Nederburgh, W. E. Kremer and L. Roeloffs. The names of these prominent tax experts testify to the importance of the subject matter and the publications dealing with it in particular.

NEW ZEALAND

Taxation Tables 1962, 18th Edition. Financial Publications Ltd., Inc. with Sweet & Maxwell (N.Z.) Ltd. Publishers "The N.Z. Economist & Taxpayer", 54 The Terrace, Wellington, N.Z. 168 pp. Price 18/6.

This edition is presented in two sections, the first relating to Hire Purchase and the second embracing the normal features of this Annual brought up to date.

Although the title of the first section is "Hire Purchase and Credit Sales", the latter is introduced incidentally for the purpose of emphasising the distinction between these two major types of consumer credit.

The hire-purchase tables relate to monthly payments and to half-yearly and quarterly reducing balances. In all other respects the material applies to hire-purchase transactions generally.

PAKISTAN

Taxation of Income and Concessions to Industries in Pakistan. Issued by The Central Board of Revenue Government of Pakistan. Karachi (Pakistan). 1960. Published by the Manager of Publications, Karachi: 1960. 102 pp.

This brochure seeks to give, in layman's language, a brief outline of the law of Income-Tax in Pakistan with special reference to the concessions allowed to industries. The booklet is intended for the general reader, who is not a technical expert and who has neither the time nor the inclination to go into the intricate provisions of the Income-tax Act and rules. Every attempt has been made to avoid the use of technical terms and where any such term has been used, it has been fully explained.

SWEDEN

ERLAND GEYER: *Om Beskattning i Sverige vid In- och Utflyttning samt Vistelse i Utlandet M.M.*, 8th revised edition.

This 181 page booklet, published under the auspices of Svenska Handelsbanken, deals with the international aspects of Swedish taxation, as regards Swedish residents deriving income from foreign sources and non-residents deriving income from Swedish sources.

The latest English version (4th edition) of this booklet was published in 1959.

THAILAND

Thailand. *"Merkblatt für den deutschen Aussenhandel"*. Erich Schmidt Verlag, Berlin - Bielefeld - München. 36 S., 1 Wirtschaftskarte. Geheftet DM. 7.90.

Neben allgemeinen Angaben unterrichtet das Heft über Thailands *Binnenwirtschaft*, den *Aussenhandel*, gibt Hinweise für die *Anknüpfung und Durchführung* von Geschäften, die *Zollvorschriften* und die *rechtlichen Bestimmungen*: Grundfragen des Zivilrechts, Wechsel- und Scheckrecht, Handelsvertreterrecht, gewerblicher Rechtsschutz, Niederlassungsrecht, Investionsrecht, steuerrechtliche Grundfragen und Rechtsverfolgung.

UNITED KINGDOM

Current Law Income Tax Acts Service. Sweet & Maxwell, 11, New Fetter Lane, London, E.C. 4.

Release 69 of May 1st 1962, has been received. It provides the reader with the Income Tax, Surtax and Profits Tax provisions of the Finance Bill which was published on April 18th. The said provisions are annotated with cross-references to the Income Tax Acts.

UNITED STATES OF AMERICA

Federal Taxes. Published by Prentice-Hall, Englewood Cliffs, New Jersey.

A review of the 1962 edition of this standard work on the U.S.A. Federal Taxes was published in Bulletin Vol. XVI, 1962, No. 1 p. 49. Report Bulletins Nos. 14-18 which keep these volumes up-to-date have been received.

Federal Tax Treaties. Published by Prentice Hall, Englewood Cliffs, New Jersey.

This useful book on the Tax Treaties concluded by the U.S.A. with other countries was reviewed in Bulletin Vol. XVI, 1962, p. 49. Supplement No 52 has been published.

ITALY

Loi no. 1231 du 31 octobre 1961.
Traitement fiscal de la Banque Européenne d'Invertissements.
La Chambre des Députés et le Sénat de la République ont approuvé,

Le Président de la République
Promulgue

la loi suivante:

Art. 1.

Les intérêts payés par la Banque Européenne d'Invertissements en rapport avec des emprunts contractés avec ou sans émission de titres sont exemptés de tout impôt direct.

Art. 2.

Les opérations effectuées par la Banque Européenne d'Invertissements et par ses organismes, et tous les provisions, actes et formalités se rattachant à ces opérations et à leur exécution et leur fin sont exemptées des taxes, impôts et prélèvements, actuels et futures, revenant à l'Etat ou bien aux collectivités locales à l'exception des lettres de changes émises par les entreprises subventionnées et sur lesquelles sera dû l'impôt du timbre au taux fixe de 0.10 Lire par chaque mille Lires quel que soit de la date de leur expiration.

La présente loi munie du sceau de l'Etat sera insérée dans le Recueil officiel des lois et décrets de la République Italienne. Chacun compétent sera obligé d'observer et faire observer cette loi comme loi d'Etat.

Faite à Rome, le 31 octobre 1961.

GRONCHI

FANFANI - TRABUCCHI -
PELLA - TAVIANI.

En présence du Garde des Sceaux: GOBELLA.

(Traduction de l'italien)

Source: *Gazzetti uffiziale della Repubblica Italiana v.* 5-12-1961

Loi du 10 décembre 1961, No. 1346.

Majoration en faveur du Trésor des centimes additionnels institués par le décret-loi royal du 30 Novembre 1937, No. 2145, et les modifications successives.

La Chambre des Députés et le Senat de la République ont apprové;
Le Président de la République ordonne
la loi suivante:

Art. 1.

Les centimes additionnels institués par le décret-loi royal du 30 Novembre 1937, No. 2145, Converti par la loi du 25 Avril 1938, no. 614, modifié ensuite par le décret législatif substituant du 18 Février 1946, No. 100, s'étendront à l'«imposta sulle società» et seront majorés de cinq centimes par Lire d'impôt.

Les mêmes centimes additionnels sur l'«imposta sul valore globale netto dell'asse creditario» seront majorés d'un centime par Lire d'impôt.

La majoration des centimes additionnels mentionnée dans le premier paragraphe ne sera pas appliquée à l'«imposta sul reddito dominicale dei terreni» et les centimes relatifs, à L'«imposta sul reddito agrario», ainsi qu'à l'«imposta di ricchezza mobile» dû par les prestataires de travail subordonné, limitativement sur le part acquitté au taux de 4%.

Art. 2.

Les dispositions de l'article 1 seront appliquées sur les contributions exigibles dès le 1 Janvier 1961, bien que ces contributions portent sur des périodes antérieures à cette date.

Les mêmes dispositions seront appliquées dès la date d'entrée en vigueur de la présente loi aux «imposte di registro, di successione ed ipotecarie» et à l'«imposta sul valore globale netto dell'asse creditario».

Quant à l'imposta sul reddito dei fabbricati» et les centimes relatifs, et quant aux retenues à la source d'impôt établies dans les articles 126, 127, 128, 143 et 273 de la texte unique du 29 Janvier 1958, No. 645, la majoration ordonnée dans l'article 1 sera appliquée dès le 1 Janvier 1962.

Art. 3.

Le recouvrement des centimes additionnels ou de la majoration des centimes additionnels dûs sur les contributions exigibles Lors de L'année 1961 qui ont été inscrites déjà sur les rôles ou ont été versées aux trésors provinciaux à la date d'entrée en vigueur de la loi présente, se fera par moyen de rôles spéciales, recouvrables en trois acomptes bimensuelles égales.

Art. 4.

La majoration prévue découlant de l'application de la présente loi sera réservée au Trésor.

La présente loi munie du sceau de l'Etat, sera insérée au Recueil officiel des lois et décrets de la République Italienne. Toute personne de droit est obligée d'observer et faire observer cette loi comme loi d'Etat.

Datée à Rome, la journée de 10 Décembre 1961.

GRONCHI
Fanfani - Trabucchi
Taviani

Estimé du Garde des Sceaux: Gonella.

GREECE

Law 4171/1961 Re. measures to stimulate the development of the Country's Economy (has become effective from 3 June 1961.)

I. Special provisions

Article 1.

1. In order to stimulate investment that will help to speed up the growth rate of the Greek economy, the special provisions stipulated in Articles 1 through 5 hereof shall apply to important productive investment projects. Application of these special provisions shall not preclude the application to such investment projects of any other general provision, applicable to matters affected by the special provisions, if such general provisions create a more favorable situation for the investor.

2. For the purposes of the present law, productive investment projects shall be considered those which contribute to the economic progress of the country and which would produce a substantial increase in national output and employment, or an important increase in exports, or save significant amounts of foreign exchange, or would cause a substantial inflow of foreign exchange, provided, however, that the value of such investment projects shall be in excess of 90 million drachmas.

3. To establish the concurrence of the foregoing conditions, a joint decision of the Ministers of Coordination, Finance, and the minister appropriate in each case, shall be required, such decision to be issued on the advisory opinion of the Commitee provided in article 3 of Law 2687/53, and published in the Government Gazette.

4. The rights and obligations of the Government and of the investor, as well as the consequences of the latter's non-compliance therewith, shall be determined by the same or another decision. The Government may undertake commitments within the limits of the provisions of the present law and other legislation which might be in force, the duration whereof might be guaranteed for a certain period of time. Modification of the terms of the decision shall be permitted only with the consent of the investor.

5. For the purposes of this law, wherever reference is made to the value of an investment project, such value shall include any and all expenditures related to such investment project, except for such working capital in cash as the enterprise might invest.

6. The commencement of production by the investing enterprise shall be ascertained by decision of the appropriate Minister.

7. The provisions of the present law shall likewise be applicable to any and all cases of expansion of plant facilities of enterprises fulfilling the above conditions, provided the cost of such expansion, in he sense of para. 5 hereof, is at least equal to 30 million drachmas.

8. The provisions of Article 1 through 5 hereof shall apply to investment projects for which the decision stipulated in paragraph 3 of this Article will have been published in the Government Gazette, within a period of ten years from the effective date of the present law.

9. The provisions of Articles 1 through 5 of the present law shall also be applicable to investments which fulfill the provisions of the present law and

for which no operating license has been issued so far. Any amounts paid in excess of those provided under Article 2 of the present law shall not be refunded.

Article 2.

1. The following items shall be exempted from any and all taxes, duties, dues, stamp taxes, contributions, levies and any other charges assessed for the benefit of the Government or any third party, such as municipality, community, fund, organisation or other corporation public or private, whether or not such items are produced by local industry, and provided they are necessary or useful for carrying out surveys, studies, construction work and erection of initial plant facilities:

a. Machinery, accessories, spare parts, tools; also, in the case of manufacturing, handicraft and mining industries, all of their plant equipment. Excluded from this exemption shall be: the office equipment and passenger and freight transport carriers of the investing enterprise.

b. Built-in construction materials, except products made of cement, ceramics and quarry products.

c. Research, testing, measuring and control instruments for the requirements of the investing enterprise, and,

d. Cranes and transport vehicles for moving supplies and products within the site of the enterprise, including motor trucks.

2. The plant erection dues provided in Article 4 of Legislative Decree 3879/58 shall be limited to 0.08 % with respect to provincial areas, as defined in Article 1. of Law 3213/55, and to 0.8 % for all other areas. The dues in connection with the erection of a plant provided in Article 23 of the Royal Decree of September 24, 1958, entitled "codification into a unified text of law of the effective provisions on the revenues of municipalities and communities" is hereby limited, with respect to provincial areas, to 0.02 % as such areas are defined in Article 1 of Law 3213/55, and to 0.2 % for all other areas.

3. Existing dues, contributions, levies, and any other charges for the issuance of "licenses of expediency" and licences concerning plant installation, operation of machinery or of the enterprise as a whole, construction of access roads and part and similar facilities, are hereby fixed at a maximum of 8.000 drachmas per licence payable to the Government and 2.000 drachmas per licence payable to each third party involved.

4. Existing government and third party dues, contributions, levies, and any other charges on contracts pertaining to the construction and assembly of plants in provincial areas, as defined in Article 1 of Law 3213/55, are hereby limited to one - tenth thereof.

5. In the case of establishment of a corporation (S.A.) having a capital stock of more than 15.000.000 drachmas, the initial 5.000.000 drachmas of the capital stock shall be subject to government and third party dues, levies, contributions and other charges assessed for the benefit of the State or any third party on the basis of existing regulations, while the portion of the capital stock in excess of 5.000.000 drachmas shall be subject only to a stamp tax on stock certificates which is hereby set as follows:

a. On the portion of the capital stock from 5.000.001-30.000.000 drachmas at 1 %, and,

b. On the portion of the capital stock in excess of 30.000.000 drachmas at 0.10 %. This tax shall be payable at the time of the issuance of the stock certificates but in no case later than one year from the time the corporation has been lagally constituted.

6. The provisions of Legislative Decree 3026/54 shall not apply to the

articles of incorporation of investing enterprises, to agreements with the Government stipulated in Article 4 hereof, and to any and all agreements related to the carrying out of surveys, research work, construction activity and erection of initial plant facilities of such enterprises. In such case, and if no agreement exists in writing providing for the lawer's fee, the minimum amount of such fee, as envisaged by Legislative Decree 3026/1954, shall be limited to two per mill of the value of the object of the agreement. In cases where a notary public or an unsalaried or salaried registrar of mortgages intervenes or takes appropriate action in the drawing up and registration of the above mentioned agreements, the fees payable may not exceed the amount of 10.000 drachmas for the notary public, and 3.000 drachmas for the registrar of mortgages.

7. Enterprises investing foreign capital in productive projects under the provisions of Law 2687/53, in amounts equivalent to at least 90.000.000 drachmas, shall be authorized to engage the services of foreign engineering firms or technical consultants for the preparation of surveys and designs for their initial buildings, plant facilities, etc., the supervision of the implementation of such surveys, as well as the construction and assembly of such plant facilities.

The above provision shall also be applicable to buildings which are either of a special kind or are an integral part of mechanical installations. Should the services of a Greek technician installations. Should the services of a Greek technician be required for the issuance of the necessary license by the appropriate authorities, the rules and regulations now in effect for the determination of the compensation payable to Greek technician for such services shall not apply and any and all deductions, contributions, dues, levies and taxes payable to the Government or to any third party shall be computed on the amount of compensation freely negotiated.

8. Whenever the loading and unloading of machinery and supplies of any kind is carried out by mechanical means owned and operated by an investing enterprise or by its subcontractors, the enterprise shall not be liable to the payment of any loading and unloading charges.

9. In the case of investment in initial plant facilities for projects considered as productive in the sense of paragraph 2 of Article 1 hereof, the time period stipulated in paragraph 1 of Article 1 of Legislative Decree 4002/59 in connection with the application to such investment of the provisions of articles 1 and 2 of the said Legislative Decree, shall not expire until at least five years after the date of the promulgation of the joint ministerial decision referred to in paragraph 3 of Article 1 hereof.

10. Until such time as any long - term loans contracted by the investing enterprise, prior to the commencement of production operations, are paid off, but in no case beyond a period of fifteen years from the end of calendar year during which production operations commenced:

a. Income tax rates on undistributed profits of the enterprise, in effect at the time of promulgation of the joint ministerial decision stipulated in Article 1 hereof, shall not be modified.

b. The property of such enterprise shall be exempted from capital taxation.

11. For a period of fifteen years from the end of the calendar year during which production operations were started by the investing enterprise all taxes, dues, contributions, levies and any and all other charges, which were in effect at the time of issuance of the joint ministerial decision stipulated in Article 1 hereof and which are levied for the benefit of municipal or communal authorities, organizations, funds and any other Corporation public or private (except any such taxes etc. as might be assessed for services rendered), shall not be modified. The act of stabilization shall be understood

to include any exemptions from the foregoing third - party taxes currently in effect on the products and the property of the enterprise.

12. Foreign personnel employed by enterprises coming within the purview of Article 1 hereof, in accordance with rules and regulations currently in effect, shall not be liable to the payment of income tax on income earned abroad for a period of five years beginning with the year following the year of the initial establishment of such personnel in Greece.

13. In the case of foreign capital invested under the provisions of Law 2687/53, upon commencement of repatriation of the imported portion of such capital, profits may be remitted in foreign exchange on an annual basis on the repatriated portion of such capital, provided that there are profits corresponding to such portion of the capital in amounts not exceeding 6% of such capital and provided further that the amount of foreign exchange remitted for this purpose shall not exceed 8% of the earnings in foreign exchange of such enterprises from the sale abroad of its products. Remittances in foreign exchange in such circumstances shall be made in the currency earned from the exports of the enterprise, and in proportion to the various currencies earned, except if the Bank of Greece should authorise remittance in other currencies accepted by the enterprise concerned.

Article 3.

1. Except as may be required in cases of temporary national emergency, the enterprise shall have the exclusive right to use any basic port works constructed at its own expense (such as leveling of grounds, drudging of ports, wharfs, jetties, etc.). Such works shall at all times require the prior approval of the appropriate authorities. The enterprise shall be subject to no charge for the use of these facilities, other than the expenses involved in operating and maintaining the same, until the amounts expended for the construction of these works are fully amortized.

2. The Government may, by joint decision of the Ministers of Coordination, Finance, Industry and Public Works, make available to the enterprise for exclusive use a stretch of shore and sea area commensurate with the needs of the enterprise, the latter assuming no obligation to pay to the Government any compensation in consideration of this privilege for a period of 15 years from the commencement of productive operations.

Article 4.

1. In the case of productive investment projects exceeding in value the amount of 180.000.000 drachmas, in lieu of the joint ministerial decision stipulated in article 1 hereof, an agreement between the Government and the investing enterprise may be entered into such investment, which agreement shall be published in the Government Gazette.

This agreement shall determine the rights and obligations both of the Government and of the party making the investment. The Government may commit itself within the limits of the provisions of this law and any other provisions currently in effect, the duration of which may be guaranteed for a specific period of time from the end of the calendar year during which the enterprise commenced its productive operations.

Such agreement will be signed for the Government by the Ministers of Coordination, Finance and the appropriate Minister, as the case may be.

2. Such an agreement and the transfer of the rights accruing thereunder to the corporation to be established by the contracting party prior to the commencement of productive operations by the latter, shall be exempt from any and all Government and third party taxes, dues, contributions,

levies and any other charges.

3. The provision of Articles 1 through 5 hereof shall apply to investment projects for which the agreement provided for by the present Article will have been published in the Government Gazette within ten years from the effective date of this law.

4. Any disputes arising between the Greek Government and enterprises coming under the provisions of the present law which might relate to the interpretation of, or to possible deficiencies in, the agreement to be executed, shall be resolved by arbitration as provided under the agreement, in deviation from standing regulations on arbitration in which the Government is involved. A foreign national may also be designated to act as arbitrator or arbiter in such arbitration.

5. The terms of any administrative order issued under the provisions of Article 3 of Legislative Decree 2687/1953, shall have parallel effect with the terms of the agreement foreseen by the present article.

6. The provisions of paras. 2, 3 and 4 of the present article shall also apply to cases involving the issuance of the joint ministerial decision provided for in Article 1 hereof.

Article 5.

The validity of the provision of Article 1 of Legislative Decree 3909/1958 entitled "Ratification of Resolution of the Council of Ministers concerning tax exemptions related to the establishment of hotels and extension of tariff accommodations to newly - established hotels" shall hereby be extended to December 31, 1964. Such exemptions and accommodations shall also extend under the same conditions to hotel enterprises of the motel, bungalow and other similar types.

II. General provisions

Article 6.

1. The provisions of Law 2861/54 as modified and supplemented shall also apply *mutatis mutandis* to raw materials imported by local manufacturing or handicraft industries and used for the manufacture of finished products which have been sold to buyers who, under existing regulations, enjoy partial or total exemption from duties and all other taxes on similar products imported from abroad, such a sale to be considered equivalent to an export transaction.

2. In the event of application of the preceding paragraph 1, the limit of preference under the provisions of Law 3215/55 shall be the one stipulated in paragraph 1 of Article 4 thereof.

3. The terms and procedures for the application of the provisions of this article shall be determined by joint decisions of the Ministers of Finance and Industry.

Article 7.

1. Agreements for loans or credits extended by foreign banks or foreign machinery manufacturers, who do not maintain a permanent establishment in Greece in the sense of Article 5 of L. D. 3843/58, to local manufacturing or mining enterprises and the repayment of such loans or credits as well as the payment of interest thereon, shall be exempt from any and all Government and/or third party taxes, dues, contributions, levies or any other charges.

2. Interest on loans or credits referred to under paragraph 1 above shall be exempt from income tax as provided by regulations in effect at the time. The Government reserves the right to apply the provisions of conventions for the avoidance of double taxation by virtue of which Greece is entitled to tax interest at the regular or at a reduced rate of taxation.

3. For the purpose of applying the provisions of income tax legislation, the amount of interest charged on loans and credits received by the enterprise, up to the end of the fiscal period in which the production activity of the enterprise was started, shall be reckoned as initial installation expenses and shall be written off at the rate of 20% per annum in each of the ensuing five fiscal periods. The same shall apply to any and all establishment and organization expenses incurred by the enterprise up to the time of commencement of its production operations to the extent that such expenses have not been covered by earnings realized by said enterprise.

4. To effect payment abroad of royalties accruing from the use in Greece of copyrights, patents, research findings, designs, secret manufacturing processes and formulas or any other similar property rights, as well as for technical administration, approval shall be given for making available the necessary amount of foreign exchange required annually, such amount to be determined by joint decision of the Ministers of Coordination, Finance and Industry on the advisory opinion of the Committee provided in Article 3 of Law 2687/53.

5. In assessing income tax on royalties referred to in the preceding paragraph 4, the net income to be taxed shall not exceed 35% of the amount paid under the provisions of the relevant decision of the Ministers of Coordination, Finance and Industry. The Government reserves the right to apply the provisions of conventions for the avoidance of double taxation by virtue of which taxable net income is determined diffrently or a tax rate is determined on gross income.

Article 8.

1. Coal, metallurgical coke and minerals imported by metallurgical industries for the requirements of their industrial production shall be exempt from duties, taxes, dues, stamp taxes, contributions, levies and any other charges levied by the Government or any third party.

2. A fourth paragraph shall be added to Article 10 of L.D. 2176/52 reading as follows:

"Likewise, for the establishment or expansion of an important industry, the compulsory expropriation of covered lots of land in general shall also be authorized provided that, regardless of ownership, the total value of any plantations or buildings located thereon does not exceed three times the total value of such lot of land."

3. In cases where, under existing legislation, compulsory expropriation of all types of land is permitted for the establishment or expansion of industries, provision for a further case shall be added whereby this land shall be used for the auxiliary requirements of an important provincial industry, or the housing of its personnel, such works being considered as public utility projects.

Article 9.

1. Foreign engineering enterprises, established in Greece on the basis of approval granted by joint decision of the Ministers of Coordination and Finance, shall enjoy the following tariff and tax concessions, provided that at least four-fifths of their entire personnel and at least three-fifths of each

category of their personnel are Greek nationals:

a. Exemption from payment of import duties and concomittant taxes, stamp taxes, contributions, turnover tax, luxury tax and any and all Government and third party dues and levies or any other levies currently in effect or to be imposed in the future on such imported articles as machinery, tools, paper (photographic, photostatic, etc.), drawings, instruments, accessories, spare parts, materials, supplies, electric apparatus and equipment intended exclusively for the operations of such enterprises or the requirements of their offices in Greece, excluding fuels, lubricants and passenger cars. Such exemption shall be granted on condition that the enterprise involved is engaged exclusively in operations related to a project located outside Greek territories.

b. Exemption from income tax and any other Government and third party dues, taxes, contribution, levies or retention currently in effect or to be imposed in the future, on income earned from operations related to projects located outside of Greek territory. The same exemption shall apply to the foreign personnel of the enterprise, who are not permanently residing in Greece, with respect to income earned from services performed in connection with the operations described above.

2. Articles imported duty - free under the provisions of the preceding paragraph, may, subject to approval by the Minister of Finance, be re-exported or transferred to other parties entitled to the same exemptions. Except for the cases noted above, such products as might be sold in Greece at the time of the withdrawal of the enterprise from Greece, shall be subject to the payment of the regular import duties, etc.

3. Overtime occupation of personnel of the foregoing enterprises shall be permitted without any limitation, provided the needs of the enterprise call for such overtime, on condition that legal overtime compensation shall be paid to personnel so employed.

4. Agreements between the Greek Government and foreign engineering enterprises, according such enterprises greater privileges than those determined by the present law, shall remain in force until expiration.

5. Agreements may be entered into between the Government, represented by the Ministers of Coordination and Finance, and the foreign engineering enterprise concerned, guaranteeing that the provisions of the present law shall not be modified for a given period of time.

6. The accommodations, exemptions and benefits of paragraphs 1 through 3 of the present Article shall accrue to Greek engineering enterprises, however, only with respect to operations whose object is located outside the territories of the Kingdom of Greece, regardless of whether the projects involved are carried out in part or in whole by the local (Greek) offices of such enterprises.

Article 10.

This law shall become effective from the date of its publication in the Government Gazette.

(Has been published in the Gov. Gazette dd. 3 June 1961)

FRANCE-UNITED KINGDOM

Convention franco-britannique du 14 décembre 1950 tendant à éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur les revenus. Règles applicables aux produits distribués par les sociétés britanniques dites «Overseas Trade Corporations».

[Service des Relations internationales, 2e Bureau]
(Solution du 2 octobre 1961)

En vertu de l'article 20, § 3-*b*, de la convention franco-britannique du 14 décembre 1950 tendant à éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur les revenus (*B.A.* 1952-I-6013, annexe II, *B.O.C.D.* 1952-2e p., p. 331), le revenu des valeurs mobilières émises par des sociétés ou des collectivités résidentes du Royaume-Uni dont bénéfice une personne qui est un résident de France (que cette personne soit ou non considérée comme résident du Royaume-Uni à l'égard de la législation fiscale du Royaume-Uni) et qui est soumis à l'impôt du Royaume-Uni soit directement, soit sous forme de déduction, est exonéré en France de la taxe proportionnelle sur les revenus des capitaux mobiliers (remplacée depuis le 1er janvier 1960 par la retenue à la source ou le versement; C.G.I. art. 123*bis*), l'impôt anglais étant considéré comme couvrant intégralement ladite taxe ou retenue.

Or, depuis l'entrée en vigueur de la loi de finances du Royaume-Uni de 1957, les sociétés britanniques dites «Overseas Trade Corporations» (O.T.C.) qui ont leur siège en Grande-Bretagne et la totalité de leurs exploitations à l'étranger, sont soumises dans le Royaume-Uni à un régime fiscal particulier. Ce régime consiste à distinguer dans les distributions effectuées par ces sociétés, les produits provenant, d'une part, du revenu d'investissements d'autre part, du revenu commercial. Tandis que la première catégorie de produits est assujettie à l'income-tax anglais dans les conditions du droit commun, la deuxième catégorie n'y est soumise qu'au moment de la répartition des produits et sous déduction des taxes prélevées dans le pays où se trouve la source des revenues, les actionnaires non résidents du Royaume-Uni ayant au surplus la faculté de demander le remboursement de l'income-tax ainsi réduit, perçu sur cette partie du dividende au profit du Trésor britannique.

Il s'ensuit qu'au regard de l'article 20, § 3-*b*, de la convention susvisée les distributions faites par les sociétés «O.T.C.» se trouvent placées dans des situations entièrement différentes suivant qu'elles se rattachent à l'une ou l'autre des catégories de revenus que distingue, comme il est rappelé ci-avant, la législation fiscale britannique.

En effet, les produits répartis, prélevés sur le revenu d'investissements qui supporte l'income-tax en Grande-Bretagne dans les conditions ordinaires, sont en mesure d'être exonérés de l'impôt français en vertu de la convention franco-britannique.

En revanche, les produits distribués à partir du revenu commercial se trouvent, en définitive, échapper entièrement à l'income-tax anglais dès lors que l'impôt auquel ce revenu a été soumis dans le pays d'origine est imputé sur cet income-tax et que les résidents français, bénéficiaires de la distribution, sont fondés à obtenir le remboursement intégral de l'income-tax ainsi réduit qui est éventuellement perçu au Royaume-Uni.

Observation étant faite que selon les prévisions formelles de la réglementation britannique, les titres de payement des dividendes distribués par une société «O.T.C.» doivent comporter une mention faisant apparaître le montant du dividende, correspondant, d'une part, au revenu commercial exonéré, d'autre part, aux autres revenus, il appartient à l'établissement chargé du payement en France de ces produits de limiter l'application de l'exonération prévue à l'article 20, § 3-*b*, précité à la fraction de la distribution correspondant à des revenus soumis au régime fiscal de droit commun en Grande-Bretagne et de prélever la retenue à la source sur le revenu des capitaux mobiliers ou's'il s'agit de revenus encaissés avant le 1er janvier 1960, la taxe proportionnelle, sur la fraction de la distribution afférente au revenu commercial exonéré.

Quant au montant de l'income-tax ultérieurement restitué, il constitue un complément de revenu soumis à l'impôt de distribution en France dans la mesure où il se rattache à des dividendes provenant du revenu commercial exonéré. Toutefois, en raison des difficultés pratiques que soulèvent l'identification et la ventilation de ces remboursements qui se trouvent fréquemment bloqués avec des règlements d'une autre nature, il ne sera pas insisté, au moins provisoirement, pour leur assujettissement à l'impôt de distribution.

D'autre part, pour éviter de remettre en cause les règlements effectués entre les banques et leurs clients sur la base d'une exonération complète de l'impôt de distribution, il y aura lieu également de ne pas poursuivre la régularisation des opérations relatives au payement des revenus distribués par les O.T.C., qui sont intervenues avant le 1er octobre 1961.

Des règles analogues seront observées pour l'imposition des revenus distribués par des sociétés «O.T.C.» que des résidents de France se feront envoyer de l'étranger ou encaisseront à l'étranger. Il appartiendra désormais aux contribuables intéressés d'effectuer la ventilation, dans leur déclaration annuelle, des deux catégories de revenus définies ci-avant, lorsque ces revenus auront été encaissés après le 30 septembre 1961.

Source: *Bulletin officiel des contributions directes et du cadastre* 1 . 11 . 1961

AUSTRIA-DENMARK

Abkommen zwischen der Republik Österreich und dem Königreich Dänemark zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen.

Der Bundespräsident der Republik Österreich und Seine Majestät, der König von Dänemark sind, von dem Wunsche geleitet, auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen die Doppelbesteuerung nach Möglichkeit zu vermeiden, übereingekommen, ein Abkommen abzuschliessen.

Zu diesem Zweck haben zu ihren Bevollmächtigten ernannt:

Der Bundespräsident der Republik Österreich:

Herrn Sektionschef Dr. Josef Stangelberger und Herrn Ministerialrat Dr. Otto Watzke im Bundesministerium für Finanzen.

Seine Majestät, der König von Dänemark:

Herrn Sigvald Alexander Kristensen, ausserordentlicher und bevollmächtigter Botschafter Dänemarks in Wien.

Die Bevollmächtigten haben nach Austausch ihrer in guter und gehöriger Form befundenen Vollmachten folgendes vereinbart:

Artikel 1

(1) Dieses Abkommen findet Anwendung auf natürliche und juristische Personen, die ikren Wohnsitz im Sinn des Artikels 2 in der Republik Österreich oder im Königreich Dänemark oder in beiden Vertragstaaten haben.

(2) Diese Abkommen gilt, ohne Rücksicht auf die Art der Erhebung, für Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, die für Rechnung eines jeden der beiden Vertragstaaten oder seiner Gebietskörperschaften (auch in Form

von Zuschlägen) erhoben werden.

(3) Als Steuern vom Einkommen und vom Vermögen gelten alle Steuern, die vom Gesamteinkommen, vom Gesamtvermögen oder von Teilen des Einkommens oder des Vermögens erhoben werden, einschliesslich der Steuern vom Gewinn aus der Veräusserung beweglichen oder unbeweglichen Vermögens sowie der Steuern vom Vermögenszuwachs.

(4) Zu den Steuern, für die dieses Abkommen gilt, gehören zur Zeit insbesondere:

1. in der Republik Österreich:
   a) die Einkommensteuer,
   b) die Körperschaftsteuer,
   c) die Vermögensteuer,
   d) der Beitrag vom Einkommen zur Förderung des Wohnbaues and für Zwecke des Familienlastenausgleiches,
   e) die Aufsichtsratsabgabe,
   f) die Gewerbesteuer (einschliesslich der Lohnsummensteuer),
   g) die Grundsteuer,
   h) die Abgabe von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben,
   i) die Abgabe vom Bodenwert bei unbebauten Grundstücken,
   j) die Abgabe von Vermögen, die der Erbschaftssteuer entzogen sind.
2. im Königreich Dänemark:
   a) die ordentliche und ausserordentliche Einkommensteuer des Staates,
   b) die Vermögensteuer des Staates,
   c) die Einkommensteuer der Gemeinden,
   d) die Leistungen für die Volkspension,
   e) die Seemannsteuer,
   f) die besondere Einkommensteuer,
   g) die Abgaben für die Volkskirche,
   h) die Grundsteuern.

(5) Dieses Abkommen gilt auch für alle Steuern gleicher oder ähnlicher Art, die künftig neben den bestehenden Steuern oder an deren Stelle erhoben werden. Die obersten Finanzbehörden der beiden Vertragstaaten werden sich am Ende eines jeden Jahres die in ihren Steuergesetzen eingetretenen Änderungen mitteilen.

(6) Die obersten Finanzbehörden der beiden Vertragstaaten werden im beiderseitigen Einvernehmen etwaige Zweifel darüber klären, für welche Steuern dieses Abkommen zu gelten hat.

(7) Die in diesem Abkommen genannten obersten Finanzbehörden sind auf seiten der Republik Österreich das Bundesministerium für Finanzen und auf seiten des Königreiches Dänemark der Finanzminister.

Artikel 2

(1) Im Sinn dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck „eine Person mit Wohnsitz in einem der Vertragstaaten" eine natürliche oder eine juristische Person, die nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres Aufenthaltes, des Ortes ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist.

(2) Ergibt sich nach Absatz 1 für eine natürliche Person ein Wohnsitz in beiden Vertragstaaten, so gilt folgendes:

a) Der Wohnsitz einer natürlichen Person gilt als in dem Vertragstaat gelegen, in dem sie über eine ständige Wohstätte verfügt. Verfügt sie in beiden Staaten über eine ständige Wohstätte, so gilt ihr Wohnsitz als in dem Vertragstaat gelegen, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen);

b) kann nicht bestimmt werden, in welchem der beiden Vertragstaaten

die Person den Mittelpunkt der Lebensinteressen hat, oder verfügt sie in keinem der Staaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt ihr Wohnsitz als in dem Vertragstaat gelegen, in dem sie ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat;

c) hat die Person ihren gewöhnlichen Aufenthalt in beiden oder in keinem der beiden Vertragstaaten, so gilt ihr Wohnsitz als in dem Staat gelegen, dessen Staatsangehörigkeit sie besitzt;

d) gehört die Person beiden oder keinem der Vertragstaaten an, so werden die obersten Finanzbehörden der beiden Staaten die Frage im beiderseitigen Einvernehmen regeln.

(3) Ergibt sich nach Absatz 1 für eine juristische Person ein Wohnsitz in beiden Vertragstaaten, so gilt ihr Wohnsitz im Sinn dieses Abkommens als in dem Staat gelegen, in dem sich der Ort ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung befindet. Dasselbe gilt für Personengesellschaften und andere Personenvereinigungen, die nach den für sie massgebenden innerstaatlichen Gesetzen keine juristischen Personen sind.

Artikel 3

Bezieht eine Person mit Wohnsitz in einem der Vertragstaaten Einkünfte, für die in diesem Abkommen keine ausdrückliche Regelung getroffen ist, so hat dieser Staat das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte.

Artikel 4

(1) Bezieht eine Person mit Wohnsitz in einem der Vertragstaaten Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen, so hat der Staat das Besteuerungsrecht, in dem dieses Vermögen liegt.

(2) Der Begriff „unbewegliches Vermögen" bestimmt sich nach dem Recht des Vertragstaates, in dem das Vermögen liegt. Der Begriff umfasst in jedem Fall das Zubehör zum unbeweglichen Vermögen, das lebende und tote Inventar land- und forstwirtschaftlicher Unternehmen, die Rechte, auf welche die Vorschriften des Privatrechtes über Grundstücke Anwendung finden, die Nutzungsrechte an unbeweglichem Vermögen sowie die Rechte auf veränderliche oder feste Vergütungen für die Ausbeutung von Mineralvorkommen, Quellen und anderen Bodenschätzen; Schiffe und Luftfahrzeuge gelten nich als unbewegliches Vermögen.

(3) Die Absätze 1 und 2 gelten für Einkünfte aus der unmittelbaren Nutzung, der Vermietung oder Verpachtung sowie jeder anderen Art der Nutzung unbeweglichen Vermögens, einschliesslich der Einkünfte aus land- und forstwirtschaftlichen Unternehmen. Sie gelten ferner für Gewinne aus der Veräusserung unbeweglichen Vermögens.

(4) Die Absätze 1 bis 3 gelten auch für Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen gewerblicher Unternehmen sowie für Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen, das der Ausübung eines freien Berufes dient.

Artikel 5

(1) Bezieht eine Person mit Wohnsitz in einem der Vertragstaaten Einkünfte aus einem gewerblichen Unternehmen, dessen Wirkung sich auf das Gebiet des anderen Staates erstreckt, so hat der andere Staat das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte nur insoweit, als sie auf eine dort befindliche nur insoweit, als sie auf eine dort befindliche Betriebstätte des Unternehmens entfallen.

(2) Absatz 1 ist auch auf Einkünfte aus offenen oder stillen Beteiligungen an einem gesellschaftlichen Unternehmen anzuwenden, mit Ausnahme der Beteiligung in Form von Aktien, Kuxen, Genussscheinen, Obligationen mit

Gewinnbeteiligung, sonstigen Wertpapieren sowie der Anteile an Genossenschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung.

(3) Die Absätze 1 und 2 gelten sowohl für die durch unmittelbare Nutzung als auch für die durch Vermietung, Verpachtung und jede andere Art der Nutzung des gewerblichen Unternehmens erzielten Einkünfte sowie für Einkünfte aus der Veräusserung eines Unternehmens im ganzen, eines Teilbetriebes, eines Anteiles am Unternehmen oder von Gegenständen, die im Unternehmen benutzt werden.

(4) Der Betriebstätte sollen diejenigen Einkünfte zugewiesen werden, die sie erzielt hätte, wenn sie sich als selbständiges Unternehmen mit gleichen oder ähnlichen Geschäften unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen befasst und Geschäfte wie ein unabhängiges Unternehmen getätigt hätte.

(5) Bei der Ermittlung der aus der Tätigkeit einer Betriebstätte erzielten Einkünfte ist grundsätzlich vom Bilanzergebnis der Betriebstätte auszugehen. Dabei sollen alle der Betriebstätte zurechenbaren Ausgaben einschliesslich eines Anteils an den allgemeinen Verwaltungskosten des Unternehmens berücksichtigt, jedoch künstliche Gewinnverlagerungen ausgeschlossen werden; insbesondere ist die Vereinbarung von Zinsen oder Lizenzgebühren zwischen den Betriebstätten desselben Unternehmens unbeachtlich.

(6) In besonders gelagerten Fällen kann bei der Ermittlung der Einkünfte der Gesamtgewinn des Unternehmens aufgeteilt werden. Bei Versicherungsunternehmen ist in solchen Fällen als Massstab das Verhältnis der Rohprämieneinnahmen der Betriebstätte zu den gesamten Rohprämieneinnahmen des Unternehmens zugrunde zu legen. Die obersten Finanzbehörden der Vertragstaaten sollen sich zu einem möglichst frühen Zeitpunt verständigen, wenn dies für die Zuweisung der Einkünfte im einzelnen Fall erforderlich ist.

(7) Absatz 1 ist entsprechend auf die Gewerbesteuer anzuwenden, die von einer anderen Bemessungsgrundlage als den Einkünften erhoben wird.

Artikel 6

(1) Der Begriff „Betriebstätte" bedeutet eine feste Geschäftseinrichtung, in der die Tätigkeit des Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird.

(2) Als Betriebstätten gelten insbesondere:

a) ein Ort der Leitung,
b) eine Zweigniederlassung,
c) eine Geschäftsstelle,
d) eine Fabrikationsstätte,
e) eine Werkstätte,
f) ein Bergwerk, ein Steinbruch oder eine andere Stätte der Ausbeutung von Bodenschätzen,
g) eine Bauausführung oder Montage, deren Dauer zwölf Monate überschreitet.

(3) Als Betriebstätten gelten nicht:

a) die Benutzung von Einrichtungen ausschliesslich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung von dem Unternehmen gehörenden Waren;
b) das Unterhalten eines Bestandes von dem Unternehmen gehörenden Waren ausschliesslich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung;
c) das Unterhalten eines Bestandes von dem Unternehmen gehörenden Waren ausschliesslich zur Bearbeitung oder Verarbeitung durch ein anderes Unternehmen;
d) das Unterhalten einer festen Geschäftseinrichtung ausschliesslich zum Einkauf von Waren oder zur Beschaffung von Informationen für das Unternehmen;

e) das Unterhalten einer festen Geschäftseinrichtung ausschliesslich zur Werbung, zur Erteilung von Auskünften, zur wissenschaftlichen Forschung oder zur Ausübung ähnlicher Tätigkeiten, die für das Unternehmen vorbereitender Art sind oder eine Hilfstätigkeit darstellen.

(4) Die Tatsache, dass eine Person in einem der beiden Vertragstaaten für ein Unternehmen des anderen Staates tätig ist — mit Ausnahme eines unabhängigen Vertreters im Sinne des Absatzes 5 — begründet eine in dem erstgenannten Vertragstaat gelegene Betriebstätte, wenn diese Person eine Vollmacht besitzt, im Namen des Unternehmens in diesem Staat Verträge abzuschliessen, und diese Vollmacht dort gewöhnlich ausübt, es sei denn, dass sich ihre Tätigkeit auf den Einkauf von Waren für das Unternehmen beschränkt.

(5) Ein Unternehmen eines der Vertragstaaten wird nicht schon deshalb so behandelt, als habe es eine Betriebstätte in dem anderen Staat, weil es dort Geschäftsbeziehungen durch einen Makler, Kommissionär oder einen anderen unabhängigen Vertreter unterhält, sofern diese Personen im Rahmen ihrer ordentlichen Geschäftstätigkeit handeln.

(6) Die Tatsache, dass eine juristische Person mit Wohnsitz in einem der Vertragstaaten eine juristische Person beherrscht oder von einer solchen beherrscht wird, die in dem anderen Staat ihren Wohnsitz hat oder dort (entweder durch eine Betriebstätte oder in anderer Weise) Geschäftsbeziehungen unterhält, macht für sich allein keine dieser juristischen Personen zur Betriebstätte der anderen.

Artikel 7

Wenn

a) ein Unternehmen eines der Vertragstaaten an der Geschäftsführung, der Kontrolle oder am Kapital eines Unternehmens des anderen Staates unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist oder

b) die gleiche Person an der Geschäftsführung, der Kontrolle oder am Kapital eines Unternehmens eines der Vertragstaaten und eines Unternehmens des anderen Staates unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist

und zwischen den beiden Unternehmen hinsichtlich ihrer kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen Bedingungen vereinbart oder auferlegt werden, die sich von den Bedingungen unterscheiden, die zwischen unabhängigen Unternehmen vereinbart würden, so dürfen Gewinne, die eines der Unternehmen ohne diese Bedingungen erzielt hätte, aber infolge dieser Bedingungen nicht erzielt hat, in die Gewinne dieses Unternehmens eingerechnet und entsprechend besteuert werden.

Artikel 8

(1) Bezieht eine Person mit Wohnsitz in einem der Vertragstaaten Einkünfte aus dem Betrieb von Seeschiffen oder Luftfahrzeugen im internationalen Verkehr, so hat der Staat das Besteuerungsrecht, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens befindet.

(2) Bezieht eine Person mit Wohnsitz in einem der Vertragstaaten Einkünfte aus dem Betrieb von Schiffen, die der Binnenschiffahrt dienen, so hat der Staat das Besteuerungsrecht, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens befindet.

(3) Befindet sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung eines Unternehmens der See- oder Binnenschiffahrt an Bord eines Schiffes, so gilt er als in dem Vertragstaat gelegen, in dem der Heimathafen des Schiffes liegt, oder, wenn kein Heimathafen vorhanden ist, in dem Vertragstaat, in dem die Person, die das Schiff betreibt, ihren Wohnsitz hat.

(4) Die Absätze 1 und 2 sind entsprechend auf die Gewerbesteuer anzuwenden, die von einer anderen Bemessungsgrundlage als den Einkünften erhoben wird.

Artikel 9

(1) Bezieht eine Person mit Wohnsitz in einem der Vertragstaaten aus dem anderen Staat Einkünfte aus Lizensgebühren oder anderen Vergütungen für die Benutzung oder das Recht auf Benutzung von Urheberrechten, Patenten, Gebrauchsmustern, Herstellungsverfahren, Warenzeichen oder ähnlichen Rechten (ausser Rechten, die die Ausbeutung von Grund und Boden betreffen), so hat der Wohnsitzstaat das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte. Sind jedoch derartige Vergütungen unverhältnismässig hoch, so gilt der erste Satz lediglich für den Teil der Vergütungen, der einer angemessenen Gegenleistung entspricht.

(2) Lizenzgebühren im Sinn des Absatzes 1, die von einer Kapitalgesellschaft mit Wohnsitz in einem der Vertragstaaten an eine Person mit Wohnsitz im anderen Staat bezahlt werden, die zu mehr als 50 v. H. am Grund- oder Stammkapital der auszahlenden Kapitalgesellschaft beteiligt ist, können abweichend von den Bestimmungen des Absatzes 1 in dem erstgenannten Staat besteuert werden; die Steuer darf jedoch 10 v. H. des Rohbetrages der Lizenzgebühren nicht übersteigen. Auf Antrag des Empfängers der Lizenzgebühren ist diese Steuer vom anderen Staat auf seine Steuer anzurechnen, die auf diese Einkünfte entfällt.

(3) Absatz 1 gilt auch für die Einkünfte aus der Veräusserung der dort genannten Rechte.

(4) Wie Lizensgebühren werden Mietgebühren und ähnliche Vergütungen für die Überlassung kinematographischer Filme, für die Benutzung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Ausrüstungen oder für die Überlassung gewerblicher Erfahrungen behandelt.

(5) Die Absätze 1 bis 4 gelten nicht, wenn eine Person mit Wohnsitz in einem der Vertragstaaten eine Betriebstätte in dem anderen Staat hat und die Einkünfte durch diese Betriebstätte erzielt. In diesem Fall hat der andere Staat das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte.

Artikel 10

(1) Bezieht eine Person mit Wohnsitz in einem der Vertragstaaten Einkünfte aus beweglichem Kapitalvermögen aus dem anderen Staat, so hat der Wohnsitzstaat das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte. Werden diese Einkünfte durch eine im anderen Staat gelegene Betriebstätte erzielt, so steht das Besteueringsrecht diesem anderen Staat zu.

(2) Soweit im anderen Staat die Steuer von inländischen Kapitalerträgen im Abzugsweg an der Quelle erhoben wird, wird das Recht zur Vornahme dieses Steuerabzuges durch Absatz 1 nicht berührt. Wenn die Steuer im Abzugsweg erhoben wird, ist sie auf Antrag rückzuerstatten. Der Antrag auf Rückerstattung muss innerhalb von zwei Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die der Steuer unterliegende Leistung fällig geworden ist, bei der zuständigen Behörde des Wohnsitzstaates eingebracht werden.

(3) Die obersten Finanzbehörden der beiden Vertragstaaten werden sich über das Verfahren zur Durchführung der Entlastung von den im Abzugsweg an der Quelle erhobenen Steuern von Einkünften aus beweglichem Kapitalvermögen, insbesondere über die Form der erforderlichen Bescheinigungen und Anträge, über die Art der beizubringenden Beweise sowie über die gegen die missbräuchliche Geltendmachung von Entlastungsansprüchen zu treffenden Massnahmen verständigen. Hierbei soll keiner der beiden

Vertragstaaten verpflichtet werden, Massnahmen zu treffen, die seiner Gesetzgebung nicht entsprechen.

(4) Für die Ansprüche, die nach Absatz 2 den Angehörigen diplomatischer oder konsularischer Vertretungen sowie den zwischenstaatlichen Organisationen, ihren Organen und Beamten zustehen, sind die folgenden Regeln anzuwenden:

a) Bei Angehörigen einer diplomatischen oder konsularischen Vertretung des einen Vertragstaates, die im anderen Staat oder in einem dritten Staat residieren und die Staatsangehörigkeit des Sendestaates besitzen, gilt der Wohnsitz als in diesem letzteren Staat gelegen, sofern sie dort zur Entrichtung direkter Steuern von Einkünften aus beweglichem Kapitalvermögen, die im anderen Staat einer im Abzugsweg an der Quelle erhobenen Steuer unterliegen, verpflichtet sind;
b) zwischenstaatliche Organsationen und ihre Organe sowie die Beamten solcher Organisationen und das Personal diplomatischer oder konsularischer Vertretungen eines dritten Staates, die sich in einem der beiden Vertragstaaten aufhalten oder dort residieren und in diesem Staat von der Entrichtung direkter Steuern von Einkünften aus beweglichem Kapitalvermögen befreit sind, haben keinen Anspruch auf Entlastung von den im anderen Staat im Abzugsweg an der Quelle erhobenen Steuern.

(5) Steht dem Einkommensempfänger bereits nach der Gesetzgebung des steuererhebenden Staates ein Anspruch auf völlige Entlastung von den Quellensteuern zu, so kann die Entlastung nicht gemäss Absatz 2 dieses Artikels, sondern nur nach der inneren Gesetzgebung des genannten Staates erfolgen.

(6) Als Einkünfte aus beweglichem Kapitalvermögen gelten Dividenden und andere Gewinnanteile aus Aktien, Kuxen, Genussscheinen, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung und Genossenschaften sowie Zinsen aus Obligationen oder anderen Schuldverpflichtungen.

Artikel 11

(1) Bezieht eine Person mit Wohnsitz in einem der Vertragstaaten Einkünfte aus einem freien Beruf oder aus sonstiger selbständiger Tätigkeit ähnlicher Art, so hat nur dieser Staat das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte es sei denn, dass die Person für die Ausübung ihrer Tätigkeit in dem anderen Vertragstaat regelmässig über eine feste Einrichtung verfügt. Verfügt sie über eine solche feste Einrichtung, so steht das Besteuerungsrecht für den Teil der Einkünfte, der dieser Einrichtung zuzurechnen ist, nur diesem anderen Staat zu. Artikel 5 Absatz 3 gilt sinngemäss.

(2) Als freier Beruf gilt insbesondere die selbständige wissenschaftliche, künstlerische, schriftstellerische, unterrichtende oder erzieherische Erwerbstätigkeit und die selbständige Erwebstätigkeit der Ärzte, Rechtsanwälte, Architekten, Ingenieure, Wirtschaftstreuhänder und Patentanwälte.

Artikel 12

Bezieht eine natürliche Person mit Wohnsitz in einem der Vertragstaaten in ihrer Eigenschaft als Mitglied des Aufsichtsrates einer juristischen Person mit Wohnsitz in dem anderen Staat Aufsichtsratsvergütungen oder ähnliche Zahlungen, so hat der andere Staat das Besteuerungsrecht für diese Vergütungen. Soweit einer der Vertragstaaten von dem ihm in diesem Artikel zugeteilten Besteuerungsrecht auf Grund seiner Gesetzgebung keinen Gebrauch machen kann, bleibt das Besteuerungsrecht des anderen Staates aufrecht.

Artikel 13

(1) Bezieht eine Person mit Wohnsitz in einem der Vertragstaaten Ge-

hälter, Löhne und ähnliche Vergütungen für eine unselbständige Arbeit, so steht das Besteuerungsrecht vorbehaltlich der Bestimmungen der Artikel 15 und 16 nur diesem Staat zu, es sei denn, dass die Arbeit in dem anderen Vertragstaat ausgeübt wird. Wird die Arbeit dort ausgeübt, dann steht das Besteuerungsrecht für die daraus bezogenen Einkünfte nur diesem anderen Staat zu.

(2) Ungeachtet des Absatzes 1 werden Vergütungen, die eine Person mit Wohnsitz in einem der Vertragstaaten für eine in dem anderen Vertragstaat ausgeübte unselbständige Arbeit bezieht, nur in dem erstgenannten Staat besteuert, wenn:

a) der Empfänger sich im anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage während des betreffenden Steuerjahres aufhält, und die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht im anderen Staat seinen Wohnsitz hat und die Vergütungen nicht vom Gewinn einer Betriebstätte oder einer festen Einrichtung abgezogen werden, die der Arbeitgeber in dem anderen Staat hat;
b) der Empfänger ausschliesslich oder vorwiegend an Bord von Flugzeugen eines Unternehmens der Luftfahrt eines der beiden Staaten tätig ist.

(3) Wenn die Arbeit ausschliesslich oder vorwiegend an Bord von Schiffen ausgeübt wird und der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens, das die Fahrzeuge betreibt, sich in einem der beiden Staaten befindet, so gilt im Sinne des Absatzes 1 die Arbeit als in diesem Staat ausgeübt.

Artikel 14

Bezieht eine natürliche Person mit Wohnsitz in einem der Vertragstaaten als berufsmässiger Künstler, wie z.B. als Bühnen-, Film-, Rundfunk- oder Fernsehkünstler und Musiker, Artist oder Sportler, Einkünfte aus ihrer in dieser Eigenschaft persönlich ausgeübten Tätigkeit aus dem anderen Vertragstaat, so steht das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte abweichend von den Bestimmungen der Artikel 11 und Artikel 13 Absatz 2 nur dem Staat zu, in dem sie diese Tätigkeit ausübt. Soweit einer der Vertragstaaten von dem ihm in diesem Artikel zugeteilten Besteuerungsrecht auf Grund seiner Gesetzgebung keinen Gebrauch machen kann, bleibt das Besteuerungsrecht des anderen Staates aufrecht.

Artikel 15

Bezieht eine Person mit Wohnsitz in einem der Vertragstaaten aus dem anderen Staat Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen, die für frühere unselbständige Arbeit gezahlt werden, so hat vorbehaltlich der Bestimmungen des Artikels 16 nur der Staat das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte, in dem die Person ihren Wohnsitz hat.

Artikel 16

(1) Bezieht eine Person mit Wohnsitz in einem der Vertragstaaten Einkünfte aus Gehältern, Löhnen und ähnlichen Vergütungen oder aus Ruhegehältern, Witwen- und Waisenpensionen, die der andere Staat oder die Länder, Gemeinden oder Gemeindeverbände und andere juristische Personen des öffentlichen Rechtes jenes anderen Staates für gegenwärtige oder frühere Dienst- oder Arbeitsleistungen gewähren, so hat abweichend von den Bestimmungen der Artikel 13 und 15 dieser andere Staat das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte. Das gleiche gilt auch für Bezüge aus der gesetzlichen

Sozialversicherung dieses anderen Staates.

(2) Auf Zahlungen für Dienstleistungen, die im Zusammenhang mit einer in Gewinnerzielungsabsicht durchgeführten gewerblichen Tätigkeit einer der im Absatz 1 genannten juristischen Personen geleistet werden, finden die Artikel 13 und 15 Anwendung.

(3) Ob eine juristische Person eine solche des öffentlichen Rechtes ist, wird nach den Gesetzen des Staates entschieden, in dem sie errichtet ist.

Artikel 17

(1) Zahlungen, die ein Schüler, Student oder Lehrling aus einem der Vertragstaaten, der sich in dem anderen Vertragstaat ausschliesslich zum Studium oder zur Ausbildung aufhält, für seinen Unterhalt, sein Studium oder seine Ausbildung erhält, werden in diesem anderen Staat nicht besteuert, sofern ihm diese Zahlungen aus Quellen ausserhalb dieses anderen Staates zufliessen.

(2) Entgelte, die die im Absatz 1 genannten Personen mit Wohnsitz in einem der beiden Vertragstaaten für eine einen Zeitraum von 183 Tagen im Kalenderjahr nicht übersteigende Beschäftigung zur Erlangung einer praktischen Ausbildung bei einem Unternehmen des anderen Staates erhalten, werden in diesem anderen Staat nicht besteuert.

Artikel 18

(1) Das Besteuerungsrecht für unbewegliches Vermögen im Sinn des Artikels 4 Absatz 2 einer Person mit Wohnsitz in einem der Vertragstaaten hat der Staat, in dem dieses Vermögen gelegen ist.

(2) Vorbehaltlich der Bestimmungen des Absatzes 1 hat des Besteuerungsrecht für Vermögen einer Person mit Wohsitz in einem der Vertragstaaten, das Betriebsvermögen einer Betriebstätte eines Unternehmens darstellt oder das zu einer der Ausübung eines freien Berufes dienenden festen Einrichtung gehört, der Vertragstaat, in dem sich die Betriebstätte oder die feste Einrichtung befindet.

(3) Seeschiffe und Luftfahrzeuge im internationalen Verkehr und Schiffe, die der Binnenschiffahrt dienen, sowie Vermögenswerte, die nicht unbewegliches Vermögen darstellen und dem Betrieb dieser Schiffe und Luftfahrzeuge dienen, werden nur in dem Vertragstaat besteuert, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens befindet.

(4) Das Besteuerungsrecht für alle anderen Vermögensteile einer Person mit Wohnsitz in einem der Vertragstaaten steht nur dem Staat zu, in dem diese Person ihren Wohnsitz hat.

Artikel 19

(1) Einkünfte und Vermögen, die nach den Bestimmungen dieses Abkommens der Besteuerung in einem der Vertragstaaten unterliegen, dürfen im anderen Staat auch nicht durch Abzug an der Quelle Staat auch nicht durch Abzug an der Quelle besteuert werden. Die Bestimmungen der Artikel 9, 10, 12 zweiter Satz und 14 zweiter Satz bleiben unberührt.

(2) Ungeachtet der Bestimmungen des Absatzes 1 beschränkt dieses Abkommen nicht die Befugnis jedes der beiden Vertragstaaten, die Steuern bei jenen Personen, die ihren Wohnsitz in seinem Gebiet haben, auf die ihm zur ausschliesslichen Besteuerung zugewiesenen Einkommensteile oder Vermögensteile zu den dem Gesamteinkommen oder Gesamtvermögen des Steuerpflichtigen entsprechenden Sätzen zu berechnen.

Artikel 20

Dieses Abkommen berührt nicht den Anspruch auf etwaige weitergehende Befreiungen, die nach den allgemeinen Regeln des Völkerrechts oder besonderen Vereinbarungen den diplomatischen oder konsularischen Beamten zustehen. Soweit auf Grund solcher weitergehenden Befreiungen Einkünfte und Vermögen im Empfangsstaat nicht besteuert werden, bleibt die Besteuerung dem Sendestaat vorbehalten.

Artikel 21

Die Vorschriften der dänischen Gesetze über die Einkommens- und Vermögensbesteuerung ruhender Erbschaften finden insoweit keine Anwendung, als für das aus der Erbschaft herrührende Einkommen und Vermögen der Erwerber in Österreich nach den Bestimmungen dieses Abkommens unmittelbar zur Steuer herangezogen wird.

Artikel 22

(1) Weist eine Person mit Wohnsitz in einem der Vertragstaaten nach, dass Massnahmen der Finanzbehörden der Vertragstaaten für sie die Wirkung einer Doppelbesteuerung haben, die diesem Abkommen widerspricht, so kann sie sich, unbeschadet eines innerstaatlichen Rechtsmittels, an die oberste Finanzbehörde des Vertragstaates wenden, in dem sie ihren Wohnsitz hat.

(2) Werden die Einwendungen für begründet erachtet, so soll die nach Absatz 1 zuständige oberste Finanzbehörde, wenn sie auf ihren eigenen Steueranspruch nicht verzichten will, versuchen, sich mit der obersten Finanzbehörde des anderen Staates zu verständigen, um in billiger Weise eine Doppelbesteuerung zu vermeiden.

Artikel 23

(1) Die obersten Finanzbehörden der beiden Vertragstaaten werden sich die Mitteilungen machen, die zur Durchführung dieses Abkommens oder zur Vermeidung von Steuerverkürzungen notwendig sind. Die obersten Finanzbehörden sind jedoch nicht verpflichtet, Auskünfte zu erteilen, die nicht auf Grund der bei den Finanzbehörden vorhandenen Unterlagen gegeben werden können, sondern gesonderte Ermittlungen erfordern würden. Der Inhalt der auf Grund dieses Artikels zur Kenntnis der obersten Finanzbehörden gelangten Mitteilungen ist geheim zu halten, unbeschadet der Befugnis, ihn Personen und Behörden (einschliesslich der Gerichte) zugänglich zu machen, die nach den gesetzlichen Vorschriften bei der Festsetzung oder Einhebung der Steuern im Sinn dieses Abkommens mitwirken. Diese Personen und Behörden haben die gleiche Verpflichtung wie die obersten Finanzbehörden.

(2) Absatz 1 ist in keinem Fall so auszulegen, dass einem der Vertragstaaten die Verpflichtung auferlegt wird,

a) Verwaltungsmassnahmen durchzuführen, die seinen gesetzlichen Vorschriften oder seiner Verwaltungspraxis widersprechen,
b) Einzelheiten mitzuteilen, deren Angabe nach den gesetzlichen Vorschriften des einen oder anderen Staates nicht gefordert werden kann.

(3) Mitteilungen, die ein gewerbliches oder berufliches Geheimnis offenbaren würden, dürfen nicht gegeben werden.

Artikel 24

(1) Bei Anwendung dieses Abkommens durch einen der Vertragstaaten

wird, soweit sich aus dem Zusammenhang nichts anderes ergibt, jeder in diesem Abkommen nicht umschriebene Begriff nach den Gesetzen dieses Staates, die sich auf die Steuern im Sinn des Abkommens beziehen, ausgelegt werden.

(2) Die obersten Finanzbehörden der Vertragstaaten können bei der Behandlung von Fragen, die sich aus diesem Abkommen ergeben, unmittelbar miteinander verkehren.

(3) Zur Beseitigung von Schwierigkeiten und Zweifeln, die bei der Auslegung oder Anwendung dieses Abkommens auftreten, sowie zur Beseitigung von Härten auf Grund einer Doppelbesteuerung in Fällen, die in diesem Abkommen nicht geregelt sind, werden sich die obersten Finanzbehörden verständigen.

Artikel 25

(1) Die Staatsangehörigen eines der Vertragstaaten dürfen im anderen Staat keiner Besteuerung oder einer damit zusammenhängenden Verpflichtung unterworfen werden, die anders oder belastender ist als die Besteuerung und die damit zusammenhängenden Verpflichtungen, denen die Staatsangehörigen des anderen Staates unter gleichen Verhältnissen unterworfen sind oder unterworfen werden können.

(2) Der Ausdruck „Staatsangehörige" bedeutet:

a) alle natürlichen Personen, die die Staatsangehörigkeit eines der Vertragstaaten besitzen;

b) alle juristischen Personen, Personengesellschaften und anderen Personenvereinigungen, die nach dem in einem der Vertragstaaten geltenden Recht errichtet worden sind.

(3) Die Besteuerung einer Betriebstätte, die ein Unternehmen eines der Vertragstaaten in dem anderen Staat unterhält, darf in dem anderen Vertragstaat nicht ungünstiger sein als die Besteuerung von Unternehmen dieses anderen Staates, die die gleichen Tätigkeiten ausüben.

Diese Vorschrift is nicht dahin auszulegen, dass sie einen der Vertragstaaten verpflichtet, den im anderen Staat ansässigen Personen Steuerfreibeträge, -vergünstigungen und -ermässigungen auf Grund des Personenstandes oder der Familienlasten zu gewähren, die er dan in seinem Gebiet ansässigen Personen gewährt.

(4) Die Unternehmen eines der Vertragstaaten, deren Kapital ganz oder teilweise, unmittelbar oder mittelbar, einer in dem anderen Staat ansässigen Person oder mehreren solchen Personen gehört oder der Kontrolle dieser Personen unterliegt, dürfen in dem erstgenannten Staat keiner Besteuerung oder einer damit zusammenhängenden Verpflichtung unterworfen werden, die anders oder belastender ist als die Besteuerung und die damit zusammenhängenden Verpflichtungen, denen andere ähnliche Unternehmen des erstgenannten Staates unterworfen sind oder unterworfen werden können.

(5) In diesem Artikel bedeutet der Ausdruck „Besteuerung" Steuern jeder Art und Bezeichnung.

Artikel 26

(1) Diese Abkommen gilt hinsichtlich des Königreiches Dänemark nicht für die Färöer-Inseln und Grönland.

2) Dieses Abkommen kann entweder in seiner Gesamtheit oder mit Änderungen als auf die Färöer-Inseln und Grönland anwendbar erklärt werden, sofern in diesen Gebieten Steuern erhoben werden, die den im Artikel 1 dieses Abkommens bezeichneten Steuern gleich oder ähnlich sind.

Zu diesem Zweck werden das Königreich Dänemark und die Republik Österreich Noten austauschen. In diesen Noten sind die Änderungen und die Bedingungen festzulegen (einschliesslich derer, die sich auf den Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung und auf die Kündigung beziehen), unter denen das Abkommen in den bezeichneten Gebieten anzuwenden ist.

Artikel 27

(1) Diese Abkommen wird ratifiziert werden; die Ratifikationsurkunden werden so bald wie möglich in Kopenhagen ausgetauscht werden.

(2) Das Abkommen tritt mit dem Austausch der Ratifikationsurkunden in Kraft. Seine Bestimmungen finden erstmals Anwendung:

1. in der Republik Österreich
   auf die Steuern, die für die Zeit nach dem 31. Dezember 1958 erhoben werden,
2. im Königreich Dänemark
   a) auf die Seemannsteuer, die für die Zeit nach dem 31. Dezember 1958 erhoben wird;
   b) auf die sonstigen Steuern, die für die Zeit nach dem 31. März 1960 erhoben werden.

Artikel 28

Dieses Abkommen bleibt auf unbestimmte Zeit in Kraft, jedoch kann jeder der Vertragstaaten am oder vor dem 30. Juni eines jeden Kalenderjahres das Abkommen gegenüber dem anderen Staat auf diplomatischem Weg kündigen. In diesem Fall ist das Abkommen letztmals anzuwenden:

1. in der Republik Österreich
   auf die Steuern, die für das Kalenderjahr erhoben werden, in dem die Kündigung ausgesprochen wird;
2. im Königreich Dänemark
   a) auf die Seemannsteuer, die für das Kalenderjahr erhoben wird, in dem die Kündigung ausgesprochen wird;
   b) auf die sonstigen Steuern, die für das Steuerjahr erhoben werden, das in dem auf das Kündigungsjahr folgenden Kalenderjahr beginnt.

Zu Urkund dessen haben die Bevollmächtigten der Vertragstaaten dieses Abkommen unterzeichnet und mit Siegeln versehen.

Geschehen zu Wien, am 23. Oktober 1961 in je zweifacher Ausfertigung in deutscher und dänischer Sprache, wobei beide Texte in gleicher Weise authentisch sind.

Für die Republik Österreich:
gez.: Dr. J. Stangelberger
gez.: Dr. O. Watzke

SCHLUSSPROTOKOLL

Bei der Unterzeichnung des heute zwischen der Republik Österreich und dem Königreich Dänemark abgeschlossenen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen haben die unterzeichneten Bevollmächtigten folgende übereinstimmende Erklärungen abgegeben, die einen integrierenden Bestandteil des Abkommens bilden:

Zu Artikel 8

Die Bestimmungen des Artikels 8 finden insbesondere Anwendung auf die Beteilegung der Gesellschaft „Det danske Luftfartselskab A/S" an dem Konsortium „Scandinavian Airlines System".

Zu Artikel 13

Die Bestimmungen des Artikels 13 Absatz 2 lit. b sind insbesondere auch auf die Angestellten des Konsortiums „Scandinavian Airlines System"

anzuwenden.

Geschehen zu Wien, am 23. Oktober 1961 in je zweifacher Ausfertigung in deutscher und dänischer Sprache, wobei beide Texte in gleicher Weise authentisch sind.

Für die Republik Österreich:

gez.: Dr. J. Stangelberger
gez.: Dr. O. Watzke

Vereinbarung zwischen dem Bundesministerium für Finanzen der Republik Österreich und dem Königlich Dänischen Finanzministerium über die Durchführung der Entlastung von den im Abzugsweg an der Quelle erhobenen Steuern von Einkünften aus beweglichem Kapitalvermögen.

Das Bundesministerium für Finanzen der Republik Österreich und das Königlich Dänische Finanzministerium
haben, in Ausführung von Artikel 10 Absatz 3 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und dem Königreich Dänemark zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 23. Oktober 1961 (im folgenden „Abkommen" genannt), folgendes vereinbart:

Artikel 1

(1) Als im Abzugsweg an der Quelle erhobene Steuer von Einkünften aus beweglichem Kapitalvermögen im Sinn von Artikel 10 des Abkommens gilt derzeit die in Österreich erhobene Kapitalertragsteuer samt Zuschlägen im Gesamtbetrag von 17.7 v. H. (österreichische Quellensteuer).

(2) Der Anspruch auf Entlastung von der österreichischen Quellensteuer, der einem in Dänemark wohnhaften Einkommensempfänger zusteht, beläuft sich auf den Gesamtbetrag der Kapitalertragsteuer samt Zuschlägen (Artikel 10 Absatz 2 des Abkommens). Diese Entlastung erfolgt im Weg der Rückerstattung.

(3) Rückzuerstattende Steuerbeträge werden nicht verzinst.

Artikel 2

(1) Der Empfänger von Einkünften aus beweglichem Kapitalvermögen, die in Österreich einer im Abzugsweg an der Quelle erhobenen Steuer unterliegen, hat Anspruch auf Entlastung von dieser Steuer, sofern
a) er im Zeitpunkt der Fälligkeit der Einkünfte seinen Wohnsitz im Sinn von Artikel 2 des Abkommens in Dänemark hat und
b) die in Rede stehenden Einkünfte in Dänemark den Steuern vom Einkommen unterliegen.

(2) Bei Angehörigen einer diplomatischen oder konsularischen Vertretung des Königreiches Dänemark, die in Österreich oder in dritten Staaten residieren und die dänische Staatsangehörigkeit besitzen, gilt der Wohnsitz als in Dänemark gelegen, sofern sie dort zur Entrichtung direkter Steuern von Einkünften aus beweglichem Kapitalvermögen, die in Österreich einer im Abzugsweg an der Quelle erhobenen Steuer unterliegen, verpflichtet sind (Artikel 10 Absatz 4 lit. a des Abkommens).

Artikel 3

(1) Natürliche und juristische Personen, die in Dänemark keine Steuern vom Einkommen bezahlen, weil sie aus in ihrer Person liegenden Gründen steuerfrei sind oder weil ihr Einkommen die steuerfreien Beträge nicht überschreitet, können die Entlastung von den von Österreich an der Quelle erhobenen Steuern gleichwohl verlangen.

(2) Zwischenstaatliche Organisationen und ihre Organe sowie die Beamten solcher Organisationen und das Personal diplomatischer oder konsularischer Vertretungen eines dritten Staates, die sich in Dänemark aufhalten oder dort residieren und dort von der Entrichtung direkter Steuern von Einkünften aus beweglichem Kapitalvermögen befreit sind, haben keinen Anspruch auf Entlastung von den in Österreich im Abzugsweg an der Quelle erhobenen Steuern (Artikel 10 Absatz 4 lit. b des Abkommens).

Artikel 4

(1) Der in Dänemark wohnhafte Einkommensempfänger hat die Rückerstattung der österreichischen Quellensteuer unter Verwendung des Formulars R-D 1, das bei den dänischen Veranlagungsbehörden oder Steuerdirektionen bezogen werden kann, zu beantragen. Der Antrag ist innerhalb von zwei Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die besteuerten Einkünfte fällig geworden sind, bei den für die Einkommensbesteuerung des Antragstellers zuständigen dänischen Veranlagungsbehörden (die amtsligningsinspektorate; in Kopenhagen, Frederiksberg und Gentofte: die skattedirektorate) in doppelter Ausfertigung einzureichen.

(2) Entstehen im Lauf eines Kalenderjahres mehrere Rückerstattungsansprüche, so sind sie zusammen in einem Antrag geltend zu machen. Ansprüche aus zwei Jahren können in einem Antrag zusammengefasst werden. Soweit jedoch die in Österreich wohnhaften Ertragsschuldner nich vom gleichen Finanzamt zur Körperschaftsteuer veranlagt werden (Artikel 6 Absatz 1), sind gesonderte Anträge einzureichen. Die in Betracht kommenden Finanzämter sind auf der Rückseite des Formulars R-D 1 verzeichnet.

Artikel 5

(1) Die dänische Veranlagungsbehörde prüft, ob die in den vorstehenden Artikeln 2 und 3 umschriebenen Voraussetzungen erfüllt sind, und stellt nötigenfalls ergänzende Erhebungen an.

(2) Ist der Antrag begründet, so bescheinigt die dänische Veranlagungsbehörde dies auf der einen Ausfertigung, die es dem Bundesministerium für Finanzen zustellt. Die andere Ausfertigung bleibt bei der dänischen Veranlagungsbehörde.

Artikel 6

(1) Das Bundesministerium für Finanzen übermittelt den Antrag an das hierüber zur Entscheidung zuständige Finanzamt, das ist das Finanzamt, das für die Körperschaftsteuerveranlagung des Schuldners der Kapitalerträge zuständig ist.

(2) Das im Absatz 1 bezeichnete Finanzamt für Körperschaften prüft den Antrag auf seine Berechtigung und seine Richtigkeit. Notwendige ergänzende Auskünfte und Beweismittel holt es direkt beim Antragsteller oder gegebenenfalls bei der dänischen Veranlagungsbehörde ein. Es entscheidet über die Durchführung der Rückerstattung.

(3) Das im Absatz 1 bezeichnete Finanzamt für Körperschaften eröffnet

dem Antragsteller seine Entscheidung schriftlich und überweist den geschuldeten Rückerstattungsbetrag unter Beachtung allfälliger Vorschriften über einen gebundenen Zahlungsverkehr an die im Antrag angegebene Adresse.

(4) Wird ein Antrag ganz oder teilweise abgewiesen, so wird die Entscheidung mit einer Begründung und einer Rechtsmittelbelehrung durch eingeschriebenen Brief eröffnet.

(5) Gegen die Entscheidung des Finanzamtes für Körperschaften kann bei der Finanzlandesdirektion innerhalb eines Monates von der Zustellung an Beschwerde erhoben werden. Gegen die Beschwerdeentscheidung der Finanzlandesdirektion kann innerhalb von 6 Wochen von der Zustellung an Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof in Wien erhoben werden.

Artikel 7

Die österreichischen Steuerbehörden und der österreichische Verwaltungsgerichtshof nehmen Korrespondenzen und Beschwerden von Antragstellern mit Wohnsitz in Dänemark nur in deutscher Sprache entgegen.

Artikel 8

Das Verfahren nach den Artikeln 4 bis 7 findet keine Anwendung auf die Rückerstattung der österreichischen Kapitalertragsteuer, für die den in Dänemark wohnhaften Personen schon nach Massgabe der österreichischen Gesetzgebung ein Anspruch zusteht (Artikel 10 Absatz 5 des Abkommens).

Artikel 9

Das österreichische Bundesministerium für Finanzen und das dänische Finanzministerium unterstützen sich gegenseitig in der Verhinderung missbräuchlicher Steuerentlastungen.

Artikel 10

(1) Diese Vereinbarung ist in deutscher und dänischer Sprache ausgefertigt, wobei beide Texte gleicherweise authentisch sind; sie tritt gleichzeitig mit dem Abkommen in Kraft und findet erstmals Anwendung auf die im Abzugsweg an der Quelle erhobenen Steuern von Einkünften aus beweglichem Kapitalvermögen, die im Kalenderjahr 1959 fällig sind (Artikel 27 des Abkommens).

(2) Diese Vereinbarung kann im gegenseitigen Einverständnis jederzeit durch Schriftwechsel abgeändert oder ergänzt werden.

(3) Die Vereinbarung kann von jedem der beiden Ministerien mindestens sechs Monate vor Ablauf eines Kalenderjahres gekündigt werden; sie erlischt im Fall einer solchen Kündigung mit Ablauf des Kalenderjahres. Begehren um Entlastung von Quellensteuern, die vor dem Letztgenannten Zeitpunkt eingereicht worden sind, werden indessen noch nach dem in der vorliegenden Vereinbarung vorgesehenen Verfahren erledigt werden. Sobald eine Kündigung erfolgt ist, sollen unverzüglich Verhandlungen über den Abschluss einer neuen Vereinbarung aufgenommen werden.

Wien, den 3. November 1961.

Für das Bundesministerium für Finanzen:
Dr. J. Stangelberger

If you wish to be kept informed about

— new books on taxation

— important articles published in tax periodicals

then you may find it useful to subscribe to the

DOCUMENTATION SERVICE

of the

INTERNATIONAL BUREAU OF FISCAL DOCUMENTATION

Fortnightly containing references to books and articles published in periodicals from all over the world.
The largest publishing firms send us copies of their books, loose-leaf services and periodicals in order to enable us to inform tax experts in other countries about the newest publications which may be of importance to their work.

The subscription price of this stencilled periodical amounts to only $2,75, £1.-.-, Dfl. 10.00 a year.

Order from the:

INTERNATIONAL BUREAU OF FISCAL DOCUMENTATION
Herengracht 196 - Amsterdam (C) - Netherlands

For United Kingdom Taxation
read

THE INCOME TAX DIGEST AND ACCOUNTANTS' REVIEW

(founded 1940)

Recognised throughout the English-speaking world as an influential and reliable professional tax practitioners' journal: available by direct subscription only. Not on sale to the general public.

Subscription
£3.10.0 per annum
(12 issues with
all Supplements)

Address inquiries to:
The Secretary,
The FISCAL PRESS LTD.,
Fiscal House,
36 Lattimore Road,
ST. ALBANS, England.

REVISTA DE LA FACULTAD DE DERECHO DE MÉXICO

Órgano de la Facultad de Derecho de la Universidad nacional autónoma de México

Se publica trimestralmente, en números de 250 páginas.

Secciones que comprende:

DOCTRINA — RESEÑAS BIBLIOGRAFICAS — LEGISLACIÓN (federal y local) — JURISPRUDENCIA — INFORMACIÓN JURÍDICA EXTRANJERA — INFORMACIÓN GENERAL.

Suscripciones: «Revista de la Facultad de Derecho de Mexico», calle de San Ildefonso, n° 28, MÉXICO, D.F.

Precio de la suscripción anual: 5,00 dólares.

BOLETÍN DEL INSTITUTO DE DERECHO COMPARADO DE MÉXICO

Órgano del Instituto de Derecho comparado de la Universidad nacional autónoma de México

Publica tres números al año: enero-abril; mayo-agosto y septiembre-diciembre.

DOCTRINA. — LEGISLACIÓN (nacional y extranjera). — TEXTOS Y DOCUMENTOS LEGISLATIVOS de los distintos países, principalmente de Hispano-América. BIBLIOGRAFIA (reseña de libros) — REVISTA DE REVISTAS (extractos de artículos aparecidos en revistas jurídicas del país y del extranjero). — INFORMACIÓN (congresos, conferencias y reuniones nacionales e internacionales).

Suscripciones: Instituto de Derecho Comparado, Ciudad Universitaria, Torre de Humanidades, 3er. piso, MÉXICO, D.F.

Precio de la suscripción anual: 5,00 dólares.

WHAT IS EUROPEAN TAXATION?

EUROPEAN TAXATION is an eight page fortnightly revieuw in English of significant tax developments in Europe. It has been designed for American, Britisch, and Commonwealth tax consultants whose clients have European tax problems. A special feature of EUROPEAN TAXATION is its emphasis on the tax consequences of business situations involving foreign corporations. It is edited by the:

INTERNATIONAL BUREAU OF FISCAL DOCUMENTATION
Herengracht 196 - Amsterdam (Holland)

For the tax man

Prentice - Hall's
complete
Federal Taxes

9 Volumes
(1962 edition)

SUBJECT-ARRANGED TO SPEED YOUR TAX RESEARCH
AUTHORITATIVE

You can rely on *Complete Federal Taxes*. For over forty years Prentice-Hall has served the business and the professional world with the latest information in the field of federal taxation.

Prompt, accurate reporting of all new federal tax laws, regulations, rulings and decisions is assured when you subscribe to Prentice-Hall's *Complete Federal Taxes*.

Every current federal tax decision and internal revenue ruling is reported in full text. Helpful examples show how the law and regulations affect various situations and various classes of taxpayers.

Summary table of contents

Introductory provisions "Pay as you go" - Individual and Corporation Income Tax Rates - Capital Gains and Losses - Time and Method for Reporting Income and Deductions - Income - Dividends - Inventories - Gain or Loss - Deductions - Income of Estates - Trusts - Returns and Payment of Income Tax - Internal Revenue Service - Estate and Gift Taxes (optional unit) - General Principles - Analytical Tables - Index - Current Matter - Report Bulletins.

PUBLISHED BY PRENTICE-HALL INC., ENGLEWOOD CLIFFS, NEW JERSEY

I

EXPOSÉ AU SUJET DES TRAVAUX DANS LE DOMAINE FISCAL TENU PAR M. NASINI, AUPRÈS DE LA SECTION ALLEMANDE DE L'I.F.A., À COLOGNE LE 22 MARS 1962

La décision adoptée récemment par le Conseil des Ministres par laquelle le passage à la deuxième étape a été consacré peut être considéré comme un événement historique pour le marché commun.

Comme il arrive dans la vie privée et dans celle des entreprises lorsqu'un événement important se présente, il en est de même pour la C.E.E. de dresser un bilan de ce qui a été fait et de ce qui reste encore à faire.

C'est justement au sujet de ce bilan que j'aimerais m'entretenir avec vous et, en ce qui concerne la fiscalité, j'essayerai de vous donner un bref aperçu des travaux qui ont été accomplis par les services compétents de la Commission et de ceux envisagés pour le futur.

Les travaux dans le domaine fiscal peuvent être classés, en principe, en deux catégories: l'une concernant l'examen et, ceci à la lumière des dispositions contenues dans le Traité de Rome, des cas particuliers, l'autre catégorie ayant trait à l'harmonisation fiscale.

En ce qui concerne la première catégorie, je dois signaler tout d'abord que les cas concrets qui, jusqu'à présent, ont été soumis pour examen à la Commission ont trait aux impôts indirects étant donné que la plupart des dispositions fiscales contenues dans le Traité se réfèrent à cette catégorie d'impôts.

Le principe fondamental contenu dans ces dispositions (art. 95) est celui de la non-discrimination entre produits étrangers et produits similaires indigènes. De ce fait, les services compétents de la Commission ont été obligés d'examiner les plaintes soumises dans le cas où un tel principe ne paraissait pas être respecté. D'après les dispositions contenues dans le dernier alinéa de l'art. 95, les Etats membres devraient corriger ou éliminer toutes discriminations de ce genre au plus tard au début de la deuxième étape. Pour cette

raison, la tâche des services de la Commission dans ce domaine s'est limitée, jusqu'à présent, à l'examen des cas concrets et à attirer l'attention des Etats membres sur l'obligation qui leur incombe et, ceci, à compter de la deuxième étape.

Pour quelques cas particuliers, les services compétents de la Commission ont déjà constaté que le principe de la non-discrimination n'a pas été respecté et, étant donné que nous sommes déjà à la seconde étape, les pays membres ont été invités à faire connaître quelles sont les dispositions qu'ils comptent mettre en application afin d'éliminer ces discriminations.

Une autre disposition du Traité qui a donné lieu à l'examen d'autres cas particuliers, est celle contenue dans les art. 96 et 97 du Traité ayant trait à l'application des droits compensatoires et ristournes dans le domaine des taxes sur le chiffre d'affaires qui, d'ailleurs, d'après ces dispositions, peuvent être fixés d'une manière forfaitaire. Une tâche de contrôle incombe, dans ce domaine, aux services de la Commission, pour les nouvelles mesures introduites dans ce domaine par quelques pays membres. Dans cet esprit, nous avons vérifié les nouvelles mesures introduites par les gouvernements belge, néerlandais, allemand et italien et, notamment, en ce qui concerne les dernières, les resultats obtenus par le Commission- — à savoir réduction des taux les plus élevés — sont connus par tout le monde.

Etant donné les difficultés rencontrées par ces nouvelles mesures, un groupe de travail ad hoc a été constitué depuis quelque temps, afin d'essayer de mettre au point une méthode commune de calcul qui devrait permettre aux services de la Commission de pouvoir vérifier, plus facilement, les nouvelles mesures éventuelles de ce genre et, de fournir, en même temps, une plus grande garantie à l'égard des six pays. Il est difficile de faire un pronostic quant aux travaux des cas particuliers, ceci dépendant de ceux qui seront soumis à la Commission et de la suite que la méthode commune de calcul pourrait avoir.

En ce qui concerne la deuxième catégorie celle ayant trait à l'harmonisation fiscale, on doit remarquer que les problèmes se présentent d'une manière différente selon qu'il s'agisse d'impôts indirects ou directs. Pour la première catégorie d'impôts, le Traité prévoit la taxation dans le pays de destination. En effet, par le

système de la détaxation lors de l'exportation et de l'application des droits compensatoires lors de l'importation, les rédacteurs du Traité ont voulu éviter que dans les pays de destination une discrimination entre produits étrangers et produits similaires nationaux puisse avoir lieu. Par ce moyen, les rédacteurs du Traité ont voulu en même temps assurer que, du point de vue concurrentiel, les systèmes fiscaux, notamment en ce qui concerne la taxe sur le chiffre d'affaires puissent être, dans la mesure du possible, neutres.

Etant donné la différence des systèmes, notamment en ce qui concerne la taxe sur le chiffre d'affaires, les rédacteurs du Traité ont estimé utile d'ajouter une disposition particulière (art. 99) par laquelle ils ont confié à la Commission la tâche d'examiner de quelle façon les systèmes des impôts indirects peuvent être harmonisés et ceci dans l'intérêt du marché commun.

Avant de passer à un bref examen des travaux effectués dans ce domaine, je crois qu'il serait utile de donner quelques précisions sur la portée du mot «harmonisation fiscale». Je ne crois pas que l'on pourra parvenir, ne fut-ce qu'à la fin de la période transitoire à l'alignement des systèmes fiscaux. Le Traité ne prévoit d'ailleurs pas une telle éventualité, du fait qu'à mon avis, elle n'est pas possible ni nécessaire. Il est évident que les systèmes fiscaux qui existent dans les six pays sont la conséquence d'une évolution historique et économique dans les six pays.

Si, du point de vue de la concurrence, les systèmes devaient être neutres, il ne faut pas oublier que, du point de vue économique, une certaine souplesse doit être réservée à ces systèmes afin de leur permettre de s'adapter aux différentes situations conjoncturelles.

Il ne faut pas oublier également que les situations économiques des six pays sont, à l'heure actuelle, très différentes et même si ces économies peuvent avoir subi des modifications d'ici la fin de la période transitoire, elles n'en continueront pas moins à présenter certaines disparités. Et comme les systèmes fiscaux sont étroitement liés à la politique économique de chaque pays, il s'ensuit que les systèmes fiscaux pourront aussi rester différents.

En effet, notamment dans l'hypothèse souhaitable où l'on pourra réaliser une union politique dans un avenir plus ou moins rapproché, des finances fédérales uniques pourront s'instaurer pour les six pays, mais elles s'accompagneront nécessairement — comme on le constate

d'ailleurs aux Etats-Unis et dans la confédération helvétique — de finances distinctes pour les six Etats.

Sur la base de ces dispositions et compte tenu également du fait que les dispositions à caractère fiscal sont contenues dans le titre du Traité concernant les règles de la concurrence, on pourrait définir, à mon avis, l'harmonisation fiscale comme l'adaptation — qui peut revêtir la forme d'une modification ou d'une suppression — des dispositions de caractère fiscal qui font obstacle à la libre circulation des marchandises, des services, des capitaux et des personnes et qui peuvent entraver la libre concurrence.

Les services techniques de la Commission se sont penchés tout d'abord sur les systèmes des taxes sur le chiffre d'affaires existant dans les six pays. Il s'agit, en effet, d'un impôt qui a une influence plus considérable sur la production et, en conséquence, pour les échanges intra-communautaires. Les différents systèmes existant peuvent, en effet, entraver ces échanges.

La Commission a estimé plus opportun de mettre tout d'abord en évidence les inconvénients qui découlent de ces échanges par la coexistence des différents systèmes et de faire ensuite quelques propositions pour remédier à ces inconvénients, propositions qui devraient, d'ailleurs, être examinées par les experts gouvernementaux des six pays.

Les plus grands inconvénients sont ceux qui découlent de l'application des systèmes à cascade qui sont en vigueur dans cinq des pays dans la C.E.E. L'application des droits compensatoires et des ristournes qui peuvent être calculés d'une manière forfaitaire et la difficulté de leur contrôle ont donné lieu à des difficultés très remarquables. L'expérience acquise à ce sujet montre les nombreuses difficultés que nous rencontrons souvent dans ce domaine.

Les systèmes à cascade favorisent l'intégration des entreprises du fait que les entreprises qui sont plus intégrées se trouvent dans une situation fiscale plus privilégiée que les autres. Enfin, on ne doit pas oublier que l'instauration d'un marché unique réel devrait comporter non seulement la suppression des frontières douanières mais aussi la suppression des barrières fiscales. Par conséquent, le contrôle à la frontière pour l'application des droits compensatoires serait inconcevable dans un marché unique comme prévu, d'ailleurs, par les rédacteurs du Traité.

Pour parer à ces inconvénients, les services techniques de la Commission ont fait les propositions suivantes:

1. Suppression des contrôles matériels aux frontières, c'est-à-dire qu'une procédure comportant une perception et des contrôles administratifs effectués auprès des entreprises procédant à des importations en provenance des autres pays membres et des entreprises qui exportent vers ces Etats se substituent à la procédure de perception des taxes compensatoires à l'importation et au contrôle au moment de l'exportation, des exemptions et des ristournes. Même abstraction faite des difficultés liées au contrôle, une telle solution ne pourrait probablement pas être adoptée sans une certaine harmonisation des systèmes fiscaux;

2. Introduction au stade antérieur à celui du commerce de détail, d'un impôt unique général éventuellement combiné avec une légère imposition au niveau du détail.

Il s'agit au fond d'un impôt frappant le produit au moment de la vente effectuée par le grossiste (ou de la vente directe du producteur au détaillant ou au consommateur) comme cela se fait dans d'autres pays, en Suisse et en Angleterre par exemple. Cette hypothèse pourrait toutefois donner lieu dans certains pays à de sensibles difficultés d'application dûes, en partie, au niveau élevé auquel il serait nécessaire de fixer les taux en raison des exigences budgétaires;

3. Institution d'un impôt commun perçu au stade de la production et combiné avec une tax autonome perçue au moment de la commercialisation.

Cette forme mixte d'imposition représenterait en définitive un compromis entre les exigences de l'harmonisation et le respect, dans la mesure du possible, de la souveraineté fiscale des Etats. Du point de vue technique, l'impôt à la production peut être conçu:

— comme un impôt unique général perçu à la dernière phase de la production;

— ou bien comme un impôt unique général perçu conformément au système des paiements fractionnés.

Dans le premier cas, l'impôt est payé en une seule fois au moment où les produits finis sont livrés par le producteur au commerçant ou au consommateur. Il s'ensuit que les fournitures aux producteurs de matières premières, de produits semi-finis et de matière complé-

mentaire incorporé dans les produits fabriqués sont exclues du champ d'application de la contribution.

Dans le second cas, l'impôt n'est plus payé en une seule fois à la fin du cycle de produits mais frappe, sur la base du taux fixé pour le produit fini, toute fourniture effectuée par le fabricant au cours du processus de production. Toutefois, tout fabricant participant au cycle de production peut déduire de l'impôt qu'il doit payer celui qui a déjà été payé par ses fournisseurs sur les matières premières destinées à être incorporées aux produits qu'il fabrique.

4. Institution d'une taxe sur la valeur ajoutée susceptible d'être combinée, si nécessaire, avec un impôt appliqué à la phase de la commercialisation.

Il s'agirait au fond d'étendre aux autres pays l'expérience française qui consiste précisément à imposer à chaque phase l'augmentation de valeur du bien obtenue au cours de la phase considérée. La taxe sur la valeur ajoutée diffère de l'impôt à la production à paiements fractionnés du fait qu'à la déduction *objective,* limitée aux matières premières et produits assimilés que permet cet impôt, s'ajoute une déduction *financière* concernant l'ensemble des éléments frappés par la taxe sur la valeur ajoutée exerçant une influence sur le coût des produits (investissements, équipements, fournitures, etc.). En outre, la taxe sur la valeur ajoutée englobe non seulement la phase de la production, mais aussi celle de la distribution.

Trois groupes de travail auxquels participent les représentants des administrations fiscales nationales ont été constitués au sein de la Commission afin de permettre une analyse approfondie et détaillée de chacune de ces possibilités. Ces travaux ont été achevés récemment, après avoir examinés:

— les éléments essentiels de la structure de tous les types d'impôts envisagés à titre d'hypothèse et les questions relatives à leur application, c'est-à-dire les personnes et les biens imposables (notamment les biens d'investissement), l'assiette, le taux, les exemptions, le régime des échanges intercommunautaires et avec les pays tiers, ainsi que les possibilités de contrôle;

— Certains problèmes de caractère général et certains aspects communs à chaque type d'impôt, telle que la neutralité concurrentielle aussi bien sur le plan national que sur le plan international,

l'incidence sur les prix et la productivité, la nature et la territorialité de l'impôt, son objet possible, la notion de livraison et les opérations assimilées.

Les dirigeants des administrations intéressées seront prochainement appelés à se prononcer dans une réunion plénière sur les résultats des études préparatoires précitées. A la suite de cette réunion, la Commission essayera de tirer des conclusions et décidera du cours ultérieur des travaux d'harmonisation.

Naturellement, vu les divergences sensibles qu'accusent les différentes catégories d'impôts en ce qui concerne la pression fiscale et la répartition de la charge de l'impôt, il ne s'agit actuellement que d'une harmonisation des structures et non des taux dont le rapprochement et a *fortiori* l'unification pourra être réalisée dans une perspective lointaine, dans le cadre d'une union économique déjà en vigueur.

On constatera en outre, et c'est là, à vrai dire, un corollaire de ce qui précède que l'harmonisation, sans impliquer nécessairement, pour l'instant, la suppression des barrières fiscales, doit de toute façon permettre la réalisation d'un tel objectif.

Mais les travaux concernant l'harmonisation des systèmes de taxes sur le chiffre d'affaires ne sont pas les seuls que les services techniques de la Commission ont entrepris dans le domaine des impôts indirects. Comme on l'a affirmé de plusieurs côtés et comme le Traité le prévoit d'ailleurs (art. 99), la Commission a, en effet, pour tâche d'examiner de quelle façon il est possible d'harmoniser tous les impôts indirects, quand on examine la possibilité d'harmoniser les systèmes de taxes sur le chiffre d'affaires, on ne saurait donc négliger l'examen des autres impôts indirects.

Ils présentent une importance non négligeable dans les budgets des différents Etats et, dans une certaine mesure, ils sont un peu liés à la taxe sur le chiffre d'affaires.

C'est la raison pour laquelle certains pays, par exemple la France, incorporent depuis quelque temps déjà certaines taxes de fabrication dans la taxe sur la valeur ajoutée.

La première tâche des services techniques de la Commission a été de faire un inventaire de ces taxes. Elles sont nombreuses dans certains pays, par exemple, en Italie, et peu nombreuses dans d'autres. Il existe par exemple des taxes sur la bière, les tabacs, le

sel; etc. qui sont en vigueur dans tous les pays, d'autres qui ne sont en vigueur que dans un pays déterminé. La tâche d'une harmonisation dans ce domaine est donc, sous certains aspects, encore plus ardue que celle qui se présente pour la taxe sur le chiffre d'affaires. Pour cette dernière il s'agit de déterminer les inconvénients existants et de chercher à les éliminer. Pour les autres impôts indirects, les inconvénients sont plus limités et plus difficiles à déceler.

J'estime donc personnellement qu'une harmonisation dans ce domaine pourra s'opérer en deux temps: une harmonisation limitée à brève échéance et une harmonisation plus large à longue échéance.

Dans un premier temps, il faut se pencher, en particulier, pour les impôts existant dans les six pays ou dans la plupart des six pays afin de déceler les dispositions qui sont pratiquement incompatibles avec le Traité et, par conséquent, les modifier. Normalement, pour les produits exportés, ces taxes ne sont pas perçues ou sont remboursées lorsqu'elles ont été perçues antérieurement. Les produits importés similaires sont, en principe, frappés du même impôt que les produits nationaux. Si l'on constate, le cas échéant, un écart entre la taxe perçue à l'intérieur et la taxe remboursée, ou si l'on constate une discrimination de traitement entre les produits étrangers et les produits nationaux similaires, cette discrimination doit être éliminée parce qu'elle est incompatible avec les dispositions du Traité.

Mais à côté de cette harmonisation de caractère immédiat, qui a déjà été entreprise, toujours en collaboration avec les experts nationaux, il en est une autre qui, évidemment, est à plus longue échéance.

Cette harmonisation devra tendre à éliminer — par incorporation éventuelle dans la taxe sur le chiffre d'affaires ou dans d'autres taxes plus importantes — les taxes qui existent seulement dans un ou deux pays et, par conséquent, à réaliser autant que possible un alignement des structures et des taux des impôts existant dans tous les pays. C'est là un processus lent qui peut être mis en oeuvre progressivement et qui est lié étroitement à celui de la suppression des frontières fiscales qui, d'ailleurs, se situe dans l'esprit du marché commun.

Jusqu'à présent, j'ai parlé des impôts indirects mais ceci ne dignifie pas que les problèmes concernant les impôts directs ont été négligés.

Bien que l'on ait donné dans les travaux de la Commission et dans les consultations avec les Etats membres la priorité à l'harmonisation des impôts indirects en raison du fait que ces impôts influent directement sur la libre circulation des marchandises, il ne faut pas en conclure que la Commission accorde moins d'attention aux problèmes qui se posent dans le domaine, des impôts directs.

Pour ces impôts le Traité prévoit, contrairement à ce qui est prévu pour les impôts directs, le principe de la taxation dans les pays d'origine et aucune disposition particulière n'est prévue pour ceux-ci.

En conséquence, en vue d'une harmonisation éventuelle de cette catégorie d'impôts, il faut se reporter aux dispositions à caractère général visant le rapprochement des législations contenues aux articles 100 et 101 du Traité.

Tandis que pour les impôts indirects, les rédacteurs du Traité ont confié à la Commission une tâche précise d'harmonisation pour les impôts directs, cette tâche n'existe pas, sauf dans le cas où les dispositions en vigueur peuvent entraver la réalisation des objectifs du marché commun.

En effet, les disparités entre ces impôts pourrront devenir, de plus en plus, une cause d'inconvénients et, de ce fait, les services de la Commission ont déja procédé à l'examen des différentes dispositions qui existent dans les six pays. Il ressort, de cet examen, que des disparités considérables existent dans les systèmes d'imposition directe en vigueur dans les pays membres.

Si l'on considère la structure des impôts sur les revenus dans les six pays membres, il y a lieu de constater que deux systèmes fiscaux différents sont appliquées: d'une part, les systèmes cédulaires ou analytiques (Belgique et Italie) et, d'autre part, les systèmes synthétiques (Allemagne, France, Luxembourg et Pays-Bas).

Pour les sociétés, des différences considérables existent en ce qui concerne la taxation des bénéfices non distribués et les bénéfices distribués.

Egalement la structure de l'impôt sur la fortune est très différente dans les pays membres: en Italie, il est perçu seulement à charge des sociétés et aux Pays-Bas, seulement à charge des personnes physiques.

En ce qui concerne les bases d'imposition, on peut remarquer que la Belgique est le seul pays où l'impôt frappant les bénéfices (la taxe professionnelle) est déductible. Il s'agit là d'un avantage assez ap-

préciable, puisqu'il peut aboutir à réduire, très sensiblement, le taux effectif de l'impôt.

Si l'on considère les portes professionnelles, on s'aperçoit que le délai de récupération est différent d'un pays à l'autre. On parvient aux mêmes résultats si l'on considère les règles relatives à l'évaluation des stocks et les régimes des amortissements qui, comme on le sait, peuvent être très souvent utilisés par les pays comme moyens pour promouvoir les investissements.

Il est évident que l'existence de ces disparités peut être la cause des distorsions entravant la réalisation du Marché commun.

A l'heure actuelle, il n'est pratiquement plus contesté que les impôts directs peuvent se répercuter dans les prix même si cette répercussion est moins certaine qu'en matière d'impôts indirects. En effet, la répercussion des impôts directs dépend essentiellement de la situation conjoncturelle et de l'état du marché.

En outre, les disparités des impôts directs ne peuvent non seulement influencer les échanges des marchandises mais aussi des investissements des capitaux du fait qu'ils ont une incidence sur leur rentabilité à longue échéance, il pourrait résulter, dès lors, des mouvements de capitaux vers les pays où se situe la plus grande rentabilité.

Aborder l'examen de toutes les disparités mentionnées ci-dessus en vue d'une harmonisation éventuelle aurait été, du point de vue pratique, presque inconcevable.

De ce fait, les services techniques de la Commission, afin d'éviter un bouleversement quelconque dans les domaines économiques et budgétaires des Etats membres ont estimé plus opportun de commencer l'examen des dispositions qui, tout en ayant une influence considérable sur les investissements, présentent une possibilité d'adaptation plus facile.

En conséquence, ils ont estimé préférable de donner la priorité, dans ces travaux d'harmonisation, à l'examen des critères servant à déterminer la base imposable, en réservant pour une phase ultérieur le rapprochement des incidences et des structures.

Une première réunion des dirigeants des administrations fiscales a eu lieu le 5 octobre 1961 sous la présidence de M. von der Groeben, Président du groupe «Concurrence», pour tracer les grandes lignes de cet examen.

La création de deux groupes de travail a été envisagée et, conformément aux propositions de la Commission, un accord a été marqué sur le mandat de ces groupes.

C'est ainsi que le premier groupe étudiera les bases d'imposition utilisées dans les divers Etats membres pour la perception des impôts directs et des impôts y assimilés frappant les entreprises et, notamment, le régime des amortissements et les mesures spéciales tendant à favoriser les investissements, le régime de l'évaluation des stocks, des plus-values et des pertes professionnelles.

Le deuxième groupe examinera s'il existe dans certains pays des dispositions fiscales particulièrement favorables aux sociétés, qu'il s'agisse de sociétés «Holding» ou de sociétés de production et si de telles mesures de faveur peuvent entraîner des perturbations nuisibles au bon fonctionnement du Marché commun ou des conséquences préjudiciables aux intérêts des pays membres, plus particulièrement sous l'aspect des investissements provenant des pays tiers sur le territoire du marché commun.

Dans leur première réunion, les deux groupes ont essayé de dégager les éléments essentiels et d'établir un ordre de priorité des questions à examiner en raison de leur importance.

C'est ainsi que dans le premier groupe, l'accent a été particulièrement posé sur le problème des amortissements et des plus-values d'actif en tant que susceptibles d'influencer plus directement les conditions d'investissement et de financement des entreprises.

Le deuxième groupe a abordé notamment les problèmes des pays refuges et a décidé de procéder à un échange de documentation à ce sujet.

Pour le groupe de travail sur l'assiette des impôts sur les bénéfices, la difficulté existe de la délimitation des études à l'assiette, car en dehors de l'assiette, toute une série d'autres éléments des impôts directs devraient être étudiés pour arriver à des conclusions valables et, notamment, ceux des taux des impôts et des impôts communaux, des impôts sur la fortune etc.

Nous sommes néanmoins d'avis que l'étude isolée de l'assiette est indispensable notamment pout fixer le bénéfice imposable de l'entreprise d'une telle manière qui'il puisse correspondre, dans la mesure du possible, à la réalité économique dans le cadre de l'entreprise même.

Mais les opinions dans les différents pays sur la notion de «bénéfice conforme à la réalité économique», ne sont pas nécessairement les mêmes, d'où la nécessité de procéder, tout d'abord, à un examen approfondi des différents critères suivis pour la fixation de ces bases d'imposition afin de rendre comparable ce qui, à l'heurre actuelle, ne l'est pas.

On doit reconnaître que les règles de l'assiette sont très souvent utilisées comme instrument de la politique économique et, notamment, de politique structurelle globale et de politique conjoncturelle. Il serait donc souhaitable que l'on se mette d'accord, étant donné les différences des structures économiques des pays sur le caractère et sur le nombre des instruments à utiliser. Cela rendrait possible d'arriver à une transparence des systèmes fiscaux des impôts directs.

Cette transparence ou possibilité de comparaison tant pour les règles normales de l'assiette que pour les règles directement liées avec la politique économique faciliterait, tout d'abord, les entrepreneurs dans les pays membres de faire des décisions correctes d'investissement. Mais également l'examen de l'instrument fiscal utilisé pour des buts économiques serait largement facilité.

Il est évident que les problèmes à étudier par ce groupe de travail sont très vastes et des résultats ne pourront pas être atteints qu' après une certaine période.

A l'origine de l'autre groupe de travail sur les impôts directs le souci existe de mieux connaître de quelle façon les conditions fiscales dans les pays membres et ailleurs agissent sur l'inplantation éventuelle d'entreprises de pays tiers sur le territoire du Marché commun. Ces implantations n'ont cessé de croître pendant ces dernières années et il serait donc extrêmement utile de connaître l'influence du facteur fiscal sur la répartition géographique des investissements directs des pays tiers.

Des discussions dans ce groupe de travail ont à peine commencé. Néanmoins, on peut d'ores et déjà constater une nette concordance entre les délégations afin de résoudre les problèmes qui ont été soumis à ces dernières.

A côté de ces travaux à caractère technique entrepris par les services compétents de la Commission, un comité scientifique composé de professeurs des six pays et, d'un professeur américain, connu

sous la dénomination «Comité Neumark», nom de son Président, a été chargé depuis quelque temps par la Commission d'examiner, sous l'angle économique, les problèmes qu'une harmonisation fiscale pose.

Il a eu comme tâche, en particulier, d'examiner si, et dans quelle mesure, les disparités qui existent actuellement dans les finances des six pays font obstacle partiellement ou totalement à l'instauration d'un marché commun qui crée et qui garantit des conditions analogues à celles d'un marché intérieur et dans quelle mesure il est possible d'éliminer ces disparités qui entravent considérablement la formation et le fonctionnement du Marché commun. Ce comité a achevé ses travaux et un projet du Rapport est soumis à la Commission au cours du mois de juin.

Celui-ci ainsi que le Rapport des Groupes de Travail chargés d' examiner les solutions proposées en vue d'une harmonisation dans le domaine des taxes sur le chiffre d'affaires, feront l'objet d'une discussion avec les Chefs des administrations nationales et, vraisemblablement aussi, avec les Secrétaires d'Etat. A la suite de cette discussion, la Commission essayera de tirer des conclusions et examinera la possibilité de soumettre au Conseil des Ministres des propositions concrètes en vue d'une harmonisation. Aucune conclusion ne pourra être tirée par la Commission dans le cadre de la politique fiscale jusqu'au moment où ces rapports n'auront pas fait l'objet de l'examen avec les chefs des administrations nationales.

On ne peut pas nier que dans le domaine de la fiscalité, les difficultés sont considérables. En vue d'une harmonisation éventuelle, on ne peut pas se limiter à considérer les questions d'ordre fiscal seulement, mais également celles d'ordre économique et budgétaire qu'une telle harmonisation peut entraîner.

Malgré ces difficultés, je suis persuadé qu'avec la collaboration étroite des Etats membres, les différents obstacles que nous rencontrons sur la route qui est déjà tracée, seront surmontés et que d'union économique des six pays qui doit être considéré, d'ailleurs, comme un premier pas vers l'union politique souhaitée de l'Europe, sera réalisé plus tôt qu'on ne le croit.

II

MISCELLANEOUS - FAITS DIVERS

ARGENTINA

The Secretary of the Treasury has announced that the Government has abandoned for the present the proposal to levy a 1 percent tax on share-transactions, and that the tax changes announced by the Minister of Economy in May would not be introduced until after Ing. Alosgaray's return from the USA.

Source: *Bank of London & South America,* 11th August 1962.

BELGIUM

The Belgian Minister of Finance has issued a ruling for Belgian seasonal workers who are working in France. The ruling applies to the tax year 1962.

Source: *Bulletin des Contributions Directes* June 1962.

CUBA

H. M. Embassy in Havana reports that, in January, 1962, the Cuban Government announced the introduction of a new Fiscal Law to replace or supplement existing legislation on tax matters. The Law has no specific number and bears the simple title of 'Fiscal Law'.

Under this Law, an income tax is established under which (a) private enterprises, farmers or agricultural enterprises and co-operatives are taxed on gross income without deduction of any kind, (b) self employed persons are taxed on income derived from any sources, after deduction of expenses in accordance with rules to be determined by the Ministry of Finance and (c) all other persons are taxed on income from any source, including profits. Those exempt from the tax include foreign 'functionaries' and technicians receiving payment from their own countries or from international organizations of which Cuba is a member. Certain sources of income are not liable for tax; these include allowances granted for the sole purpose of covering transportation, maintenance and certain living expenses.

The Law provides for a tax on a wide range of documents. A tax on some consumer goods is also established; the goods include alcohols, alcoholic ethers, alcoholates, alcoholic extracts, liquor essences and, with the exception of malt extracts, any other product not specifically classified which contains ethyl alcohol and is not for internal consumption; methylated spirits and strong liquors; sparkling wines, including champagne; grape wines and vermouths; and cider. Tobacco is also liable to this tax. The law provides that travellers arriving in Cuba will be allowed to bring into the country up to 200 cigarettes and three litres of alcoholic beverage, all of which will be exempt from the tax. Any excess over these permitted limits will be confiscated by the Customs Authorities. Consumer goods affected by this tax are exempt therefrom on exportation.

The Law establishes a tax on the profits of capital corporations with annual income of more than Pesos $100,000, including stock companies partnerships and limited liability companies. The tax will be 40 per cent. of

profits up to Pesos $50,000 and 60 per cent. in excess of this amount. Insurance and bond companies, national and foreign companies operating vessels or aircraft between national and foreign ports or airports, international radio-telegraph, cablegraph and radio-telephone companies, companies engaged exclusively in the publication of books, newspapers and maps or the sale of books, newspapers and magazines and companies engaged exclusively in operating radio stations or medical or surgical services are exempt from the tax.

Funds maintained outside Cuban territory by persons or legal entities of foreign nationality, when such funds correspond to an industry or commercial house established in Cuba are liable to a fase of Pesos $8.08 per cent.

Source: *Board of Trade Journal*, 29 June 1962.

FRANCE

REVENUS DES CAPITAUX MOBILIERS

Distribution de la réserve spéciale de réévaluation sous le régime de la taxe forfaitaire de 12 %. Redistribution par une société-mère de la réserve de réévaluation distribuée par la filiale.

R.M. n° 14.373, M. Fraissinet, député
(*I.O.* du 21 avril 1962; déb. A.N., p. 707, 2° col.)
[Sous-Direction III B, Bur. III B 2]

QUESTION. — M. Fraissinet expose à M. le Ministre des Finances et des Affaires économiques le cas suivant: une société «mère» doit recevoir de sa filiale une distribution prélevée sur la réserve spéciale de réévaluation. Il résulte de la réponse ministérielle parue au *Journal officiel* du 19 mai 1960, débats Assemblée nationale, page 958, n° 5.178, que la taxe forfaitaire de 12 % prélevée sur cette distribution, faite sous le bénéfice des dispositions de l'article 1er du décret n° 55-594 du 20 mai 1955, entre en ligne de compte pour la détermination de la somme que la société mère est fondée à imputer dans les conditions prévues à l'article 19-IV de la loi n° 59-1472 du 28 décembre 1959 sur le montant de la retenue à la source dont elle est redevable à raison de ses propres distributions. Mais la réponse susvisée ne permet pas de savoir si une société-mère, qui recevrait par hypothèse, en 1962, une répartition ayant subi la taxe forfaitaire de 12 % et qui n'a pratiquement pas d'autre objet que la gestion des titres qu'elle possède dans le capital de sa filiale, ne pourrait distribuer à son tour à ses propres actionnaires, qui sont tous des personnes physiques, la totalité de la répartition faite, sans que lesdits actionnaires aient à payer l'impôt sur le revenu. Il lui demande si on peut considérer que la répartition de la réserve spéciale de réévaluation décidée par la filiale ne fait que transiter par les caisses de la société-mère et que la taxe de 12 % originaire couvre la redistribution au deuxième stade, des fonds reversés par la société-mère à ses propres associés.

REPONSE — Les dividendes répartis par une société-mère qui a encaissé, du chef d'une participation entrant dans les prévisions de l'article 145 du Code général des Impôts, des produits distribués par une filiale sous le régime défini à l'article 238 *quinquies* dudit code, revêtent le caractère de revenus de valeurs mobilières ordinaires pour les actionnaires, personnes physiques ou morales, qui les encaissent. Ils donnent donc lieu à la retenue à la source liquidée au taux normal de 24 %, et doivent être compris dans le revenu global ou le bénéfice des actionnaires pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés dont ils sont personnellement redevables. Il est toutefois admis, ainsi qu'il a été précisé dans la réponse à la question écrite n° 5.178 citée par l'honorable parlementaire, que la taxe forfaitaire de 12 % acquittée par la filiale entre en ligne de compte pour la détermination de la somme que la société-mère est fondée à imputer sur la retenue à la source dans les conditions prévues à

l'article 145 précité. Enfin, le régime ainsi défini n'exclut nullement la possibilité, pour la société-mère qui satisferait elle-même aux conditions exigées à l'article 238 *quinquies* susvisé, de répartir sous le régime de la taxe forfaitaire de 12 % couvrant la retenue à la source et l'impôt dû par les actionnaires, la réserve spéciale dégagée par la réévaluation de ses propres éléments d'actif et notamment de see titres de participation.

Annoter: B.O.C.D. 1960, II-1138 et 1960, II-1068, § 104.

Source: *Bulletin Officiel des Contributions directes et du Cadastre,* 23.05.62.

GERMANY-ISRAEL

Between West-Germany and Israël a Treaty for the avoidance of double taxation was signed in July 1962. After ratification, it will be valid for the year 1961 and thereafter. The instruments were made out in three languages German, Hebrew and English.

Source: *Jerusalem Post Weekly,* July, 13th.

INDIA: *capital gains tax*

A Bill embodying the Indian tax proposals for 1962-63 has been published and, according to information supplied by the Board of Inland Revenue Library (Foreign Section), capital gains are to be divided into short-term (assets held for not more than twelve months) and long-term. In the case of persons other than companies, short-term capital gains will be taxed as normal income and long-term gains at the lesser of 25 percent or normal income tax and supertax; for companies, short-time gains will be liable to normal income tax and supertax and long-term gains to normal income tax and 5 percent supertax.

Losses on short-term capital assets can be set against any capital gains, but long-term capital losses only against long-term capital gains; a net loss on short-term capital assets can be carried forward for up to eight years for set-off against short-term capital gains, but net long-term losses cannot be carried forward.

Capital losses will be carried forward from 1961/62 only in so far as they relate to short-term assets.

Source: *Taxation,* July 14th, 1962.

ITALY - UNITED KINGDOM

Representatives of the Italian Ministry of Finance have discussed in London with the United Kingdom Inland Revenue the making of a double taxation agreement on Death Duties.

Agreement has been reached, subject to further consideration on certain points.

Source: *The Accountants Journal,* June 1962.

KENYA: *tax changes*

A number of tax changes are proposed in the recent Kenya budget according to information received from the Board of Inland Revenue Library (Foreign Section).

One of these is the introduction of a corporation tax of 2s in the £ which will increase the total rate of tax on company profits to 7s50c. in the £.

Other changes are:

DIVIDENDS: the rate of tax on dividends paid by East African companies to overseas shareholders will be raised from 2s to 5s50c. (the standard rate). The effective rate for non-residents, however, is often lower, as the first £ 800 of their income is charged at 2 s. The proposal is that the 5s50c. rate of

deduction will be in total discharge of a non-residents liability to tax on the dividends, irrespective of other income.

UNDISTRIBUTED PROFITS TAX: controlled companies wishing to avoid this tax must raise their distributions.

Thus companies at present bound to distribute 67.5, 72.5 and 85 per cent must, in future, distribute 75, 80 and 90 percent respectively.

PERSONAL TAX: with a view to eventual elimination the 15s tax on incomes below £ 120 is abolished.

CAPITAL ALLOWANCES AND DEPRECIATION: the present basis of relief for farm works expenditure will be extended to capital costs on industrial buildings, mines and plantations. The annual allowance on industrial buildings, will be raised from 2 to 4 percent; at the same time the 10 percent initial allowance will be withdrawn. For machinery and plant, the proposed rates of the annual allowance are 37 ½ percent for tractors etc., 25 percent for all power-driven vehicles and 12 percent for other items; at the same time, the initial allowance will be withdrawn.

Capital expenditure on farm works will be written off over five years at 20 percent per annum. An investment allowance will be introduced for new industrial buildings and plant, duly qualified, and the rate will be 10 percent, thus allowing 110 percent of cost for income tax purposes.

Source: *Taxation,* July 21st, 1962

SOUTH AFRICA *tax legislation:*

The legislation on income tax and donations tax in South Africa, has been consolidated as the Income Tax Act, 1962, and came into force on July 1st, 1962, for years of assessment, ending June 30th, 1962, and subsequently.

double taxation:

The Double Taxation Convention between the United Kingdom and South Africa which was signed in Cape Town on May 28th, 1962, has now been published in London as a Schedule to a draft Order in Council.

The Convention provides for the avoidance of double taxation of income and profits and is expressed to take effect in the United Kingdom for income tax from April 6th, 1962 and for profits tax from January 1st, 1962. It replaces the Agreement signed on October 14th, 1946, and the Supplementary Protocol signed on November 5th, 1954.

Source: *Taxation,* July 7th, 1962.

URUGUAY

To finance the 1961 deficit, the sales tax which is at present 8 percent, is to be increased by 1 percent from 1st January 1963 for a period of three years.

Source: *Bank of London & South America,* 28th July 1962.

UNITED STATES

On July, 11, the U.S. Treasury published the revision of the depreciation guide-lines designed to permit faster write-offs of industrial machinery.

The purpose of the depreciation reform is to establish new guide-lines for some 75 broad classes of assets. These guide-lines are 32 percent shorter than those currently in force under the old bulletin and 15 percent shorter than those actually in use in most corporations.

Source: *Financial Times,* July, 12th 1962.

III

CASE LAW - JURISPRUDENCE
GERMANY

Urteil vom 24. Januar 1962 — 1 Bvl 32/57 —
(BStBl 1962 I S. 492)

§ 8 Ziffer 5 des Gewerbesteuergesetzes vom 1. Dezember 1936 (RGBl I 979) in der Fassung vom 21. Dezember 1954 (BGBl I S 473) ist nichtig.

Gründe:

A.

Die Feststellung des Gewerbeertrags als der wesentlichsten Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer geht von dem Gewinn des Gewerbetriebs aus, wie er nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes (EStG) oder des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) ermittelt worden ist (§ 7 Gewerbesteuergesetz — GewStG —). Doch sind in § 8 GewStG gewisse Hinzurechnungen und in § 9 gewisse Kürzungen dieses Gewinns angeordnet. So werden nach § 8 Ziff 5 GewStG dem Gewinn aus Gewerbebetrieb u. a. wieder hinzugerechnet:

Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art, die für eine Beschäftigung des Ehegatten des Unternehmers oder Mitunternehmers im Betrieb gewährt worden sind.

B.

I. Der Kaufmann W., der in B. ein Einzelhandelsgeschäft betreibt, hatte im Veranlagungszeitraum 1955 seine Ehefrau mit einem Monatsgehalt von 200 DM als Angestellte beschäftigt. Das Finanzamt hat bei der Veranlagung zur Einkommensteuer das Arbeitsverhältnis anerkannt und daher das Ehefrauengehalt als Betriebsausgabe zum Abzug vom Gewinn zugelassen. Bei der Feststellung des Gewerbeertrags hat es jedoch dieses Gehalt nach § 8 Ziff 5 GewStG dem Gewinn aus Gewerbebetrieb wieder hinzugerechnet. Nach dem maßgebenden Hebesatz von 250% beträgt die Gewerbesteuer ohne die Hinzurechnung 817,50 DM; durch die Hinzurechnung erhöht sie sich um 300 DM auf 1117,50 DM; dieser Erhöhung entspricht eine Ersparnis an Lohnsummensteuer von höchstens 46 DM. Der Steuerschuldner hat wegen der Hinzurechnung Sprungberufung eingelegt, mit der er geltend macht, daß § 8 Ziff 5 GewStG verfassungswidrig sei.

II. Das Finanzgericht hält diese Ansicht für zutreffend. Es hat deshalb durch Beschluß vom 5. November 1957 — II 361/57 — das Verfahren ausgesetzt und gemäß Art 100 Abs. 1 GG dem Bundesverfassungsgericht die Frage vorgelegt, ob § 8 Ziff 5 GewStG in der Fassung vom 21. Dezember 1954 (BGBI I S 473) mit Art 6 Abs. 1 GG in Einklang stehe.

In eigener Zuständigkeit könne das Finanzgericht nicht entscheiden, obgleich § 8 Ziff 5 GewStG seit 1936 unverändert gelte; denn der Bundesgesetzgeber habe die Norm in seinen Willen aufgenommen.

§ 8 Ziff 5 GewStG sei unvereinbar mit Art 6 Abs. 1 GG. Nach der Nichtigerklärung des § 26 EStG aF durch das Bundesverfassungsgericht (BVerfGE 6, 55) dürfe es kaum zweifelhaft sein, daß ernsthafte und daher bürgerlich-

rechtlich wirksame Arbeitsverträge für die steuerliche Gewinnermittlung nach Einkommensteuerrecht nunmehr maßgebend seien. § 8 Ziff 5 GewStG aber knüpfe ebenso wie § 26 EStG aF an den Ehestand abgabenrechtliche Folgen, die zu einer Verschärfung des Steuerdrucks führten, ohne daß sich dies aus dem Gesamtsystem des Steuerrechts, aus dem Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer oder aus dem Gesichtspunkt der Mißbrauchsverhütung rechtfertigen lasse.

III. Für die Bundesregierung, die dem Verfahren beigetreten ist, hat sich der Bundesminister der Finanzen geäußert.

Er hält die Vorlage in erster Linie für unzulässig. weil § 8 Ziff 5 GewStG vorkonstitutionelles Recht sei. Der Bundesgesetzgeber habe das Gewerbesteuergesetz vom 1. Dezember 1936 nicht neu beschlossen und als Bundesgesetz verkündet, sondern lediglich einzelne, mit § 8 Ziff 5 GewStG sachlich nicht zusammenhängende Vorschriften geändert und eine Ermächtigung zur Neuverkündung erteilt.

Auch in der Sache tritt der Bundesminister der Finanzen unter Vorlage eines Gutachtens von Prof. Dr. Hans Schneider, Heidelberg, der Rechtsauffassung des vorlegenden Gerichts entgegen: § 8 Ziff 5 GewStG verletze weder Art 6 Abs. 1 noch Art 3 Abs. 1 GG. Im Hinblick auf die mit der Ehe typischerweise begründete enge Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft der Ehepartner entspreche es der Natur des geregelten Lebensverhältnisses, die dem Ehegatten des Unternehmers aus dessen Betrieb zufließenden Vergütungen ebenso in den Gewerbeertrag mit einzubeziehen wie den Unternehmerlohn. In diesem Zusammenhang dürften weder der Zugewinnausgleich bei der Zugewinngemeinschaft noch die Mitarbeitspflicht gemäß § 1356 BGB, noch auch der Umstand übersehen werden, daß sich die Unterhaltspflicht des Unternehmer-Ehegatten mindere, wenn er die Unterhaltsbedürftigkeit des anderen Ehegatten durch Zahlung von Arbeitslohn verringere. Bei der im Steuerrecht gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise habe der mitarbeitende Ehegatte — der am Betrieb wie eine mit Kapital beteiligte Person interessiert sei — eine unternehmergleiche Stellung, etwa derjenigen eines stillen Gesellschafters vergleichbar. Daß Arbeitsverträge zwischen Ehegatten stets einen anderen Charakter hätten als zwischen fremden Arbeitgebern und Arbeitnehmern, zeige sich auch darin, daß zwischen den Ehegatten von einem Über- und Unterordnungsverhältnis, wie es für den Arbeitsvertrag wesensbestimmend sei, nicht gesprochen werden könne und daß auch der mitarbeitende Ehegatte von den übrigen Betriebsangehörigen als «Chef» oder «Chefin» angesehen werde.

Schließlich sei die äußerlich an die Ehe anknüpfende Hinzurechnungsvorschrift des § 8 Ziff 5 GewStG unter dem Gesichtspunkt der — notwendigen und auf andere Weise nicht zu erreichenden — Verhinderung von Steuerumgehungen gerechtfertigt; auch Art 6 Abs. 1 GG stehe — ebenso wie Art 3 Abs. 1 GG — unter dem allgemeinen Vorbehalt des Rechtsmißbrauchs. Bei den Ehegatten-Arbeitsverträgen liege es nahe, daß damit Unterhaltsleistungen, die der Unternehmer-Ehegatte ohnehin aufbringen müsse, in einen Arbeitslohn umgemünzt werden sollten.

Das Finanzamt hat sich in demselben Sinne geäußert.

Der Bundesfinanzhof hat über seine Rechtsprechung zu § 8 Ziff 5 GewStG berichtet, in der die Verfassungsmäßigkeit dieser Vorschrift ebenfalls bejaht wird.

C.

Die Vorlage ist zulässig.

Das Finanzgericht geht mit Recht davon aus, daß die zur Prüfung vorgelegte Bestimmung der ausschließlichen Verwerfungskompetenz des Bundesverfassungsgerichts unterliegt. Obgleich § 8 Ziff 5 GewStG seit dem Erlaß des

Gewerbesteuergesetzes am 1. Dezember 1936 unverändert geblieben ist, handelt es sich nicht um vorkonstitutionelles Recht im Sinne der Entscheidung BVerfGE 2, 124 [128 ff], weil der Bundesgesetzgeber die Bestimmung in seinen Willen aufgenommen hat (vgl BVerfGE 6, 55 [64 ff] und 11, 126 [131]).

Nach der Neufassung des § 7 GewStG durch das Gesetz zur Änderung des Gewerbesteuerrechts vom 27. Dezember 1951 (BGBl I S 996) ist Gewerbeertrag der Gewinn aus dem Gewerbebetrieb, „vermehrt und vermindert um die in §§ 8 und 9 bezeichneten Beträge"; nach dem neu eingefügten § 10a bemißt sich auch der Gewerbeverlust nach den Fehlbeträgen, die sich bei der Ermittlung des Gewerbeertrags für die drei vorangegangenen Erhebungszeiträume „nach den Vorschriften der §§ 7 bis 10 ergeben haben". In diesen Verweisungen der neuen Normen wird die weitere Anwendung der alten Normen ausdrücklich angeordnet; der Bestätigungswille des Bundesgesetzgebers ist also im Gesetz selbst klar zu erkennen. Weitere Bestätigungen sind in den Verweisungen auf § 8 GewStG in Abschnitt IV Art 8 Nr. 3 und 4 sowie in Art 9 Abs. 2 des Gesetzes zur Neuordnung von Steuern vom 16. Dezember 1954 (BGBl I S 373) enthalten.

Es kommt daher nicht mehr darauf an, ob eine Bestätigung auch darin liegen könnte, daß der Bundestag bei der Beratung des Gesetzes zur Änderung steuerrechtlicher Vorschriften vom 26. Juli 1957 (BGBl I S 848) einen Antrag, § 8 Ziff 5 GewStG zu streichen, abgelehnt und die Bundesregierung nur ersucht hat, bei einer künftigen Reform der Realsteuergesetze § 8 Ziff 3 bis 6 GewStG wegen der Hinzurechnungen von Ehegattenvergütungen zu überprüfen (BT II/1953 Prot S 12709 f und 12709, Umdr 1197 und 1219).

D.

Die Rechtsauffassung des Finanzgerichts trifft im Ergebnis zu.

I. Die zur Nachprüfung gestellte Norm ist unmittelbar an Art 8 Abs. 1 GG zu messen, doch ist die Grundentscheidung des Art 6 Abs. 1 GG dabei zu beachten.

Die Bedenken des Gerichts gegen die Verfassungsmäßigkeit des § 8 Ziff 5 GewStG gründen sich darauf, daß den Arbeitnehmervergütungen allein für den Fall, daß der Arbeitnehmer der Ehegatte des Unternehmers ist, die Anerkennung als Betriebsausgaben versagt wird, daß ein Unternehmer also mehr Steuern zahlen muß, weil er statt einer anderen Person seinen Ehegatten beschäftigt. Hiernach ist der Schutzgedanke sowohl des Art 3 Abs. 1 als auch des Art 6 Abs. 1 GG im Spiel; es fragt sich, ob die in § 8 Ziff 5 GewStG vorgenommene Anknüpfung an die Ehe sachgerecht ist im Sinne der durch Art 3 Abs. 1 GG geschützten Steuergerechtigkeit und ob die hierdurch herbeigeführte Steuerungleichheit mit dem durch Art 6 Abs. 1 GG gebotenen Schutz der Ehe vereinbar ist. Im Vordergrund steht hier Art 3 Abs. 1 GG:

Jede verfassungsrechtliche Prüfung geht, sofern sie auf einem Vergleich zweier Personen oder Sachverhalte beruht, auf den Gedanken der allgemeinen Rechtsgleichheit zurück, wie ihn Art 3 Abs. 1 GG prägt. In diesem Sinne hat das Bundesverfassungsgericht bereits mehrfach davon gesprochen, daß der allgemeine Gleichheitssatz durch die speziellen Wertentscheidungen der Verfassung konkretisiert wird, aus ihnen aktuellen Gehalt empfängt (vgl z. B. VerfGE 3, 225 [240]; 6, 55 [71]; 9, 237 [248] und 12, 151 [163]).

Nun ist es ein allgemeines Rechtsprinzip, daß die generelle Norm zurücktritt, falls das Gesetz für die Beurteilung des Sachverhalts eine spezielle Norm zur Verfügung stellt. Dem entspricht es, wenn das Bundesverfassungsgericht in ständiger Rechtsprechung zum Ausdrück gebracht hat, daß für eine Prüfung am Maßstab der allgemeinen Gewährleistungen von Freiheit und Gleichheit in Art 2 Abs. 1 und Art. 3 Abs. 1 GG kein Raum mehr sei, wenn die zu prüfende einfache Gesetzesnorm einer speziellen Grundrechtsnorm zuwiderlaufe (zu Art 2 Abs 1: BVerfGE 4, 52 [57]; 9, 73 [77]; 9, 83 [88]; 10, 185 [199];

11, 234 [238]; zu Art 3 Abs. 1: BVerfGE 6; 55 [71, 82]; 9, 237 [248, 249]; vgl auch für das Verhältnis von Art 6 Abs. 5 zu Art 3 Abs. 3: BVVerfGE 8, 210 [221]).

Der Gedanke des Vorrangs der Spezialnorm wird immer zutreffen, wenn die spezielle Norm nur als Ausformung der allgemeinen Norm erscheint, so daß in jener notwendig diese mit betroffen ist; anders liegt es, wenn der Sinngehalt der „besonderen" Norm zunächst von der „allgemeinen" Norm unabhängig ist, also jede eine spezifische Bedeutung hat, so daß eine Verletzung der „speziellen" Norm ohne gleichzeitige Verletzung der „allgemeinen" denkbar ist. Welche Norm als primär verletzt anzusehen ist, wird bei solcher Lage davon abhängen, welche von beiden nach ihrem spezifischen Sinngehalt die stärkere sachliche Beziehung zu dem zu prüfenden Sachverhalt hat und sich deshalb als der adäquate Maßstab erweist.

So liegt es bei dem Verhältnis von Art 3 Abs, 1 zu Art 6 Abs. 1 GG; denn das Gebot besonderen Schutzes von Ehe und Familie durch die staatliche Ordnung erschöpft sich nicht in dem Verbot, die in Ehe und Familie verbundenen Personen gegenüber Ledigen zu benachteiligen. Kommt also im gegebenen Fall der Schutzgedanke sowohl von Art 3 Abs. 1 wie von Art 6 Abs. 1 GG in Betracht, so muß nicht notwendig Art 6 Abs. 1 als spezielle Norm den Vorrang haben.

Das Bundesverfassungsgericht hat allerdings in der Entscheidung vom 17. Januar 1957 (BVerfGE 6, 55) die Zusammenveranlagung von Ehegatten zur Einkommen steuer an Art 6 Abs. 1 GG als Ausprägung des allgemeinen Gleichheitssatzes gemessen. Dementsprechend hat das Finanzgericht auch hier Art 6 Abs 1 GG als verletzt angesehen, ohne Art 3 Abs. 1 GG zu erwähnen. Da es in beiden Fällen um Steuerverschärfung durch Anknüpfung an die Ehe ging, lag dies nahe. Ein Unterschied besteht jedoch darin, daß es sich dort um eine Subjekt-, hier um eine Objektsteuer handelt, daß dort nur die Eheleute, hier auch Dritte betroffen werden.

Die Einkommensteuer ist als umfassende Steuer von den Einkünften der Person auf die Leistungsfähigkeit des einzelnen hin angelegt (BVerfGE 9, 237 [243]), wie das am deutlichsten in Tarifstaffelung und Freibeträgen zum Ausdruck kommt. Die an die Ehe geknüpfte Steuerverschärfung aus § 26 EStG aF traf allein die steuerpflichtigen Ehegatten, und zwar unmittelbar in ihrer Eigenschaft als Verheiratete; hier stand im Vordergrund der störende Eingriff in die Ehe. Art 6 Abs 1 GG war deshalb der adäquate Maßstab.

Die Gewerbesteuer hingegen ist auf die Leistungsfähigkeit des Gewerbebetriebs, des „Objekts" angelegt. Steuergegenstand ist der „objektive" Ertrag des Unternehmens, losgelöst von den Beziehungen zu seinem Rechtsträger (§ 2 Abs. 1 GewStG). Doch ist selbstverständlich Steuerschuldner der Unternehmer, d. h. der, für dessen Rechnung das Gewerbe betrieben wird (§ 5 Abs. 1 GewStG); das können neben natürlichen Personen auch Personengemeinschaften oder juristische Personen sein.

Diese könnten aber eine Verfassungsbeschwerde gegen ihre steuerliche Mehrbelastung wegen „Durchgriffs" des Gesetzes auf die Ehe eines Gesellschafters nicht unmittelbar auf Art 6 Abs. 1 GG stützen; denn das Gebot des Schutzes von Ehe und Familie ist seinem Wesen nach nur auf natürliche Personen anwendbar, und nur sie können daher unmittelbar aus Art 6 Abs. 1 GG ein subjektives Recht herleiten.

Nun trifft schon § 8 Ziff 5 GewStG neben Einzelunternehmern zugleich Personenvereinigungen, wie z. B. die OHG. Außerdem begründen § 8 Ziff, 3 4 und 6 parallel zu § 8 Ziff 5 GewStG Steuerverschärfungen, indem sie die Hinzurechnung der Arbeitsvergütungen an Ehegatten des stillen Gesellschafters, des persönlich haftenden Gesellschafters einer Kommanditgesellschaft auf Aktien und des wesentlich Beteiligten einer Kapitalgesellschaft vorschreiben. Von allen betroffenen Unternehmern käme eine Verletzung des subjektiven Grundrechts aus Art 6 Abs. 1 GG nur beim Einzelunternehmer in

Betracht Hingegen ist in allen Fällen die Frage nach der Beeinträchtung des in Art 3 Abs. 1 GG gewährleisteten Rechts auf Steuergerechtigkeit aufgeworfen. Darin zeigt sich die Präponderanz des Art 3 Abs. 1 GG; sein spezi fischer Schutzgedanke als Gewährleistung auch der Steuergerechtigkeit hat zu der zu prüfenden Norm die stärkere Affinität, so daß hier ausnahmsweise die „allgemeine" Norm den primären Maßstab für die verfassungsrechtliche Prüfung abgibt. Es wäre — auch im Verfahren der gerichtlichen Normenkontrolle — unbefriedigend, die Hinzurechnungen bei Einzelunternehmern nach § 8 Ziff 5 GewStG primär am Gebot des Schutzes der Ehe zu messen, die Hinzurechnungen bei Personengesellschaften und juristischen Personen nach § 8 Ziff 3 bis 6 GewStG aber primär am Gebot der Steuergerechtigkeit. Die Verfassungsfrage stellt sich also stets dahin, ob die angegriffene Steuerverschärfung als sachlich einleuchtend vor dem Gebot der Steuergerechtigkeit aus Art 3 Abs. 1 GG bestehen kann.

Doch behält auch der Rechtsgedanke des Art 6 Abs. 1 GG für die Beantwortung dieser Frage seine Bedeutung als grundlegende Wertentscheidung. Wie das Bundesverfassungsgericht wiederholt ausgesprochen hat, wird der dem Gesetzgeber im Rahmen des Art 3 Abs. 1 GG verbleibende weite Gestaltungsraum durch die in der Verfassung enthaltenen Grundentscheidungen eingeengt. Ebenso ist mehrfach gesagt worden, daß Art 6 Abs. 1 GG zu diesen Grundentscheidungen gehört, also jedenfalls bei staatlichen Eingriffen wie der Besteuerung eine an Ehe oder Familie anknüpfende benachteiligende Sonderbehandlung verbietet, soweit nicht ein besonderer Rechtertfigungsgrund anzuerkennen ist. Dabei kommt es allein auf die Tatsache der Benachteiligung, nicht darauf an, mit welchen Mitteln der Eingriff erfolgt (vgl zum vorstehenden BVerfGE 3, 225 [240]; 6, 55 [71 f, 77]; 6, 273 [280]; 9, 237 [247 f]; 10, 59 [73]; 12, 11 [25]; 12, 151 [163 ff, 167]).

Eine benachteiligende Behandlung liegt hier vor. Dafür ist es unerheblich, daß Adressat und zunächst Betroffener nach § 8 Ziff 5 GewStG nicht immer der im Ehestand Lebende, an dessen Ehe angeknüpft wird sein muß, sondern daß es auch eine Personenvereinigung, nach den Parallelbestimmungen in § 8 Ziff 3, 4 und 6 GewStG sogar eine juristische Person sein kann. Gewiß will Art 6 Abs. 1 GG nur solche Maßnahmen verwehren, durch die Eheleute benachteiligt werden. Doch ist für die Beantwortung der Frage nach der — unmittelbaren — Benachteiligung nicht ausschlaggebend, an wen sich die Norm richtet (vgl dazu BVerfGE 4, 96 [101]; 11, 192 [196 ff], auch BVerfGE 6, 132 [134] und 8, 1 [9]; WürttBad VGH (Senat Karlsruhe) VerwRspr Bd 4 (1952) Nr. 182 S 840 [843]). Bei § 8 Ziff 5 GewStG — und bei den erwähnten Parallelbestimmungen — werden diejenigen, an deren Ehe die Vorschriften anknüpfen, einmal durch die Verkürzung ihres Gewinns benachteiligt, zum andern durch die in den Hinzurechnungsbestimmungen liegende Diskriminierung der Ehegattenarbeit, die Erschwerung ihrer Beschäftigung als Folge erhöhter Besteuerung.

II. Es fragt sich also, ob es einen sachgerechten Grund gibt Arbeitsverträgen von Ehegatten im Gewerbesteuerrecht die Anerkennung zu versagen.

§ 8 Ziff 5 GewStG ordnet umfassend die Hinzurechnung von Vergütungen jeder Art an, die für eine Beschäftigung des Ehegatten des Unternehmers oder eines Mitunternehmers im Betrieb gewährt worden sind. Der verfassungsrechtliche Angriff richtet sich jedoch nicht gegen jede Hinzurechnung, die hiervon ergriffen werden könnte — so etwa bei unklaren, rückwirkenden oder Scheinverträgen oder bei überhöhten Vergütungen. Beanstandet wird, wie der Vorlagebeschluß eindeutig ergibt, nur die Hinzurechnung von angemessenen Vergütungen aus erweislich ernstgemeinten und faktisch erfüllten Arbeitsverträgen. Die Hinzurechnung solcher Vergütungen ist auch — trotz der weiten Formulierung — der eigentliche Sinn der Bestimmung, wie ihre Vor- und Entstehungsgeschichte zeigt.

Das preußische Gewerbesteuerrecht, das Vorbild der modernen Gewerbesteuergesetzgebung, und auf ihm fußend auch das „Gewerbesteuerrahmengesetz" vom 1. Dezember 1930 (RGBl I S 517 [537 ff]) kannten keine Hinzurechnungsbestimmungen für Ehegattenvergütungen. Dennoch wurde die Frage der Hinzurechnungen streitig, und zwar nur für Vergütungen an die im Betrieb des Mannes mitarbeitende Ehefrau im Hinblick auf ihre eheliche Mitarbeitspflicht aus § 1356 BGB aF. Das Preußische Oberverwaltungsgericht hat in ständiger Rechtsprechung gegen die Hinzurechnung entschieden, wenn es sich um eine Tätigkeit der Frau handelte, die über den Rahmen der ehelichen Pflichten nach § 1356 BGB aF hinausging, ein Dienstvertrag abgeschlossen war, die Frau auch tatsächlich in dem Geschäft des Mannes gewerbliche Hilfe leistete und die Entschädigung den üblichen Lohn- und Gehaltssätzen entsprach (PrOVG 83, 63; 88, 48 [50]; sowie in RuPrVerwBl 52, 77 und 993; 53, 354; 54, 332; 57, 296). An dieser Auffassung hat das Preußische Oberverwaltungsgericht (PrOVG 88, 48 ff) auch festgehalten, nachdem das in einer Einkommensteuersache ergangene Urteil des Reichsfinanzhofs vom 7. Mai 1930 (RFHE 27, 22 ff [27]) empfohlen hatte, Abzüge für Ehegattenvergütungen ebenso wie im Einkommensteuerrecht auch im Gewerbesteuerrecht nicht zuzulassen; in der Entscheidung vom 26. Oktober 1932 (RFHE 32, 100) ist ein anderer Senat des Reichsfinanzhofs in einer braunschweigischen Gewerbesteuersache von dieser Empfehlung des Einkommensteuersenats abgerückt und hat sich der Rechtsprechung des Preußischen Oberverwaltungsgerichts angeschlossen, weil die Rechtsnatur der Gewerbesteuer als einer Objektsteuer dafür spreche, «daß die zur Erwerbung des Gewinns gemachten Aufwendungen . . . für die dem Unternehmen geleisteten Dienste abzuziehen sind, ohne Rücksicht darauf, ob sie auf Grund eines Arbeitsvertrags an einen Dritten oder ob sie auf Grund eines solchen an die Ehefrau gezahlt worden sind" (S 103).

In der Zeit des Nationalsozialismus haben die Gewerbesteuerbehörden, wie das Preußische Oberverwaltungsgericht in seiner Entscheidung vom 10. Januar 1936 (RuPrVerwBl 57, 296) berichtet, seiner Rechtsprechung in steigendem Maße widersprochen mit der Begründung, „es entspreche . . der heutigen Auffassung vom Wesen der deutschen Ehe, daß die Frau in jeder Lebenslage Gehilfin des Mannes sei". Diese Auffassung — also die Nichtanerkennung auch ernsthafter Verträge aus Prinzip — hat sich erkennbar im Gewerbesteuergesetz vom 1. Dezember 1936 durchgesetzt, wenn auch die amtliche Begründung (RStBl 1937 S 693 ff) ein Motiv für die Einführung des § 8 Ziff 5 GewStG nicht angibt (vgl Reinhardt, Realsteuerreform, 1937 S 68, und Hog-Arens, Gewerbesteuerrecht, 1937 S 16).

Die Frage nach der Vereinbarkeit des § 8 Ziff 5 GewStG mit dem grundgesetz ist also identisch mit der Frage nach der gewerbesteuerrechtlichen Anerkennung gerade der ernsthaften Ehegatten-Arbeitsverträge in gewerblichen Unternehmen.

III. Auszugehen ist davon, daß solchen ernsthaften Arbeitsverträgen die rechtliche Anerkennung nicht allgemein versagt werden kann. Dem Prinzip der Vertragsfreiheit folgend, sind sich — trotz vereinzelt geäußerter Bedenken, ob ein Arbeitsvertrag mit dem Wesen der Ehe vereinbar sei — zivil- und arbeitsrechtliche Rechtsprechung und Literatur einig, daß ein Ehegatte sich auch zu unselbständiger Arbeit im Betrieb des anderen (oder gar einer Personengesellschaft, an der dieser beteiligt ist) verpflichten kann und dann als echter Arbeitnehmer anzusehen ist, wenn auch einzelne Vorschriften des Arbeitsrechts kraft ausdrücklicher normativer Bestimmung oder nach der Natur der Sache nicht praktisch werden.

Vgl aus der Rechtsprechung
etwa RGZ 158, 380; RAG ARS 9; 510, 518; 10, 161; 14, 565; 21, 154;

RAGE 27, 313 = ARS 47, 38, RAGE 23, 80; siehe auch BGHZ 8, 249 [251]; BGH FamRZ 1961 S 212 [214]. In den Entscheidungen des Bundesarbeitsgerichts ist, soweit ersichtlich, diese Frage gar nicht mehr problematisch geworden.

und aus der Literatur

vor allem die Abhandlung von Siebert, Arbeits- und Gesellschafts- (Beteiligungs-) Verhältnisse zwischen Ehegatten, Steuerberater-Jahrbuch 1958/1959 S 209 [218 ff];

ferner Hueck-Nipperdey, Lehrbuch des Arbeitsrechts, 6. Aufl, Bd 1 S 47/48;
RGRK, BGB, 10./11. Aufl, Anm 22 zu § 1356;
Staudinger, BGB, 11. Aufl. Anm 7 zu §611;
Krüger-Breetzke-Nowack, Gleichberechtigungsgesetz, Anm 24 zu § 1356;
Hueck, RdA 1953 S 253 [353];
Gernhuber, FamRZ 1958 S 243 [244, 247, 248];
Wägenbaur, JZ 1958 S 396, 397;
Monjau, DB 1957 S 821;
Finke, MDR 1957 S 449 [451];
auch Nikisch, Arbeitsrecht, 2. Aufl, Bd 1 S 97.

Auch für das Steuerrecht hat der Bundesfinanzhof jedenfalls theoretisch die Möglichkeit einer Anerkennung von Arbeitsverträgen zwischen Ehegatten in mehreren neueren Entscheidungen eingeräumt.

Vgl insbesondere BFHE 66, 66 = BStBl 1958 III S 27 Nr. 18; BFHE 66, 179 [180] = BStBl 1958 III S 70 [71]; BFHE 69, 175 = BStBl 1959 III S 329; BFHE 69, 181 = BStBl 1959 III S 331; BFHE 70, 422 = BStBl 1960 III S 159.

Das Bundesverfassungsgericht selbst hat bereits ausdrücklich ausgesprochen, daß es schwer einzusehen sei, warum ernsthaften Verträgen zwischen Ehegatten die steuerliche Wirkung versagt werden sollte (BVerfGE 9, 237 [244]).

Es kann sich also nur darum handeln, ob sich für die Ablehnung der steuerlichen Anerkennung von Arbeitsverträgen zwischen Ehegatten gerade in § 8 Ziff 5 GewStG aus der Natur des geordneten Lebensverhältnisses, das heißt hier aus der Bedeutung der Ehe im Hinblick auf das Wesen der Gewerbesteuer ein sachlich einleuchtender Grund herleiten läßt. Das ist nicht der Fall. Dagegen spricht zunächst allgemein, „daß bei einer rein abgabenrechtlichen Bestimmung die Anknüpfung an den Ehestand nicht in der Natur der Sache liegt, wie etwa im Familienrecht und auf gewissen Gebieten des Fürsorgerechts" (BVerfGE 6, 55 [79]), und ferner die Tatsache, daß das Preußische Oberverwaltungsgericht und der Reichsfinanzhof Ehegatten-Arbeitsverträge im Gewerbesteuerrecht anerkannt haben, eingeschränkt nur durch die damalige Arbeitspflicht der Ehefrau aus BGB § 1356 aF. § 8 Ziff 5 GewStG kann aber auch weder mit dem Objeksteuercharakter der Gewerbesteuer noch mit der besonderen Prägung der Ehegatten-Arbeitsverträge oder mit der besonderen Gefahr der Verschleierung gerechtfertigt werden.

1. Die Nichtanerkennung von Ehegatten-Arbeitsverträgen volgt nicht aus dem Charakter der Gewerbesteuer als Objektsteuer. Wie in dem gleichzeitig verkündeten Urteil 1 BvR 845/58 ausgeführt wird, kann schon die Hinzurechnung der Arbeitsvergütungen des mit eigener Anteilsquote wesentlich Beteiligten nicht aus diesem Charakter der Gewerbesteuer hergeleitet werden; vielmehr wird damit in die Berechnung der Steuer-Bemessungsgrundlage ein ausgesprochen subjektives Element eingeführt. Das gilt in noch verstärktem Maße für die Hinzurechnung von Ehegatten-vergütungen. Für den objektiven Erfolg des Unternehmens spielt es keine Rolle, wer die ihm zugute kommende Arbeitsleistung erbringt, ob er nun ledig oder verheiratet und ob

er der Ehegatte, ein Verwandter oder ein Fremder ist. Ebenso ist es für den objektiven Ertrag gleichgültig, wem die Arbeitsvergütung zufließt.

2. Die Versagung der gewerbesteuerlichen Anerkennung der Arbeitsverträge zwischen Ehegatten läßt sich auch nicht mit dem besonderen, durch die Ehe geprägten Charakter dieser Verträge rechtfertigen.

Vom Wesen der Ehe her haben im Rahmen eines gewerblichen Unternehmens Arbeitsverhältnisse mit dem Ehegatten des Unternehmers oder eines Mitunternehmers keine Eigenschaften, die sie von ernsthaften Arbeitsverhältnissen mit anderen Personen so unterschieden, daß die Vergütungen steuerlich nicht wie andere als Betriebsausgabe anzuerkennen, sondern wie Unternehmergewinn zu behandeln wären. Weder aus der allgemeinen Lebensgemeinschaft der Eheleute und der dadurch beeinflußten betrieblichen Position des mitarbeitenden Ehegatten noch aus den übrigen die wirtschaftlichen Auswirkungen der Ehe regelnden Normen läßt sich die steuerliche Gleichsetzung dieser Vergütungen mit dem Unternehmergewinn begründen. Das wäre nur dann möglich, wenn der mitarbeitende Ehegatte auf Grund der Verknüpfung von Eherecht und Gewerbesteuerrecht entweder steuerrechtlich selbst als (Mit-) Unternehmer angesehen oder mit dem Unternehmer-Ehegatten identifiziert werden könnte. Beides geht jedoch nicht an — und zwar unabhängig davon, ob der Mit-arbeitende in nachgeordneter oder in leitender Stellung tätig ist.

a) In der aus der Lebensgemeinschaft der Ehegatten hergeleiteten Chef/Chefin-Theorie kommt die Vorstellung zum Ausdruck, durch das Bestehen der Ehe sei das Verhältnis der Ehegatten so prinzipiell vorgeprägt, daß ein Arbeitsvertrag demgegenüber in aller Regel seine normale Wirkung gar nicht mehr entfalten könne. Nun kann es bei der steuerlichen Einordnung solcher Verträge allein auf ihre wirtschaftliche Erheblichkeit unter dem Gesichtspunkt der Betriebsausgaben ankommen. Die Chef/Chefin-Theorie aber betrifft eine andere Sphäre als die des wirtschaftlich orientierten Steuerrechts; sie liegt deshalb neben der Sache.

Gewiß bestimmt die in § 1353 BGB auch gesetzlich statuierte eheliche Lebensgemeinschaft die Beziehungen der Ehegatten zueinander so fundamental, daß sie auch in ein Arbeitsverhältnis hineinwirkt. Ebenso aber kann umgekehrt ein Arbeitsvertrag die ehelichen Beziehungen modifizieren, etwa durch die Pflicht des Mitarbeitenden zur Unterordnung unter die Leitungsbefugnis des Unternehmers einerseits, durch dessen Pflicht zur Gleichbehandlung andererseits. Auch mag es durchaus sein, daß die übrigen Betriebsangehörigen in dem Mitarbeitenden nicht nur den Arbeitskollegen, sondern auch den „Chef" oder die „Chefin" sehen. Das alles aber sind nicht ökonomische Tatsachen, sondern Fragen der Formen der Zusammenarbeit, der Bereitschaft zur Unterordnung, des Taktes, kurz Fragen der menschlichen Beziehungen, des Betriebsklimas, die für das Steuerrecht ihrer Natur nach ohne Bedeutung bleiben müssen. Dies wird dadurch bestätigt, daß auch andere Personen entsprechende Sonderstellungen im Betrieb einnehmen können. Das gilt für die betriebliche Situation sowohl im Verhältnis zum Unternehmer wie zu den übrigen Betriebsangehörigen.

(1) So ist die Parallelität der betrieblichen Interessen nicht auf den mitarbeitenden Ehegatten beschränkt, sondern liegt mehr oder minder bei allen Betriebsangehörigen vor; für sie alle ist der Betrieb und sein Erfolg Grundlage der Existenz. Auf dieser Tatsache beruht die Idee der Partnerschaft. Gewiß ist die Gleichrichtung der Interessen am Erfolg des Betriebs graduell verschieden. Doch besteht kein faßbarer Unterschied zwischen dem Interesse des mitarbeitenden Ehegatten und dem mitarbeitender Söhne oder Töchter oder leitender, womöglich am Umsatz oder Gewinn beteiligter Angestellter.

Mit solchen Betriebsangehörigen teilt der mitarbeitende Ehegatte auch die besondere soziale Position im Betrieb. Das wird besonders deutlich, wenn das

Arbeitsverhältnis schon vor der Eheschließung bestanden hat und dann weitergeführt wird. Dem Unternehmer die mit der Führung des Unternehmens verbundenen Entscheidungen teilweise oder sogar ganz abzunehmen, ist die Aufgabe aller leitenden Angestellten, ohne daß sie dadurch selbst Unternehmer würden. Arbeitnehmer wird je nach den Bedürfnissen des Betriebs, nach den Persönlichkeiten und Aufgaben der Unternehmer und Angestellten ein sehr verschiedenes Maß an Bewegungsfreiheit eingeräumt. Es ist daher unzutreffend, daß der Begriff des Arbeitnehmers, wie ihn § 1 Abs. 2 und 3 der Lohnsteuer-Durchführungsverordnung prägt, auf mitarbeitende Ehegatten nicht angewandt werden könnte. Es wird hier allerdings ein gewisses Maß von Über- und Unterordnung vorausgesetzt, doch weist diese eine große Variationsbreite auf. Im übrigen ist das geringere Maß an Weisungsgebundenheit und Unterordnung für den mitarbeitenden Ehegatten nicht spezifisch; eine freiwillige Unterordnung, noch dazu in einem rein sachlichen Bereich, ist auch mit dem Wesen der Ehe sehr wohl verträglich (vgl BVerfGE 10, 59 [82, 85]).

(2) Mit der Über- und Unterordnung ist das psychisch-soziale Merkmal der besonderen Beziehung zu den anderen Betriebsangehörigen verbunden, in deren Vorstellung der Ehegatte des Unternehmers nicht nur Arbeitskollege ist, sondern zugleich die Rolle des Chefs oder der Chefin teilt. Auch hier zeigt das Ehegatten-Arbeitsverhältnis jedoch keine nur ihm eigenen Besonderheiten. Die Ausübung von „Chef-Funktionen" ist häufig genug Inhalt eines Arbeitsvertrags. Die Parallele zu leitenden Angestellten von Gesellschaften liegt auch hier auf der Hand. Ebenso spielt der im Betrieb seines Vaters mitarbeitende Sohn, dessen Arbeitsverhältnis bei klarer Rechtsgestaltung steuerlich berücksichtigt wird, erfahrungsgemäß eine wichtigere Rolle als andere Betriebsangehörige; er wird durchweg als „Junior-Chef" angesehen und pflegt in Abwesenheit seines Vaters zu bestimmen.

Das Ehegatten-Arbeitsverhältnis weist hiernach zwar möglicherweise im einzelnen graduelle Unterschiede zu vergleichbaren Arbeitsverhältnissen anderer Familienangehöriger oder fremder Personen, aber keinen spezifisch anderen Charakter auf. Vor allem aber liegen jene Unterschiede nicht auf wirtschaftlichem, sondern auf psychisch-sozialem Gebiet, so daß nicht einsichtig ist, welche Bedeutung sie für die steuerwirtschaftliche Gleichstellung von Ehegattenvergütung mit Unternehmerlohn haben sollten. Daß einem Vertrag nicht deshalb die steuerliche Anerkennung versagt werden darf, weil „außerbetriebliche, z. B. steuerliche und familienrechtliche Gesichtspunkte" seinen Abschluß veranlaßt haben, entspricht auch der Ansicht des Bundesfinanzhofs (BFHE 55, 449 = BStBl 1951 III S 181).

Kann die Chef/Chefin-Theorie hiernach nicht herangezogen werden, wo es sich allein um die ökonomische Einheit der Ehelaute handelt, spezieller ausgedrückt: um die Frage, ob eine solche Einheit für Gewinn und Verlust oder sogar für die Substanz des Unternehmens besteht, so können von den Normen des Eherechts nur die güterrechtlichen Normen und die Bestimmung über die Mitarbeitspflicht von Bedeutung sein.

b) Doch kann weder aus den güterrechtlichen Bestimmungen die eigene unternehmergleiche Stellung des Mitarbeitenden bei leitender Tätigkeit noch aus der ehelichen Pflicht zur Mitarbeit eine Identifikation des Mitarbeitenden mit dem Unternehmer bei nachgeordneter Tätigkeit hergeleitet werden.

(1) Unternehmer ist nach der Legaldefinition des § 5 Abs. 1 GewStG derjenige, „für dessen Rechnung das Gewerbe betrieben wird". Der Unternehmer braucht also gewerbesteuerlich nicht in allen Fällen identisch zu sein mit dem eingetragenen Firmeninhaber oder mit der Person, die nach außen hin als verantwortlicher Inhaber hervortritt. Die Frage, wer Unternehmer ist, muß vielmehr im Einzelfall unter Berücksichtigung aller Umstände nach wirtschaftlichen Grundsätzen beurteilt werden. Immer ist kennzeichnend, daß sein Vermögen von der Chance des Gewinns wie von der Gefahr des Ver-

lustes betroffen wird und daß er grundsätzlich auch am Betriebsvermögen und an den stillen Reserven beteiligt ist.

Vgl RFH RStBl 1931 S 275 Nr. 342 (L.) = StW 1931 Nr. 193 S 301, 302; BFHE 62, 9 [11] = BStBl 1956 III S 4 [5] und BFHE 62, 277 [280] = BStBl 1956 III S 103 [104]; Littmann, Einkommensteuerrecht, 6. Aufl, Anm 52 zu § 15 EStG; Lademann-Lenski-Brockhoff, EStG, Anm 9 zu § 15; Blümich-Boyens-Steinbring-Klein, GewStG, 7. Aufl, Anm 5 und 6 zu § 5; Lenski-Steinberg, GewStG, Anm 3 zu § 5.

Die Einbeziehung des Unternehmerlohns in die gewerblichen Einkünfte und seine daraus resultierende Doppelbelastung mit Einkommen- und Gewerbesteuer finden — wie im Urteil 1 BvR 845/58 ausgeführt wird — ihre Legitimation gerade in diesem wirtschaftlichen Charakteristikum des Unternehmers: Man mißt auch den aus dem Einsatz seiner Arbeitskraft fließenden Einkünften die erhöhte Steuerkraft fundierten Einkommens zu, weil seine Arbeit in sein eigenes Unternehmen, seinen eigenen „Fundus" hineinwirkt.

Alle diese wirtschaftlichen Momente treffen aber auf den Ehegatten als solchen nach den Normen des Eherechts nicht zu. Die Ehe begründet nach deutschem Recht über die Unterhaltsgemeinschaft hinaus keine enge Wirtschaftsgemeinschaft; sowohl das frühere — seit 1900 geltende — wie das für 1955 maßgebende Güterrecht der Übergangszeit vom 1. April 1953 bis 1. Juli 1958 und das heute gültige Güterrecht des Gleichberechtigungsgesetzes vom 18. Juni 1957 halten die Vermögen der Ehegatten getrennt. Für die Beurteilung von § 8 Ziff 5 GewStG ist entscheidend, daß das gesetzliche Güterrecht weder eine Gemeinschaft des Eigentums noch der Verwaltung, noch der Benutzung begründet; die Ehe gibt dem Ehegatten weder ein irgendwie geartetes Prüfungs-, Mitbestimmungs-, Anteils- oder Gewinnbeteiligungsrecht, noch erlegt sie ihm für geschäftliche Verbindlichkeiten des anderen eine Haftung auf. Die Erfahrung zeigt auch nicht, daß faktisch Unternehmer ihrem Ehegatten — abweichend vom Güterrecht — im allgemeinem unternehmergleiche Verfügungsbefugnisse oder Anteile am Gewinn und Verlust einräumen — und zwar gleichviel, ob der andere im Betrieb mitarbeitet oder nicht.

Von der Überlagerung eines Arbeitsvertrags durch Normen des Eherechts in dem Sinne, daß der mitarbeitende — auch der leitend mitarbeitende — Ehegatte kraft Eheordnung über den Unternehmer-Ehegatten selbst unternehmergleich sei, kann also schon nach dem Inhalt der Eherechtsnormen nicht gesprochen werden.

Zudem fehlt es auch an einer Überordnung der güterrechtlichen Normen. Gewiß ist gerade ein großer Teil des Eherechts zwingend. Die hier maßgebende Gestaltung des Güterrechts unterliegt jedoch, wie § 1432 BGB aF (jetzt § 1408 BGB) ausdrücklich bestimmt, der freien vertraglichen Vereinbarung.

Der Spielraum für schuldrechtliche Vereinbarungen über Mitarbeit ist auch bei leitender Tätigkeit nicht aus dem Wesen der Ehe auf gesellschaftsrechtliche Vereinbarungen beschränkt, wie die einmütige Anerkennung von Ehegatten-Arbeitsverträgen im Zivilrecht zeigt. Die Entscheidungen des Bundesgerichtshofs (BGHZ 8, 249 [251] und FamRZ 1961 S 212 [214]), auf die in diesem Zusammenhang verwiesen worden ist, ergeben nichts anderes. In beiden Fällen hatte der Bundesgerichtshof im Rechtsstreit zwischen den Ehegatten über die wirtschaftliche Bedeutung der Mitarbeit der Ehefrau im Geschäft des Mannes zu entscheiden. Da vertragliche Abmachungen fehlten, hat er aus den besonderen Umständen ein Gesellschaftsverhältnis entnommen, weil das „bei den gegebenen Verhältnissen in einem besonderen Maß den beiderseitigen Belangen der Parteien am meisten entsprach" (BGHZ 8, 249 [255]); er ist jedoch mit Selbstverständlichkeit davon ausgegangen, daß

es den Ehegatten freigestanden hätte, ein Arbeitsverhältnis zu vereinbaren. Alles, was dieser Judikatur mit Recht entnommen werden kann, ist eine tatsächliche Vermutung, daß bei gleichgeordneter Tätigkeit der Ehegatten im Unternehmen die Annahme eines Gesellschaftsverhältnisses näherliegt.

Fehl geht die Meinung, die Nichtbeachtung ernstlich vereinbarter Arbeitsverträge durch § 8 Ziff 5 GewStG sei deshalb berechtigt, weil ihre Beachtung zu dem „merkwürdigen" Ergebnis führen würde, daß mehr oder weniger Gewerbesteuer gezahlt werden müßte, je nachdem ob die Ehegatten ein Mitunternehmer- oder ein Arbeitsverhältnis vereinbart hätten. Diese Verschiedenheit ist nicht spezifisch für die Ehe, sondern die notwendige Folge davon, daß der „Unternehmerlohn" einen Teil des Gewerbeertrags bildet, Vergütungen an Nicht-Unternehmer aber als Betriebsausgaben den Gewerbeertrag mindern. Diese verschiedene Behandlung ist unabhängig davon, ob zwischen den Vertragsparteien eheliche Beziehungen bestehen. Das tritt bei der Aufnahme jedes beliebigen Angestellten, vor allem aber eines eigenen Kindes als Mitgesellschafter deutlich in Erscheinung. Die verschiedene steuerrechtliche Behandlung knüpft an die verschiedene zivilrechtliche Gestaltung an, die zu wählen Ehegatten freisteht wie allen anderen Personen (BVerfGE 9, 237 [249 f]). Das entspricht dem vom Bundesfinanzhof mehrfach unterstrichenen Grundsatz, daß der Gesetzgeber dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit gibt, „die ihm günstig erscheinende Form zu wählen", und daß diese Entscheidungsfreiheit nur zur Folge hat, „daß er an seine Wahl gebunden bleibt und die steuerlichen Folgen zu tragen hat" (BFHE 68, 130 [134] = BStBl 1959 III S 50 [51]; vgl auch BFHE 68, 515 [520] = BStBl 1959 III S 197 [198]).

(2) Ebensowenig läßt die den Ehegatten auferlegte Pflicht, im Beruf oder Geschäft des anderen Ehegatten mitzuarbeiten, soweit dies nach den Verhältnissen, in denen die Ehegatten leben, üblich ist, den Schluß zu, daß die Arbeitsvergütung besonders des in nachgeordneter Stellung mitarbeitenden Ehegatten ohne weiteres dem Unternehmer-Ehegatten, zuzurechnen sei. Von dieser Mitarbeitspflicht beider Ehegatten, die seit dem 1. Juli 1958 durch § 1356 BGB in der Fassung des Gleichberechtigungsgesetzes vom 18. Juni 1957 festgesetzt ist, wurde in gleicher Weise schon in der Übergangszeit vom 1. April 1953 an ausgegangen (vgl Palandt, BGB, 16. Aufl, Vorbem und Anm 1 und 3 zu § 1356 aF). Unzutreffend ist die Auffassung, der in nichttragender Stellung beschäftigte Ehegatte sei im Normalfall schon gesetzlich zur Mitarbeit im Betrieb des anderen Ehegatten verpflichtet und könne zum Ausgleich dafür den gesetzlichen Unterhalt nach § 1360 Satz 1 BGB beanspruchen; deshalb sei bei zusätzlicher arbeitsvertraglicher Regelung eine mißbräuchliche „Ummünzung" nichtabzugsfähiger Unterhaltsleistungen (§ 12 Ziff 1 EStG) in absetzbare Arbeitsvergütungen (§ 4 Abs. 4 EStG) zu vermuten. Die hieraus gezogene Schlußfolgerung, die nichttragende Mitarbeit eines Ehegatten könne steuerlich nur als eine Mitwirkung im Rahmen der Unternehmerschaft des anderen Ehegatten angesehen werden, findet weder in den familienrechtlichen noch in der steuerrechtlichen Vorschriften eine Stütze.

aa) Es ist oben bereits dargelegt worden, daß auch für Ehegatten-Arbeitsverträge die Vertragsfreiheit als solche unbestritten ist. Zwar mögen nach § 1356 BGB aF, der nur eine Mitarbeitspflicht der Frau vorsah, Zweifel darüber bestanden haben, ob damit lediglich eine helfende, untergeordnete Mitarbeit gemeint war und ob hierfür ein Entgelt rechtswirksam vereinbart werden konnte. Nachdem jedoch die Mitarbeitspflicht seit dem 1. April 1953 auf beide Ehegatten ausgedehnt worden ist, können solche Zweifel ernstlich nicht mehr bestehen. Für die Annahme einer gesetzlichen Mitarbeitspflicht kommt es allein darauf an, was in Fällen wie den jeweils gegebenen üblich ist, so daß damit keine Handhabe geboten ist zwischen tragender und nichttragender Tätigkeit zu unterscheiden. Es wird dementsprechend auch in der zivilrechtlichen Literatur allgemein anerkannt, daß die Mitarbeitspflicht seit

dem 1. April 1953 sich auch auf gleichgeordnete leitende Tätigkeit erstreckt (Siebert aaO S 213/214; Nickisch aaO S 95, Gernhuber aaO S 249; Wägenbaur aaO S 396).

Ob die Verpflichtung zu üblicher Mitarbeit zwingend aus dem Gesetz folgt oder ob sie vertraglich abgedungen werden kann, mag dahinstehen (für Verzichtbarkeit z. B RGRK aaO Anm 3; Palandt, BGB, 16. Aufl Anm 1 und 3, 20. Aufl Anm 3 a. E. zu § 1356). Ausschlaggebend für die steuerliche Würdigung des § 1356 Abs 2 BGB ist, daß auch die nach den Verhältnissen der Ehegatten übliche Mitarbeit, sobald sie über den Rahmen unbedeutender Hilfeleistungen hinausgeht, nicht mehr grundsätzlich als unentgeltlich gilt. Die Vertragsfreiheit auch im Rahmen von § 1356 Abs. 2 BGB folgt schon aus dem Schweigen des Gesetzes über die Frage der Entgeltlichkeit oder Unentgeltlichkeit; sie wird bestätigt durch die Gesetzgebungsmaterialien zum Gleichberechtigungsgesetz. Im Laufe der Diskussion des § 1356 Abs. 2 BGB im Unterausschuß „Familienrechtsgesetz" des Rechtsausschusses des Bundestags kam die einmütige Ansicht zum Ausdruck, daß die schuldrechtliche Gestaltung der Mitarbeit und die Regelung des Entgelts bewußt der freien Entscheidung der Ehegatten im Einzelfall überlassen bleiben sollte (vgl BT II/1953 Unterausschuß „Familienrechtsgesetz" des 16. Ausschusses Kurzprot. Nr. 56 S 5 bis 9). In der Literatur bestehen Meinungsverschiedenheiten nur darüber; ob und inwieweit bei Uneinigkeit der Ehegatten aus den Umständen auf eine vereinbarte Vergütung geschlossen werden kann und darf und ob und unter welchen Umständen mangels klarer Vereinbarung ein Gesellschafts- oder ein Arbeitsverhältnis anzunehmen ist. Erwiesene Arbeitsverträge jedoch, auf die es hier allein ankommt, werden in der Wissenschaft innerhalb ebenso wie außerhalb des Rahmens von § 1356 Abs. 2 BGB anerkannt (vgl RGRK aaO Anm 22; Staudinger aaO; Erman, BGB, 2. Aufl, Nebenband GleichberG, Anm 4 zu § 1356; Hueck-Nipperdey aaO S 47; Monjau aaO; Siebert aaO; Gernhuber aaO S 246, 247; Finke aaO; Reinicke, NJW 1957 S 934 [935]).

Daraus ergibt sich, daß der Unterhaltsanspruch des mitarbeitenden Ehegatten gegen den Unternehmer-Ehegatten nicht in eine grundsätzliche Wechsel-beziehung zu der Mitarbeitspflicht gesetzt werden kann. Es mag freilich in Einzelfällen zutreffen, daß die Mitarbeitspflicht des einen Ehegatten in dem Unterhaltsanspruch gegen den anderen einen angemessenen Ausgleich findet. Das muß aber nicht so sein, da die Mitarbeitspflicht „von der Üblichkeit abhängt, der Unterhalt aber angemessen sein muß und Üblichkeit und Angemessenheit durchaus verschieden zu beurteilen sein können. Vor allem aber widerspricht eine solche Auffassung (sc. des Unterhalts als Ausgleich der Mitarbeit) dem Wesen des Unterhaltsanspruchs. Dieser familienrechtliche Anspruch ist bedingt durch die Leistungsfähigkeit des zum Unterhalt Verpflichteten und die Bedürftigkeit des zum Unterhalt Berechtigten; er steht daher seinem Wesen nach dem Entgeltgedanken fremd gegenüber" (Siebert aaO S 217). Diese Ansicht wird weiterhin dadurch bestätigt, daß § 1360 BGB die Führung des Haushalts nach § 1356 Abs. 1 BGB in die Unterhaltsregelung einbezieht, auf die Mitarbeitspflicht nach § 1356 Abs. 2 BGB hingegen nicht Bezug nimmt; das Gesetz selbst hält hier Mitarbeit und Unterhalt voneinander getrennt. Das entspricht der getrennten Behandlung der Unterhaltsfragen auch von anderen schuldrechtlichen Verträgen zwischen Ehegatten; wie noch zu zeigen werden Leistung und Gegenleistung der Ehegatten z. B. bei Darlehen, Pacht und Miete durchaus getrennt von ihren Unterhaltsrechten und -pflichten behandelt.

Mit der in § 1353 BGB mitverstandenen Pflicht zu ehelicher Gesinnung ist die Geltendmachung vereinbarter Rechte aus einem Arbeitsvertrag ebensowenig unvereinbar wie die Geltendmachung irgendwelcher anderen vertraglichen Rechte. Eher könnte man sagen, daß die schon schuldrechtlich gebotene Erfüllung vertraglicher Vereinbarungen von Ehegatten untereinander erst recht erwartet werden darf.

Von einer Überlagerung arbeitsvertraglicher Abmachungen insbesondere durch §§ 1356, 1353 oder 1360 BGB kann also keine Rede sein; sie geben nichts für eine Identifikation der Ehegatten in dem Sinne her, daß die vertraglichen Arbeitseinkünfte des Mitarbeitenden steuerlich dem gewerblichen Gewinn des Unternehmer-Ehegatten zuzurechnen seien.

bb) Hiernach muß auch der Versuch scheitern, diese Hinzurechnung aus § 4 Abs. 4 Satz 2 und § 12 Ziff 1 EStG 1955 in Verbindung mit der Unterhaltspflicht der Ehegatten herzuleiten. Diese Bestimmungen sollen durch die Abgrenzung der nichtabzugsfähigen Aufwendungen für private Lebensführung von den absetzbaren Betriebsausgaben verhindern, daß Entnahmen als Betriebsausgaben verschleiert werden.

Zwar ist richtig, daß die Unterhaltslast des einen Ehegatten sich mindert, wenn auch der andere Einkommen hat. Diese Minderung ist jedoch unabhängig davon, ob der andere Ehegatte Arbeitseinkünfte aus der Mitarbeit gerade im Betrieb des Unternehmer-Ehegatten bezieht; sie tritt ebenso ein, wenn er Einkünfte aus Vermögen oder anderweitiger Erwerbstätigkeit hat. Das Maß der Unterhaltslast des Unternehmers ist zudem für die Höhe der Gewerbesteuer gleichgültig, da diese von der Höhe des Ertrags, nicht von dessen Verwendung abhängt, also in gleichem Umfang erhoben wird, ob der Unternehmer aus dem Ertrag den Unterhalt seiner Familie bestreitet, persönliche Interessen befriedigt oder Ersparnisse macht.

Weiterhin ist für die Prüfung, ob es sich um verschleierte Entnahmen oder um betrieblich gebotene und deshalb absetzbare Ausgaben handelt, nach Rechtsprechung und Lehre eine objektive Beurteilung geboten (vgl BFHE 58, 689 [690 f] = BStBl 1954 III S 174 f; BFHE 63, 277 [279 f] = BStBl 1956 III S 304 [305]; BFHE 65, 246 [249 f] = BStBl 1957 III S 328 f; Blümich-Falk, EStG, 8. Aufl, Anm 2 zu § 12), deren Maßstab § 4 Abs. 4 Satz 1 EStG abgibt; dieser definiert die vom Gewinn abzusetzenden Betriebsausgaben als die „Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlaßt sind". Das aber ist offensichtlich der Fall, wenn Arbeitsleistung und Arbeitsvergütung des mitarbeitenden Ehegatten einander wie beim Arbeitsvertrag mit einem Betriebsfremden entsprechen, der mitarbeitende Ehegatte also eine andere Arbeitskraft ersetzt.

Daß es für die Qualifizierung des Arbeitsentgelts als Betriebsausgabe lediglich auf dieses Verhältnis von Leistung und Vergütung im betrieblichen Interesse ankommt und nicht darauf, ob die Vergütung letzten Endes die Unterhaltslast des Unternehmers erleichtert, also der ehelichen Unterhaltsgemeinschaft zugute kommt; wird im übrigen bestätigt durch die Behandlung von Miet-, Pacht- und Darlehnsverträgen mit dem Ehegatten des Unternehmers in Rechtsprechung und Verwaltung. Nach § 7 GewStG iVm § 15 Ziff 2 EStG sind Mietzahlungen an einen Mitunternehmer Teile des gewerbesteuerpflichtigen Ertrags. Hingegen werden Mietzahlungen an seinen Ehegatten dem „Charakter der Gewerbesteuer als Sachsteuer" entsprechend als Betriebsausgaben anerkannt (BFHE 59, 113 [114] = BStBl 1954 III S 252 f). In der Entscheidung BStBl 1961 III S 209 hat der Bundesfinanzhof ausgeführt, „daß ein Ehegatte ein Grundstück, das ihm bürgerlich-rechtlich gehört, gegen eine angemessene Miete dem anderen Ehegatten für dessen Betrieb mit der Folge überlassen kann, daß die vereinbarte und angemessene Miete als Betriebsausgabe im Sinne des § 4 Abs. 4 EStG abgesetzt . . . wird". Dasselbe gelte, „wenn ein Ehegatte sein Grundstück an eine Personengesellschaft vermietet, an der der andere Ehegatte beteiligt ist". Ganz allgemein heißt es in Nr. 174a Abs. 5 der Einkommensteuer-Richtlinien (Fassung vom 24. April 1961, BStBl 1961 I S 167 = Beilage zum Bundesanzeiger Nr. 84 vom 3. Mai 1961) unter Bezugnahme auf BFH BStBl 1951 III S 223 und 1956 III S 380:

„Miet- und Pachtverträge, Darlehnsverträge und ähnliche Verträge zwischen Ehegatten sind hinsichtlich der steuerlichen Auswirkungen nach

der Rechtsprechung des BFH zur steuerlichen Berücksichtigung solcher Verträge zwischen Eltern und Kindern zu beurteilen . . ."

In den genannten beiden Urteilen werden solche Verträge vom Bundesfinanzhof anerkannt; er fordert lediglich „klare Rechtsverhältnisse" und „Übereinstimmung der tatsächlichen Gestaltung mit dem Vertragsinhalt".

Vom Begriff der Betriebsausgabe her wie unter dem Gesichtspunkt der ehelichen Unterhaltspflicht und der Entnahmen zu ihrer Erfüllung aber kann es keinen Unterschied machen, ob der Ehegatte des Unternehmers dem Unternehmen ein Darlehn, sein Grundvermögen oder seine Arbeitskraft zur Verfügung stellt und dafür aus dem Unternehmen Geld bezieht, das dem Familienunterhalt zugute kommt.

3. Schließlich ist die allgemeine Nichtanerkennung von Ehegatten-Arbeitsverträgen nach § 8 Ziff 5 GewStG auch unter dem Gesichtspunkt der Verhinderung von Steuerumgehungen durch Mißbrauch zivilrechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten zwischen Ehegatten nicht zu rechtfertigen.

Zur Verhinderung von Steuerumgehungen stellt das moderne Steuerrecht eine Reihe erprobter Mittel bereit. Hier sind neben den Mißbrauchsbestimmungen der §§ 5 und 6 StAnpG besonders die Buch- und Betriebsprüfungen zu nennen. Diesen unterliegen neben den Großbetrieben (§ 162 Abs. 10 AO) nach eingeführter Praxis — auf Grund der Kannvorschrift des § 162 Abs. 9 AO — auch die mittleren Betriebe (über 15 000 DM Betriebsgewinn), und zwar in mehrjährigem Turnus wie auch außerplanmäßig; dabei werden die gesamten steuerlichen Veranlagungen für mehrere Jahre und die zugrunde liegenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse an Ort und Stelle eingehend überprüft, also selbstverständlich auch Fragen wie diejenigen von Scheinverträgen und Angemessenheit der Gehälter der dem Unternehmer nahestehenden Personen erörtert, zumal § 162 Abs. 9 AO „die Aufklärung der Verhältnisse von Arbeitnehmern" als Anliegen der finanzamtlichen Überprüfung ausdrücklich hervorhebt. Im übrigen können auch an den Beweis des Abschlusses und der ernstlichen Durchführung von Verträgen zwischen Ehegatten besondere Anforderungen gestellt werden, um Mißbräuchen entgegenzuwirken (vgl BVerfGE 6, 55 [83, 84]; 9, 237 [245]).

Das legitime Ziel, Steuerhinterziehungen zu verhüten, erfordert jedoch nur, Scheinverträge und überhöhte Vergütungen auszuschalten; dem dienen die oben bezeichneten Mittel. § 8 Ziff 5 GewStG aber geht darüber weit hinaus, indem er auch ernsthaften und angemessenen Arbeitsverträgen a limine die Anerkennung versagt. Darin liegt eine Steuerverschärfung und eine Diskriminierung von Ehegatten, die in der Sache nicht begründet ist. Eine ähnliche Gefahr zivilrechtlicher Manipulationen besteht auch zwischen Eltern und Kindern sowie unter sonstigen nahen Verwandten oder Freunden, und es ist unter dem Gesichtspunkt der Steuergerechtigkeit nicht verständlich, warum einzig Ehegatten der drastischen generellen Nichtanerkennung von Arbeitsverträgen unterworfen werden, während das Gesetz sich bei allen anderen mit Mißbrauchsbekämpfung im Einzelfall begnügt.

Freilich ist die generelle Nichtanerkennung von Ehegatten-Arbeitsverträgen das einfachste Mittel, mißbräuchliche Verträge ein für allemal zu verhindern. Es kann dahinstehen, ob dieser Gedanke der Praktikabilität — deren große Bedeutung für das Steuerrecht nicht zu verkennen ist — ausreichen würde, um das Übermaß der Mißbrauchsbekämpfung in § 8 Ziff 5 GewStG vor dem einfachen Prinzip der Steuergerechtigkeit zu halten. Denn jedenfalls muß die Praktikabilität gegenüber der besonderen Wertentscheidung des Art 6 Abs. 1 GG zurücktreten, die hier den gesetzgeberischen Gestaltungsraum des Art 3 Abs. 1 GG einschränkt. Der Vorrang verfassungsrechtlicher Wertentscheidungen verbietet es, Zweckmäßigkeitserwägungen unter Verletzung solcher Wertungen voranzustellen (BVerfGE 6, 55 [83]).

Es braucht hier nicht untersucht zu werden, ob dieser Grundsatz eine Ausnahme erleiden müßte, wenn ein staatsnotwendiger Zweck ohne solche

Wertverletzung nicht zu erreichen wäre. Denn eine solche Situation ist nicht gegeben.

Der Mißbrauch zivilrechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten zwischen Ehegatten darf nicht überbewertet werden [BVerfGE 9, 237 [244]): Die gewerbesteuerpflichtigen Unternehmer arbeiten regelmäßig mit fremden Arbeitskräften, die naturgemäß darüber Bescheid wissen, wer im Betrieb tatsächlich mitarbeitet und was er leistet. Schon aus diesem Grunde ist es für den Unternehmer oder Mitunternehmer auf die Dauer wenig aussichtsreich, eine Mitarbeit seines Ehegatten nur vorzutäuschen. Kleine Betriebe, bei denen dies weniger in Betracht kommen mag, sind dafür steuerlich ohnehin leicht zu übersehen. Die Angemessenheit des vereinbarten Gehalts ist jedenfalls durch Vergleich mit tarifvertraglichen Sätzen zu kontrollieren.

Der notwendigen Mißbrauchsbekämpfung kann somit bei Arbeitsverträgen zwischen Ehegatten auch im Bereich der Gewerbesteuer mit den üblichen Mitteln im Einzelfall Genüge getan werden.

E.

Es findet sich hiernach kein einleuchtender sachlicher Grund dafür, bei der Feststellung der Bemessungsgrundlage für die Gewerbesteuer einem ernstgemeinten und faktisch erfüllten Arbeitsvertrag mit dem Ehegatten des Unternehmers die Anerkennung zu versagen und dadurch für den Bereich des Gewerbesteuerrechts den allgemeinen Grundsatz der Anerkennung schuldrechtlicher Ehegattenverträge auch im Steuerrecht (BVerfGE 9, 237 [244]) zu durchbrechen. Die angemessene Vergütung aus einem solchen Vertrag ist daher wie jede andere Betriebsausgabe vom Gewinn abzusetzen. Diese Ansicht vertritt auch der VII. Senat des Bundesverwaltungsgerichts in seiner in den Verfahren 1 BvL 12 und 13/59 abgegebenen Stellungnahme.

Verletzt § 8 Ziff 5 GewStG hiernach die Steuergleichheit schon insoweit, als er die Hinzurechnungen von Ehegattenvergütungen beim Einzelunternehmer vorschreibt — darum handelt es sich im Vorlagebeschluß —, so gilt das erst recht für die Hinzurechnung von Ehegattenvergütungen bei Personengesellschaften; denn hier schiebt sich die Gesellschaft als Vertragspartner zwischen die Ehegatten, so daß alle im Hinblick auf die ehelichen Beziehungen vorgebrachten Argumente gegen die Annahme eines Angestelltenvertrags von vornherein nicht recht passen. Es ist daher die Nichtigkeit des § 8 Ziff 5 GewStG in vollem Umfang auszusprechen.

Source: *Bundessteuerblatt* 1962 *Teil I*

Urteil vom 24. Januar 1962 — 1 BvR 845/58 —
(BStBl 1962 I S. 500)

§ 8 Ziffer 6 des Gewerbesteuergesetzes vom 1. Dezember 1936 (RGBl I S 979) in der Fassung vom 30. April 1952 (BGBl I S 270) ist nichtig, soweit er die in § 2 Absatz 2 Ziffer 2 und Absatz 3 bezeichneten juristischen Personen betrifft.

Gründe:

I.

Die Gewerbesteuer knüpft für die Ermittlung des Gewerbeertrags an den nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes (EStG) oder des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) zu ermittelnden Gewinn aus Gewerbebetrieb an (§ 7 des Gewerbesteuergesetzes — GewStG —); dieser Gewinn wird jedoch durch die Hinzurechnung des § 8 und durch die Kürzungen des § 9 für die Gewerbesteuer modifiziert. Die Hinzurechnungen nach § 8 stellen Verbote dar, bestimmte Beträge, die bei der Feststellung des einkommen- und körperschaftsteuerpflichtigen Gewinns als Betriebsausgaben abgesetzt wer-

den, auch bei der gewerbesteuerlichen Ertragsberechnung abzusetzen. § 8 Ziffer 6, auf dem die angefochtenen Entscheidungen beruhen, hat seit Erlaß des Gewerbesteuergesetzes vom 1. Dezember 1936 unverändert folgenden Wortlaut:

„Dem Gewinn aus Gewerbebetrieb (§ 7) werden folgende Beträge wieder hinzugerechnet, soweit sie bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt sind...

6. Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art, die von einem im § 2 Abs. 2 Ziff 2 und Abs. 3 bezeichneten Unternehmen an wesentlich Beteiligte oder an ihre Ehegatten für eine Beschäftigung im Betrieb gewährt worden sind; ..."

Bei den in § 2 Abs. 2 Ziff und Abs. 3 GewStG bezeichneten Unternehmen handelt es sich um "Kapitalgesellschaften" — vor allem um Gesellschaften mit beschränkter Haftung und Aktiengesellschaften —, um Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und um Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit (Abs. 2 Ziff 2) sowie um sonstige juristische Personen des Privatrechts und nichtrechtsfähige Vereine, soweit sie einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhalten (Absatz 3).

Als "wesentlich Beteiligte" im Sinne des § 8 Ziff 6 GewStG bezeichnet § 20 Abs. 2 der Gewerbesteuer-Durchführungsverordnung 1950 in der Fassung vom 30. April 1952 (GewStDV 1950) — BGBl I S 279 — natürliche Personen, die entweder allein oder zusammen mit Angehörigen zu mehr als einem Viertel an dem Unternehmen beteiligt sind.

Der Kreis der „Angehörigen" bestimmt sich nach § 10 des Steueranpassungsgesetzes (StAnpG) vom 16. Oktober 1934 (RGBl I S 925):

Die durch die Mitarbeit eines wesentlich Beteiligten gekennzeichnete Kapitalgesellschaft wird im Gewerbesteuerrecht als „personenbezogen" bezeichnet.

II.

1. Die Beschwerdeführerin betreibt in der Rechtsform der GmbH ein gewerbliches Unternehmen. An ihrem Stammkapital sind X mit 50%, Y mit etwa 34 ½% und seine Ehefrau mit etwa 15 ½% beteiligt. Alle drei sind zugleich Geschäftsführer der Beschwerdeführerin und erhalten für ihre Tätigkeit Vergütungen; an X und Y sind außerdem Pensionszusagen gegeben worden — bei Y einschließlich eines Ehegattenanteils —, für welche die Beschwerdeführerin Rückstellungen gemacht hat. Das Finanzamt hat die Gehälter und Pensionsrückstellungen, deren Angemessenheit nicht angezweifelt wurde, nach § 8 Ziff 6 GewStG iVm § 20 Abs. 2 GewStDV 1950 dem Gewerbeertrag zugerechnet und den Gewerbesteuermeßbetrag für die Erhebungszeiträume 1951 und 1953 durch die Gewerbesteuermeßbescheide vom 23. Februar 1955 — St Nr. 27/70 — dementsprechend festgesetzt. Der Versuch der Beschwerdeführerin, im Rechtswege die Beseitigung dieser Hinzurechnungen zu erreichen, blieb in allen Instanzen ohne Erfolg.

2. Mit der Verfassungsbeschwerde bekämpft die Beschwerdeführerin — unter Vorlage eines Rechtsgutachtens von Prof. Dr. Peter Schneider, Mainz — die bezeichneten Gewerbesteuermeßbescheide und die sie bestätigenden Rechtsmittelentscheidungen, weil der ihnen zugrunde liegende § 8 Ziff 6 GewStG die Art 3 Abs. 1 und Art 6 Abs. 1 GG verletze. Durch diese Steuernorm werde die „personenbezogene" Kapitalgesellschaft sowohl gegenüber der „anonymen" Kapitalgesellschaft als auch gegenüber dem Einzelunternehmer oder der Personengesellschaft benachteiligt.

Der anonymen Kapitalgesellschaft stehe sie zwar durch die Doppelbelastung mit Körperschaft- und Gewerbesteuer gleich, sei ihr gegenüber aber durch die Hinzurechnung der Gehälter der mitarbeitenden wesentlich beteiligten Gesellschafter mit höherer Gewerbesteuer belastet. Diese mit Art 3 Abs. 1 GG unvereinbare Benachteiligung der personenbezogenen Kapitalgesellschaft werde durch die Feststellung der wesentlichen Beteiligung unter

Hinzurechnung der Beteiligung von "Angehörigen" nach § 20 Abs. 2 Satz 2 GewStDV 1950 und durch die Hinzurechnung der Ehegattenbezüge nach § 8 Ziff 6 GewStG noch verschärft — Verschärfungen, die neben Art 3 Abs. 1 auch die Schutzbestimmung des Art 6 Abs. 1 GG verletzten. Die Mehrbelastung mit Gewerbesteuer beeinträchtige die meist kleineren oder mittleren „personenbezogenen" Kapitalgesellschaften gegenüber den meist größeren und kapitalstärkeren „anonymen" Kapitalgesellschaften erheblich; ihre eigene Gewerbesteuerschuld z. B. werde durch die Hinzurechnung für 1951 um rund 16 000 DM und für 1953 um rund 11 000 DM erhöht. Die korrespondierende Ersparung von Lohnsummensteuer um rund 2570 bzw. 1770 DM spiele demgegenüber keine Rolle.

Im Vergleich zu Binzelunternehmer und Personengesellschaft (Personenunternehmen) werde die personenbezogene Kapitalgesellschaft in erster Linie durch die Belastung mit der Körperschaftsteuer und ferner dadurch benachteiligt, daß ihr die jenen in § 11 Abs. 2 Ziff 1 GewStG eingeräumten Vergünstigungen (Freibetrag und Tarifstaffelung) versagt seien.

Die partielle Gleichstellung der personenbezogenen Kapitalgesellschaft mit Personenunternehmen durch § 8 Ziff 6 GewStG verbiete sich aus der verschiedenen Struktur dieser Rechtsgebilde: In das Personenunternehmen bringe der Unternehmer Kapital und eigene Arbeitskraft ein; daher sei es nicht sachwidrig, den aus dem Einsatz von Kapital und Arbeit erzielten Unternehmergewinn der Gewerbesteuer zu unterwerfen. Die Kapitalgesellschaft dagegen setze ihrem Wesen nach immer nur Kapital, nicht aber eigene Arbeit ein; daher könne hier von einem Unternehmergewinn aus Unternehmerarbeit nie die Rede sein. Weder der Charakter der Gewerbesteuer als Objektsteuer noch das Bedürfnis, Gewinnverschleierungen zu begegnen, vermöchte die Benachteiligung der "personenbezogenen" gegenüber der „anonymen" Kapitalgesellschaft zu rechtfertigen.

3. Der Bundesminister der Finanzen hält § 8 Ziff 6 GewStG und § 20 Abs. 2 GewStDV 1950 für vereinbar mit dem Grundgesetz; für diese Ansicht hat er ein Gutachten von Prof. Dr. Hans Schneider, Heidelberg, überreicht.

Sein schriftliches Vorbringen, die genannten Vorschriften seien aus dem Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer zu rechtfertigen, hat er in der mündlichen Verhandlung dahin geändert, daß Art 3 Abs. 1 GG dem Gesetzgeber nicht verbiete, bei der Ausgestaltung der Gewerbesteuer objektsteuerliche und subjektsteuerliche Gesichtspunkte zu mischen, solange er nur dabei nicht willkürlich verfahre. Von Willkür könne hier jedoch keine Rede sein. Nach §§ 4, 15 EStG sei es dem Einzelunternehmer und dem Mitunternehmer einer Personengesellschaft verwehrt, bei der Einkommensteuer eine Vergütung für seine Mitarbeit im Unternehmen („Unternehmerlohn") als Betriebsausgabe abzusetzen; wegen der Verknüpfung des gewerbesteuerlichen und des einkommensteuerlichen Gewinnbegriffs gemäß § 7 GewStG gelte für die Gewerbesteuer das gleiche. § 8 Ziff 6 GewStG müsse dann folgerichtig aus der Vergleichbarkeit des wesentlich Beteiligten einer Kapitalgesellschaft mit dem Mitunternehmer einer Personengesellschaft verstanden werden. Bei beiden handele es sich um das Mittragen des Unternehmerwagnisses und den Einfluß auf den Betrieb. Bei beiden müsse auch die Vergütung für eigene Mitarbeit — anders als bei fremden Arbeitnehmern — zum fundierten Einkommen gerechnet werden, weil mit der eigenen Arbeitskraft in den hinter dem Unternehmereinkommen stehenden Kapitalfundus hineingewirkt werde. Gegen die in § 8 Ziff 6 GewStG getroffene Regelung könne weder die Belastung auch der personenbezogenen Kapitalgesellschaft mit Körperschaftsteuer noch die Versagung der Tarifvergünstigungen in § 11 Abs. 2 GewStG Argumente bieten. Die Körperschaftsteuer sei gewissermaßen eine für den Vorteil der Haftungsbeschränkung zu entrichtende Abgabe. Für Freibetrag und Tarifstaffelung nach § 11 Abs. 2 Ziff 1 GewStG biete der Gedanke des Schutzes der meist als Personenunternehmen geführten kleineren Betriebe einen sachlichen

Differenzierungsgrund; diesen Gedanken auch zugunsten der personenbezogenen Kapitalgesellschaft wirksam zu machen, sei durch das Sozialstaatsprinzip zwar erlaubt, jedoch nicht geboten.

Durch die Hinzurechnung der Ehegattenvergütungen nach § 8 Ziff 6 GewStG wie auch durch die Berücksichtigung der Anteile von Angehörigen bei der Berechnung der wesentlichen Beteiligung nach § 20 Abs. 2 GewStDV 1950 iVm § 10 StAnpG würden die juristischen Personen als die Steuerschuldner und nicht die Ehegatten und Verwandten betroffen. Eine juristische Person aber könne sich auf das Grundrecht der Art 6 Abs. 1 GG nicht berufen. Im übrigen knüpften die beanstandeten Vorschriften nicht eigentlich an Ehe und Verwandtschaft an, sondern an die dadurch begründeten objektiven wirtschaftlichen Sachverhalte. Schließlich dürfe auch die verfassungsrechtliche Relevanz der Praktikabilität von Steuergesetzen nicht unterschätzt werden. Insbesondere soweit § 8 Ziff 6 GewStG iVm § 20 Abs. 2 GewStDV 1950 an Ehe und Verwandtschaft anknüpfe, sei dies unter dem Gesichtspunkt der Verhinderung von Steuerumgehungen gerechtfertigt. Da zudem in Art 6 Abs. 1 GG nur die durch die Eltern-Kind-Beziehung gekennzeichnete „Familie" geschützt werde, komme der von § 20 Abs. 2 GewStDV 1950 betroffenen „Sippe" der Schutz dieser Grundrechtsvorschrift nicht zu.

III.

Die zulässig erhobene Verfassungsbeschwerde ist begründet.

Die Beschwerdeführerin fühlt sich in ihren Grundrechten dadurch verletzt, daß die Gehälter der beiden mit eigener Anteilsquote wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer und die Pensionsrückstellungen für sie sowie die Gehälter der nicht mit eigener Anteilsquote wesentlich beteiligten, aber mit einem der beiden wesentlich Beteiligten verheirateten Gesellschafter-Geschäftsführerin zum gewerbesteuerpflichtigen Ertrag hinzugerechnet wurden. Nur hilfsweise wird die Versagung der Tarifvorteile aus § 11 Abs. 2 GewStG beanstandet.

Die Hinzurechnung der Vergütungen für die mit eigener Anteilsquote wesentlich Beteiligten beruht auf § 8 Ziff 6 GewStG. Die Verfassungsfrage geht dahin, ob eine Sonderbehandlung gerechtfertigt ist, wenn wesentlich Beteiligte im Spiel sind, und stellt sich ebenso bei den Rückstellungen für Pensionsverpflichfungen; hingegen ist die in den angegriffenen Entscheidungen erörterte Frage, ob solche Rückstellungen allgemein unter den Begriff der "gewährten Vergütung" im Sinne von § 8 Ziffer 6 GewStG subsumiert werden können, rein steuerrechtlicher Natur.

Zunächst ist zu prüfen, ob § 8 Ziff 6 GewStG, soweit er die Hinzurechnung von Beschäftigungsvergütungen an die mit eigener Anteilsquote wesentlich Beteiligten anordnet, mit dem Grundgesetz vereinbar ist, weil die Erheblichkeit der übrigen Streitfragen von der Beantwortung dieser Frage abhängt. Da § 8 Ziff 6 GewStG auch gewisse nicht rechtsfähige Vereinigungen betrifft und bei diesen besondere Verhältnisse bestehen können, sind Prüfung und Entscheidung — von der Kapitalgesellschaft ausgehend — auf juristische Personen zu beschränken. Demgemäß werden im folgenden unter der Bezeichnung „Kapitalgesellschaften" nur juristische Personen verstanden; es wird also beiseite gelassen, daß das Gewerbesteuerrecht in die gleiche Bezeichnung auch gewisse nicht rechtsfähige Vereinigungen einbezieht (vgl z. B. RFH RStBl 1939 S 1235).

1. Als verletzte Grundrechtsbestimmung kommt hier nur Art 3 Abs. 1 GG in Betracht. Der Angriff ist darauf gestützt, daß die „personenbezogenen" Kapitalgesellschaften um ihrer faktisch-personellen Struktur willen durch die umstrittene Sonderbestimmung gegenüber den „anonymen" Kapitalgesellschaften benachteiligt seien, obwohl beide nach ihrer zivilrechtlichen Struktur wesensgleich seien und im gesamten übrigen Steuerrecht auch ent-

sprechend dieser Rechtsstruktur gleich behandelt würden. Damit wird die Verletzung der durch Art 3 Abs. 1 GG gewährleisteten Steuergerechtigkeit — BVerfGE 6, 55 [70] — geltend gemacht.

2. Ausgangspunkt für die Prüfung ist der Vergleich der „anonymen" mit der durch, Mitarbeit eines wesentlich Beteiligten charakterisierten „personenbezogenen" Kapitalgesellschaft. Ihre Ungleichbehandlung durch die Sonderbestimmung des § 8 Ziff 6 GewStG, der die Arbeitsvergütungen wesentlich Beteiligter nicht wie andere Arbeitsvergütungen als Betriebsausgaben anerkennt, führt dazu, daß solche Arbeitsvergütungen gewerbesteuerlich ebenso behandelt werden wie der „Unternehmerlohn" des Mitgesellschafters einer Personengesellschaft, das heißt der Teil des Gewinns, der dem Wert seiner Mitarbeit entspricht. Infolgedessen ist die personenbezogene Kapitalgesellschaft in den Ausführungen der Beteiligten teils mit der anonymen Kapitalgesellschaft, teils mit der Personengesellschaft verglichen worden. Diese Vergleiche haben jedoch in den beiderseitigen Argumentationen eine durchaus verschiedene Stellung. Der Steuergesetzgeber hat sich dafür entschieden, der zivilrechtlichen Einteilung der Gesellschaften zu folgen und Personengesellschaften der Einkommensteuer, Kapitalgesellschaften der Körperschaftsteuer zu unterwerfen; dem entspricht auch die Gewerbesteuer primär mit ihrer grundsätzlichen Anknüpfung an die Bemessungsgrundlagen der Einkommen bzw. Körperschaftsteuer. Hiernach sind für die Besteuerung gewerblicher Einkünfte Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften grundsätzlich ungleich, alle Kapitalgesellschaften, gleichviel ob personenbezogen oder anonym, unter sich grundsätzlich gleich. Diese beiden Gruppen von Kapitalgesellschaften sind also dasjenige Vergleichspaar, von dem eine Prüfung am Maßstab des Art 3 Abs. 1 GG ausgehen muß.

Damit ist dem Vergleichspaar personenbezogene Kapitalgesellschaft/Personengesellschaft nicht jede Bedeutung abgesprochen; es kommt in Betracht für die weitere Frage, ob die Sonderbestimmung des § 8 Ziff 6 GewStG durch einen einleuchtenden Grund gerechtfertigt ist, und — gegebenenfalls — bei einer Entscheidung über den Eventualangriff (Versagung der Tarifvorteile aus § 11 Abs. 2 GewStG).

3. Die Ungleichbehandlung personenbezogener und anonymer Kapitalgesellschaften bei der Besteuerung ihrer gewerblichen Einkünfte bedarf der besonderen Rechtfertigung.

Wegen der Eigenart des in erster Linie fiskalischen Zwecken dienenden Steuerrechts braucht der Steuergesetzgeber zwar nicht durchgängig an die bürgerlichrechtliche Ordnung anzuknüpfen. Privat- und Steuerrecht sind aber dort tiefgreifend verbunden, wo das Steuerrecht nicht nur an die gegebenen Lebensverhältnisse und damit auch an ihre zivilrechtliche Ordnung anknüpft, sondern den Steuergegenstand prinzipiell nach Rechtsformen des bürgerlichen Rechts bestimmt. Gewiß schließt auch solche qualifizierte Verbindung nicht schlechthin steuerrechtliche Abweichungen von der zivilrechtlichen Gestaltung im einzelnen aus „sachlich hinreichend gerechtfertigt" im Sinne der Judikatur des Bundesverfassungsgericht (BVerfGE 9, 20 [28] und 201 [207] ist eine Abweichung jedoch in einem Falle, in dem das Steuergesetz die von ihm selbst statuierte Sachgesetzlichkeit aufgibt, nur dann, wenn sie von überzeugenden Gründen getragen ist. Wenn es schon bei jeder derartigen Anknüpfung nicht nur im Interesse der Klarheit und Einheit, sondern vor allem der inneren Autorität der Rechtsordnung liegt, die Entsprechung von Privat- und Steuerrecht durchgehend zu wahren, also die Ordnungsstruktur des Zivilrechts zu achten, so ist es besonders bedenklich, wenn die benützte zivilrechtliche Ordnung vom Steuerrecht gerade an der Stelle durchbrochen wird, die ihre eigentliche rechtliche Bedeutung ausmacht (vgl hierzu Bühler-Strickrodt, Steuerrecht, 3. Aufl. Bd 1, insbesondere S 173, 311 und 649).

Das aber geschieht hier. Es gehört zum Wesen juristischer Personen wie

der GmbH und der AG, daß diese Kapitalgesellschaften mit ihrer Verselbständigung gegen „Durchgriffe" auf Tatbestände im Kreis oder in der Person ihrer Gesellschafter grundsätzlich abgeschirmt sind Davon. geht auch die Literatur und Rechtsprechung zur Frage des Durchgriffs aus. Sie will einen Durchgriff entweder überhaupt nur bei fraudulösem Verhalten zulassen oder allenfalls dann, wenn anders eine bestimmte Norm, die sinngemäß auch juristische Personen betreffen soll, ohne Durchgriff mit ihnen nicht verknüft werden könnte. Immer aber wird betont, daß es sich in jedem Fall um einen schweren Eingriff in eine Grundform unserer Rechtsordnung handelt, durch den die Bedeutung der Rechtsfigur der juristischen Person beeinträchtigt werde und der deshalb nur im engsten Rahmen und aus dringlichsten Gründen zulässig erscheine. Die rechtliche Selbständigkeit bringt unvermeidlich die eigene und einheitliche Vermögens- und Erfolgsrechnung der Kapitalgesellschaft mit sich. § 8 Ziff 6 GewStG mißachtet die gerade vom Gewerbesteuerrecht selbst aufgegriffene Ordnungsstruktur des Zivilrechts also an einer besonders empfindlichen Stelle, indem er mit Hilfe eines Durchgriffs auf Verhältnisse der Gesellschafter die Selbständigkeit und Einheitlichkeit der Erfolgsrechnung durchbricht. Die Gründe für eine derartige Ausnahmevorschrift können nur überzeugen, wenn ihr Gewicht der Intensität der Abweichung von dem grundsätzlich gewählten Ordnungsprinzip entspricht.

4. Keiner der für § 8 Ziff 6 GewStG vorgebrachten oder ersichtlichen Gründe hält der hiernach gebotenen Prüfung stand.

a) Es handelt sich nicht um eine „Nebenfolge" oder um eine unbeträchtliche Benachteiligung, die verfassungsrechtlich hingenommen werden könnte. Wie das Bundesverfassungsgericht in anderem Zusammenhang bereits ausgesprochen hat, kann die Sachgerechtigkeit einer Norm unter Umständen schon dann außer Frage stehen, wenn ihre nachteiligen Wirkungen sich als bloße „Nebenfolgen" einer im übrigen unbedenklichen Regelung erweisen (vgl BVerfGE 6, 55 [77]; 11, 50 [58 ff]; 12, 151 [166, 168 f]). Dieser Gedanke hat für Steuergesetze besondere Bedeutung, weil sie, um praktikabel zu sein, typisieren, also geringfügigere oder nur in besonders gelagerten Fällen auftretende Ungleichheiten in Kauf nehmen müssen. Es kommt hinzu, daß das Gewicht eines Steuernachteils sich nicht aus der einzelnen Norm selbst zu ergeben braucht, sondern möglicherweise erst im Zusammenhang des ganzen Gesetzes oder sogar einer Gruppe von Gesetzen richtig ermessen werden kann. Alle diese Erwägungen führen jedoch nicht zur Rechtfertigung der angegriffenen Bestimmung.

§ 8 Ziff 6 GewStG hat die erhöhte Belastung der personenbezogenen Kapitalgesellschaft zum alleinigen Inhalt. Die verschärfte Besteuerung ist nicht unbeabsichtigte oder gelegentliche Nebenfolge einer im wesentlichen unbedenklichen Norm; die Benachteiligung wird vielmehr gerade gewollt. Sie ist ferner für die betroffenen Gesellschaften nicht unerheblich. Je nach dem Hebesatz der Gewerbesteuer beträgt sie 10 bis 15 % der den wesentlich Beteiligten für ihre Mitarbeit zukommenden Vergütungen, für die Beschwerdeführerin 11% der umstrittenen Gehälter und Pensionsrückstellungen. Dieser Nachteil wird nicht dadurch unbeachtlich, daß die Gewerbesteuer in der Regel in den Preis einkalkuliert, d. h. auf einen anderen übergewälzt wird; denn bei einer — wie hier — im Vergleich zu Konkurrenzbetrieben erhöhten Gewerbesteuer ist eine Überwälzung in der Wettbewerbswirtschaft im allgemeinen nicht möglich.

Die Erhöhung der Gewerbesteuer wird auch weder durch korrespondierende Steuerersparnisse an anderer Stelle noch durch anderweitige Steuervergünstigungen ausgeglichen.

Korrespondierende Steuerersparnisse treten zwar nach dem Gewerbesteuergesetz selbst bei der Berechnung der Lohnsummensteuer ein. Sie fallen jedoch schon deshalb nicht ins Gewicht, weil die überwiegende Zahl der Gemeinden diese Steuer nicht erhebt (1957 z. B. nur 1034 von 24 164 Gemein-

den; vgl StatJb BRD 1959 S 379). Zudem beträgt die Ersparnis an Lohnsummensteuer nach den üblichen Hebesätzen nur 1,5 bis 2% der umstrittenen Hinzurechnungen, im vorliegenden Fall 1,76%.

Außerhalb des Gewerbesteuergesetzes wirkt § 8 Ziff 6 auf die Berechnung der Körperschaftsteuer zurück, da die gezahlte Gewerbesteuer bei der Veranlagung zur Körperschaftsteuer als Betriebsausgabe absetzbar ist (§ 6 KStGiVm § 9 Ziff 2 EStG). Die Steuerersparnis hieraus hängt von den Sätzen der Körperschaftsteuer ab, kann aber immer nur einen Prozentsatz der hier beanstandeten Steuernachteile ausmachen. 1951 betrug die Körperschaftsteuer einheitlich 60% des Gewinns, die mögliche Ersparnis also 60% der Mehrbelastung mit Gewerbesteuer. Seit der Einführung des nach ausgeschüttetem und nichtausgeschüttetem Gewinn „gespaltenen" Körperschaftsteuertarifs im Jahre 1953 hat dieser Ausgleichsfaktor noch an Bedeutung verloren; die Körperschaftsteuersätze haben seither für ausgeschütteten Gewinn zwischen 15 und 30%, für nichtausgeschütteten Gewinn zwischen 45 und 60% gelegen (vgl die Übersicht bei Herrmann-Heuer, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, 8. Aufl, zu § 19 KStG Anm 2 bis 3a).

Bevorzugte Positionen der personenbezogenen gegenüber der anonymen Kapitalgesellschaft, die etwa die Benachteiligung durch § 8 Ziff 6 GewStG ausgleichen könnten, gibt es nicht. Die personenbezogene Kapitalgesellschaft hat — worauf schon mehrfach hingewiesen wurde — insbesondere an dem Freibetrag und dem günstigeren Tarif aus § 11 Abs. 2 Ziff 1 GewStG keinen Anteil. Es mag erwähnt werden, daß das Steueränderungsgesetz 1961 (BGBl I S 981 [986] allerdings diesen Tarif, der bis dahin — also auch in den Jahren 1951 und 1953 — nur für Einzelunternehmen und Personengesellschaften galt, auf „Kapitalgesellschaften im Sinne des § 19 Abs. 1 Ziff 2 des Körperschaftsteuergesetzes" erstreckt hat. Doch ändert auch dies nichts an der Benachteiligung, weil der in diesem Gesetz bezeichnete Kreis von Steuerpflichtigen sich nicht mit dem in § 8 Ziff 6 GewStG deckt. Aus demselben Grunde kann auch § 19 Abs. 1 Ziff 2 des Körperschaftsteuergesetzes selbst der Belastung aus § 8 Ziff 6 GewStG nicht gegenübergestellt werden. Zudem ist er erst durch das Steuervorschriften Änderungsgesetz vom 18. Juli 1958 (BGBl I S 473) geschaffen worden und bringt auch keine eindeutige Begünstigung.

§ 8 Ziff 6 GewStG erweist sich sonach als eine vereinzelte Ausnahmevorschrift gegen personenbezogene Kapitalgesellschaften, deren beträchtliche nachteilige Wirkungen im Vergleich zu anonymen Kapitalgesellschaften durch anderweite Steuervorteile nicht aufgewogen werden.

b) Neben ihrem materiellen Gewicht im Rahmen des Steuersystems ist bei der verfassungsrechtlichen Prüfung einer solchen Sonderbestimmung auf ihre Vereinbarkeit mit dem Gleichheitssatz das Motiv des Gesetzgebers zu beachten; das ist hier die Vereitelung von Gewinnverschleierungen. Das Gewerbesteuergesetz 1936 hat § 8 Ziff 6 nicht neu geschaffen, sondern aus dem — niemals reichseinheitlich durchgeführten — sogenannten Gewerbesteuerrahmengesetz (Notverordnung vom 1. Dezember 1930 — RGBl I S 517 —) übernommen. In der Begründung zum Gewerbesteuergesetz (RStBl 1937 S 693 ff) ist daher zu dieser Bestimmung nichts gesagt; der Leitgedanke des Gesetzgebers findet sich vielmehr schon in der „Begründung zu dem Entwurf eines Gewerbesteuerrahmengesetzes" (RT IV/1928 Drucks. Nr. 568 S 109 [130]) zu dem dortigen § 11 Abs. 1 Nr. 3:

„Bei Aktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung oder anderen der im. § 4 Nr. 1 bezeichneten Unternehmungen, bei denen am Kapital *nur wenige Gesellschafter beteiligt sind, insbesondere also bei den Familiengesellschaften,* hat es die Gesellschaft in der Hand, den gewerblichen Gewinn der Gesellschaft als solchen dadurch sehr niedrig zu halten, daß sie hohe Gehälter, Tantiemen u. dgl. an die wesentlich beteiligten Gesellschafter-

Geschäftsführer zahlt *um eine Schmälerung der Gewerbesteuer zu verhindern* sollen diese Gehälter, Tantiemen usw. den Reineinkünften zur Errechnung des Gewerbeertrags wieder hinzugerechnet werden."

Auch der Reichsfinanzhof hat ausgeführt:

„Der Gesetzgeber hat sich zu dieser Vorschrift durch den Gedanken leiten lassen, daß in Gesellschaften, deren Anteile wesentlich Angehörigen einer Familie gehören, durch Bemessung der Gehälter der ganze Gewinn abgeschöpf werden kann . . ." (RStBl 1939 S 1185 Nr. 1257)

Nun können steuerrechtliche Zweckmäßigkeitserwägungen, die zwar gegenüber besonderen Wertenscheidungen des Grundgesetzes zurücktreten müssen, durchaus von Bedeutung sein, wenn ein Steuergesetz ausschließlich am Maßstab des Art 3 Abs. 1 GG zu prüfen ist (BVerfGE 6, 55 [83/84]); insbesondere sind Bestimmungen, die lediglich Umgehungen der Steuerpflicht verhindern sollen, insoweit verfassungsrechtlich unbedenklich. § 8 Ziff 6 GewStG wirkt jedoch nicht lediglich als Verhinderung von Steuerumgehungen durch überhöhte Vergütungen, sondern unterwirft auch angemessene Vergütungen der Gewerbesteuer und verschärft damit durchweg die Steuerbelastung auch der steuerehrlichen personenbezogenen Kapitalgesellschaften. Von diesem Übermaß abgesehen, ist § 8 Ziff 6 GewStG im Rahmen des geltenden Steuerrechts auch zur Verhinderung echter Gewinnverschleierungen überflüssig; denn die Ernsthaftigkeit von Gesellschafter-Arbeitsverträgen und die Angemessenheit der gewährten Vergütungen werden ohnedies bereits bei der Körperschaftsteuerveranlagung überprüft (§ 6 KStG iVm § 19 KStDV), wobei der Steuerverwaltung die Mittel des allgemeinen Steuerrechts (§§ 5 und 6 StAnpG, § 162 Abs. 9 und 10 AO) zur Bekämpfung von Mißbräuchen zur Verfügung stehen. Der Gesichtspunkt der Praktikabilität spielt hiernach keine sonderliche Rolle mehr, wie auch der Bundesminister der Finanzen einräumt.

c) Die Sachgerechtigkeit braucht sich jedoch nicht nur aus den vom Gesetzgeber ausgesprochenen Motiven zu ergeben, sie kann auch aus dem Sinn des Gesetzes hergeleitet werden. So ist in Rechtsprechung und Literatur geltend gemacht worden, daß § 8 Ziff 6 GewStG aus dem Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer folge. Das geht jedoch fehl. Nach dem Objektsteuerprinzip soll der Ertrag des Unternehmens erfaßt werden, der der objektiven wirtschaftlichen Kraft des Unternehmens ohne Rücksicht auf die persönlichen Verhältnisse der Beteiligten und ihre persönliche Beziehung zum Unternehmen entspricht (vgl besonders RFH RStBl 1938 S 356 [357] und 1940 S 134; ebenso Blümich-Boyens-Steinbring-Klein, GewStG, 7. Aufl, Anm 1 (1) zu § 2). Danach müßte der Gegenwert für tatsächlich geleistete Dienste stets in angemessener Höhe als Betriebsausgabe abgesetzt werden, gleichgültig, wem er zufließt. Die Hinzurechnungsvorschrift des § 8 Ziff 6 GewStG läuft dem Objektsteuerprinzip also gerade entgegen. Dieses Argument könnte nur gegen, nicht für die umstrittene Hinzurechnung verwendet werden. Verfassungsrechtlich ist das jedoch hier ohne Bedeutung, weil der Gesetzgeber zu reiner Verwirklichung des Objektsteuerprinzips nicht verpflichtet ist.

d) Es liegt ferner nahe, zur Rechtfertigung einer Steuernorm an Gründe der Wirtschaftspolitik zu denken. Die Besteuerungsfunktion des Staates ist zugleich ein legitimes Mittel gerade einer — mit der verfassungsrechtlichen Wertordnung übereinstimmenden — Wirtschaftssteuerung (vgl dazu auch BVerfGE 4, 7 [17, 18]). Dabei ist Steuerpolitik eines sozialen Rechtsstaats stets zugleich Gesellschaftspolitik, die die schwächeren Schichten der Bevölkerung schont oder schützt.

Das einzige wirtschaftspolitische Ziel, das als Motiv für § 8 Ziff 6 GewStG gedacht werden könnte, wäre, den wesentlich beteiligten Gesellschaftern, die auch mitarbeiten, die Rechtsformen der Kapitalgesellschaft durch ver-

schärfte Besteuerung zu verleiden und sie in die Rechtsformen der Personengesellschaft zu drängen. Dieser Gedanke ist jedoch abwegig. Er ist in der politischen oder wirtschaftlichen Diskussion nirgends auch nur angedeutet, und auch aus dem Sinn des Gesetzes kann er nicht herausgelesen werden; denn die Steuerverschärfung des § 8 Ziff 6 GewStG ist zwar empfindlich, aber doch ihrer Höhe nach kaum geeignet, die häufig in den tatsächlichen Verhältnissen wurzelnden dringenden Gründe für die Wahl einer Rechtsform der Kapitalgesellschaft aus dem Felde zu schlagen. Hätte der Gesetzgeber die mitarbeitenden Gesellschafter in die Personengesellschaft abdrängen wollen, so hätten ihm hierfür unschwer wirksamere Mittel zu Gebote gestanden. Zudem wäre die Zielsetzung, hier die Verbindung von Arbeitseinsatz und Kapitalbeteiligung zu erschweren, unvereinbar mit der Wirtschaftspolitik des sozialen Rechtsstaats im Verständnis der Gegenwart, die gerade auf eine Förderung dieser Kombination insbesondere auch bei der Kapitalgesellschaft hinausläuft, wie z. B. die Begünstigung der Mitarbeiter beim Bezug von Volkswagenaktien zeigt (vgl dazu BVerfGE 12, 354 [368 f]; siehe auch Beschluß vom 17. Juli 1961 — 1 BvL 44/55 — S 15/16 und 19 f). Es besteht kein Anhalt dafür, daß der Gesetzgeber hier von dieser wirtschaftspolitischen Zielsetzung abweichen wollte. Aus Zielen der Wirtschaftslenkung also ist die angegriffene Steuerverschärfung nicht zu rechtfertigen.

Es kann — im Gegenteil — nicht von der Hand gewiesen werden, daß der Vorwurf der Rechtsungleichheit verstärkt wird, wenn man § 8 Ziff 6 GewStG unter dem Gesichtspunkt der Wirtschaftspolitik betrachtet. Die personenbezogenen Kapitalgesellschaften im Sinne dieser Bestimmung sind — wie auch die dem Gericht vorliegenden Fälle zeigen — in ihrer Mehrzahl kleinere und mittlere Unternehmen und besonders häufig Familienunternehmen. Die oben wiedergegebene Gesetzesbegründung zeigt, daß der Gesetzgeber sogar die Familiengesellschaft besonders in seine Erwägungen einbezogen hat, wenn das auch im Gesetz selbst nicht zum Ausdruck kommt. Mit dem Gebot sozialer Steuerpolitik (Art 20 GG) wie mit der in Art 6 GG verwurzelten Tendenz, auch den wirtschaftlichen Zusammenhalt der Familie zu fördern, ist die objektive Wirkung des § 8 Ziff 6 GewStG — nämlich die gegenüber der im allgemeinen kapitalstärkeren anonymen Kapitalgesellschaft verschärfte Besteuerung — schwerlich vereinbar.

e) Es bleibt das Argument, das „richtige Vergleichspaar" gerade zu § 8 Ziff 6 GewStG bestehe aus dem mitarbeitenden Gesellschafter einer Personengesellschaft einerseits, dem an einer Kapitalgesellschaft wesentlich beteiligten und mitarbeitenden Gesellschafter andererseits. In beiden Fällen hätten die Mitarbeitenden — anders als die nicht wesentlich beteiligten leitenden Angestellten einer anonymen Kapitalgesellschaft — teil am Wagnis des Unternehmens und an der unmittelbaren Beeinflussung des Betriebsgebarens; sie wirkten zugleich in ihr eigenes Vermögen, den „Fundus" des Arbeitseinkommens, hinein, um das es hier gehe. Es sei daher gerechtfertigt, die Arbeitsvergütungen der mitarbeitenden wesentlich beteiligten Gesellschafter ebenso wie den „Unternehmerlohn" bei einer Personengesellschaft der Gewerbesteuer zu unterwerfen.

Auch diese Begründung für die Sachgerechtigkeit des § 8 Ziff 6 GewStG hält jedoch einer näheren Prüfung nicht stand. Das zeigt sich, wenn man auf Sinn und Rechtfertigung der Gewerbesteuer überhaupt und auf die Behandlung des „Unternehmerlohns" bei Personenunternehmen zurückgeht.

(1) Die Beibehaltung einzelner Ertragsteuern neben einer umfassenden Einkommensteuer hat seinerzeit unter dem Gesichtspunkt der „gerechten" Verteilung der Steuerlast zu einer ausgedehnten Kontroverse über die Berechtigung solcher Sonderbelastungen geführt (vgl dazu z. B. Bickel, Hdb-FW, 2. Aufl, II S 424 4; Lotz, Finanzwissenschaft, 2. Aufl, S. 353 bis 355). Zu ihrer Rechtfertigung berief man sich auf zwei Argumente: Einmal sei es einer der Grundgedanken der Gewerbesteuer, "der Gemeinde einen Ausgleich für

die Lasten zu bieten, die ihr der Betrieb der Industrie, des Handels und Handwerks verursache" (Begründung zum GewStG 1936 in RStBl 1937 S 696), sogenanntes „Äquivalenzprinzip"; zum anderen stelle die wichtigste Grundlage der Gewerbesteuer, der Gewerbeertrag, „die Nutzungen des gesamten im Unternehmen arbeitenden Kapitals" dar (Begründung zum GewStG 1936 aaO S 695); da „fundiertem" Einkommen eine erhöhte Steuerkraft beizumessen sei, sei es auch berechtigt, solches Einkommen höher zu besteuern als unfundiertes Einkommen (vgl z. B. v. Eheberg, Grundriß der Finanzwissenschaft, 2. Aufl, S 73; Amonn, Grundsätze der Finanzwissenschaft, II S 100; Lotz aaO S 489), sogenanntes „Differenziationsprinzip". Mag man diese Argumente als überzeugend oder als „brüchig" (Bickel aaO S 425) ansehen, sie haben jedenfalls die Gewerbesteuer getragen, und das Grundgesetz hat das Nebeneinander von Einkommen- und Realsteuern in Art 105 Abs. 2 ausdrücklich vorgesehen. Als Rechtfertigung der Ungleichbehandlung interessiert allein das Differenziationsprinzip und damit die Fundustheorie.

(2) Im strengen Wortsinn ist „fundiertes" Einkommen solches, das allein aus Vermögen, „unfundiertes" Einkommen solches, das allein aus der Verwendung der Arbeitskraft fließt. In der Terminologie der Finanzwissenschaft wird jedoch auch solches Einkommen als „fundiert" bezeichnet, das „aus der Verbindung von Arbeit und Vermögen" stammt, „wie beim selbständigen Landwirt, Gewerbetreibenden usw." (v. Eheberg aaO). Diese Einbeziehung entspricht auch der einheitlichen Behandlung in der Betriebswirtschaft: Die Aufwands- und Ertragsberechnung macht für die Person des Unternehmers keine Unterscheidung nach „Unternehmerlohn" und „Kapitalertrag"; ein Entgelt für seinen persönlichen Einsatz von Arbeit wird nicht als „Betriebsausgabe" ausgewiesen. Dementsprechend werden bei Einzelunternehmen wie bei Personengesellschaften die Einkünfte der hier typischerweise selbst leitend tätigen Unternehmer einheitlich als einkommensteuerpflichtige Einkünfte aus Gewerbebetrieb behandelt (§§ 4, 15 EStG), ohne daß für einen Teil Lohnsteuerpflicht in Betracht käme. Aus der Anknüpfung des gewerbesteuerlichen Gewinnbegriffs an den des Einkommensteuerrechts (§ 7 GewStG) ergibt sich dann ohne weiteres — d. h. ohne eine ausdrückliche Bestimmung des Gewerbesteuergesetzes —, daß Unternehmereinkünfte natürlicher Personen aus Arbeits- und aus Kapitaleinsatz auch einheitlich der Gewerbesteuer unterworfen sind. Die Fundustheorie rechtfertigt die Zusammenfassung von Arbeits- und Kapitaleinsatz aus der Identität dessen, der die Arbeit erbringt, mit dem Herrn des Unternehmens, des „Fundus"; sein Einsatz von Arbeit und Kapital trägt ununterschieden zur Erzielung der ihm selbst zufließenden, gleichermaßen fundierten Einkünfte bei, wirkt in den „Fundus" hinein, der als feste Grundlage dieser Einkünfte nach der Fundustheorie deren erhöhte Steuerkraft ergibt.

(3) Für die Folgerichtigkeit des Vergleichs der in § 8 Ziff 6 GewStG getroffenen Regelung — Gewerbesteuer von der Arbeitsvergütung an wesentlich Beteiligte juristischer Personen — mit der Behandlung des „Unternehmerlohns" bei Personenunternehmen sind hiernach die Momente des „Wagnisses" und der „Möglichkeit des Hineinwirkens in das Geschäftsgebaren", jedes für sich betrachet, ohne Bedeutung, denn das „Wagnis" und entsprechend die Chance des Gewinns ist nicht von der Mitarbeit und die „Möglichkeit des Heineinwirkens" nicht von der Teilhabe an dieser mit dem „Fundus" verknüpften Chance abhängig. Kriterium für die Folgerichtigkeit des Vergleichs ist vielmehr, ob die Verknüpfung von „Arbeit" und „Fundus" auch bei der Kapitalgesellschaft vorliegt.

(4) Hieran fehlt es jedoch. Die von § 8 Ziff 6 GewStG betroffene Kapitalgesellschaft ist ungeachtet ihrer sogenannten Personenbezogenheit keine natürliche, sondern eine juristische Person. Anders als bei der Personengesellschaft steht der mitarbeitende Gesellschafter ihr als Dritter gegenüber. Sein Gewinnanteil wird schon betriebswirtschaftlich und handelsrechtlich

streng von seiner Arbeitsvergütung getrennt, die wie jede andere als Betriebsausgabe ausgewiesen wird und den Gewinn mindert. An dieser zivilrechtlichen Unterscheidung sind Einkommensteuer und Körperschaftsteuer orientiert: Während das Arbeitseinkommen des Gesellschafters zunächst der Lohnsteuer, der ausgeschüttete Gewinnanteil der Einkommensteuer unterliegt, werden bei der Feststellung des körperschaftsteuerlichen Gewinns des Unternehmens selbst Arbeitsvergütungen der Gesellschafter ebenso wie sonstige Arbeitsvergütungen als Betriebsausgaben behandelt; sie mindern also den körperschaftsteuerpflichtigen Gewinn. Die Kapitalgesellschaft selbst kann als juristische Person nie eigene Arbeit einbringen, also auch nie Arbeitsvergütungen daraus als Einkünfte aufweisen. Sie schiebt sich als sehr reale Größe zwischen „Arbeit" und „Fundus", die im Unternehmen natürlicher Personen zusammenfallen.

(5) Dieser grundlegende Unterschied kann nicht als formal mit der Erwägung abgetan werden, bei der engen Verbindung zwischen Kapitalgesellschaft und wesentlich Beteiligten sei das Arbeitseinkommen des Gesellschafters doch im wirtschaftlichen Sinne als „fundiert" anzusehen, da die unmittelbar der juristischen Person gewidmete Arbeit des Gesellschafters über den Gesellschaftsanteil und die damit verknüpften Gewinnanteile mittelbar in sein eigenes Vermögen hineinwirke; es sei daher ein Gebot der Gerechtigkeit, auf dieses Arbeitseinkommen durchzugreifen.

Ein solcher „Durchgriff" wäre nur möglich mit Hilfe einer zweistufigen Identifizierung von Gesellschaft und Gesellschafter: Zunächst müßte davon ausgegangen werden, daß der „Fundus" der juristischen Person auch der „Fundus" ihrer Gesellschafter sei; darüber hinaus müßte auf dieser Basis fingiert werden, das so konstruierte „fundierte" Arbeitseinkomnmen des Gesellschafters sei „fundiertes" Arbeitseinkommen der juristischen Person selbst. Zu der Grundkonzeption, die die Rechtsordnung veranlaßt hat, die Verselbständigung gewisser Vermögenskomplexe als juristische Person überhaupt zu ermöglichen, aber gehört ihre Undurchlässigkeit, d. h. als Kehrseite des Ausschlusses von Durchgriffen auf die Gesellschafter aus den Verhältnissen der juristischen Person heraus auch deren Unabhängigkeit von den persönlichen Verhältnissen ihrer Gesellschafter. Deshalb ist es für die Einkünfte der juristischen Person wesensmäßig gleichgültig, ob ihr Angestellter zugleich mit mehr oder weniger als einem Viertel oder ob er gar nicht als Gesellschafter beteiligt ist. Die Rechtfertigung der Benachteiligung einer Gruppe von juristischen Personen in § 8 Ziff 6 GewStG aus dem Gedanken einer größeren Steuerkraft fundierter Einkünfte mit Hilfe jener zweistufigen Identifizierung von Gesellschaft und Gesellschafter ist deshalb von vornherein nicht tragfähig. Dabei muß hier die Sonderstellung des Komplementärs einer Kommanditgesellschaft auf Aktien, für den das Prinzip der „Undurchlässigkeit" der Kapitalgesellschaft nicht zutrifft, außer Betracht bleiben, da seiner Stellung in § 15 Ziff 3 EstG, § 11 Ziff 3 KStG und § 8 Ziff 4 GewStG gesondert Rechnung getragen ist (vgl Blümich—Boyens—Steinbring-Klein-aaO Anm 22 [1] zu § 8 S 507).

(6) Die partielle Gleichstellung von personenbezogener Kapitalgesellschaft und Personengesellschaft, die mit Hilfe dieser Identifizierungen erreicht werden soll, könnte bei dieser Sachlage nur dann noch gerechtfertigt werden, wenn in dem System der Besteuerung gewerblicher Einkünfte, in das § 8 Ziff 6 GewStG eingeordnet ist, zwischen der steuerlichen Gesamtbelastung der Einkünfte aus Unternehmungen juristischer und natürlicher Personen kein entscheidender Unterschied bestünde. Das Gegenteil ist jedoch der Fall. Die Besteuerung der Einkünfte aus dem Unternehmen einer juristischen Person ist anders gestaltet — zwar regelmäßig in Richtung auf eine Verschärfung — als die Besteuerung der Einkünfte aus dem Unternehmen einer natürlichen Person; der Unterschied zwischen natürlicher und juristischer Person ist also von erheblicher wirtschaftlicher, das heißt in dem hier in Rede stehenden

Lebensbereich von erheblicher materieller Bedeutung.

Während Einkünfte aus Gewerbebetrieb natürlicher Personen unmittelbar und nur der Einkommensteuer unterliegen, sind die Einkünfte juristischer Personen der Körperschaftsteuer unterworfen, zu der für den ausgeschütteten Gewinn, auf den es dem einzelnen Gesellschafter in erster Linie ankommt, noch die Einkommensteuer tritt. Beispielsweise war im Jahre 1951 der ausgeschüttete Gewinn aus Unternehmen juristischer Personen gegenüber dem ausgeschütteten Gewinn aus Unternehmen natürlicher Personen mit 60% Körperschaftsteuer vorbelastet (seit 1953 mit 30%, seit 1958 mit 15 bzw. 26,5%). Der nichtausgeschüttete Gewinn der juristischen Personen unterliegt allerdings nur der Körperschaftsteuer. Seine schärfere Besteuerung ist nicht so evident wie beim ausgeschütteten Gewinn; Körperschaftsteuer und Einkommensteuer sind schwer vergleichbar; da die Körperschaftsteuer — von der 1958 geschaffenen Sonderbestimmung des § 19 Abs. 1 Ziff 2 und Abs. 2 KStG abgesehen (BGBl I S 473 [487, 488]) — nach festen Sätzen, die Einkommensteuer hingegen — von dem ebenfalls erst 1958 geschaffenen 20%-Sockel abgesehen (BGBl I S 473 [492 ff) — nach progressiv gestaffelten Tarifen erhoben wird.

Offenkundig wird dadurch zunächst die Andersartigkeit der Besteuerung von natürlichen und juristischen Personen — wobei die Körperschaftsteuer übrigens nicht als Sonderabgabe für den Vorteil beschränkter Haftung der Gesellschafter zu verstehen ist; sie ist vielmehr die notwendige Konsequenz aus der Verselbständigung der juristischen Person, deren nichtausgeschüttete Gewinne sont überhaupt steuerfrei bleiben würden, und sie trägt — nicht nur durch die andersartigen Steuersätze — der Verschiedenheit juristischer und natürlicher Personen Rechnung. Aus der tiefgreifenden Andersartigkeit: den festen und vergleichsweise hohen Sätzen der Körperschaftsteuer einerseits und den progressiven Sätzen der Einkommensteuer andererseits folgt jedoch, daß gerade bei den von § 8 Ziff 6 GewStG vorwiegend betroffenen kleineren und mittleren Kapitalgesellschaften die Belastung des nichtausgeschütteten Gewinns mit Körperschaftsteuer höher sein wird als die Belastung solchen Gewinns aus Unternehmungen natürlicher Personen mit Einkommensteuer. In den umstrittenen Veranlagungszeiträumen 1951 und 1953 z. B. betrug die Körperschaftsteuer für nichtausgeschütteten Gewinn durchgehend 60% (§ 19 KStG 1951 — Neufassung vom 23. Mai 1952, BGBl I S 305 — und § 19 KStG 1953 — Änderung vom 24. Juni 1953, BGBl I S 413 [418] —), während die Einkommensteuer, bei niedrigem Einkommen unter 1% beginnend, zwar 1951 (BGBl 1952 I S 33) bis zu 80% und 1953 (BGBL I S 1355, S 1355, S 421) bis zu 70% gestaffelt war, den Körperschaftsteuersatz von 60% aber erst bei einem Einkommen von über 100 000 DM (1951) bzw. über 200 000 DM (1953) erreichte.

Neben die stärkere steuerliche Erfassung des ausgeschüttetten und — für die hier vor allem in Betracht kommenden Unternehmensgrößen — in aller Regel auch des nichtausgeschütteten Gewinns im Bereich von Einkommen- und Körperschaftsteuer tritt noch — weniger gewichtig — eine schärfere Besteuerung im Bereich der Gewerbesteuer selbst dadurch, daß die Freibeträge und die günstigere Tarifstaffelung des § 11 Abs. 2 Ziff 1 GewStG den Kapitalgesellschaften bis zum Steueränderungsgesetz 1961 vollständig versagt waren, aber auch jetzt nicht dem gesamten Kreis der von § 8 Ziff 6 GewStG betroffenen Gesellschaften zugute kommen.

(7) Zusammengefaßt ergibt sich, daß es bei der personenbezogenen wie bei jeder Kapitalgesellschaft nicht nur der Rechtsform nach an der Identität zwischen dem die Arbeit Einbringenden und dem besteuerten Unternehmer fehlt, die nach der Fundustheorie die Vorbelastung des Unternehmerlohns mit Gewerbesteuer rechtfertigt, sondern daß dieser Umstand im gesamten System der direkten Besteuerung gewerblicher Einkünfte auch eine erhebliche materielle Mehrbelastung mit sich bringt: Die Verschiedenartigkeit

zwischen Körperschaft- und Einkommensteuer, ihre teilweise Kumulierung und ihre Querverbindungen zur Gewerbesteuer führen insgesamt zu einer verschärften Besteuerung bei der juristischen Person. Das Kriterium für die Folgerichtigkeit des Vergleichs von Unternehmerlohn bei natürlichen Personen und Gesellschafter-Arbeitsvergütungen bei juristischen Personen in dem durch § 8 Ziff 6 GewStG geordneten Lebensbereich ist nicht gegeben. Dieses Ergebnis wird dadurch bestätigt, daß der Gesetzgeber selbst sich zur Motivation von § 8 Ziff 6 GewStG nicht auf jenen Vergleich berufen hat. Unter dem Gesichtspunkt steuerlicher Gerechtigkeit kann in der Tat für die Behandlung der Gesellschafter-Arbeitsvergütungen bei der Gewerbesteuer nichts anderes gelten als bei der Körperschaftsteuer: daß es unbillig wäre, dem Steuerpflichtigen „die sich aus der gewählten Rechtsform ergebenden steuerlichen Lasten (nämlich die Körperschaftsteuer) aufzubürden, ihm aber die daraus folgenden Vorteile, z. B. Abzug des Gehalts, zu versagen" (Blümich—Klein—Steinbring, KStG, 3. Aufl, Anm 4e (2) zu § 6 S 344/345 im Anschluß an RFH in StW 1933 Nr. 107), und daß es im Interesse der „Gleichmäßigkeit der Besteuerung liegt", die von juristischen Personen gezahlten Arbeitsvergütungen steuerlich gleich zu behandeln, unabhängig davon, wem sie zufließen (vgl dazu RFH RStBl 1932 S 546 [547]).

Ob etwas anderes gelten könnte, wenn in der gesamten Ordnung des Rechts der juristischen Personen — etwa hinsichtlich ihrer "Undurchlässigkeit" — oder in der gesamten Ordnung der direkten Ertragsbesteuerung — etwa im Sinne ihrer Vereinheitlichung für natürliche und juristische Personen — eine Änderung vollzogen oder mindestens eingeleitet würde, muß dahinstehen. Die verfassungsrechtliche Prüfung einer Steuernorm kann immer nur im Rahmen der rechtlichen Ordnung vorgenommen werden, in der sie steht.

5. Nach alledem läßt sich für eine an der Gerechtigkeit orientierte Betrachtungsweise eine einleuchtende sachliche Begründung der ungleichen Behandlung personenbezogener gegenüber anonymen Kapitalgesellschaften durch die Ausnahmeregelung für Arbeitsvergütungen wesentlich beteiligter Gesellschafter nicht erkennen. Deshalb verletzt die Ungleichbehandlung der beiden für diesen Bereich im wesentlichen gleichen Gruppen den Art 3 Abs. 1 GG; das gilt um so mehr, als die Benachteiligung der — im allgemeinen Kapitalschwächeren und häufig von Familienangehörigen betriebenen — personenbezogenen Kapitalgesellschaften mit der im Grundgesetz intendierten sozialen Wirtschafts- und Gesellschaftspolitik schwerlich vereinbar ist. Mit den Hinzurechnungen der Arbeitsvergütungen wesentlich Beteiligter verstoßen naturgemäß auch die Hinzurechnungen der Vergütungen ihrer mitarbeitenden Ehegatten gegen den Gleichheitssatz. § 8 Ziff 6 GewStG ist somit verfassungswidrig, soweit er die in § 2 Abs. 2 Ziff 2 und Abs. 3 GewStG bezeichneten juristischen Personen betrifft.

Damit ist § 20 Abs. 2 GewStDV 1950, der eine Beteiligung von mehr als einem Viertel als wesentlich bestimmt und die Zurechnung der Gesellschaftsanteile von Angehörigen anordnet, hier gegenstandslos.

IV.

Da die mit der Verfassungsbeschwerde angegriffenen Gewerbesteuermeßbescheide und die sie bestätigenden Rechtsmittelentscheidungen auf der Hinzurechnungsvorschrift des § 8 Ziff 6 GewStG beruhen, verletzen sie das Grundrecht der Beschwerdeführerin aus Art 3 Abs. 1 GG und sind daher aufzuheben. Die Sache ist wegen der Kostenentscheidung an den Bundesfinanzhof zurückzuverweisen. Zugleich ist § 8 Ziff 6 GewStG in dem bezeichneten Umfang für nichtig zu erklären (§ 95 Abs. 2 und 3 BVerfGG).

Source: *Bundessteuerblatt,* 1962 *Teil I*

1. Eine stärkere Besteuerung von Ausländern widerspricht weder dem Völkerrecht noch den in der deutschen Steuergesetzgebung allgemein gehandhabten Grundsätzen.
2. Zum Begriff des „Ausländers" im Steuerrecht.
3. Soll ein Ausländer, der seinen Wohnsitz im Inland hat, steuerrechtlich wie ein Inländer behandelt werden, so muß dies ausdrücklich in der betreffenden Steuerrechtsnorm gesagt werden. Auf den Wohnsitz kann es daher nur dann ankommen, wenn das Steuergesetz die Steuerpflicht vom Wohnsitz oder ständigen Aufenthaltsort abhängig macht.

(Hess. VGH, Urt. vom 16. 9. 1960 — OS IV 16/58)

Tatbestand:

Nach der Jagdsteuerordnung für den Landkreis U. vom 21. Juni 1954 beträgt die Jagdsteuer für Inländer 10% und für Ausländer 60% des Jagdwertes. Der Kläger, der italienischer Staatsangehöriger ist, hatte vom 1. April 1956 ab die Jagdbezirke I und II der Gemeindejagd X./Y. für die Dauer von 12 Jahren gepachtet. Auf seine Bitte wurde später ein Mitpächter in das Vertragsverhältnis aufgenommen. Der Kläger schied dann aber zum 1. 10. 1956 aus dem Vertrag völlig aus. Mit Bescheid vom 29. 1. 1957 des Kreisausschusses des Landkreises U wurde der Kläger für die Zeit vom 1. 4. bis 30. 11. 1956 zur Jagdsteuer veranlagt, und zwar mit dem erhöhten Satz für Ausländer im Betrage von 727,32 DM. Der Bescheid ist am 31. 1. 1957 zugestellt worden. Der Kläger erhob Einspruch, der am 9. bzw. 12. 2. 1957 bei der Behörde einging. Er beanstandete den Bescheid insoweit, als er — der Kläger — für einen längeren Zeitraum als bis zum 30 9. 1956 zur Steuer veranlagt worden sei. Gleichzeitig wandte er sich dagegen, daß er Jagdsteuer nach den Sätzen für Ausländer zahlen solle. Dem Einspruch wurde stattgegeben und der Veranlagungsbescheid vom 29. 1. 1957 aufgehoben, soweit ein höherer Betrag als 545,45 DM verlangt worden war. Die Steuer wurde nunmehr für die Zeit vom 1. 4. bis 30. 9 1956 auf den genannten Betrag (545,45 DM) festgesetzt, jedoch wurde der Einspruch insoweit zurückgewiesen, als der Kläger forderte, wie ein Inländer veranlagt zu werden (Bescheid des Kreisausschusses vom 25. 2. 1957). Dieser Bescheid ist am 27. 2 1957 zugestellt worden.

Der Kläger erhob am 11. 3. 1957 Anfechtungsklage bei dem Verwaltungsgericht Frankfurt (Main), das sich mit Beschluß vom 29. 3. 1957 für örtlich unzuständig erklärte und den Rechtsstreit an das Verwaltungsgericht Wiesbaden verwies.

Der Kläger trug vor: Die Veranlagung sei unrichtig, weil er nicht als Ausländer, sondern wie ein Inländer hätte veranlagt werden müssen. Er habe seinen alleinigen Wohnsitz seit 27 Jahren in Frankfurt (Main), wo er ein Geschäft betreibe, das im Handelsregister eingetragen sei. Er sei von der Landeszentralbank, dem Amt für Vermögenskontrolle sowie dem Oberfinanzpräsidenten in Wiesbaden ausdrücklich zum Deviseninländer erklärt worden. In jeder Hinsicht, insbesondere auch steuerrechtlich, werde er daher wie ein Inländer behandelt. Dies müsse auch für die Jagdsteuer gelten. § 12 Abs. 4 der Hess. DVOzHess. AusfGz-BJG bestimme, daß der Jagdschein für Ausländer mit Wohnsitz oder dauerndem Aufenthalt in Hessen zu den Gebührensätzen für Inländer zu erteilen sei. Das gleiche gelte für die Jagdabgabe. Die Jagdsteuerordnung des Beklagten müsse sich diesen Bestimmungen anpassen. Hierzu beruft sich der Kläger auch auf § 15 Abs. 4 des BJG, wonach für Tagesjagdscheine für Ausländer nur die Gebühren für Inländer erhoben werden dürfen, wenn das Heimatland des Ausländers die Gegenseitigkeit gewährleistet. Der Abschluß eines entsprechenden Vertrages mit Italien stehe bevor. Von ihm könne daher nur eine Jagdsteuer in Höhe von 10% des zu entrichtenden Jagdpachtgeldanteils gefordert werden. — Der Kläger stellte den Antrag, die Veranlagungsbescheide des Beklagten vom 29. 1. und 25. 2. 1957 aufzuheben.

Der Beklagte beantragte, die Klage abzuweisen.

Der Kläger sei Ausländer. Für die Veranlagung zur Jagdsteuer sei es unerheblich, wie lange er im Inland ansässig sei und wie er sonst steuerlich behandelt werde. Die Jagdsteuerordnung biete keine Möglichkeit, eine andere Entscheidung zu treffen.

Einen während des Verfahrens gestellten Antrag des Klägers auf teilweisen Erlaß der Jagdsteuer aus Billigkeitsgründen hat der Kreisausschuß am 14. 10. 1957 zurückgewiesen.

Mit Urteil vom 6. 12. 1957 hat das Verwaltungsgericht die Klage abgewiesen. In den Gründen wird ausgeführt: Die Jagdsteuerordnung des Landkreises U. sei ordnungsgemäß erlassen. Ein Verstoß gegen übergeordnetes Bundes- oder Landesrecht durch die verschiedenartige Veranlagung der Ausländer sei nicht ersichtlich. Der Wohnsitz oder Aufenthaltsort eines Ausländers im Inland berühre ohne besondere gesetzliche Regelung seine Eigenschaft als Ausländer nicht. Auch die Frage, ob der Ausländer Devisenausländer oder Deviseninländer sei, spiele keine Rolle. Ein etwa bevorstehendes Abkommen zwischen Italien und Deutschland ändere hieran nichts. Ein solches Abkommen habe bisher keine Gültigkeit erlangt und dürfte für die vergangene Zeit keine rückwirkende Kraft besitzen.

Gegen dieses ihm am 6. 1. 1958 zugestellte Urteil legte der Kläger mit einem am 1. 2. 1958 bei dem Verwaltungsgericht eingegangenen Schreiben Berufung ein. Er trug vor: Die Jagdsteuerordnung des Landkreises U. könne keinen anderen Begriff des Ausländers verwenden als das Bundesjagdgesetz. Werde er aber nach dem Bundesjagdgesetz als Inländer betrachtet und erhalte einen Inländerjagdschein, dann müsse er auch hinsichtlich der Jagdsteuer als Inländer angesehen werden. Es komme hinzu, daß er die Jagd nicht für sich, sondern für einen Inländer, den Kaufmann Alex B., gepachtet habe. Er sei daher gar nicht Pächter gewesen. — Der Kläger beantragt, unter Abänderung des erstinstanzlichen Urteils nach dem Klageantrag zu erkennen.

Der Beklagte stellt den Antrag, die Berufung des Klägers zurückzuweisen.

Er erwidert auf die Ausführungen des Klägers: Die Jagdsteuerordnung sei rechstgültig. Daher sei es rechtlich zulässig, wenn der Kläger nach dieser Norm veranlagt werde. Im übrigen schließt sich der Beklagte den Ausführungen des erstinstanzlichen Urteils an.

Dem Senat liegen die Jagdsteuerakten des Beklagten betreffend den Jagdbezirk K. vor. Beide Parteien haben auf mündliche Verhandlung verzichtet.

Entscheidungsgründe:

Die Berufung ist rechtzeitig eingelegt. Sie ist auch sonst zulässig (§ 195 Abs. 6 Ziff 5. VwGO in Verbdg. mit § 102 Abs. 1 VGG). Es handelt sich um eine Streitigkeit über öffentliche Abgaben. Der Streitwert errechnet sich nach der Differenz zwischen dem geforderten Betrag (545,45 DM) und dem von dem Kläger anerkannten (90,91 DM), beträgt also 454,54 DM. Der in § 102 Abs. 1 VGG genannte Mindeststreitwert ist daher überschritten. Die Berufung kann jedoch keine Erfolg haben.

Die Klage ist zulässig. Allerdings ist sie später als binnen zwei Wochen nach Zustellung des Einspruchbescheides (vgl. § 42 Abs. 1 VGG) bei dem nach § 26 Abs. 1 Ziff. 3 VGG zuständigen Verwaltungsgericht Wiesbaden eingegangen. Da jedoch die Rechtsmittelbelehrung des Einspruchsbescheides unzutreffend das Verwaltungsgericht Frankfurt (Main) als zuständig bezeichnet hatte, lief nach § 32 VGG der Klagefrist nicht.

Rechtsgrundlage des angefochtenen Bescheides ist die Jagdsteuerordnung für den Landkreis U. vom 15. 3. 1954. An der Berechtigung der Landkreise, eine Jagdsteuer zu erheben, besteht kein Zweifel. Nach § 53 Abs. 1 der Hess. Landkreisordnung vom 25. 2. 1952 (GVBl. S. 37) können die Landkreise Abgaben von den Kreisangehörigen erheben, soweit dies gesetzlich vorgese-

hen ist. Dies ist für die ehemals preußischen Landesteile geschehen, in § 2 des Preußischen Finanzausgleichgesetzes vom 10. 11. 1938 (GS S. 108) i. d. F. der Bekanntmachung vom 5. 5. 1941 (GS S. 28), wo unter anderem bestimmt wurde, daß die Erhebung der Jagdsteuer den Stadt- und Landkreisen vorbehalten sein solle. Auch nach Entstehung des Landes Hessen galt diese Regelung weiter (s. Muntzke-Schlempp, HGO Anm. XI zu § 115; Surén, Gemeindeabgabenrecht 1950 S. 102). Landes- oder Bundesrecht steht der Erhebung einer Jagdsteuer nicht entgegen (s. hierzu auch BVerwG, Urt. vom 8. 11. 1957, BVerwG VII C 64/57).

Die Jagdsteuerordnung des Beklagten ist ordnungsgemäß zustande gekommen, wie das Verwaltungsgericht mit Recht festgestellt hat.

Nach § 1 der Jagdsteuerordnung ist jagdsteuerpflichtig jeder, der auf Grundstücken, die im Landkreis U. gelegen sind, das Jagdrecht ausgeübt oder die Jagd durch Dritte ausüben läßt. Der Kläger hat nun in diesem Zusammenhang darauf hingewiesen, er sei in dem Veranlagungszeitraum gar nicht Jagdpächter gewesen, sondern habe die Jagd für einen Inländer gepachtet gehabt. Diese Behauptung wird durch den Inhalt des Jagdpachtvertrages widerlegt. Dieser Vertrag ist zwischen der Jagdgenossenschaft K./F. als Verpächterin und dem Kläger als Pächter abgeschlossen worden. Der Kläger war damit Jagdausübungsberechtigter. Er hat auch weder im Verwaltungsverfahren noch in erster Instanz bestritten, Jagdpächter und zur Jagdausübung in der Lage gewesen zu sein. Er ist stets von dieser Tatsache ausgegangen und war auch bereit, den Steuersatz für Inländer zu zahlen, wozu kein Anlaß bestanden hätte, wenn er mit der Jagdausübung nichts zu tun gehabt hätte. Richtig ist nur, daß nach Abschluß des Vertrages auf Wunsch des Klägers der Kaufmann Alex B. als Mitpächter in den Vertrag eingetreten ist. Damit änderte sich jedoch bis zum endgültigen Ausscheiden des Klägers aus dem Vertragsverhältnis nichts daran, daß auch der Kläger weiterhin zur Ausübung der Jagd berechtigt blieb.

Sind aber die Voraussetzungen des § 1 der Jagdsteuerordnung in der Person des Klägers zu bejahen, dann ist lediglich noch zu entscheiden, ob der Beklagte mit Recht den Kläger mit dem für Ausländer gültigen Steuersatz veranlagt hatte.

Die ungleiche Veranlagung von Inländern und Ausländern ist nicht zu beanstanden. Zwar hatte nach dem Kriege das Gesetz des Kontrollrats Nr. 12 (Art. 1) bestimmt, daß alle deutschen Steuergesetze ohne Unterschied der Staatsangehörigkeit anzuwenden seien (s. Surén, a.a.O. S. 254, Fußnote 1). Dieses Gesetz ist jedoch inzwischen aufgehoben worden (vgl. Art. 2 des Gesetzes der Alliierten Hohen Kommission Nr. A 36 vom 4. 2. 1955). Für die Entscheidung ohne Bedeutung ist auch das Europäische Niederlassungsabkommen vom 13. 12. 1955 (s. Gesetz vom 30. 9. 1959, BGBl. II S. 997). Nach Art. 21 des Abkommens unterliegen die Staatsangehörigen eines Vertragsstaates, vorbehaltlich der in geltenden oder noch abzuschließenden Abkommen enthaltenen Bestimmungen über die Doppelbesteuerung, im Gebiete eines anderen Vertragsstaates keinen anderen, höheren oder drückenderen Abgaben, Gebühren, Steuern oder Beiträgen gleich welcher Art oder Bezeichnung, als sie von den eigenen Staatsangehörigen unter entsprechenden Voraussetzungen erhoben werden. Das Gesetz hat sich aber Rückwirkung nicht beigelegt, so daß seine Anwendung hier entfällt. Für die Beurteilung dieser Fragen sind daher allein völkerrechtliche bzw. die deutschen steuerrechtlichen Grundsätze maßgeblich.

Sieht man von gewissen zwischenstaatlichen Verträgen, insbesondere über die Doppelbesteuerung, ab, so widerspricht eine stärkere Besteuerung von Ausländern weder dem Völkerrecht, noch den in der deutschen Steuergesetzgebung allgemein gehandhabten Grundsätzen. Denn das Völkerrecht verlangt nicht, daß ein Staat die Ausländer, die sich in seinem Gebiet aufhalten, den Inländern völlig gleichstellt, es sei denn, daß dies zwischenstaatlich aus-

drücklich vereinbart ist (so: von der Heydt, Lehrbuch des Völkerrechts S. 278; Berber, Lehrbuch des Völkerrechts, Bd. 1 S. 380 sowie Bad. VHG, Urt. v. 29. 11. 1952, DVBl. 1953 S. 242 und die dort zitierte Literatur). Auch der in Art. 3 GG normierte Gleichheitsgrundsatz steht einer höheren Besteuerung der Ausländer nicht entgegen.

Im § 2 der JagdStO wird unterschieden zwischen „Inländern" und „Ausländern". Ob der hier verwendete Begriff des Ausländers mit dem im Staatsangehörigkeitsrecht verwendeten Begriff identisch ist, könnte gewissen Zweifeln begegnen. Bedenken ergeben sich einmal daraus, daß es sich hier um eine Steuerrechtsnorm handelt. Im Steuerrecht ist die Steuerpflicht vielfach nicht von der Staatsangehörigkeit des Steuerpflichtigen, sondern von dessen Wohnsitz oder dauerndem Aufenthaltsort abhängig. Der Ausländer gilt dann steuerrechtlich als Inländer. Im Hinblick auf diese steuerrechtlichen Regelungen ist im Schrifttum daher auch vom Begriff des „Steuerinländers" und dem des „Steuerausländers" gesprochen worden (s. Bühler, Steuerrecht 1957 S. 137) und zwar in dem Sinne, daß als Steuerausländer nur der anzusehen ist, der im Inland weder Wohnsitz noch dauernden Aufenthalt hat. Auch der Kläger beruft sich darauf, daß er seit Jahrzehnten seinen Wohnsitz im Inland hat.

Für eine Auslegung der in der Jagdsteuerordnung verwendeten Begriffe im Sinne des Klägers könnte weiter auch die historische Entwicklung sprechen. Denn bis zum Jahre 1937 war die Höhe der Jagdsteuersätze im wesentlichen davon abhängig, wo der Steuerpflichtige seinen Wohnsitz hatte (s. Gem. Erlaß der Preußischen Minister des Innern und der Finanzen vom 9. 12. 1922, MinBl. S. 1235). Die Neufassung der Mustersteuerordnung im Jahre 1937, in der erstmalig ohne jede Bezugnahme auf den Wohnsitz lediglich von Inländern und Ausländern gesprochen wurde, ist — wie in dem Begleiterlaß betont — hauptsächlich aus Gründen der Übersichtlichkeit erfolgt (s. Erl. v. 1. 2. 1937, RMBliV 1937 S. 249).

Trotz dieser für die Auffassung des Klägers sprechenden Gesichtspunkte erschien es dem Senat nicht angängig, den Kläger, der unstreitig italienischer Staatsangehörigkeit ist, als Inländer im Sinne des § 2 JagdStO anzusehen, und zwar aus folgenden Gründen: Soll ein Ausländer, der seinen Wohnsitz im Inlande hat, steuerrechtlich wie ein Inländer behandelt werden bzw. als solcher gelten, so muß dies ausdrücklich in der betreffenden Steuerrechtsnorm gesagt werden, wie es z.B. in § 8 ErbschStG geschehen ist und wie dies vor dem Jahre 1937 in den Jagdsteuerordnungen, die verschieden hohe Steuersätze eingeführt hatten, auch der Fall gewesen sein muß. Auf den Wohnsitz kann es daher nur ankommen, wenn das Steuergesetz die Steuerpflicht vom Wohnsitz oder ständigen Aufenthaltsort abhängig macht. Verwendet der Gesetzgeber jedoch den Begriff „Ausländer" ohne jede Einschränkung, dann kann dies nur im Sinne des Staatsangehörigkeitsrechts gemeint sein. Der Kläger kann daher nicht schon deshalb wie ein Inländer behandelt werden, weil es sich bei der Jagdsteuerordnung um eine steuerrechtliche Regelung handelt und im Steuerrecht regelmäßig der Wohnsitz eine entscheidende Rolle für die Steuerpflicht spielt. Auch aus der Entwicklung des § 2 JagdStO seit dem Jahre 1922 läßt sich der Standpunkt des Klägers nicht zwingend begründen. Wenn auch bis zur Neufassung der Mustersteuerordnung die Höhe der Steuer offenbar allein vom Wohnsitz abhängig gemacht worden ist und daher Ausländer, die ihren zuständigen Wohnsitz im Inland hatten, wie Inländer behandelt worden sind, so reicht doch diese Tatsache und der erwähnte Hinweis in dem Begleiterlaß nicht aus, um anzunehmen, der bisherige Rechtszustand habe beibehalten werden sollen. Selbst wenn diese Absicht aber damals bestanden haben sollte, hätte man diesen Willen in der Neufassung zum Ausdruck bringen müssen. Dies ist nicht geschehen, und ein etwaiger diesbezüglicher Wille war daher auch für die zum Erlaß einer neuen Jagdsteuerordnung berufenen Organe eines Landkreises

nicht erkennbar. Mag auch die frühere Handhabung, den Steuersatz vom Wohnsitz abhängig zu machen, zu billigeren Ergebnissen geführt haben als die jetzige Regelung, so besteht doch im Hinblick auf den eindeutigen Wortlaut des § 2 JagdsStO keine Möglichkeit, den Kläger wie einen Inländer zu behandeln.

Die Tatsache, daß der Kläger seit Jahrzehnten seinen Wohnsitz im Inland hat, macht ihn daher nicht zum Inländer i.S. des § 2 JagdStO, da eben diese Satzung den Ausländerbegriff nicht nach dem Wohnsitz oder Aufenthaltsort beurteilt.

Aus § 15 Abs. 4 des BJG vom 29. 11. 1952 (BGBl. I S. 780) ergibt sich für die Entscheidung nichts anderes. Das BJG regelt die Ordnung der Jagd, d.h. eine Materie, die mit der Besteuerung der Jagdausübung keinen unmittelbaren Zusammenhang hat. Wenn in § 15 Abs. 4 BJG bestimmt wird, daß für Tagesjagdscheine für Ausländer nur die Gebühren für Inländer erhoben werden dürfen, so ist daraus nicht zu folgern, daß diese Gleichbehandlung auch für die — von ganz anderen Organen und unter anderen Gesichtspunkten zu regelnde -- jagdliche Besteuerung der Ausländer gelten müsse. Zudem wird in § 15 Abs. 4 BJG die Gebührengleichheit nur für den Fall angeordnet, daß das Heimatland des Ausländers die Gegenseitigkeit gewährleistet. Daß dies hinsichtlich der Jagdsteuer im Verhältnis zu Italien der Fall sei, behauptet der Kläger nicht. Eine zukünftige zwischenstaatliche Regelung kann für die Entscheidung nicht von Bedeutung sein. Im übrigen ergibt sich gerade aus der Regelung des § 15 Abs. 4 BJG, daß der Bundesgesetzgeber nicht grundsätzlich von einer gleichen Behandlung der Ausländer mit den Inländern ausgegangen ist, da er die Gleichheit der Jagdscheingebühr von der Verbürgung der Gegenseitigkeit abhängig gemacht hat. Keinesfalls aber kann die genannte Bestimmung zum Beweis dafür herangezogen werden, daß der Bundesgesetzgeber eine gleiche steuerliche Behandlung der Ausländer mit den Inländern gewährleistet sehen wollte. Auch in der Rechtsprechung und im Schrifttum sind, soweit ersichtlich, gegen die hohe jagdliche Besteuerung der Ausländer keine Einwendungen erhoben worden (Bad. VGH a. a. O.; Mitzschke-Schäfer, Komm. z. BJG, Anm. 12 a zu § 11).

Aus den gleichen Erwägungen hat auch der Hinweis des Klägers uaf § 12 Abs. 4 der Hess. DVO-zAusfGzBJG keine Bedeutung. Es ist zwar richtig, daß hiernach Ausländern, die ihren Wohnsitz oder dauernden Aufenthalt in Hessen haben, der Jagdschein nach den Gebührensätzen für Inländer zu erteilen ist. Diese Bestimmung gilt entsprechend auch für die Jagdabgabe (§ 12 Abs. 5 DVO), die von der obersten Jagdbehörde zur Förderung des Jagdwesens zu verwenden ist (§ 14 Abs. 3 des Hess. AusfGzBJG). Diese Regelung verpflichtet aber die Kreise nicht, in ihren Jagdsteuerordnungen die steuerliche Behandlung der Ausländer anzupassen. Es steht vielmehr im Ermessen der für die Steuergesetzgebung jeweils zuständigen Organe, wie sie die Steuerpflicht im einzelnen gestalten wollen.

Der § 2 der Jagdsteuerordnung der Beklagten ist daher nicht zu beanstanden, und der angefochtene Verwaltungsakt ist somit rechtmäßig.

Source: *Deutsche Gemeindesteuer-Zeitung* november 1961

IV

REVIEWS - COMPTES RENDUS

ALGERIA

LOUIS BROET: *Guide pratique des Impôts en Algérie*. Editions Le Messager, 2 Boulevard Carnot, Alger.

A review of this loose-leaf work on taxation in Algeria was published in *Bulletin Vol. XI*, p. 220. Mise à jour no. 31, 1962, containing a number of new pages has recently been published.

AUSTRIA

Umsatzsteuergesetz nach dem Stande vom 1.4.1962, Textangabe mit Anmerkungen und einem Sachregister, 2: Auflage, Prugg Verlag Eisenstadt, 72 Seiten, Band II/i der Serie: Textausgaben oesterreichischer Gesetze und Verordnungen; Abgabengesetze.

Körperschaftsteuergesetz nach dem Stand vom 1.1.1962, Textausgabe mit Anmerkungen und einem Stichwortverzeichnis, herausgegeben von Dr. Gerhard Drexter, Prugg Verlag Eisenstadt; 128 Seiten; Band II/3a der Serie; Textausgaben oesterreichischer Gesetze und Verordnungen; Ausgabengesetze.

Gewerbesteuergesetz nach dem Stande vom 1.6.1961, Textausgabe mit Anmerkungen und einem Stichwortverzeichnis, herausgegben von Konrad Prugg, Prugg Verlag Eisenstadt, 110 Seiten, Band II/4 der Serie: Textausgaben oesterreichischer Gesetze und Verordnungen; Abgabengesetze.

Beförderungssteuergesetz 1953 nach dem Stande vom 1.11.1961, Gesetze, Verordnungen, Erlässe und VwGH-Erkenntnisse, zusammengestellt von Dr. Alfred Schnabl, Prugg Verlag, Eisenstadt, 44 Seiten, Band II/2 der Serie: Textausgaben oesterreichischer Gesetze und Verordnungen; Abgabengesetze.

Tabakmonopol. Tabakmonopolgesetz, Tabaksteuergesetz 1962 nach dem Stande vom 1.5.1962, Textausgabe, Prugg Verlag, Eisenstadt, 28 Seiten, Band IV/5 der Serie: Textausgaben oesterreichischer Gesetze und Verordnungen; Abgabengesetze.

DER PRUGG VERLAG IN EISENSTADT veröffentlicht in der Serie: Textausgabe oesterreichischer Gesetze und Verordnungen auch die oesterreichische Abgaben- bezw. Steuergesetze. Angesichts der durch die politischen Ereignisse in der Vergangenheit verursachten verbröckelten Herkunft oesterreichischen Steuerrechts das teilweise noch auf die deutschen Gesetze fasst ist die in diesen Broschüren zusammengefasste Sammlung der zusammengehörigen Gesetze, Verordnungen und Erlässe ein sehr nützliches Unterfangen zur Erlangung einer besseren Uebersicht der einschlägigen Vorschriften. In dieser Serie sollen noch erscheinen Textausgaben des Bewertungsgesetzes, des Finanzstrafgesetzes, der Bundesabgabenordnung, der

Abgabenexekutionsordnung, des Einkommensteuergesetzes, der Vermögensbesteuerung, des Grundsteuerrechts, des Schaumweinsteuergesetzes und Weinsteuergesetzes, des Biersteuergesetzes, des Mineralteuerölsgesetzes, des Branntweinmonopols, des Salzmonopols, des Glückspielmonopols und des Zollrechts.

BELGIUM

Guide Fiscal Permanent, publié sous la direction de GASTON van den AVYLE. Editions Vioburo, 7, Cantersteen, Bruxelles I.

Cet ouvrage de 3500 pages mobiles, avec mises à jour paraissant mensuellement sur feuilles mobiles interchangeables, contient tous les impôts: impôts sur les revenus, de guerre, sur le capital; droits d'enregistrement, de succession et de timbre; taxes de transmission, de luxe, etc. Toutes formalités fiscales, réclamations, déclarations, etc. Jurisprudence, commentaires, circulaires administratives, textes légaux, coordonnés. Les mises à jour 234-236 ont paru.

CANADA

Canadian Tax Foundation — Sixteenth Annual Report for the year ending December 31st. 1961. 154 University Avenue, Toronto 1, Canada. 22 pp.

This report examines the statement of financial position of the Canadian Tax Foundation as at 31st December 1961, and the related statement of income and expense for the year ended on that date. The examination includes a general review of the accounting procedures and such tests of accounting records and other supporting evidence as considered necessary in the circumstances.

JOHN G. MC DONALD and DAVID A. WARD: *Canadian Income Tax*. Twentieth (cumulative) supplement + chapter III revised and rewritten. Butterworth & Co. (Canada) Ltd. 1367 Danforth Avenue, Toronto, 1962.

The cumulative supplement incorporates all current amendments to the statute law and brings case law up to date to March 1, 1961. All the statutory amendments and judicial decisions are fully integrated with the text of the book itself. Together with the cumulative supplement a new edition of chapter III of the „Canadian Income Tax" has appeared. The new chapter III contains the law as of February 28, 1962 and will be kept up to date in the usual way in the supplement.

EUROPE

Report on the development of the social condition in the E.E.C. in 1960. European Economic Community, 1961. 374 pp.

This report is an integral part of the fourth general report on the activities of the Community drawn up in compliance with art. 122 of the Agreement. It constitutes a systematical consideration of the various aspects of the social development in Western Europe such as: development of the population, economic expansion, working opportunities, the relationship between the employees and employers, salaries and working conditions etc. The numerous supplements at the end of the report containing comparative statistical material are of particular interest. The statistical data cover populations, migration, trade, education, unemployment, social security etc.

Dixième Rapport Général sur l'activité de la Communauté (1er février 1961 — 31 janvier 1962) Communauté européenne du Charbon et de l'Acier, Haute Autorité. Luxembourg 1962. 621 pp.

Le rapport commence avec une introduction politique dont la Haute Autorité fait habituellement précéder son rapport général. Il reflète la situation changeante dans laquelle la vie communautaire se développe au stade actuel. En effet, cette situation évolue à un double point de vue: il s'agit du tournant dans les relations avec les autres pays européens et de la transition vers d'autres conditions de marché. Ces changements se dessinent contre une toile de fond de renforcement de la structure communautaire: l'adoption d'un ensemble de mesures en matière de politique agricole commune et le passage à la deuxième étape de la Communauté économique européenne.

Après l'introduction générale la Haute Autorité a présenté son rapport, qui embrasse les matières suivantes: les institutions et les relations extérieures de la Communauté; la coordination des politiques de l'énergie; le marché commun du charbon et de l'acier; le développement à longue terme des industries de la Communauté et finalement la politique sociale.

W. GARCIN et F. HEPP: *Recueils pratiques du droit des affaires dans les pays du Marché Commun.* Editions Jupiter, 23 rue de Mont Thabor, Paris (1er).

Supplément no. 6 de Tome V (Régimes des sociétés) a paru.

Regelingen Euromarkt, Handboek betreffende de Europese Economische Gemeenschap, onder redactie van Mr. HERMAN H. MAAS en Prof. Dr. J. KYMMEL. Vermande Zonen — Uitgevers — IJmuiden.

A review of this loose-leaf book dealing with the organisation and the activity of the European Economic Community has been published in *Bulletin Vol. XV,* p. 373 — 374. Supplement no. 37 has appeared.

De Euromarkt in de praktijk. (The European market in practice). Edited by Drs. Th. HIJZEN a.o. N. Samson N.V., Alphen aan den Rijn.

A review of this loose-leaf book on the European market was published in *Bulletin VII,* p. 271. The Supplement(s) 66-74 have appeared.

FEDERATION OF RHODESIA AND NYASALAND

The Rhodesian Income Tax Service, edited by A. S. SILKE, Juta & Company, Limited, P.O. Box 2, Wynberg, Cape, South Africa.

This regular service on the Rhodesian Income Tax, kept up-to-date under the direct supervision of the well-known fiscal expert A. S. Silke purports to provide the reader with all information relating to legislation, court practice and commentaries in the domain of taxation. As a matter of fact it consists of several intergrally connected publications:

1) Regular practical bulletins appearing every six to eight weeks. They contain concise and lucid digests of recent Court decisions, as well as such decisions of the Courts of South Africa and the United Kingdom, as may be important under the Federal Income Tax Act. Besides they provide practical comments, notes and points on various important aspects of the Income Tax laws with particular reference to new and existing departmental practices, as well as special commentaries on the annual Income Tax Amendment Act and the Taxes Charging Act.

2) Annual consolidated Income Tax Act of the Federation.

3) Annual book of Income Tax Tables, Tax rates, rebates and computations.

A free subscription to South African Tax Cases Reports and special facilities for purchasing "Income Tax in the Central African Federation" are granted to all subscribers to the Rhodesian Income Tax Service.

The work is obtainble from Sweet & Maxwell Ltd., 11, New Fetter Lane, London.

Butterworth Taxation Statutes Service. Service Issue No. 33, 1962. Butterworth & Co. (Africa). 33-35 Beach Grove, Durban.

A review of Butterworth Taxation Statutes Service appeared in Bulletin XI, p. 233. Service Issue no. 33 has been published containing a.o. the Federation of Rhodesia and Nyasaland Act to provide for the Taxation of Incomes and the Double Taxation Convention between the Federation and Norway.

FRANCE

PAUL DURAND: *La Participation des travailleurs à l'organisation de la vie économique et sociale en France.* Collection du Travail. Communauté européenne du Charbon et de l'Acier-Haute Autorité. Luxembourg 1962. 62 pp.

La présente étude constitue l'ultime contribution apportée à la Haute Autorité par le professeur Paul Durand.

L'auteur examine en deux parties, d'abord, la *participation des travailleurs à l'organisation de la vie économique et sociale dans le cadre étatique,* pour envisager, en second lieu, l'organisation de cette participation *en dehors du cadre formé par l'Etat.*

Cette étude se distingue des études traditionelles de la science juridique, d'une part par son objet insolite, d'autre part parce qu'elle unit à la rigueur d'analyse propre aux ouvrages de droit, la considération attentive de la situation de fait et des données sociologiques liées aux aspects plus strictement juridiques.

Rapport du Conseil d'Administration à l'Assemblée Générale du 12 avril 1962. Association Nationale des Sociétés par Actions, 15, Place Malesherbes, Paris (XVIIe). 48 pp.

Le but principal de ce rapport, soumis par le Conseil d'Administration Générale du A.N.S.A., du 12 avril 1962, a été de représenter les sociétés par actions auprès des pouvoirs publiés et de donner aux adhérents la documentation dont ils ont besoin.

Les chiffres présentés dans ce rapport concernent exclusivement ceux de l'ANSA dont la section algérienne fait partie intégrante; ils ne comprennent pas ceux des filiales maroccaines et tunisiennes.

LES PUBLICATIONS FRANCIS LEFEBVRE, 15 Rue Viète, Paris (17e). *Documentation pratique des contributions indirectes:* L'envoi No. 1 de 1962 a paru.

Documentation pratique de securité sociale et de législation du travail: Les envois No. 6-7 de 1962 ont parus.

EDITIONS TECHNIQUES, 128 rue de Rivoli, Paris (1er) a publié les suppléments suivants de son ouvrage *Juris-Classeurs, Droit Fiscal.*
Commentaires Impôts directs, 1961, Nos 128 et 1049
Code Fiscal Chiffre d'affaires, 1961, No. 5128
Commentaires Chiffre d'affaires, 1961, No. 6049-6050

GERMANY

In der Schriftenreihe des Instituts für Steuerrecht der Universität zu Köln, herausgegeben von Prof. Dr. Armin Spitaler, sind, seit unsrer Besprechung dieser Reihe im Bulletin XV, S. 156, veröffentlicht:

Band 21, INGE WICKRATH: *Die Abgrenzung der Tatfrage von der Rechtsfrage in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs* (XVIII, 100 Seiten, broschiert 9,— DM.)

Band 22, HEINRICH NIGGEMEIER: *Der Teilerlass der Gewerbesteuer auf Grund der Verwaltungsanordnung der Bundesregierung vom 21. Januar 1958* (LVI, 134 Seiten. broschiert 18,— DM).

Band 23, GISELA NIEMEYER: *Der Gegenstand des Verfahrens bei der Anfechtung von Steuerbescheiden* (XXII, 78 Seiten, broschiert 9,50 DM.)

Band 24, HEINRICH EWERS: *Die Problematik der Gesellschaftsteuerpflicht bei der Hingabe von Gesellschafterdarlehen* (XXIV, 92 Seiten, broschiert 9,50 DM.)

Band 25, GERHARD LAULE: *Der Gleichheitssatz in der Rechtsprechung der Steuergerichte* (XLI, 136 Seiten, broschiert 18,— DM.)

Band 21: Aus der Zweiteilung von § 288.AO ergibt sich dass sich der BFH im Rechtsbeschwerdeverfahren grundsätzlich nur mit rechtlichen Untersuchunchungen zu befassen hat, während die tatsächlichen den Vorinstanzen vorbehalten bleiben. Die Verfasserin erprobt die Theorien zur Abgrenzbarkeit der Tat von der Rechtsfrage an den Brennpunkten des Trennungsproblems. Sie analysiert die Rechtsprechungspraxis des Bundesfinanzhofs, wozu in den Anhang 77 Entscheidungen des Bundesfinanzhofs aufgenommen wurden.

In ihrer Zusammenfassung stellt die Verfasserin die Forderung dass der BFH sich in jedem einzelnen Fall klar machen möge, wie weit die Konkretisierung des Rechtsbegriffs und wie weit die Tatsachenwürdigung reicht. Daher stellt sie die weitere Forderung, dass erstens das FG seine tatsächliche Würdigung sehr sorgfältig und ausführlich begründen möge und dass sich zweitens der BFH bei der Auslegung von Rechtsbegriffen nur dann der Merkmale des zu entscheidenen Falls bedienen möge, wenn sie sich wegen ihrer mutmasslichen Anwendungsmöglichkeit auf andere Fälle als generelle Auslegungsmerkmale eignen.

Band 22: die praktische Handhabung der VAO der Bundesregierung vom 21. Januar 1958 hat zu verschiedenen Zweifeln geführt.

Erstens behandelt der Verfasser das rechtsstaatliche Bedenken, ob die VAO, deren Wortlaut in ihrer Neufassung aufgenommen ist, in ihrer augenblichlichen Form überhaupt rechtsgültig sei. Sodann richtet der Verfasser den Schein auf die Unklarheit, ob die Sätze 1 und 2 des Absatzes 2 der VAO eine abschliessende, für die nachgeordneten Behörden verbindliche Anweisung darstellen, die dem begünstigten Unternehmerkreis einen Rechtsanspruch auf die vorgesehenen steuerlichen Erleichterungen gewährt. Weiterhin untersucht der Verfasser wie die Wendung "im Einvernehmen mit der Gemeindebehörde" auszulegen ist. Schliesslich beschäftigt er sich mit dem Rechtsschutzverfahren bei Masnahmen auf grund der VAO.

Band 23: der Steuerprozess ist von dem Gebot beherrscht, die materielle Wahrheit festzustellen. Die Bestimmung des Verfahrensobjekts darf daher niemals dazu führen, die Erforschungspflicht der Finanzgerichte einzuengen.

Die Verfasserin wirft Licht auf viele Seiten der vorhandenen Problematik der Frage wegen wie denn nun eigentlich das Objekt des Verfahrens im Steuerprozess abzugrenzen sei: Sie kommt zu dem Ergebnis, dass der Gegenstand des Verfahrens beschränkt bleiben muss auf den Steuerfall als Anspruchsgrundlage, soweit er dem Gericht zur Entscheidung vorlag. Tatsachen, die zwar objektiv vorhanden, dem Gericht aber trotz Erfüllung der amtlichen Aufklärungspflicht nicht zugänglich wurden, liegen ausserhalb des abgeurteilten Verfahrensobjekts.

Die Verfasserin gibt zu, dass die Abgrenzung des Verfahrensobjekts zu einer Kollision mit dem Wunsch nach der materiell richtigen Entscheidung führen kann.

Band 24: der Verfasser sucht an der Hand der Problematik des § 3 Abs. 1 KVStG den Nachweis zu erbringen, dass die Verwendung unbestimmter Rechtsbegriffe im Rahmen steuerrechtlicher Tatbestände der Verfassung nicht widerspricht, soweit eine solche Regelung sinnvoll ist und im Wege eines massvollen Gesetzesvollzugs. d.h. unter Verzicht auf eine unbedingte steuerliche Erfassung aller zweifelhaften Grenzfälle, dem Gesetzeszweck zu einer dem Willen des Gesetzgebers entsprechenden Verwirklichung zu verhelfen vermag. Im Beschluss vom 10.10.61, im Anhang abgedruckt, spricht das Bundesverfassungsgericht ähnliche Gedanken wie der Autor aus, nach der Ansicht, dass § 3 Abs. 1 KVStG in der Fassung von 22.09.55 mit dem Grundgesetz vereinbar ist.

Band 25: "Alle Menschen sind vor dem Gesetz gleich" (Art. 3 Abs. 1 G.G.). Welche Deutung dieser Gleichheitssatz durch die Steuergerichte erfahren hat, untersucht der Autor in den Abschnitten:
1. die Thesen der Steuergerichte zum Gleichheitssatz;
2. die Gleichheit im Steuerrecht als égalité oder aequitas;
3. der Gleichheitssatz als Willkürverbot;
und 4. die Natur der Sache und der Gleichheitssatz.

Es ergab sich nämlich die Frage wie die Begünstigungen, die gesetzgebenden Körperschaften unter dem Einfluss verschiedener Interessentengruppen für verschiedene Kreise der Steuerpflichtigen nach dem zweiten Weltkrieg in einem steigenden Umfang einführten, zu beurteilen sind unter dem Gesichtspunkt des Art. 3 Abs. 1 G.G. Der Verfasser tastet nicht die Macht des Gesetzgebers an, das Steuerrecht in den Dienst seiner politischen Ziele zu stellen. Er zeigt aber, dass sich aus der Natur der Sache und mit Hilfe der Wertungsjurisprudenz für den Gesetzgeber deutliche Schranken ergeben, im Interesse der Gleichmässigkeit der Besteuerung. Naturgemäss zeigt er wie sich diese Schranken finden lassen.

Bei der Verlagsbuchhandlung des Instituts der Wirtschaftsprüfer GmbH, Düsseldorf erschienen:

die Veranlagung zur Einkommensteuer für 1961,
die Veranlagung zur Gewerbesteuer für 1961,
die Veranlagung zur Körperschaftsteuer für 1961,
die Veranlagung zur Umsatzsteuer für 1961/62,
das Steueränderungsgesetz 1961.

Es handelt sich hier um eine vollständige Sammlung der Gesetzestexte, der dazugehörigen Durchführungsverordnungen und Richtlinien, mit ausführlichem Inhalts- und Stichwortverzeichnis.

In „das Steueränderungsgesetz" werden die alte und neue Fassung der einschlägigen Gesetze einander gegenübergestellt.

In der Schrift *„Einkommensteuer 1961, Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer"*, bearbeitet von Dr, KARL HEINZ LEHMANN, sind die bis 15. April 1962 veröffentlichten Vorschriften und Bestimmungen berücksichtigt. Sie erschien im Titz-Verlag GmbH. Es handelt sich hier um eine übersichtliche Darstellung der für die Veranlagungen geltendene Vorschriften und Bestimmungen. Das gesamte Material ist für den Benutzer leicht zugänglich durch den Schnellfinder und die Inhaltsübersicht. Die Steueränderungen im 1961 sind an erster Stelle beschrieben. Danach werden die Einkommensteuer, die Körperschaftsteuer und die Gewerbesteuer in der angeänderten Fassung besprochen. Ein Sonderabschnitt behandelt die Steuerveranlagung 1961 im Saarland. Die Schrift endet mit einer Einkommensteuer- Grund und- Splittingtabelle.

Im Verlag des Instituts der Wirtschaftsprüfer GmbH, Düsseldorf erschien

die zweite volständig neubearbeitete Auflage von: HANS ESCHER *„Der Umfang der Aktivierungspflicht bei den Ausgaben für das Sachanlagevermögen in Handels- und Steuerbilanz"*.

Die 1. Auflage wurde besprochen im Bulletin XII, S. 357. Die Neuauflage wurde erforderlich durch die Weiterentwicklung der Rechtsprechung und verschiedene Stellungnahmen in der Literatur. Eine grundsätzliche Abweichung von den in der 1. Auflage vertretenen Auffassungen ist jedoch nicht eingetreten.

F. SPERLING: *Beförderungsteuer-Kommentar*. N.W.B.-Steuer-Kommentare. Verlag Neue Wirtschafts-Briefe, Herne — Berlin. 1962. 268 S.

Der Teil I des Handkommentars gibt das Gesetz und die Durchführungsverordnung im Wortlaut der letzten Fassung wieder. Die Fussnoten in diesem Teil sind auf die einzelnen Teile abgestellt; sie stellen insbesondere die Verbindung zur Gesamtdarstellung in Teil II her.

Teil II enthaltet eine systematische Gesamtdarstellung, die für den Lernenden, den Sachbearbeiter und insbesondere für den Unternehmer in Wirtschaftsleben gedacht is.

In Teil III des Handkommentars ist die grundsätzliche Rechtsprechung der Finanzgerichte in Leitsätzen oder in kurzen Auszügen wiedergegeben. Auf die Rechtsprechung wird in den Fussnoten des Teils I und in der Gesamtdarstellung Bezug genommen.

In Teil IV sind Verwaltungsanordnungen von grundsätzlicher Bedeutung enthalten, damit der Leser sich einen raschen Einblick in deren Inhalt verschaffen kann, ohne in Sammlungen suchen zu müssen.

Teil V enthält einen Überblick über die im Beförderungsteuerrecht zur Zeit geltenden amtlichen Vordruck-Muster.

In Teil VI sind die dem besseren Verständnis dienenden wichtigsten Bestimmungen aus anderen Gesetzen und Verordnungen zum Teil auszugsweise wiedergegeben.

Teil VII schliesslich enthält den Aktenplan zur Beförderungsteuer, der dem Fachmann nützlich ist.

Das Stichwortverzeichnis soll ein weiteres Hilfsmittel für eine zeitsparende und rasche Orientierung sein.

Der Kommentar entspricht dem Rechtszustande vom November 1961.

Steuerrechtsprechung in Karteiform. Höchstgerichtliche Entscheidungen in Steuersachen. Begonnen von ALGONS KROZEK, fortgeführt von Dr. W. HÜBSCHMANN und PAUL KAATZ. Verlag Dr. Otto Schmidt, Ulmenallee 96-98, Köln-Marienburg.

Die Sammlung ist nach den Gesetzen und innerhalb des Bereichs des einzelnen Gesetzes nach den Paragraphen geordnet. Ein Datenregister und ein Sachregister erleichtern das Aufsuchen der Entscheidungen. Die Entscheidungen sind im ganzen Wortlaut wiedergegeben. Dadurch wird es ermöglicht, die Rechtsprechung zur einzelnen gesetzlichen Bestimmung intensiv zu studieren. Da die Ergänzungslieferungen in Monatsabständen folgen, ist das Werk ständig auf dem neuesten Stand. Es erschienen die Lieferungen 123, 124, 125

Schnellkartei des deutschen Rechts bzw. des Steuerrechts. Reihe III. Verlag Dr. OTTO SCHMIDT, Ulmenallee 96-98, Köln-Marienburg.

Diese Sammlung bringt die vollständigen amtlichen Texte einschl. der ergänzenden Bestimmungen und der dazugehörigen Nebengesetze. Fussnoten unterrichten über das Werk durch schnellste Berücksichtigung etwaiger Gesetzesänderungen stets auf dem neuesten Stand.

Die Lieferungen 107-113 sind erschienen.

HÜBSCHMANN-GRABOWER-BECK-VON WALLIS-SCHWARZ: *Kommentar zum Umsatzsteuergesetz*. Verlag Dr. Otto Schmidt, Ulmenallee 96-98, Köln-Marienburg. Die Lieferungen 21 und 22, 1962, sind erschienen.

Steuerrichtlinien. Textsammlung der Verwaltungsvorschriften des Bundes zum Steuerrecht mit Verweisungen und Sachverzeichnis. *5. Ergänzungslieferung (Mai 1962)*. 430 Seiten. In Schlaufe DM 9.80. *Grundwerk*, ergänzt bis Mai 1962. Rund 1850 Seiten. In Leinenordner DM 28.— (Verlag C. H. Beck, München und Berlin)

Als Heft 7 der Sammlung «Aussenhandel und Weltwirtschaft», Schriften der Bundesstelle für Aussenhandelsinformation, Herausgeber Prof. Dr. Karlrobert Ringel, erschien: *die Wirtschaft Israels. Aufbau — Struktur — Entwicklung* von Dipl. Kfm Hans Günther Meissner — Universität Köln — Institut für Aussenwirtschaft — Erich Schmidt Verlag.

Kommentar zur Reichsabgabenordnung und den Nebengesetzen von Senatspräsident a.D. Dr. WALTER HÜBSCHMANN, Ministerialdirigent a.D. Gehrat ERNST HEPP, Prof. Dr. ARMIN SPITALER, Bundesrichter Prof. Dr. HUGO v. WALLIS, Reichsrichter a.d. FRITZ HARTUNG.

Loseblattwerk in 4 Ganzl.-Sammeleinbänden, 1.-4. Aufl.,
Gesamtumfang zZt. rd. 3300 Seiten Grossformat.
Preis DM 185.— einschl. 4 Sammeleinbänden.
Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Köln-Marienburg, Ulmenallee 96-98.
Einzelpreis der 35. Lieferung, November 1961: DM 33,50 bei 568 Seiten.
Einzelpreis der 36. Lieferung, April 1962: DM 11,90 bei 194 Seiten.
Einzelpreis der 37. Lieferung, Juni 1962: DM 13,40 bei 224 Seiten.

GREECE

XENOPHON ZOLOTAS: *Economic Development and Private Enterprise*. Bank of Greece — Papers and Lectures. 10. Athens 1962 — 30 pp.

The present paper is the English version of a lecture delivered by Mr. Xenophon Zolotas at the Academy of Athens on May 24th, 1962. It is only a part of the series of publications, including papers or lectures on subjects of general interest read or delivered by senior members of the staff of the Bank of Greece and specialists associated with banking activities. The principal subject matters dealt with in this study are: The obstacles to an economic Development, The Economic Development and Socio-Economic Organisation, Some considerations devoted to the economy of less developed countries, International measures for development etc.

INDIA

Interstate Trade Barriers and Sales Tax Laws in India. Indian Law Institute Study No. 3. Edited by N.M. Tripathi Private Ltd., Bombay. Price: Rs. 7.50 (Sh. 15/—, $ 2.25) 87 pp.

This study is an attempt to find the extent to which the economic unity of India envisaged by the Constitution, is affected by the sales tax laws. Based on an analysis of the sales tax Acts of the country, judicial decisions and replies to the Institute's enquiries from commercial firms and associations, state sales tax authorities, etc., the study examines the effect on the flow of interstate commerce of the operation of the sales tax laws. Certain recommendations are made to remove interstate trade barriers and unnecessary movement of commodities which may be caused by the present sales tax laws. Discriminatory provisions in State Acts that adversely affect the flow of interstate commerce are found out and discussed. The study considers the

important subject of the feasibility of replacement of sales tax by additional duties of excise on a general scale.

INTERNATIONAL

RAYMOND SPENCER RODGERS: *Facilitation problems of International Associations.* (The Legal, Fiscal and Administrative Facilities of International Non-Governmental Organizations). Union of International Associations, Palais d'Egmont, Brussels 1, Belgium. 1960. 167 pp.

This publication is devoted to the Legal, Fiscal and Administrative Facilities of International Non-Governmental Organizations. The problems inherent in the matter under consideration are authoritatively elucidated. Chapter VI of this work under the title "Some aspects of the Taxation of the International Non-Governmental Organizations" is of particular interest for the fiscal experts. This chapter is sub-divided into five sections viz: General Remarks, (1); The Theory of Taxation (2); Double taxation and the incidence of taxation (3); Tax exemption of International Non-Governmental Organizations (4) and Taxation and Welfare Payments of Officials (5).

ITALY

Indice Analitico — Alphabetico per Materie e per Nomi della Collezione "storia della Finanza Publica" (Analytic-Alphabetic Index according to subject-matters and Authors of the Collection "History of Public Finance"). Compiled by Luciano Spoto, Padova, 1962, 229 pp.

The series "Storia della Finanza Publica" published under the editorship of Emanuele Morselli, has become extensive enough to require a special volume with an alphabetical analitical index for an easy orientation in this voluminous material. In the publication "Indice Analitico-Alphabetico" all twelve volumes published up to the present date on the history of public finance are presented alphabetically as well as analitically.

MOROCCO

PIERRE SCHONSECK: *Le Privilège des Impôts directs au Maroc, dans ses rapports avec les autres sûretés mobilières.*
Editions la Porte, 281, Avenue Mohammed V, Rabat — Librairie de Médicis. 3, Rue de Médicis, Paris, 1961. 215 pp.

L'ouvrage comporte deux points principaux: la place actuelle du privilège des impôts directs parmi les autres sûretés mobilières; la nature juridique des droits du créancier gagiste et la confrontation de ces droits avec ceux du Trésor.

Sur le premier point l'auteur a souligné que la conséquence essentielle de la prééminence reconnue naguère au privilège des impôts directs était de permettre au Trésor de se dispenser de participer aux distributions de derniers grâce à la sommation à tiers détenteur et à ce que l'auteur nomme l'exercice automatique du privilège.

Autre point important de la thèse: le gage. L'auteur présente, dans une étude doctrinale approfondie, une théorie originale de la nature juridique du gage qui trouve sa source dans la jurisprudence française récente relative à la vente à crédit des voitures automobiles.

ANDRE THRIOREAU: *Code fiscal.* Edité par Fidutec (Fiduciaire Marocaine d'Editions Techniques), 81 rue Colbert, Casablanca

Un compte rendu de cet ouvrage sur le système fiscal au Maroc a été publié dans le *Bulletin XI,* p. 37. Les feuillets de mise à jour no. 34 d'avril 1961 contiennent:

Mesures d'encouragement aux investissements; patentes; impôts sur les bénéfices professionnels; prélèvement sur les traitements et quelques mesures législatives concernant les douanes.

NETHERLANDS

F. KUIPERS: *Firmant en Inkomstenbelasting* (Partner and Income Tax) F. Kuipers "Fiskale Uitgaven en Adviezen", Nijmegen. 156 pp.

The author of this loose-leaf publication has deliberately chosen the title "Partner and Income Tax", preferring it to "Partnership and Income Tax". The reason is that the income tax act of the Netherlands only recognizes physical persons as tax-payers. Not the partnership, but the individual partners constituting it can be liable to income.

The purpose of this work is to reflect the latest developments in the domain of partners' taxation, taking into consideration both the legislation and the court practice. It consists of six chapters, each of which deals with one of the following subjects:
Bringing a one-man business into a partnership; Merger of two enterprises; Partnership as a "Going Concern"; Retirement of a partner and its legal consequences; Buying out a partner; Decease of a partner.

The loose-leaf form of this publication and the appropriate indexes attached enable the readers to get the information they require quickly.

J. VAN SOEST: *Vrijheid in het belastingrecht (Freedom in fiscal Law)*. N.V. Uitgeverij F.E.D., Amsterdam, 1961. 37 pp.

This publication concerns the public lecture delivered by Mr. J. van Soest on the occasion of his appointment as lecturer on Fiscal Law at the University of Amsterdam on April 21st, 1961. The author considers the various aspects of freedom which play an important rôle in the science of Fiscal Law. The discussion of the problem of freedom in Fiscal Law has necessitated special considerations in respect of the restrictions of said freedom which the levying of taxes involves.

R. M. SMITS: *Woordenboek voor omzetbelastingtarieven,* 2nd edition. N. Samson N.V., Publisher — Alphen aan den Rijn, Netherlands.

Supplement 24 of this dictionary of Sales Tax in the Netherlands has appeared.

H. W. VERMEULEN and H. G. M. WARDENIER: *Teruggaaf van omzetbelasting bij uitvoer,* Volume I and II. N. Samsom N.V., Publisher — Alphen aan den Rijn, Netherlands.

Supplements 101-106 to these loose-leaf volumes have been published.

R. M. SMITS, J. TIGGELMAN, Mr. J. C. DE WAARD: *Omzetbelasting* (Sales Tax). Fiscale handleiding voor de praktijk. Vuga-Boekerij, Arnhem.

In *Bulletin XI,* p. 151, a review of this loose-leaf handbook on the Dutch Sales Tax legislation was published. Supplement(s) 59-60 have been published.

De Belastingwetgeving. J. Noorduijn & Zoon N.V. — Publishers — Gorinchem, Netherlands.

The following Supplements have appeared:
Serie I & A. No. 11, C. P. TUK: Omzetbelasting (Turnover Tax), 6th edition, supplement 12, 26 juli 1962.
Serie D.B. No. 4: P. KARMELK, Wet op de vermogensbelasting 1892 (Property tax law 1892), 5th edition, supplement 7, 1962, 32 p.

VAN STEENBERGEN-SCHUTTEVAER: *De Zegelwet 1917*. (Stamp Duty Act 1917). Bewerkt door G. LAEYENDECKER. 7th edition.

The Supplement 17 has been published. N. Samson N.V., Alphen aan den Rijn.

Vademecum voor in- en uitvoer. Samengesteld door de Economische Voorlichtingsdienst. N. Samsom N.V., Alphen aan den Rijn.

A review of this loose-leaf work containing the provisions of importance for import and export was published in *Bulletin XIV* p. 359.

The supplement 272 has been published.

W. E. C. DE GROOT: *Nederlandse Belastingwetten*. N. Samson N.V., Publisher, Alphen aan den Rijn, Netherlands.

The seven volumes of this loose-leaf system on Dutch taxation contain the texts of the Dutch tax acts. The nos. 205-209 of the supplements which keep these volumes up-to-date, have been published.

FED's *losbladig fiscaal weekblad*. (loose-leaf tax weekly). Uitgeverij FED., Roemer Visscherstraat 29, Amsterdam-West I.

No(s) 834-843 of this weekly, which contain tax articles, discussions of case law and resolutions, and answers to questions as regards Dutch tax problems, have appeared.

SWITZERLAND

Als Band 4 der Handbücher zum Fiskalrecht des Bundes: „die eidgenössischen Steuern, Zölle und Abgaben" erschien in 1962 bei dem Verlag für Recht und Gesellschaft AG Basel: *der Kommentar zur eidgenössischen Wehrsteuer* von Prof. Dr. E. Känzig. XXVI + 707 Seiten. In Leinen gebunden Fr. 96.—, Dieser vorliegende Kommentar ist nicht nur eine systematische Darstellung des Wehrsteuerrechtes, vor allem auch ein Nachschlagewerk, das über die geltende Wehrsteuerpraxis Auskunft gibt.

Da die Wehrsteuer von kantonalen Steuerbehörden erhoben wird, die geneigt sind, auch die Bundessteuer nach den für die Staatssteuern geltenden Grundsätzen zu Veranlagen, sind neben der Rechtsprechung der Wehrsteuerjustizbehörden auch die Entscheidungen der kantonalen Gerichtsbehörden in Staatssteuersachen berücksichtigt.

Die Erläuterungen erfolgen in der Form einer artikelweisen Besprechung des Wehrsteuerbeschlusses.

Ausführliche Literatur- und Stichwortverzeichnisse sind aufgenommen.

Charge Fiscale en Suisse, 1961, Statistiques de la Suisse / 329 Fascicule, publiées par le Bureau Fédéral de Statistique, Bern, 1962.

This statistical survey, elaborated by the "Administration Fédérale des Contributions" of Switzerland covers the following fields: Fiscal charges of physical persons, Taxation of Corporations and Death Duties. It provides statistical data for the year 1961 with explanatory notes in French and German.

Finances et Impôts de la Confédération, des Cantons et des Communes, 1960/1961. Statistiques de la Suisse — 330me Fascicule. Publiées par le Bureau fédéral de statistique. Série: Ma 19. Berne, mai 1962. 93 pp.

La présente statistique s'étend au compte financier, aux variations de la fortune, ainsi qu'au compte capital de la Confédération (bilan, y compris les provisions). Au compte financier, on n'a pas tenu compte des dépenses et recettes des fonds spéciaux. Pour la régie des alcools, les PTT et les CFF, seuls

ont été compris dans l'enquête les bénéfices d'exploitation versés à la caisse fédérale ou les déficits d'exploitation.

Les dépenses et recettes de la Confédération sont groupées (d'après le plan spécifique du compte financier de la Confédération approuvé par le Conseil fédéral). Pour le tableau «Dépenses totales de la Confédération, des cantons et des communes», les dépenses de la Confédération ont aussi été réparties selon leur affectation d'après le schéma adopté pour les cantons.

Rechtsbuch der schweizerischen Bundessteuern. Begründet von Drs. J. und E. Henggeler, fortgeführt von Dr. Anton Pestalozzi. Verlag für Recht und Gesellschaft, Bundesstrasse 15, Basel.

Eine Besprechung dieser Ausgabe ist erschienen in Bulletin XV, Nr. 4, 1961, S. 234. Nachtrag 35 — Februar 1962 is erschienen.

UNION OF SOUTH AFRICA

D. Meyerowitz: *Estate Duty and Donations Tax.* 2nd Edition. Edited by Juta & Company, Limited, Cape Town — Johannesburg. 1962. 279 pp.

Since the passing of the Estate Duty Act, No. 45 of 1955, there have been a number of amendments to the Act, some of them of minor importance. A profound change was, however, made in 1960. In the first place, the whole basis of liability was altered. Whereas before estate duty was imposed upon property because of its South African situation (with minor exceptions), the amendment had the effect of also imposing estate duty on property wherever situated (with certain exceptions) if the deceased was ordinarily resident in South Africa at the date of his death.

This and other changes designed to prevent tax avoidance has made a new edition necessary.

The material has been divided into two principal parts—Part I dealing with estate duty and Part II devoted to Donations Tax. In particular Part I deals with the following subject matters: General notions from the domain of Estate Duty and scope of applications, allowable deductions, valuations of property, assessment and liability for estate duty and double death duties. Part II is divided into the following sub-chapters: General notions, exemptions from donations tax, valuation of donation and liability and assessment.

Law and Practice of South African Income Tax Service & Statutes Volume. Butterworth & Co. (Africa), 33-35 Beach Grove, Durban.

In introducing a completely new work on South African Income Tax, the publishers have incorporated therein "Butterworths Taxation Statutes Service—South African section" which will in future be known as "Law and Practice of South African Income Tax—Service and Statutes Volume". Service Issue of May 1962 containing replacement pages has been received.

It concerns the following subject matter: subsidiary legislation, double Taxation conventions and provincial legislation.

Juta's South African Income Tax Service (A continuous service for "Silke on South African Income Tax" (2nd Edition) and subsequent editions. Edited by Dr. A. S. Silke. Juta & Company, Limited, P.O. Box 30, Cape Town, South Africa. Subscription price £ 6.10s.0d. plus 8s. postage.

This service consists of the following publications:

1) Regular practical bulletins which appear every six to eight weeks and contain concise and lucid reports on recent court decisions, practical comment and notes.

2) South African Tax case reports, containing the complete decisions of every supreme court case and special court case on income tax both in South Africa and the Federation of Rodesia and Nyassaland.

3) Special commentaries on the annual tax Acts of the Republic and of South West Africa.
4) Annual book of Income Tax Tables, Tax Rates, Rebates and Computations
5) Annual consolidated Income Tax Acts of the Republic and South West Africa

Bulletins Nos. 1-4 of Juta's South African Service have been published, containing:

The 40 per cent allowance ("plough back") allowed in connection with the undistributed profits tax; Assessed losses; Source of income from contractual and testamentary annuities, etc.; Digests of recent court decisions; Proposals by the Commissioner for Inland Revenue regarding income tax legislation and cumulative table of references to "Silke on South African Income Tax" (2nd ed.).

UNITED KINGDOM

"Taxation Key" to Income Tax and Surtax edited by Percy F. Hughes. Published by "Taxation Publishing Company Limited", 98 Park Street, London W.1. 1962. 347 pp.

This completely revised authoritative publication on the subject contains clear and concise references to Acts and Cases, practical examples, all allowances, reliefs and rates, as well as full schedule of depreciation rates. In short it constitutes a full reference to the Income Tax Acts in their practical application.

For the sake of convenience and easy information "Taxation Key" is divided into numerous subject matters adn provided with an automatic thumb-indes.

Comparative tables covering a period of fifty-five years are also provided and make the work not only a valuable guide for practical purposes, but also useful for scientific research.

UNITED STATES OF AMERICA

Federal Taxes. Published by Prentice-Hall, Englewood Cliffs, New Jersey.

A review of the 1962 edition of this standard work on the U.S.A. Federal Taxes was published in Bulletin Vol. XVI, 1962, No. 1 p. 49. Report Bulletins Nos. 19-29 which keep these volumes up-to-date have been received.

Federal Tax Treaties. Published by Prentice Hall, Englewood Cliffs, New Jersey.

This useful book on the Tax Treaties concluded by the U.S.A. with other countries was reviewed in Bulletin Vol. XVI, 1962, p. 49. Supplement No 54 has been published.

VARIOUS DOCUMENTS
DOCUMENTS DIVERS

ITALIE

Loi du 18 avril 1962, No. 206.

Modifications des taux de «l'imposta di ricchezza mobile delle categorie A e B.»

La Chambre des Députés et du Sénat de la République ont approuvé;

La Président de la République promulge la loi suivante:

Art. 1

Le taux de «l'imposta di ricchezza mobile sui redditi di categorie A» est élevé de 23 à 26 pour cent.

Le taux de «l'imposta di ricchezza mobile sui redditi di categoria B» est élevé:

1) sur la fraction du revenu imposable excédant 10.000.000 Lires lors de l'année ou de l'exercise, de 20 pour cent à 22 pour cent;

2) sur la fraction du revenu imposable excédant 50.000.000 Lires lors de l'année ou de l'exercice de 20 pour cent à 23 pour cent.

3) sur la fraction du revenu imposable excédant 100.000.000 Lires lors de l'année ou de l'exercice de 20 pour cent à 24 pour cent.

Art. 2

Le premier alinéa de l'article 90 du code des impôts directs approuvé par le décret du Président de la République du 29 janvier 1958, No. 645, modifié ensuite par la loi du 27 mai 1959, No. 357, sera modifié conformément aux dispositions de l'article précédent.

Art. 3

Les majorations des taux fixées dans l'article 1 porterant effet des le 1 janvier 1962. En ce qui concerne les assujettis imposables à base du bilan les majorations s'appliqueront aussi aux impositions relatives aux exercices en cours à la même date en raison d'autant de mois de l'exercice postérieurs au 31 décembre 1961.

Pour récupérer la majoration de l'impôt dû sur le revenu déjà inscrit sur le rôle à la date de l'entrée en vigueur de la présente loi des rôles speciaux seront établis dont la charge (l'impôt) sera réportie en trois termes bimestriels égaux.

La présente loi munie du scau de l'Etat sera insérée au Recueil officiel des lois et décrets de la République Italienne. Toute personne intéressée est obligé d'observer et faire observer cette loi comme loi de l'Etat.

Faite à Rome le 18 avril 1962.

Gronchi

Fanfani-Trabucchi- Tremelloni

Vu, le Garde des sceaux: Bosco.

Loi du 18 Avril 1962, No. 209.

Modifications des taux de «l'imposta complementare progressiva sul reddito complessivo».

La Chambre des deputés et du Sénat de la Republique ont approuvé;

Le Président de la République promulge la loi suivante:

Art. 1

L'article 139 du texte unifié des lois sur les impôts directs approuvé par le décret du Président de la République le 29 janiver 1958, No. 645 sera modifié comme suit:

«L'imposta complementare progressiva sera appliqué sur le revenu imposable au taux progressif formulé aussi qu'au revenu imposable de 240.000 lires et inférieur correspondra le taux de 2%, au revenu imposable de 5 millions de Lires correspondra le taux de 6%, et au revenu imposable de 500.000.000 Lires ou supérieur correspondra le taux de 65%. Les taux seront déterminés selon la formule:

a) $y = 0{,}023025 \sqrt{x} - 0{,}0000472 + 0{,}00874$ quant'aux revenus jusqu'aux 5.000.000 Lires;

b) $y = 0{,}06 + 0{,}02652 \sqrt{x} - 5$ quant'aux revenus supérieurs aux 5.000.000 Lires (dans lequel le x indique le revenu imposable en millions et le y le taux unitaire) et présentant la progression suivante:

Revenu imposable	Taux	Revenu imposable	Taux
240.000	2,00	30.000.000	19,26
500.000	2,50	40.000.000	21,69
1.000.000	3,17	50.000.000	23,79
2.000.000	4,12	100.000.000	31,85
3.000.000	4,85	200.000.000	43,03
5.000.000	6,00	300.000.000	51,55
10.000.000	11,93	400.000.000	58,71
20.000.000	16,27	500.000.000	65,00

Le montant dû au titre de l'impôt ne peut en aucun cas être supérieur à la différence entre le revenu global déterminé au sens des articles précédents et la somme de 720.000 Lires. Par décret du Président de la République et par les soins du Ministre des Finances il sera public un tableau compartant les taux applicables aux revenus intermédiaires déterminés d'après la formule indiquée dans le présent article et comportant l'indication des montants divers du revenu arrondi des taux respectifs et de l'impôt correspondent. Le tableau actuellement ajouté au texte unifié des lois sur les impôts directs, approuvé par décret du Président de la République le 29 janvier 1958, No. 645, sera supprimé et substitué à cette fin par le tableau mentionné dans la paragraphe précédente.

Art. 2

Les dispositions de l'article 1 auront effet dis le 1 janvier 1962.

Pour récupérer la majoration de l'impôt dû sur les revenus déjà inscrits sur le rôle à la date de l'entrée en vigueur de la présente loi des rôles speciaux seront établis dont la charge sera répartie en trois termes bimestriels égaux.

La présente loi munie du sceau de l'Etat sera insérée au Recueil official des lois et décrets de la République Italienne. Toute personne intéressée est obligé d'observer et faire observer cette loi comme loi d'Etat.

Faite à Rome le 18 Avril 1962.

Gronchi

Fanfani-Trabucchi

Tremelloni

Vu, le Garde des sceaux: Bosco.

I

PRELEVEMENT SUR LA PLUS VALUE DES TERRAINS NON-BATIS EN FRANCE

(Dispositions de l'article 4 de la loi de Finances pour 1962 N° 61.1396 du 21 Décembre 1961 et du décret d'application N° 62.606 du 23 Mai 1962)

(-J.O des 22 Décembre 1961 et 29 Mai 1962)

par Léonce BOURIEL

Conservateur des Hypothèques à COGNAC

Le nouvel impôt introduit dans la législation fiscale française par la loi de finances pour 1962 suscitera un réel intérêt et ce plus spécialement chez les membres de l'I.F.A. qui suivirent les débats du 14ème Congrès de cette Association.
(BALE 1960; 1er sujet: «le traitement fiscal des gains en capital» — Rapporteur: Monsieur Lucien MEHL.)

I - *RAPPEL de la Législation en vigueur en France en matière de gains en capital foncier*

Jusqu'à ce jour le législateur français s'est très peu avancé sur le chemin de l'imposition des gains en capital foncier.

C'est ainsi que les plus values résultant de ventes d'immeubles échappaient jusqu'à présent à la taxe proportionnelle à moins qu'elles ne fussent révélées par des opérations fréquentes ou de caractère professionnel. Dans ce dernier cas, et dans ce cas seulement, la taxe proportionnelle est dûe au titre des Bénéfices Industriels et Commerciaux lorsqu'il s'agit d'opérations réalisées par des marchands de biens et au titre de l'impôt sur les sociétés lorsque ces opérations sont effectuées par des sociétés de capitaux.

En aucun cas les plus values sur immeubles dépendant d'un patrimoine privé n'étaient jusqu'à présent imposables, soit au résultat d'une mutation soit sans mutation.

En introduisant le principe de l'imposition de la plus-value après

mutations successives des terrains bâtis de législateur français a donc fait un pas dans le domaine de la taxation des gains en capital déjà si largement exploité dans d'autres pays.

II - *PRINCIPE de la loi du 21 Décembre 1961*

Il est institué un prélèvement de 25% sur les plus-values réalisées à partir du 1er Novembre 1961 par les personnes morales ou physiques au résultat de la vente, de l'expropriation ou de l'apport en société de terrains non bâtis ou assimilés ou de droits immobiliers ayant leur assiette sur des terrains non bâtis.

L'impôt n'est toutefois exigible que si les dits terrains ou droits ont fait l'objet d'une mutation à titre onéreux ou d'un apport en société depuis moins de sept ans.

Le recouvrement du prélèvement est effectué comme en matière de droits d'enregistrement et les principes qui régissent tant l'exigibilité que la liquidation de ces droits sont applicables au nouvel impôt.

III - Ces principes étant exposés il convient d'examiner leurs conditions d'application:

1° - MUTATIONS PASSIBLES DU PRELEVEMENT - Sont assujetties à l'impôt toutes aliénations de terrains non bâtis.

Les termes «aliénation», «acquisition», et «cédant» doivent en la matière être pris dans leur sens le plus large et le décret d'application du 23 Mai 1962 dans son article 1er le précise:

«Le mot 'aliénation' s'entend indifféremment de la vente, de l'expropriation, de l'apport effectué à une société, de l'échange et, dans la limite de la soulte, du partage. Le mot 'acquisition' s'entend indifféremment de l'achat, de l'échange de l'acquisition par voie de partage avec soulte et de l'apport reçu par une société.

Le mot 'cédant' désigne à la fois le vendeur, l'exproprié, l'auteur de l'apport en société, l'échangiste et le co-partageant qui reçoit une soulte.»

— Sont exclus du «champ d'imposition»: les partages purs et simples, les mutations à titre gratuit, les cessions de droits successifs, les partages avec soultes dépendant d'une succession ou d'une communauté conjugale et les licitations des mêmes biens. (§ II 1° et 4° de l'article 4 de la loi).

2° - EXIGIBILITE - a) *Toutes les aliénations énumérées ci-dessus réalisées depuis le 1er Novembre 1961 rendent exigible le prélèvement* — En outre les plus-values réalisées antérieurement au 1er Novembre 1961 ne peuvent échapper à l'impôt que si l'acte qui les révèle a été présenté à l'enregistrement avant le 1er Janvier 1962 ou, à défaut d'acte, que si l'aliénation a fait l'objet d'une déclaration avant cette dernière date.

b) *La mutation antérieure doit avoir eu lieu depuis moins de 7 ans*

Ce délai se calcule à partir de la date de la mutation à titre onéreux ou de l'apport en société antérieure.

c) *L'aliénation doit porter sur un terrain non bâti ou assimilé ou sur les droits immobiliers y afférents*

Les terrains non bâtis ou assimilés sont ceux visés par l'article 1371 du Code Général des Impôts et l'article 4 § II 3° de la loi du 21 Décembre 1961.

Ils comprennent:

Les terrains nus ou recouverts de bâtiments déstinés à être démolis;

Les terrains comportant des immeubles reconnus vétustes ou insalubrés ou destinés à une meilleure utilisation des ilôts urbains.

Les terrains recouverts en tout ou partie d'immeubles inachevés ou destinés à être démolis ou surélevés ou à être remis en état d'habitabilité;

Les terrains non cultivés employés à usage commercial ou industriel tels que chantiers lieu de dépôt de marchandises et autres emplacements de même nature;

Les terrains recouverts en tout ou partie de bâtiments dont la superficie développée est inférieure à un pourcentage, qui sera fixé par décret, de la contenance des dits terrains.

(Les droits immobiliers sont l'usufruit, la nue propriété, les servitudes tels qu'ils sont définis par le Code Civil.)

3° - EXONERATIONS - Des exonérations sont prévues en faveur:

a) De l'Etat, des départements, des communes et des établissements publics ne présentant pas un caractère industriel ou commercial.

b) des organismes d'habitation à loyer modéré.

c) Des sociétés d'économie mixte régies par le décret N° 60.553 du 1er juin 1960 et dont la majeure partie du capital est détenu par des collectivités publiques;

d) des opérations réalisées par les marchands de biens et lotisseurs (opérations déjà soumises aux impôts commerciaux et visées par l'article 35 du Code Général des Impôts (- §1° à 3°)

e) Des terrains affectés à usage industriel et commercial ou dépendant d'une exploitation agricole, ou des droits immobiliers afférents aux dits terrains (à la condition que l'acquéreur ou la société bénéficiaire de l'apport prenne l'engagement pour lui est ses ayants-cause, dans l'acte d'acquisition ou dans l'acte d'apport, de conserver à ces terrains leur affectation pendant un délai minimum de sept ans (§ IV-1°, 1er alinéa de l'article 4 de la loi).

4° DETERMINATION DE LA PLUS-VALUE IMPOSABLE

La plus-value imposable est constituée par la différence entre la valeur vénale du bien aliéné à titre onéreux ou apporté en société ou, le cas échéant, l'indemnité d'expropriation d'une part, et une somme égale à 110% du prix d'achat de ce bien ou de sa valeur d'échange ou d'apport d'autre part. Cette dernière somme peut être majorée des frais supportés lors de l'entrée du terrain dans le patrimoine de l'assujetti ainsi que des impenses justifiées et, éventuellement, de la redevance d'équipement (§ III de l'art. 4 de la loi).

(En cas d'expropriation, l'indemnité à prendre en considération est l'indemnité principale à l'exclusion de toutes indemnités accessoires éventuellement allouées; lorsque l'indemnité d'expropriation globale a été fixée à l'amiable, il est partiqué un abattement forfaitaire de 25% pour tenir compte des indemnités accessoires).

Des modalités spéciales sont prévues par les articles 6 à 10 du décret d'application pour la détermination des plus-values au cas d'aliénations partielles.

5° RECOUVREMENT DU PRELEVEMENT

a) *Depôt d'une déclaration* — le prélèvement est perçu au vu d'une déclaration établie sur formule administrative.

Toute aliénation d'un terrain non bâti ou assimilé, acquis depuis moins de sept ans doit faire l'objet d'une déclaration, que le prélèvement soit exigible ou non.

Seules sont dispensées de souscrire une déclaration les personnes physiques ou morales qui sont exonérées du prélèvement.

— La déclaration doit en principe être déposée au bureau de l'Enregistrement lors de la présentation à la formalité de l'acte qui constate la mutation ou de la déclaration y afférente, mais des

modalités spéciales sont prévues en cas d'expropriation et pour les opérations qui ont été réalisées antérieurement à la date de la publication du décret d'application.

b) *Paiement* — Le prélèvement doit être acquitté au moment du dépôt de la déclaration et sans qu'il y ait lieu de distinguer, en cas de prix, suivant que celui-ci est payable comptant ou à terme.

— Aucune perception n'est effectuée si le montant du prélèvement est inférieur à 50 Nouveaux francs.

c) *Débiteurs du prélèvement* — Le prélèvement est, nonobstant toutes dispositions contraires, à la charge du vendeur de l'exproprié ou de l'apporteur (§ 1er 2ème alinéa de l'article 4 de la loi) — Il n'est fait d'exception que dans le cas de plus-value provenant de la cession ou de l'apport en société de terrains affectés à usage industriel ou commercial ou dépendant d'une exploitation agricole, lorsque l'acquéreur ou la société bénéficiaire de l'apport ne respecte pas l'engagement qu'il a pris de conserver à ces terrains leur affectation pendant un délai minimum de sept ans (cf. V° Exonérations — III 3° e ci-dessus)

IV - COMMENTAIRE ET CRITIQUES

Les dispositions légales et règlementaires qui ont fait l'objet de cet exposé ont à la fois un but économique et un but fiscal.

Il semble bien que le but économique ait surtout retenu l'attention du législateur et qu'il s'agissait pour lui de freiner la spéculation éhontée que l'on pouvait constater sur les terrains à bâtir intéressants devenus de plus en plus rares.

Si l'on se place sous l'angle fiscal le nouvel impôt offre des qualités certaines : facilité d'assiette et de recouvrement, teinté de moralité — assez rare — qui le rend presque sympathique à la masse des contribuables.

Par contre, et surtout si on fait un rapprochement avec certaines législations fiscales étrangères («Alternative tax» des U.S.A. notamment) on ne peut que remarquer son caractère fragmentaire.

Il apparaîtra aussi que les modalités d'assiette du prélèvement ne tiennent que très faiblement compte des dévaluations légales ou de fait de la monnaie survenues entre l'acquisition et l'aliénation, et que les possesseurs aisés — et partant patients, — qui «peuvent attendre», sont nettement favorisés.

N'aurait-on pu affecter le nouvel impôt d'une certaine progressivité?

Des exemptions ne seraient-elles pas équitables en cas de remploi du prix dans des conditions dignes d'intérêt au point de vue économique ou familial?

On peut émettre l'espoir que ces critiques ou ces questions recevront une solution, et ne soyons pas trop exigeants car pour l'instant nous sommes seulement devant les tous premiers pas que le législateur français vient de faire timidement dans le domaine de l'imposition des gains en capital.

FINANZPOLITISCHE MASSNAHMEN ZUR FÖRDERUNG DER KAPITALBILDUNG IN ÖSTERREICH

von Dr. HELLMUTH SLAIK,

GENERALDIREKTOR DER GIROZENTRALE DER ÖSTERREICHISCHEN SPARKASSEN A.G., WIEN

I. *Allgemeines*

Es ist unbestritten, daß Wirtschaftswachstum mit einer Zunahme des Kapitals je Kopf der Bevölkerung verbunden ist; daher sind ständige Anstrengungen notwendig, um die Kapitalausstattung einer Volkswirtschaft zu verbessern; für Österreich, das nicht kapitalstark ist, gilt dies in ganz besonderem Maße.

In Anbetracht der Notwendigkeit, die Kapitalbildung zu fördern und zu unterstützen, hat das Bundesministerium für Finanzen verschiedene einschlägige Wünsche und Vorschläge geprüft und zum Teil auch bereits zur Diskussion gestellt. Dabei wurde übereinstimmend festgestellt, daß die gegenwärtigen Maßnahmen zur Förderung der Kapitalbildung und das gegenwärtige System der Investitionsfinanzierung mancher Modifizierung und Ergänzung bedürfen. Das Bundesministerium für Finanzen schlägt daher eine Reihe finanzpolitischer Maßnahmen vor, mit deren Hilfe eine Förderung der Kapitalbildung und eine Verbreiterung der Basis der Investitionsfinanzierung erreicht werden soll. Bei den vorgeschlagenen Maßnahmen wurde naturgemäß auch auf ihre Realisierungsmöglichkeit unter den gegebenen politischen Verhältnissen in Österreich Bedacht genommen, damit sie eine reale Diskussionsgrundlage bilden können.

Einleitend seien einige grundsätzliche Erörterungen zu dem in Rede stehenden Problemkreis gestattet:

Jeder Versuch einer Einwirkung auf den Umfang der Kapitalbildung in einer vollbeschäftigten Wirtschaft — auch durch finanzpolitische Maßnahmen — geht davon aus, daß das Verhältnis von „Verbrauch" und „Sparen" zugunsten der letzteren Größe ver-

schoben werden soll. Dieser Versuch einer Änderung des Verhältnisses „Verbrauch" zu „Sparen" soll indessen nicht mißverstanden werden: Es geht nicht darum, den gegebenen Verbrauch einzuschränken, sondern nur darum, sein Wachstum insofern zu bremsen, als Einkommenzuwächse nicht zur Gänze verbraucht, sondern wenigstens zum Teil gespart werden sollen. Damit steht im Einklang, daß in unserer Wirtschaftsordnung hoher Verbrauch und hohe Investitionen nicht einander ausschließen, sondern einander bedingen. Um einen Anreiz zum stärkeren freiwilligen Sparen und damit zur Vermögensbildung zu schaffen, wurde bereits das Prämiensparförderungsgesetz verabschiedet, zu dessen Inanspruchnahme auch die vorgesehene Senkung des Einkommensteuertarifes beitragen kann.

Die im folgenden unter Abschnitt II vorgeschlagenen Maßnahmen gehen von der Überlegung aus, daß im Interesse der Stabilität ein gleichmässiges Wachstum der Wirtschaft erwünscht ist, und daß ein mögliches Arrangement Österreichs mit der EWG eine weitere Verbesserung der Kapitalausstattung der österreichischen Wirtschaft dringend erfordert. Schon deshalb erscheint es zweckmässig, das Instrument der Bewertungsfreiheit, wenn auch mit gewissen Einschränkungen und Modifikationen, beizubehalten.

Die Bewertungsfreiheit und die durch sie begünstigte Selbstfinanzierung werden kritisiert, weil dadurch die Mittel zur dauernden Verwendung im eigenen Unternehmen gebunden werden: dies begünstige Kapitalfehlleitungen und erschwere wünschenswerte Strukturänderungen der Wirtschaft. Diese Argumente sind in manchen Fällen zutreffend; doch darf nicht übersehen werden, daß eine ausreichende Selbstfinanzierung ganz allgemein die Basis für jede Fremdfinanzierung bildet und insbesonders für Klein- und Mittelunternehmungen die Selbstfinanzierung in der Regel die wichtigste und oft nahezu einzige Quelle der Investitionsfinanzierung bildet und wohl auch in Zukunft bilden wird.

Unter Abschnitt III werden eine Reihe von Maßnahmen vorgeschlagen, die vor allem den organisierten Kapitalmarkt beleben und damit anlagebereite Mittel der Finanzierung von Investitionen direkt zuführen sollen.

Unter III/1 wird die Neuregelung des Wertpapiersparens und der steuerrechtlichen Begünstigungen für festverzinsliche Wertpapiere

behandelt. Dadurch soll das Sparen in festverzinslichen Wertpapieren ähnlich dem Prämienkontensparen gefördert und überdies auf dem Anleihemarkt Bedingungen geschaffen werden, die bessere Voraussetzungen für eine Kurs- und Marktpflege bilden.

Durch verschiedene Varianten, die Erleichterungen auf dem Gebiet der Körperschaftssteuer zwecks Milderung der steuerlichen Belastung der Aktie vorsehen (III/2), sowie durch die Aufhebung oder Herabsetzung der Gesellschaftssteuer (III/3) soll ein Anreiz zu verstärkten Aktienemissionen und damit zur Kapitalbeschaffung auf dem Kapitalmarkt geboten werden. Schließlich würde durch die Aufhebung der Wertpapiersteuer (III/3) die Emissionen von Industrieobligationen und damit gleichfalls die Kapitalbeschaffung auf dem Kapitalmarkt erleichtert werden.

Das bereits im Rohentwurf vorliegende Kapitalberichtigungsgesetz (III/4) sowie die in Aussicht genommene gesetzliche Regelung der Investmentfonds (III/5) würden ebenfalls der Ordnung und Belebung des Kapitalmarktes dienen.

Das kurz dargestellte Programm stellt einen bescheidenen Schritt in Richtung einer Verbreiterung der Basis der Investitionsfinanzierung dar. Es versucht, den gegebenen Verhältnissen Rechnung zu tragen und sollte als Einheit betrachtet und behandelt werden.

II. MASSNAHMEN, BETREFFEND KAPITALBILDUNG DURCH SELBSTFINANZIERUNG

1. *Bewertungsfreiheit*

Nach Kriegesende war es infolge der mangelnden Funktionsfähigkeit des inländischen Kapitalmarktes notwendig, zum raschen Wiederaufbau der österreichischen Wirtschaft die Selbstfinanzierung steuerlich besonders zu begünstigen. Diesen Zweck verfolgten die Investitionsbegünstigungsgesetze der Jahre 1948, 1949 und 1951. In dieser ersten Etappe des Wiederaufbaues konnte der allerdringendste Nachholbedarf gedeckt werden.

Weil die Finanzierung über den Kapitalmarkt auch weiter auf große Schwierigkeiten stieß, wurde im Jahre 1953 die Bewertungsfreiheit eingeführt, die ebenfalls eine Begünstigung der Selbstfinanzierung darstellt, wenngleich in einem erheblich schwächeren Ausmaß als durch die eingangs erwähnten Gesetze.

Da nunmehr der Nachholbedarf der österreichischen Wirtschaft weitgehend gedeckt erscheint und sich die Eigenkapitalstruktur vieler Kapitalgesellschaften verbessert hat, ist es angebracht, die Selbstfinanzierung durch die Finanzierung über den Kapitalmarkt zu ergänzen. Eine Einschränkung und Modifizierung der Bewertungsfreiheit ist daher zumindest bei den beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens gerechtfertigt. Denn nur eine den technischen und wirtschaftlichen Gegebenheiten angepaßte und entsprechend eingeschränkte Bewertungsfreiheit, die der Fremdfinanzierung auch Raum läßt, wird bewirken, daß auch dieser Weg der Kapitalbeschaffung beschritten wird. Dadurch würde nunmehr auch in Österreich stärker als bisher die Selektionsfunktion des Kapitalmarktes wirksam werden.

2. *Begünstigung des nicht entnommenen Gewinnes*

Personengesellschaften und Einzelunternehmungen können im allgemeinen den organisierten Kapitalmarkt im Wege von Emissionen von Obligationen nicht in Anspruch nehmen. Auch stehen ihnen grundsätzlich nicht die Möglichkeiten der Kapitalgesellschaften hinsichtlich der Aufnahme neuen Eigenkapitals durch Begebung von Aktien zur Verfügung. Für die Personengesellschaften und Einzelunternehmungen wird daher auch weiterhin die Selbstfinanzierung das wichtigste Instrument zur Durchführung von Investitionen und der Beschaffung von Begriebsmitteln bleiben. Es erscheint daher wünschenswert, gerade diesen Betrieben, die vielfach unter Mangel an ausreichendem Betriebskapital leiden, die Möglichkeit einzuräumen, durch eine steuerliche Begünstigung nicht-entnommener Gewinnteile eine Stärkung ihrer Betriebsmittel herbeizuführen. Hierbei soll nicht bloß die Liquidität der Betriebe verbessert, sondern auch der im Betrieb verbleibende begünstigte Gewinnteil dem persönlichen Konsum des Unternehmers entzogen werden. Schließlich soll damit auch den Unternehmern eine elastische Investitionspolitik ermöglicht werden, indem sie die in einem Geschäftsjahr nicht verbrauchten Gewinnteile für Investitionen in kommenden Jahren verwenden können.

Zur Erreichung dieser Ziele soll der nicht entnommene Gewinn steuerlich derart begünstigt werden, daß ein bestimmter Hundertsatz des Gewinnes innerhalb eines bestimmten Zeitraumes (etwa

drei bis fünf Jahre) zur Verwendung für betriebliche Zwecke steuerfrei im Unternehmen gelassen werden kann. Ein solcher nicht-entnommener Gewinn wäre allerdings, sofern in einem der folgenden Jahre die Entnahmen den jeweiligen Jahresgewinn übersteigen, in der Höhe des Differenzbetrages nachzuversteuern. Ohne Nachversteuerung dürften solche begünstigte Gewinnteile lediglich zur Deckung von Betriebsverlusten verwendet werden.

II. MASSNAHMEN BETREFFEND DEN KAPITALMARKT

1. *Förderung des Sparens in festverzinslichen Wertpapieren*

Die seit 1958 in Geltung stehenden Steuerbegünstigungen für festverzinsliche Wertpapiere sind im allgemeinen mit einer unverhältnismäßig hohen Rendite für den Begünstigten verbunden. Andererseits konnten sie ihrer rechtlichen Konstruktion nach praktisch nur für einen Teil des gesamten Anleihevolumens wirksam werden (etwa 1/4-1/3). Dies verzerrte das Zinsniveau am Kapitalmarkt, sodaß der Absatz der nicht begünstigten Stücke auf erhebliche Schwierigkeiten stieß; auch sind die begünstigten Stücke als Anlagewerte weniger attraktiv.

Die geltende Steuerbegünstigung, die sich nur auf die Anleihen der Gebietskörperschaften, der öffentlichen Fonds und der Energieunternehmungen beschränkt, führt überdies fast zur Monopolisierung des inländischen Kapitalmarktes. Dadurch können z. B. Industrieunternehmungen, gleichviel ob verstaatlicht oder nicht, Obligationen — abgesehen von Wandelschuldverschreibungen — kaum begeben.

Zur Neuordnung des Sparens in festverzinslichen Wertpapieren wird erwogen, die derzeitigen, zu weitgehenden Steuerbegünstigungen durch Ausdehnung des bisher auf unselbständige Personen beschränkten Prämiensystems auf alle natürlichen Personen zu ersetzen und gleichzeitig eine generelle, abgestufte Steuerbegünstigung für Zinsen festverzinslicher Wertpapiere aller Arten einzuführen, die sich jedenfalls in der untersten Stufe, auf sämtliche von den Gebietskörperschaften und den Energieversorgungsunternehmungen ausgegebenen Stücke beziehen würde.

Die Vorteile der Neuregelung wären eine Gleichstellung der selbständigen und unselbständigen natürlichen Personen hinsichtlich

des Wertpapiersparens, die Ausdehnung der Sparförderung auf die festverzinslichen Wertpapiere aller Emittenten (wenn auch mit gewissen quantitativen Unterschieden entsprechend dem vordringlichen öffentlichen Interesse an Anleihen der Gebietskörperschaften und der Energieversorgung), eine bessere Grundlage für Markt- und Kurspflege und schließlich eine nicht unwesentliche Ersparnis für das Budget.

Die bisherigen Steuerbegünstigungen für die bereits vor Inkrafttreten der Neuregelung angeschafften Wertpapiere würden erhalten bleiben.

2. *Entdiskriminierung der Aktie*

Ein großer Teil der Kapitalbildung erfolgt in der modernen Wirtschaft über die Kapitalgesellschaften, insbesondere über die Aktiengesellschaften. Der Einsatz der Aktie als Finanzierungspapier ist allerdings durch die geltenden steuerlichen Bestimmungen, durch die die Körperschaften gegenüber anderen Unternehmungsformen steuerlich stärker belastet werden, erschwert. Bei den Aktiengesellschaften werden die ausgeschütteten Gewinne nicht nur vom hohen Körperschaftssteuersatz erfaßt, der einschließlich der Zuschläge und der Gewerbesteuer nahezu zwei Drittel des Gewinnes erreicht, sondern diese Gewinne unterliegen im Falle der Dividendenausschüttung beim Empfänger überdies der Einkommenbesteuerung. Durch die mehrfache Belastung des von den Körperschaften erzielten Gewinnes wird die Aktie in ihrer Funktion als Finanzierungsinstrument beeinträchtigt.

Um diese steuerliche Belastung, die der Ausgabe von Aktien hemmend entgegensteht, zu mildern, waren folgende Lösungsmöglichkeiten zu erwägen:

i) Generelle Herabsetzung der Körperschaftssteuer
ii) Herabsetzung der Körperschaftssteuer für ausgeschüttete Gewinne
iii) Steuerliche Begünstigung des Dividendenempfängers durch
  aa) Steuerbefreiung der Dividenden in einem bestimmten Prozentsatz.
  bb) Erhöhung des Freibetrages für Einkünfte aus Dividenden.

Da im Vergleich zu anderen Industriestaaten der Körperschaftssteuersatz einschließlich Zuschlägen in Österreich hoch ist und

überdies auf die Verhältnisse im integrierten europäischen Wirtschaftsraum Rücksicht genommen werden muß, wäre in erster Linie an eine gewisse generelle Herabsetzung des Körperschaftssteuersatzes zu denken.

Weiter würde die Möglichkeit der Senkung des Körperschaftssteuersatzes für ausgeschüttete Gewinne bestehen. Dieser Maßnahme käme eine positive Bedeutung insoferne zu, als dadurch eine Verbesserung der Rendite der Aktie erreicht und damit ein Anreiz für breitere Sparschichten zum Erwerb von Aktien gegeben werden könnte.

Den unter i) und ii) aufgezeigten Möglichkeiten ist wohl der Vorrang einzuräumen, weil die unter iii) genannten Lösungen in ihrer Wirkung einen zu geringen Anreiz für Aktienemissionen gäben.

3. *Verbilligung der Emissionskosten*

a) Gesellschaftssteuer:

Der Gesellschaftssteuer unterliegen der Erwerb von Gesellschaftsrechten (zum Beispiel Aktien an einer inländischen Kapitalgesellschaft) durch den ersten Erwerber. Die Steuer beträgt grundsätzlich zwei v. H., zahlungspflichtig ist die Kapitalgesellschaft. Diese Steuer belastet die Emissionskosten erheblich, daher wäre ihre Aufhebung bzw. Milderung zu erwägen.

b) Wertpapiersteuer:

Der Wertpapiersteuer unterliegt der erste Erwerb festverzinslicher Schuldverschreibungen. Zahlungspflichtig ist der Veräußerer der Wertpapiere. Die Steuer beträgt für inländische Wertpapiere 1/2 v. H. oder eins v. H.; sie erbringt nur einen relativ geringen Ertrag und belastet überdies nur eine Gruppe von Emittenten, da die Gebietskörperschaften und auch die Energiewirtschaft von ihr befreit sind. Im Interesse der Förderung der Emission von Industrieobligationen wäre daher eine Aufhebung der Wertpapiersteuer zu erwägen. Dadurch würde sowohl der verstaatlichten als auch der nicht verstaatlichten Industrie die Kapitalbeschaffung erleichtert werden.

4. *Kapitalberichtigungsgesetz*

Bei einer Reihe von inländischen Kapitalgesellschaften steht das Grundkapital in einem Mißverhältnis zu den Rücklagen und damit

zum ausgewiesenen Eigenkapital. Dieses Mißverhältnis könnte durch eine Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln beseitigt werden, sofern durch ein Kapitalberichtigungsgesetz die Möglichkeit geschaffen wird, einen Teil der Rücklagen steuerfrei in Aktien-(Stamm) kapital umzuwandeln.

Kapitalmarktpolitisch würde hierdurch der an der Börse bestehende Materialmangel etwas gemildert und manches „zu schwere Papier" dem breiten Publikum leichter zugänglich gemacht werden. Ein Kapitalberichtigungsgesetz würde daher zur Belebung des Aktienmarktes beitragen.

5. *Investmentfondsgesetz.*

Das Investmentsparen hat in den letzten Jahren einer internationalen Entwicklung folgend auch in Österreich größere Bedeutung erlangt. Viele Staaten haben für diese Sparform eine gesetzliche Regelung erlassen, deren Zweck der Schutz des Investmentsparers ist. Daher ist es auch in Österreich notwendig, die Rechtsbeziehungen zwischen den Sparern und der Investmentgesellschaft sowie der zum Schutz der Sparer eingeschalteten Depotbank gesetzlich zu regeln. Dazu kommt, daß es gegenwärtig in Österreich zweifelhaft ist, ob die Verwaltungsbehörde nach der derzeitigen Rechtslage einen bedenklichen Investmentfonds verbieten könnte.

In einer Reihe von Ländern wurden Immobilienfonds ins Leben gerufen, um den Sparern den Erwerb von Miteigentumsanteilen an Grundstücksvermögen zu ermöglichen.

Daher wäre es im Falle der Erlassung eines Investmentfondsgesetzes zweckmäßig, darin auch für Immobilienfonds eine gesetzliche Grundlage zu schaffen, um nicht unter Umstanden in einem späteren Zeitpunkt ein Sondergesetz für Immobilienfonds erlassen zu müssen.

Da nach dem Gesetzentwurf die Gründung einer Immobilien-Investment-Gesellschaft und deren Geschäftsbedingungen der Genehmigung des Bundesministeriums für Finanzen bedürfen, sind hinreichende Sicherheiten bezüglich der Tätigkeit solcher Fonds gewährleistet.

IV. SONSTIGE MASSNAHMEN

1. *Förderung des Sparens im Wege der Lebensversicherung*

Die Lebensversicherungsverträge unterliegen einer Versicherungssteuer von 3% der Prämie. Das finanzielle Ergebnis dieser Versicherungssteuer ist sehr gering. Im Sinne der Förderung des Spargedankens und der möglichsten Gleichbehandlung aller Sparformen wäre die Befreiung der Lebensversicherungsverträge von der Versicherungssteuer zu erwägen.

2. *Förderung der Elektrizitätswirtschaft*

Derzeit bestehen folgende Begünstigungen nach dem Elektrizitätsförderungsgesetz 1953, BGBl. Nr. 113/53 (novelliert durch Bundesgesetz 151/1958):

a) Bereitstellung von 250 Mio S an Bundesmitteln für Kapitalerhöhungen bei Gesellschaften des Verbundkonzerns.
b) Steuerliche Vorteile durch Bildung von gewinnmindernden zweckgebundenen Rücklagen bis zu 80 v. H. des Gewinnes.
c) Herabsetzung der Gewerbesteuer vom Gewerbekapital auf die Hälfte der jährlichen Beträge.

Das Gesetz läuft Ende 1963 ab.

Wenn auch die Förderungswürdigkeit der Elektrizitätswirtschaft grundsätzlich zu bejahen ist, sollte doch die jährliche Dotierung durch den Bund für Kapitalerhöhungen auf die jeweilige konjunkturelle und budgetäre Lage abgestellt werden. Im übrigen sollten die bestehenden Förderungsmaßnahmen zumindest nicht ausgeweitet werden.

3. *Reduzierung der steuerfreien Rücklage für Abfertigungen*

Die bisherige Entwicklung hat gezeigt, daß das ursprünglich vorgesehene Höchstausmaß von 80% der steuerfreien Rücklage für Abfertigungen gemäß § 6 b EStG auf 64% herabgesetzt werden kann.

"ONE WORLD" CONCEPT V. DOUBLE ESTATE TAXES

by H. WILLIAM CALLMANN, Tax Counsel, New York City

Estate tax treaties are presently in effect between the United States and 12 countries. Before such treaties can be signed, the Secretary of State submits the drafts of a tax convention with an explanatory report to the President of the United States "with a view to its transmission to the Senate to receive the advice and consent of that body to ratification, if the President approve thereof". In these reports from the Department of State the recurring statement appears that "the imposition and collection of taxes upon the same estate by both the United States and a foreign country may, and often do, result in double taxation of a severe character."

GLOBAL VARIETY OF THEORY

Double taxation in the field of estate taxes is of special complexity because of the variety of jurisdictional theories effective throughout the world. Domicile of the decedent and situs of the estate property are the most widely adopted principles in the application of death duties. The United States, Norway and Greece have added to the jurisdictional basis of decedent's domicile that of the decedent's nationality or citizenship. The basis of domicile has been replaced by Finland with that of mere residence, by South Africa with that of habitual residence. In Finland the residence of the *beneficiary* constitutes an additional predicate for the levy of death duties. Finally, in Japan the domicile of the beneficiary only (and not of the decedent) establishes local jurisdiction to tax.

This global variety of legal theory—fascinating though it may be to the student—is fertile soil for confiscation's close relative, that is, double taxation. Double taxation, in its extreme form, arises from the claim by more than one country, based upon different legal concepts, of jurisdiction to levy death duties on the entire estate of the decedent. It is the purpose of this article to consider this not infrequent effect of severe double taxation.

CREDITS UNDER TAX TREATIES

Our estate tax conventions allow certain credits against the federal estate tax for death duties paid to foreign countries. The primary credit is allowed by the country which taxes on a general jurisdictional basis (domicile, nationality, etc.) for tax on property situated in the other treaty country. A further credit, known as the secondary credit, is contained in most of our estate tax conventions and is applicable when *both treaty countries* tax on a jurisdictional basis other than the situs of property, for example, domicile or residence (of decedent or beneficiary) or citizenship or nationality. This secondary credit provides that each state shall, in addition to the primary credit, allow a credit for the part of the tax imposed by the other state on property "situated or deemed to be situated" within both states or outside both territories.

This secondary credit may suffer, however, from unfortunate limitations and may even be unavailable because of the language of the various tax conventions now prevailing. For example, the Estate Tax Treaty between the United States and France (effective since 1949) provides the secondary credit, "if the decedent is regarded by each of the contracting States as being domiciled in its own territory." True, this clause covers a case of both contracting states taxing on a jurisdictional basis other than situs of property, that is, domicile. Yet, this clause is, by its terms, limited to double tax jurisdiction predicated solely on the basis of decedent's domicile. Consequently, when France claimed jurisdiction *through domicile* and the United States *through citizenship,* the secondary credit in regard to property situated outside of both states as provided for by the treaty of 1949 was held inapplicable. Other tax conventions are more or less broadly phrased in defining the prerequisites of the secondary credit. The conventions with Greece and the United Kingdom are, like the French treaty, limited to double jurisdiction through domicile, while the treaties with Finland and Japan more liberally include the concepts of citizenship and nationality.

Thus, it can be generally stated that most tax conventions now in effect between the United States and other countries contain provisions which sometimes, though not always, eliminate the burden of double taxation when both contracting countries tax on a jurisdictional basis other than situs of property.

DOUBLE TAXATION FOR LACK OF TREATY

Absent an estate tax treaty between the United States and the taxing country involved, the avoidance of double taxation hinges on the application of the statutory credit provided in Section 2014 of the Internal Revenue Code of 1954. Section 2014 provides, in effect, that where a decedent's property is situated in a foreign country and subjected to a death tax by such country, a credit shall be allowed against the United States estate tax for such foreign death tax. This credit, however, is not allowable for a foreign death tax payable with respect to property situated outside the territory of the foreign country imposing such tax, and thus fails to eliminate what may prove to be severe double taxation arising from two countries taxing the entire estate on a jurisdictional basis other than situs of the estate property. Assume, for example, that a $500,000 estate is fully taxed, that is, wherever situated, by the United States because of the decedent's United States citizenship and fully taxed, again wherever situated, by the foreign country because the decedent had been a resident of such foreign country, and that one tenth of the estate was situated in the foreign country with the entire balance of the estate assets situated in the United States—a set of facts by no means exceptional. In the absence of a satisfactory estate tax treaty applicable to such a situation, a most severe double taxation would result. The statutory credit of Code Section 2014 would be strictly limited to the foreign estate tax imposed upon that one tenth of the estate assets situated abroad, even though the foreign country taxes the entire estate wherever situated on the jurisdictional basis of decedent's residence. A credit against the foreign estate tax for the United States estate tax may, under the tax law of the foreign country, be nonexistent or entirely inadequate to avoid severe double taxation. As a result, in accordance with the following computation, more than two thirds of the entire estate could be wiped out by estate taxation.

Computation

Total gross estate	$500,000
There were no debts or charges. The entire estate was bequeathed to a person not related to the decedent.	
The Federal Estate Tax, after exemption and credit for state inheritance taxes, but before any credit for foreign death duties, amounts to	$114,100
Foreign estate tax (estimated)	250,000
Total United States and foreign taxes, before United States credit	$364,100
Less United States credit for tax attributable to property in foreign country (valued at 1/10 of estate = $50,000), under Section 2014 of the Code, limited to lower United States tax (no foreign tax credit available)	11,410
Total United States and foreign taxes	$352,690

SPECIALLY DISTURBING SITUATION

For a number of reasons, extreme double taxation in regard to estates becomes harsh reality if the Federal Republic of Germany is the foreign country claiming a jurisdictional basis for unlimited taxation of a decedent's estate on account of his having been a resident of the foreign country at the time of his death. The singularly disturbing situation in the case of West Germany has been brought about:

(1) because, regrettably, no estate tax convention has yet been concluded between West Germany and the United States;

(2) by reason of a peculiar provision in the German tax law which creates the legal fiction in the form of an irrefutable presumption that any person who stays in Germany for a period exceeding *six months* is deemed to be a resident of Germany and thus amenable to *unlimited taxation*. The decedent's intentions with respect to residence or domicile *become immaterial* upon the expiration of the six-month period. That this six-month period may be extended, *as a matter of grace,* to a period of one year hardly softens the rigidity of the basic rule; and

(3) by a strict limitation of the credit allowable against the German estate tax for the foreign (for example, United States) estate tax in the event that the decedent was considered a resident of Germany at the time of his death. Under this rule, certain foreign (for example, United States) assets of the greatest value—cash, bank accounts, stocks and bonds—must be disregarded in computing the ratio between foreign and total estate assets, that ratio determining that part of the German estate tax against which a credit for the foreign (United States) estate tax may be allowed. This limitation on the allowable credit against the German estate tax practically eliminates it as a source of relief in most of the supposititious or actual cases.

CLOSING REMARKS

It is only normal that the commercial interests of a country would be more concerned with the avoidance of double taxation in the field of income taxes than they are in regard to death taxes. "Decedents have no lobby." Yet, it is depressing to find that today, more than 15 years after the United States, under the able leadership of Eldon P. King, began to engage in a broad estate tax treaty program, cases of almost confiscatory double taxation may still occur, for example, for lack of an estate tax treaty with an important country of the western world. As cogently stated by one of our wisest tax scholars: "Each jurisdictional basis of taxation has a happy capacity of its own for being quite logical, but in an era of high rates the effects of logic become too grim to behold . . . The taxing power must beat a retreat one way or another from its habit of reaching out in all directions."

"It often amazes me when I contemplate that this nation, which has shown sufficient ingenuity to harness the atom, orbit a satellite, and hurl a man through space, seemingly lacks the ability to raise revenues for the public treasury by means other than a mass of laws which are confused, contradictory, arbitrary and inconsistent."—R. J. Price, executive vice president, Charles O. Ingmire, Inc., before the House Committee on Ways and Means on May 17, 1961.

This article is published in "*The Tax Magazine*", July 1961

II

SURVEY OF TAX LEGISLATION
APERÇU DE LEGISLATION FISCALE

Period July 1st until November 1st.

AUSTRIA

taxes on income and property

Bundesgesetz vom 27. Juni 1962 mit dem das Einkommensteuergesetz 1953 abgeändert wird (Einkommensteuernovelle 1962)
Bundesgesetzblatt, S. 789
Durchführungerserlass zur Einkommensteuernovelle 1962
Amtsblatt Nr. 188

turnover taxes

Bundesgesetz vom 27. Juni 1962 mit dem das Umsatzsteuergesetz 1959 neuerlich abgeändert wird
Bundesgesetzblatt, S. 793
Erlass Neuerliche Abänderung der Zollgesetz-Durchführungsverordnung
Amtsblatt Nr. 190
Grunderwerbsteuergesetz Novelle 1962
Amtsblatt Nr. 225

BELGIUM

taxes on income and property

Accord entre la Belgique et le Grand-Duché de Luxembourg, ayant pour but d'éviter la double imposition en matière de taxes perçues à l'occasion des concours de pronostics sur matches de football Moniteur Belge, p. 7474

turnover taxes

Arrêté royal du 28.8.62 modifiant l'arrêté royal du 11.3.53 portant le taux de la taxe de transmission à l'importation
Moniteur Belge, p. 7368

Arrêté royal du 21.9.62 modifiant l'arrêté royal du 11.3.53 majorant le taux de la taxe de transmission à l'importation
Moniteur Belge, p. 8475

Arrêté royal du 19.10.62 modifiant l'arrêté royal du 11.3.53 majorant le taux de la taxe de transmission à l'importation
Moniteur Belge, p. 9460

excise duties, stamp duties and similar taxes

Loi du 3.7.62 modifiant l'article 235 du Code des droits d'enregistrement en ce qui concerne les ventes publiques de produits agricoles
Moniteur Belge, p. 5998

Arrêté royal du 20.9.62 modifiant le Code et le Règlement général sur les taxes assimilées au timbre
Moniteur Belge, p. 8473

miscellaneous

Arrêté royal du 17.9.62 d'exécution des articles 96 à 98 de la loi du 14.2.61 d'expansion économique de progrès social et de redressement financier
Moniteur Belge, p. 8894

FRANCE

general problems

Loi du 4.8.62 relative à l'usage de documents fiscaux dans les relations de

droit public et de droit privé
Journal Officiel, p. 7778
taxes on income and property
Allocations familiales; Modification; Taux des majorations pour âge
Journal Officiel, p. 10548
miscellaneous
Loi de finances rectificative pour 1962
Journal Officiel, p. 7594, 7917, 8107
Quatrième plan de développement économique et social 1962-1965; annexe jointe à la loi du 4.8.62
Journal Officiel, no. 185

GERMANY

taxes on income and property
Gesetz zur Änderung und Ergänzung des Gesetzes zur Förderung der Wirtschaft von Berlin (West) und des Steuererleichterungsgesetzes für Berlin (West)
Bundesgesetzblatt, S. 481
Neufassung des Gesetzes zur Förderung der Wirtschaft von Berlin (West)
Bundesgesetzblatt, S. 492
Neufassung des Gesetzes über Steuererleichterungen und Arbeitnehmervergünstigungen in Berlin (West)
Bundesgesetzblatt, S. 501
Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zu Par. 15 des Gesetzes über die Umwandlung von Kapitalgesellschaften und bergrechtlichen Gewerkschaften
Bundesgesetzblatt, S. 599
turnover taxes
Gesetz über die Umsatzsteuerstatistik für das Kalenderjahr 1962
Bundesgesetzblatt, S. 549
excise duties, stamp duties and similar taxes
Gesetz zur Änderung des Zollgesetzes
Bundesgesetzblatt, S. 605

NETHERLANDS

taxes on income and property
Decree of 30.8.62 about unilateral measures to avoid double taxation on income and property
Staatsblad Nr. 344
Decree of 24.9.62 to repeal the Decree of 20.10.61 about unilateral measures to avoid double taxation on income from batting and gambling
Staatsblad Nr. 366
turnover taxes
Act of 27.6.62 to amend the 1954 Turnover Tax Act
Staatsblad Nr. 225
excise duties, stamp duties and similar taxes
Act of 9.8.62 to regulate the import and export of goods (The Import-Export Act)
Staatsblad Nr. 295
Act of 2.8.62 by which the General Act about customs and excise duties became effective
Staatsblad Nr. 324
miscellaneous
Decree of 18.8.62 by which the General Act about the State-taxes became efiective
Staatsblad Nr. 319

MISCELLANEOUS - FAITS DIVERS
CONVENTIONS INTERNATIONALES

CONVENTION FRANCO-BELGE. 1° Profession non commerciale sans installation permanente en Belgique. 2° Nombre de parts pour le calcul de l'impôt sur le revenu des personnes physiques applicable à un citoyen soviétique en l'absence d'accord de réciprocité et sans justification de la qualité de réfugié.

1. — La notion du revenu est difficile à définir et peut donner lieu, soit à une interprétation étroite: le caractère periodique étant retenu, soit à une conception très large (toutes les sommes mises à la disposition d'un contribuable: conception américaine).

La jurisprudence française retient moins le critère du renouvellement périodique de fait des profits que la possibilité théorique pour ces profits de se renouveler (Cons. d'Etat, 20 oct. 1941, R.O., p. 299). A *contrario*, des sommes percues en rémunération d'une opération isolée et non renouvelable ne devraient pas être regardées comme des revenus imposables.

2. — L'imposition des sommes qui sont regardées comme des revenus ne peut être mise en échec que par les dispositions d'une convention internationale.

La convention franco-belge du 16 mai 1931 prévoit en son article 9 que les revenus des professions non commerciales exercées à demeure sont imposables dans celui des deux Etats contractants où les intéressés possèdent une *installation permanente* pour l'exercice de leur activité professionnelle.

En l'absence d'installation permanente en Belgique, un contribuable percevant des revenus de cette nature n'était donc pas imposable dans ce pays, mais il n'était imposable en France que s'il avait une installation permanente en France. Bien que l'intéressé fût directeur commercial salarié d'une société, le Conseil d'Etat a estimé que le bénéficiaire des revenus belges devait être regardé comme ayant une installation permanente en France, ses connaissances techniques utilisées par la société dont il détient un nombre important de parts lui ayant servi pour les opérations effectuées à titre personnel en Belgique.

3. — L'article 199 du Code général des Impôts prévoit que les réductions pour charge de famille ne sont accordées aux étrangers que sous réserve de traités de réciprocité.

Le Conseil d'Etat a jugé qu'une réciprocité de fait n'était pas suffisante pour faire bénéficier les citoyens *soviétiques* des réductions pour charges de famille accordées aux personnes de nationalité française. Le bénéfice de ces réductions ne peut être accordé à une personne qui revendique la qualité de réfugié sans justifier de cette qualité conformément à la convention de Genève du 28 juillet 1951 relative aux apatrides.

Par ailleurs, le Haut-Tribunal a estimé qu'en raison du caractère général des termes mêmes de l'article 199 du Code général des Impôts visant «les réductions d'impot, les dégrèvements à la base, les déductions pour des raisons de charges de famille», ces dispositions visent les réductions accordées aux contribuables mariés par l'article 194 (quotient familial). Le Conseil d'Etat s'est donc refusé à introduire une distinction entre les charges de famille qui viseraient uniquement les enfants et la situation de famille qui

viserait, elle, la situation matrimoniale des contribuables. Il fait observer à ce sujet que l'article 199, tel qu'il a été remanié dans le Code général des Impôts (novembre 1960) pour tenir compte de la réforme de 1959, prévoit que pour le calcul de l'impôt sur le revenu des personnes physiques, la division du revénu imposable en un certain nombre de parts fixé d'après la situation et les charges de famille du contribuable n'est accordée qu'aux citoyens français, sous réserve d'accords de réciprocité.

I. Administration a donc modifié d'elle-même les dispositions antérieures du Code général des Impôts pour couvrir expressément la situation et les charges de famille.

Il convient de remarquer par ailleurs que la juridiction administrative manifeste une tendance de plus en plus affirmée à interpréter les conventions, sans recourir à l'interprétation officielle du Ministère des Affaires étrangères (Cf. Cons. d'Etat. 9 avril 1962, n° 50.865: v. *Droit fiscal* 1962, n° 21, comm. 522 concernant la définition du foyer permanent d'habitation dans la convention franco italienne du 16 juin 1930).

Sur le lieu d'imposition:

Considérant qu'aux termes du 2e alinéa de l'article 10 du Code général des Impôts «si le contribuable posséde plusieurs résidences en France, il est assujetti à l'impôt au lieu ou il est reputé posséder son principal établissement»:

Considérant qu'il résulte de l'instruction que le principal établissement du sieur . . . est à Paris; qu'il n'est donc pas fondé à soutenir qu'il devait être imposé dans la commune . . . où il n'effectue que de brefs séjours;

Sur l'imposition à la taxe proportionnelle des commissions encaissées en rémunération de son activité en Belgique:

Considérant que, par application de l'article 9 de la convention fiscale franco-belge annexée à la loi du 13 juillet 1933, les sommes dont s'agit ne seraient imposables en Belgique que si le sieur . . . y avait possédé une installation permanente; que le requérant ne soutient pas disposer d'une telle installation dans ce pays, que, par suite, c'est par une exacte application des dispositions de l'article 92 du Code général des Impôts que lesdites sommes, qui ne peuvent être regardées comme ayant rémunéré une opération isolée et non renouvelable, mais au contraire la suite des démarches faites par l'intéressé et qui de son propre aveu ont été renouvelées pendant au moins deux ans, ont été imposées à la taxe proportionnelle en France où l'intéressé avait une installation permanente:

Sur le nombre de parts à prendre en considération pour le calcul de la surtaxe progressive:

Considérant d'une part qu'aux termes de l'article 199 du code susmentionné dans sa rédaction applicable aux impositions contestées, «sous réserve des traités de réciprocité, les réductions d'impôts ou de taxes, les dégrèvements à la base, les déductions accordées par les lois en vigueur pour des raisons de charges de famille, ne sont applicables qu'aux citoyens français et aux personnes originaires des territoires associés et des pays de protectorats»; qu'en raison de la généralité même de ces dispositions, celles-ci visent les réductions accordées aux contribuables mariés par l'article 194 du même code; qu'ainsi c'est à bon droit que le bénéfice du quotient familial prévu en faveur des contribuables mariés a été refusé au sieur . . . ressortissant d'un Etat n'ayant pas conclu de traité de réciprocité avec la France;

Considérant d'autre part que, si le sieur . . . prétend avoir la qualité de réfugié, il n'apporte aucune justification à l'appui de cette allégation; que dès lors le requérant n'est pas fondé à soutenir que les dispositions prévues en faveur des réfugiés par la convention de Genève du 28 juillet 1951 lui seraient applicables;

Conseil d'Etat, 9 mai 1962, n° 44,824, 8e sous-section.

Source: *droit fiscal,* 13 juillet 1962

BELGIUM

REVENUS MOBILIERS. - LOCATION ET CONCESSION DE BIENS MOBILIERS

REGIME FISCAL DES ROYALTIES PAYEES PAR UNE SOCIETE BELGE A UNE SOCIETE DE DROIT FRANÇAIS

Les redevances payées par une société belge à une société de droit français pour la rémunérer de la concession:
— de l'usage de certaines marques,
— du bénéfice de la clientèle,
— de l'usage des procédés, formules et secrets se rapportant à la fabrication et au conditionnement des produits couverts par lesdites marques, sont passibles de la taxe mobilière en vertu de l'article 14, § 1er, 4°, L.C.i.s.r.

L'exonération à cet impôt ne peut se déduire de l'article 7 de la convention franco-belge (L. 28.12.1931) qui suppose des exploitations industrielles, minières, commerciales ou agricoles ayant des établissements dans chacun des Etats contractants, ce qui n'est pas le cas en l'occurrence.

En l'espèce, il s'agit de revenus d'un droit de créance, qui entrent dans le champ d'application de l'article 4, § 1er, de cette convention, lequel dispose que les revenus des fonds publics, des obligations, des prêts, des dépôts et comptes de dépôts, et de «toutes autres créances», sont imposables dans celui des deux Etats où se trouve le débiteur de ces revenus.

COUR DE CASSATION

14 NOVEMBRE 1961

S.A. «LABORATOIRES D'HEPATOTHERAPIE APPLIQUEE» CONTRE L'ETAT BELGE (MIN. FIN.)

La Cour,

Ouï Monsieur le Conseiller de Waersegger en son rapport et sur les conclusions de Monsieur Delange, Avocat Général;

Vu l'arrêt attaqué, rendu le 1er février 1960 par la Cour d'appel de Bruxelles;

Sur le moyen, pris de la violation des articles 4 et 7 de la Convention franco-belge du 16 mai 1931 approuvée par la loi du 28 décembre 1931 et 14 des lois coordonnées relatives aux impôts sur les revenus,

en ce que l'arrêt entrepris, déboutant la demanderesse du recours introduit contre les impositions litigieuses, a considéré que les redevances payées par la demanderesse à la société française, constituant des produits de la concession de biens mobiliers au sens de l'article 14 des lois coordonnées relatives aux impôts sur les revenus, entraient dans les prévisions de l'article 4 de la Convention franco-belge du 16 mai 1931 et qu'elles étaient taxables comme tels dans le pays du débiteur, à savoir la Belgique, et en ce qu'il a écarté l'application de l'article 7 de ladite Convention franco-belge qui soumet les bénéfices des exploitations minières, commerciales ou agricoles aux impôts applicables dans chacun des Etats au prorata des revenus produits par les établissements stables y situés,

alors que les redevances payées par la demanderesse à la société française ne peuvent être considérées comme des revenus de créances au sens de l'article 4 de la Convention franco-belge et qu'elles constituent des revenus d'exploitations commerciales ou industrielles taxables comme tels dans celui des

deux pays où est situé l'établissement qui les a produits, en l'occurrence la France:

Attendu que l'arrêt constate, sans être critiqué de ce chef, que les cotisations litigieuses à la taxe mobilière ont été établies dans le chef de la demanderesse, dont le siège social est en Belgique, sur les redevances payées par elle, pour la concession a) de l'usage de certaines marques, b) du bénéfice de la clientèle, c) de l'usage des procédés, formules, secrets se rapportant à la fabrication et au conditionnement des produits couverts par lesdites marques, à la société à responsabilité limitée «Laboratoires Albert Rolland» dont le siège est en France; qu'il n'est pas contesté que ces redevances constituent des produits de la concession de biens mobiliers visés à l'article 14, paragraphe 1er, 4°, des lois coordonnées;

Attendu que les lois relatives aux impôts sur les revenus assujettissent à l'impôt notamment les revenus de tous les biens mobiliers, produits ou recueillis en Belgique, alors même que le bénéficiaire n'y aurait pas son domicile ou sa résidence; qu'elles comprennent dans les revenus soumis à la taxe mobilière les produits de la concession de tous biens mobiliers; que lesdites lois tiennent, comme seuls légalement tenus au paiement de la taxe mobilière, à l'exclusion du bénéficiaire desdits revenus, ceux qui paient les revenus spécifiés au 3° et 4° du paragraphe 1er de l'article 14 ou en sont débiteurs lorsqu'ils sont établis en Belgique;

Attendu qu'il suit de là qu'en l'espèce la taxe mobilière était due sur les revenus en litige, sauf le cas où le bénéficiaire de ceux-ci aurait été exonéré de cet impôt mobilier par la loi, en l'occurence par la loi du 28 décembre 1931, approuvant la convention conclue entre la Belgique et la France pour éviter les doubles impositions et régler certaines autres questions en matière fiscale;

Attendu que pareille exonération ne peut se déduire, ainsi que le soutient le moyen, de l'article 7 de la convention qui suppose des exploitations industrielles, minières, commerciales ou agricoles ayant dans chacun des Etats contractants des établissements, cas étranger à l'espèce, la société française «Laboratoires Albert Rolland» n'ayant aucun établissement en Belgique;

Attendu, au contraire, que l'article 4, paragraphe 1er, de la convention dispose que les revenus des fonds publics, des obligations, des prêts, des dépôts, et de «toutes autres créances», sont imposables dans celui des deux Etats où se trouve le débiteur de ces revenus;

Attendu que les redevances en litige, étant le produit de la concession à la demanderesse de biens meubles, constituent des revenus provenant d'un droit de créance, qui entrent dans le champ d'application de l'article 4, paragraphe 1er, de la convention franco-belge;

Attendu qu'il s'ensuit, d'une part, qu'en vertu des dispositions des lois coordonnées relatives aux impôts sur les revenus, la taxe mobilière était due en Belgique sur les redevances dont il s'agit, et, d'autre part, que la société bénéficiaire de ces revenus n'était pas, par ladite convention internationale, exonérée de la charge de cet impôt;
Que le moyen manque en droit;

PAR CES MOTIFS,

Rejette le pourvoi;
Condamme la demanderesse aux frais.

Source: *Bulletin des Contributions nr. 387*

FRANCE

ETRANGER IMPOSABLE EN FRANCE — CONDITIONS DANS LESQUELLES L'IMPOSITION EST POSSIBLE — INTERETS HORS DE FRANCE — RESIDENCE

Par deux arrêts en date du 17 janvier 1962, que nous reproduisons ci-dessous,

le Conseil d'Etat français s'est prononcé sur les possibilités d'imposition d'un étranger à l'impôt sur le revenu des personnes physiques.

Le premier arrêt est relatif à un étranger ayant son domicile en France, mais qui possède à l'étranger le centre de ses intérêts, en ce sens qu'il gère, du lieu de son séjour en France, un portefeuille de valeurs mobilières étrangères déposées à l'étranger. Le Conseil d'Etat a estimé que cet étranger n'était pas imposable, bien qu'il ait perçu certaines sommes sur des affaires faites en France, lesdites sommes étant très inférieures à celles dont il avait la jouissance à l'étranger.

Le second arrêt pose, une fois de plus, la question du domicile, c'est-à-dire la notion de résidence habituelle en France.

Le Conseil d'Etat précise, à cet égard, que l'étranger qui réside, lors de son séjour en France, dans un appartement mis à sa disposition à titre gracieux, et qui ne possède en France, ni une habitation, ni le lieu de son séjour principal, n'est pas passible de l'impôt sur le revenu des personnes physiques, faute d'avoir en France une «résidence habituelle».

Nos lecteurs voudront bien trouver ci-après le texte de ces deux décisions:

PREMIER ARRET
CONSEIL D'ETAT DU 17 JANVIER 1962

Considérant, d'une part, qu'aux termes de l'article 105 du Code général des impôts directs, auquel renvoie l'article 4 du décret du 9 décembre 1948, la surtaxe progressive est due par toutes les personnes physiques «ayant en France une résidence habituelle. Sont considérées comme ayant en France une résidence habituelle: 1° les personnes qui y possèdent une habitation à leur disposition à titre de propriétaires . . .» et que l'article 4-1 du Code général des impôts applicable à l'imposition de 1950 contient des dispositions semblables; qu'il résulte de l'instruction que le sieur . . . possédait au 31 décembre 1949 et au 31 décembre 1950 à titre de propriétaire, un appartement sis . . ., qu'il était, dès lors, possible de la surtaxe progressive;

Mais considérant qu'aux termes de l'article 114-1° du Code général des impôts directs auquel renvoie l'article 59 du décret du 9 décembre 1948 «les contribuables de nationalité étrangère qui ont leur domicile en France sont imposables conformément aux règles édictées par les articles 109 à 112 bis ci-dessus . . . Sont considérés comme ayant leur domicile en France pour l'application de la présente disposition les étrangers ayant sur le territoire français le centre de leurs intérêts ou conservant leur résidence habituelle en France depuis plus de cinq ans et que l'article 164-1 du Code général des impôts a repris ces dispositions; que si le sieur . . . jouissait de revenus de valeurs mobilières étrangères, celles-ci étaient déposées à l'étranger et que la circonstance qu'il gérait de . . . ce portefeuille, ne saurait suffire à faire regarder l'intéressé comme ayant eu, à l'époque, le centre de ses intérêts en France; que si le ministre des Finances fait état de transferts de capitaux auxquels l'intéressé aurait procédé en provenance de l'étranger au cours des années 1949 et 1950, ainsi que d'une participation au capital de la Société . . ., il résulte de l'instruction que les sommes dont le sieur . . . aurait ainsi disposé pendant lesdites années sont en tout état de cause très inférieures à celles dont il avait la jouissance à l'étranger; qu'ainsi le sieur . . . qui n'avait pas en France le centre de ses intérêts ne pouvait être considéré comme ayant son domicile dans ce pays au sens du texte précité; que par suite il n'était pas imposable au titre de l'article 114-1° du Code général des impôts directs, ni, pour 1950, au titre de l'article 164-1 du Code général des impôts, à l'impôt sur le revenu des personnes physiques; que dès lors, et sans qu'il soit besoin de statuer sur la fin de non recevoir opposée par le sieur . . ., le ministre des Finances n'est pas fondé à soutenir par les moyens qu'il invoque, que c'est à tort que le Tribunal administratif a accordé la décharge des impositions litigieuses;

DECIDE:

Article premier. — Le recours susvisé du ministre des Finances est rejeté.

DEUXIEME ARRET
CONSEIL D'ETAT DU 17 JANVIER 1962

Considérant qu'en vertu de l'article 4-1 du Code général des impôts comme des dispositions du Code général des impôts directs antérieurement applicables, «sous réserve des dispositions des conventions internationales et de celles des articles 5, 6 et 9 ci-après, la surtaxe progressive est due par toutes les personnes physiques ayant en France une résidence habituelle. Sont considérées comme ayant en France une résidence habituelle:

1° les personnes qui y possèdent une habitation à leur disposition à titre de propriétaire, d'usufruitiers ou de locataires, lorsque, dans ce dernier cas, la location est conclue soit par convention unique, soit par conventions successives, pour une période continue d'au moins une année;

2° les personnes qui, sans disposer en France d'une habitation dans les conditions définies à l'alinéa précédent ont néanmoins en France le lieu de leur séjour principal.

Considérant qu'il est constant qu'à l'époque litigieuse, le sieur . . . résidait, lors de ses séjours en France, dans un appartement mis à sa disposition à titre gracieux; qu'ainsi il n'y possédait pas d' «habitation», au sens du texte précité, que, d'autre part, il n'est pas allégué qu'il eut en France, à cette époque, le «lieu de son séjour principal»; que, par suite, faute d'avoir en France la «résidence habituelle» définie par les dispositions sus-rappelées, il n'était pas possible de la surtaxe progressive; que dès lors le ministre des Finances n'est pas fondé à soutenir que c'est à tort que le tribunal administratif de . . . lui a accordé la décharge de l'imposition contestée;

DECIDE:

Article premier. — Le recours susvisé du ministre des Finances est rejeté.

Source: *le droit européen, no. 40*

In 1963 the International Bureau of Fiscal Documentation will publish an English translation of the E.E.C. Financial Committee's report on the *Harmonization of Tax Laws in the Common Market,* which will also include the 'General Report of the Working Groups A, B, and C,' with Annexes. This report is also known as the Neumark Report, after Professor Neumark who was chairman of the committee, and it contains material of basic importance to the future development of taxation in Europe.

The price of this translation which will be bound is Dfl. 40. (non-Europe $ 11.50) including the mailing costs.

IV

REVIEWS-COMPTES RENDUS

AUSTRIA

Der Wirtschaftsverlag Dr. Anton ORAC, gibt jedes Jahr einen STEUER-INDEX heraus, über Rechtsmittelentscheidungen, Erlasse und Schrifttum des vergangenen Jahres, ein Nachschlagwerk, das nunmehr die Zeit vom 1. Jänner 1953 bis 31. Dezember 1961 umfasst.

Der neunte Band erschien im Juli 1962, 254 Seiten, Preis: S. 228.

Bearbeiter: Dr. Kurt NENNER, für Einkommensteuerrecht, Vermögensteuerrecht, Gewerbesteuerrecht, Umsatzsteuerrecht, Sondergesetze und Verfahrensrecht, und Dr. Oskar ZECHMEISTER, für Gebühren- und Verkehrssteuerrecht.

Rechtsanwalt Dr. Dietrich ROESSLER ist ersucht, erstmalig für das Jahr 1961, alle Entscheidungen des Verfassungsgerichtshofes, die im Jahre 1961 zugestellt wurden, durchzusehen und jene Entscheidungen für den Steuerindex 1961 zu bearbeiten, die für seine Benützer von Interesse sein können.

Da auch das zwischenstaatliche Steuerrecht einen immer grösser werdenden Umfang erreicht, wurde ein besonderer Abschnitt über die „Doppelbesteuerungsabkommen" in den Steuerindex 1961 aufgenommen.

Im Industrieverlag SPAETH & LINDE, Wien, erschienen:

1) der *Nachtrag 1961 zu der Handausgabe des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes 1955,* mit Verordnungen, Erlässen, Rechtsprechung und Kommentar, herausgegeben von Dr. Ernst FRITSCH, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater.

Der Inhalt des Nachtrags verzeichnet:

Doppelbesteuerungsabkommen mit Deutschland und Liechtenstein, der Erlass vom 27.3.58 über Anzeigepflicht, aus der Rechtsprechung der Jahre 1955-61.

2) der *Nachtrag 1961 zu der Handausgabe des Grunderwerbsteuergesetzes* mit Verordnungen, Erlässen, Rechtsprechung und Kommentar, herausgegeben von Dr. Ernst FRITSCH.

Der Inhalt des Nachtrags verzeichnet:

die Erlässe vom 20.9.55., 7.12.55., 19.1.56., 14.7.56., 15.3.57., 3.4.57., 4.10.57., 21.11.57., 14.5.60.
die Verordnung vom 1.12.55.
das Gesetz vom 25.7.56.
aus der Rechtsprechung der Jahre 1955-61.

CANADA

Corporate Management Conference, Toronto. 1962. Canadian Tax Foundation, 154, University Avenue, Toronto, Canada. 69 pp.

This brochure is devoted to the problems discussed at the Corporate Management Conference, held in Toronto, 1962, viz: Equipment leasing; Tax Aspects of Insolvency; Tax Briefs filed to the Government, 1962; Budget Tax Proposals; Property Assessment in Ontario and Tax Factors in Corporate Financing.

JOHN G. MCDONALD: *Canadian Income Tax,* 21st (cumulative) supplement. Toronto, Butterworths. 1962. XXIII and 155 pp.

This supplement incorporates all current amendments to the statute law and brings the case law up to date to July 1st, 1962.

All the statutory amendments and judicial decisions are fully integrated with the text of the book itself. They have received the same treatment as those referred to in the Text and, though slightly shorter in exposition, the comment and critical analysis takes the same form as that in the book.

The reader will find a complete treatment of the subject with the most recent statutory amendments and all the latest decisions fully dealt with.

In some instances amending legislation has necessitated the creation of new paragraph headings which will not be found in the Text because the subject matter of the legislation was entirely new.

COLOMBIA

HERNANDO AGUDELO VILLOR: *Memoria de Hacienda,* presentado al congreso nacional de 1961 (*Financial Report,* presented to the National Congress of 1961.)

This Report, presented by the Minister of Finance of Colombia to the National Congress, deals with the public financial activities carried on during the period from June, 1960, till September, 1961. It consists of a principal part and two annexes. The principal volume deals i.a. with the following subject matters: The program of the Alliance for Progress; The results obtained through the economic policy of the National Front; Monetary policy; Fiscal and Budget policy; Capital Market, etc.

The two annexes are concerned with: I. Speaches, Declarations and Bills; II. Fiscal Reform.

EUROPE

TAXES INDIRECTES perçues à l'importation dans les six pays de la Communauté Economique Européenne par: P. GUIEU, R. VANDAMME, H. LANG, C. RIVANO, L. DE JONGE. Edité par Association Européenne d'Editeurs Juridiques et Economiques «EUROLIBRI»:
Allemagne — AUGUST LUTZEYER, Baden-Baden.
France — DALLOZ et SIREY, Paris.
Holland — H. E. STENFERT-KROESE N.V., Leiden, 1962, pages LXVII, 717: 1500 fr. belges.

La conquête d'un marché, le développement des courants commerciaux avec les pays membres de la Communauté Economique Européenne nécessitent aujourd'hui la connaissance approfondie du régime fiscal des divers pays. Un groupe d'experts fiscaux particulièrement compétents, membres de la Direction Fiscale auprès de la Communauté Economique Européenne à Bruxelles, a conçu et réalisé cette publication dans le but de donner à tous les hommes d'affaires et à tous les chefs d'entreprises l'instrument pour apprécier d'une façon simple et synthétique les impositions indirectes perçues à l'importation dans chacun des six pays de la C.E.E.

L'ouvrage est précédé d'une partie générale où sont exposées les caractéristiques principales de la fiscalité indirecte des pays de la C.E.E. Il indique, pour chaque marchandise, par référence à la classification du tarif douanier extérieur commun, déjà unifié et adopté par ces pays, la charge fiscale (taxes sur le chiffre d'affaires, taxes uniques, accises et autres taxes de consommation) à payer à l'importation dans un quelconque de ces pays. Il s'agit donc d'un tarif essentiellement pratique qui présente, tout en étant complet, l'avantage de pouvoir être aisément consulté.

Tout homme d'affaires, tout chef d'entreprises qui sont directement ou indirectement intéressés aux achats et aux ventes à l'intérieur du Marché Commun, trouveront sans aucun doute, en cet ouvrage un guide précieux pour le développement de leurs activités et pour l'orientation de leurs programmes de ventes.

Cet ouvrage intéressera, en outre, les milieux scientifiques ainsi que les experts fiscaux, les groupements professionnels, les chambres de commerce, les organismes internationaux, etc.

Rassemblant une documentation d'une ampleur considérable et jusqu'à présent jamais égalée par suite de nombreuses difficultés techniques et linguistiques, cet ouvrage leur sera d'un grand secours.

Il est de consultation très pratique et existe en éditions française, allemande et italienne.

L'ouvrage sera périodiquement mis à jour. Tous les acheteurs recevront gratuitement les mises à jour pour l'année 1962.

Communauté Européenne du Charbon et de l'Acier; Haute Autorité: Budget de la Communauté pour le 11me exercice (1er juillet 1962 — 30 juin 1963). Complément au «Dixième Rapport général sur l'activité de la Communauté».

Le présent document retrace sommairement l'exécution du budget de l'exercice 1961-1962, et donne une estimation des avoirs de la Haute Autorité au 30 juin 1962. En outre, il présente les prévisions budgétaires de l'exercice 1962-1963 et donne une estimation des avoirs de la Haute Autorité au 30 juin, 1963.

Communauté Européenne du Charbon et de l'Acier; Haute Autorité: Discours de Piero Malvestiti, Président de la Haute Autorité de la C.E.C.A. devant le Parlement européen à Strasbourg, 1962, 33 pp.

Cette brochure, publiée également en langues allemande, anglaise, italienne et néerlandaise, présente les grandes lignes du développement de la Communauté et l'activité de la Haute Autorité.

GERMANY

Von der *Schriftenreihe des Instituts für Steuerrecht der Universität zu Köln,* herausgegeben von Prof. Dr. Armin SPITALER, erschienen bei der Verlagsbuchhandlung des Instituts der Wirtschaftsprüfer GmbH, Düsseldorf, die Bände 26, 27 und 28.

Band 26: Hans Joachim WIEMER, *„nicht einkommensteuerpflichtige Einkünfte"*, xxii+132 Seiten, 15,—DM.

Zweck dieser Arbeit ist es, festzustellen, welche wirtschaftlichen Sachverhalte nach dem geltenden Einkommensteuergesetz Einkünfte abwerfen, die nicht einkommensteuerpflichtig sind. Geprüft wird, welche Einkünfte — mit oder ohne Absicht des Gesetzgebers — nicht vom geltenden Einkommensteuergesetz ergriffen werden.

Grundlage dieser Prüfung ist § 2 Abs. 3 EStG und die auf ihm aufbauende Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs, des Bundesfinanzhofs und der Finanzgerichte.

Die vom Gesetzgeber durch positive Normierung (§ 3, 3a EStG) ausgenommenen Einkünfte interessieren den Verfasser nicht, oder nur in ganz geringem Umfang.

Band 27: Helge ANDRESEN, *„Das Wesen der Pauschbesteuerung"*, xxvii+88 Seiten, 10,—DM.

Nachdem der Bundesfinanzhof mit dem Urteil vom 7.April 1959, § 30 EStG wegen Unvereinbarkeit mit dem Grundgesetz für nicht mehr anwendbar erklärt hatte, lag es nahe, die Vorschriften des Steuerrechts über Pauschbesteuerungen zu untersuchen und dabei insbesondere ihre Vereinbarkeit mit dem Grundgesetz zu prüfen.

Dieser Arbeit unterzieht sich die vorliegende Monographie.

Der Autor konkludiert, dass der zu erzielende Vereinfachungseffekt das Wesen der Pauschbesteuerung ausmacht.

Rechtsstaatliche Bedenken bestehen gegen die Pauschbesteuerung nicht, wenn der Stpfl. im voraus weiss, dass sein Steuerfall auf dem Wege der Pauschbesteuerung erledigt werden kann.

Mit dem Gleichheitsgrundsatz ist die Pauschbesteuerung darüber hinaus vereinbar, wenn ein vernünftiger, sachgerechter Grund die unterschiedliche Besteuerung rechtfertigt.

Band 28: Hans Peter HAMMERS, *„Dauerschulden in der Gewerbesteuer"*, LXXX+92 Seiten, 19,—DM.

In dem vorliegenden Werk wird der Versuch unternommen, in einer übersichtlichen systematischen Arbeit, das Wesen der Dauerschulden zu erfassen und ausführlich darzustellen. Die Monographie ist keine Kompilation, sondern eine wissenschaftliche Untersuchung.

Darüber hinaus ist für die Praxis das Literaturverzeichnis als Bibliographie der Frage der Dauerschulden ausgestaltet worden in der auch das hauptsächliche Schrifttum und die bedeutsamsten Entscheidungen zu den Randfragen, wie z.B. der Pensionrückstellungen des Schuldbegriffs in § 62 des Bewertungsgesetzes 1934 und den Beteiligungen vermerkt sind.

Im Verlag *Neue Wirtschaftsbriefe,* Herne-Berlin, erschien von Bundesrichter Prof. Dr. H. VAN WALLIS, *„Besteuerung der Unternehmenszusammenfassungen"* (Konzerne, Interessengemeinschaften, Kartelle und Syndikate), 120 Seiten, 12,80 DM.

Dem Autor lag nicht daran, zu dem Meinungstreit Stellung zu nehmen, ob die „Konzentrationstendenzen" dem Gemeinwohl zuträglich sind oder nicht.

Gegenstand der vorliegenden Schrift ist vielmehr, zu zeigen in welchen zivilrechtlichen Formen die Unternehmenszusammenschlüsse vor sich gehen und wie diese Formen steuerrechtlich beurteilt werden.

Das Steuerrecht begünstigt in vielfacher Hinsicht Zusammenschlüsse in genau umschriebenen Grenzen. Die diesbezüglichen Vorschriften, ihre Ausprägung durch die Rechtsprechung und ihre Beurteilung in Verwaltungserlassen und in Schrifttum in möglicher Kürze und Anschaulichkeit darzustellen, ist der Sinn dieser Schrift.

Bei der Verlagsbuchhandlung des Instituts der Wirtschaftsprüfer GmbH, Düsseldorf, erschien: Gerd WESSELING, *„Prüfung der Wertansätze für Halbfabrikate und selbsterstellte Anlageteile beim Jahresabschluss kleiner und mitteler Unternehmen"*, viii+82 Seiten.

Im Fachverlag für Wirtschafts- und Steuerrecht SCHÄFFER & Co GmbH, Stuttgart, erschien von Dr. jur. Heinz KROLLMAN, Autor des Buches *„Organschaft im Steuerrecht"*, mit einem Geleitwort von Prof. Dr. Armin SPITALER, ein *„Körperschaftsteuer-Kommentar;* xxiv+630 Seiten.

Diese Neuerscheinung zeichnet sich durch seine vielseitigen Benutzungsmöglichkeiten aus. Die Ausführungen sind entsprechend dem Gesetz exakt gegliedert, der Stoff ist in einer durchaus eigenständigen Darbietung gut verständlich vorgetragen. Den Erläuterungen und Materialsammlungen sind Inhaltsübersichten vorangestellt. Sämtliches Material ist bis einschliesslich 1960 verarbeitet, die Vorschriften selbst und die Rechtsprechung sind nach ihrem Stand vom 31.August 1961 wiedergegeben. Überall wird die praktische Erfahrung des Verfassers in der Veranlagungstechnik sichtbar. Zur Organschaft mit Ergebnisabführung gibt der Verfasser Buchungs- und Bilanzierungsbeispiele.

In der *Deutschen Steuer-Zeitung*, Ausgabe A., Nr. 17, vom 1. September 1962, gibt Oberregierungsrat Dr. Leo HÜBL, Bundesfinanzministerium, in einem Aufsatz *„Bemerkungen zur Änderung und Ergänzung der Gewerbesteuerdurchführungsverordnung und der Gewerbesteuerrichtlinien"* wieder.

Das Institut „FINANZEN UND STEUERN", Bonn am Rhein, Markt 14, gab im Juni die *Publikation Nr. 47* (19 S.) und im August die *Publikation Nr. 48* (35 S.) heraus.

Die Nummer 47 befasst sich mit der Entwicklungshilfe.

Rechtsanwalt Dr. Dr. Kurt van der Velde und Diplom-Volkswirt Dieter Woiwode behandeln die Frage "Stehen internationale Abkommen der Einbeziehung von long-term Forderungen in die steuerliche Begünstigung von Kapitalanlagen in Entwicklungsländern entgegen?".

Die Nummer 48 befasst sich mit den Möglichkeiten einer Harmonisierung der Umsatzsteuern — Grundzüge des Gesamtberichts der von den Sachverständigen für Steuerfragen der Regierungen der Mitgliedstaaten der EWG eingesetzten Untergruppen A, B und C.

Bei der Muth'sche Verlagsbuchhandlung, Stuttgart, erschien von Prof. Dr. Dr. h.c. W. le COUTRE *„Was sagt mir die Bilanz?"* — Wirtschaftserkenntnis durch Bilanzkritik, 3. neubearbeitete und erweiterte Auflage, mit zahlreichen Beispielen. 94 S. und V Tafeln.

STEUERGESETZE. Textsammlung mit Verweisungen und Sachverzeichnis.
16. Ergänzungslieferung (Juli 1962). 126 Seiten 8°. in Schlaufe DM 3,20
GRUNDWERK, ergänzt bis Juli 1962. Rund 1800 Seiten 8°. (Verlag C. H. BECK, München und Berlin)

STEUERRICHTLINIEN. Textsammlung der Verwaltungsvorschriften des Bundes zum Steuerrecht mit Verweisungen und Sachverzeichnis.
6. Ergänzungslieferung (August 1962). 198 Seiten 8°. In Schlaufe DM 5,20
GRUNDWERK, ergänzt bis August 1962. Rund 1860 Seiten 8°. In Leinenordner DM 28,— (Verlag C. H. BECK, München und Berlin).

Umsatzsteuergesetz und Durchführungsbestimmungen in der geltenden Fassung mit Anmerkungen von Regierungsdirektor Dr. jur. Werner WULLE, 2., neubearbeitete Auflage, Umfang 230 Seiten, Preis kart. DM 22,50. Industrie-Verlag Carlheinz GEHLSEN GmbH, vorm. Spaeth & Linde, Heidelberg.

Die Grundlage des geltenden Umsatzsteuerrechts ist das Gesetz vom 26.7.1918, das in vier Jahrzehnten viele Wandlungen, auch hinsichtlich der Steuersätze, durchgemacht hat. Da nicht nur das Umsatzsteuergesetz sondern auch die Durchführungsbestimmungen vielfach geänderte, materiellrechtliche Vorschriften enthalten, bringt die 2. Auflage wiederum eine Zusammenfassung des gesamten Umsatzsteuerrechts nach dem neuesten Stand, einschliesslich der im Mai 1962 bekanntgegebenen 13. Änderungsverordnung. Die neue Ausgabe dieses Kommentars wird wegen der knappen aber klaren und übersichtlichen Darstellungsweise dem Benutzer nützliche Dienste leisten, weil bei der Bearbeitung von Umsatzsteuerfragen nicht erst die Gültigkeit der Vielzahl der in den letzten Jahren ergangenen Änderungsbestimmungen geprüft werden muss.

INDIA

I. S. GULATI and KULDIP S. GULATI: *The undivided Hindu Family*. (A study of its Tax Privileges) 1962. Asia Publishing House, London.

The Undivided Hindu Family is a social institution unique to India. Naturally, it has attracted considerable attention at the hands of the

sociologists from India and abroad. The authors of this book are not sociologists: one is an economist, the other a statistician. They have studied an aspect of the Hindu family which has been a close preserve of only the practitioners of tax laws, officers and lawyers.

That the Hindu family is regarded as a distinct legal entity is sufficiently wellknown. But that it stands to gain in tax treatment vis-a-vis individual taxpayers is little known. In fact, the usual impression is that the family is somewhat harshly treated in comparison to the individual taxpayers. This study should serve to clarify the position.

The Hindu family stands to gain in tax avoidance in a number of ways. The more ingenious a family, or its tax adviser, the more extensive it makes of the use of the loop-holes in tax laws. This study elaborates on the maximum gain that can accrue to a family by exploiting some of the important loop-holes.

Also, the study estimates the extent of loss that the exchequer incurs by allowing special privileges to the Hindu family.

World Tax Series: TAXATION IN INDIA. 1960 Cumulative Supplement (Harvard Law School, International Program in Taxation). Little, Brown and Company, Boston—Toronto. 1960. XI and 22 pp.

This supplement brings the parent volume up to date as of 1 April 1960. Reference is made only to those statutes, notifications, and court decisions which clarify or modify points of law discussed in the parent volume or which embody significant substantive changes in the law.

For the most part, the supplement summarizes and analyzes the provisions of the Finance Act of 1960, of which the most noteworthy are those implementing the new method of corporate and dividend taxation introduced in 1959.

ISRAEL

REFORM OF TAX ADMINISTRATION IN THE STATE OF ISRAEL: *Report of the Committee for the examination of the methods of assessing and collecting income tax in the state of Israel,* 1954. International Program in Taxation, Harvard Law School, Cambridge, Massachusetts. 1962. 83 pp.

This is a translation from the Hebrew of the report of the "Committee for the Examination of the Methods of Assessing and Collecting Income Tax in the State of Israel." The Committee, with Ze'ev Sharef as Chairman, was appointed by the Minister of Finance in 1953, at a time when serious deficiencies in the administration of the income tax in Israel were thought to exist. The committee submitted its report in 1954.

In the period since 1954, many of the recommendations made in this report have been put into effect.

This translation was also prepared to facilitate the work of the International Program in Taxation, Harvard Law School, which has undertaken the preparation of a volume on *Taxation in Israel* for eventual publication as part of its World Tax Series.

LUXEMBOURG

Im Verlag ARMAND PEIFFER, LUXEMBOURG, erschienen bis heute die Bände I, II und III der *Loseblattausgabe* „CODE FISCAL LUXEMBOURGEOIS", welche in Zusammenarbeit mit einer Gruppe Steuerbeamter erstellt wurden.

Band I befasst sich mit „Dispositions d'Ordre Général", Band II mit „Impôts sur le Revenue" und Band III mit "Autres Impôts Directs de l' Etat".

Band II wurde bereits im Bulletin Vol. XVI Nr. 3, S. 141 besprochen.

Band III enthält drei Teile, und zwar:
1) Evaluation des biens et des valeurs (Bewertung)
2) Impôt sur la fortune (Vermögensteuer)
3) Régime fiscal des véhicules automoteurs (Kraftfahrzeugsteuer)
4) Régime des cabarets
5) Régime des paris sportifs.

Aufgenommen sind: Gesetzestexte in der Fassung von 31. Mai 1962, Kommentar und das Wichtigste aus Jurisprudenz, Richtlinien, u.s.w. Viele Verzeichnisse vereinfachen die Lektüre dieses Werkes.

MEXICO

World Tax Series: TAXATION IN MEXICO. 1961 *Cumulative Supplement* (Harvard Law School, International Program in Taxation.) Little, Brown and Company, Boston—Toronto. 1961. XVI and 75 pp.

This supplement brings the material contained in the 1957 volume, Taxation in Mexico, up to date, as of 1 September 1961.

There have been no fundamental changes in the Mexican tax structure since publication of the earlier volume, but changes in detail have been numerous, together with increased rates in all income tax schedules, as well as in the stamp tax on sales and rentals of real property.

NETHERLANDS

J. REUGEBRINK: *Omzetbelasting (Turnover Tax).* Amsterdam, N.V. Uitgeverij FED, 1962.

The author of this booklet has presented in a condensed form the Dutch system of turnover tax. The work purports to serve both as a guide for tax advisers and as a reference for students in this domain. It consists of two parts. The first one deals with the legal provisions and the special instructions related to them, while the second one is devoted to the schedules and some particular ruling. Questions relating to the scope of application of the law with respect to persons and objects, as well as in regard to the amount and the time of payment of the turnover tax have been given authoritative answers.

P. L. DIJK, J. KLEIN: *Enige civielrechtelijke aspecten van de schenking — Praeadviezen (Some civil law aspects of gifts — Preliminary advices).* Utrecht, 1962, 69 pp.

Two preliminary pieces of advice presented for discussion to the General Conference of the Brotherhood of Candidate-Notaries, held in Utrecht, May, 1962, are contained in this booklet. The first one is by P. L. Dijk, notary in Amsterdam and lector at the "Free University" in Amsterdam. The second piece of advice has been delivered by J. Klein, candidate-notary in Groningen and lector at the University of the same town.

The problems treated by P. L. Dijk are: Gifts in general; Gifts formalities and the elimination of gifts from the performance of a natural obligation.

Mr. Klein has dealt with the following subject matters: Prohibition and its ratio; the scope of the prohibition; whether or not prohibition is justified; sanctions for noncompliance with the prohibition; exceptions.

Dr. H. L. DROST: *Pensioenvoorzieningen voor directeuren en commissarissen* (Pension provisions for directors and commissaries). Deventer-Antwerpen, N.V. Uitgevers-Maatschappij AE. E. Kluwer. 1962, 30 pp. Price fl. 2.50.

This study was originally published as a series of articles which appeared in the Dutch periodical "Tijdschrift voor Vennootschappen, Verenigingen en Stichtingen" during the year 1962. Due to the great interest with which these publications were met, they are now reappearing with certain modifications and additions in the form of a brochure.

Besides the special provision relating to the pensions of directors and commissaries, the general principles as laid down in the Pensions- and Savings Fonds Acts are discussed. Special paragraphs are devoted to the fiscal treatment of pensions, in general, and the administrative and fiscal treatment of the pension provisions with dispensation etc.

J. MEULENBELD en J. A. ROUWENHORST: *Spaarpremie en Winstaandeel (Savings premium and profit share)*. N.V. Uitgeverij FED, Amsterdam. 1962, 148 pp. Price fl. 6.25.

State and private persons alike are showing increasing interest in business savings (bedrijfssparen). The development of this savings' form is stimulated by the State through granting facilities in the domains of taxation and social securities' premiums. In order that these facilities are used as effectively as possible, some elucidation of the problems involved is necessary. This booklet is intended to serve as a guide for all who in some way are confronted with business savings and would like to orient themselves in this domain. Here are discussed: the savings' legal provisions and their character, exemptions, rules relative to premiums, administration, sanctions, etc. The texts of the related Acts are contained in the form of an appendix.

J. M. BOUMA: *Douane nu - straks (Customs now and later)*. Amsterdam N.V. Uitgeverij FED, 1962. 88 pp.

This brochure purports to be a forerunner of a more extensive study on the Netherlands customs system. It is a short survey of the present legal provisions, and an evaluation of new development. The material treated is divided into the following 11 chapters: Introduction (I); Customs formalities (II); Entries and Documents (III); Import tariffs (IV); Benelux and E.E.C. (V); Worth (VI); Bonded Warehouses (VII); Exemptions (VIII); Restitutions (IX); Disputes (X); Customs—Forwarding agents (XI).

PORTUGAL

Comentario ao codigo do imposto profissional — de 17 de Abril de 1962 — By Herculano MADEIRA CURVELO, Antonio CÂNDIDO MOUTEIRA GUERREIRO and Ernesto MEDEIROS ARRENEGADO. Editorial Atlántida Livraria. Coimbra 1962.

This first book on this subject is composed of general studies and particular commentaries to each article of the new Code of the Tax on personal earnings. The new Code also contains the rules of the taxation on income from concession or temporarly transmission of the rights on patents, trademarks, etc., which income was not taxable in Portugal before April 1962. The studies give a clear idea of the general problems and their historic antecedents, and the commentaries explain very clearly, often by extended examples, the content of each article, their relations with other ones and the solutions of the problems they originate.

The international aspects are also treated.

The book has a systematic index to permit an easy consultation.

Codigo do imposto de capitais anotado. By A. A. GALHARDO SIMOES, Manuel PEREIRA, F. PINTO LOUREIRO and Marçal Moreira de Freitas. Editorial Atlántida LIVRARIA. Ceimbra 1962.

This first book on this subject is composed of general studies and particular commentaries to the most of the articles of the new legislation about the Tax on income from movable capital, with reference to the corresponding ones and explanation of the principal problems derived from them.

SPAIN

Información Estadística del Ministerio de Hacienda. Statistical Report of the

Ministry of Finance). Edited by: Secretaría General Téchnica del Ministerio de Hacienda, Madrid, 1962, 194 pp.

This statistical report has been presented by the Spanish Ministry of Finance to the Chamber of Deputies on December 20th, 1961. It is preceded by a speech in which the Minister has set out the budget for the financial year 1962-1963 and has shed some light on the execution of the budget for the year 1961.

The report contains i.a. the following data: Execution of the Budget. Revenue and Expenditure (1961); General Balance Sheet of the State Treasury (1961); Budget of revenues and expenditure of African provinces; Budget of the autonomous and local authorities; Currencies, private credits and emissions; Commercial relations with foreign countries; Index of the prices and costs of life, etc.

SWITZERLAND

Im Verlag „HELBING & LICHTENHAHN", Basel, erschien als Ergänzungsband zum *„Kommentar zum Basler Steuergesetz"* von Dr. jur. Emanuel GRUNINGER und Dr. jur. Walter STUDER, die *„Praxis zum Basler Steuergesetz"*, 162 S., 32,- Fr.

In einer besonderen Tasche der Umschlagdecke enthält die „Praxis" eine Ausgabe des neuesten Gesetzestextes und des jetzt geltenden Tarifs. Das erlaubt, bei Änderungen diese beiden Beilagen ohne das mühsame Einordnen und die Kosten einer Loseblatt-Ausgabe auszuwechseln.

Seit der Herausgabe des „Kommentars" zum Basler Steuergesetz hat sich die „Praxis" kräftig entfaltet. Fragen für die eidgenossischen oder für die kantonalen Steuern sind abgeklärt worden, die auch für das Basler Steuergesetz Bedeutung haben.

Verschiedene Gesetzesänderungen sind durchgeführt und besonders der Steuertarif und die Freibeträge sind geändert worden. Die „Praxis" ergänzt daher den Kommentar, dessen theoretischen Überlegungen kaum berührt sind, mit dem sie eine Einheit bildet. Die „Praxis" behandelt die neuesten Gesetzesänderungen, verweist auf die neuen kantonalen Entscheidungen und zitiert, soweit dienlich, auch viele leichtzugängliche Entscheidungen aus andern Kantonen sowie solche, die die Wehrsteuer betreffen.

UNITED STATES OF AMERICA

North American Gasoline Tax Conference. Thirty-fifth annual meeting, Mobile, Alabama. October 8-11, 1961. Published by Federation of Tax Administrators, 1313 East 60th Street, Chicago 37, 81 pp.

This brochure not only brings to the attention of the reader the various business reports rendered at the North American Gasoline Tax Conference at its thirty-fifth annual meeting, but also some particular considerations on tax problems such as: Review of recent motor fuel tax legislation, state marine fuel taxes; the airline industry's position relative to the current status and trend of taxation of aviation fuels, continuing special fuels tax problems, etc.

Notice: Due to an increasing demand for back issues of the *Bulletin* that are out of print, the Bureau is willing to re-purchase unwanted back issues from subscribers. The price paid will depend on the condition of the issues.

V

VARIOUS DOCUMENTS—DOCUMENTS DIVERS

CONVENTION FRANCO — ALLEMANDE

FRANCE

Avis relatif à l'application de la convention franco-allemande du 21 juille 1959 en matière d'impôts sur le revenu des capitaux mobiliers.

OBSERVATIONS GENERALES

Une convention tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative et juridique réciproque en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, ainsi qu'en matière de contributions des patentes et de contributions foncières a été signée à Paris le 21 juillet 1959 entre la France et la République fédérale d'Allemagne et publiée par le décret n° 61-1208 du 31 octobre 1961 (*J.O.* 8 nov. 1961).

En vertu de son article 29 (§ 2), cette convention, dont les instruments de ratification ont été échangés le 4 octobre 1961, est entrée en vigueur le 4 novembre 1961 et ses dispositions s'appliqueront pour la première fois (1):

Aux impôts perçus par voie de retenue à la source sur les revenus des capitaux mobiliers (dividendes, intérêts et autres produits) visés aux articles 9, 10 et 11, dont la mise en paiement est intervenue depuis le 1er janvier 1958;

Aux autres impôts français établis au titre de l'année civile 1957;

Aux autres impôts allemands perçus pour l'année civile 1957.

Le présent avis a pour objet de définir succinctement les modalités pratiques de l'application des clauses de la convention relative à l'imposition des revenus des capitaux mobiliers.

Section 1

DÈFINITIONS — REGLES GENERALES D'IMPOSITION

A. — *Dividendes*

a) Définition

Sont considérés comme dividendes, au sens de l'article 9 de la convention, les produits des actions et titres assimilés, des parts de sociétés à responsabilité limitée, ainsi que les revenus qu'un «stiller Gesellschafter» tire de sa participation et les distributions afférentes à des participations dans un fonds d'investissement.

Le terme de «dividendes» ainsi défini ne s'applique pas aux revenus représentés par les participations d'un associé aux bénéfices d'une entreprise constituée sous forme de société de droit civil, de société en nom collectif ou de société en commandite simple, d'une société de fait, d'une association en participation ou d'une société civile de droit français, même lorsque, par l'effet de la législation de l'un ou l'autre pays, ces sociétés ou associations se trouvent

---

(1) Toutefois, l'application des nouvelles règles d'imposition ne peut aboutir à remettre en cause les perceptions effectuées dans le cadre des rapports franco sarrois, lorsque le fait générateur de l'impôt est antérieur au 6 juillet 1959.

soumises au régime fiscal des sociétés de capitaux, dès lors que le paragraphe 3 de l'article 4 de la convention réserve l'imposition de ces participations à l'Etat où les sociétés ou associations d'où proviennent les bénéfices ont un établissement stable et exclut, par conséquent, toute imposition par l'Etat du domicile du bénéficiaire.

b) Règles d'imposition

Aux termes du paragraphe 1 de l'article 9 de la convention, les dividendes ne sont imposables que dans l'Etat dont le bénéficiaire est le résident au sens de l'article 2 (§ 4) de la convention.

Néanmoins, d'après le paragraphe 2 du même article, chacun des Etats contractants conserve le droit de percevoir l'impôt sur les dividendes par voie de retenue à la source, conformément à sa législation, ce prélèvement ne pouvant toutefois excéder 15 p. 100 du montant brut des dividendes.

D'autre part, par dérogation à la limitation édictée au paragraphe 2, le paragraphe 3 de l'article 9 prévoit que, aussi longtemps que dans la République fédérale le taux de l'impôt sur les sociétés pour les bénéfices distribués reste inférieur de 20 p. 100 au moins au taux fixé pour les bénéfices non distribués, l'impôt prélevé à la source dans cet Etat sur les dividendes qui seront mis en distribution après le 31 décembre 1958 pourra s'élever à 25 p. 100 du montant brut des dividendes si les dividendes sont distribués par une société de capitaux résident de la République fédérale à une société de capitaux résident de la France et si la société française détient au moins 25 p. 100 du capital social de la société allemande.

Le dernier alinéa du paragraphe 3 qui réserve pour la France une faculté analogue est actuellement sans application.

De son côté, le paragraphe 2 de l'article 20 de la convention prévoit que l'impôt sur les dividendes perçu par voie de retenue à la source, conformément à l'article 9 (§ 2 (taux de 15 p. 100) et § 3 (taux de 25 p. 100)) est imputé sur l'impôt afférent à ces dividendes, qui est perçu dans l'Etat contractant dont le bénéficiaire est le résident.

Mais, par dérogation à la règle fixée audit paragraphe 2 de l'article 20, les dividendes versés par une société de capitaux résident de la France à une société de capitaux résident de l'Allemagne sont exonérés d'impôts en Allemagne si la société allemande détient au moins 25 p. 100 du capital social de la société française (art. 20, § 3).

B. — *Intérêts*

Aux termes de l'article 10 de la convention, les intérêts et autres produits des obligations, bons de caisse, prêts et dépôts ou, de toutes autres créances, assortis ou non de garanties hypothécaires ne sont imposables que dans l'Etat contractant dont le bénéficiaire est le résident. Toutefois, cette disposition ne s'applique pas quand le bénéficiaire des intérêts ou autres produits possède dans l'autre Etat contractant un établissement stable et que la créance fait partie de cet établissement (cf. *infra* section 2, § 3, B):

Section 2

MODALITES D'APPLICATION

1. — Revenus de source allemande

A. — *Dividendes*

La réduction à 15 p. 100 du taux de l'impôt retenu à la source en Allemagne sur les dividendes s'effectue par voie de remboursement de la différence entre le montant de l'impôt effectivement prélevé et celui de l'impôt exigible par application du taux de 15 p. 100:

Pour obtenir ce remboursement, le porteur résident de France devra

établir ou faire établir par son représentant éventuel une demande en triple exemplaire sur un formulaire spécial n° R-540.

En France, ces imprimés sont tenus à la disposition du public, au siège de chaque direction départementale dont relève le service des contributions directes (pour le département de la Seine: au siège de la 1re direction des impôts, contributions directes, 40, rue du Louvre à Paris (1er)) et en Allemagne, auprès des bureaux des impôts allemands (Finanzämter) désignés ci-après:

Baden-Würtemberg: Finanzamt Stuttgart-Körperschaften, Stuttgart W, Reinsburgerstrasse 29.

Baviere: Finanzamt München-Körperschaften, München 37, Meiserstrasse 4.

Berlin: Hauptfinanzamt für Körperschaften, Berlin-Charlottenburg 4, Bismarckstrasse 48-52.

Brême: Finanzamt Bremen-Mitte, Bremen, Richtweg 25 (Haus des Reichs).

Hambourg: Finanzamt für Körperschaften, Hamburg 1, Steinstrasse 10.

Hesse: Finanzamt Frankfurt-am-Main, Hamburger Allee, Frankfurt-am-Main. Hamburger Allee 22-24.

Basse-Saxe: Finanzamt Hannover-Nord Hannover, Lavesallee 10.

Rhin-Septentrional-Westphalie: Finanzamt Düsseldorf-Altstadt, Düsseldorf, Kaiserstrasse 52.

Rhénanie-Palatinat: Finanzamt Ludwigshafen (Rhein), Ludwigshafen, Bayernstrasse 39.

Sarre: Finanzamt Saarbrücken, Saarbrücken, am Stadtgraben 2.

Schleswig-Holstein: Finanzamt Kiel-Nord, Kiel, Holtenauerstrasse 183.

La demande qui devra grouper, dans la mesure du possible, les droits à remboursement relevant de la compétence d'un même bureau des impôts allemand-Finanzamt et prenant naissance au cours d'une même année civile sera remise à l'inspecteur des impôts (contributions directes) dont relève le bénéficiaire.

Lorsque la demande est établie par un mandataire, celui-ci doit y joindre une procuration, sauf si ce mandataire est une banque établie en France ou en Allemagne et qu'il certifie avoir reçu les titres en dépôt.

L'inspecteur saisi de la demande examine si les conditions prévues pour l'application de la convention sont remplies et, s'il y a lieu, procède à cette fin aux investigations nécessaires.

Si la demande est fondée, l'inspecteur l'atteste sur l'exemplaire n° 2 qu'il remet au requérant accompagné d'une copie (exemplaire n° 3) dans le plus court délai afin de permettre à l'intéressé de l'utiliser dans les limites de temps fixées par l'administration allemande (cf. *infra*) et conserve l'exemplaire n° 1 pour le contrôle des impôts exigibles sur les revenus portés sur la demande.

Il appartient, en effet, au bénéficiaire des revenus d'adresser directement la demande ainsi visée accompagnée de toutes justifications nécessaires quant au montant brut des revenus et à l'impôt prélevé en Allemagne, au Finanzamt competent dans le Land de la République fédérale ou de Berlin, dans lequel le débiteur des revenus a son siège, la direction de ses affaires ou son domicile.

Cette demande doit parvenir au Finanzamt compétent avant la fin de l'année civile qui suit celle au cours de laquelle l'impôt a été acquitté. Toutefois, un délai expirant le 31 *décembre* 1962 est accordé aux résidents français pour la régularisation des perceptions effectuées avant la mise en vigueur effective de la convention.

D'une façon générale, pour l'administration allemande, les revenus de capitaux mobiliers sont considérés comme perçus à la date de la mise en distribution, fixé par la décision de la société ou, à défaut d'une telle fixation, à la date à laquelle est intervenue la décision de mise en distribution.

Le Finanzamt compétent vérifie la demande et transfère le montant à restituer à l'Office (banque notamment) mentionné par le requérant. C'est

seulement dans le cas où la demande n'est pas prise en considération soit dans sa totalité, soit partiellement que le Finanzamt notifie sa décision contre laquelle le demandeur peut, dans le délai d'un mois, élever une réclamation.

Il peut être fait appel de la décision rendué à la suite de cette réclamation devant le tribunal des finances (Finanzgericht) et la décision rendue sur cet appel peut faire l'objet d'un pourvoi devant le cour fédérale des finances (Bundesfinanzhof).

La mise en oeuvre de cette procédure ne prive pas le requérant d'user de la possibilité offerte aux résidents de l'un ou l'autre Etat par l'article 25 (§ 1) de la convention pour le cas où il restérait soumis à une double imposition (cf. section 2, § 3, D).

B. — *Intérêts*

D'une façon analogue, pour obtenir le remboursement des impôts allemands perçus à la source sur les intérêts et autres produits des obligations, bons de caisse, prêts et dépôts ou de toutes autres créances, assortis ou non de garanties hypothécaires de source allemande, le bénéficiaire des revenus de cette nature ayant la qualité de résident de France devra établir ou faire établir par son représentant une demande de dégrèvement en double exemplaire sur le formulaire spécial n° R-540, mentionné au paragraphe A ci-avant.

Les règles pratiques exposées dans le même paragraphe en ce qui concerne la réduction du taux de l'impôt allemand sur les dividendes sont applicables, *mutatis mutandis*, au remboursement intégral de l'impôt allemand prélevé à la source sur les intérêts des obligations négociables et bons de caisse.

C. — *Imposition en France des dividendes et intérêts de source allemande*

a) Dividendes

Du côté français, s'il s'agit de valeurs non abonnées et si les revenus sont encaissés par l'intermédiaire d'un banquier ou de tout autre assujetti visé à l'article 1676 du Code général des Impôts, la retenue à la source afférente aux dividendes de source allemande soumis à un impôt de 15 p. 100 en République fédérale doit être liquidée au taux de droit commun diminué de quinze points, soit actuellement 9 p. 100 (c'est-à-dire 24 — 15), sur le montant brut du dividende avant déduction de l'impôt prélevé en Allemagne.

Cette déduction ne présentant pas un caractère forfaitaire, son application est subordonnée à la condition que les dividendes distribués par la société résident de la République fédérale aient supporté effectivement un prélèvement d'au moins 15 p. 100 en Allemagne. La retenue française resterait donc exigible au taux de 24 p. 100 si le dividende était exonéré d'impôt à la source en République fédérale.

Le produit net versé en France, déterminé à partir d'un dividende brut de 100, sous la seule déduction du prélèvement de caractère définitif effectué en Allemagne au taux de 15 p. 100, représentant 85 (soit 100 — 15), l'application de l'impôt français au taux de 9 p. 100 aboutit à une perception de 9/85 du montant du dividende perçu en France.

Le montant du prélèvement à opérer par l'assujetti visé à l'article 1676 du Code général des Impôts au titre de la retenue à la source pourra donc être fixé aux 9/85, soit sensiblement à 10.60 p. 100 du dividende transféré en France, après déduction de l'impôt allemand.

Dans la pratique, du fait que la République fédérale réduit son impôt à la source par voie de remboursement, le bénéficiaire des dividendes qui est résident de France percevra le montant de son revenu en deux versements successifs, le premier correspondant à 75 p. 100 du dividende brut et le second à 10 p. 100 du même revenu.

La retenue à la source française sera appliquée à chacun de ces versements aux taux de 9,85 (ou pour la commodité des calculs de 10,60 p. 100).

Exemple:

Soit un dividende brut de . . . . . distribué par une société allemande à un résident français.	500
Il est prélevé en Allemagne au moment de la distribution 25 p. 100 sur 500	125
Montant du dividende net payé en France	375
Il est dû à 9/85, ou pratiquement à 10,60 p. 100 sur 375	39,75

Lorsque le prélèvement excédentaire de 10 p. 100 (soit au cas particulier 50) sera remboursé par la République fédérale, l'assujetti par l'intermédiaire duquel ce remboursement sera opéré devra effectuer au titre de la retenue à la source française une retenue complémentaire au taux de 10,60 p. 100 sur 50, soit 5,30.

Si les dividendes distribués par des sociétés allemandes sont encaissés directement à l'étranger ou reçus directement de l'étranger, ils seront soumis, par application de l'article 79 (§ 1) de la loi de finances pour 1962, soit à l'impôt sur le revenu des personnes physiques et à la taxe complémentaire, soit à l'impôt sur les sociétés, sous réserve de l'imputation de l'impôt allemand perçu à la source.

Les dispositions de l'article 20 (§ 2) de la convention s'appliquent d'ailleurs aussi bien aux valeurs non abonnées qu'aux valeurs abonnées.

b) Intérêts

D'autre part, la retenue à la source exigible sur le produit des obligations négociables et bons de caisse de source allemande sera liquidée au taux de droit commun, soit actuellement 24 p. 100, sur le montant brut des revenus après déduction des impôts prélevés à la source en Allemagne. Si ces revenus sont encaissés directement à l'étranger ou reçus directement de l'étranger, à partir du 1er janvier 1961, ils seront soumis soit à l'impôt sur le revenu des personnes physiques et à la taxe complémentaire, soit à l'impôt sur les sociétés.

c) Conséquences fiscales en France des remboursements d'impôt allemand

Que le remboursement soit afférent à des dividendes ou à des intérêts, le montant de l'impôt allemand restitué à un résident français constitue un complément de revenu taxable en France selon les règles définies ci-avant pour chaque catégorie de produits.

L'impôt de distribution sera, le cas échéant, retenu dans les conditions habituelles par le banquier ou autre intermédiaire qui effectue le remboursement sur la base du taux en vigueur à la date du paiement en France des sommes remboursées, soit actuellement, s'il s'agit de dividendes, 9 p. 100 de leur montant brut ou 9/85 et, dans la pratique, 10,60 p. 100 du montant des sommes effectivement remboursées (cf. *supra*, § C, a, de la présente section).

S'il s'agit d'intérêts d'obligations négociables et bons de caisse, 24 p. 100 du montant des sommes remboursées.

En cas d'encaissement à l'étranger, les sommes remboursées sont soumises directement soit à l'impôt sur le revenu des personnes physiques et à la taxe complémentaire, soit à l'impôt sur les sociétés, dans les conditions prévues pour l'application de l'article 79 (§ 1) de la loi de finances pour 1962.

En toute hypothèse, la contre-valeur en monnaie française de la somme remboursée par le Trésor allemand est calculée d'après le cours du change en vigueur au moment du remboursement.

D. — *Application rétroactive de la convention aux revenus de source allemande*

a) Produits déjà distribués

Des mesures de régularisation peuvent s'avérer nécessaires en ce qui concerne les dividendes ayant supporté la taxe proportionnelle ou la retenue à la source au taux de droit commun, lorsque la mise en paiement de ces revenus est postérieure au 31 décembre 1957 (ou au 5 juillet 1959 si la société distributrice avait son siège en Sarre à la date du fait générateur de l'impôt, cf. supra «Observations générales Note (1)»).

En règle générale, il a été perçu en France sur le montant brut du dividende, après déduction de l'impôt allemand au taux de 25 p. 100:

En 1958, la taxe proportionnelle au taux de 19,80 p. 100;

En 1959, la taxe proportionnelle au taux de 22 p. 100;

En 1960 et en 1961, la retenue à la source au taux de 24 p. 100 alors qu'en vertu de la convention, le taux de l'impôt français doit être réduit de 15 points et appliqué au montant brut de la distribution avant déduction de l'impôt allemand retenu à la source ou, ce qui revient au même, aux 100/85 du produit net encaissé.

Par suite le taux de l'impôt français applicable aux produits nets des dividendes (c'est-à-dire à leur produit brut diminué de l'impôt allemand précompté au tarif de 25 p. 100) encaissé de 1958 à 1961 s'élève à:

$\frac{4{,}80 \times 100}{85}$ soit approximativement 5,65 p. 100 pour 1958;

$\frac{7 \times 100}{85}$ soit approximativement 8,23 p. 100 pour 1959;

$\frac{9 \times 100}{85}$ soit approximativement 10,60 p. 100 pour les années 1960 et 1961.

alors qu'il a été perçu respectivement pour ces mêmes années 19,80 — 5,65 soit 14,15 p. 100 pour 1958;

En conséquence, les sommes à restituer peuvent être calculées en appliquant à ces mêmes produits un pourcentage de:

19,80 — 5,65 soit 14.15 p. 100 pour 1958;

22 — 8,23 soit 13,77 p. 100 pour 1959;

24 — 10,60 soit 13,40 p. 100 pour 1960 et 1961.

Quant à la taxe proportionnelle ou à la retenue à la source, qui a pu être perçue pendant la même période sur des revenus de source allemande, prélevés sur des bénéfices ne constituant pas des dividendes au sens de la convention (cf. *supra* section 1, § A, *a*), elle devra être entièrement restituée.

Pratiquement, la régularisation s'effectuera dans les conditions suivantes:

Revenus perçus directement à l'étranger.

Leur bénéficiaire devra déposer auprès du bureau de l'enregistrement compétent, avant le 30 juin 1963, une demande en restitution de la fraction de l'impôt qui se trouve avoir été perçue sans cause en France.

Revenus payés en France par un intermédiaire agréé.

Dans un souci de simplification, les assujettis, au sens de l'article 1676 du Code général des Impôts, seront autorisés à demander l'imputation des sommes perçues en excédent sur les versements qu'ils effectueront ultérieurement au titre de la retenue sur le revenu des valeurs mobilières étrangères.

Les demandes d'imputation présentées lors du dépôt des extraits de répertoire prévu à l'article 320 de l'annexe I du Code général des impôts devront être accompagnées d'un relevé en double exemplaire comportant l'indication, par année et pour chaque bénéficiaire réel des revenus:

Du nom et de l'adresse dudit bénéficiaire;
Du montant net des revenus, après déduction de l'impôt perçu en Allemagne;
Du montant de l'imputation demandée.

b) Remboursements d'impôt allemand

Les remboursements d'impôt allemand afférents à des dividendes ou à des intérêts mis en paiement pendant la période à régulariser seront soumis à la retenue à la source d'après le tarif en vigueur à la date de leur paiement en France par les banquiers ou autres intermédiaires chargés d'effectuer la retenue de l'impôt ou imposés directement soit à l'impôt sur le revenu des personnes physiques et à la taxe complémentaire, soit à l'impôt sur les sociétés selon des modalités identiques à celles déjà indiquées (cf. *supra* section 2, § C, *c*).

II. — Revenus de valeurs mobilieres francaises

A. — *Dividendes*

Pour obtenir l'application du tarif réduit de 15 p. 100 prévu par les paragraphes 2 et 4 de l'article 9 de la convention, les personnes ayant la qualité de résident allemand qui bénéficient de dividendes au sens de la convention (cf. *supra* section 1, § A, *a*) devront remplir et signer une demande établie en double exemplaire, sur un imprimé bilingue, modèle «R. F. 1» fourni par l'administration fiscale allemande.

Cette demande doit être remise par le requérant au service local (Finanzamt) dont il relève, lequel vérifie et atteste que l'intéressé avait bien, au moment de la mise en paiement des revenus, la qualité de résident allemand.

Un exemplaire de l'imprimé est conservé par l'administration fiscale allemande, l'autre est rendu à l'intéressé et produit par celui-ci préalablement au paiement des dividendes soit directement à la société française débitrice des revenus si lesdits revenus sont encaissés sans intermédiaire, soit à l'établissement financier qui prend ces coupons à l'encaissement, lequel devra transmettre la formule avec les coupons à la société française. La retenue à la source est alors appliquée au taux réduit, de 15 p. 100 lors du paiement du coupon, la formule R.F. 1, établie réguliérement, forme le titre justificatif de cette réduction.

La société française disposera, vis-à-vis du Trésor, d'un crédit égal à la fraction de la retenue qu'elle a avancée préalablement au paiement effectif des produits et qu'elle n'a pu récupérer à l'encontre de ses porteurs ayant la qualité de résident allemand par suite de la limitation du taux de l'impôt à 15 p. 100.

Elle pourra demander l'imputation de ce crédit soit lors du versement des acomptes provisionnels, soit lors de la liquidation définitive de l'exercice en produisant les demandes d'exonération qui lui ont été remises directement ou par l'intermédiaire des établissements financiers accompagnées d'un bordereau récapitulatif.

Dans le cas où l'imputation ne serait pas possible (dernier exercice réglé déficitaire, société arrivée à son terme, société dont les titres appartiennent pour la quasi-totalité à des porteurs résidents de l'Allemagne, etc.), la société pourrait demander le remboursement de l'impôt qu'elle a avancé pour les porteurs ayant la qualité de résident de l'Allemagne. Il en serait de même si les sommes ainsi avancées par la société excédaient les quatre acomptes de l'exercice en cours lorsque le dernier exercice a comporté des distributions.

B. — *Intérêts et autres produits des obligations et bons de caisse*

Pour obtenir en ce qui les concerne l'exonération de la retenue à la source résultant des dispositions de l'article 10 de la convention, les personnes domiciliées en Allemagne devront déposer, suivant des modalités analogues à

celles qui ont été indiquées ci-dessus pour les dividendes, une demande établie en double exemplaire sur un imprimé modèle «R.F. 2» fourni par l'administration fiscale allemande.

C. — Application rétroactive de la convention aux revenus de source française

Par dérogation aux règles de la justification préalable exposées précédemment, les résidents d'Allemagne pourront obtenir le remboursement de l'impôt de distribution éventuellement versé en excédent au titre de dividendes, intérêts ou autres produits des obligations et bons de caisse mis en paiement depuis le 1er janvier 1958 (cf. *supra* «Observations générales»).

Pour parvenir à ce remboursement, ils devront utiliser des demandes d'exonération établies sur imprimés modèle R.F. 1 ou R.F.2 dans des conditions analogues à celles déjà définies. Ils feront ensuite parvenir cette déclaration à la collectivité française émettrice. S'ils n'ont pas encaissé les revenus directement au siège de cette dernière, ils devront joindre à leur demande soit le bordereau de l'établissement bancaire qui a payé le montant net des revenus, soit une pièce équivalente émanant dudit établissement.

Au vu de ces pièces, la collectivité française remboursera la fraction de l'impôt qui se trouve avoir été payée sans cause. La démande et le bordereau constitueront entre les mains de cette collectivité les pièces justificatives de sa créance vis-à-vis du Trésor. Cette créance sera imputée sur les prochains versements d'acomptes trimestriels ou sur la prochaine liquidation définitive. Au cas où il ne serait pas possible de procéder par voie d'imputation, les sommes ainsi avancées pourraient être restituées à la société.

Toutefois, dans le cas où il s'agit de régulariser la perception effectuée sur un dividende distribué en 1958 ou en 1959 et provenant pour partie de produits reçus d'une filiale de la société distributrice, au sens de l'article 145 du Code général des Impôts, avant la modification de cet article par les articles 19-IV et 43 de la loi n° 59-1472 du 28 décembre 1959, il est précisé que les deux parties de ce dividende devront être considérées séparément. Le maximum d'imposition de 15 p. 100 prévu à l'article 9 (§ 2) de la convention sera calculé sur la seule fraction qui supporte une retenue lors de la distribution par la société mère, à l'exclusion, par conséquent, de la fraction correspondant aux revenus reçus de la filiale.

Exemple:

Soit un dividende brut de . . . . . distribué en 1958 par une société française à un résident allemande et comprenant, à concurrence de 80,2, un revenu net reçu d'une filiale.	200
Il a été perçu à 19,80 p. 100 sur (200—80,2)	23,72
Il est dû, en vertu de la convention, à 15 p. 100 sur (200—80,2) .	17,97
Montant du trop-perçu à imputer	5,75

En d'autres termes, le dividende net distribué à l'actionnaire allemand, limité initialement à 176,28 (200—23,72) se trouvera porté à 182,03 (200—17,97).

Si l'on se place dans la même hypothèse d'un dividende brut de 200 distribué en 1959 à un résident allemand et comprenant à concurrence de 80,2 un revenu net reçu d'une filiale, les chiffres seront les suivants:

Perception initiale à 22 p. 100 sur (200—80,2)	26,35
Il est dû en vertu de la convention à 15 p. 100 sur (200—80,2) . .	17,97
Montant du trop-perçu à imputer	8,38

Le dividende net distribué à l'actionnaire allemand limité initialement à 173,65 (200—26,35) se trouvera porté à 182,03 (200—17,97).

En toute hypothèse, les demandes d'imputation afférentes à la période antérieure à la mise en vigueur effective de la convention devront être présentées avant le 30 juin 1963.

III. — Cas particuliers

A. — En ce qui concerne les valeurs mobilières françaises déposées à la Société interprofessionnelle pour la compensation des valeurs mobilières (Sicovam) ou conservées en dépôt libre dans les établissements bancaires français, les porteurs ayant la qualité de résident d'Allemagne pourront, après avoir été crédités du montant net des produits distribués, obtenir la restitution de la retenue ou de l'excédent de la retenue qui aura été effectuée provisoirement, en produisant au plus tard, le 15 mai de l'année suivant celle au cours de laquelle la société distributrice a déposé la déclaration des sommes imposables:

La formule (R.F. 1 ou R.F. 2) délivrée par l'administration allemande, dans les conditions habituelles;

Un certificat du banquier payeur indiquant la date du règlement des coupons au bénéficiaire et attestant que ces coupons ont bien été réglés pour leur montant net.

B. — *Bénéficiaires de revenus de valeurs mobilières résidents de l'un des deux Etats et possédant un établissement stable dans l'autre Etat*

En vertu de la réserve que contiennent le paragraphe 6 de l'article 9 et le paragraphe 2 de l'article 10, les règles d'imposition prévues aux paragraphes 1 et 3 de l'article 4 et au paragraphe 1 de l'article 10 ne s'appliquent pas lorsque le bénéficiaire des revenus de valeurs mobilières, bien que domicilié en France, possède un établissement stable en Allemagne et que les valeurs considérées font partie de l'actif dudit établissement. Ces revenus sont imposables en Allemagne dans les conditions prévues à l'article 4. S'ils proviennent de valeurs mobilières françaises, la retenue à la source continue d'être effectuée selon les règles du droit commun; mais s'ils proviennent de valeurs mobilières étrangères — allemandes notamment — ils échappent en France à la retenue normalement exigible sur le revenu des capitaux mobiliers.

Lorsque le bénéficiaire de revenus de valeurs mobilières, bien que résident d'Allemagne, possède un établissement stable en France et que lesdites valeurs font partie de l'actif de cet établissement, l'imposition des revenus s'effectue en France dans les conditions de droit commun.

Dans l'une ou l'autre hypothèse, le rattachement des valeurs mobilières détenues par une société résident d'un des Etats à l'actif de l'établissement stable qu'elle possède dans l'autre Etat exclut toute possibilité de faire jouer l'imputation prévue au paragraphe 2 de l'article 20.

C. — Dividendes recueillis par une société de capitaux résident d'un Etat, d'une participation représentant 25 p. 100 au moins du capital social d'une société de capitaux résident de l'autre Etat

a) Dividendes tirés par une société allemande de sa participation dans le capital d'une société française

Ces dividendes sont imposés en France dans les conditions prévues au paragraphe 2 de l'article 9 de la convention, c'est-à-dire, en règle générale, au taux de 15 p 100, la réserve contenue à cet égard dans la dernière phrase du paragraphe 3 du même article ne trouvant pas à s'appliquer actuellement.

En revanche, dès l'instant où la société allemande détient au moins 25 p. 100 du capital social de la société française, ces revenus sont exonérés d'impôt en Allemagne par application de l'article 20 (§ 3) de la convention.

b) Dividendes retirés par une société française de sa participation dans le capital d'une société allemande

L'imputation telle qu'elle est prévue au paragraphe 2, 1, de l'article 20 de la convention du prélèvement à la source effectué en Allemagne au taux de 25 p. 100 sur les dividendes distribués après le 31 décembre 1958 par une société de capitaux résident de l'Allemagne à une société de capitaux résident de la France détenant au moins 25 p. 100 du capital social de la société allemande conduit à exonérer entièrement ces dividendes de l'impôt de distribution en France.

Le bénéfice de cette exonération sera subordonné à la production au bureau chargé du recouvrement de l'impôt d'une attestation en double exemplaire de la société allemande précisant sa forme juridique, le nombre total et la valeur nominale des actions ou parts composant son capital social à la date de la mise en distribution des revenus ou de la décision qui a prévu la distribution. Lorsque la société allemande est une société à responsabilité limitée ou, en toute hypothèse, lorsque la participation revêt une forme nominative, l'attestation devra préciser, en outre, le nombre des actions ou parts de chaque catégorie que possède la société française.

Quant au reliquat d'impôt allemand que laisse subsister, en principe l'exonération de la retenue à la source, il est susceptible de donner lieu à une imputation complémentaire sur l'impôt sur les sociétés.

En ce qui concerne les dividendes retirés des participations visées au paragraphe 3 de l'article 9, entre le 1er janvier 1959 et la date de mise en vigueur effective de la convention, la régularisation des perceptions effectuées au titre de la taxe proportionnelle ou de la retenue à la source s'effectuera sur la demande des sociétés intéressées, selon des modalités analogues à celles prévues pour les autres catégories de dividendes. Aux demandes en restitution ou d'imputation devront être annexées des attestations contenant les indications utiles pour toute la période à régulariser.

D. — *Cas où le débiteur résident de France ou l'établissement chargé du service de ses titres paierait les revenus au créancier résident de l'Allemagne sans tenir compte des dispositions de la convention*

La remise de la demande d'exonération au débiteur des revenus domiciliés en France ou à l'établissement chargé du service de ses titres entraine pour lui l'obligation de payer l'intégralité des revenus sous la seule déduction de l'impôt français perçu à la source au taux de 15 p. 100, s'il s'agit de dividendes, sans aucune déduction s'il s'agit d'intérêts d'obligations et bons de caisse, en se conformant, le cas échéant, aux prescriptions de la réglementation des changes.

S'il effectue le règlement des produits dans tenir compte des dispositions de la convention, le créancier résident de l'Allemagne peut, jusqu'au 31 décembre de l'année suivant celle au cours de laquelle ce paiement est intervenu, formuler une réclamation auprès de la direction générale des impôts, à Paris.

Pour instruire cette réclamation, la direction générale des impôts peut demander directement au requérant ou, le cas échéant, à l'administration fiscale allemande les renseignements complémentaires et preuves nécessaires. Elle notifie sa décision directement et par écrit au requérant et lui transmet, à l'adresse indiquée dans la demande, le montant qu'elle doit rembourser, en observant, le cas échéant, les prescriptions concernant le service réglementé des paiements.

Si une demande est rejetée en tout ou en partie, la décision est notifiée par lettre recommandée avec indication des motifs et des voies de droit.

La décision de la direction générale des impôts peut, dans le délai de deux mois à partir du jour de la réception de l'avis qui la notifie, être attaquée devant le tribunal administratif dans le ressort duquel le débiteur est domici-

lié (cf. C.G.I., art. 1936, § 1). Le jugement du tribunal administratif peut lui-même être déféré au Conseil d'Etat statuant au contentieux dans le délai de deux mois à compter de sa notification.

E. — *Tantièmes, jetons de présence et autres rémunérations des administrateurs*

L'article 11 (§ 1) de la convention stipule que les tantièmes, jetons de présence et autres allocations attribuées aux membres du conseil d'administration ou de surveillance des sociétés anonymes et des sociétés en commandite par actions ou aux membres d'organes analogues ne sont imposables que dans l'Etat contractant dont le bénéficiaire est le résident, sous réserve de l'application des articles 12 et 13 en ce qui concerne les sommes touchées par les intéressés en leurs autres qualités effectives (cf. art. 11, § 3).

Toutefois, le paragraphe 2 du même article 11 prévoit que chacun des Etats contractants conserve le droit de percevoir l'impôt sur les revenus visés au paragraphe 1 par voie de retenue à la source, conformément à sa législation.

Il a été reconnu d'un commun accord par les administrations fiscales des deux Etats que l'expression «membres d'organes analogues» s'applique à toutes personnes qui en plus des personnes expressément désignées dans le paragraphe 1, participent, dans les sociétés de capitaux, à la gestion ou à la surveillance de l'entreprise, c'est-à-dire notamment:

Les membres des comités consultatifs des sociétés anonymes de droit français;

Les membres des conseils de surveillance des sociétés à responsabilité de droit français;

Les membres des conseils de surveillance et des conseils consultatifs des sociétés à responsabilité limitée «G.m.b.H.» de droit allemand.

D'autre part, selon une règle identique a celle applicable à la taxation des dividendes, l'article 20 (§ 2) prévoit que l'impôt sur les revenus visés au paragraphe 1er de l'article 11 et perçu par foie de retenue à la source conformément au paragraphe 2 dudit article est imputé sur l'impôt afférent à ces revenus qui est perçu dans l'Etat contractant dont le bénéficiaire est le résident.

Modalités d'application

a) Les tantièmes, jetons de présence et autres allocations distribués par les sociétés françaises à leurs administrateurs et dirigeants demeurent soumis à la retenue à la source dans les conditions de droit commun soit au titre des revenus de valeurs mobilières, soit à celui des bénéfices non commerciaux, suivant la nature des revenus — même lors que les bénéficiaires de ces revenus ont la qualité de résident d'Allemange au sens de la convention.

Conformément aux dispositions de l'article 20 (§ 2), ce prélèvement est imputable sur l'impôt exigible en Allemagne sur les mêmes revenus.

b) En raison du taux du prélèvement pratiqué en Allemagne sur cette catégorie de revenus (actuellement 30 p. 100), l'imputation prévue à l'article 20 (§ 2) susvisé aboutit à dégrever entièrement de la retenue à la source ou, en cas d'encaissement à l'étranger avant le 1er janvier 1961, du versement qui tenait lieu de cette retenue les tantièmes, jetons de présence et autres allocations distribués par les sociétés allemandes à leurs administrateurs et dirigeants ayant la qualité de résident de France.

En cas d'encaissement à l'étranger à partir du 1er janvier 1961 ces produits ont soumis directement soit à l'impôt sur le revenu des personnes physiques et à la taxe complémentaire, soit à l'impôt sur les sociétés et donnent lieu à l'imputation de l'impôt allemand selon les modalités fixées pour l'application de l'article 79 (§ 1) de la loi de finances pour 1962.

Le bénéfice de l'exonération de la retenue à la source est subordonné à la

présentation d'une attestation, en double exemplaire, de la société allemande distributrice précisant:

La désignation et l'adresse de la société débitrice;
Le nom et l'adresse du bénéficiaire des revenus:
La nature et le montant des produits distribués;
Le montant de l'impôt perçu en Allemagne.
Cette attestation sera produite:
Par le bénéficiaire des revenus:

Soit au bureau de l'enregistrement compétent lorsqu'il s'agit de produits perçus directement en Allemagne avant le 1er janvier 1961;

Soit auprès de l'inspecteur des contributions directes, si les produits ont été perçus après cette date.

Par le banquier ou tout autre assujetti visé à l'article 1676 du Code général des Impôts lorsque les revenus sont encaissés en France par son intermédiaire (cf. C.G.I., annexe III, art. 381 N).

Mesures de régularisation

La régularisation des perceptions effectuées sur les produits distribués postérieurement au 31 décembre 1957 par les sociétés allemandes à leurs administrateurs ou dirigeants ayant la qualité de résident de France et encaissés par les intéressés avant la mise en vigueur effective de la convention sera réalisée dans des conditions analogues à celles prévues en ce qui concerne les dividendes soit par voie de restitution au profit du bénéficiaire des revenus ou de l'intermédiaire qui a payé l'impôt soit, le cas échéant, par voie d'imputation sur les impôts de même nature dus par cet intermédiaire.

Les demandes de remboursement ou d'imputation, complétées par les attestations afférentes à la période considérée, devront être déposées auprès des bureaux compétents pour le 30 juin 1963, au plus tard.

J. O. 26 août 1962 et Rectif. *J. O.* 1er sept. 1962

Soucre: *Le Droit Fiscal (août-septembre 1962)*

GERMANY

LIZENZVERGABE NACH DEM AUSLAND

Feststellungen und Schlussfolgerungen der Arbeitsgemeinschaft der Industrie- und Handelskammern in Baden-Württemberg

I. PATENTLIZENZEN

Wenn man sich mit internationalen Lizenzverträgen befaßt, wundert man sich oft darüber, warum diese, die doch für die wirtschaftliche Entwicklung ebenso wichtig sein können, wie Kapitalinvestitionen — denn sie sparen ja Kapital — nicht nur steuerlich weniger begünstigt sind als letztere, sondern daß sie sogar in Doppelbesteuerungsabkommen einfach vergessen werden, was zu erheblichen Auslegungsschwierigkeiten führen kann. Oft haben sogar moderne Industriestaaten nicht einmal die Rechtsformen entwickelt, die zum vertraglichen Austausch abstrakter Rechte erforderlich sind. Daß trotzdem noch relativ viele Lizenzverträge abgeschlossen werden, kann man sich nur dadurch erklären, daß wie bei den Investitionen der Wunsch im Vordergrund steht, sich möglichst große und langdauernde Zuliefermöglichkeiten zu erhalten. Es gibt Fälle, wo der Lizenzgeber dem Lizenznehmer beinahe schutzlos preisgegeben ist. Manchmal ist auch der Begriff Marke noch nicht von dem Unternehmen abstrahiert, das die Marke besitzt, so daß durch die Hergabe einer Markenlizenz der Schutz der Marke überhaupt verlorengeht.

Da der Lizenzvertrag in der Regel einem völlig anderen Rechtssystem unterliegt, oft auch — gerade in jungen Ländern — eine Auslegungspraxis der Gerichte fehlt, empfiehlt es sich, in einem Lizenzvertrag möglichst jede Einzelheit genau zu regeln.

Die Verträge selbst, mindestens aber der Transfer der Lizenzgebühr, unter-

liegen sehr oft einer behördlichen Genehmigung, was — wie unschwer zu erklären ist, — zu erheblichen Genehmigungs- bzw. Transferverzögerungen führen kann. Wenn man den devisenschwachen Ländern auch den Genehmigungszwang noch zubilligen kann, dann ist dieser Zwang in Ländern mit relativ liberalem Wirtschaftssystem und konvertibler Währung ein Anachronismus. Erschwerend wirkt auch, wenn Genehmigungen von Zentral- und Provinzstellen oder von verschiedenen Zentralbehörden eingeholt werden müssen. Oft nützt sogar der Lizenznehmer den Genehmigungszwang zum Druck auf den Lizenzgeber aus. Ungewohnt für den deutschen Lizenzgeber ist, daß in manchen Ländern die Wirksamkeit eines Lizenzvertrages gegen Dritte erst mit der notariellen Beglaubigung bzw. der behördlichen Registrierung eintritt. Als sehr wichtig erweist es sich, die Frage genau zu regeln, ob der Lizenzgeber oder der Lizenznehmer Patentverletzungen verfolgen soll. Manchmal schreibt das nationale Recht sogar vor, daß dies nur der Lizenzgeber kann.

Für Lizenzverträge mit den USA gilt ähnliches wie für Investitionen: Größe und Verschiedenartigkeit des Marktes sowie anderes Rechtssystem zwingen den Lizenzgeber zur Anpassung im Hinblick auf die Höhe der Lizenzgebühr, die Vertragsgestaltung und des anzuwendenden Rechts.

Daß das EWG-Wettbewerbsrecht dem Lizenzvertrag nicht besonders gewogen ist, muß ebenfalls noch erwähnt werden. Dies gilt besonders dann, wenn der Vertrag ausschließliche Zulieferungen des Lizenzgebers — auch wenn diese technisch bedingt sind — vorsieht.

Der bei der Behandlung von Investitionen in Entwicklungsländern festgestellte besondere Mangel an Rechtssicherheit gilt auch im Hinblick auf nach dort vergebene Patentlizenzen. Hat man nicht gerade aus den Entwicklungsländern von der Überlegung berichten gehört, man solle die dort eingetragenen Patente in der Form von Zwangslizenzen oder durch Aufhebung des Schutzes überhaupt billiger der Entwicklung des Landes dienstbar machen? Eine Milchmädchenrechnung zwar, aber deshalb nicht weniger gefährlich.

Wir schließen diesen Teil mit der Beobachtung, daß reine Patentlizenzverträge im allgemeinen nur mit Industrieländern gleichen technologischen Entwicklungsgrades in Frage kommen. Selbst bei Vergabe von Lizenzen nach industrialisierten Ländern wird oft ein kombinierter Patent- und know-how-Lizenzvertrag abgeschlossen. An der Akzentuierung des know-how lassen sich sehr deutlich die Gradunterschiede der technischen Entwicklung im Lizenzgeber- und Lizenznehmerland ablesen. Die Kombination von Patent- und know-how-Lizenzen empfiehlt sich im übrigen sehr oft auch aus steuerlichen Gründen.

II. KNOW-HOW-LIZENZEN

Zur Abgrenzung vom know-how kann man das Patent als ein immaterielles Gut definieren, das durch seine Eintragung selbst und dessen Voraussetzungen für die Verwendung dem Lizenzgeber zum großen Teil bekannt ist und welches ohne oder mit nur relativ geringer Zwischenschaltung von Menschen übertragbar ist.

Demgegenüber ist know-how die Gesamtheit der zur Herstellung eines materiellen Gutes oder zur Erbringung einer Leistung notwendigen Kenntnisse, deren Träger zum überwiegenden Teil die Führungskräfte des Unternehmens sind. Da der know-how hauptsächlich von Menschen getragen wird, ist er anders als das Patent schwer allgemein abzugrenzen und ohne Zwischenschaltung von Menschen kaum übertragbar.

Der Schwierigkeit der Abgrenzung entspricht der Schwierigkeit der Bewertung. An der Bewertung sind immer zwei Komponenten mit unterschiedlicher Akzentuierung beteiligt, betriebsbezogene und marktbezogene Faktoren, wenn der Wert nicht einfach über den Daumen gepeilt wird.

Der Akzent beruht auf den betriebsbezogenen Faktoren, wenn der Lizenznehmer einen Anteil an den gesamten Entwicklungskosten für das Lizenzprodukt im Verhältnis seines Umsatzes zum Umsatz des Lizenzgebers als Lizenzgebühr bzw. lump sum bezahlt. Er ruht auf den marktbezogenen Faktoren, wenn zwischen dem Lizenzgeber und dem Lizenznehmer (dieser in diesem Fall eine Handelsfirma, die das Lizenzprodukt in Lohnarbeit fertigen läßt) vereinbart ist, daß sie sich in den Gewinn aus dem Verkauf des Lizenzproduktes in einem bestimmten Verhältnis teilen. Die marktbezogenen Faktoren entziehen sich wie beim Verkauf materieller Güter weitgehend der Bewertung. Dies ist wohl auch der Grund, warum die von verschiedenen Seiten unternommenen Versuche, Maßstäbe für die Bewertung des know-how zu entwickeln, über den Anfang nicht hinausgekommen sind.

Durch die Markt- und Menschbezogenheit des Wertes des know-how ist es ebenso illusorisch, wenn der deutsche Fiskus allen Ernstes aus der Übertragbarkeit eine Aktivierungspflicht konstruieren will, wie ein know-how-Empfängerland aus steuerlichen Gründen eine Aufspaltung des know-how in im Ausland und im Inland erbrachte Leistungen verlangt.

Aus diesen Unterschieden zum Patent resultieren auch die wesentlichen Besonderheiten des know-how-Lizenzvertrags:

a) Weil das Patent vor Vertragsabschluß bekannt, aber nicht verwertbar, der know how zwar verwertbar, aber nicht bekannt ist, ergibt sich, daß die Leistung des Lizenznehmers — Zahlung der lump sum — zum großen Teil vor der Übertragung der Kenntnisse in der Form von Zeichnungen oder der Beratung erfolgen muß.

b) Mehr als die Patentlizenz verlangt die know-how-Lizenz die Vermittlung der Kenntnisse von Mensch zu Mensch, entweder durch Fachkräfte des Lizenzgebers im Betrieb des Lizenznehmers — der Lizenzgeber braucht deshalb eine teure Personalreserve — oder durch die Ausbildung von Kräften des Lizenznehmers im Betrieb des Lizenzgebers. Da als know-how-nur der Teil der Kenntnisse übertragen werden soll, die Gegenstand des Vertrags sind, liegt in der letzteren Form für den Lizenzgeber eine erhebliche Gefahr: die Fachkräfte des Lizenznehmers werden ungewollt und, je höher qualifiziert desto mehr, nicht nur die Kenntnisse erwerben, die ihnen im Rahmen des Vertrags zustehen, sondern auch sehr viele andere. Besonders groß ist das Risiko, wenn im Betrieb ältere und neuere Fertigungen nebeneinanderher laufen. Denn wegen des Mangels an Schutzfähigkeit wird man den vertraglich zu übertragenden know-how zweckmäßigerweise nach dem Umfang und der zeitlichen Verwertbarkeit beschränken.

Lediglich der Vollständigkeit halber möchten wir noch eine Sonderform des Patent- und know-how-Lizenzvertrags erwähnen: den Kooperationsvertrag. Er unterscheidet sich von den typischen Formen dieser Verträge dadurch, daß der Wert des dem Vertragspartner überlassenen immateriellen Gutes Patent bzw. know-how in den Preis der Zulieferungen materieller Güter einkalkuliert wird. Er wird deshalb vor allem gegenüber devisenarmen Ländern praktiziert und dürfte daher an Bedeutung eher zu- als abnehmen.

Diese Ergebnisse können, da nur eine kleine Zahl von Firmen an ihrem Zustandekommen beteiligt war, weder auf Vollständigkeit noch auf Allgemeingültigkeit Anspruch erheben. Sie reichen jedoch aus, um aus ihnen einige Schlußfolgerungen zu ziehen.

1. *Für den Staat:*

Die Bundesrepublik sollte bei der Hergabe von Krediten zur Stützung der Zahlungsbilanz von Entwicklungsländern mehr als bisher darauf achten, daß aus diesen Krediten Maintenance-Lieferungen an Firmen erfolgen können, an denen deutsche Firmen beteiligt sind. Der Fiskus sollte Kapitalanlagen in und die Vergabe von know-how an Entwicklungsländer als mehr oder weniger langfristige Exportgeschäfte mit immateriellen Gütern betrachten. Erträge

aus Kapitalanlagen in Entwicklungsländern sollten im Kapitalgeberland erst dann besteuert werden, wenn die bei Geschäften mit Wirtschaftsgütern alle damit zusammenhängenden Kosten einschließlich evtl. entstehender Verluste — bestenfalls nach zehn Jahren — davon abgesetzt werden konnten. Wie bei vergleichsweisen risikoreichen Kaufgeschäften müßten in der Zwischenzeit ausreichende Rückstellungen und Wertberichtigungen vorgenommen werden können. Im Hinblick auf die know-how-Verträge sollte der Fiskus mindestens so lange alle Experimente unterlassen, bis sich der Beratungsexport als neue Form des internationalen Wirtschaftsverkehrs konsolidiert hat. Beim Abschluß von Doppelbesteuerungsabkommen sollte darauf geachtet werden, daß die Besteuerung von Lizenzgebühren ebenso geregelt wird wie die anderer Einkommen. Soweit in bereits bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen eine solche Regelung fehlt, sollte sie nachgeholt werden.

2. *Für die Wirtschaft:*

Die Wirtschaft müßte im Interesse eines möglichst hohen betriebs- und volkswirtschaftlichen Ertrags aus Kapitalanlagen im Ausland, Patent- und know-how-Lizenzverträgen mit dem Ausland zu einem weitgehenden Erfahrungsaustausch wenigstens unter Nicht-Konkurrenten bereit sein. Aus diesem Erfahrungsaustausch würde in absehbarer Zeit eine engere Zusammenarbeit der Firmen resultieren, wodurch mehr Systematik in die Sache käme als bisher. Der Staat sollte diese Art von Zusammenarbeit fördern und nicht behindern.

3. *Für die Wirtschaftsorganisation:*

Sie sollten die organisatorischen Voraussetzungen schaffen für den oben skizzierten Erfahrungsaustausch.

Source: *Nachrichten für Aussenhandel. Nr. 217*

SOUTH-AFRICA

THE 1962 INCOME TAX LEGISLATION

The 1962 Parliamentary Session saw the passage of the Income Tax Act, 1962 (No. 58 of 1962)—a consolidating measure—and the Income Tax Amendment Act, 1962 (No. 90 of 1962)—which fixed the rates of tax for 1962 and made numerous amendments to the Income Tax Act, 1962. It is a pity that the consolidating Act has had to be amended before it came into operation and it is to be hoped that the Government Printer can be prevailed upon to reprint the consolidating Act each year incorporating the annual amendments.

The Income Tax Act, 1962, consolidates the tax laws from 1941 to 1961. Apart from a considerable amount of editing and redrafting there is supposedly no change in the law although it will be noted that the penalty under section 4(1)(4) where an officer acts before taking the prescribed oath is R50 in the new Act. Under the old Act the penalty was £10.

The Income Tax Amendment Act, 1962, is not as formidable as its 38 sections would lead one to expect. For example, the amounts paid to non-residents for rights to exhibit films were previously treated as taxable income to the extent of 10 per cent and now they are to be classed as ordinary royalty payments which are taxed to the extent of 30 per cent. The change is dealt with in six of the 38 sections. The treatment of unit portfolios as companies and the change in the method of assessing alimony payments have also required to be dealt with in several sections. Apart from these matters the principal amendments deal with the source of interest from building societies and banks; allowances to exporters; pensions and retirement benefits; and preliminary matters connected with P.A.Y.E.

The rates of tax and the rebates for 1962 are set out in the table below. The tax is subject to certain rebates which are set out below.

Companies

On taxable income, excluding mining income the rate of normal tax is 30 per cent.

RATES OF TAX

Persons other than Companies

Taxable Income		Married Persons		Unmarried Persons	
Exceeding	Not Exceeding	Tax on (A)	Plus tax on amount in excess of (A) but not in excess of (B)	Tax on (A)	Plus tax on amount in excess of (A) but not in excess of (B)
(A)	(B)	(C)	(D)	(E)	(F)
—	R600	—	6%	—	7½%
R600	1,000	R36	7%	R45	9%
1,000	1,200	64	8%	81	9%
1,200	2,400	80	8%	99	9%
2,400	3,000	176	8%	207	10%
3,000	4,600	224	9%	267	11%
4,600	5,000	368	16%	443	18%
5,000	6,000	432	25%	515	26%
6,000	8,000	682	29%	775	30%
8,000	10,000	1,262	35%	1,375	36%
10,000	12,000	1,962	39%	2,095	41%
12,000	14,000	2,742	40%	2,915	42%
14,000	16,000	3,542	44%	3,755	45%
16,000	18,000	4,422	47%	4,655	48%
18,000	—	5,362	50%	5,615	50%

On taxable income from diamond mining the rate of normal tax is 45 per cent. On taxable income from mining (other than diamond or gold mining) the rate of normal tax is 30 per cent.

On taxable income from gold mining (excluding taxable recoupments of capital expenditure) exceeding R40,000 the rate of normal tax is determined by the formula $60 - \frac{360}{x}$ or $(20 + z)\left(1 - \frac{6}{x}\right)$ whichever is the lesser rate. Where the taxable income does not exceed R40,000 the rate is determined by the formula $20\left(1 - \frac{6}{x}\right)$. In these formulae x represents the ratio of taxable income from gold mining to income from gold mining (excluding capital recoupments in each case) and z represents the number of complete R2,500's in the taxable income less R40,000.

On that portion of the taxable income from gold mining which represents taxable recoupments of capital expenditure the rate of normal tax is 25 per cent plus the excess of the average rate of normal tax paid by the company since 1961 over 25 per cent.

Rebates

Primary Rebate

The primary rebate is R62 for married persons and R46 for other persons (other than companies). There is no rebate for companies.

Child Rebate

The child rebate is R34 each for the first two children and R39 each for each subsequent child.

The rebate is granted in respect of each unmarried child or stepchild of the taxpayer who was alive during any portion of the year of assessment and who was—

a) not over the age of 18 on 30th June;
b) not over the age of 21 on 30th June if he was wholly dependent upon the taxpayer;
c) not over the age of 24 on 30th June if he was a full-time student and was wholly dependent upon the taxpayer;
or
d) incapacitated by mental or physical infirmity, whether married or not, and was wholly dependent upon the taxpayer.

An additional rebate of R16 is granted where a taxpayer who is not a "married person" is the main support of his children in respect of whom no alimony is received or is paid and deductible from income.

Dependant Rebate

The dependant rebate is R6 in respect of each dependant. If the taxpayer is the sole support of one or more dependants an additional R16 is allowed.

A dependant is—

a) any person (other than a child for whom the taxpayer receives the child rebate) incapacitated by old age, infirmity or any other reason satisfactory to the Commissioner from maintaining himself; or
b) any child (other than a child or stepchild of the taxpayer) under the age of 18 years on the last day of the year of assessment towards whose maintenance the taxpayer has expended in cash or otherwise during the year of assessment not less than R60.

Insurance Rebate

The insurance rebate is 7 per cent (with a maximum of R17) of each rand or part thereto paid as premium on a policy of life, accident or sickness insurance or as contribution to a benefit fund or provident fund. Where any premium or contribution is allowed as a deduction from income under section 11 of the Act it does not rank again for rebate purposes. Premiums paid under a motor insurance policy do not rank for rebate purposes.

Exporters' Allowances

The special allowances that are granted to exporters are the subject of sections 11*bis*, which becomes operative from 1st July, 1963, and 17 of the principal Act. The allowance under section 11*bis* is based on market development expenditure which the taxpayer may be permitted to deduct under section 11 and section 17. Market development expenditure is defined as expenditure incurred directly on market research; on overseas advertising and publicity, soliciting orders and participating in overseas trade fairs; in the provision of free samples and technical information; in bringing prospective buyers to South Africa; in the preparation of tenders and quotations; and in respect of commission on the sale of goods exported to other countries and the appointment of agents.

Where market development expenditure has been allowed as a deduction under section 11 it would be expenditure that is not of a capital nature, and, if it were incurred outside the Republic, it would have been admitted at the Commissioner's discretion. These restrictions do not apply to expenditure

allowable under section 17 but in this case the allowance is restricted to expenditure in connection with the appointment of foreign selling agents.

After the market development expenditure has been determined the allowance under section 11*bis* is arrived at by ascertaining the increase in the export turnover of the current year compared with the previous year.

If the current export turnover is less than that of the previous year no allowance is made, but if there was no export turnover in the previous year but there is a current export turnover the allowance is 25 per cent of the market development expenditure. Where the current export turnover exceeds the export turnover in the previous year by not more than 10 per cent, the allowance is also 25 per cent. An increase in the export turnover of more than 10 per cent but not more than 25 per cent entitles the taxpayer to an allowance of 37 ½ % per cent of the market development expenditure. An increase in the export turnover of more than 25 per cent increases the allowance to 50 per cent.

For the purpose of determining the exporter's allowance the current export turnover is deemed not to have exceeded the basic export turnover if the sum of the current export turnovers of the company and its associated companies did not exceed the sum of their respective basic export turnovers. Associated companies are companies managed or controlled directly or indirectly by substantially the same persons.

Retirement Benefits

A new section 10(1)(x) is introduced by section 8(b) into the principal Act and this has the effect of exempting up to R4,000 of the terminal payments that accrue to an employee. The amount of R4,000 is reduced by any other amounts that have been exempt under section 10(1)(x) in the current or previous years.

The definition of pension fund has been extended to cover, *inter alia*, a provident fund established for the benefit of employees of any local authority (a "local authority" is defined in section 1 and includes the Rand Water Board).

Additional relief retrospective to the commencement of the Fourth Schedule is granted to taxpayers benefiting upon retirement or death from a provident fund. In addition to the deduction up to R20,000 allowed under formula "A" based on the member's salary and service, his contributions to the provident fund are deducted from the lump sum. Upon death the minimum deduction of R10,000 becomes R10,000, or, if greater, twice the annual salary not exceeding R10,000.

Where formula "B" has to be applied in relation to a provident fund before the taxpayer retires from that fund it is assumed that he will survive the retirement date and that he will continue to be employed on the same salary scale and rate of contribution as applied on the date of the prior determination.

Building Society and Bank Interest

In recent years taxpayers resident in South Africa have been able to save income tax by placing their capital on deposit in an adjoining territory so that the interest earned is not derived from a source within the Republic. This loophole has now been blocked. Interest and dividends from a building society registered under the South African Building Societies Act are now deemed to arise from a source within the Republic (section 9(2)) subject to an exemption in favour of South West African residents where such interest or dividends emanate from a branch or agency in the Territory (section 10(1)(v)).

Interest received by South African residents from a bank or similar institution, whether or not such bank or institution is registered, managed or

controlled in the Republic is also deemed to arise from a source within the Republic (section 9(3)) but is exempt if the loan was made through a foreign branch of the bank, was made for the purpose of the taxpayer's foreign business and the interest is subject to the income tax of the foreign country (section 10(1)(w)). Where the bank is managed and controlled in South Africa and the interest is received from a branch in the Federation the double tax agreement between the two countries will have the effect of exempting the interest from Federation tax if the interest is taxed in South Africa. If the South African carries on busines in the Federation, however, the interest is exempt from South African tax if it is taxed in Rhodesia.

Divorced and Separated Persons

Numerous changes have been made in the tax treatment of divorced and separate persons who have now been sorted into three categories. The significant date is 21st March, 1962, and taxpayers who were divorced or judicially separated as a result of proceedings instituted on or before that date or who separated under a written agreement entered into on or before that date will, in terms of section 21, continue to have alimony payments which are paid from taxable income deducted from income, or in the case of the recipient of alimony, added to income. A person in this category is treated as married if he is entitled to a child rebate under section 6(1)(c). Proviso (bb) to this section debars such a person from claiming a child rebate unless he has maintained the child during the year of assessment and the cost of maintenance has not been deducted from income.

Where the relevant proceedings are instituted after 21st March, 1962, a distinction is made between the cases of persons divorced or judicially separated and persons separated under a written agreement. The latter class are regarded as married (definition of "married person" in section 1) the income of the wife is deemed to be that of the husband (section 7(2)) and item (i) of the proviso to section 68(1) requires both spouses to render separate returns of income.

The third category—persons divorced or judicially separated as a result of proceedings instituted after 21st March, 1962—are taxed as separate entities (that is, there is no massing of income under section 7(2)), but alimony payments are not deductible from the income of the paying spouse (section 21) and are exempt in the hands of the receiving spouse (section 10(1)(u)). Taxpayers in the third category are not covered by the definition of "married person" in section 1 (except for the year in which the divorce or separation takes place) and as a result of this they will pay tax on their incomes at the unmarried rate and will be allowed a primary rebate of R46. Against this disadvantage, however, must be reckoned an additional rebate of R16 should the spouse be entitled to a child rebate for one or more children and no alimony is received or deducted from income in respect of the children (section 6(1)(c) proviso (cc)).

There are also one or two provisions of a general nature. In terms of section 9(1)(h) alimony is deemed to be from a South African source if the taxpayer's spouse has his taxable income reduced by the amount of alimony under section 21. Under the proviso to section 21 an amending order of court which supersedes an order made in consequence of proceedings instituted on or before 21st March, 1962, does not affect the rights of taxpayers provided the amount of alimony payable is not varied.

Source: *the South-African Accountant,* September 1962.

For the tax man

Prentice - Hall's
complete
Federal Taxes

9 Volumes
(1962 edition)

SUBJECT-ARRANGED TO SPEED YOUR TAX RESEARCH
AUTHORITATIVE

You can rely on *Complete Federal Taxes*. For over forty years Prentice-Hall has served the business and the professional world with the latest information in the field of federal taxation.

Prompt, accurate reporting of all new federal tax laws, regulations, rulings and decisions is assured when you subscribe to Prentice-Hall's *Complete Federal Taxes*.

Every current federal tax decision and internal revenue ruling is reported in full text. Helpful examples show how the law and regulations affect various situations and various classes of taxpayers.

Summary table of contents

Introductory provisions "Pay as you go" - Individual and Corporation Income Tax Rates - Capital Gains and Losses - Time and Method for Reporting Income and Deductions - Income - Dividends - Inventories - Gain or Loss - Deductions - Income of Estates - Trusts - Returns and Payment of Income Tax - Internal Revenue Service - Estate and Gift Taxes (optional unit) - General Principles - Analytical Tables - Index - Current Matter - Report Bulletins.

PUBLISHED BY PRENTICE-HALL INC., ENGLEWOOD CLIFFS,
NEW JERSEY

INTERNATIONAL BUREAU OF FISCAL
DOCUMENTATION'S FORTNIGHTLY REVIEW

EUROPEAN TAXATION

Analytical surveys of the tax laws of 18 European countries, with special emphasis on important problems and examples to illustrate the systems

This publication, entering its third year, is used by tax executives of major international corporations. Law schools all over the world subscribe, as well as prominent legal and accounting firms. Businessmen use *European Taxation's* "Tax News in Brief" to keep posted on changes and pending changes in the tax laws in Europe.

Since indexes are issued quarterly, and are cumulative, lawyers and accountants with European tax problems use this review as a basic reference book and to better understand their local tax advisor in a foreign country.

Below are listed the titles of a few of the articles:

Summary Guide to Taxes in the Federal Republic of Germany
French Taxation on directors' Remunerations
Income Taxes on Normal and Stock Dividends in the Netherlands
Doing Business in France (two Issues)
The Dutch - German Tax Treaty
Belgian Income Tax Reform (double Issue)
Problems of Holding Companies in Switzerland
Corporate Taxation in Switzerland (two Issues)
United Kingdom Agreements for Double Taxation
Taxation of Royalties in Italy
Guide to Taxes in Austria
Investment Allowances in Luxemburg

Annual Subscription: Dfl. 100. (non - Europe, $ 35.)
Back issues are available at a discount.
Binders holding two years of issues can be purchased.

Beginning in 1963 a *Supplementary Service to European Taxation* will be available to subscribers. Intended as basic reference material, it will include: individual and corporate tax tables, a tax bibliographical section, treaties between European countries and other European and non European countries, and summaries of E.E.C. and other significant reports. Annual subscription: Dfl. 85. (non Europe, $ 25.)
Both publications are totally in English, and *European Taxation* is delivered by air mail.

ALPHABETICAL AND ANALYTICAL INDEX
TABLE ALPHABETIQUE ET ANALYTIQUE

I. Articles written in English — Articles écrits en anglais.

Allowance, Investment; Australia 201
Argentine 270
Arrangements, Trade and Financial 132
Belgium 270
Capital gains tax; India . . . 272
Cuba 270
Double taxation; South Africa 132, 273
Double taxation; Israel . . . 132
Greece-Law 4171/1961 Re. . . 231
Iran-Encouragement and Protection 203
Irish Budget 202
Italy-U.K. 272
Mexico 204
New Brunswick (Canada) . . 201
Norway 204
"One World" concept . . . 336
Paraguay 205
Permanent establishment in Austria 24
Portugal 205
Public Law 87-20; U.S.A. . . 58
Sales Tax (Argentine) 201
Taxation of foreign income in Italy 193
Tax Changes - (Kenya) . . . 272
Taxes Charging Act (Rhodesia) 24
Tax Rate Unchanged (Jersey) 132
Thailand. 205
Treaties:
France-Italy 207
India-Finland 207
Japan-U.K. 25
Pakistan-U.K. 25
Portugal-U.K. 25
U.K.-Italy 207
U.K.-Malta 207
U.S.A.-U.K. 207

II. Articles written in French — Articles écrits en français.

Aménagements fiscaux - Algérie 1
Belgium: Projet de Loi . . . 89
Belgium: Revenus Mobiliers . 345
Benelux: Importation temporaire 51
Capitaux Mobiliers: France . 271
Convention Franco-Belge . . 345
Convention Franco-Britannique 238
Conventions Franco - Finlandaises 151
Europe - Vers l'Harmonisation des legislation fiscales . . . 202
Exposé au sujet des Travaux dans le domaine fiscal . . 257
Fiscalité Algérienne 9
France-Etranger imposable en France 346
France - Solution du 13 février 1962 202
Income Tax Legislation 1962 . 372
Italy; Loi du 18 avril 1962, 206 319
Loi du 18 avril 1962, 209 . 320
Loi no. 1231 du 31 octobre 1961 229
Prélèvement sur la plus value des terrains non-batis en France 321
Suisse: Instructions de l'Administration fédérale . . . 55
Suppression du remboursement de l'I.G.E. 204
Taxes sur le Chiffre d'Affaires (Deutschl.) 79

III. Articles written in German — Articles écrits en allemand.

Abkommen Österreich-Dänemark 239
Doppelbesteuerungsabkommen mit Ägypten 203
Finanzpolitische Massnahmen zur Förderung der Kapitalbildung in Österreich . 327
Lizenzvergabe nach dem Ausland. 369

REVIEWS

Afa Lexikon 71
Altorfer, W. 145
Amtliche Abschreibungstabellen 141
Andresen, H. 351
Appleby, Spurling and Kempe (Bermuda) 33
Attinger, H. (Switzerl.) . . . 76
Basler Steuergesetz 357
Beck 313
Beförderungssteuergesetz . . 306
Belastingmuseum, Nederlands 44
Belastingtarieven 142
Belastingwetgeving 45, 74, 143, 315
Berger, E. 140
Blann, B. E. J. 47
Blenche (Germany) 40
Bouma, J. M. 356
Boxem, J. 46
Broet, Louis (Algeria) 306
Bremer, W. (Switzerl.) 145
Buchwald, F. 70
Büller, O. (Germany) . . . 39, 140
Bühler - Paulick 72
Bujanda, F. S. de (Spain) . . 144
Bundeshaushalt 224
Burgh, P. van der 46
Butterworth's Complete Taxation 32, 69
Butterworth Taxation Statutes service 136, 309
Butterworth and Co 317
Calderoni, D. M. (Italy) . . . 43
Canadian Tax Foundation 135, 307
Cardijn, Ch. (Belg.) 134
Caparas, M. A. F. (Philippines) 75
Charge Fiscale 316
Christiaanse, J. H. . . . 144, 226
Code fiscal Luxembourgeois . 354
Codes Larcier (Belgium) . . . 222
Commentaire de la Convention Franco - Allemande . . 73
Corporate Management Conference 349
Costa, R.V. 149
Le Coutre, W. 353
Current Law Income Tax Acts Service 43, 147, 228
Delepierre, J. (Belg.) 134
Deutsche Steuer-Zeitung . . 353
Doppelbesteuerungsabkommen 16 Juni 1959 36
Dralce, J. Y. Ramon 47
Drost, H. L. 355
Durand, P. 309

COMPTES-RENDUS

Dijk, A. M. 74
Dijk, P. L. 355
Eckhardt, W. 140
Editions Techniques . . 137, 309
Einkommensteuer für 1961 . 311
Einkommensteuergesetz . . 40
Einkommensteuernovelle 1960 (Austria) 222
Encouragement and Protection 148
Engelhard, J. L. F. 225
Euromarkt in de praktijk 34, 135, 223, 308
Euromarkt, Regelingen . . . 35
Evangelista, J. (Philippines) . 75
Evers, H. 310
Eijck, N. W. A. van 44
Falle, L. 140
FED's Algemene Wet Rijksbelastingen 226
FED's Losbladig Weekblad 45, 74, 227, 316
FED's Fiscaal Register . . . 75
FED'S Fiscaal Repertorium 45, 74
FED's Uitgeverij 46
Federal Taxes 1962 (U.S.A.) 49, 147, 228, 318
Federal Tax Handbook . . . 49
Federal Tax Report, American 148
Federal Tax Treaties (U.S.A.) 147, 228, 318
Federal Tax Treaties and Related Matters 49
Fellner, K. (Austria) 69
Finances et Impôts de la Confédération 316
Finanzen und Steuern 353
Fiscaal Arresten Boekje . . . 143
Flaver, L. E. 42
Fritsch, Ernst (Austria) . . 33, 221
Foosaner, S. J. (U.S.A.) . . . 48
Foulke, R. A. 146
Fijfe, Stewart (Canada) . . . 34
Galera, F. G. 47
Garcin, W. 136, 223, 308
Gasoline Tax Conference, N.-American 357
Geyer, E. (Sweden) . . . 145, 228
Geschiedenis Nieuw Burgerlijk Wetboek 225
Gewerbesteuer für 1961 . . . 311
Gewerbesteuergesetz 306
Görbing (Germany) 39
Grabower 313
Grimm, Cl. 137
De Groot, W. E. C. 45, 74, 143, 316

Guide Fiscal Permanent 33, 134, 307
Guieù, P. 350
Gulati, Y. S. 353
Gulati, K. S. 353
Hagelen, H. G. 44
Hammers, H. P. 352
Handbuch der G. mb. H. . . . 72
Hartz, W. 69
Hartz-Over 141
Hartung, F. 71
Hedel, J. L. van 226
Hessdörfer, L. 139
Heining, A. 38
Henze, M. 38
Heuer, G. 38
Hepp, F. 136, 223, 308
Hermann, C. 38
Himadeh, S. R. (Libanon) . . 141
Hippe, W. 37
Hoefnagels, W. L. G. S. . . . 73
Hoelen, H. 43
Holland, D. M. (U.S.A.) . . . 148
Hoogeveen, W. 144
Hoorn, J. van 222
Hübschmann 313
Hughes, P. F. (United Kingdom) 76
Income Tax and Surtax, "taxation key" 318
Income Tax Law and Practice (Australia) 33
Income Tax Service, Juta's . . 317
India, Interstate Trade Barriers and Sales Tax Laws 313
In- en Uitvoer, Handboek 45, 74, 143, 226
In- en Uitvoer, Vademecum 46, 74, 226, 316
Informacion Estadistica del Ministerio de Hacienda . . . 357
Jansen, G. 74
Jonge, L. de 350
Jordanas internacionales de Derecho Fiscal 133
Jurisprudence Fiscale et Sociale (Belgium) 33, 134
Juristen-Jahrbuch (Germany) 41
Känzig, E. 316
Kampler, M. (Austria) . . . 33
Klein, F. 224
Klein, J. 355
Knorr, E. 140
Körperschaftsteuer für 1961 . 311
Körperschaftsteuergesetz . . 306
Krollman, H. 352
Kremer, W. E. 43
Krüger, Rudolf 36
Kruse, H. W. 41
Kuipers, F. 315
Keyer, H. N. J. 44
La Cour, J. (Denmark) . . . 135
Lampman, R. J. (U.S.A.) . . 77
Lang, H. 350
Laule, G. 310
Lefèbvre, Les Publications Francis . . . 35, 137, 224, 309
Code de la législation fiscale (Luxembourg) 141
Legislative History of U.S.A. 147
Lindeijer, A. G. F. 143
Loonbelastingtabellen 144
Mc. Donald, John, G. . . 307, 349
Manual de la Administracion (Spain) 48, 76
Marshall, J. (Switzerl.) . . . 146
Meerning, A. 78
Meihuizen, J. H. 75, 227
Meyerowitz, D. 317
Merkblatt für den deutschen Aussenhandel (Thailand) . 228
Meulenbeld, J. 355
Mines, K. (Gr. Br.) 42
Mühlhause, G. (Germany) . . 137
Musger, H. (Austria) 69
Neflin, H. 139
Newport, C. A. 77
Nieklisch, H. 138
Niemann, U. 140
Niemeyer, G. 310
Niggemeier, H. 310
Over, J. (Germany) 69
Pakistan, Taxation of Income and Concessions to Industry 228
Palmer, W. Fr. 32
Perry, J. Harvey (Canada) . 34
Plunbett, H.G.S. 77
Politiques nationales de Dévéloppement régional 136
Prüfung des Jahrschlusses . . 37
Prug Verlag, Eisenstadt . . 306
Rapport du Conseil d'Administration 309
Dixieme Rapport Général sur l'activité de la Communauté 307
Reboud, L. 35
Rechtsbuch der Schweizerischen Bundessteuern . . . 317
Reforma Tributaria, La (Colombia) 135
Reform Tax Administration Israel 354
Reichsordnung, Kommentar . 313
Report of the Commonwealth

Committee on taxation 1959-1961 (Australia) 35
Report Development Social condition E.E.C. 1960 . . . 307
Reugebrink, J. 355
Rhodesian Income Tax Service 308
Rica, N. A. 47, 48
Ruano, C. 350
Rodgers, R. S. 314
Roelofs, L. 43
Rouwenhorst, J. A. 366
St. R.K.-Anmerkungen . . . 70
Scailteur, C. (Belgium) 133
Schilling, O. (Germany) . . . 38
Schippers, B. 226
Schnellkartei des deutschen Rechts 37, 70, 312
Schonseck, P. (Morocco) . . . 314
Schroot, J. C.. 74
Schulz, F. (Austria) 69
Schulz, G. 35
Schulze-Brachmann 139
Schweinitz, H. B. 35
Siech, W. 140
Silke, A. S. 46, 136
Sjöholm, B.E. (Finl.) 224
El systema tributario espagnol 48
Skattehandbok (Sweden) . . . 145
Smeets, M.J.H. 75, 227
Smits, R. M. . .46, 75, 143, 227, 315
Soest, C. van 75
Soest, J. van 315
Spaanstra, J. 224
Sperling, F. 312
Spitaler, A. 140, 351
Spoto, Luciano (Italy) 31
Statut des Administrateurs de Sociétés Anonymes (Belgium) 222
Steenbergen, van-Schuttevaer 45, 316
Steinberg, W. 138
Stenografisch Verslag 227
Die Steuern der Schweiz . . . 76
Steuerberater Jahrbuch 1961/1962 140
Steuer-Fundhefte 36
Steuergesetze 353
Steuerindex 349
Steuerrechtsprechung in Karteiform 312
Steuerrichtlinien 313, 353
Steuertarife sämtlicher Steuergesetze 38, 224
Strack, E. (Austria) 133
Strickrodt, G. 38
Stutz 40
Swedish Department of Finance, Stockholm 48
Tabaksmonopol. 306
Tarifs Fiscaux 1961. 35
Tax Conventions (U.S.A.) . . 147
Tax Laws and Life Assurance (Europe) 223
Taxation in India 354
Taxation Manual (United Kingdom) 146
Taxation in Mexico 355
Taxation and Operations Abroad 78
Taxation Tables 1962 (N. Zealand) 227
Teske, G. 37
Thrioreau, A. (Morocco) . . 314
Tiefenbacher, E. 70
Tiggelman, J. 46, 75, 315, 143, 227
Timmermans, J. C. 225
Tipke, K. 41
Tolley's Synopsis of Estate Duty 42
Tolley's Synopsis of Profits Tax 42
Tolley's Synopsis of Taxation in the Channel Islands and Isle of Man (Gr. Br.) . . . 43
Tolley's Synopsis of Taxation in the Republic of Ireland (Gr. Br.) 43
Torfs, J. 134
Troll, M. 37, 41
Übersicht über die wichtigsten Steuern (Germ.) 137
Udink, B. J. 46
Umsatzsteuer für 1961 . . . 311
Umsatzsteuergesetz (Austria) 306
Vandamme, R. 350
Velde, K. van der 140
Verdrag Oprichting E.E.G. (Europe) 34
Vermeulen, H. W. 46, 74, 143, 226, 315
Verstegen, F. 74
Villor, H. A. (Colombia) . . . 350
Völlmar, H. F. A. 46
Waard, J. C. de 46, 75, 143, 227, 315
Von Wallis-Schwarz . . . 313, 352
Ward, David A. 307
Wardenier H. G. M. 46, 74, 143, 226, 315
Wass, A.. 135
Wickrath, I. 69, 310
Vandewinckele, E. K. . . . 134
Woelders, A. J. 44

Woordenboek van Administratieve en Gerechtelijke beslissingen, periodiek 45

INDEX OF COUNTRIES

Afrique l'Est 129
Algérie 1, 9, 33, 306
Allemagne 19, 24, 26, 35, 67, 79, 130, 137, 199, 203, 211, 224, 272, 274, 309, 342, 351, 369
Argentine 32, 133, 201, 270
Australie 32, 69, 201, 341
Autriche 16, 24, 65, 69, 129, 133, 199, 221, 239, 270, 306, 327, 341, 349
Belgique 17, 33, 87, 129, 133, 199, 210, 222, 307, 341
Benelux 51
Bermudes 33
Canada . . . 34, 135, 201, 307, 349
Colombie 135, 350
Côte Ivoire 204
Cube 270
Danemark 135, 239
Espagne 47, 76, 144, 356
Etats Unis 48, 58, 63, 77, 147, 228, 273, 357
Europe . . . 34, 135, 202, 307, 350
Finlande 224
France 17, 29, 35, 66, 130, 137, 199, 202, 224, 238, 271, 309, 341, 343, 345
Grande Bretagne 42, 76, 132, 146, 200, 228, 238, 272, 310,
Grèce 231, 313
Indes 218, 272, 313, 353
International 150, 314
Iran 203
Irlande 202
Israel 272, 354
Italie 20, 43, 67, 193, 204, 229, 272, 314, 319
Kenya 272
Liban 141
Luxembourg . 21, 141, 200, 342, 354
Malta 343
Maroc 314
Mexique 204, 355
Norvège 204
Nouvelle Zélande 227
Pakistan 200, 228
Paraguay 205
Pays Bas 22, 43, 68, 73, 131, 142 224, 315, 342, 355
Philippines 75
Portugal 205, 356
Rhodesie 24, 136, 308
Suède 48, 145, 228
Suisse 55, 76, 316, 357
Thaïlande 205, 228
Union Sud-Africaine 46, 273, 317, 372
Uruguay 149, 273
Wulle, W. 353
Zolatas, Xenophon (Greece) . 313

TABLE DES PAYS

Afrique l'Est 129
Algérie 1, 9, 33, 306
Allemagne 19, 24, 26, 35, 67, 79, 130, 137, 199, 203, 211, 224, 272, 274, 309, 342, 351, 369
Argentine 32, 133, 201, 270
Australie 32, 69, 201, 341
Autriche 16, 24, 65, 69, 129, 133, 199, 221, 239, 270, 306, 327, 341, 349
Belgique 17, 33, 87, 129, 133, 199, 210, 222, 307, 341
Benelux 51
Bermudes 33
Canada . . . 34, 135, 201, 307, 349
Colombie 135, 350
Côte Ivoire 204
Cube 270
Danemark 135, 239
Espagne 47, 76, 144, 356
Etats Unis 48, 58, 63, 77, 147, 228, 273, 357
Europe . . . 34, 135, 202, 307, 350
Finlande 224
France 17, 29, 35, 66, 130, 137, 199, 202, 224, 238, 271, 309, 341, 343, 345
Grande Bretagne 42, 76, 132, 146, 200, 228, 238, 272, 310,
Grèce 231, 313
Indes 218, 272, 313, 353
International 150, 314
Iran 203
Irlande 202
Israel 272, 354
Italie 20, 43, 67, 193, 204, 229, 272, 314, 319
Kenya 272
Liban 141
Luxembourg . 21, 141, 200, 342, 354
Malta 343
Maroc 314
Mexique 204, 355
Norvège 204
Nouvelle Zélande 227
Pakistan 200, 228
Paraguay 205
Pays Bas 22, 43, 68, 73, 131, 142 224, 315, 342, 355
Philippines 75
Portugal 205, 356
Rhodesie 24, 136, 308
Suède 48, 145, 228
Suisse 55, 76, 316, 357
Thaïlande 205, 228
Union Sud-Africaine 46, 273, 317, 372
Uruguay 149, 273

Africa-East 129
Algeria 1, 9, 33, 306
Argentina 32, 133, 201, 270
Australia 32, 69, 201, 341
Austria 16, 24, 65, 69, 129, 133, 199, 221, 239, 270, 306, 327, 341, 349
Belgium 17, 33, 87, 129, 133, 199, 210, 222, 307, 341
Benelux 51
Bermuda 33
Canada . . . 34, 135, 201, 307, 349
Colombia 135, 350
Cuba 270
Denmark 135, 239
Europe . . . 34, 135, 202, 307, 369
Finland 224
France 17, 29, 35, 66, 130, 137, 199, 202, 224, 238, 271, 309, 341, 343, 345
Germany 19, 24, 26, 35, 67, 79, 130, 137, 199, 203, 211, 224, 272, 274, 309, 342, 351, 369
Greece 231, 313
India 218, 272, 313, 353
International 150, 314
Iran 203
Ireland 202
Israel 272, 354
Italy 20, 43, 67, 193, 204, 229, 272, 314, 319
Ivory Coast 204
Kenya 272
Lebanon 141
Luxemburg . 21, 141, 200, 342, 354
Malta 343
Mexico 204, 355
Moroco 314
Netherlands 22, 43, 68, 73, 131, 142, 224, 315, 342, 355

New Zealand 227
Norway 204
Pakistan 200, 228
Paraguay 205, 356
Philippines 75
Portugal 205, 356
Rhodesia and Nyasaland 24, 136, 308
Spain 47, 76, 144, 356
Sweden 48, 145, 228
Switzerland . . . 55, 76, 316, 357
Thailand 205, 228
Union of South Africa 46, 273, 317, 372
United Kingdom 42, 76, 132, 146, 200, 228, 238, 272, 318
United States of America 48, 58, 63, 77, 147, 228, 273, 357
Uruguay 149, 273

GENERAL INDEX 1962 TABLE DES MATIERES

DOCTRINAL PART I PARTIE DOCTRINALE

Max Hubert Brochier: Aménagement fiscaux en Algérie 1
Max Hubert Brochier: Fiscalité Algérienne 9
Dr. Giancarlo Croeatto: Taxation of foreign income in Italy 193
M. Nasini: Exposé au sujet des Travaux dans le domaine fiscal . . . 257
Léonce Bouriel: Prélèvement sur la plus value des terrains non-batis en France 321
Hellmuth Slaik: Finanzpolitische Massnahmen zur Förderung der Kapitalbildung in Österreich 327
William Callmann: "One world" concept v. double estate taxes . . 336

STATUTE LAW II LEGISLATION

Survey; Aperçus 16, 65, 129, 199, 341

CASE LAW III JURISPRUDENCE

Belgium 210
France 29
Germany 26, 211
India 218

REVIEWS IV COMPTES RENDUS

Bibliography, bibliographie 32, 69, 133, 221, 306, 349

VARIOUS DOCUMENTS V DOCUMENTS DIVERS

Abkommen zwischen Österreich und Dänemark 239
Belgium - Projet de Loi 89
Benelux - Importation temporaire 51
Bundesrepublik Deutschland 79
Convention franco - allemande 358
Conventions franco - britannique 238
Conventions franco - finlandaises 151
Greece - Law 4171/1961 Re 231
Income Tax Legislation 1962 372
Italy; Loi du 18 avril 1962, no. 206 319
Loi du 18 avril 1962, no. 209 320
Loi no. 1231 du 31 octobre 1961 229
Lizensvergabe nach dem Ausland 369
Suisse: Instructions de l'Administration fédérale des contributions . . 55
U.S.A. - Public Law 87-20 58
U.S.A. - Tax Haven 63