



IBFD002790

IBFD Journals

IBFD Materials

Bulletin for International fiscal documentati  
on

1952



# 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. VI  
1952

SWETS & ZEITLINGER N.V.  
AMSTERDAM - 1965

Reprinted with the permission of the  
International Bureau of Fiscal Documentation

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 co-operators 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 et 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.



# INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION

## Executive Committee Comité Directeur

Honorary President Président d'honneur	} C. W. Bodenhausen	Dr. K. G. A. Sandström, Stockholm	} president	
President Président		A. C. Burgersdijk, Amsterdam		} vice-presidents
General Secretary Secrétaire Général	} Dr. G. Ph. Helders	Prof. Edgar Schreuder, Bruxelles	}	
General Treasurer Trésorier Général		H. J. Dammers		Prof. Cesari Cosci- ani
Assistant Secretary Secrétaire Adjoint	} L. M. Pahud de Mortanges	Dr. Paul Gmür	}	
				Dr. Yves de la Vil- leguérin

\* \* \*

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) any 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:

### BELGIUM

Monsieur Charles Cardijn, 27 rue du Châtelain, Bruxelles.

### BRAZIL

Dr. Gilberto de Uihôa Canto, Av. Graça Aranha 57, 10th floor, Rio de Janeiro.

### FRANCE

Monsieur A. Jacot, 5 rue du Cardinal Mercier, Paris

### GERMANY

Prof. Dr. A. Spitaler, Wilhelm Waldeyerstrasse 14, Köln.

### GREAT BRITAIN

Mr. T. L. A. Graham, 98 Park Street, London, W. 1.

### GREECE

M. le Professeur A. Angelopoulos, 8 Route de Malagnou, Genève, Suisse.

### ISRAEL

Mr. D. Rosolio, State Comptroller's Office, Hakirya

### ITALY

Prof. Cesare Cosciani, Via Cesare Battisti 121, p. III, Roma.

### BELGIQUE

### BRESIL

### FRANCE

### ALLEMAGNE

### GRANDE BRETAGNE

### GRECE

### ISRAEL

### ITALIE

## NETHERLANDS

H. G. Hootsen, Grotestraat 9, Almelo

## PAYS-BAS

## SWEDEN

Mr. K. G. A. Sandström, The Swedish Institute of Foreign Law,  
Vasagatan 12, Stockholm.

## SUEDE

## SWITZERLAND

Dr. Paul Gmür-Henggeler, Löwenstrasse 1, Zürich.

## SUISSE

## UNITED STATES OF AMERICA

Mr. Raymond L. Brittenham, 67 Broad Street, New York 4, N.Y.

## ETATS-UNIS D'AMERIQUE

## CONDITIONS OF MEMBERSHIP

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

1. *I.F.A. only.* There are 3 categories: I (individuals): Dfl. 10.— p.a. (U.S.A. and Canada \$ 4.00); II (non-corporate bodies): Dfl. 25.— (\$ 10.00); III (corporations etc.): Dfl. 50.— (\$ 20.00).

*Reductions:* (a) 10 % on the fees for information requested from the Documentation Bureau as compared with non-members. Information of a purely scientific character free of charge. (b) 33 $\frac{1}{3}$  % on the subscription price of the BULLETIN (at present the reduced price amounts to Dfl. 12.50 (\$ 3.50) without, and Dfl. 20.— (\$ 5.75) with supplements). (c) 10 % on the price of other publications of the Bureau.

2. *Documentation Bureau only.* IV (ordinary members): Dfl. 25.— p.a. (\$ 10.00); V (donors): Dfl. 200.— (\$ 80.—). *Reductions:* (a) 25 % and 50 %, respectively, on the fees for information requested from the Doc. Bureau as compared with non-members. (b) Ordinary members, see above, I (b); Donors receive the BULLETIN free of charge. (c) 25 % on the price of other publications of the Doc. Bureau.

3. *Combined membership.* VI (= I + IV above); VII (= I + V); VIII (= II + IV); IX (= II + V); X (= III + IV); XI (= III + V). *Reductions:* see categories I—V above. Reductions are not cumulative.

For full details please apply to I.F.A. or to the International Bureau of Fiscal Documentation.

## CONDITIONS D'ADHESION

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

1. *Membres de l'I.F.A.* Il y a 3 catégories: I (personnes physiques): fl. 10.— par an (pour les Etats-Unis et le Canada: \$ 4.00); II (sociétés de personnes etc.): fl. 25.— (\$ 10.00); III (personnes morales): fl. 50.— (\$ 20.00).

*Réductions:* (a) 10 % sur les honoraires dus pour renseignements du Bureau de Documentation par des non-membres. Des renseignements d'ordre purement scientifique sont fournis gratuitement. (b) 33 $\frac{1}{3}$  % sur le prix de l'abonnement du BULLETIN (actuellement le prix réduit s'élève à fl. 12.50 (\$ 3.50) sans suppléments, ou fl. 20.— (\$ 5.75) avec suppléments). (c) 10 % sur le prix d'autres publications du Bureau.

2. *Membres du Bureau.* IV (membres ordinaires): fl. 25.— (\$ 10.00); V (membres donateurs): fl. 200.— (\$ 80.00). *Réductions:* (a) 25 % respectivement 50 % sur les honoraires dus pour renseignements du Bureau par des non-membres. (b) Membres ordinaires, voir ci-dessus I (b); les membres donateurs recevront le BULLETIN sans frais supplémentaires; (c) 25 % sur le prix d'autres publications du Bureau.

3. *Adhésion combinée.* VI (= I + IV ci-dessus); VII (= I + V); VIII (= II + IV); IX (= II + V); X (= III + IV); XI (= III + V).

*Réductions:* voir les catégories I—V ci-dessus. Les réductions ne s'accumulent pas.

Pour détails complets prière d'écrire à l'I.F.A. ou au Bureau de Documentation.



# GENERAL INDEX

# TABLE DES MATIERES

	page
General information about the International Bureau of Fiscal Documentation and the International Fiscal Association .....	II
Renseignements généraux sur le Bureau International de Documentation Fiscale et l'Association Fiscale Internationale .....	II
<i>Doctrinal Part</i> I <i>Partie Doctrinale</i>	
India's fiscal relations with Pakistan — by R. K. Dalal, B. Com., F.S.A.A., F.C.A. & Dr. R. C. Cooper, M. Com., Ph. D. (Econ.) A.S.A.A. (Hons.), A.C.A. ....	I
La réforme des finances locales en Algérie — par A. Caniot, Directeur de l'Ecole des Finances Algériennes et Marocaines, Alger .....	65
Bonus Shares and preference rights — by A. van Keulen .....	76
La fraude fiscale, situation aux Pays-Bas — par Prof. Dr. P. J. A. Adriani	129
Systems of sales taxes — by J. C. L. Huiskamp, Ec., Assistant, the International Bureau of Fiscal Documentation .....	143
The tax burden on business profits in six countries. A comparative study — by Sten F. W. Bille, Stockholm .....	193, 341
Fiscalité comparée: Algérie-Tunisie-Maroc. Eléments d'Etude — par A. Caniot, Directeur de l'Ecole des Finances Algériennes et Marocaines, Alger. ....	203
La lutte contre la fraude fiscale, 5e étude — par le Dr. Camille Rosier †	258, 321
Palestine and Israel. A study into their fiscal continuity in civil and criminal matters — by Dr. E. W. Klimowsky .....	273, 342
Tax facilities for the furthering of the export — by J. C. L. Huiskamp, Ec. Assistant, the International Bureau of Fiscal Documentation	285
<i>Statute Law</i> II <i>Législation</i>	
A survey of fiscal legislation in Finland since World War II — by Osmo Oittinen, L.L.M., Graduate of Commercial Highschool .....	20
Die Deutsche Steuergesetzgebung. Uebersicht und Entwicklung bis April 1952 — von Prof. Dr. G. Schmolders, Finanzwissenschaftliches Forschungsinstitut an der Universität Köln.....	86
Chronique de la législation fiscale des pays Benelux:	
La législation fiscale belge en 1951 — par E. Schreuder .....	158
Survey of alterations in the Netherlands tax legislation during 1951 — by Prof. W. J. de Langen & J. van Soest .....	174
Grand-Duché du Luxembourg .....	180
Norwegian tax reform — by Helge Seip .....	343
Miscellaneous — Faits divers	
The German "Lastenausgleich" .....	181
Charity and taxation in the U.S.A. ..	182

	page
Conventions de doubles impositions .....	182
Tax on exceptional profits in Belgium .....	183
Mesures fiscales pour combattre le chômage et pour favoriser l'industrialisation .....	220
Réformes fiscales .....	221
Facilités fiscales pour favoriser la construction d'habitations ..	223
Double taxation conventions .....	223
Congress of tax advisors in Germany .....	224
Abolition of the Tax Court in the Eastern zone of Germany ..	225
Les entreprises étrangères et l'aide à l'investissement en Allemagne	225
Death Duties in New Zealand .....	296
Une loi fiscale européenne .....	296
Projet de loi en vue d'introduire des droits de succession aux Indes	296
United States Estate Duty .....	297
<i>Case Law</i> .....	III
A review of some Swedish tax cases in 1950 — by C. O. Sandström, Stockholm .....	<i>Jurisprudence</i> 31
Conflit entre les dispositions d'une convention internationale et celle du droit interne. Application de la Convention belgo-luxembourgeoise du 9 mars 1931 .....	105
<i>Reviews</i> .....	IV
Bibliography, Bibliographie .....	<i>Comptes rendus</i> 37, 110, 184, 226, 298, 349
<i>Various Documents</i> .....	V
The new British budget .....	<i>Documents Divers</i> 45
A new Income Tax Act in Great Britain .....	125
La pression fiscale et parafiscale en France .....	191
Bonus shares and preference rights. Situation in the United States ..	241
Convention belgo-luxembourgeoise de double imposition du 9.3.1931 avec protocole additionnel du 7.2.1952 .....	252
Communauté Européenne du Charbon et de l'Acier .....	315, 356
<i>Alphabetical and analytical index</i> .....	
<i>Table alphabétique et analytique</i> .....	367
<i>Table of statutes</i> .....	
<i>Table des lois et décrets</i> .....	372
<i>Table of cases</i> .....	
<i>Table des décisions</i> .....	375
<i>Table of reviews</i> .....	
<i>Table des comptes rendus</i> .....	376
<i>Index of authors</i> .....	
<i>Table des auteurs</i> .....	377
<i>Index of countries</i> .....	
<i>Table des pays</i> .....	377

# I

## INDIA'S FISCAL RELATIONS WITH PAKISTAN

by

R. K. DALAL, B. Com., F.S.A.A., F. C. A. &  
Dr. R. C. COOPER, M. Com., Ph. D. (Econ.)  
A.S.A.A. (Hons.), A.C.A.

The growth of the new Dominion of Pakistan on 15-8-1947 as a separate entity out of what was formerly an undivided India raised problems of far-reaching importance in the fiscal sphere for both Pakistan and India. These problems were by no means easy to solve and yet it could be recorded to the credit of both the nations that they were, and are being solved with relatively great ease and speed. In this article, we shall make an attempt to deal with some of the more important problems which directly affect the fiscal relations between Pakistan and India.

### *Double Taxation Relief Agreement:*

Within only four months of the Partition attempts were successful in the negotiation of an Agreement for Avoidance of Double Taxation of Income between India and Pakistan. This agreement came into force simultaneously in both countries on a reciprocal basis. It is a unique agreement in so far as it vitally differs from previous Double Taxation Relief Agreements entered into by India with certain other countries. This may partially be attributed to the fact that the Indo-Pakistan fiscal problems were different in several respects from what would be the case with other countries.

### *Scope of the Agreement:*

The Double Income Tax Relief agreement between India and Pakistan covers all taxes in both India and Pakistan which are leviable under the Indian Income Tax Act, 1922, the Excess Profits Tax Act, 1940 and the Business Profits Tax Act, 1947 as



adapted respectively by the two countries. Here it may be observed that upon the partition of India in August 1947, the Government of Pakistan decided to adapt the original fiscal statutes of India under the Pakistan (Adaptation of Income Tax, Profits Tax and Revenue Recovery Acts) Order 1947.

The agreement continues to remain in force until such time as the basis of residence and the scope of the changing provisions of the relative statutes remain unaltered in both countries. It applies to all tax assessments made on or after the 15th of August, 1947 for the assessment year 1947-48 (or for the corresponding chargeable accounting period). It will also cover all other assessments made on or after 1st April, 1948 excepting certain Excess Profits Tax assessments. Thus, pending assessments for assessment years 1946-47 and prior will also be covered by this Agreement.

Under Article III of the Agreement neither India nor Pakistan can charge to tax any income of a person whose assessment in respect of such income had already been completed before the prescribed date by the Income Tax officer in the other country. This is merely a transitional provision calculated to prevent double taxation directly arising out of the partition, e.g. in case of a person in Pakistan who prior to 15-8-1947 was already assessed in respect of his income for the year ended 31-3-1947 under the Indian Income Tax Act.

*Agreed Abatements in each Country:*

Subject to the above transitory provision in Article III of the Agreement, each country has to make assessment in the ordinary way under its own laws. However, there are certain categories of income wherein both countries may be entitled to a share for taxation purposes. These items are laid down in a special Schedule to the Agreement. Examples of such heads of income are:

(1) Goods purchased in one country and sold in the other in the same condition without any manufacturing process so as to change the identity of the goods.

(2) Goods, merchandise or commodities manufactured in one country and sold by the manufacturer in the other without any further process and without having selling establishment or regular agency in such other country.

(3) Goods, merchandise or commodities manufactured in one country and sold by the manufacturer in the other country through a selling establishment or a regular agency.

(4) Goods, etc. manufactured by the assessee partly in one country and partly in another.

(5) Metal ores, minerals, mineral oils, and forest product extracted in one country and sold in the other without any further manufacturing process and without any selling establishment or a regular agency.

(6) Metal, ores, etc. sold in the other country through a branch or selling establishment or regular agency.

(7) Dividends on shares of joint stock companies operating in both countries.

In respect of these special cases mentioned in the separate Schedule to the Agreement, where either country under the operation of its laws charges any income to tax in excess of the amount calculated according to the percentage specified in the Schedule it has to allow in that country an abatement equal to the lower amount of tax payable on such excess. For the purpose of such abatement, the tax payable in each country on the excess income is such proportion of the tax payable in each country as the excess bears to the total income of the assessee in that country. In order to simplify the procedure for calculating the abatement, the Schedule gives in detail the various sources of income or nature of transaction from which income is derived and the percentages of income which each country is entitled to charge to tax under each such head.

*Abatement for Income accruing outside India & Pakistan:*

Where any income accruing or arising without the territories of both India and Pakistan is chargeable to tax in both countries, each country has to allow an abatement equal to one half of the lower amount of tax payable in either country on such doubly taxed income.

For the purpose of such abatement the tax payable in each country on the doubly taxed income shall be such proportion of the tax payable in each country as the doubly taxed income bears to the total income of the assessee in each country.



*Relief in respect of Collection of Tax:*

If at the time of assessment in one country, the tax payable on the total income in the other country is not known, the first country will make a demand without allowing the abatement, but will hold in abeyance for a period of one year (or such longer period as may be allowed by the Income Tax Officer in his discretion) the collection of a portion of the demand equal to the estimated abatement. If the assessee produces a certificate of assessment in the other country within the period of one year (or any longer period allowed by the Income Tax Officer) the uncollected portion of the demand will be adjusted against the abatement allowable under this Agreement; if no such certificate is produced, the abatement shall cease to be operative and the outstanding demand will be collected forthwith.

This is a very important relief provided by the Double Income Tax Relief Agreement. In the absence of this provision unnecessary inconvenience will arise to the assessee who will first have to pay the entire tax demand and then wait for a long time to get his abatement adjusted and tax refunded to him.

*A Special Feature of the Agreement:*

A unique feature of this Double Income Tax Relief Agreement is the understanding arrived at between the two countries that in certain circumstances no adjustment of tax liability will be made between the two countries, the tax being wholly recovered by one country and none by the other. Ordinarily, under the Income Tax law of each country, there will be a number of sources of income or transactions from which income is derived which could be subjected to tax in both countries. The normal method of giving double Income Tax Relief in such cases is for each country to allow an abatement equal to the lower of the two tax imposts. The present agreement marks a departure from this practice in so far as it provides that in case of such incomes, tax will be wholly collected by one country alone. The Agreement provides for the following cases in which tax will be wholly recovered by one country alone, although, in law, both countries will be entitled to tax such income:

1. Salaries paid by employers other than Government will be wholly taxed by the country in which the salary is earned by service.

2. Salaries paid by Government will be wholly taxed by the country which pays the salary.

3. Interest on Government securities will be wholly taxed by the country where the securities are enfaced for payment of interest and principal.

4. Interest on securities other than Government securities will be wholly taxed by the country in which the investment is used.

5. Income from property will be wholly taxed by the country in which the property is situated.

6. Income from profession or vocation will be wholly taxed by the country in which professional service is rendered.

7. Income from rent or royalty from lease, renting or hire of property; rent or royalty or license fees or any like consideration from rights conceded in respect of property; and rent or royalty or any like consideration from any interest in property will be wholly taxed by the country in which the property is situated.

8. Profits or gains from dealings in property growing out of the ownership or use of or interest in such property will be wholly taxed by the country in which the property is situated.

9. Rent or royalty for the use of or for the privilege of using patents, copyright, goodwill, trade marks and other like property will be wholly taxed by the country in which the asset is used.

10. Income derived from any money at interest and brought into a country in cash or in kind will be wholly taxed by the country in which money is brought.

11. Income of transport services — land, sea and air — will be wholly taxed by the country in which the traffic originates.

12. Capital gains from sale, exchange or transfer of an immovable capital asset and any rights pertaining thereto will be wholly taxed by the country in which the capital asset is situated.

13. Capital gains from sale, exchange or transfer of other assets will be wholly taxed by the country in which the sale, exchange or transfer takes place.

14. Income from goods, merchandise or commodities manufactured in one country and delivered by the manufacturer to a buyer in the same country will be wholly taxed by the country in which the goods are manufactured.

15. Income from metal ores, minerals, mineral oils and forest



produce extracted by one country and delivered by the extractor to a buyer in the same country will be wholly taxed by the country in which the minerals are extracted.

The Double Income Tax Relief Agreement between India and Pakistan does not, in any way, affect the provisions of the relevant tax statutes of either country and the actual basis of assessment, etc. remains precisely the same. The computation of income to be charged or not to be charged by each country is to be determined only after such income has been arrived at in the usual manner. In practice, this creates considerable difficulty regarding the quantum of income. The Income Tax Officer of one or the other country may refuse to accept the basis already adopted by the Income Tax Officer in other country. This makes it impossible to arrive at a common basis of assessment or quantum of income.

If any question arises as to whether any income falls within any one of the items specified in the Schedule to the Agreement, and if so under which item, the question has to be decided without any reference to the treatment of such income in the assessment made by the other country.

*Modification of the Agreement:*

It is provided that the Schedule to the Agreement may be modified from time to time by agreement between the Central Boards of Revenue of the two countries and references to the Schedule in the various Articles shall then be read as references to such modified Schedule. Such modification, however, is permitted only so far as the contents of the Schedule are concerned and not the various Articles of the Agreement.

*Termination of the Agreement:*

Either of the contracting Parties may, six months before the beginning of any financial year, give to the other Contracting Party, through diplomatic channels, notice of termination and in such event this Agreement shall cease to have effect in relation to any assessment to income-tax for the financial year beginning with the first day of April next following and in relation to assessments to any other tax on the income of the corresponding chargeable accounting period.



As stated already, the distinguishing feature of the Agreement is the understanding arrived at between the two countries whereby all income will be initially taxed only in one country. This is a very important change from the practice hitherto followed in cases of other countries wherein all income would come to be taxed in both countries and relief will be allowed by both countries proportionately. The new arrangement would lead to avoidance of delay in completion of assessments. Moreover, it would also do away with the need for each country having to grant refunds in respect of doubly taxed income. It is only in respect of income accruing or arising without the territories of both India and Pakistan that the difficulty arises in giving relief for double taxation if it is chargeable to tax in both countries. Here, resort is had to the original practice of allowing abatement equal to one half of the lower amount of tax payable in either country on such doubly taxed income.

There is no prescribed form of claiming Double Income Tax Relief under the Indo-Pakistan Agreement because the scheme is based on the principle of "Avoidance of Double Income Tax". Any disputes between the Income Tax Officers of the two countries regarding the "accrual" of income in a particular country are settled by a Two-Man Committee consisting of Director of Inspection of each country. If they are unable to agree the Central Boards of Revenue are the final authority.

*Adoption of Indian Income Tax Act, etc. by Pakistan:*

India's fiscal relations with Pakistan have proved to be less complicated than what was expected on account of the adoption of Indian Income Tax Act and other similar statutes by Pakistan. The Pakistan (Adaptation of Income Tax, Profits Tax and Revenue Recovery Acts) Order 1947 which is embodied in Notification No. G.G.O. No. II published in the Gazette of Pakistan Extraordinary dated 10th December, 1947 provides that:

"In their application to the Dominion of Pakistan and any part or parts thereof, the Central Acts specified in the Schedule to the Order shall, as from 15th August, 1947, and until repealed, altered or amended by a competent Legislature, be subject to the adaptations specified in the said Schedule."

As a result of this Notification, the following Indian statutes, in force on 15th August, 1947 were adopted by Pakistan in the form in which they, then, existed:

- (a) Indian Income Tax Act, 1922.
- (b) Excess Profits Tax Act, 1940.
- (c) Business Profits Tax Act, 1947.
- (d) Revenue Recovery Act, 1890.

This has very considerably helped to make matters easy for both countries. The assessment procedure, charge of tax, tests of residence or otherwise, nature of Income Tax Authorities, Exemptions, Procedure for collection of Tax, Procedure for obtaining refunds, etc. have all remained more or less the same as before in both countries. This must mean great convenience to those persons who now become assesseees in both countries as a consequence of the Partition. Completion of pending assessments on persons opting from one country to another has also been facilitated.

It may be noted that uniformity of taxation system in the two countries is contemplated not only in respect of the laws as existed on the date of Partition viz. 15th August, 1947. Even in respect of subsequent amendments attempts are being made to maintain uniformity as far as practicable. An obvious example of this fact is Section 15B of the Pakistan Income Tax Act which corresponds with Section 15C of the Indian Act. These sections relate to Exemption from Tax of Newly Established Industrial Undertakings. Section 15C of the Indian Act was newly introduced on 31-12-49 by the Taxation Laws (Extension to Merged States and Amendment) Act 1949. Section 15B of the Pakistan Act was inserted on 18-3-48 by the Income Tax, Excess Profits Tax and Business Profits Tax (Amendment) Act, 1948. Although, both the above provisions are similar to each other in most respects, there are a few minor differences, e.g. in Pakistan the exemption is to the extent of 5% of the Capital invested in the new industrial undertaking as against 6% in India.

Post-partition concessions in the sphere of wear and tear allowances, like initial allowances, double normal allowances for new plant and machinery, extra triple shift allowance, etc. are available in both countries on more or less uniform principles. Section 23B relating to Provisional assessments also exists in both countries.



However, it cannot be said that after adoption the Pakistan fiscal statutes have remained precisely the same as Indian. In both countries there have been so many subsequent modifications that to-day the two countries do not necessarily have exactly the same fiscal statutes. For example, abolition of Business Profits Tax in India has not been followed up by Pakistan. Complete uniformity as to future is neither practicable nor contemplated.

The new Section 15B of the Indian Income Tax Act dealing with exemption on account of Donations for charitable purposes introduced by the Indian Finance Act, 1948 does not seem to have been adopted by Pakistan. However, such exemptions are being granted in Pakistan by virtue of Notifications under Section 60 of Pakistan Income Tax Act. Sub-section (3) of Section 60 of the Indian Income Tax Act has been omitted in Pakistan Income Tax Act under Income Tax and Excess Profits Tax (Amendment) Act, 1948, with the result that in Pakistan it is still open to allow such exemptions by issuing notifications under Section 60. One such notification, (No. 8 of 17-3-1950) allows exemption for donations to the Quaid-i-Azam Memorial Fund.

Under Income Tax, Excess Profits Tax and Business Profits Tax (Amendment) Act, 1948, a new Section 38A has been introduced in Pakistan Income Tax Act which deals with the Income Tax Officer's power to enter premises and inspect documents. Such provision is not to be found in Indian Income Tax Act. Similarly the new Section 44G of the Pakistan Income Tax Act which requires persons leaving Pakistan to obtain Income Tax clearance Certificates has also not been introduced in Indian Income Tax Act so far.

#### *Transfer of Property Ordinances:*

Two Ordinances which have affected the fiscal relations between India and Pakistan are the Transfer of Property (Pakistan) Ordinance, 1947 and the Transfer of Property (India) Ordinance, 1948. The idea underlying these regulations is to provide for the payment of taxes before the recognition of transfer of property. Under the Ordinances, no registering or revenue Officer appointed to deal with property shall register any document relating to property (other than agricultural land) unless it is certified by an Inspecting

Assistant Commissioner of Income Tax that either the transferor is not liable to taxation or that he has either paid or made satisfactory provision for the payment of all existing or anticipated liabilities in respect of taxation.

In actual practice, this provision has created much difficulty in case of refugees from either country wishing to migrate to the other country. Although, the measure was principally calculated to safeguard the revenue of the country concerned and is, to this extent, quite sound, the actual administrative machinery, in many cases, has operated in such a way as to cause unnecessary inconvenience and hardship in the way of transferors of properties. Not infrequently, the Income Tax Officer would take objections on trivial grounds causing unnecessary worry and delay to an intending refugee. Sometimes, individual officers may even deliberately put impediments in the way of genuine transfers of property.

Both the Ordinances also provide for recovery proceedings. Where any immovable property (other than agricultural land) or movable property (other than stocks, shares and securities) is transferred after 14-8-1947, the Income Tax Officer may at any time issue a notice to all or any of the parties to the transaction requiring them to produce within one month a certificate by the Inspecting Assistant Commissioner in the same terms as stated above in respect of registration of documents. If the same is not produced, the Income Tax Officer may forward a statement to the Collector showing the existing and anticipated tax liability of each or any of the said parties. The Collector will then proceed to recover the total amount shown in the statement as if it were an arrear of land revenue and for the purpose of recovery proceedings he may treat the said property as if it belonged to all or any of the persons named in the statement.

This is another wide and general power which provides for safety of revenue but is capable of being interpreted much too stringently thereby causing undue concern or hardship in genuine cases.

#### *Administration of Evacuee Property Ordinance, 1949*

The fiscal relations between India and Pakistan are also affected to a certain extent by a provision in the Administration of Evacuee Property Ordinance, 1949. This involves temporary amendment



of Section 54 of the Indian Income Tax Act, 1922, which deals with the disclosure of information by a public servant. As a result of this amendment a public servant (including an Income Tax Officer) is now entitled to disclose any particulars to the Custodian of Evacuee Property for the purpose of enabling him to discharge the duties imposed upon him regarding the administration of Evacuee Property without exposing himself to the risk of prosecution, punishment or imprisonment. It may be noted that similar exceptions to the general principle of Section 54 safeguarding the secrets of an assessee have now become very common and the list of exceptions is rising so fast as to make the section only partially effective.

*Income Tax Assessment on Refugees:*

As a result of negotiations between India and Pakistan, certain reciprocal arrangements have been made possible as far as assessments on refugees are concerned. The governments of Pakistan and India have agreed to concentrate the cases of evacuee assesseees at certain specified places for the purpose of convenience of both the assessee and the Department. It has also been agreed between the respective Governments that special Officers of the other Government are to be appointed at such places to facilitate service of notices.

The Governments of Pakistan and India have also agreed that ex-parte assessments on refugees will be made only after the Income Tax Officer has ascertained from the Special Officer that the notice could not be served on the assessee since his whereabouts are not known or that the assessee has without valid reasons failed to comply with the notice. Where, however, an assessment would otherwise become time-barred, an ex-parte assessment will be made after the due date for the receipt of return, but full facilities will be given for re-opening the assessment on valid cause being shown in appeal. The Special Officers of both countries are required to do their best to help any assessee who may require assistance in arranging for the representation of their cases before the respective Income Tax Authorities.

Both Governments have agreed to give special permits to evacuees who want to re-enter the country in connection with their



pending assessments. They are given permission to enter the country on any date within one week before the date of hearing fixed by the Income Tax Authorities and have to leave the country on any date within one week after the hearing is over.

The respective Governments concerned have also given an assurance that evacuees who happen to visit India or Pakistan as the case may be in connection with their Income Tax assessments will not be liable to arrest for recovery of any outstanding demands.

*Adjustment of Income Tax Payments Relating to the Pre-Partition Period:*

In respect of the various types of deposits and advance payments made by the assesseees liable to Income Tax and Excess Profits Tax prior to the date of Partition, the question of repayment or adjustment against actual tax liability becomes very important. The question actually is as to, in view of the Partition, which Government is responsible for the repayment or adjustment of such deposit in a given case? The various kinds of deposits in respect of which Government's liability may have been outstanding on the date of Partition comprise of voluntary or compulsory Excess Profits Tax Deposits; deposits on provisional Excess Profits Tax assessments; anticipatory deposits on provisional Excess Profits Tax assessments; post-war Excess Profits Tax refunds; interest bearing deposits towards payment of Income Tax or Excess Profits Tax; funded amounts for the benefit of assesseees, whose income for the relevant assessment years did not exceed Rs. 6,000/-; and advance payment of tax under Section 18A of the Indian Income Tax Act, 1922.

According to a Press Note issued by the Government of India on 1st September, 1949, dealing with the subject of adjustment of Income Tax Payments relating to the Pre-Partition period, it is explained that as a result of the agreement existing between India and Pakistan liability for the re-payment or adjustment of the above outstandings relating to the pre-partition period, together with interest payable thereon, rests with the Government which was in possession of the assessment record of an assessee on the date of Partition, unless such record has been or is transferred after that date with the Agreement of the Central Boards of Revenue of

India and Pakistan, in which case the liability will rest with the Government to which the assessment record has been or is so transferred.

This arrangement gives considerable facility to the assesseees in the matter of re-claiming their deposits and removes all doubts and difficulties about the matter.

*Losses Suffered in Pakistan by Displaced Indian Businessmen:*

It is understood that sometime in February 1950, the Central Board of Revenue in India directed all the Indian Income Tax Authorities to take into account such losses as were incurred in Pakistan by the displaced Indian business men (who have now come to India) while assessing them in India. The carry-forward of such losses will be set off against Indian profits if the business man in India is the same as in Pakistan and the business in Pakistan has been closed. This direction follows representations made on behalf of the evacuees that the capital losses and losses in stock suffered by displaced business men should be treated as legitimate losses while assessing their Indian Income Tax. Experts in India, however, are not at all happy about this announcement for two reasons. Firstly, it is a concession made under a Press Notification which may at times, be difficult to enforce legally. Moreover, there are many points which are left unsettled in the notification, including the exact significance of the term loss, whether it is to include certain types of capital losses as well, the machinery for determining the exact quantum of loss suffered in each case, significance of the term 'same business' and the 'closed business', etc. This is likely to cause considerable doubts and difficulties in actual practice.

*Transfer of Accumulated Balances of Provident Fund from India to Pakistan and Vice Versa:*

In order that Provident Funds of employers carrying on business in both India and Pakistan may receive or retain recognition under the Income Tax laws of the respective Governments, several employers found it necessary to maintain separate funds in both India and in Pakistan, and for that purpose to transfer from one country to another so much of the accumulated balances in the fund and the

investments corresponding thereto as pertain to employees serving in the other country. Such transfers were not legally permissible. However, having regard to the convenience of the employers the Governments of India and Pakistan agreed to relax the legal provisions with a view to allow such transfers within the prescribed period.

Further, the two Governments also agreed that any Provident Fund which was recognised before 14th August, 1947 by Income Tax Authorities of an area which now falls either in India or Pakistan will be treated as a Recognized Provident Fund for the purpose of assessments of the employer and the employees by both India and Pakistan.

*Concessions to Displaced Income Tax Assesseees:*

The Central Board of Revenue in India has agreed to extend certain facilities to refugees from Pakistan in the matter of Income Tax assessments. These are generally such facilities which the Government of India could grant to evacuees from Pakistan without reference to the Pakistan Government. They are, therefore, unilateral reliefs and facilities, which include:

(1) Losses of a Revenue nature arising in Pakistan to be set off against income earned in India, as already explained earlier.

(2) Displaced persons will be allowed a reasonable and limited period for payment of income-tax and that they would not be penalized for non payment unless it becomes absolutely necessary.

(3) If for any preceding year, tax on Indian income has been paid in Pakistan, under Section 18A or otherwise, the recovery of so much of the tax should be postponed till the question of the refund due on such income from Pakistan has been decided there. This is a great measure of relief to those displaced persons who had to pay their Income-tax twice — they already having paid advance Income Tax under Section 18A in Pakistan. The concession allowed virtually amounts to allowing credit for the payments made to the pre-partition Government of India.

(4) Income from properties left behind in Pakistan will not be included even for the rate purposes until actually received.

(5) Certain concessions are also made available to displaced persons and firms opting from Pakistan who have settled in India



in the matter of applications for Import Licences as far as the need for obtaining an Income Tax Verification Certificate is concerned.

(6) If a displaced person had any source of income in Western Pakistan, any cash brought from there and introduced as such in the account books before the end of 1951 will not be included in his total income unless he had any source of income in India or outside India and there is evidence that such monies represent such Indian or foreign income as has not been charged to tax.

(7) Business loss suffered by an individual in Pakistan will be allowed to be set off against his share of income from a registered firm in India, but share of loss of an individual in an unregistered firm in Pakistan cannot be allowed to be set off against his income in India, as that would amount to deviating from the principle laid down in the Income Tax law that unregistered firm's loss has to be carried forward in the case of the firm itself.

As regards evidence in support of Pakistan losses, if account books are not available, the Income Tax Department will be prepared to accept secondary evidence such as a banker's certificate or evidence of an insurance company as to the quantity of stock-in-hand. Mere oral evidence or affidavits cannot be accepted.

As regards tax concessions to evacuees in Pakistan, it is understood that no special concessions have been given to evacuees. Income from evacuee property assessable under Section 9 is liable to tax in the hands of the Custodian of Evacuee Property and is not to be included in the total income of the evacuee. Similarly, refund due to an evacuee is considered "evacuee property" and is liable to be handed over to the Custodian.

**THE SCHEDULE.**  
(See Article IV of the Convention) <sup>1)</sup>.

Source of income or nature of transaction from which income is derived.	Percentage of income which each Dominion is entitled to charge under the agreement.		Remarks.
I	2	3	4
1. (a) Salaries paid by employers other than Government.	100 per cent. by the Dominion in which the salary is earned by service.	Nil by the other.	
(b) Salaries paid by Government.	100 per cent. by the Dominion which pays the salary.	Nil by the other.	
2. (a) Interest on Government Securities.	100 per cent. by the Dominion where the securities are enfaced for payment of interest and principal.	Nil by the other.	
(b) Interest on securities other than Government securities.	100 per cent. by the Dominion in which the investment is used.	Nil by the other.	
3. Income from property.	100 per cent. by the Dominion in which the property is situated.	Nil by the other.	
4. Income from profession or vocation.	100 per cent. by the Dominion in which professional service is rendered.	Nil by the other.	
5. Income from "Business" or "Other Sources" (a) Rent or royalty from lease renting or hire of property.			
(b) Rent or royalty or license fees or any like consideration from rights conceded in respect of property.	100 per cent. by the Dominion in which the property is situated.	Nil by the other.	

<sup>1)</sup> Article IV of the Agreement between India and Pakistan reads as follows:  
 „Each Dominion shall make assessment in the ordinary way under its own laws; and, where either Dominion under the operation of its laws charges any income from the sources or categories of transactions specified in column 1 of the Schedule to this Agreement (hereinafter referred to as the Schedule) in excess of the amount calculated according to the percentage specified in columns 2 and 3 thereof, that Dominion shall allow an abatement equal to the lower amount of tax payable on such excess in their Dominion as provided for in Article VI”.



Source of income or nature of transaction from which income is derived.	Percentage of income which each Dominion is entitled to charge under the agreement.		Remarks.
1	2	3	4
(c) Rent or royalty or any like consideration from any interest in property.			
(d) Profits or gains from dealings in property growing out of the ownership or use of or interest in such property.	100 per cent. by the Dominion in which the property is situated.	Nil by the other.	
(e) Rent or royalty for the use of or for the privilege of using patents, copyrights, goodwill, trade marks, and other like property.	100 per cent. by the Dominion in which the asset is used.	Nil by the other.	
(f) Income derived from any money lent at interest and brought into a Dominion in cash or in kind.	100 per cent. by the Dominion into which the money is brought.	Nil by the other.	
(g) Transport Ships Air Road.	100 per cent. by the Dominion in which the traffic originates.	Nil by the other.	
6. Capital gains:			
(a) From sale, exchange or transfer of an immovable capital asset and any rights pertaining thereto.	100 per cent. by the Dominion in which the capital asset is situated.	Nil by the other.	
(b) from the sale, exchange or transfer of other assets.	100 per cent. by the Dominion in which the sale, exchange or transfer takes place.	Nil by the other.	
7. (a) Goods purchased in one Dominion and sold in the other in the same condition without any manufacturing process so as to change the identity of the goods.	10 per cent. of the Profits by the Dominion in which goods are purchased provided there is a branch or regular purchasing agency in the Dominion.	90 per cent. by the other.	If there is no regular purchasing agency, 100 per cent. shall be chargeable by the Dominion in which goods are sold and Nil by the other.

Source of income or nature of transaction from which income is derived.	Percentage of income which each Dominion is entitled to charge under the agreement.		Remarks.
1	2	3	4
(b) Goods merchandise or commodities manufactured in one Dominion and delivered by the manufacturer to a buyer in the same Dominion.	100 per cent. by the Dominion in which the goods are manufactured.	Nil by the other.	
(c) Goods merchandise or commodities manufactured in one Dominion and sold by the manufacturer in the other without any further process and without having a selling establishment or regular agency in the latter Dominion.	75 per cent. by the Dominion in which goods are manufactured.	25 per cent. by the Dominion in which goods are sold.	
(d) Goods merchandise or commodities manufactured in one Dominion and sold by the manufacturer in the other through a selling establishment or a regular agency.	50 per cent. by the Dominion in which goods are manufactured.	50 per cent. by the Dominion in which goods are sold.	
(e) Goods merchandise or commodities manufactured by the assessee partly in one Dominion and partly in the other.	50 per cent. of the profits by each Dominion.	50 per cent. of the profits by each Dominion.	
(f) Metal ores, minerals, mineral oils and forest produce extracted in one Dominion and delivered by the extractor to a buyer in the same Dominion.	100 per cent. by the Dominion in which minerals are extracted.	Nil by the other.	

Source of income or nature or transaction from with income is derived.	Percentage of income which each Dominion is entitled to charge under the agreement.		Remarks.
1	2	3	4
(g) Metal ores, minerals, mineral oils and forest product extracted in one Dominion and sold in the other without any further manufacturing process and without selling establishment or a regular agency.	75 per cent. of the profits by the Dominion in which minerals are extracted.	25 per cent. by the Dominion in which goods are sold.	
(h) As above but sold in the other Dominion through a branch or selling establishment or regular agency.	50 per cent. of the profits by the Dominion in which minerals are extracted.	50 per cent. of the profits by the Dominion in which goods are sold.	
8. Dividends.	By each Dominion in proportion to the profits of the company chargeable by each Dominion under this Agreement.	(As in preceding column).	Relief in respect of any excess income tax deemed to be paid by the shareholder shall be allowed by each Dominion in proportion to the profit of the company chargeable by each under this agreement.
9. Any income derived from a source or category of transactions not mentioned in any of the foregoing items of this Schedule.	100 per cent. by the Dominion in which the income actually accrues or arises.	Nil by the other.	



**II**  
**A SURVEY OF FISCAL LEGISLATION IN FINLAND**  
**SINCE WORLD WAR II**

by

OSMO OITTINEN, LL.M.,  
Graduate of Commercial Highschool

***I - General development.***

World War II brought about an upheaval in the sphere of taxation in Finland too, apparent as a large increase in the tax burden. It is particularly the taxes due to the State that have increased, but the same tendency is evident in local rates and the ecclesiastical tax. The following table shows the percentual proportion of these taxes in the net national income in the last prewar year and in the post-war years.

Year	State taxes	Local rates and ecclesiastical tax	Total taxes
1938	12.0	4.4	16.4
1945	25.9	3.1	29.0
1946	33.6	4.1	37.7
1947	25.8	6.1	31.9
1948	27.0	7.3	34.3
1949	26.8	8.8	35.6
1950	25.0	8.8	33.8

Local rates and the ecclesiastical tax are always determined on the basis of income according to the proportional system of taxation; the ecclesiastical tax is generally about 10 per cent of the rates assessed. On the other hand, however, there have been significant changes in the inner structure of the total tax revenue of the State. State taxes levied by means of direct and indirect taxation show

the following ratios for the different years (as a percentage of the net national income):

Year	Direct taxes	Indirect taxes
1938	3.6	8.4
1945	15.4	10.5
1946	19.7	13.9
1947	12.4	13.4
1948	11.0	16.0
1949	9.3	17.5
1950	9.9	15.1

During the first three quarters of 1951 the relative proportion of indirect taxes continued to increase vigorously, the amount accumulated being about three times the total of the revenue from direct taxation. However, by the end of the year this ratio had clearly evened somewhat.

The main part of direct taxes is still assessed on the basis of income. The ratio of the yield of income tax to taxes imposed on property has, however, shown even considerable changes in different years, depending in the first place on the supplementary taxes levied. The analysis below summarises the development of this ratio as a percentage of the total of these taxes:

Year	Income tax %	Property tax %
1938	77	23
1945	73	27
1946	58	42
1947	76	24
1948	78	22
1949	76	24
1950	81	19

As regards the ratio of the yield of post-1950 taxation on the basis of income to that of property, it must be mentioned that the heavy

Capital Levy II is no longer operative and at the same time the income tax scale is also reduced considerably.

The main item of direct taxation in Finland is the combined income and property tax, the so-called "state tax". In taxation effected in different years this tax has been distributed between individual persons and companies as follows:

Year	% of personal income and property tax of the total of this tax	% of company income and property tax of the total of this tax
1938	51	49
1945	68	32
1946	74	26
1947	72	28
1948	64	36
1949	43	57
1950 (estimate)	45	55

The most important of the indirect taxes in 1938 was customs duties, which brought in 47 per cent of the total tax revenue of the State. Today the sales tax, introduced in 1941, has replaced customs duties as the greatest source of tax revenue. The sales tax yielded approximately 30 per cent of the state tax revenue in 1950, customs duties bringing in only 12 per cent. The sales tax accounted for about 39 and the customs duties for 11 per cent of the taxes accumulated during the first three quarters of 1951.

The weight of the tax burden on individuals is shown by an investigation carried out in 1949. It revealed that all taxes for the various sizes of family amounted to the following percentages of income for earned income of 100,000 and 500,000 marks.

	Earned income 100,000 marks	Earned income 500,000 marks
Single person	29.0 %	41.1 %
2 adults, no children	28.2 %	39.2 %
2 adults and 1-2 children	24.1 %	34.0 %
2 adults and 3 children	19.6 %	30.3 %



If income was not earned income but investment income the total tax burden grew considerably. The total tax burden of a family of 2 adults and 1-2 children was broken down to show direct and indirect taxes, as in the table below, where the income is assumed to be alternatively either earned income or investment income. In the lastmentioned case the yield on property is calculated as 5 per cent. The table does not, however, take into consideration Capital Levy II, of a temporary nature and abolished today, although it was still being paid in 1949.

	Income 100,000 marks		Income 500,000 marks	
	Earned income	Investment income	Earned income	Investment income
Direct taxes as % of income	7.1	11.2	20.0	40.4
Indirect taxes as % of income	17.0	17.0	14.0	14.0
Total taxes %	24.1	28.2	34.0	54.4

During the war and particularly in the immediate postwar years it was imperative to impose several direct taxes of a temporary nature in order to cover the ever-increasing State expenditure. Their influence is also reflected in the above figures. Such taxes were the supplementary income tax and the excess profits tax as well as the supplementary property tax and Capital Levy II. The lastmentioned was introduced to procure funds for the displaced population that had moved over to the remaining part of Finland from the area ceded to the USSR. Further, a special lump-sum tax was imposed on the income and property which had escaped taxation in earlier years. These temporary taxes having now come to an end and, with the yield from indirect taxes having increased and the supply situation having improved, Finland has come back to the pre-war ratio of direct to indirect taxation yield. Thus, as far as state direct taxation is concerned, the only noteworthy tax from the point of view of yield is the income and property tax, whereas the sales tax, as already mentioned, is first among the indirect

taxes. After these come custom duties, spirits taxes, excise tax on tobacco and tax on coffee.

In the first post-war years a personal income and property tax, increased by certain percentages, was levied according to the tax scale dating from the war years. These increases were later combined to some extent with the regular tax scales. Because of persisting inflation — the Finnish mark is currently worth only approximately one-fifteenth of its pre-war value — it has been necessary, however, to adjust the progressive income tax scale downwards in order to prevent the real burden of this tax from becoming excessive. This has been done in general since 1947, annually, with the alleviation applying on a comparatively larger scale to lower income brackets. The property tax scale on the other hand has not been adjusted sufficiently to make it correspond to the lowering of monetary value. But the values fixed for property, for taxation purposes, have generally not been raised proportionately to advances in the wholesale price index. As companies pay income and property tax to the State according to a proportional rate, inflation has not warranted decreasing their tax percentages. On the contrary, the tax increases imposed upon them temporarily to begin with have become permanent; their income tax has been raised from 20 to 32 per cent and property tax from 4 to 8 per mille.

The totals, in terms of marks, of the reductions granted to individuals have likewise been adjusted to the deterioration of monetary value. New social reliefs have been introduced in income and property taxation since the war, such as the right to deduct from taxable income up to a certain maximum limit expenditure due to sickness. Of special significance is the so-called earned income deduction prescribed in 1947 on the basis of which wage-earners were granted a right, limited with regard to its maximum quantity, to deduct 10 per cent of their taxable earned income. As the so-called funded income derived from property has a special supplementary tax in the form of property tax, the special deduction on earned income signifies a comparatively heavier tax burden than before on investment income. Special reductions or tax reliefs have been also granted for social reasons to persons sustaining losses on account of the war and to recipients of resettlement farms.

During recent years taxation relief introduced in Finland by special legislation pertains in character mainly to general economic policy. A temporary law was enacted already during the war to promote savings activity and the demand for Government bonds: Under this law deposits in financial institutions on other than cheque accounts, and Government-issued bonds, became tax-exempted property up to a certain maximum, and their interest tax-free income with regard to both state and local taxation. This law has been renewed several times since the war. To encourage the growth of Finland's greatly shrunk mercantile marine a law was enacted, valid for a fixed period, granting reliefs in the taxation of a shipowner acquiring new vessels. Also, permissible depreciations against these vessels were enlarged for taxation purposes. The validity of this law has also been extended subsequently, up to 1952. The most extensive tax relief, however, has been granted to eliminate the prevailing housing shortage through a law passed in 1948 on the alleviation of taxation on housing production. Under this law, residential houses to be built in 1948-53 and conforming to certain regulations are exempt from all direct income and property taxation by the state and local authorities until the end of 1958. If the house is owned by a company, the company's shares are also exempted from taxation. Likewise the stamp duties paid for the acquisition of the building site, forming of the company and loans raised are refunded.

As from the beginning of 1944 Finland changed over to the advance collection of taxes, completely as regards income and property tax and in part for local rates. In 1947 advance collection was extended to cover local rates as a whole, and at the same time the advance collection of earned income and interest and dividends as well were effected simultaneously both for the State and local authorities.

## ***II - Legislation in 1950-51.***

The years 1950-51 were characterised by lively activity in Finland's tax policy. Several measures were taken in the field of taxation which, in reflecting general economic policy endeavours at a given time to stabilise the economic life of the country and to check inflation, may at times strike one as being conflicting.



This is particularly evident of the income and property tax. Previously a moderated income tax scale had been accepted for personal taxation. This scale should have been applied in the taxation of the income in 1949 to be effected in 1950. However, it was considered in the spring of 1950 that taxation should be further increased in order to augment State revenue. Tax percentages were consequently increased retroactively for 1949 for the higher income brackets. The same procedure was applied to the taxation of larger properties. However, the greatest retroactive increase was effected in the state income tax levied on companies. Instead of 32 per cent they were ordered to pay 50 per cent tax on their income for 1949, so that income and property tax together with local rates and the ecclesiastical tax, absorbed on an average about two-thirds of their receipts.

Originally personal income and property taxation was to be assessed according to the same progressive tax scales and on the basis of the income and property for 1949 and 1950. The general growth of nominal income and property values during 1950, due to inflation, which continued further during this period, meant, however, a real growth in the tax burden compared with the preceding year. In spite of this in the spring of 1951 tax rates were raised again retroactively on the larger incomes and properties for 1950, as had been done in the previous spring. The income tax percentage of companies was also increased again retroactively, up to 45 per cent for 1950. On the other hand, a factor that had a lowering effect on the taxation of some larger-scale business establishments for 1950 and the two following years is that they are entitled in these years to make above-normal depreciations of their fixed assets procured in 1950. In order to relieve the unemployment persisting in the winter of 1949-50 the Government granted supplementary depreciation rights amounting to 20 per cent annually as far as buildings are concerned and to 25 per cent as regards machinery, the normal depreciation percentages being 2.5 and 8 per cent respectively. On the other hand, at the end of 1951, a counter-measure was under consideration, aimed at restricting investments regarded as excessive by planning legislation prohibiting altogether for 1952 depreciations of fixed assets acquired in the said year.

Reference has already been made to the increase in the property tax for 1950, in real terms, as compared with the preceding year. This was attributable necessarily, with the current progressive tax scale, to the lowering of monetary value and the nominal increase in property values. This increase in the taxation values of property was apparent in particular from the prescription by the Ministry of Finance in the spring of 1951 stating that the taxation values of buildings for 1950 were as much as 75 per cent above the 1949 level. However, at the end of 1951 it was observed that the raising of the tax values of residential housing would necessitate increasing the rents officially. This measure was not considered desirable for the stabilisation of economic life. An emergency law was therefore enacted according to which the declared increase in the taxation values of residential housing was repealed and a corresponding portion of the income and property tax was ordered to be refunded to the house-owners.

Although, as stated above, the income and property tax scales were raised retroactively during 1951 for income and property for 1950, the personal income tax scale, reduced throughout, was approved in the autumn of 1950 for application to the taxation of income obtained in 1951. As avoidance of general wage increases was important to the success of general economic stabilisation,

Taxable income in marks	Single person		Married, no children		Married with children	
	Standard rate of tax at the lower limit of income	Tax % for the portion of income exceed- ing the lower limit	Standard rate of tax at the lower limit of income	Tax% for the portion of income exceed- ing the lower limit	Standard rate of tax at the lower limit of income	Tax % for the portion of income exceed- ing the lower limit
90,000— 120,000	500	7	—	—	—	—
120,000— 150,000	2,600	8	400	7	—	—
150,000— 200,000	5,000	10	2,500	9	500	7
200,000— 300,000	10,000	13	7,000	10	4,000	8
300,000— 400,000	23,000	15	17,000	13	12,000	10
400,000— 600,000	38,000	19	30,000	16	22,000	12
600,000— 800,000	76,000	22	62,000	18	46,000	15
800,000— 1,000,000	120,000	25	98,000	21	76,000	17
1,000,000— 1,500,000	170,000	29	140,000	26	110,000	22
1,500,000— 2,000,000	315,000	33	270,000	30	220,000	28
2,000,000— 4,000,000	480,000	37	420,000	33	360,000	32
4,000,000— 10,000,000	1,220,000	43	1,080,000	42	1,000,000	40
10,000,000— 20,000,000	3,800,000	46	3,600,000	46	3,400,000	46
20,000,000— or more	8,400,000	50	8,200,000	49	8,000,000	48

This scale is an average of about 20-30 per cent lower than the income tax scale for 1951.

it was further prescribed at the end of 1951 that wage-earners are entitled to deduct 15 per cent of their income, instead of the earlier 10 per cent deduction of their earned income, from their 1951 income liable to taxation. The maximum that this deduction may total was increased simultaneously from 60,000 to 90,000 marks. In the autumn of 1951 Parliament also passed the above new income tax scale for the taxation of personal income obtained in 1952.

With the vigorous inflationary development which prevailed during 1950 threatening to check deposit activity altogether, a further law was enacted on the extension of tax reliefs granted to depositors. According to this law all deposits, irrespective of their size, received by financial institutions, apart from those on cheque accounts, became fully exempt from direct taxes payable to the State, local authorities and church until the end of 1955. It is no longer necessary even to mention deposits in tax declaration. Similar full tax exemption was also extended to apply to Government bonds to be issued during and after 1951.

There were no changes in local rates and the ecclesiastical tax in 1950-51. On the other hand, the sales tax has undergone a development to some extent resembling the changes in income and property tax mentioned in the foregoing. In the middle of 1949 the sales tax was alleviated by reducing the tax payable at the retail level from 10 to 5 per cent. At the end of 1950, however, it proved necessary to increase this tax again in order to augment State revenue. This was effected by changing the tax collection system at the same time, the tax now being collected at one level only, i.e. when the producer sold the commodity or on import of the commodity, the tax being fixed at 20 per cent of the selling price of the commodity. Further, a long-demanded change was introduced with regard to taxable goods in that books were exempted from the sales tax. A similar exemption had been effected a short time earlier with regard to medicines. On the other hand, fuel oil, alone among fuels, became taxable as from the beginning of 1950. In the spring of 1951 Government circles broached the question of imposing a so-called luxury tax in the form of a raised sales tax on some commodities. However, public opinion did not approve the list drawn up, and the plan was abandoned. At the end of the



year the sales tax issue came up again but in a contrary sense. In connection with the economic stabilisation plans a host of commodities was now exempted from this tax, e.g. footwear, cotton textiles and agricultural machines.

In the field of customs duties there have been comparatively few changes in Finland during and since the war. With the customs tariff based chiefly so far on customs duties to be levied on the basis of the weight of the goods, these payments have generally been increased by certain percentages only as inflation has progressed. In 1951 it was decided to raise the weight duties, then 9 times the pre-war level, making it a tenfold rise in all as from the beginning of the following year. This rise still does not correspond to the fall in monetary value. The international GATT Agreement (General Agreement on Tariffs and Trade), however, resulted in the 1950 weight duties having to be changed into value duties to a slight extent. As the international price level has subsequently risen considerably, this has resulted in the duties in question increasing more when calculated from the value of the commodity than was the case with regard to weight-based duties.

Concerning other changes in indirect taxation in 1950-51, it may be mentioned that the excise tax on coffee and sugar has been increased and decreased in turn according to the demands of public finance and stabilisation measures.

By virtue of an emergency law, stamp duty on share capital increases effected with the company's own means during 1950 was reduced from 6 to 2 per cent. The intention was to facilitate the book-keeping measures necessitated by the deterioration of monetary value. At the end of 1951 Government again contemplated the complete exemption of share issues to be effected during 1952 from the 2 per cent stamp duty levied on them, aiming at channelling savings funds into shares. A general increase in stamp duties, in terms of marks, was effected at the same time as they had lagged behind the development of monetary value. On the other hand, for the same reason, relief was in 1950 granted in the progressive inheritance and gift tax scale which had remained unchanged for nearly 10 years.

In the course of 1950-51 Finland was also engaged in working out the overall renewal of income and property taxation and local

rates. This is expected to come into force during 1952. The object is, firstly, to combine these main forms of direct taxation levied today, advance collections excepted, separately to be effected as a uniform tax measure. Further, a part of their differences would be removed and at the same time certain changes would also be effected in tax laws in general. It may be mentioned, moreover, that in 1951 the so-called Industrialisation Committ ee issues its report proposing the granting of several tax reliefs in order to promote the establishment of new industry and the development of existing industries. This committee also suggests the abolition of the double taxation of company income as far as state taxation is concerned so that the shareholder would be allowed, in the taxation of his dividend receipts, to count in his favour the tax already paid by the company on this portion of its profit. The committee also proposes the adoption of an unrestricted right to make depreciations against machinery.

---

---

The Sixth International Congress on Accounting, 1952, which is to be held in London from 16th to 20th June, 1952, will take place in the Royal Festival Hall, and not in the Royal Horticultural Halls as previously announced. (See Bulletin vol. V, No. 3, p. 199).

A booklet has been issued containing advance information and programme. Information can also be obtained at the following address: The Sixth International Congress on Accounting, 2 Salisbury House, London Wall, London, E.C. 2.

As has been announced before, one of the subjects to be dealt with is "The Incidence of Taxation". At present the following accountants are contributing papers on this subject:

Mr. R. D. BROWN, F.P.A.N.Z., New Zealand, Past President of the New Zealand Society of Accountants.

Mr. G. B. BURR, F.A.C.C.A., F.C.I.S., F.T.I.I., Tax Adviser to the National Farmers Union, Secretary of the Institute of Taxation, Great Britain.

Mr. THOMAS J. GREEN, C. P. A. Chairman of the Committee of Federal Taxation of the American Institute of Accountants; Chairman of the Committee of the U.S. Council of the International Chamber of Commerce.

Mr. CONRAD F. HORLEY, F.A.A. President of the Association of Accountants of Australia.

Mr. C. P. KAPADIA, President of the Institute of Chartered Accountants in India.

Mr. THOMAS KJELDSBERG, C.A., Norway, Vice-member of the Board of the Norges Statsautoriserete Revisorers Förening.

Mr. UNO LÖNNQVIST, Finland, secretary of Föreningen C.G.R.

---

---



### III

#### A REVIEW OF SOME SWEDISH TAX CASES IN 1950

by

C. O. SANDSTRÖM, Stockholm.

In Sweden the tax controversies are settled through a procedure carried on in writing before taxation authorities and tax courts. As a rule the starting point is the return filed by the taxpayer. On the basis of the return the taxpayer is assessed by the competent tax committee (taxeringsnämnden). If the taxpayer is dissatisfied with the assessment he has a right of appeal to the general commissioners (prövningsnämnden), who constitute the next instance and who as a matter of fact have to examine all assessments whether they are appealed against or not; the general commissioners act for separate areas, each area consisting of a county (län); the town of Stockholm constituting a separate area. The tax inspector (taxeringsintendenten) and any taxpayers may appeal to the general commissioners; the municipality has also a right of appeal. Against the decision of the general commissioners the dissatisfied party may appeal to a special tax court, the Audit Court (kammarrätten). Against the judgment of the Audit Court appeal may be made to the highest instance, the Supreme Court of Administration (regeringsrätten). (Both courts are competent to decide in certain other administrative cases as well.)

A review of some of the more important tax cases published in the Case book of the Supreme Court of Administration for 1950 might be of some interest.

As a preliminary remark to reports nr 5, 33 and 37 in the Case book can be noted that according to the Swedish income tax laws a person, who has made a profit on non-professional sale of real property which he himself has acquired by purchase or by barter or in any similar way, is liable to income tax for that profit if the property has been in his possession less than ten years. Quite naturally the taxpayers are anxious to avoid the application of



this rule and controversies often arise about the right interpretation of the laws.

In *report nr 5* the circumstances were as follows.

In September 1933 C. bought some real estates. By contract in July 1942 he sold these estates. He made it a condition that he would retain his proprietary rights until October 1st 1943. Before this day the buyer was not entitled to enter upon the occupancy of the estates. On the same day the payment was to be made in cash and a deed of purchase issued.

The question arose whether C. was right in his belief that his profit on the sale was not liable to income tax. The Supreme Court of Administration (S.C.A.) — in analogy with a similar decision reported in the Case book 1935 nr 17 — stated that the estates were sold in 1942, thus within the critical ten years. Consequently the profit was liable to income tax. But as C. had received the payment in 1943 the profit principally was not assessable until the 1944 assessment.

It is interesting to note that in spite of the statement that the estates were sold in 1942 the Court held that C. had maintained his proprietary rights until the 1st of October 1943. In consequence hereof the Court declared that C. as the owner of the estates at the end of the income year 1942 was liable to property tax for the value of the estates at the 1943 assessment.

Apparently the Court wanted to prevent the elusion of income tax by such conditions as C. had made in respect of the transfer of his proprietary rights.

Profit on non-professional sale of real property within the ten years is exempted from income tax if the property has been acquired as a gift.

Sometimes the gift obviously has been made in order to avoid the income tax on the profit. In such cases, of course, the profit is taxable nevertheless. But apart from that various questions may arise.

The *report nr 33* offers two different cases, which have drawn a great deal of attention.

A. In the first case three persons who had bought a real estate in 1938 gave this estate to some relatives in November 1944 on

condition *inter alia* that the receivers should take over the responsibility for mortgages on the estate. The mortgages exceeded the assessed value of the estate at the 1944 assessment but not the higher assessed value at the 1945 assessment. Four days after the gift was made the relatives in their turn sold the estate. The tax authorities and the Audit Court were of the opinion that the donors had made the gift for the purpose of avoiding the income tax on the profit of the sale. Accordingly the donors were in 1945 taxed for this profit, calculated on the difference between the sum they had paid themselves for the acquirement and the sum their relatives had got when selling. The S. C. A., however, dismissed the claim that the gift was a false agreement, as it was not proved that the donors had received any payment. The Court instead declared that the donors in giving away the estate on condition that the receiver should take over the responsibility for the mortgages had made a profit, calculated on the difference between the sum of their own paid price in 1938 and the sum of the mortgages. The donors were considered liable to income tax for the profit thus calculated. In so far the transfer of the estate from the donor to the receiver was regarded as a sale and not as a gift.

B. In the second case a person in April 1945 acquired two real estates from his father by a deed of gift. Among other things it was stipulated that the son had to take over the responsibility for mortgages on the estates. The mortgages exceeded the assessed value of the estates at the 1945 assessment. The estates were sold already in June 1945.

In this case the S. C. A. stated that the transfer of the estates from the father to his son could not be regarded as a gift as according to the tax laws the value of a gift of real property has to be estimated with regard to the assessed value of the property and in this case the mortgages for which the son had to take over the responsibility exceeded the assessed value. The transfer instead had to be considered as a purchase. Consequently the son was declared liable to income tax at the 1946 assessment for profit on his sale, calculated on the difference between the mortgages and the sum he got when selling.

In *report 37* it was not from any side suggested that a wife who had transferred a real estate, which she had acquired by purchase,

to her husband by a marriage settlement as a gift, was to be considered liable to income tax for profit on sale of the estate within the ten years, though the husband according to the settlement was bound to take over the responsibility for mortgages on the estate up to the assessed value. The mortgages did not amount to the sum which his wife had paid when she acquired the estate. It was claimed that the transfer of the estate from the wife to her husband was arranged in order to avoid the income tax for profit on sale made by her husband within the ten years from the wife's acquisition of the estate. The S. C. A., however, stated there was no reason to consider the wife as the owner of the estate when her husband sold it. Under such circumstances she could not have gained any taxable income.

The *report nr 27* shows that sometimes a donor is running the risk of liability for income tax on his gift.

A farmer, who had some cows on his farm, gave his daughter one of these cows. As farmers generally are liable to income tax for all products from the farm which they may sell or otherwise make use for, this farmer was assessed for the value of the cow he had given to his daughter. Apparently it was considered that the farmer when giving the cow was disposing of an income of his own.

In *report 16* is related a case where the issue turned about taxes amounting to 4,6 million Swedish crowns.

The facts were that all the partners in a banking company by an agreement of the 11th of March 1944 sold all their parts in the company to a joint stock company. According to the agreement the sale was considered to have been made on the 1st of January 1944. In the public register of commerce it was on the 1st of April 1944 registered that all partners but one had withdrawn from the banking company, which was carried on by the remaining partner together with the purchaser. On the 22nd of April 1944 it was registered that the last of the original partners had withdrawn. The banking company then was continued by the purchaser in company with another joint stock company. On the 30th of September it was registered that the banking company had entered into liquidation and on the 7th of October 1944 that it was dissolved.

The question arose whether the first partners in the banking company were liable to income tax for the difference between the



payment, 11 million Swedish crowns, and the value of those partners' capital according to the balance sheet of the company, 5 million crowns.

The tax authorities were of the opinion that the profit in question derived from the enterprise carried on by the partners in the banking company. They held that obviously the partners had sold the enterprise itself, including all the stocks and bonds the banking company had been dealing in. Consequently the profit on these "articles" of commerce was liable to income tax for the same reason as the profit which a businessman makes on the stock of goods when selling his enterprise with the stock is liable to income tax according to the tax laws, that profit being the profit on the last selling off.

The selling partners pleaded that any object in the enterprise carried on by the banking company had belonged to them personally. They had only sold their parts in the company, not the company itself or its belongings. Undoubtly the company was a body corporate and the partners' sale of their parts in the corporate body did not affect the income of the enterprise any more than a stockholder's selling of his stocks in a joint stock company does affect the income of this company.

Against this argument was pointed out that, whereas joint stock companies and certain other body corporates according to the tax laws are acknowledged as tax subjects, private companies like this banking company are not assessable themselves for the income deriving from the enterprise carried on by the company. On the contrary the tax laws provide that the individual partners in these companies shall be assessed for the income of the company, each partner for his part of this income. The meaning of this must be that the partners themselves are supposed to carry on the enterprise of the company. Consequently they must be liable to income tax when selling the enterprise with its stock of goods.

The selling partners replied that although the rules referred to prescribed that the individual partners were liable to income tax for their part of the income of the company it was undeniable that the company had had an income of its own and had kept its own accounts.

The selling partners were exempted from liability to income tax

for the profit they were supposed to have made by the sale. The S. C. A. declared that the sale agreement concerned the partners' selling of their parts in the banking company and that the profit they might have made could not be considered as deriving from the enterprise of the company. Nor was the profit taxable as profit on non-professional sale of other property than real property <sup>1)</sup>).

When calculating his income from an enterprise the taxpayer according to the tax laws is entitled to make a deduction for pensions to those who have been in his employment. On certain conditions he also is entitled to such a deduction for sums transferred to pension foundations in favour of his employees. Before 1951, however, only joint stock companies had the right of making deductions for sums transferred to pension foundations, provided that the transfers were made according to the law on pension foundations and other foundations for the employees of such companies.

In *report* 38 the S. C. A. had to settle the question whether at the 1944 assessment a joint stock company was entitled to make a deduction for the capitalized value of an engagement to pay annual pension to an employee, who was to retire at the end of the income year 1943. The tax authorities held that the company in 1943 had had no expense by the engagement. Nor had the company deprived itself from any capital. If the company was allowed to make a deduction for such an engagement it would easily open a possibility of levelling the income for different years not provided for in the tax laws. In years with a high income the taxpayers probably would make engagements of this kind in order to make a deduction. In other years they would deduct only pensions paid out.

The S. C. A. did not allow the deduction, as the engagement could not be equalled to a transfer to pension foundations and as it had caused no expense for the company in the income year in question.

---

<sup>1)</sup> If the sale has been made within five years from the acquisition such profit is liable to income tax on the same conditions which already have been mentioned in respect of real property.

#### IV

### REVIEWS — COMPTES RENDUS

Prof. G. FINDLAY SHIRRAS and L. ROSTAS: *The burden of British taxation*. Cambridge, The University Press, 1942.

Les recherches du prof. SHIRRAS concernent des années relativement récentes, toutefois les conditions y décrites nous paraissent très lointaines.

La Grande Bretagne en pleine guerre dans l'année 1942 nous semble un pays tellement différent de celui d'aujourd'hui. Cependant tout est relatif sur notre terre. Les cicatrices de la seconde guerre mondiale n'y sont pas encore tout à fait effacées. Il ne faut que visiter Londres pour obtenir une impression des ravages des bombardements et heureusement aussi des efforts de reconstruction.

Le rationnement de la viande et d'autres aliments est encore en vigueur, les taux fiscaux ne sont pas encore sur le niveau de l'avant-guerre. Enfin après un gouvernement social très couteux, le réarmement se présente!

La première question principale qui se pose avant toute recherche de cet ordre concerne la conception de l'impôt: y-a-t-il une définition universelle de l'impôt, applicable à tous les pays du monde, ou bien doit toute définition se borner au pays dans lequel la recherche est faite?

En effet la conception de l'impôt constitue le trait d'union entre les deux domaines de droit, le droit civil et le droit publique. Cette démarcation familière aux juristes du continent, n'intéresse pas tellement les juristes du „common law”.

Dans le but de ses recherches le prof. SHIRRAS considère comme impôt toute contribution forcée (obligatoire) aux fonds publics, levée du public.

Ce public est analysé en personnes physiques seulement. Ainsi le



problème est simplifié dans ce sens, que la recherche est braquée sur la contribution forcée, levée des citoyens avec l'élimination des constructions juridiques et économiques, par lesquelles l'imposition se réalise.

On confronte ainsi le citoyen à l'état.

Les résultats sont très intéressants, même embarrassants quelquefois.

Imaginer que pour gagner £ 7000.— net, il faut gagner £ 150.000.— brut (page 74) donne quelque cauchemar. Dans ce temps là on pouvait dire en Angleterre, que plus on gagne plus on perd! Cette exigence fiscale de la loyauté et du patriotisme a naturellement ses bornes. On ne peut pas les franchir infiniment. Comme a dit M. Chrétien dans son allocution à Amsterdam l'autre jour à cause de cet extrême exigence la fraude fiscale a pris une envergure sans précédent en Grande Bretagne, ce qui lui suggéra la doctrine que la fraude fiscale est certainement liée à l'iniquité fiscale.

La renommée du redevable anglais est ainsi menacée. Pour l'année 1951 on a rattrapé £ 7.500.000; mais on peut se demander combien encore demeure en obscurité. En tout cas c'est assez signifiant.

Puis l'oeuvre du prof. SHIRRAS a montré clairement que la progressivité peut être observée à la rigueur quant aux impôts sur le revenu, mais que les taux sur la consommation (sur l'alcool, le tabac, le thé et le sucre) ne peuvent être levés qu'également des riches et des pauvres; on peut même dire que les riches payent relativement moins que les pauvres.

Un problème constitue les impôts de succession. L'Angleterre connaissait à ce temps trois taxes à l'occasion de la transition de la fortune laissée par un décédé.

Une méthode ingénieuse élaborée par M. Nicholas KALDOR est insérée dans l'oeuvre, qui désigne la charge fiscale quant aux taxes de succession. C'est ainsi conçu qu'on élimine les taxes et calcule combien il faut avoir du revenu pour assurer le paiement.

Il paraît que le public considère les impôts de succession comme un menace pour les entreprises privées d'ailleurs. Pourtant la publication journalière des legs — une coutume assez curieuse — montre que l'Angleterre est encore un pays assez riche et que les taux de succession sont vraiment élevés.

Prof. G. FINDLAY SHIRRAS: *Federal finance in peace and war*. Macmillan & Co, Ltd, London, 1944.

Dans cette étude l'auteur envisage le problème de l'imposition d'un autre angle, du point de vue de l'état, ou bien des états fédérés. Mais là aussi la condition décrite dans l'oeuvre, du moins pour une part, est bien entièrement changée dans peu de temps. Depuis la publication du livre l'Inde a cessé d'être une colonie anglaise, et est divisée en deux pays souverains, l'Inde et le Pakistan.

Ce qui frappe le plus c'est la tendance de centralisation constatée par l'auteur en ce qui concerne les fédérations, spécialement quant à l'Amérique du nord.

Tandis qu'en Europe les états souverains s'efforcent à fonder une fédération pour ainsi mieux se défendre contre une agression éventuelle, dans les fédérations le pouvoir des états tendent à s'accumuler dans le gouvernement fédéral de la sorte que la fédération peu à peu se transforme dans un état unique.

En Europe c'est le danger du dehors qui a fait précipiter les états à abandonner une partie de leur souveraineté à une fédération et c'est le même danger qui transforme maintes fédérations en un état unique.

Le cas des États Unis est bien instructif. Les deux guerres mondiales ont causé la concentration du pouvoir dans le gouvernement fédéral. D'ailleurs en général l'étranger ignore que l'Amérique du nord, l'Australie, l'Afrique du sud soient des fédérations. Par contre le sujet, contribuable des états fédérés, ne s'attarde pas à apercevoir l'existence de la pluralité des pouvoirs gouvernementaux.

Notamment les nombreux cas de la duplicité et de l'emcombement des organes fiscaux etc. (page 66), rendent la structure fédérale coûteuse pour le contribuable. Malheureusement le contribuable individuel n'a presque jamais quelque chose à dire sur la structure de l'état dont il est sujet.

Alors, si un jour on réussira à former la fédération européenne, — l'expérience a montré que plus le danger de l'agression soit imminent, la réussite soit le mieux assurée — on peut se demander si cette fédération se transformera dans l'avenir en un état unique? Au point de vue du contribuable il semble qu'une telle transformation ne sera qu'agréable si elle apporte une atténuation des charges fiscales adéquate.



Les recherches du prof. SHIRRAS fournit en un ensemble de possibilités du développement des fédérations en ce qui concerne leurs finances.

JAMES W. MARTIN and CLENN D. MORROW: *Taxation of manufacturing in the South*. Bureau of public administration University of Alabama.

L'imposition de l'industrie dans les états de sud (ce sont les états Alabama, Arkansas, Florida, Georgia, Kentucky, Louisiana, Mississippi, Carolina du nord, Oklahoma, Carolina du sud, Tennessee, Texas, Virginia et Virginia de l'ouest) constitue le sujet de cette étude, qui se prouve bien instructive pour tout qui s'intéresse des problèmes fiscaux de l'Amérique.

Les auteurs sont d'avis que la politique fiscale des états et des gouvernements locaux dans le sud est relativement favorable à l'industrie.

A. LESTER BODDINGTON: *Statistics and their application to commerce*, 9th edition. H. F. L. (Publishers) Ltd, London, 1949.

Au fond cette oeuvre a pour tâche de prouver la fausseté du slogan que les statistiques peuvent prouver tout (page II). Les statistiques elles-mêmes ne peuvent prouver rien. Tout dépend de la méthode de les présenter et de les appliquer.

Amplement l'auteur commente la valeur et l'exacte application des statistiques pour le commerce.

ERNEST EVEN SPICER. F.C.A. and ERNEST C. PEGLER. F.C.A. *Practical auditing*. 9th edition by Walter W. Bigg. F.C.A., F.S.A.A.—H.F.L. (Publishers) Ltd. London, 1949.

Chaque peuple pourrait avoir sa propre technique de la comptabilité — le bilan anglais est différemment arrangé que le bilan „continental” — la base est en effet la même.

Dans l'oeuvre ci-dessus on trouve un commentaire élaboré et documenté de la base de toute comptabilité, qu'on peut consulter avec confiance.



Dr. M. WEISGLAS: *Benelux*, 2e edition. Elsevier, Amsterdam, Brussel, 1949.

BENELUX, this abbreviation likely meaning "benign light", is now the shibboleth of a recovering world indeed.

Autarky and neutrality have been condemned to oblivion by the second world war. Union, federation or any other alignment whatsoever is now the generally approved way to maintain independence and liberty, how paradoxical this may sound.

Dr. WEISGLAS gives a full account of the history and the background of BENELUX, which will prove to be the beginning of greater conceptions in the European political scene.

GEORGE J. STIGLER: *Production and distribution theories*. The Formative Period. — The MacMillan Company, New York. 1948.

La science de l'économie politique, qui est relativement jeune encore a passé en particulier vers la fin du 19ième siècle une période vraiment fertile en raison de l'apparition de plusieurs oeuvres importantes.

Sur le sujet de production et distribution, l'auteur a donné un compte rendu clair et concis des doctrines d'une dizaine d'écrivains de divers pays qui depuis sont devenus des célébrités.

A. E. BUCK and others: *Wartime problems of state and local finance*. Tax Institute. Philadelphia, 1943.

Ces problèmes sont du temps passé, toutefois l'expérience y obtenue pourrait être utile même en temps de paix. Depuis la première guerre mondiale en effet il n'y a plus une distinction bien marquée entre le temps de guerre et le temps de paix. Les dépenses publiques se sont accrues sans cesse. L'oeuvre est consacrée pour une part à l'effet de la guerre sur les finances des gouvernements locaux et des états et pour une autre part aux projets d'une guerre.

Prof. HENRY LAUFENBURGER: *Finances comparées*. Deuxième édition entièrement refondue. Recueil Sirey. Paris. 1950.

In his introduction the writer makes this remarkable statement, that notwithstanding the deep differences as to the institution of property, the concept of initiative, the notion of values, the prin-

cipe of well-being and of social progress between the American and the Soviet patronized blocs, there is a sensational approach in the technical domain of economic institution and financial realizations.

The questions however, whether this will be sufficient to bridge the gulf in any case to find a simple *modus vivendi* in the political sphere, he does not dare to answer in the affirmative.

There are indeed many analogous situations in the economic and financial spheres of the two blocs, as the author describes at length.

Nous voudrions encore attirer l'attention de nos lecteurs sur les publications suivantes:

*Guide pratique du contribuable pour souscrire les déclarations d'impôts sur les revenus réalisés en 1951.*

Il s'agit d'un numéro spécial du Bulletin du Syndicat National des cadres des contributions directes et du cadastre (No. 67 de Février 1952), 16, Avenue de Châtillon, Paris (14e), où le lecteur trouve la documentation essentielle relative aux impôts sur les revenus réalisés en 1951 et un résumé des modifications proposées par le Gouvernement. Les modifications, une fois adoptées par le parlement, seront signalées par un complément afin de mettre à jour, pour 1952, ce guide extrêmement commode.

*Quarterly Bulletin of Steel Statistics for Europe* — United Nations, prepared by the Steel Section, Economic Commission for Europe, Geneva.

De ce Bulletin nous avons reçu le numéro 5 (décembre 1951) contenant de statistiques détaillés. On y trouve des tableaux sommaires sur la production de différents produits (par exemple: fer, coke de four, fonte brute, etc.); des tableaux sur la production et la consommation dans 24 pays et régions de l'Europe, ainsi que quelques tableaux concernant le commerce extérieur des produits en question.

DOCUMENTATIE VANDEWINCKELE: *De nieuwe inkomstenbelastingen*. Brugge, Kon. Elisabethlaan 36, 31 Janvier 1952.

Il s'agit du supplément No. 66 à cette publication périodique sur feuilles mobiles relative aux impôts belges sur les revenus.



L'impôt de famille italien est un impôt très ancien et il faisait partie des formes d'imposition qui, en 1864, furent remplacés par l'impôt de richesse mobilière. En 1868, l'impôt fut rétabli, ensuite on l'a supprimé, en principe, en 1925, tandis qu'en 1931 on l'a maintenu en vigueur, au moins en partie, mais sous la restriction que seulement quelques groupes de communes pouvaient le lever. En 1945, on a étendu le droit des communes de le percevoir, et maintenant cet impôt constitue une des principales sources de revenus communaux. En 1948, on estimait le revenu de cet impôt à plus de quatre milliards (en 1939: 206 millions, en 1946: 1.835 millions).

Dans une brève étude (*L'imposta di famiglia e la sua applicazione*, 2a ed., Jovene, Naples, 1949) l'auteur, le juge GUSTAVO ADOLFO NOBILE, traite l'impôt de famille d'une façon claire et systématique. Il ne s'agit pas seulement d'un guide pratique de l'impôt, mais l'auteur, tout en donnant un aperçu succinct de son sujet, y traite également quelques aspects théoriques, ce qui rend son étude extrêmement utile. D'après l'auteur, il s'agit d'un impôt et pas d'une taxe; cet impôt est un impôt direct, personnel, parce qu'il frappe une manifestation immédiate de la capacité contributive, à savoir le revenu global compte tenu de ses conditions économiques, et pas les sources séparées du revenu (Voir aussi l'article que l'auteur a publié dans ce Bulletin, Vol. IV, p. 348).

La valeur de l'étude de M. Nobile est augmentée par une bibliographie et par la citation de nombreuses décisions judiciaires. Un tableau des taux termine l'ouvrage.

Contrairement à l'étude précitée, l'ouvrage de M. BRUNO MERCANTI: *L'imposta di famiglia* (Casa Editrice Arti Grafiche dei Comuni ditta Caparrini & C., Empoli, s.d.) se borne à donner un aperçu succinct des dispositions législatives. Bien que l'auteur cite des décisions de la Commission Centrale et quelques autres instances, le caractère de cet opuscule (70 pages) est plutôt d'ordre pratique, ce qui ne veut pas dire, au contraire, que le lecteur n'y trouvera pas un aperçu très utile.

L'ouvrage, dont nous ne savons pas la date de publication, est en tout cas plus récent que celui de M. Nobile de sorte que l'auteur a pu tenir compte de certaines mesures législatives et administratives récentes, dont le texte est reproduit à la fin.





## V

### THE NEW BRITISH BUDGET<sup>1)</sup>

Introducing his first Budget on March 11th, 1952, Mr R. A. Butler, Chancellor of the Exchequer made the following statement concerning direct taxation:

Let me now sum up my proposals as a whole. In order to achieve our balance of payments objective and meet the needs of defence we have to reduce Government civil expenditure, cut back sharply on civil investment and make do with no more for personal consumption than last year. To prevent consumption increasing I must keep the Budget surplus substantially unchanged.

It is on this foundation that I shall base my Budget proposals and with full recognition of the fact that high Government expenditure accompanied by high taxation itself has an inflationary effect. In this country of ours, commitments have been piled on commitments, and taxation raised to the ceiling. This country has taken on far too much at once — as everybody who looks at us from outside agrees. So if this Budget is to fulfil its main function — to restore confidence in the pound — it must further reduce Government expenditure and make a significant start in reducing taxation. If I am successful, a Chancellor from now on will have more room for manoeuvre and will not find the economy crammed right up against the ceiling.

I am therefore asking that the nation should throw off some of its crippling load of expenses and taxes, and should go into action with its loins girt, inspired by the sense that if we work harder we can earn more, or that if we are in need or reach old age we shall be cared for. We must also be satisfied that the rewards of effort are fair, and that undue profits are not made out of the nation's necessities. Fortified evidently by the support of both sides, though perhaps for different reasons, I now approach the question of the

---

<sup>1)</sup> The following is a reprint from "*Taxation*", March 15th, 1952, published by Gee & Co (Publishers) Ltd. for Taxation Publishing Co. Ltd., London.

profits which are being made by certain sections of the community as a result of the defence programme.

*Excess profits levy*

I have already made it plain that it is our intention that an excess profits tax should operate from January 1st of this year. At a time like this sacrifices should be equally borne. We are not prepared to see excessive profits being made as a result of the injection of rearmament into the economy.

The new tax, which I propose to call the excess profits levy, to distinguish it from the excess profits tax of the last war, will be general in its application and not confined to concerns on armament contracts. I propose to simplify the new levy and to avoid the delay, complications and waste of manhours involved in the old E.P.T.

The levy will apply to companies and other bodies and will not extend to individuals and partnerships, who have to pay sur-tax as well as income-tax. It will be charged on the amounts by which current profits exceed standard profits. The normal standard will be the average of the profits of the three years 1947, 1948 and 1949. I am not prepared to bring into the average the profits of 1950 and still less those of 1951. The profits of both these years were inflated by the events following the outbreak of the Korean war.

If the profits of any one or two of the standard years were unduly low the company may instead bring into the average 8 per cent on its paid-up share capital. If the profits of all three standard years were unduly low, the company may take 10 per cent on its paid-up capital. For new businesses set up after the middle of the standard period, the standard will be 10 per cent on the paid-up share capital. For director-controlled companies an additional 2 per cent will be given. There will be a minimum standard of £ 2,000.

During the last war the excess profits tax was allowed as a deduction in computing the income-tax payable. This meant that the income-tax assessments could not be settled until the excess profits tax had been determined. I now propose to impose the levy at net rates and not as a deduction in computing income-tax profits.

During the last war the excess profits tax was charged for the



greater part of the period at 100 per cent. As, however, the E.P.T. paid was allowed as a deduction in computing the profits for income-tax purposes, for every £100 paid in E.P.T. there was a reduction of £50 in the income-tax bill. The same result would therefore have been achieved had the E.P.T. been imposed at 50 per cent and no deduction allowed in computing the income-tax profits. This is the line that I would propose taking on the present occasion. At the end of the war the rate was reduced by Mr Dalton to 60 per cent gross, which is equal to 30 per cent net. I am glad to find one example of the right hon. gentleman which I can follow. In my opinion this is the right rate at which to charge an excess profits tax in peace-time — particularly having regard to the effect of a 100 per cent E.P.T. in encouraging waste and extravagance, I propose, therefore, that the new excess profits levy should be charged at 30 per cent net.

To meet cases of hardship, I propose that a ceiling should be placed on the excess profits levy chargeable. This ceiling will be 18 per cent of the total profits; in other words, the excess profits levy payable will be 30 per cent of the excess profits or 18 per cent of the total profits, whichever is the less.

#### *Profits tax changes.*

*During the last war if the excess profits tax was payable the profits tax ceased to be charged. We cannot be so generous this time. It would, however, be asking too much that industry should pay the excess profits levy in addition to the profits tax at the present very high rates. I propose, therefore, that some compensating reduction should be made in the profits tax as a corollary of the introduction of the levy.*

*The present rates of 10 per cent on the reserve and 50 per cent on the dividend are equivalent, approximately, to net rates of 5 per cent and 25 per cent respectively. I propose to reduce these rates to 2½ per cent net and 17½ per cent net. Profits tax at these new rates will not be deductible in computing income-tax profits. I have loaded the reduction in favour of those who increase their reserves. Thus we fulfil the promise we gave in our election manifesto — to reduce the tax on profits ploughed back into the business. <sup>1)</sup>*

---

<sup>1)</sup> Italics supplied — Editors of the Bulletin.

*Total company taxation*

I can now sum up my proposals in this way. On its standard profits a company will, from January 1st, pay 50 per cent, that is, income-tax at  $47\frac{1}{2}$  per cent, together with profits tax at  $2\frac{1}{2}$  per cent. On any sum distributed it will pay an additional 15 per cent (that is, the difference between the  $17\frac{1}{2}$  per cent and the  $2\frac{1}{2}$  per cent). On its excess profits it will pay 80 per cent, that is, income-tax at  $47\frac{1}{2}$  per cent, together with profits tax at  $2\frac{1}{2}$  per cent, together with excess profits levy at 30 per cent. On any sum distributed it will pay an additional 15 per cent. The effect of the overriding maximum will be to ensure that in the case, for example, where one-third of the profits is distributed, the total tax bill — that is, income-tax, profits tax, and excess profits levy combined — will not exceed 73 per cent of the total profit.

I think the committee will agree that we are virtually taking away any excess profits made. Thus we ensure that companies will adopt a very cautious policy on dividends. Taking account of the compensating reductions I have proposed in the profits tax, the net additional yield of these proposals will be about £100 million in a full year. The yield in the coming financial year will be small, about £1 million only.

Mr GAITSKELL: Is this over and above last year or what this year would have been apart from this?

Mr BUTLER: This is over and above any previous rate. It is an additional taxation of £100 million to what we had before. No definite time limit can be announced for the operation of the levy, but it must continue during the period of the emergency. The proposal I have just made is designed to be just, and to produce a considerable revenue next year.

Before I consider how we can raise or save some money this year there are a number of minor reforms to be mentioned. The Finance Bill will, in any case, be very long this year, and so I cannot do as much as I should have liked. I have, therefore, been able to take only the most urgent recommendations from the report of the Millard Tucker Committee.

United Kingdom mining ventures in the colonies and elsewhere oversea will be helped in various ways. Business will be able to set off losses against subsequent profits without time limit. Brewers

will no longer get a special deduction for tax purposes when they let tied houses for less than their full value. I am also revising the arrangements for relief from estate duty on the estates of members of the forces. The present distinction between lower and higher ranks is quite unjustified. My proposal is to treat all ranks alike and, broadly speaking, to give total exemption from estate duty in time of war or in warlike operations and no relief at all in time of peace.

#### *Stamp duty reduced*

Stamp duty on conveyances of small property other than stocks or marketable securities will be reduced. Where the price does not exceed £3,000 the duty will be reduced to 1 per cent and where the price lies between £3,000 and £3,450 there will be some relief from the 2 per cent now chargeable. The relief from sur-tax granted to Lloyd's in 1949 will be extended, anomalies relating to allowances for plant, machinery and patents will be removed, and the taxation position of radio relay companies, and bodies such as the British Wool Marketing Board will be dealt with. A technical defect in the law on sur-tax will be corrected. A gap in our defences against avoidance of estate duty will be closed. An ingenious method of avoiding pool betting duty will be stopped. A hardship arising from the method of assessing certain types of investment income will be relieved. The net effect of all these minor reforms is a loss of about £2 million in 1952-53 and about £4 million in a full year.

#### *Entertainments duty*

As for the entertainments duty, we have just completed the review which hon. members asked for last year, and I should like to thank everyone who helped us with it. I am specially grateful to the cinema proprietors for the ingenious scheme they put forward. Unfortunately it had two defects — it cost several million pounds and would have meant increasing expenditure on American films.

One of the main points in last year's debates concerned speedway racing — which together with other racing up to now has paid the full rate, although other sports have the advantage of the reduced rate. I shall deal with this in the following way. I now propose a



new rate, in between the two present ones, for all kinds of sport. In general it will be rather less than half-way between the present scales, and will give real relief to sports now on the full scale including speedway. I hope that admission prices can now be reduced. I am afraid it means, of course, that sports, such as football and cricket, which are now on the lower scale, will have to pay more. The reductions in duty will operate from March 30th, but the increase will not start until August 31st.

Finally, I must at once close a loop-hole in the Finance Act, 1946, and make it quite clear that music-hall and other variety entertainments do not get the exemption intended for educational activities. I hope that it will not be said that by taxing music for the millions I am cutting education. This amendment will come into force tomorrow. The proposals as a whole will cost me about £250,000 in a full year, but this year, because I am giving the relief before I take the increase, they will cost £500,000.

#### *Postal charges*

I now turn to certain minor sources of revenue for this year. My noble friend the Postmaster-General has found it necessary to increase certain Post Office charges. Increasing costs mean that without some advance in charges the commercial accounts for next year would show a deficit. There will be increased charges for certain inland and oversea postal services, some small increases in postal order poundages, as well as higher charges for certain telephone and telegraphic services.

Here I need only say that no change is proposed in the 2½d letter or the 6d air letter. Further than the changes shown in the White Paper it is the intention of the Postmaster-General, following the recent increase in railway freight rates, to raise inland parcel post rates.

In all, these changes in the tariffs for Post Office services, apart from the parcel post rates, will bring in a cash revenue of £9,635,000 in the forthcoming year and in a full year they should produce about £13,800,000.

#### *Petrol tax*

I now come to some major proposals. While budgeting for a large surplus I yet wish to finance certain important changes which the

Government conceive to be in the interest of those large sections of the people who by their increased efforts can increase national production, or who have reached the end of their life's work or have been or are incapacitated or hindered by disability, sickness, injury or unemployment.

I have only one tax increase to propose and that is on oil. Since the main objective of the Budget is to relieve our balance of payments difficulties I must pay particular attention to a scarce product which costs us foreign exchange.

As I said in January, I have considered and rejected petrol rationing. I propose instead to raise by  $7\frac{1}{2}d$  a gallon the Customs duty on petrol and other light oils and on heavy oil used as road fuel. The duty at present stands at  $1s\ 10\frac{1}{2}d$  a gallon. The increase will apply to any oils of this kind which become chargeable with duty from 6 p.m. today. The retail price of petrol, at present selling at  $3s\ 7\frac{1}{2}d$  a gallon, will thus be raised to  $4s\ 3d$  a gallon. The new maximum prices, including the extra duty, will become effective at the garages after midnight tonight. I have a good deal more to say, so I hope that hon. members will not hurry out.

Indigenous light oils and heavy oils used in road vehicles are already given a preference of  $9d$  a gallon. It is proposed to continue this preference. The duty on indigenous oils of this category will therefore be raised by  $7\frac{1}{2}d$  a gallon at the same time. There will be corresponding adjustments in the rates on petrol substitutes and power methylated spirits. The extra revenue from this change is estimated at £66 million in a full year and the same amount in 1952-53.

#### *Car tax*

I propose, at the same time, to meet a claim of motorists which has been urged by hon. members upon each of my predecessors since 1947, that is, I intend to abolish the anomalous assessment of licence duty on the older private cars on the basis of their horsepower rating. The only reason for this survival was the loss of revenue which it avoided. This was estimated at between £5 million and £6 million, and the latest revised estimate is £7 million. I do not think anyone will suppose that I can or should afford such a loss.

I therefore propose that there shall be a flat rate for all cars and that this be increased from £10 to £12 10s a year. I do not think

this increase on the rate originally fixed in the very different conditions of 1947 is excessive. I recognize that owners of the small number of cars of 7 horse-power or less registered before 1947 will face a somewhat larger increase, but they have been fortunate in enjoying for so long the benefit of their anomalous position. They also use less petrol.

These charges, as is customary, will come into force on January 1st, 1953; they could not be brought into force earlier without gross inequities as between those who have already taken out licences for the whole of 1952 and others. I estimate that they will cost, £868,000 in 1952-53 and £1,300,000 in a full year.

#### *Increased family allowance*

The ultimate protection against need in this country is national assistance. I have no doubt that the National Assistance Board will take cognizance of my proposals on food subsidies and will make appropriate recommendations to the Government in due course. I cannot anticipate what they will propose. But I do not intend that my compensatory actions should be limited to this ultimate recourse against need.

I come to the first congenial task which has fallen to my lot since I became Chancellor — that is to allot to my colleagues principally concerned sufficient funds to carry out some much-needed reforms.

Besides the protection of welfare milk and school milk to parents in the interests of their children it is proposed to increase the family allowance from 5s to 8s a week on the same basis as the present Act — namely, to children in the family after the first. The cost will be £37 million in a full year. Thus a family with two children will receive an extra 3s for the second child and this will cover extra costs of food. As families are larger, so will the benefit spread. Thus we fulfil the undertaking given in our policy statement that in redistributing public money to those in need we would use the method of family allowances.

#### *New pensions proposals*

I come now to the National Insurance Scheme which circumstances of today would call us in any case to revise. We are already



pledged to consider the needs of old-age pensioners. There are differences of rates between pensioners over 70 and under. There are differences of opinion about the value of this particular method adopted by my predecessor to give incentives to those over 65 to stay at work. Indeed ideas vary about the relative value of the different forms of encouragement which might be given to encourage longer working. In view of these very real difficulties and of the important social issues involved the Minister of National Insurance has made a request that he should be given time to enter into discussions at once with both sides of industry with a view to working out proposals which he will present to the House. I feel sure he will benefit by the advice of the T.U.C. There are many problems and the committees should not rush into decisions without proper advice.

I have asked the Minister to take as a measure of what we can afford uniform benefits of 32s 6d for a single person and 54s for a married couple and the appropriate increase of contributions (the increases for employers and employees would be 7½d each for men per week and 5½d for women). If one assumes an Exchequer contribution in the usual proportion, the contribution income from employers and workers would be about equal to the increase at the outset in the amount of benefits, though, of course, the cost of pension benefits rises steadily as time goes on, and the contribution income remains about constant.

If I take account of the saving of National Assistance on the one hand and of the loss of income-tax on the contributions on the other, the change involves a burden on the Budget and the Insurance Fund taken together of about £10 million a year in the early years. This, in round terms, is the material which I have asked the Minister to use in building up his scheme.

I accept the view of the Minister of Pensions that war pensions should be increased on the basis of a rise of 10s a week in disability pension for 100 per cent disablement, with *pro rata* increases to cover degrees of disablement less than 100 per cent. The standard basic rate will thus be increased from 45s to 55s a week. There will also be some increases for war widows, and the Minister of Pensions will make an announcement in due course. The cost of these improvements will be approximately £10 million a year.

As regards industrial injury benefits, the Government propose to increase the basic rate by 10s, from 45s to 55s. Here again we propose to give some increases for widows. The cost of these improvements will be approximately £3 million a year. The Minister of National Insurance is working out the details and considering whether any extra contribution will be needed. He will make a statement in due course.

There is another class of pensioner I have had to think about — that is the public service pensioner — the retired school teacher, civil servant, local government officer, policeman, fireman, and others. And also the long-service pensioner of Her Majesty's Forces. Some of these people were given some help under the Pensions (Increase) Acts of 1944 and 1947. But I am satisfied that the circumstances are such that some additional help is now called for. I am calling a conference of the authorities concerned to see what should be done. The measure of additional assistance should not, I consider, exceed 5s to 7s 6d a week — say, up to £20 a year.

#### *Cost of concessions*

The cost of some of the concessions I have mentioned depends on recommendations to be made to the Government and negotiations to be undertaken, and I cannot, therefore, give a firm figure for the total cost at this stage. I estimate, however, that the net total cost to the Budget and the Insurance Fund in a full year would be about £80 million. The cost, of course, would rise in future years with the rising cost of old-age pensions.

Neither the saving on the food subsidies of £160 million nor the cost of the concessions of £80 million a year will be fully felt in 1952-53.

I have already outlined the programme of reductions of the food subsidies. Having regard to the time for the necessary legislation and other Parliamentary action which is required for most of the other side of the proposals (though we shall proceed both on this and on the preparatory administration with all speed), I put the combined effect of both sets of proposals in 1952-53 at the same figure as for the full year — namely, as giving me on balance a sum available of £80 million.



*Income tax changes*

I now come to the last feature of the operation which I have undertaken. A true and lasting solution for our present troubles can be found only through harder work and increased output. It is by increased production and a new spirit of satisfaction in rewards well earned that we shall pull through. I am convinced that the present weight of direct taxation, particularly on the lower and middle income groups, acts as a very positive discouragement to extra effort.

We spoke of the need for differential rates of taxation in our policy statement. We must sweep irritations aside and make people feel that if they work harder they will be allowed to enjoy a proper reward for so doing. Austerity and restriction alone are not enough — we must give positive encouragement if we are to pull through together. I propose, therefore, to make radical changes in the incidence of the income-tax designed to lighten the burden of the tax, particularly on extra earnings and thus to encourage people when they put in longer hours overtime or earn more by harder work. We must ensure that the tax works with, and not against, economic forces — and that it encourages rather than damps down people's natural aspirations.

The income-tax in its present form suffers from three major defects: the starting points of liability are too low, the rates of tax are too high, and the graduation is too steep. I propose to make a start this year in tackling these defects. I propose that the single allowance shall be increased from £110 to £120, the married allowance from £190 to £210, and the child allowance from £70 to £85. The earned income relief will be increased from the present one-fifth to two-ninths. I should have liked to have increased it to one-quarter but I am afraid that this year I cannot afford to go as far as that.

*Maximum allowance raised*

The maximum of the allowance will go up from £400 to £450 at an income level of about £2,000. The professional classes need an incentive as much as any other. The present reduced rates, which take the form of charging the first £50 of taxable income at 3s and the next £200 at 5s 6d, will be replaced by an improved



structure under which the first £100 will be charged at 3s, the next £150 at 5s 6d, and the next £150 at 7s 6d.

The effect of these proposals taken together will be to increase the starting point of liability on earned income for the single person from £2 17s a week to £3 3s a week; for the married person without children from £4 15s a week to £5 8s a week; for the married person with one child from £6 9s a week to £7 10s a week; and for the married person with two children from £8 3s a week to £9 12s a week. In this way no fewer than two million people will be exempted from tax altogether.

The change in the reduced rates structure will mean — and this is important — that the standard rate will not now become payable until earnings reach £13 1s a week for the single man, £15 6s for the married man without children, £17 8s for the married man with one child, and £19 10s a week for the married man with two children.

I have now so set these income levels that they will mean that in the great majority of cases overtime may freely be worked without risk of liability to tax at the standard rate. To put the situation graphically — the most important person for our balance of payments is the miner at the coal face, who is doing the hardest and most valuable work in the country; he may curse the cuts of which he has been told a great deal, and yet by more production he can make extra earnings under this Budget which will recompense him several times over for any cuts made.

I have carefully considered various suggestions which have been made from time to time for exempting overtime altogether from income-tax but so far no fair or practical way of doing this has been found. The proposal I have put forward is, I think, the best way of ensuring that overtime is not unduly penalized for taxation purposes. I hope that this alone will provide a very real and positive incentive to greater production.

The increase in the earned income relief will mean a reduction in the effective rates of tax charged on earned income including overtime. The family man with children is already free of income-tax worries in the lower ranges. He will get the benefit of the family allowances. Also he will get some increasing degree of relief under these schemes once he and his family come within the present scale.

I can count next year on a considerable increase in the revenue

from the excess profits levy and in other ways. I consider that we can well afford the £180 million which these reliefs will cost in the current year. The figure for a full year will be £228 million. For P.A.Y.E. deductions on the new scale will commence on the first pay day after June 8th, after the necessary work has been done.

*Relief for investment incomes*

There is one further relief I propose in the income-tax field designed to help primarily retired people and those living on small fixed incomes. Pensions, already qualify for the earned income relief and will benefit from the increase in the rate to two-ninths. I propose to go farther and do something special for small investment incomes which do not at present benefit from the earned income relief and which do not qualify for the age relief because the taxpayer has not yet reached the age of 65. Many hon. members who have relatives or friends living under these modest circumstances will surely welcome this simple act of grace. I propose that in future all incomes below £250 a year should receive the earned income relief, which will of course be at the new rate of two-ninths. There will be a marginal relief where the income slightly exceeds £250. The cost of this proposal, which represents a well-deserved measure of relief to people on whom the rise in the cost of living is bearing and will bear very hardly, will be £250,000 this year and £1 million in a full year.

The final effect of all these changes can be expressed thus: I hope to obtain in 1952-53 another £10 million from the Post Office, and £66 million extra from petrol and I hope also to save a net amount of about £80 million as the combined result of reducing the food subsidies but improving social benefits. This total of about £156 million is rather more than offset by the income-tax reliefs, costing about £180 million; and, allowing also for the minor proposals which I have mentioned, the final surplus above the line becomes about £510 million — slightly less than at the outset, but still, for the reasons which I have given, approximately the amount which the situation requires, and incidentally covering, as Sir Stafford Cripps taught us to do, the liabilities below the line in the conventional accounts. This is a thoroughly healthy and satisfactory conclusion.



This then is my Budget — necessary, I judge, to achieve our objectives in the year ahead, and also sufficient. But what is more, all its changes — the new revenue, and the savings from further economies — are being devoted to relieving hardship, reducing inequity, and providing fresh incentives. Solvency, security, duty, and incentive are our themes. Restriction and austerity are not enough. We want a system which offers us both more realism and more hope. These are the underlying purposes of the measures I have proposed, and the deeper explanation of their character. We must now set forth, braced and resolute to show the world that we shall regain our solvency and with it our national greatness.

The following resolutions were passed by the Ways and Means Committee following the Budget proposals of the Chancellor of the Exchequer:

*Charge of Income Tax for 1952-53*

That income-tax for the year 1952-53 shall be charged at the standard rate of nine shillings and sixpence in the pound and in the case of an individual whose total income exceeds two thousand pounds, at such higher rates in respect of the excess over two thousand pounds as Parliament may hereafter determine.

And it is hereby declared that it is expedient in the public interest that this Resolution should have statutory effect under the provisions of the Provisional Collection of Taxes Act, 1913.

*Income Tax (Personal Reliefs etc.)*

That the Income Tax Act, 1952, shall be amended as follows

- (a) in Section two hundred and twenty (reduced rate relief):
- (i) references to £50 and £200 (the amounts to which the three shilling and five and sixpenny rates ordinarily apply) shall be replaced by references to £100 and £150, and accordingly the references to £100 and £400 (the special amounts for cases where the wife has earned income) shall be replaced by references to £200 and £300.
  - (ii) there shall be added a new provision that where the amount of tax remaining chargeable as mentioned in subsection (1) exceeds tax at the standard rate on £250, there shall be a further



deduction equal to four nineteenthths of the excess or to four-nineteenthths of the tax at the standard rate on £150, whichever is the less (giving a reduced rate on that amount of 7s 6d), together with an extension for cases to which subsection (2) (wife's earned income) applies corresponding to subsection (4) with the substitution for the present references to £50, £200, £250 and £400 of references to £250, to £150, to £400, and to £300;

and subsection (3) of Section three hundred and fifty-four (which apportions the personal reliefs in part to the wife's earned income) shall apply to so much of the new provision as corresponds to the said subsection (4) as it applies to the said subsection (4);

(b) in Section two hundred and ten (personal reliefs) the references to £110 and £190 (which fix the amounts of the personal relief and also the limit on the additional relief on wife's earned income) shall be replaced by references to £120 and £210;

(c) in Sections two hundred and twelve and two hundred and thirteen (children relief) the references to £70 (which fix the amount of the relief for each child and the limit on the child's own income) shall be replaced by references to £85;

(d) in Section two hundred and eleven (earned income and old age reliefs) the fraction one-fifth (which fixes the rate of those reliefs), and in Section two hundred and ten the fraction four-fifths (which fixes the rate of the additional relief on wife's earned income) shall be replaced by the fractions two-ninths and seven-ninths, and in Section two hundred and eleven the reference to £400 (which fixes the limit on the earned income relief) shall be replaced by a reference to £450;

(e) there shall be added a new provision, in place of Section two hundred and nine (incomes below £160), that a claimant not entitled to relief under subsection (2) of Section two hundred and eleven (old age relief):

- (i) if he proves that his total income does not exceed £250, shall be entitled to a deduction from the amount of income-tax with which he is chargeable equal to tax at the standard rate on two-ninths of the amount of that income:
- (ii) if he proves that his total income does not exceed £350, shall be entitled to have the amount of his income-tax payable in

respect of his total income reduced, where necessary, so as not to exceed a sum equal to the aggregate of the two following amounts, that is to say, the amount of the tax which would have been payable if his total income had amounted to, but had not exceeded, £250, and two-fifths of the amount by which his total income exceeds £250;

but so that the Income Tax Act, 1952, and in particular Part VIII shall apply to relief under the new provision in the same way as to relief under subsection (2) of Section two hundred and eleven, except that the references to that subsection in subsection (1) of Section two hundred and twenty and subsection (4) of Section two hundred and twenty-five shall not apply to the provision in subparagraph (ii) of this paragraph:

Provided that the changes effected by this resolution shall not affect the amounts of tax deductible or repayable under Section one hundred and fifty-seven of the Income Tax Act, 1952, before the eighth day of June, nineteen hundred and fifty-two, but nothing in this proviso shall prevent the resulting under-deductions, over-deductions, under-repayments and over-repayments of tax from being adjusted subsequently by means of increased or diminished deductions and repayments under the said Section one hundred and fifty-seven, or, if need be, by an assessment.

And it is hereby declared that it is expedient in the public interest that this Resolution should have statutory effect under the provisions of the Provisional Collection of Taxes Act, 1913.

*Income Tax (Sources of Income Ceasing to Yield Income)*

That it is expedient to authorize such additional charges to income-tax under Case III, IV or V of Schedule D (including charges for years before 1952-53) as may result from any new provision about the method of charging tax in cases where a person ceases to possess a source of profits or income from which no profits or income arose during the preceding year of assessment, or possesses a source of profits or income for six consecutive years of assessment without any profits or income arising from it, and in related cases.

*Income Tax (Tied Premises)*

That, where a lessor of any premises in the course of a trade

carried on by him is concerned, whether as principal or agent, in the supply of goods sold or used on the premises, and by reason thereof deals with the premises or his interest therein as property employed for the purposes of that trade, then in computing for the purposes of income-tax the profits or gains or losses of that trade:

- (a) no deduction shall be allowed in respect of the premises by reference to his being entitled to a rent for the premises less than the rent which might have been obtained (or less than the annual value of, or the rent payable by him for, the premises) or in respect of the rent or annual value of the premises, except such deductions (if any) as may be allowed under any Act of the present session relating to finance; and
- (b) there shall be taken into account as a trading receipt the rent payable for the premises to him or such part of that rent as may be directed by any such Act;

and for this purpose a person having an interest in the reversion on the term created by a letting may be treated as a lessor and rent payable to or paid by the actual lessor may be treated as payable to or paid by him.

*Income Tax (Allowances and Charges in respect of Machinery, Plant and Patent Rights)*

That it is expedient to authorize such increases in the income-tax payable by any person as may result from amendments of the law relating to allowances, deductions or charges under Part X of the Income Tax Act, 1952, being amendments applicable to machinery or plant or patent rights.

*Income Tax (Underwriters' Reserves)*

That it is expedient to authorize such increases in the income-tax payable by any person as may result from raising the limit on the amounts which Lloyd's and other underwriters may pay into special reserve funds.

*Income Tax (Reserves of Marketing Boards)*

That it is expedient to make provision as to the consequences for income-tax purposes in the year 1950-51 and later years of



transfers into and out of, and distributions of sums withdrawn from, special reserve funds established by marketing boards in connexion with arrangements for maintaining guaranteed prices to producers of any commodity.

*Income Tax (Radio Relay Services)*

That, in the case of radio relay services and in such other cases, if any, as may be specified in any Act giving effect to this resolution, provision (retrospective so as to cover tax for the year 1950—51 and all subsequent years of assessment) shall be made that, for income-tax purposes, rents and other payments for easements and other rights connected with electric, telegraphic or telephonic wires or cables shall be deductible in computing profits and losses and shall be deemed not to be payable out of profits or gains brought into charge to tax, without, however, the sum on which tax has been paid in respect thereof being treated as a loss so as to give ground for relief in a subsequent year of assessment.

*Income Tax (Sur-tax Assessments)*

That no provision in regulations of the Commissioners of Inland Revenue for sur-tax to be assessed and charged by the Special Commissioners at an office or a particular office of theirs shall be taken to affect or to have affected the validity of any assessment to sur-tax, wherever made by them and whether made before or after the passing of this resolution.

*Income Tax (Profits Tax not to be a Deduction etc.)*

That, as respects the year 1951-52 and subsequent years of assessment:

- (a) profits tax for any chargeable accounting period ending after the end of the year nineteen hundred and fifty-one shall not be a deduction in computing profits or gains or losses for income-tax purposes or be reckoned as expenses of management for the purpose of any income tax relief for expenses of management;
- (b) foreign tax allowed as a credit against the profits tax for any such period shall not be treated for income-tax purposes as reducing the amount of any income.

*Income Tax (Charges Consequential on Introduction of Excess Profits Levy)*

That it is expedient to authorize such increases in the income-tax payable by any person for the year 1951-52 or any subsequent year of assessment as may result from extending any enactment relating to relief for double taxation, with or without modifications, to any excess profits levy provided for by any Act of the present session.

*Profits Tax*

That it is expedient to authorize such increases in the profits tax payable by any person for any past, current or future chargeable accounting periods as may result from amending the law relating to the computation of profits or gains or losses for income-tax or profits tax purposes or the law relating to allowances, deductions or charges for income-tax purposes which affect the profits tax, from extending any enactment affecting the profits tax, with or without modifications, to any excess profits levy provided for by any Act of the present session, from dividing chargeable accounting periods and from raising the limit on the amounts which Lloyd's and other underwriters may pay into special reserve funds.

*Excess Profits Levy*

That where the profits of bodies corporate and others arising after the end of the year nineteen hundred and fifty-one exceed a certain standard, a tax, which shall be known as the excess profits levy and shall not be deductible in computing profits or gains or losses for income-tax and profits tax purposes, shall be charged equal to thirty per cent of the excess, and any Act of the present session giving effect to this resolution may, amongst other things, extend or apply to the levy, with or without modifications, any enactment relating to any other tax, and contain special provisions applicable to particular classes of cases.

*Estate Duty (Exemptions for Members of Armed Forces etc.)*

That, with a view to making better provision for exemption or relief from estate duty in the case of seamen, marines, soldiers and airmen dying in the service of Her Majesty on or after the twelfth day of March, nineteen hundred and fifty-two, and in other cases

of persons dying on or after that date from injury received or disease contracted while they were subject to the Naval Discipline Act, military law or the Air Force Act, it is expedient to repeal the enactments relating to exemption or relief from estate duty in such cases.

*Estate Duty (Amendment of Finance Act, 1940)*

That Part IV (as amended) of the Finance Act, 1940 (which deals mainly with the charge of estate duty on the assets of certain companies where property has been transferred thereto by the deceased), shall have effect as if any reference therein to a transfer of property (except in the definition of 'payment' in Section fifty-nine) included a reference to a payment of money, and as if the expressions 'disposition' and 'value' respectively, in relation to money, included payment and amount.



# I

## LA REFORME DES FINANCES LOCALES EN ALGERIE

par

A. CANIOT

Directeur de l'Ecole des Finances Algériennes  
et Marocainès, Alger

On ne saurait aborder le problème des Finances Locales de l'Algérie sans évoquer d'abord l'évolution de la fiscalité d'ensemble dans ce pays.

Lorsqu'en 1830 la France prend pied en Algérie, elle y trouve un système d'impôts constitué d'un côté par des droits de douanes et d'octroi, de l'autre par des impôts arabes à caractère de contributions directes.

Ces derniers, au nombre de 4, comprenaient:

- l'AGHOUR: dîme sur les récoltes, impôt religieux dont la terre était grevée.
- le ZEKKAT: impôt sur les bestiaux.
- le HOCKOR: simple redevance sur la terre.
- la LEZMA: qui comprenait certaines contributions spéciales et qu'on retrouvait particulièrement en Kabylie, sous forme de droits de capitation et dans le Sud sous la forme d'un impôt sur les Palmiers.

L'ensemble de cette fiscalité est maintenu, les impôts arabes demeurant à la charge des populations indigènes; toutefois et parallèlement, des contributions directes, empruntées à la législation métropolitaine sont introduites et qui, au début, atteindront particulièrement les populations urbaines: tels sont l'impôt foncier sur la propriété bâtie et la contribution des patentes.

Quant à la fiscalité locale qui, à l'origine, était représentée par le produit des octrois et la vente du sel, elle se développe timidement par l'introduction de quelques taxes métropolitaines: mais rapidement un flottement apparaît dans l'assiette. N'ayant nulle

part un caractère local, ces taxes atteignaient aussi bien les populations rurales qu'urbaines, alors que seules les villes étaient appelées à en profiter.

Pour remédier à cet état de choses on supprima les municipalités pour attribuer à la Colonie la totalité des recettes tant à caractère général qu'à caractère local et par voie de conséquence l'Algérie prit à sa charge les dépenses qui avaient un caractère municipal ou départemental.

Ce n'est qu'à partir de 1846 (Ordonnance du 14 Mai 1845) que la fiscalité de caractère municipal est séparée du Budget de l'Algérie et reçoit son affectation. Cette fiscalité est constituée progressivement par :

le produit du 1/10e des impôts arabes;

le produit des centimes additionnels sur l'impôt foncier bâti et sur l'impôt des patentes;

le produit de l'octroi municipal, perçu aux frontières de mer et de terre sur certains produits tels que l'alcool, la bière . . . et qui se transformera rapidement en un véritable impôt de consommation perçu à l'intérieur du pays, lorsque s'implanteront distilleries et brasseries en Algérie.

L'Ordonnance du 4 Novembre 1848 y ajoutera le produit de la taxe sur les loyers et le décret du 5 Juillet 1854 y introduira le système des prestations de voirie, tous deux empruntés à la Métropole.

Ainsi semble se consolider un régime de double fiscalité : fiscalité de portée générale à laquelle se trouvent soumises toutes les populations, et fiscalité d'exception qui, par les impôts arabes, n'atteint que les indigènes.

Cet état de choses subit peu de changements jusqu'à la première guerre mondiale 1914-1918.

Mais dès 1918 la conception „dualiste” fait place à l'unification fiscale.

Les impôts arabes disparaissent — sauf dans le Sud où le très faible peuplement français et l'existence d'un Budget spécial peu exigeant — autorisent le maintien du Zekkat et de la Lezma.

Une Décision des Délégations Financières introduit alors l'impôt foncier sur la propriété non-bâtie, les impôts cédulaires et l'impôt complémentaire sur le revenu, créés en France quelques années



auparavant. On peut dire que dès ce moment la législation métropolitaine en matière d'impôts directs prend pied dans la Colonie où s'établit ainsi un régime d'égalité entre toutes les catégories de contribuables.

Toutefois, sur le plan des impôts de consommation subsiste en fait un défaut d'équilibre. C'est qu'en effet le législateur algérien est bien obligé de tenir compte du comportement des deux catégories de consommateurs: musulmans et non-musulmans.

Les premiers ne consomment pas de boissons alcoolisées, alcools, vins, bière qui demeurent ainsi réservés aux seuls européens.

Par contre le café, le sucre, le thé et le tabac trouvent leur meilleure clientèle parmi les musulmans. Il a donc fallu assurer dans le domaine des droits de consommation, un équilibre entre ces deux catégories de consommateurs représentés par 8 millions de musulmans et 1 million de non-musulmans.

Le Budget de 1952 marque le souci de cet équilibre qui a toujours préoccupé et l'Administration et les Assemblées Algériennes. Ces droits de consommation y sont inscrits pour les sommes suivantes:

Alcools et vins . . . 4 milliards:	à la charge des non-musulmans-
Tabacs . . . . . 6 milliards	} à la charge des deux catégories
Sucre, café, thé . . . 3 milliards	
	de consommateurs.

Ces quelques indications sur l'évolution de la fiscalité algérienne montrent combien il est difficile d'étendre automatiquement en Algérie la législation fiscale métropolitaine, combien il importe aussi, tout en reconnaissant la nécessité de promouvoir une politique de progrès économique et social, de tenir compte des contingences locales.

Et ces particularités qui s'imposent brutalement, nous allons les retrouver à l'occasion de l'équilibre des budgets locaux.

### ***Fiscalité locale***

La fiscalité locale met en cause immédiatement l'organisation municipale de l'Algérie — basée sur une représentation qui doit tenir compte des deux éléments de la population.

Mais alors que dans les villes l'élément non-musulman domine, dans les campagnes c'est l'inverse qui se produit. Aussi bien a-t-il



été nécessaire, dans le cadre de la loi, d'amener progressivement les populations musulmanes à la gestion de leurs propres intérêts.

Mais dans cette organisation municipale en pleine évolution, où le régime électoral est représenté par deux collèges, l'un composé de citoyens français à statut de droit civil, l'autre composé de citoyens français à statut personnel coranique, la plénitude des franchises municipales reconnues par la loi du 5 Avril 1884 n'a été accordée que par étapes.

C'est ce qui explique la diversité du régime municipal algérien — qui compte actuellement 588 communes affectant des formes juridiques diverses, suivant la zone territoriale et le caractère ethnique prédominant des populations.

Ces communes sont réparties de la façon suivante:

*Dans les Territoires du Nord:*

330 Communes de Plein Exercice qui s'administrent dans le cadre de la loi municipale française du 5 Avril 1884.

78 Communes Mixtes qui sont administrées par des Fonctionnaires civils assistés de Commissions municipales.

158 Centres ruraux, particulièrement en pays Kabyle, qui sont des embryons de commune et doivent évoluer vers le stade définitif de la Commune de Plein Exercice.

*Dans les Territoires du Sud:*

22 Communes Mixtes administrées par des Officiers assistés eux aussi d'une Commission municipale.

Evidemment toutes ces collectivités connaissent les mêmes difficultés que les Communes métropolitaines. Davantage même puisque certaines, venues à peine à la vie municipale, supportent les charges particulièrement lourdes de premier établissement.

Par ailleurs les deux guerres mondiales d'une part, l'évolution sociale rapide de ces dernières années d'autre part, ont mis à la charge des collectivités locales des dépenses qui vont croissant et ne sont plus à la mesure de leurs moyens.

Notons enfin que la population rurale représente 78 % de la population totale et qu'en pays Kabyle, où la densité de la population atteint celle des départements du Nord de la France, <sup>(1)</sup> mais

<sup>1)</sup> De 110 à 161 habitants au km<sup>2</sup>.

où la terre est pauvre et l'industrie inexistante, l'insuffisance des moyens locaux de production oblige l'habitant à s'expatrier pour assurer la subsistance de sa famille.

De tout cela il résulte évidemment que la fiscalité — même poussée à l'extrême — ne saurait assurer la seule couverture des dépenses obligatoires.

Faute d'aide extérieure, ce serait l'asphyxie pour toutes ces jeunes municipalités.

Ainsi se pose la question de l'équilibre budgétaire des collectivités Secondaires.

### ***Equilibre des budgets locaux***

De 1938 à 1951 le volume des Budgets ordinaires des départements et communes est passé de 754 millions à environ 22 milliards, ce qui représente une progression au coefficient 30, multiple du reste sensiblement égal à celui de la progression du Budget général qui s'est élevé de 1400 millions à 50 milliards.

Jusqu'en 1943 la couverture des dépenses était obtenue principalement par des contributions directes, le produit du patrimoine n'apportant en général que des ressources assez faibles <sup>(1)</sup>.

Parmi ces impositions directes, les taxes municipales (loyers-prstations-chiens) et les centimes additionnels intervenaient déjà en 1938 dans la proportion moyenne de 56 %.

Les droits de marchés et ressources du patrimoine contribuaient pour 21 %.

Les impôts à caractère indirect et notamment l'octroi de mer fournissaient 8 %.

Cet appel massif à l'impôt direct dans un pays où la fortune est encore insuffisamment assise, a conduit à surcharger dangereusement le contribuable par le recours aux centimes additionnels — qui sont devenus les pourvoyeurs essentiels du Budget et ont faussé singulièrement les principes qui les avaient instaurés.

On enregistrait ainsi que les impôts Directs, qui accusaient dans le Budget de l'Algérie une proportion de 25 % s'élevaient, dans les budgets locaux par le jeu des centimes, à 70 %.

Ce renversement dans les proportions n'était pas sans danger. Et il nous paraît indispensable d'examiner brièvement le rôle des

---

<sup>1)</sup> Voir tableau en annexe.

centimes additionnels et de la taxe des prestations de voirie, qui constituent l'essentiel de la fiscalité locale.

### *Centimes additionnels*

Les centimes additionnels constituent une sorte de surtaxe de l'impôt d'Etat.

Mais alors que dans la Métropole le centime additionnel ne porte que sur l'impôt foncier et la contribution des patentes, en Algérie il s'étend à tous les impôts cédulaires.

C'est ainsi que dans certaines communes le taux d'imposition sur les Bénéfices industriels et commerciaux, fixé à 12 % pour l'impôt d'Etat, a pu s'élever à 47 %.

Le produit des centimes additionnels qui, en 1938 était de 327 millions, dépassera 9 milliards en 1952, ce qui représente un coefficient d'augmentation de 30.

Cette progression ne pouvait évidemment que créer une situation difficile pour le commerce et l'industrie et se répercutait dangereusement sur les prix de revient.

### *Prestations de voirie*

La taxe sur les prestations est destinée à couvrir les dépenses de la voirie départementale et communale.

C'est une taxe à la charge des usagers: elle est assise d'une part, sur tout homme valide, de l'autre, sur les moyens de transport ou de traction, bêtes de somme ou de trait, véhicules hippomobiles ou à moteur.

Constituée en principe par des journées de travail au nombre de 5 ou 6 suivant la Commune, elle est en réalité acquittée presque entièrement en numéraire.

Son rapport, qui était encore de 483 millions en 1945, est passé en 1951 à 4.500 millions. Elle a donc presque décuplé en 7 ans.

De 1945 à 1949 le nombre de contribuables soumis aux prestations s'est élevé de 1.108.000 à 1.355.000. On peut donc dire que cette taxe croît à la cadence de 50.000 nouveaux contribuables par an, ce qui correspond à l'accroissement moyen de la population masculine et se traduit par un rapport fiscal annuel supplémentaire de 100 millions, auquel il convient d'ajouter la plus-value à provenir de l'élévation même du tarif de la taxe et de la prise en compte du nouveau matériel roulant acquis par l'Algérie.



### ***Autres ressources***

Nous ne les rappelons que pour mémoire, en raison de leur faible productivité: Taxes sur les ordures ménagères, sur le branchement à l'égout, sur les chiens, le bétail. D'autres taxes empruntées à la Métropole avaient du reste été étendues à l'Algérie en 1936, sous la pression croissante des besoins locaux.

Mais leur rendement s'était avéré de si faible intérêt, et leur application aux Communes avait paru si peu justifiée, que ces taxes, pour la plupart, n'avaient jamais été appelées par les Communes.

Aussi bien comme dans la Métropole, c'est aux subventions du Budget général qu'il avait été fait appel pour combler l'insuffisance de couverture des dépenses sans cesse en progression.

### ***Influence des hostilités 1942—1945***

Mais un fait nouveau se produisit: la rupture momentanée des relations avec la Métropole et l'installation à Alger du Comité de la Libération Nationale qui, sous l'empire des circonstances, apporta des modifications profondes dans le régime fiscal des Collectivités secondaires.

Une Ordonnance du 27 Décembre 1943 supprima la majeure partie des taxes secondaires, plafonna le nombre des centimes additionnels, rendit obligatoires certaines taxes à grand rendement, introduisit des taxes à caractère d'impôt Indirect ou de taxes sur les affaires.

Enfin la même ordonnance créa un Fonds de péréquation des charges communales en même temps qu'elle transférait dans une certaine proportion au Budget Général des dépenses qui, dans le principe, incombaient aux Collectivités: hospitalisation des malades indigents, dépenses de l'enseignement primaire, de la Police...

On pensait de cette façon arrêter l'ascension dangereuse des centimes additionnels et normaliser par corollaire le taux des impôts d'Etat.

A la réalité cette mesure ne fut qu'une pause, la progression des ressources n'ayant jamais pu suivre la progression plus rapide des dépenses.

### ***La caisse de solidarité***

C'est à cet organisme — érigé en Etablissement public par décret du 2 Août 1949 — qu'incomba la mission d'assurer la péréquation des dépenses d'intérêt général et de voirie.

Son administration est, confiée, sous contrôle et tutelle du

Gouverneur Général, à des représentants des municipalités, des Conseils généraux et de l'Assemblée Algérienne.

Ses ressources sont constituées presque exclusivement par l'affectation d'une partie du produit des centimes additionnels et de la taxe sur les prestations et par le transfert de 10 % du produit de la taxe à la production, recouvré au profit du Budget Général.

En 1951, 5600 millions ont ainsi alimenté la Caisse de Solidarité. De ce fait la fiscalité à caractère local a atteint le total de 20 milliards, ce qui représente 29 % de la fiscalité totale de l'Algérie.

Si l'on tient compte que dans la Métropole le rapport fiscalité locale, fiscalité générale s'établit à 13 %, on est obligé d'admettre qu'on ne saurait aller plus loin quelles que fussent les raisons d'aide aux collectivités communales.

Les subventions pour dépenses d'intérêt général sont déterminées à raison de la population totale et de la valeur du centime démographique de chaque collectivité. Pour 1951 le taux unitaire de la subvention a été fixé à 375 fr, ce qui a permis de répartir 3700 millions entre les départements et les communes.

### *Le projet de réforme de 1949*

Ainsi la réforme amorcée en 1943, malgré les résultats enregistrés, s'avérait insuffisante.

Le régime des centimes additionnels, en même temps qu'il faussait le principe de la spécialisation des impositions, pesait lourdement sur l'économie générale.

Pour reprendre l'expression du Directeur Général des Finances, ceux-ci étaient devenus „détestables”.

C'est ainsi que l'Administration a été conduite en 1949, à déposer sur le Bureau de l'Assemblée Algérienne, un Projet de Réforme des impositions directes perçues au profit des Collectivités Locales.

L'exposé des motifs de ce projet met en évidence les points suivants:

Chaque habitant d'une commune doit en principe prendre sa juste part des dépenses engagées pour la collectivité communale.

Or les centimes additionnels dont le produit constitue la partie essentielle des ressources municipales, ont perdu le caractère d'accessoire que leur avait assigné le législateur: ils ne sauraient répondre aux besoins de la fiscalité actuelle.

Enfin les centimes portent sur un principal qui est sous la dépendance non de l'activité déployée et du chiffre d'affaires réalisé, mais du bénéfice comptable déclaré.

Il conviendrait donc de supprimer les centimes additionnels et de prévoir leur remplacement par une taxe dite professionnelle, qui atteindrait toutes les activités bénéficiaires ou non.

Cette taxe frapperait:

- a. Les revenus fonciers;
- b. Le revenue forfaitaire de l'Agriculture;
- c. Le chiffre d'affaires des autres activités: commerciales, industrielles, non-commerciales, salariées.

La taxe serait assise, sans déduction pour charges de famille, sans autre abattement à la base que celui de 300.000 frs, sur le chiffre d'affaires des professions commerciales et industrielles, et de 500.000 frs sur le chiffre d'affaires des professions libérales.

La taxe serait établie sur déclaration contrôlée du contribuable dans les mêmes conditions et sous les mêmes sanctions que la déclaration annuelle des revenus. Son montant serait déductible par la détermination du bénéfice à soumettre à l'impôt cédulaire.

Les taux maxima en seraient fixés chaque année par le Gouverneur Général, après avis de l'Assemblée Algérienne, et en considération des 3 catégories suivantes:

- 1° Lezma et Zekkat: maintenues pour les Territoires du Sud;
- 2° Revenus de la propriété foncière et de l'activité agricole
- 3° Chiffre d'affaires des activités commerciales, industrielles et non-commerciales.

Quant aux revenus du salariat soumis à une sorte de retenue à la source à la charge des employeurs, une ventilation attribuerait aux collectivités locales une partie du produit de cette retenue.

Mais le taux étant unique dans chaque catégorie, la taxe frapperait uniformément les activités de la 3e catégorie sans considération du taux de marque normal ou du pourcentage théorique de bénéfice dans chaque branche d'activité.

L'Administration pense, de ce fait, récupérer près de 150.000 contribuables nouveaux et surtout appeler, à prendre leur juste part des charges communales, des affaires qui, jusqu'à ce jour, y échappaient.

Il en découlerait évidemment un allègement sensible des taux



actuels des impôts cédulaires et une localisation plus précise de la nouvelle taxe dont la mise en application entraînerait directement la responsabilité des Assemblées Municipales.

### ***Position des assemblées élues***

Celles-ci se trouvent, vis-à-vis du Projet de l'Administration, comme les Troyens ont dû se trouver vis-à-vis du cheval de bois en apparence inoffensif, introduit par Ulysse.

„Timeo Danaos ac dona ferentes” a dit Virgile.

La réaction des Assemblées élues est celle de Laocoon.

Le projet certes est plein de promesses . . . mais chacun, tout en désirant un ordre de choses nouveau, et notamment la suppression des centimes additionnels, redoute la nouveauté et ses imprévus.

On pense également que l'impôt perd, avec le temps de son âcreté, de ce qui le rendait impopulaire, et arrive à se bonifier.

C'est pourquoi la discussion du projet marque un temps d'arrêt.

Toutefois un pas a été fait car, dans leur ensemble, les Fédérations des Maires d'Algérie et les Conseils Généraux des trois départements ont adopté le projet de l'Administration.

De même les organisations syndicales — commerciales.

Cependant quelques observations ou réserves ont été formulées.

### ***Les critiques faites au projet de l'administration***

Celles-ci ne touchent pas au principe même de la réforme, mais à quelques dispositions d'application.

C'est ainsi que les organisations commerciales désireraient que le taux de la taxe professionnelle fût différencié suivant la nature même de l'exploitation et les normes bénéficiaires. Car un taux unique, opinent-elles, risquerait dans certains cas d'être un remède pire que le mal.

De même encore met-on en cause le régime de la déclaration contrôlée qui, dans un pays où la masse des petits commerçants et artisans n'est pas à même de tenir une comptabilité ou d'en assurer les frais, devrait faire place au forfait. D'autant que l'imposition forfaitaire existe déjà en matière de bénéfices des professions non-commerciales ainsi que de taxes à la production, que le projet même la retient pour les bénéfices agricoles soumis au réel pour l'impôt d'Etat, et que son extension aux B.I.C. vient de faire l'objet d'une proposition à l'Assemblée Algérienne.

Enfin les mêmes organisations demandent, ce qui paraît du reste en opposition avec le principe de la répartition des charges de la collectivité, que la taxe ne frappe pas les affaires d'exportations, motif pris que dans un pays neuf, il importe d'aider les échanges commerciaux.

Il semble toutefois que le projet sera retenu, mais que des amendements viendront apporter, dans une certaine mesure, des atténuations.

C'est l'Assemblée Algérienne qui en décidera au cours des semaines à venir.

30 Mai 1952

RESSOURCES FISCALES DES COLLECTIVITES LOCALES:  
Départements - Communes - Caisse de Solidarité.

*Produit de la Fiscalité Locale exprimée en Millions Frs.*

IMPOTS DIRECTS	1938	1945	1946	1949	1950	1951	Multipl. d'augm.
Centimes additionnels	326,3	949	1581	7315	8477	8850	27 fois
Prestations de voirie .	150,9	483	873	2929	3715	4500	27
Taxe Loc. et Taxe Mo- bilière . . . . .	53	89	118	263	241	245	4
Prélèvement sur l'Im- pôt compl. . . . .	—	—	—	912	174	—	—
Autres Impôts Directs	2,8	108	109	857	831	895	296
Totaux Impôts Directs	533	1629	2681	12276	13438	14490	27 fois
IMPOTS INDI- RECTS ET TAXES SUR LES AFFAIRES							
Abatage . . . . .	—	—	—	199	212	220	—
Prestations de services et prélèvement sur la taxe à prod. ....	—	94	332	3696	4175	5040	—
Divers . . . . .	56	—	—	—	—	—	—
Tot. Impôts Indirects	56	94	332	3895	4387	5260	90 fois
Total des Ressources fiscales revenant aux Collectivités Locales .	589	1723	3013	16171	17825	19750	33 fois
Rappel des Ressources fiscales du Budget gé- néral. . . . .	1399	7000	7600	32000	39000	49178	35
TOT. GENERAUX	1988	8723	10613	48171	56825	68928	34 fois
% Budgets Locaux ..	28 %	20 %	28 %	33 %	31 %	29 %	
% Budget Général . .	72 %	80 %	72 %	67 %	69 %	71 %	

## BONUS SHARES AND PREFERENCE RIGHTS

by

A. VAN KEULEN

In this article on comparative fiscal law it is my intention to discuss several problems connected with the issue of bonus shares and the grant of preference rights to shareholders.

### *Bonus Shares*

Starting-point may be the opinion of the United States Supreme Court in *EISNER V. MACOMBER* (252 U.S. 189, 40 Supr. Crt. 189 (1920)). A company declared a 50 % stock dividend and transferred from surplus account to capital stock account an amount equivalent to the stock issue. Under the text of the Revenue Act then in force stock dividends should be included in the amount of gross income, but did here arise a taxable dividend to the shareholders? The Supreme Court decided that this stock dividend was not taxable, because the stockholder "received nothing out of the company's assets for his separate use and benefit; . . . every dollar of his original investment, together with whatever accretions and accumulations have resulted from the employment of his money and that of the other stockholders in the business of the company, still remains the property of the company, and subject to business risks which may result in wiping out the entire investment". The only change which happened was a split up of the shareholders' old shares: "the new shares and the original shares together representing the same proportional interest that the original shares represented before the issue of the new ones" (*TOWNE V. EISNER*). As a result of the Court's decision the income tax provisions were amended so that a stock dividend should not be subject to tax. This change did however more than incorporating the Court's meaning in the Income Tax. Under this reading all stock dividends,



even those which in fact altered the shareholder's position with respect to the company, remained tax-free. In 1936 Sect. 115 (f) of the Internal Revenue Code reached its present form, stating that "a distribution . . . in stock or in rights to acquire stock shall not be treated as a dividend to the extent that it does not constitute income to the shareholder within the meaning of the Sixteenth Amendment to the Constitution." This is a rather peculiar provision as it states "that all stock dividends are income except those that are not income" <sup>1)</sup>. Now the principle of *EISNER V. MACOMBER* can be applied, Section 115 (f) should be read thus: all stock dividends may be liable to tax, except for those distributions which do not alter the proportional interests of the shareholders.

Not taxable are: distributions in the form of common stock or preferred stock (if no preferred stock was outstanding before the distribution) or non-voting common stock on common stock.

Taxable are: distributions of common stock on preferred stock and preferred stock on common stock, because there is a shifting of interests from one shareholder or group of shareholders to others.

The *English* point of view on this problem is practically the same as in the United States. The leading case is *Comm. of Inv. Rev. v. Blott* (1921) 8 T.C. 101. A company declared a bonus out of its undistributed profits and, in satisfaction thereof, allotted to the shareholders certain of its unissued shares credited as fully paid up. The allotment of the shares does not render the shareholders liable to tax, because the shareholders realized nothing. Though they received "a valuable thing", which is "in the nature of an extra share certificate in the company," these "new shares do not give him an immediate right to a larger amount of the existing assets". All remained the same in the company, the only change had been that surplus earned was incorporated in the company's share capital.

There is, however, a principal divergence between the English and the United States' opinion, which is due in my opinion to a divergence in the concept of taxable income. In the United Kingdom the distinction between income and capital is strictly maintained. Even if it is in the shareholder's option to receive either cash or

---

<sup>1)</sup> Joyce Stanley and Richard Kilcullen: "The Federal Income Tax" (page 203/4).

bonus shares the nature of capital is not changed (*Comm. of Int. Rev. v. Wright* (1926) 11 T.C. 181), although the payment in cash constitutes a taxable dividend (*Comm. of Int. Rev. v. Coke* (1926) 11 T.C. 181) the option in itself does not imply liability to tax. According to section 115 (f) (2) of the U.S. Internal Revenue Code a distribution to shareholders who may elect the medium of payment (either stock or cash) "shall constitute a taxable dividend in the hands of all shareholders, regardless of the medium in which paid". Here the option itself has changed the nature of the distribution.

Under English case law it is even possible to distribute redeemable bonus debenture stock without involving any liability to tax, provided that the redemption takes place after a stated time. It need not be a long period, even if the redemption should take place within a month, the debentures maintain their capital nature (*Whitmore v. Comm. of Int. Rev.* 10 T.C. 64).

Quite another system is applied in *Belgium*. Section 15 (1) of the "Lois coordonnées" provides "Les revenus des actions ou des parts y assimilées . . . comprennent a) les dividendes, intérêts, parts d'intérêts ou de fondateur et tous autres profits attribués à quelque titre et sous quelque forme que ce soit". Principally all distributions to shareholders in whatever form are taxable dividends. However when the distribution takes place in the form of shares and the company's share capital is increased with the amount of the reserves so distributed, this distribution does not constitute a taxable dividend (Cour de Cassation, December 6, 1926) because "ces réserves continuent à faire partie du patrimoine de la société et restent soumises aux risques sociaux, bien qu'elles soient devenues non distribuables". This decision is analogous to that in *EISNER v. MACOMBER*. The Cour d'Appel de Gand (January 31, 1928) gave an amendment. Though the issue of bonus shares is not liable to tax under the provisions of the "taxe mobilière" the fiscal claim is deferred until liquidation of the company. According to sect. 15 (2) "en cas de partage de l'avoir social, même partiel, par suite de liquidation ou de toute autre cause, la taxe est basée sur l'ensemble des sommes réparties en espèces, en titres ou autrement, *déduction faite du capital social réellement libéré restant à rembourser*" (italics supplied). The amount of the reserves incorporated in the company's share capital cannot be considered in the opinion of



the Court of Ghent as "ayant été réellement libérée". So any liquidation distribution is deemed to include the amount of reserves, which formerly lead to the issue of the bonus shares. Though at the time of issue no tax is due, the liability to tax arises when the company is winding up.

In *France* a similar procedure is followed. The French system is somewhat complicated by the many changes in the fiscal system in the past years. It seems advisable to give a short historical description of the many aspects of the problem. Under the provisions of the "Code Général des Impôts Directs" up to August 31, 1942 bonus shares were taxable as a dividend in the "impôt général sur le revenu", even if the reserves were incorporated into the capital. This general principle was restricted so that a distribution of bonus shares in the period between April 1, 1939 and January 1, 1940 remained tax free. This period was later on prolonged, until it became afterwards the general rule: distributions of shares were not taxable, provided that the company did not reduce its share capital within ten years from the date of incorporation of the reserves, unless this operation was made necessary according to losses. By this provision it was the intention to prevent fiscal evasion by creating tax-free distributions and unnecessarily diminution of capital through which the shareholder eventually received a cash-distribution. As far as could be examined this system remained in force until the Réforme fiscale of December 8, 1948. From that date the incorporation of reserves in the share capital and distribution of bonus shares are not charged with "taxe proportionnelle". This tax is levied as soon as the company's capital is diminished and paid to the shareholders. These repayments are deemed to be "répartitions ordinaires des bénéfices" in accordance with Sect. 112, 1°, a of the Code Général des Impôts. As regards the repayment of reserves incorporated into the capital before January 1, 1949 no tax is due unless the repayment of the capital is the result of the liquidation of the company.

The third method to tax bonus shares may be on account of the realization of capital gains. It is the system applied by the *United States*. The distribution of the stock dividend is not taxable, but whenever the shareholder sells his shares and realizes a capital gain, this is taxed accordingly. The amount of the gain is deter-



mined by the excess of the sales price over the cost price of the share. The cost price of the bonus share is computed by dividing the cost price of the original shares over the number of shares after distribution of stock dividends.

The fourth possibility to tax bonus shares with income tax is on the par value thereof. It is the system applied by *the Netherlands* in accordance with a particular provision in the income tax Ordinance. In *Germany* bonus shares are taxed as well on account of the text of § 20 (2) Einkommenssteuergesetz so interpreted by the Reichs Finanz Hof. The German theory in this respect was originally: distribution of bonus shares must be considered as a distribution of dividends in cash under the condition that the shareholder immediately paid the amount to the company in exchange for its shares.

In *Switzerland* a similar method might prevail. Section 21 c of the "Wehrsteuer" understands by taxable income out of tangible property:

"Zinsen, Renten und Gewinnanteile aus Guthaben und Beteiligungen aller Art sowie *besondere Entgelte oder Geldwerte Vorteile, die neben diesen Einkünfte oder an deren Stelle gewährt werden*". (italics supplied).

The "Bundesgericht" decided that this provision renders bonus shares taxable, although it is possible to interpret this section so that it only aims at taxing shareholders, who receive economic satisfaction and that the issue of bonus shares constitutes rather capital than income (IRENE BLUMENSTEIN: die Allgemeine Eidgenössische Wehrsteuer" page 78).

The result of this investigation can be summarized as follows. The most favorable solution is given under the income tax of the United Kingdom, because under this system the distinction between capital and income is fully maintained. The issue of bonus shares must be considered as a result of a capital-transaction. The shareholder who might sell his bonus shares decreases his proportionate interests in the company's capital and even this under U.K. law cannot lead to taxation, if the sale is at a profit. Principally the United States system diverges. This system does tax capital gains and so the effect of the distribution of bonus shares is eventually that income tax shall be charged. At the

moment of the distribution the fiscal claim is borne, but it remains "sleeping" until realization of the capital gain. In Belgium and France the system of the deferred payment of income tax is applied too though in an other form. The claim is enforced at the time of liquidation of the company, because the incorporated reserves are not deemed to be paid-up capital. The Netherlands are taxing the bonus shares immediately, so do Germany and Switzerland both on account of decisions of the respective Tax Courts.

*Preference rights on new issues of shares.*

Whenever a company decides to increase its share capital by issue of newly created shares, it may offer its shareholders a right of preference on these new shares. Does the shareholder realize a taxable profit when he sells his rights?

It seems that under the tax structure of the *United Kingdom* this "profit" is not taxable, because it constitutes a capital element. Income tax will only be charged when the realization takes place in the ordinary course of a business (when it is in the nature of a trade). One example was found in the *Australian* case law (Current Taxation February 1948, page 36). The Editor of this publication, Mr. J. A. L. Gunn, points out that "there are instances where the actual course of conduct in respect of a given transaction" may be determinable for the tax consequences. He gives the following example:

"A holds all the issued shares in a private company. There is clear evidence that he acquired the shares for investment purposes. B. wishes to become a shareholder and working director of the company. A valuation reveals that the 4,000 issued shares are worth, at the relevant date, £ 16.000. B. desires to acquire 2.000 shares, but A. wants to retain control and, moreover, it is necessary to increase the working capital of the company by £ 2.000.

The first course is for A. to sell 2.000 of the existing shares to B. at £ 3 per share. Out of the £ 6.000 received from the sale of the old shares, A. pays £ 2.000 to the company and is allotted 2.000 new shares. The price of £ 3 per share was calculated as follows: If 4.000 shares are worth £ 16.000, then 6.000 shares (4.000 old shares plus 2.000 new shares) are worth £ 18.000 (£ 16.000 plus £ 2.000 new capital). At the conclusion of the transaction A. holds 4.000 shares



(2.000 old and 2.000 new) and B. holds 2.000 old shares. A is not assessable on the profit of £ 2 per share on the 2.000 original shares sold by him, as these shares were not acquired by him for the purpose of profit-making by sale.

The second course is for A. to hold his original 4.000 shares and to apply for 2.000 new shares in the company. A. would then sell the 2.000 new shares to B. for £ 3 per share. Under both transactions A. would make a profit of £ 2 per share on the sale of 2.000 shares. The ultimate shareholding would also be the same, namely, A. 4.000; B. 2.000. But under the second course, A. has acquired 2.000 new shares for £ 2.000 for the express purpose of immediately selling them to B. for £ 6.000. Were not the shares acquired for the express purpose of profit-making by sale and is not, therefore, the profit assessable under sect. 26 (a)? (Sect. 26 a of the Australian Income Tax Act.).

It seems to me that this theory is applicable under the U.K. tax system as well. Maybe our English readers can give more particulars in this respect.

In *France* the Conseil d'Etat had to consider the question whether the sale of preference rights was taxable or not (May 29, 1942, Revue des Impôts art. 5933). The Tax Administration was of opinion that the realization of these rights constituted taxable income, because income in respect of shareholding is each amount, which is received by the shareholders as far as it cannot be considered to be a repayment of the original invested capital. This is not true however: The Conseil d'Etat held the realization not to be taxable and the Editors of the Revue des Impôts observed the following:

“le droit de priorité de souscription, droit qui permet à la fois d'acquérir un droit social et de contrôler la constitution de l'actif social, est lié intimement à l'actif et n'intéresse que lui, de sorte que le produit de la renonciation à ce droit — comme celui de sa session — affecte l'actif, le capital social: il ne présente donc pas, par sa nature, le caractère d'un revenu et ne saurait, dès lors, être assujetti à l'impôt général.”

Under the *German* income tax the sale of preference rights does not bring about any liability to tax; so is the system in *the Netherlands*.



The possibilities in Fiscal Law are wide. Under the fiscal provisions of some Swiss Cantons a profit arisen on realization of the rights of preference may lead to the taxation of a capital gain. However not to the full amount of the sales price, but taking into consideration the value of the old shares. The sale of the right is deemed to be a sale of proportional interests in the company. Dr. F. R. discusses such a problem with respect to the *Solothurn* tax system in the *Schw. Zentralblatt* (volume 51, page 404). Should the opinion that "das Bezugsrecht in gleicher Weise eine Frucht der Aktie (sei) wie die Dividende" be correct, than the proceeds of sale should be taxed as income from property. Fiscally there should be made a distinction. Dividends are fruits from capital;

"das Bezugsrecht dagegen ist keine Frucht im Sinne eines periodischen oder einmaligen, zum Verbrauch und Genuss des Berechtigten bestimmten, aus dem Stammrechts fließenden Ertrages. Es ist vielmehr ein Bestandteil des Stammrechts selbst, das auf Beteiligung am Liquidationserlös geht".

This principle is decisive. The sale of the preference right as a matter of fact is a sale of the proportional interests in the company, represented by the old shares. A capital gain does only arise when the sales price is in excess of the cost price. This cost price need not be nil, but should be valued as exactly as possible.

The Oberrekurskommission had to give its view on this topic with respect to the tax system in the Canton *Zürich* (Jan. 12, 1950; *Schw. Zentralblatt* volume 52, page 135), and came in my opinion to the same result, although a minority in the Kommission did not accept this solution. They were of the opinion: "das Bezugsrecht sei . . . eine Frucht der Gesellschaftsbeteiligung, die der Besteuerung als Vermögensertrag nicht unterworfen war so ist folgerichtig im Falle der Veräusserung der ganze Erlös für den Aktionär Gewinn".

As I have not found any decision with respect to the United States tax system, it seems to me that the sale of the rights might be taxable as a capital gain. We should highly appreciate to learn from our American readers, which is the solution given to this problem in their country.

### Conclusions

Which are the conclusions to be deduced from the above-

mentioned opinions as to the income tax consequences with respect to the issue of bonus shares and the grant of preference rights on new issues of shares to the original shareholders?

Whenever undistributed profits are to be included in the company's share capital and these shares are allotted to the shareholders, there is no reason for taxation, as it is apparently the intention *not* to distribute profits. These undistributed profits are withdrawn from the shareholders' disposal and remain with the company. The construction that the issue of these shares is a taxable distribution of dividends in cash and in the same time a repayment of the capital to the company in order to obtain new shares is not right and misjudges the character of the incorporation of the reserved profits in the capital.

Nor can it be said that the taxation of bonus shares is a form to tax company reserves. The profits have been taxed when realized. It is possible to increase the burden of tax on these reserved profits when the economic conditions make it necessary. That is for example in a time of over-production so that new investments are unprofitable. Should production be stimulated and new investments made, an extra-tax would have an undesired effect. However this problem cannot be solved by taxation of bonus shares. The extra-tax must be laid on the reserves themselves, in one form or another, quite apart of the form of distribution.

The taxation of bonus shares can only be explained from the point of view of the shareholder. Has the shareholder income accrued to or received by him, which originates from a particular source of income? That is decisive. When there is no source of income he cannot be taxed for a realization of income. So the *EISNER v. MACOMBER* decision and the English practice are right. The share which is received in exchange for the inclusion of the reserves in the capital does not constitute income: it is not income and the German interpretation misjudges this character. This does exclude that the allotment of shares may be taxable, because it is really a distribution of dividends which differs from an ordinary payment of dividends by the medium of payment. Just as a company can declare a dividend in the form of shares in another company, it may reach the same effect by declaring dividends in its own stock. But then the payment is not accompanied by the

inclusion of reserves in the share capital. Being placed for the question whether or not the allotment of shares to shareholders is taxable, the nature of the allotment is the factor which decides the fiscal position. Even if there is a choice to receive the "distribution" in cash or in shares it does not alter this position. It seems that section 115 (f) (2) of the U.S. Internal Revenue Code is too far reaching. The same test should be applied as to the Belgian and French system. It is obvious that both systems do not take into consideration the character of the distribution in shares. When the share is distributed free of tax a repayment of capital at the time of the company's liquidation cannot influence this, unless the allotment of shares was in the nature of a distribution of dividends.

Taxation of bonus shares might only be possible then, when the tax structure of a country includes the tax on capital gains.

Is the right of preference to new shares a capital-item? I wonder whether this is true. The right creates a right to obtain new dividend-providing shares. Sale of this right in fact means the sale of future dividend-claims. When the structure of the income tax does not include a method to tax the realization in a lump sum, of future income-elements the realization by sale of preference rights cannot be taxed, as it is certainly not a fruit of the (old) share, but an independent income-producing element. It might be taxable as a capital gain.



## II

# DIE DEUTSCHE STEUERGESETZGEBUNG UEBERSICHT UND ENTWICKELUNG BIS APRIL 1952

VON

Prof. Dr. G. SCHMÖLDERS,

Finanzwissenschaftliches Forschungsinstitut an der Universität Köln

*Inhalt:*

Vorbemerkung

### *A. Steuern auf Einkommen und Besitz*

1. Die Einkommensteuer
2. Die Lohnsteuer
3. Die Aufsichtsratssteuer
4. Die Kapitalertragsteuer
5. Die Kirchensteuer
6. Die Körperschaftsteuer
7. Das Notopfer Berlin
8. Die Soforthilfeabgabe
9. Die Vermögensteuer
10. Die Grundsteuer
11. Die Gewerbesteuer
12. Die Schankerlaubnissteuer

### *B. Steuern auf Umsatz und Verkehr*

1. Die Umsatzsteuer
2. Die Kapitalverkehrsteuer
3. Die Wechselsteuer
4. Die Grunderwerbsteuer
5. Die Erbschaftsteuer
6. Die Versicherungsteuer
7. Die Beförderungsteuer
8. Die Lotteriesteuer
9. Die Renn- und Sportwettsteuer

### *C. Steuern auf den Verbrauch*

1. Biersteuer
2. Branntweinsteuer
3. Essigsäuresteuer
4. Getränkesteuer
5. Kaffeesteuer
6. Leuchtmittelsteuer
7. Mineralölsteuer
8. Salzsteuer
9. Schaumweinsteuer
10. Spielkartensteuer
11. Süßstoffsteuer
12. Tabaksteuer
13. Teesteuer
14. Zuckersteuer
15. Zündwarensteuer

*D. Steuern auf besonderen Aufwand*

1. Kraftfahrzeugsteuer
2. Hundesteuer
3. Die Jagdsteuer
4. Sonstige Aufwandsteuern

*E. Das Steueraufkommen im Rechnungsjahr 1950/51*

1. Besitz- u. Verkehrsteuern
2. Zölle- u. Verbrauchsteuern
3. Bundes- u. Landessteuern

***Vorbemerkung***

Das Steuersystem der Bundesrepublik hat sich in seinen Grundzügen allmählich von dem älteren Ertragsteuersystem zu dem heutigen Personalsteuersystem entwickelt, dessen Belastungsschwergewicht heute besonders bei den Steuern liegt, die die gewerblichen Betriebe und Unternehmungen zu zahlen haben. Die gewerbliche Wirtschaft wird heute neben ihren „eigenen“ Steuern in immer grösserer Masse als Handlanger der Finanzbehörden zur Einkassierung auch solcher Steuern herangezogen, die bestimmten Personenkreisen auferlegt werden sollen, aber aus Vereinfachungsgründen aus den Kassen der Betriebe und Unternehmungen entrichtet und von ihnen weitergegeben werden sollen, wie z.B. die Lohnsteuer, das Notopfer Berlin und die meisten Verbrauchsteuern sowie nicht zuletzt die allgemeine Umsatzsteuer und die zahlreichen Sonderumsatz- und Verkehrsteuern.

Die politische Verfassung der Bundesrepublik bietet finanztechnisch den Nachteil, dass drei Steuergläubiger, nämlich der Bund, die Länder und die Gemeinden, sich in das Steueraufkommen teilen müssen. Der dadurch notwendig werdende Finanzausgleich und die Aufteilung der Steuern auf die drei Beteiligten ist für den Steuerpflichtigen erst in zweiter Linie von Bedeutung, zumal das für den Wohnort oder Gewerbebetrieb zuständige Finanzamt bzw. Hauptzollamt mit der Einziehung der meisten Steuern betraut ist; die Aufgliederung der Steuern braucht daher in diesem Zusammenhang nicht von den Steuergläubigern auszugehen, sondern schliesst sich zweckmässigerweise an die wirtschaftliche Wesensart der einzelnen Steuern auf Einkommen und Besitz, auf Umsatz und Verkehr, sowie auf Verbrauch und Aufwand an.

***A. Steuern auf Einkommen und Besitz***

***1. Die Einkommensteuer.***

Rechtsquellen:

Einkommensteuergesetz in der amtlichen Fassung vom 28. 12. 1950.

Gesetz zur Änderung und Vereinfachung des Einkommen- und Körperschaftsteuergesetzes vom 27. 6. 51.

Einkommensteuerdurchführungsverordnung in der amtlichen Fassung vom 28. 12. 1950.

Verwaltungsanordnung betr. Einkommensteuer-Richtlinien für die Zeit vom 21. 6. 48 bis 31. 12. 48 und für das Kalenderjahr 1949 vom 5. 7. 1950.

Verwaltungsanordnung betr. die Änderung und Ergänzung der Einkommensteuerrichtlinien für die Veranlagung zur Einkommensteuer 1950 vom 7. 8. 51.

Verordnung über den Steuerabzug von Einkünften bei beschränkt Steuerpflichtigen vom 6. 2. 35.

Verordnung betr. Jahrestabellen für die Einkommensteuer und Lohnsteuer vom 15. 5. 1950.

Gesetz über steuerliche Massnahmen zur Förderung der Ausfuhr vom 28. 6. 1951.



Die bei weitem wichtigste Steuer, und zwar sowohl aufkommensmässig als auch in ihrer Bedeutung für den Steuerpflichtigen, ist die progressive *Einkommensteuer* der natürlichen Personen, der auch die Inhaber gewerblicher Betriebe mit ihren Einkünften unterliegen, während die juristischen Personen, insbesondere die Kapitalgesellschaften, der besonderen „Körperschaftsteuer“ unterliegen.

Unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind mit allen ihren in- und ausländischen Einkünften die natürlichen Personen, deren Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthaltsort die Bundesrepublik ist. Ausländer, die ihren Wohnsitz nicht in Deutschland haben, sind nur beschränkt, d.h. im wesentlichen mit den in Deutschland erzielten Einkünften, der Einkommensteuer unterworfen.

In der jährlichen *Steuererklärung* sind die Einkünfte getrennt nach „Einkunftsarten“ (1. Land- und Forstwirtschaft, 2. Gewerbebetrieb, 3. selbstständige Arbeit, 4. Nichtselbstständige Arbeit, 5. Kapitalvermögen, 6. Vermietung und Verpachtung, 7. sonstige Einkünfte) anzugeben, deren Summe das Einkommen ergibt. Dabei gilt als Einkommen der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten, bei Kaufleuten der nach den Grundsätzen ordnungsmässiger Buchführung ermittelte Gewinn, während die Land- und Forstwirtschaft nach sogenannten Durchschnittssätzen im Pauschalverfahren besteuert wird. Die *Gewinnermittlung* unterliegt bei den buchführenden Kaufleuten einer ganzen Reihe besonderer Bestimmungen; Abweichungen der Steuerbilanz von der Handelsbilanz ergeben sich vor allem aus den Vorschriften des Steuerrechts über die Bewertung von Vermögensgegenständen, insbesondere über die Höhe der jährlichen Abschreibungen, und über die vom Jahresergebnis abziehbaren Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten. Politisch Verfolgte, Flüchtlinge und Vertriebene dürfen gewisse *Ersatzbeschaffungen* im 1. und 2. Jahr mit je 50 % (bis zu 100.000,— DM) oder in jedem dieser Jahre mit 15 % (ohne Höchstgrenze) abschreiben. *Kurzlebige Wirtschaftsgüter* können allgemein bereits bei der Anschaffung voll abgeschrieben werden, sofern ihr Einzelwert unter DM 200,— liegt. Ähnliche Vergünstigungen gelten für die steuerlichen Abschreibungen von *Wohnbauten* und kriegszerstörten *Schiffen*. Bei der Ermittlung des Einkommens dürfen die tatsächlich verausgabten Betriebsausgaben bzw. bei nichtselbstständiger Arbeit, Kapitalvermögen, Vermietung und Verpachtung die Werbungskosten, d.h. die Aufwendungen, die zur Erzielung und Sicherung des Einkommens notwendig sind, von den erzielten Einkünften abgezogen werden, z.B. Schuldzinsen, Steuern, Beiträge zu Berufsverbänden, Reisekosten und notwendige Fahrgelder, Abschreibungen, nicht jedoch die Kosten der Lebenshaltung.

Die Werbungskosten sind jeweils bei der entsprechenden Einkunftsart abzusetzen; mindestens gelten für sie die folgenden Pauschsätze:

bei Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit . . . . . DM 312,— jährlich

„ „ „ Kapitalvermögen . . . . . 200,—

„ „ „ wiederkehrenden Bezügen . . . . . 200,—

Vom Gesamtbetrag der Einkünfte können ausserdem noch folgende „*Sonderausgaben*“ abgezogen werden:

Schuldzinsen und dauernde Lasten . . . . . voll,

bezahlte Kirchen- und Vermögensteuer . . . . . voll,

(Nicht jedoch die Einkommensteuer selbst)

bestimmte Beiträge zu Versicherungen, Bausparkassen,

Kapitalansamlungsverträgen, Ersterwerb von Anteilen

an Bau-, Wohnungs-, Verbrauchergenossenschaften:

bis zu 800,— DM,  
für die Ehefrau  
u. jedes Kind je  
400,— DM.



Die darüber hinausgehenden Sonderausgaben der letztgenannten Kategorie können bis zur Hälfte, höchstens jedoch bis zu 15 % der Gesamteinkünfte abgesetzt werden, ebenso Ausgaben zur Förderung mildtätiger, gemeinnütziger und religiöser Zwecke bis zum Betrag von 5 % der gesamten Einkünfte (oder 2 % der Summe von Löhnen, Gehältern und Umsatz); für wissenschaftliche Zwecke erhöht sich dieser Prozentsatz um weitere 5 %. Ohne besonderen Nachweis wird bei allen Steuerpflichtigen ein Betrag von DM 200,— jährlich als Sonderausgaben berücksichtigt.

Im Rahmen der Bestimmungen über die Abzugsfähigkeit der Sonderausgaben gewährt das Einkommensteuergesetz den buchführenden Kaufleuten auch die Möglichkeit, Verluste aus bis zu drei vorangegangenen Jahre vom Gewinn des Veranlagungszeitraums in Abzug zu bringen (Verlustvertrag).

Neben Werbungskosten und Sonderausgaben werden auf Antrag „*aussergewöhnliche Belastungen*“ berücksichtigt, die dem Steuerpflichtigen zwangsläufig erwachsen und seine steuerliche Leistungsfähigkeit wesentlich (d.h. über einen festgesetzten Prozentsatz des Einkommens hinaus) beeinträchtigen, z.B. Belastung durch den Unterhalt mittelloser Angehöriger, Krankheit, Unfall, Unwetterschäden, Wiederbeschaffung von Hausrat und Kleidung, soweit diese durch Kriegseinwirkung verloren gingen, sowie die durch Körperbehinderung erwachsenden Mehrausgaben entsprechend dem Grad der Erwerbsminderung.

Bei *Ausfuhrgeschäften* sind unter gewissen Voraussetzungen bestimmte Beträge bei der Gewinnermittlung absetzbar, ausserdem kann eine steuerfreie Rücklage gebildet werden.

Das nach Abzug der Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten sowie der Sonderausgaben und nach Berücksichtigung der anerkannten aussergewöhnlichen Belastungen verbleibende Einkommen wird nach Massgabe des progressiven Steuertarifs entsprechend der Steuerklasse des Pflichtigen nach Familienstand und Alter zur Besteuerung herangezogen. Die unteren Einkommen bleiben steuerfrei, und zwar bewegt sich die Jahresfreigrenze zwischen DM 750,— (Kl. I, Ledige) und DM 3950,— (Kl. III, Verheiratete mit 5 Kindern). Die Steuer beträgt in Klasse I bei einem Einkommen von 750,— — 1200,— DM 10 % des DM 750,— übersteigenden Betrages und erhöht sich bei einem Einkommen von 250.000,— DM bis auf 186.215,— DM zuzüglich 95 % des 250.000,— DM übersteigenden Betrages; die Höchstbelastung mit Einkommensteuer ist jedoch auf 80 % des gesamten Einkommens begrenzt.

Ein ermässigter Steuersatz zwischen 10—40 % wird auf Antrag für die in einem Einkommen über 6.000,— DM enthaltenen *ausserordentlichen Einkünfte* angewandt, wie z.B. Veräusserungsgewinne, einmalige Einkünfte und wissenschaftliche oder schriftstellerische Nebeneinkünfte.

Für *beschränkt Steuerpflichtige*, in erster Linie also für Ausländer, gelten einige Sonderregelungen: Betriebsausgaben und Werbungskosten dürfen von den steuerpflichtigen inländischen Einkünften nur insoweit abgezogen werden, als sie mit diesen Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. Aussergewöhnliche Belastungen werden in keinem Fall berücksichtigt. Ein Verlustvortrag sowie die Steuerbegünstigung ausserordentlicher Einkünfte bei Veräusserung des Betriebes und aus Kalamitätsnutzung sind nur unter der Voraussetzung zulässig, dass im Inland ordnungsgemäss Bücher geführt werden, d.h. wenn die Buchungen im Inland vorgenommen und Bücher und Unterlagen im Inland aufbewahrt werden. Beschränkt Steuerpflichtige werden in jedem Fall in Steuerklasse II veranlagt, wobei die Steuer mindestens 25 % der Einkünfte beträgt; gegebenenfalls kann die Steuer jedoch vom Finanzamt ganz oder teilweise erlassen oder in einem Pauschbetrag festgesetzt werden, wenn dies aus volkswirtschaftlichen Gründen zweckmässig oder eine gesonderte Berechnung der Einkünfte besonders schwierig ist.



## 2. Die Lohnsteuer.

Rechtsquellen:

§§ 38, 39, 41, 42, 46 des Einkommensteuergesetzes.

Gesetz über den Lohnsteuerjahresausgleich für 1949 v. 23.3.50.

Bekanntmachung betr. neue Lohnsteuertabellen v. 3.5.50.

Verordnung betr. Jahrestabellen für die Einkommensteuer und Lohnsteuer vom 15.5.1950.

Lohnsteuerdurchführungsverordnung 1949 v. 16.6.49.

Verordnung zur Änderung der Lohnsteuerdurchführungsverordnung vom 7.6.1950.

Lohnsteuerrichtlinien 1950.

Verordnung zur Durchführung des Lohnsteuerjahresausgleichs vom 15.12.1950.

Für Einkommen aus nichtselbständiger Arbeit wird die Einkommensteuer im Quellenabzugsverfahren als sogenannte *Lohnsteuer* erhoben, d.h. der Beschäftigungsbetrieb behält die Steuer bei allen Lohn- und Gehaltszahlungen gemäss der ihm vom Arbeitnehmer auszuhändigenden Lohnsteuerkarte ein und führt sie alsbald an das Finanzamt ab. Steuerschuldner ist auch hier grundsätzlich der Einkommensempfänger, der Arbeitgeber haftet jedoch für Einbehaltung und prompte Zahlung der Lohnsteuer, die monatlich abzuführen ist. Für Werbungskosten und Sonderausgaben ohne besonderen Nachweis sind in der Lohnsteuertabelle 312, — und 468.— DM jährlich berücksichtigt. Darüber hinausgehende Aufwendungen sowie aussergewöhnliche Belastungen werden durch Eintragung entsprechender Steuerfreibeträge auf der Lohnsteuerkarte berücksichtigt, damit der Arbeitgeber diese Vergünstigung beim Steuerabzug vom Arbeitslohn jeweils zur Geltung bringen kann.

Eine Sonderregelung gilt für die Besteuerung der *Überstunden*; soweit besondere Zuschläge dafür gezahlt worden sind, bleiben diese steuerfrei, während der Grundlohn der normalen Steuer unterliegt.

Das Quellenabzugsverfahren bringt es mit sich, dass z.B. bei Einkommensänderungen oder zeitweiliger Arbeitslosigkeit im Laufe eines Kalenderjahres der auf das Wochen- oder Monatseinkommen angewendete Tarif von dem Steuersatz abweicht, der auf das Gesamteinkommen innerhalb eines Jahres anzuwenden gewesen wäre. Auf Antrag des Arbeitnehmers wird deshalb ein *Lohnsteuerjahresausgleich* durchgeführt, der zu einer Rückvergütung der zuviel gezahlten Lohnsteuer führt.

## 3. Die Aufsichtsratssteuer.

Rechtsquellen:

§§ 45 und 45a des Einkommensteuergesetzes.

Verordnung über den Steuerabzug von Aufsichtsratsvergütung vom 31.3.1939.

Vergütungen an Aufsichtsratsmitglieder von Gesellschaften und Genossenschaften unterliegen wie die Lohn- und Gehaltszahlungen einem Quellenabzugsverfahren. Diese sogenannte *Aufsichtsratssteuer* beträgt 50 % ohne irgendwelche Vergünstigungen; sie ist vom Unternehmen einzubehalten und an das Finanzamt abzuführen. Steuerschuldner bleibt auch hier das Aufsichtsratsmitglied, dem die gezahlte Aufsichtsratssteuer voll auf sein Einkommen angerechnet wird.

## 4. Die Kapitalertragsteuer.

Rechtsquellen:

§§ 43 und 44 des Einkommensteuergesetzes

Verordnung zur Durchführung des Steuerabzugs vom Kapitalertrag v. 2.6.1949.

Noch für eine dritte Art von Einkommen ist das Quellenabzugsverfahren

eingeführt: für die Kapitalerträge aus Wertpapieren und deren Anteilsrechten. Die sogenannte *Kapitalertragsteuer* wird in Höhe von 25 % von Dividenden, Zinsen, allen Bezügen aus Anteilsrechten an Gesellschaften und Einkünften aus Beteiligungen als stiller Gesellschafter erhoben, sofern die Erträge inländisch sind, d.h. der Schuldner seinen Wohnsitz oder seine Geschäftsleitung im Inland hat. Da auch die Aufsichtsratssteuer nur eine Vorauszahlung auf die Einkommensteuer ist, kann sie voll mit der Einkommensteuerschuld verrechnet, bezw. nach der Veranlagung gegebenenfalls zurückerstattet werden.

#### 5. Die Kirchensteuer.

Rechtsquellen:

Anordnungen.

Kirchensteuerordnungen.

Gesetz über die Erhebung von Kirchensteuern im Lande Nordrhein-Westfalen.

Neben der Einkommensteuer wird je nach der Zugehörigkeit zu einer Religionsgemeinschaft die *Kirchensteuer* erhoben.

Eine einheitliche Regelung besteht nicht, doch wird bei der Bemessung der Kirchensteuer zumeist die Einkommensteuer bzw. Lohnsteuer zugrunde gelegt; in der Regel wird die Kirchensteuer zugleich mit der Lohnsteuer im Abzugsverfahren einbehalten und an die Finanzämter abgeführt, die die Beträge ihrerseits an die einzelnen Religionsgemeinschaften weitergeben. Die Höhe der eigentlichen Kirchensteuer, neben der oft noch ein „Kirchengeld“ oder dergleichen erhoben wird, beträgt im allgemeinen rd. 10 % der Lohnsteuer bzw. Einkommensteuer. In den Gegenden, wo die Einziehung der Kirchensteuer nicht den Finanzämtern übertragen ist, erheben die Kirchengemeinden sie selbständig unter zugrundelegung der Einkommensteuer des letzten Veranlagungszeitraumes. Gezahlte Kirchensteuer ist, wie oben erwähnt, in voller Höhe als Sonderausgabe bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens abzugsfähig.

#### 6. Die Körperschaftsteuer.

Rechtsquellen:

Körperschaftsteuergesetz in der amtlichen Fassung vom 28.12.50. Gesetz zur Änderung und Vereinfachung des Einkommen- und Körperschaftsteuergesetzes vom 27.6.1951.

Verordnung zur Durchführung des Körperschaftsteuergesetzes in der amtlichen Fassung vom 28.12.1950.

Gesetz über steuerliche Masnahmen zur Förderung der Ausfuhr vom 28.6.1951.

Neben der Einkommensteuer der natürlichen Personen, der auch die Anteilseigner (Aktionäre) von Kapitalgesellschaften in vollem Umfange unterliegen, wird von den letzteren die sogenannte *Körperschaftsteuer* noch zusätzlich erhoben (Doppelbelastung des Dividendeneinkommens). Unbeschränkt steuerpflichtig sind mit ihren sämtlichen Einkünften alle Kapitalgesellschaften, Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit, sonstige juristische Personen des privaten Rechts, nichtrechtsfähige Vereine, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen sowie Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts. Gewisse inländische Körperschaften und Anstalten, vor allem solche, die ausschliesslich kirchlichen, gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecken dienen, sind von der Körperschaftsteuer befreit; ausländische Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen sind nur mit ihren inländischen Einkünften steuerpflichtig.

Das sogenannte Einkommen der Körperschaften wird in derselben Weise wie bei der Einkommensteuer der natürlichen Personen ermittelt; der



gesamte Gewinn, auch der nichtverteilte, ist steuerpflichtig. Zusätzlich sind jedoch die Kosten der Ausgaben von Gesellschaftsanteilen, soweit sie nicht durch ein Agio gedeckt sind, gewisse Rücklagen der Versicherungen, echte Sanierungsgewinne u.a.m. abzugsfähig, nicht dagegen Aufwendungen, zu denen die Körperschaften durch ihre Verfassung oder Satzung verpflichtet sind, wie Tantiemen oder Vergütungen anderer Art an ihre Verwaltungsorgane; ebensowenig im Gegensatz zur veranlagten Einkommensteuer die gezahlte Vermögensteuer, der neben den Anteilseignern auch die Körperschaften noch gesondert unterliegen (vgl. unten S. 94). Bei Ausfuhrgeschäften gelten die gleichen Vergünstigungen wie bei der Einkommensteuer. Der normale *Steuersatz* beträgt z.Zt. 60 % des Einkommens, für nichtrechtsfähige Vereine 50 %. Einem ermässigten Satz von 30 % unterliegen die Kreditanstalten des öffentlichen Rechts für Gewinne aus bestimmten Geschäften sowie die Hypotheken- und Pfandbriefbanken.

Sind unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften an anderen Kapitalgesellschaften in Form von Aktien, Kuxen oder Anteilen mindestens mit einem Viertel von deren Stammkapital oder Vermögen beteiligt, so sind die Gewinne aus solchen Beteiligungen von der Körperschaftsteuer befreit („Schachtelprivileg“); auch die Bestimmungen über die Kapitalertragsteuer (s.o.) sind nicht anzuwenden, da ja der Gewinn bereits bei der anderen Gesellschaft voll der Körperschaftsteuer unterliegt.

#### 7. *Das Notopfer Berlin.*

Rechtsquellen:

Gesetz zur Erhebung einer Abgabe „Notopfer Berlin“.

Wirtschaftsgesetz, Fassung vom 11.4.49.

Drittes Gesetz zur Änderung des Gesetzes zur Erhebung einer Abgabe „Notopfer Berlin“ vom 10.8.49.

Gesetz zur Erhebung einer Abgabe „Notopfer Berlin“ im Gebiet der Bundesrepublik Deutschland vom 29.12.49.

Gesetz zur Änderung des Gesetzes zur Erhebung einer Abgabe „Notopfer Berlin“ vom 23.12.50.

Verordnung über die Berechnung der Abgabe der Arbeitnehmer zum „Notopfer Berlin“ vom 11.7.50.

Zur Erleichterung der Blockadennot Berlins wurde nach der Währungsreform 1948 im Zusammenhang mit der Schaffung der Luftbrücke die Abgabe „*Notopfer Berlin*“ eingeführt, eine Steuer, die im Bundesgebiet gleichzeitig mit Lohnsteuer, Einkommensteuer und Körperschaftsteuer und ausserdem als Abgabe auf Postsendungen erhoben wird. Bemessungsgrundlage sind Lohn, Einkommen und Gewinn, so dass das Notopfer Berlin sich als zusätzliche Einkommensteuer darstellt, zumal die Abgabe (wie die Einkommensteuer selbst) bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens nicht etwa als Sonderausgabe abzugsfähig ist. Das Notopfer ist bei Arbeitnehmern monatlich fällig und wird gleichzeitig mit der Lohnsteuer einbehalten und abgeführt. Bemessungsgrundlage ist der Arbeitslohn abzüglich DM 65.— monatlich. Die Abgabe beträgt bei einem dergestalt errechneten Monatslohn bis DM 300.— DM 0,60, bei höheren Monatslöhnen gestaffelt 1 bis 3 v. H.

Personen, die der Einkommensteuerveranlagung unterliegen, zahlen bei Einkommen bis zu DM 6.000.— für das Kalenderjahr DM 0,60 und für jede weiteren angefangenen DM 100.— gestaffelt DM 1 bis DM 3.—, mindestens jedoch DM 9.—. Das Notopfer gilt auch für Körperschaften; sie haben für jede angefangenen DM 100.— Jahreseinkommen DM 3.—, mindestens jedoch (Kapitalgesellschaften) DM 240.— zu zahlen.

Ebenso wie bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer sind vierteljährlich Vorauszahlungen zu leisten, die mit der endgültig festgestellten Steuerschuld verrechnet werden.



Daneben wird das Notopfer auf Postsendungen (ausser Drucksachen usw.) im Gebiet der Bundesrepublik durch Aufkleben einer Steuermarke von DM 0.02 je Sendung entrichtet.

#### 8. Die Soforthilfeabgabe.

Rechtsquellen:

Gesetz zur Milderung dringender sozialer Notstände (Soforthilfegesetz - SHG) vom 8.8.49.

Durchführungsverordnung zum Ersten Teil des Soforthilfegesetzes vom 8.8.49.

2. Durchführungsverordnung zum Ersten Teil des Soforthilfegesetzes v. 29.12.50 (nur gültig für das Gebiet des früheren Vereinigten Wirtschaftsgebietes).

Erlass der Verwaltung für Finanzen betr. Erläuterungen zu den steuerlichen Bestimmungen des SHG vom 6.9.49.

Erlass des Bundesfinanzministerium betr. Stundung der Soforthilfeabgabe aus wirtschaftlichen Gründen v. 2.12.49 (1. Soforthilfeabgabe — Sammelerlass).

2. Soforthilfeabgabe-Sammelerlass v. 22.12.49.

Richtlinien des Hauptamtes für Soforthilfe über die Nichterhebung der Soforthilfeabgabe bei Verpachtung land- und forstwirtschaftlicher Betriebe vom 7.11.49.

Eine weitere, aus der besonderen Nachkriegssituation Deutschlands entstandene steuerliche Belastung ist die „Soforthilfeabgabe“ zur Milderung dringender sozialer Notstände. Um bereits vor der endgültigen Regelung des sogenannten Lastenausgleichs das Notwendigste für die hilfsbedürftigen Flüchtlinge, Kriegs- und Währungsgeschädigten sowie die politisch Verfolgten aufzubringen, wird das Sachvermögen, das Kriegs- und Währungsreform überstanden hat, zu einer laufenden Abgabe herangezogen. Nach dem Sinn des Gesetzes ist die Soforthilfeabgabe vom Steuerpflichtigen selbst zu tragen und daher weder bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens abzugsfähig, noch darf sie bei der Kalkulation als Kostenelement, d.h. preiserhöhend, berücksichtigt werden. Die Abgabepflicht beschränkt sich auf das im Währungsgebiet gelegene Vermögen. Ausländer unterliegen daher der Soforthilfeabgabe, auch wenn ihr Wohnsitz im Ausland ist, mit dem Vermögen, das einem Gewerbe im Währungsgebiet dient, sofern hier eine Betriebstätte besteht oder ein ständiger Vertreter bestellt ist. Befreit von der Abgabepflicht sind jedoch alle Angehörigen der „Vereinten Nationen“ auch dann, wenn sie das volle Eigentum an einer Kapitalgesellschaft deutschen Rechts haben, ferner Körperschaften des öffentlichen Rechts, die Sozialversicherungsträger, Bahn, Post, Gewerkschaften u.a. sowie Unterstützungsempfänger.

Der der Abgabe zugrunde zu legende Wert ist bei jeglichem Grundvermögen der zuletzt festgestellte Einheitswert, wobei gewisse Minderungen infolge von Kriegsschäden, Demontagen, Restitutionen u.a. berücksichtigt werden; Kriegsschädenersatzansprüche können jedoch nicht gegen die Abgabe aufgerechnet werden.

Vermögen unter DM 3.000.— ist von der allgemeinen Soforthilfeabgabe befreit. Bei einem abgabepflichtigen Vermögen natürlicher Personen unter DM 8.000.— gilt ein Freibetrag von DM 3.000.—, bei Vermögen bis DM 9.000.— ein solcher von DM 2.000.— und bei Vermögen bis DM 10.000.— ein solcher von DM 1.000.—. Die allgemeine Soforthilfeabgabe beträgt jährlich 3 % des in dieser Weise errechneten Vermögens. Mietwohngrundstücke und Einfamilienhäuser im Besitz natürlicher Personen sowie land- und forstwirtschaftliches Vermögen unter DM 15.000.— unterliegen einem ermässigten Satz von 2 %.

9. *Die Vermögensteuer.*

Rechtsquellen:

Vermögenssteuergesetz vom 16.10.34.

Durchführungsverordnung zum Vermögenssteuergesetz vom 2.2.35.

Verordnung vom 31.10.39.

Verordnung vom 22.11.39.

Verordnung zur Einheitsbewertung zur Vermögenbesteuerung, zur Erbschaftbesteuerung und zur Grunderwerbsteuer v. 4.4.43.

Kontrollratsgesetz Nr. 13 „Änderung der Vermögenssteuergesetze“ vom 11.2.46Ko.

Kontrollratsgesetz Nr. 59 „Änderung der Vermögenssteuergesetze“ vom 22.6.48.

1. und 2. Durchführungsverordnung zum Gesetz Nr. 13 v. 30.4.46 und 27.1.47.

Gesetz Nr. 64 Art. III vom 22.6.1948.

Verordnung Nr. 161 der Mil. Reg. vom 21.6.1948.

Der *Vermögensteuer* unterliegen die natürlichen Personen sowie Körperschaften, Personen-vereinigungen und Vermögensmassen mit Sitz im Inland. Beschränkt vermögenssteuerpflichtig, d.h. nur mit ihrem Inlandvermögen, sind in Analogie zur Einkommensteuer die Personen und Gesellschaften, die weder Sitz oder Geschäftsführung noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Inland haben. Befreit sind die Staatsbanken, Sparkassen unter Staatsaufsicht, Berufsverbände, politische Vereine u.a. Der Steuer unterliegt der Wert des Gesamtvermögens, auf volle DM 1.000.— abgerundet. Da die Veranlagung für Ehegatten und Kinder zusammen vorgenommen wird, findet eine Berücksichtigung des Familienstandes durch Freibeträge statt. Diese betragen für natürliche Personen je DM 10.000.— für den Pflichtigen und seine Ehefrau sowie DM 5.000.— für jedes Kind unter 18 Jahren. Unter besonderen Bedingungen (Alter über 60 Jahren, 3-jährige Erwerbsunfähigkeit, Gesamtvermögen unter DM 100.000.— und Jahreseinkommen unter DM 3.000.—) bleiben zusätzlich DM 10.000.— steuerfrei.

Der Steuersatz beträgt einheitlich 7,5 v. Tausend des steuerpflichtigen Vermögens. Gezahlte Vermögensteuerbeträge sind bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens der natürlichen Personen, nicht jedoch bei den der Körperschaftsteuer unterworfenen Gesellschaften, abzugsfähig (vgl. oben).

Die Körperschaften unterliegen einer Mindestbesteuerung, der bei Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien, Kolonialgesellschaften und bergrechtlichen Gewerkschaften ein Vermögen von DM 50.000.—, bei Gesellschaften mit Beschränkter Haftung ein solches von DM 20.000.— zugrunde gelegt wird. Alle anderen Gesellschaften unterliegen der Steuer nur, wenn ihr Gesamtvermögen DM 10.000.— übersteigt.

Für beschränkt Steuerpflichtige gelten wiederum einige Sonderbestimmungen: aus volkswirtschaftlichen Gründen oder wenn eine Vermögensberechnung besonders schwierig ist, kann die Steuer erlassen oder in einem Pauschbetrag festgesetzt werden. Ein Pauschbetrag kann auch dann festgesetzt werden, und zwar mit Gültigkeit bis zu 10 Jahren, wenn ein beschränkt Steuerpflichtiger durch Zuzug aus dem Ausland unbeschränkt steuerpflichtig wird oder wenn auf Grund besonderer Auslandsbeziehungen eines Inländers die Vermutung naheliegt, dass eine Vermögensverschiebung zwecks Umgehung der Steuer stattfindet.

10. *Die Grundsteuer.*

Rechtsquellen:

Amtliche Neufassung des Grundsteuergesetzes vom 10.8.51.

Verwaltungsanordnung der Bundesrepublik über die Grundsteuervergünstigung nach dem Ersten Wohnungsbaugesetz vom 30.6.51.



Der *Grundsteuer* (Gemeindesteuer) unterliegt neben dem land- und forstwirtschaftlichen Vermögen und dem Grundvermögen auch das in Grundstücken bestehende Betriebsvermögen. Besitz der öffentlichen Hand, Strassen, Flüsse u.a. sowie unter gewissen Voraussetzungen Grundstücke, die sportlichen, wissenschaftlichen, mildtätigen und religiösen Zwecken dienen, sind von der Grundsteuer befreit. Neben dem Eigentümer als Steuerschuldner haften für die Steuer Nutzniesser und Pächter persönlich.

Als Steuersatz dient der sogenannte Hebesatz, der je nach den Bedürfnissen der Gemeinden verschieden hoch festgesetzt und auf den „Steuerbetrag“ (z.Zt. 10 % des Einheitswertes) angewendet wird. Bei einem Hebesatz von 200 beträgt die Grundsteuer demnach beispielsweise 2 % des Einheitswertes. In der Regel sind vierteljährliche oder monatliche Vorauszahlungen zu leisten. Für Kriegsbeschädigte, zur Förderung des Baues von Arbeiterwohnstätten und Neubauwohnungen sowie bei Ertragsminderung durch Kriegsschäden gelten gewisse Vergünstigungen.

Steuervergünstigungen für Ausländer werden nur bei Grundbesitz für Zwecke von Botschaften, Gesandtschaften oder Konsulaten unter der Voraussetzung der Gegenseitigkeit gewährt.

## 11. Die Gewerbesteuer.

Rechtsquellen:

Gewerbesteuergesetz vom 1.12.36.

Gesetz über die Gewerbesteuer für die Zeit vom 21.6.—31.12.48 und für das Kalenderjahr 1949 vom 14.7.50.

Neben den genannten Steuern sind alle Gewerbetreibenden einschliesslich der Wandergewerbetreibenden noch der gemeindlichen *Gewerbesteuer* unterworfen, die in drei Formen als Gewerbebeertragsteuer und Lohnsummensteuer erhoben wird. Besteuerungsgrundlage ist in jedem Fall Gewerbebeertrag und Gewerbekapital, u.U. daneben noch die Lohnsumme, sodass die Gewerbesteuer einerseits gewinnabhängig, andererseits objektiven Tatbeständen wie Kapitalausstattung und Arbeitsintensität bedingt ist. Der Gewerbebeertrag ergibt sich aus dem nach dem Einkommensteuergesetz ermittelten Gewinn mit gewissen Hinzurechnungen (Zinsen, Renten und dauernde Lasten des Betriebes, Gewinnanteile stiller Gesellschafter und Vergütungen an die im Betrieb beschäftigten Ehegatten der Unternehmer) und Kürzungen (3 % des Einheitswertes des betrieblichen Grundbesitzes, Gewerbebeertrag aus nicht im Inland gelegenen Betriebsstätten u.dgl.)

Auf den so errechneten „Gewerbebeertrag“ ist die Steuermesszahl anzuwenden, die bei Kapitalgesellschaften einheitlich 5 % beträgt, bei natürlichen Personen und Personengesellschaften gestaffelt für die ersten DM 1.200.— o.v.H. beträgt und für jede weiteren DM 1.200.— um 1 % bis zum Höchstsatz von 5 % bei einem Gewerbebeertrag über DM 6.000.— steigt.

Als „Gewerbekapital“ gilt der Einheitswert des Gewerbebetriebes, dem die langfristigen Schulden und Lasten sowie die gelichenen Wirtschaftsgüter ausser Grundbesitz hinzugerechnet, vom dem dagegen die Einheitswerte der Betriebsgrundstücke, die Beteiligungen an Personengesellschaften und gegebenenfalls das Gewerbekapital der ausländischen Betriebsstätten abgerechnet werden. Nach Abrundung auf volle DM 100.— gilt die einheitliche Steuermesszahl von 2 %, wobei ein Gewerbekapital von weniger als DM 300.— ausser Ansatz bleibt. Durch Zusammenrechnung dieser 0—5 % des Gewerbebeertrages und 2 % des Gewerbekapitals wird der einheitliche Steuermessbetrag gebildet, auf den wie bei der Grundsteuer ein gemeindlich verschiedener, aber innerhalb der Gemeinde einheitlicher Hebesatz angewandt wird. Die Praxis hat für die Berechnung der Belastung durch die Gewerbesteuer eine Faustregel aufgestellt, indem sie 13,75 % des einkommensteuerpflichtigen Gewinns ohne Hinzurechnungen und Kürzungen als Gewerbesteuerbelastung annimmt.



Bei Zweigstellen von Bank-, Kredit- und Wareneinzelhandelsunternehmen, deren Geschäftsleitung nicht in derselben Gemeinde liegt, darf der Steuersatz bis zu  $\frac{3}{10}$  höher sein als der in der Gemeinde übliche Hebesatz.

Mit Zustimmung der Gemeindeaufsichtsbehörde darf die Gemeinde neben der Gewerbeertrags- und Gewerbekapitalsteuer die Lohnsummensteuer erheben, der Gewerbetreibende mit einer monatlichen Lohn- und Gehaltszahlung von über 300.— DM unterliegen. Auf den Steuermessbetrag (2 % der monatlichen Lohnsumme) wird der gemeindliche Hebesatz angewandt, der zwischen 500 und 2000 % liegt. Steuererklärung und Zahlung sind monatlich gleichzeitig fällig.

#### 12. Die Schankerlaubnissteuer.

Eine Sondergewerbesteuer ist die *Schankerlaubnissteuer*, die nur die Betriebe betrifft, die sich mit dem gewerblichen Ausschank von Getränken befassen. Die Steuer beträgt zwischen 2,5 und 5 % der Kapitalausstattung oder 5—10 % des erzielten Reinertrags und ist fällig, sobald die Erlaubnis zur Eröffnung oder Weiterführung eines solchen Betriebes erteilt wird.

### B. Steuern auf Umsatz und Verkehr

#### 1. Die Umsatzsteuer.

Rechtsquellen:

Umsatzsteuergesetz vom 16.10.34.

Kontrollratsgesetz Nr. 15 vom 11.2.46.

Gesetz Nr. 64 zur vorläufigen Neuordnung von Steuern v. 22.6.48.

Gesetz zur Änderung des Umsatzsteuer- und des Beförderungssteuergesetzes vom 28.6.51.

Durchführungsbestimmungen zum Umsatzsteuergesetz vom 23.12.38.

Verordnung zur Änderung und Ergänzung der Durchführungsbestimmungen zum Umsatzsteuergesetz vom 29.6.51.

Verordnung zur Durchführung der Steuerüberleitung vom 9.7.48.

Verordnung über Umsatzsteuervergütungen nach der Währungsreform vom 11.4.49.

Gesetz zur Förderung der Wirtschaft von Gross-Berlin (West) vom 7.3.50.

Allgem. Verwaltungsvorschriften zur Durchführung des Art. III des Gesetzes zur Förderung d. Wirtschaft von Gross-Berlin (West) vom 7.3.50.

Gesetz zur Änderung des Gesetzes zur Förderung von Gross-Berlin (West) vom 21.7.51.

Gesetz über steuerliche Massnahmen zur Förderung der Ausfuhr vom 28.6.51.

Die in Aufkommen und Belastungswirkung weitaus bedeutendste Steuer dieser Gruppe ist die allgemeine *Umsatzsteuer*, die praktisch bei jeder ständigen geschäftlichen Betätigung grösseren Umfangs erhoben wird. Ihr unterliegen alle entgeltlichen inländischen Lieferungen und Leistungen sowie der Eigenverbrauch jedes Unternehmers mit einem normalen Steuersatz von 4 %, der sich für Frischmilch, Nahrungsfette, Zucker, Griess und Teigwaren auf 3 %, für land- und forstwirtschaftliche Gegenstände, Getreide, Mehl, Schrot, Kleie und Backwaren (ausser Gebäck) auf  $1\frac{1}{2}$  % und für Lieferungen im Grosshandel auf 1 % des vereinnahmten (in besonderen Fällen des vereinbarten) Entgelts ermässigt.

Steuerschuldner ist der Unternehmer; ist auch die offene Überwälzung neben dem Verkaufspreis verboten, so soll doch nach der Absicht des Gesetzgebers der Käufer die Steuer letzten Endes im Preis der Waren oder Leistungen tragen, sodass die Umsatzsteuer bei der Preisbildung als Kalkulationsposten berücksichtigt werden kann. Die Steuer ist monatlich oder vierteljährlich zugleich mit der Steuererklärung an das Finanzamt zu entrichten.

Zur Förderung der Westberliner Wirtschaft kann ein Unternehmer, der

Lieferungen oder Leistungen von einem Unternehmer in Westberlin erhält, 3 % des Entgelts für diese Leistungen von seinem eigenen Umsatzsteuerschuld abziehen. In ihrer Eigenschaft als kumulative Allphasensteuer, die auf jeder Produktionsstufe erneut vom vollen Umsatzwert erhoben wird, führt die deutsche Umsatzsteuer in ihrer heutigen Ausgestaltung zu einer Belastung der Waren, die beispielsweise bei Eisen- und Stahlerzeugnissen je nach der Art des Produktionsweges schon vor der Verarbeitungsstufe 10 bis 15 % beträgt. Zum Ausgleich der größten Unterschiede in der Belastungswirkung wurde eine sogenannte *Zusatzsteuer* eingeführt, die bei allen Lieferungen im Einzelhandel durch den Hersteller in Höhe von 3 % erhoben wird.

Dem gleichen Zweck dient gegenüber den aus dem Ausland eingeführten Waren die *Ausgleichsteuer*, die bei der Einfuhr von Waren in Höhe von 4 v. H. für gewisse Waren zum Ausgleich der Kumulativwirkung der inländischen Umsatzsteuer in Höhe von 6 % erhoben wird. Entsprechend wird beim Export von Inlandserzeugnissen dem Unternehmer oder Ausfuhrhändler auf Antrag ein Teilbetrag der Steuerbelastung vergütet, die infolge der kumulativen Wirkung der Umsatzsteuer auf den Gegenständen liegt (Ausfuhrvergütung und Ausfuhrhändlervergütung).

## 2. Die Kapitalverkehrsteuer.

Rechtsquellen:

Kapitalverkehrsteuergesetz vom 16.10.1934.

Gesetz Nr. 64 und Verordnung Nr. 161 der Mil. Reg. v. 22.6.48.

Steueränderungsverordnung v. 20.8.41.

siehe Kapitalverkehrsteuer.

Verordnung betr. die Ausgabe von neuen Börsenumsatzsteuermarken vom 27.6.49.

siehe Kapitalverkehrsteuer.

Durchführungsbestimmungen vom 17.12.34.

Die *Kapitalverkehrsteuer* wird nebeneinander in drei Formen als Börsenumsatzsteuer, Gesellschaftsteuer und Wertpapiersteuer erhoben. Die *Börsenumsatzsteuer* wird beim Besitzwechsel von Wertpapieren (ausser Ersterwerb und bei gewissen Geschäften der öffentlichen Körperschaften) im Inland oder bei Beteiligung wenigstens eines Inländers im Ausland fällig. Der Steuersatz beträgt je nach Art des Papiers 3—75 DPf je 100.— DM. Steuerschuldner sind beide Vertragsteile, bei Auslandsgeschäften nur der beteiligte Inländer mit dem halben Steuersatz. Der *Wertpapiersteuer* unterliegt der Ersterwerb von Schuldverschreibungen eines inländischen Schuldners und die erste inländische Veräußerung von Schuldverschreibungen oder Wertpapieren eines ausländischen Schuldners. Schuldner der Steuer, die je nach Art des Wertpapiers zwischen 7,5 und 30 DPf je DM 10.— des Nenn- oder Veräußerungswertes beträgt, ist der Verkäufer. Der *Gesellschaftsteuer* unterliegt der Ersterwerb von Rechten an einer Kapitalgesellschaft mit 3 % (unter besonderen Umständen 1 ½ %) vom Wert der Rechte. Steuerschuldner ist die Kapitalgesellschaft.

## 3. Die Wechselsteuer.

Rechtsquellen:

Wechselsteuergesetz vom 2.9.35.

Urkundensteuergesetz vom 5.5.36.

Gesetz Nr. 64 v. 22.6.48.

Durchführungsbestimmungen zum Wechselgesetz vom 2.9.35.

Verordnung über Wechselsteuermarken vom 20.4.49.

Gesetz über steuerliche Masznahmen zur Förderung der Ausfuhr vom 28.6.51.

An die im Geschäftsverkehr häufige Zahlungsweise mittels des kauf-



männischen Wechsels knüpft die *Wechselsteuer* an, die in der Regel bei der Aushändigung eines Wechsels in Höhe von 15 DPf je DM 100.— vom Aushändler geschuldet wird und durch Anbringung von Wechselsteuermarken zu entrichten ist. Der Steuersatz ermässigt sich für auf inländische Plätze gezogene und dort zahlbare Wechsel auf die Hälfte, ebenso für ausländische auf Inlandsplätze gezogene Wechsel; unter gewissen Voraussetzungen, insbesondere bei Ausfuhrgeschäften, sind inländische Wechsel auf ausländische Plätze steuerfrei.

#### 4. Die Grunderwerbsteuer.

Rechtsquellen:

Grunderwerbsteuergesetz vom 29.3.40.

Durchführungsverordnung zum Grunderwerbsteuergesetz vom 30.3.40.

Verordnung zur Einheitsbewertung zur Vermögenbesteuerung, zur Erbschaftsteuer und zur Grunderwerbsteuer vom 4.4.43.

Neben dem Kapitalverkehr unterliegt der Besitzwechsel von Grundstücken einer besonderen Besteuerung durch die *Grunderwerbsteuer*. Sie trifft den Eigentumswechsel von Grundstücken im Werte von mehr als DM 200.— mit wenigen Ausnahmen. Sie wird vom Kaufpreis des Grundstücks berechnet und beträgt 3 % zuzüglich eines Zuschlages von 2 % an Stelle der früheren Wertzuwachssteuer und eines weiteren Kreiszuschlages von 2 v.H., im ganzen also 7 %. Bei Einbringung von Grundstücken in eine Kapitalgesellschaft beträgt die Steuer ebenfalls 3 %, die Zuschläge jedoch nur je 1 %. Steuerschuldner sind die Vertragsschliessenden.

#### 5. Die Erbschaftsteuer.

Rechtsquellen:

Erbschaftsteuergesetz in amtlicher Neufassung vom 30.6.50.

Verordnung zur Einheitsbewertung zur Vermögenbesteuerung, Erbschaftsteuer und zur Grunderwerbsteuer vom 4.4.43.

Die *Erbschaftsteuer* erfasst ausser dem Vermögenübergang von Todes wegen auch Schenkungen unter Lebenden (*Schenkungssteuer*) und Zweckzuwendungen. Je nach dem Verwandtschaftsgrad des Erben zum Erblasser werden 5 Steuerklassen gebildet, für die Steuersätze zwischen 4 und 80 % je nach der Höhe der Erbschaft gelten. DM 10.000.— sind steuerfrei.

#### 6. Die Versicherungssteuer.

Rechtsquellen:

Versicherungssteuergesetz vom 9.7.37.

Verordnung zur Änderung d. Versicherungssteuergesetzes v. 31.8.44.

Kontrollratsgesetz Nr. 53 v. 31.5.47.

Gesetz über steuerliche Massnahmen zur Förderung der Ausfuhr v. 28.6.51.

Anlässlich des Abschlusses privater Versicherungsverträge wird unter Zugrundelegung des Versicherungsentgelts eine *Versicherungssteuer* zwischen 2 und 10 % erhoben, die vom Versicherungsnehmer geschuldet und von der Versicherung zusammen mit dem Versicherungsentgelt erhoben wird. Lediglich die Transportversicherung bei Ausfuhrgeschäften ist steuerfrei.

#### 7. Die Beförderungssteuer.

Rechtsquellen:

Beförderungssteuergesetz vom 29.6.26.

Änderung des Beförderungssteuergesetzes v. 2.7.36.

Gesetz zur Änderung des Umsatzsteuergesetzes u.d. Beförderungssteuergesetzes vom 28.6.51..

Wie die Versicherungssteuer, die Grunderwerb- und die Kapitalverkehrssteuer, ist auch die *Beförderungssteuer* auf die gewerbmässige Beförderung von Personen und Gütern eine Art Sonderumsatzsteuer auf Leistungs-

entgelte, die der Umsatzsteuer nicht unterliegen. Sie wird vom Unternehmer in Höhe von 4—12 % des reinen (und einem entsprechenden geringeren Satz des tarifmässigen) Beförderungspreises erhoben und soll im Beförderungspreis vom Leistungsempfänger mitbezahlt werden wie die Umsatzsteuer selbst.

8. *Die Lotteriesteuer.*

Rechtsquellen:

Rennwett- und Lotteriegesetz v. 8.4.22.

Änderung des Rennwett- u. Lotterieges. v. 1.12.30.

Der *Lotteriesteuer* unterliegen Lotterien und Ausspielungen mit 20 % (bei ausländischen Losen 25 %) des Lospreises. Steuerschuldner ist der Veranstalter.

9. *Die Renn- und Sportwettsteuer.*

Bei Pferderenn- und Fussballwetten wird die *Renn- und Sportwettsteuer* in Höhe von  $16 \frac{2}{3}$  % des Einsatzes erhoben, die vom Totalisator bzw. Buchmacher zu zahlen ist. (Fussballtoto).

**C. Steuern auf den Verbrauch**

Neben den unter A und B aufgeführten Steuern werden in der Bundesrepublik eine Reihe von Verbrauchssteuern erhoben. Die Aufgabe dieser Steuern ist es, das Einkommen der Verbraucher anlässlich seiner Verausgabung für eine mehr oder weniger aufwendige Lebenshaltung zu treffen; ihre Zahlung obliegt jedoch jeweils nur einem eng umgrenzten Personenkreis, in der Regel den Herstellern der besteuerten Erzeugnisse. Die sogenannten Verbrauchsteuern sind einander dadurch in ihrer Steuertechnik so ähnlich geworden, dass sie tabellenartig zusammengefasst zur Darstellung gebracht werden können.



Steuer	Rechtsquellen	Steuer- gegenstand	Steuerzahler	Bemessungs- grundlage	Satz
1. Biersteuer	Biersteuerges. v. 28.3.31 Gesetz zur Änderung d. Bier- steuerges. v. 21.12.38 Kontrollratsgesetz Nr. 28 v. 10.5.46 Gesetz des Wirtschaftsrates vom 21.10.48 Gesetz z. Änderung d. Bier- steuerges. v. 14. u. 15.8.50	Bier	Hersteller	erzeugte Biermenge Stammwürze Gehalt	von 12.— bei 2000 HL bis 15.— bei über 120000 HL
2. Branntwein- steuer	Gesetz über das Branntwein- monopol v. 8.4.22 Kontrollratsgesetz Nr. 27 v. 10.5.46 Kontrollratsgesetz Nr. 54 v. 10.6.47 Gesetz ü. d. Steuerbefreiung v. Branntwein zur Herstellung von Treibstoff v. 10.8.49	Branntwein	Branntwein- monopolver- waltung	Weingeist- gehalt	1000.— DM je hl Trinkbrannt- wein
3. Essigsäure- steuer	Anordnung über Essigsäure- steuer v. 26.10.48	Essigsäure	Hersteller	Wasserfreie Es- sigsäure	225,90 DM je 100 kg
4. Getränke- steuer	gemeindlich geregelt	Ausschank v. Getränken	Veräusserer	Getränke ausser Fleischbrühe, Bier u. Most	3—10 % des Entgelts
5. Kaffeesteuer	Gesetz Nr. 64 v. 22.6.48. VO Nr. 161 vom 22.6.48 Gesetz d. Wirtschaftsrates v. 21.10.1948 Ges. ü. d. Verwaltung d. Kaffee- steuer v. 3.12.48	Kaffee	Importeur bezw. erster Erwerber	Menge in kg Rohware bezw. Röstkaffee	DM 10.— bezw. DM 13.— je kg

Steuer	Rechtsquellen	Steuer-gegenstand	Steuerzahler	Bemessungs-grundlage	Satz
6. Leuchtmit- telsteuer	Gesetz v. 6.12.38	elektr. Leucht- mittel	Hersteller	Kleinverkaufs- preis bzw. Län- ge d. Leucht- röhren	10 % bzw. DM 1.— je lft v. Leucht- röhren.
7. Mineral- ölsteuer	Mineralölsteuergesetz v. 22.3.39	Mineralöl	Hersteller	Menge in kg nach Dichte	DM 3,90 bis 8,80 je kg
8. Salzsteuer	Salzsteuergesetz v. 23.12.38	Salz	Hersteller	Menge in dz.	DM 12.— je dz.
9. Schaumwein- steuer	Kriegswirtschaftsverordnung v. 4.9.39. VO über die Lenkung v. Kaufkraft 30.10.41	Schaumwein	Hersteller	je Flasche Schaumwein oder Frucht schaum- wein	DM 3.— je 1/1 Flasche Sekt u. DM 1.50 je 1/1 Fl. Fruchtsek
10. Spielkarten	Spielkartensteuergesetz v. 25.8.39	Spielkarten	Hersteller	je Satz Spielkar- ten nach Qualität	DM 0.30 bis 1.50
11. Süßstoff- steuer	Süßstoffsteuergesetz v. 1.2.39 Kontrollratsgesetz Nr. 30 vom 20.6.46	Süßstoff	Hersteller	Menge in kg nach Süßkraft	Saccharin pro kg DM 37.50 Dulein pro kg DM 28.—
12. Tabaksteuer	Tabaksteuergesetz v. 4.4.39 Kontrollratsges. Nr. 26. v. 10.5.46 Kontrollratsges. Nr. 41 v. 30.11.46 Ges. Nr. 64 u. VO Nr. 161 d. Mil. Reg. 22.6.48 Ges. d. Wirt- schaftsrats v. 21.10.48 Anordnung u. Tabaksteuer v. 23.10.48	Tabak Zigaretten- papier	Hersteller	Kleinverkaufs- preis nach Tabak- erzeugnissen	Zigarren 28—33 % Zigaretten 58 % Reinschnitt 53 u. 50% Grobschnitt 43 % Kautabak 18 % Schnupftabak 23 %



Steuer	Rechtsquellen	Steuer-gegenstand	Steuerzahler	Bemessungs-grundlage	Satz
Tabaksteuer	Anordnung ü. Tabaksteuer v. 14.2.49 Ergänzung d. Anordnung u. Tabaksteuer v. 2.6.49 Anordnung über Stundung u. Vergütung d. Tabakst. für Zigarren v. 14.2.50 Gesetz z. Änderung des Tabaksteuergesetzes v. 28.6.51				Zigarettenpapier 4.80 DM
13. Teesteuer	Teesteuerges. v. 10.3.49 Anordnung z. Durchführung d. Teesteuerges. v. 22.3.49. VO ü. d. Anordnung d. Teesteuer- ges. auf d. Länder Baden, Rheinland-Pfalz, Wttbg.-Ho- henzollern u. Linde. v. 24.1.50	Tee	Importeur	Menge in kg	DM 15.—
14. Zuckersteuer	Zuckersteuerges. v. 26.9.38 Kontrollratsges. Nr. 30 v. 20.6.46 Ges. z. Änderung d. Zuckersteuerges. v. 18.4.50	Zucker	Hersteller	Menge in 100 kg nach Reinheits- gehalt	pro 100 kg. rein Zucker DM 30.50 sonstige Erzeugnisse pro 100 kg DM 12.50 —DM 27.45
15. Zündwaren- steuer	Zündwarensteuerges. v. 26.1.39 Kontrollratsges. Nr. 28 v. 10.5.46	Zündwaren	Hersteller	Packung Zünd- hölzer bzw. Zündkerzen	100 Zündhölzer DM 0.10 20 Zündkerzen DM 0.02

## D. Steuern auf besonderen Aufwand

### 1. Die Kraftfahrzeugsteuer.

Rechtsquellen:

Kraftfahrzeugsteuergesetz v. 23.3.35.

Kontrollratsgesetz Nr. 14 vom 11.2.46.

Kontrollratsgesetz Nr. 51 vom 31.3.47.

Verordnung Nr. 161 der Mil. Reg. vom 22.6.48.

Gesetz Nr. 64 v. 22.6.48.

Das Halten eines Kraftfahrzeuges wird von der *Kraftfahrzeugsteuer* zum Anlass einer jährlich vorauszahlbaren Besteuerung genommen, deren Höhe nach verschiedenen objektiven Tatbeständen (Eigengewicht, Hubraum, PS, Bremsleistung der Fahrzeuge) gestaffelt ist. Für Personenkraftwagen der gängigsten Typen ergeben sich daraus steuerliche Belastungen von jährlich 100.— bis 450 DM, für Lastkraftwagen je nach dem Eigengewicht der Fahrzeuge zwischen 540 und 720.— DM. Steuerfrei sind Zugmaschinen ohne Güterladeraum, wenn sie ausschliesslich in einem land- oder forstwirtschaftlichen Betrieb und seinen Nebenbetrieben verwendet werden (VO zur Änderung des § 55 der Durchführungsbestimmungen vom 16.8.1949, Geltungsbereich: Bizone).

### 2. Hundesteuer

Der *Hundesteuer*, die in den meisten grösseren Gemeinden eingeführt ist, unterliegt in der Regel die Haltung von über drei Monate alten Hunden, für die nicht aus besonderen Gründen (Blindhunde usw.) Steuerfreiheit in Anspruch genommen werden kann. Steuerschuldner ist der Hundehalter. Die Sätze sind von Gemeinde zu Gemeinde verschieden.

### 3. Die Jagdsteuer.

Die Ausübung des Jagdrechts wird von der *Jagdsteuer* getroffen, die ebenfalls mit den verschiedensten Steuersätzen, je nach dem Jagdwert bzw. Pachtpreis der Jagd vom Eigentümer bzw. Pächter des Jagdbezirks erhoben wird.

### 4. Sonstige Aufwandsteuern.

Länder und Gemeinden erheben ausser den bisher erwähnten rd. 40 verschiedenen Steuern noch eine Anzahl weiterer Steuern, die zumeist den Charakter von Aufwandsteuern tragen. Zu nennen sind die *Feuerschutzsteuer*, die das Entgelt für den Nutzen der örtlichen Feuerlöscheinrichtungen darstellen soll, die *Wohnraum-* oder *Mietensteuer*, örtliche Steuern auf das Halten von Katzen, Vögeln; Rennpferden und Motorbooten sowie die in allen grösseren Gemeinden erhobene *Vergnügungssteuer* für Film-, Konzerte, Theaterveranstaltungen u.dgl.

## E. Das Steueraufkommen im Rechnungsjahr 1950/51

Steuerarten	in Mill. DM
1. Besitz-u. Verkehrsteuern	11 534.4
darunter:	
Lohnsteuer	1 693.0
veranlagte Einkommensteuer	1 947.6
Körperschaftsteuer	1 532.0
Umsatzsteuer	4 925.1
Vermögensteuer	109.2
Kraftfahrzeugsteuer	346.1
Beförderungsteuer	251.6
Notopfer Berlin	389.2
	103



---

2. Zölle- und Verbrauchsteuern	4 636.0
darunter:	
Zölle	707.2
Tabaksteuer	2 100.6
Kaffeesteuer	356.3
Zuckersteuer	358.8
Biersteuer	314.7
Spiritusmonopol	487.8
Zündwarensteuer	60.9
Mineralölsteuer	96.7
3. Bundes- und Landessteuern insgesamt	16 170.4
davon:	
Bundessteuern	9 877.0
Landessteuern	6 293.5

### III

## CONFLIT ENTRE LES DISPOSITIONS D'UNE CONVENTION INTERNATIONALE ET CELLES DU DROIT INTERNE

### APPLICATION DE LA CONVENTION BELGO-LUXEMBOURGEOISE

du 9 mars 1931.

Ci-dessous nous reproduisons partie d'une décision du Conseil d'Etat du Grand-Duché de Luxembourg, en date du 28 juillet 1951.

Le Conseil d'Etat fut appelé à juger sur la question de savoir si les dispositions de la convention belgo-luxembourgeoise du 9.3.1931 sont applicables même dans un cas où l'Administration invoque des dispositions de la législation allemande en vigueur et qui sont en opposition avec ladite convention.

*Conseil d'Etat, Comité du Contentieux.*

No. 4856 du rôle, inscrit le 20 janvier 1949.

*Audience publique du 28 juillet 1951.*

Recours formé par le sieur A., directeur général de la société B, demeurant à Y (Belgique), rue . . .

contre

l'Administration des Contributions, en matière d'impôt sur le revenu des exercices 1945, 1946 et 1947.

Vu les recours déposés le 20 janvier 1949 au Secrétariat du Conseil d'Etat par le sieur A, demeurant à Y, rue . . ., représenté par Maître C., avocat inscrit au tableau du tribunal d'arrondissement de Luxembourg, contre deux décisions du Directeur des Contributions en date du 13 décembre 1948 portant rejet des réclamations formées par le demandeur contre son imposition, au titre de l'impôt sur le revenu, pour les exercices 1945, 1946 et 1947;

Vu les décisions entreprises et les pièces annexées aux recours;

Vu les mémoires en réponse de l'Administration des Contribu-



tions, le dossier administratif ainsi que les mémoires en réponse du requérant;

Considérant que les recours ont été introduits dans les délais et suivant les formes de la loi;

*Quant aux impositions pour 1945 et 1946: Etc. etc.*

*Quant à l'imposition pour 1947:*

Considérant que suivant bulletin d'impôt du 24 août 1948 A a été imposé par voie d'assiette, au taux du barème ordinaire, du chef des émoluments touchés en 1947 au Grand-Duché auprès de la société D., pour une somme de x francs et qu'après défalcation de la retenue d'impôt sur les traitements et salaires opérée à la source pour un import de y francs, la différence de z francs lui fut réclamée par le dit bulletin;

Considérant que le requérant, tout en ne contestant pas les chiffres de l'imposition, soutient que le supplément réclamé de z francs ne serait pas redû, alors que, n'ayant ni domicile ni résidence habituelle au Grand-Duché, il serait seulement „beschränkt steuerpflichtig” et qu'à ce titre, conformément au paragraphe 50 (4) de la loi du 27 février 1939 sur l'impôt sur le revenu, l'impôt concernant des revenus sujets à des retenues sur les traitements et salaires se limiterait à ces retenues d'impôt;

que l'Administration des Contributions rétorque qu'il serait fait exception à cette règle par le paragraphe 14 (3) Steueranpassungsgesetz (StAnpG.) et le paragraphe 38 (1) des Lohnsteuerdurchführungsbestimmungen (LstDB) pour les employés dirigeants d'une entreprise indigène, parmi lesquels A. serait à ranger, et que ces personnes seraient à traiter comme des contribuables qui ont leur résidence habituelle au lieu du siège de l'entreprise indigène;

que le requérant oppose à cette argumentation la convention belgo-luxembourgeoise du 9 mars 1931 ayant pour but d'éviter la double imposition en matière d'impôts directs et soutient que ce texte écarterait la possibilité d'imposer dans le Luxembourg une personne, ayant son domicile fiscal en Belgique, comme si elle avait un second domicile fictif dans le Grand-Duché;

Considérant que l'article 1er de la prédite convention du 9 mars 1931 dispose: „Pour l'application de la présente convention le domicile fiscal des personnes physiques est au lieu de leur résidence normale entendue dans le sens de foyer permanent d'habitation”;

que l'article 8 dispose: „Les rémunérations quelconques des salariés et appointés sont imposables dans celui des deux Etats où les intéressés exercent leur activité”;

qu'il résulte de ce texte qu'au regard des faits de l'espèce, A est seulement passible de l'impôt sur le revenu dans le Grand-Duché pour ce qui concerne les revenus qu'il y a touchés à raison de l'exercice d'une profession dépendante; qu'il s'agit d'examiner dans quelle mesure il est à imposer;

Considérant qu'il est établi et d'ailleurs reconnu par l'Administration des Contributions que A, suivant la définition donnée par la convention belgo-luxembourgeoise de 1931, a son domicile fiscal en Belgique, qu'il a son foyer permanent d'habitation à Y, rue . . . que cette constatation exclut que A. puisse avoir dans le Grand-Duché un domicile ou une résidence habituelle au sens du paragraphe 1er, alinéa 1er de la loi sur l'impôt sur le revenu et qu'il soit imposable comme „unbeschränkt einkommensteuerpflichtig”, mais que d'après l'alinéa 2 du même paragraphe il est seulement imposable comme „beschränkt einkommensteuerpflichtig” pour ce qui concerne les revenus indigènes qui entrent en ligne de compte;

Considérant que les revenus indigènes de A. proviennent de l'exercice d'un travail dépendant; que l'impôt frappant des revenus de ce genre est perçu par des retenues opérées à la source sur les salaires et traitements (Lohnsteuer) et que d'après le paragraphe 50, alinéa 4, de la loi du 27 février 1939, l'impôt relatif à des revenus soumis à des retenues sur les salaires et appointements est entièrement acquitté par ces mêmes retenues, pour autant qu'il s'agit de contribuables qui ne sont que „beschränkt Steuerpflichtige”;

Considérant que c'est en vain que l'Administration des Contributions, pour justifier son imposition par voie d'assiette, invoque les paragraphes 14 (3) StAnpG. et 38 (1) des LStDB; que ces textes décrètent que l'employé dirigeant d'une entreprise indigène, même ne résidant pas dans le pays, est à traiter comme les personnes qui ont leur résidence habituelle au siège de l'entreprise indigène; qu'ils créent donc un domicile fiscal fictif pour ces personnes à l'intérieur du Grand-Duché, ce qui aurait pour conséquence qu'elles sont imposables comme „unbeschränkt Steuerpflichtige”;

Considérant que relativement à A. l'application de ces disposi-



tions, même si elle était limitée au barème de l'imposition, serait en opposition avec la convention belgo-luxembourgeoise de 1931, qui fixe le domicile fiscal du demandeur à Y (Belgique); que la thèse de l'Administration des Contributions conduirait à cette situation impossible que A., malgré qu'il ait son domicile réel fiscal en Belgique, aurait néanmoins également un domicile fictif au Grand-Duché; que, seulement „beschränkt steuerpflichtig” d'après les dispositions combinées de la prédite convention internationale et de la loi sur l'impôt sur le revenu, il serait néanmoins „unbeschränkt steuerpflichtig” pour ce qui concerne le taux d'imposition de ses revenus provenant d'un travail dépendant dans le Grand-Duché;

Considérant qu'en cas de conflit entre les dispositions d'une convention internationale ayant force de loi dans notre pays et celles du droit interne, les premières priment et mettent en échec l'application des dispositions dérogatoires internes mêmes postérieures; que l'existence du domicile fiscal de A. à Y en vertu de la convention belgo-luxembourgeoise de 1931 empêche la co-existence d'un domicile fictif dans le Grand-Duché et entraîne le mal fondé des déductions qui ont été tirées de cette fiction; que le supplément d'impôt de 2 francs réclamé à A. pour l'exercice 1947 n'est donc pas dû;

Considérant que le demandeur a déposé le 24 mars 1950 un troisième mémoire et que l'Administration des Contributions a déposé pareillement le 27 mars 1950 un troisième mémoire;

Considérant qu'aux termes de l'article 6 du règlement de procédure en matière contentieuse devant le Conseil d'Etat, il ne pourra y avoir plus de deux requêtes de la part de chaque partie, y comprise la requête introductive; que les troisièmes mémoires déposés ne sont donc pas à prendre en considération et n'entreront pas en taxe;

Par ces motifs,

le Conseil d'Etat, Comité du Contentieux, ouï le Conseiller-rapporteur en son rapport, Maître C. pour le demandeur et Maître E. pour l'Administration des Contributions en leurs plaidoiries, le Délégué du Gouvernement en ses observations, statuant contradictoirement, rejette comme mal fondés les recours du réclamant concernant son imposition pour les exercices 1945 et 1946 et confirme la

décision entreprise du 13 décembre 1948 relative à ces exercices;  
déclare justifié le recours de l'impétrant concernant son imposition pour l'exercice 1947; réformant la décision entreprise du 13 décembre 1948 relative à l'exercice 1947, dit que le supplément d'imposition de 2 francs qui avait été mis à charge du demandeur, n'est pas dû et ordonne la rectification du bulletin d'imposition en ce sens;

dit que les troisièmes mémoires déposés respectivement le 24 mars 1950 et le 27 mars 1950 par le réclamant et par l'Administration des Contributions ne sont pas à prendre en considération et n'entreront pas en taxe; fait masse des dépens et les impose moitié à chacune des deux parties.

s/.Brisbois.

s/.Wagner

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 28 juillet 1951, à laquelle assistaient:

MM. Wagner, Conseiller-président, rapporteurs;

Loesch et Sevenig, Conseillers;

Droessaert, Délégué du Gouvernement;

Brisbois, Secrétaire.



#### IV

#### REVIEWS — COMPTES RENDUS

VINCENZO CARROZZA: *L'accertamento e il contenzioso nei tributi locali* — Tipografia Editrice Cesare Nani, Como, 1951.

Petit ouvrage de 190 pages, paru dans la „Biblioteca pratica Raccolta Östinelli”, No. 158, il s'agit d'un guide pratique pour la juste application des normes relatives à toutes les phases de la procédure en matière de la fiscalité locale. L'auteur n'a pas voulu présenter un ouvrage scientifique, mais simplement coordonner toute la législation en vigueur ainsi que les mesures et prescriptions administratives à ce sujet.

A la fin de l'ouvrage, dans lequel l'auteur traite, d'une façon systématique, les différents problèmes qui se présentent, il a inséré partie du texte unifié pour les finances locales, ainsi que les textes de certains autres décrets y relatifs.

Comme la situation des finances locales est souvent difficile à comprendre pour un étranger, et comme, dans quelques pays, la question de la fiscalité locale est d'une grande actualité, nous croyons que ce petit ouvrage peut être très intéressant pour nos lecteurs qui s'intéressent à ce problème.

VICTOR UCKMAR: *Il conflitto fra la vita delle imprese e la tassazione annuale dei loro redditi*. — Cedam, Padoue, 1951.

Il s'agit d'une étude à l'origine faite en compétition pour le „Prix Mitchell B. Carroll” et ayant obtenu une mention honorable. Cette étude a été publiée dans la revue „Diritto e Pratica Tributaria”, No. 6, 1951, et l'auteur nous en a fait parvenir un tirage à part.

Le problème dont il s'agit est tellement important et d'une telle actualité que l'on voit les spécialistes s'en occuper beaucoup plus profondément qu'avant la guerre.

L'International Fiscal Association a eu une bonne idée de faire traiter ce sujet pour le Prix Mitchell B. Carroll. Cela donne l'occasion de se rendre compte de la situation actuelle de l'imposition

des entreprises, sujet dont s'est occupé ce Bulletin à maintes reprises.

Nous nous bornerons ici à signaler cette étude parce qu'il nous est impossible d'entrer dans les détails, et d'en recommander la lecture.

Du contenu nous mentionnons: *Periodo di commisurazione per la tassazione delle imprese in Italia e all'estero. Critiche all' „autonomia degli esercizi”. Sperequazioni conseguenti al detto sistema. Insufficienza dei temperamenti adottati in Italia. Proposte di riforma in via definitiva e in via provvisoria.*

ERNESTO GAROFANO: *Le operazioni ipotecarie. Tutela dei diritti immobiliari, pratica ipotecaria e legislazione fiscale. Vademecum.* Industria Grafica Editoriale Pizzorni, Cremona, 1950.

Voici un ouvrage, de 391 pages, dans lequel l'auteur traite l'ensemble des problèmes concernant les opérations hypothécaires. La présentation des sujets est faite dans l'ordre alphabétique, ce qui a pour avantage que l'on peut trouver facilement les sujets dont on a besoin. D'autre part, on ne peut pas nier que c'est un désavantage de ne pas trouver traité un problème dans son ensemble. Mais vu qu'il s'agit d'un vademecum, on peut comprendre cette présentation.

Pour la plus grande partie traitant des sujets de droit civil, l'ouvrage comprend aussi des questions fiscales. Ainsi, p. ex., on y trouvera tout ce qui regarde le droit de timbre dû à titre d'opérations hypothécaires.

Les notes sont pourvues de citations de prescriptions législatives, et de décisions judiciaires, ce qui rend plus commode encore cet ouvrage.

Pour ceux qui, sans se croire ou se trouver dans la nécessité d'étudier à fond une question déterminée, ont besoin d'un ouvrage de référence dans cette matière cet ouvrage de M. Garofano contient beaucoup de choses intéressantes et utiles.

PAN. GR. ZACOPOULOS: *La dernière réforme du système d'imposition du revenu en France* — Athènes, 1950.

Cet ouvrage, écrit en langue hellénique, a été préparé par l'auteur à l'intention des Services du Ministère des Finances Hellénique.

Voici encore un cas où est démontrée l'importance de faire des études de droit comparé. Certains pays, parmi lesquels la Grèce, ont adopté le système fiscal français. On comprend bien que, un système étranger une fois adopté, il peut se présenter des situations divergeantes dans le pays adoptant, de sorte qu'à un certain moment, les deux systèmes sont devenus différents l'un de l'autre. Tout de même on fera bien de suivre les développements dans le pays dont on a adopté le système parce qu'il peut être très intéressant de connaître les raisons qui ont justifié une modification ou une autre.

Il est probable que la Grèce a suivi cette idée en chargeant le chef de la section d'études du Ministère des finances de faire une étude approfondie de la réforme fiscale française de 1948.

Sans vouloir entrer dans les détails, nous ferons mention des principaux sujets traités dans cet opuscule de 32 pages, qui se termine par une bibliographie assez détaillée.

A. Introduction; B. Revue rétroactive. Lignes générales du système de taxation du revenu en vigueur en France avant la réforme; C. Critique de ce système; D. Buts fondamentaux de la réforme; E. Le nouveau système de taxation du revenu en France; F. Critique de ce système.

E. H. WALL: *Some considerations relating to the control of corporations and their subsidiaries, their residence, domicile and nationality in the light of double taxation relief*. Reprinted from the International Law Quarterly, April 1950.

Vue la grande importance du sujet que traite l'auteur, nous attirons l'attention de nos lecteurs sur l'article sus-mentionné dont l'auteur a eu l'aimabilité d'envoyer un tirage-à-part au Bureau International de Documentation Fiscale.

PAUL DOLAN: *The organization of State Administration in Delaware*. The John Hopkins University Studies in Historical and Political Science, Series LXVIII, no. 1. 1950.

Le professeur associé des Sciences Politiques à l'Université de Delaware, Etats-Unis, ne donne pas seulement dans cet ouvrage de 154 pages une description de la structure formelle de l'organisation administrative; il met aussi en lumière le rapport avec les



relations sociales et politiques dans la communauté dont il étudie et décrit l'organisation de l'administration. Il en résulte que l'auteur donne des considérations détaillées sur le pays et le peuple, aussi d'ordre historique, et il est question dans ces considérations de quelques problèmes fiscaux. On les trouve traités plus spécialement dans le chapitre intitulé "Statutory Organisation", où l'auteur donne son attention particulière aux contrôles fiscaux.

L'auteur ne traite pas l'organisation de l'administration des contributions comme telle. Conformément au plan de son ouvrage il la traite dans le cadre général de l'organisation des services officiels et des relations sociales.

OTTMAR BÜHLER: *Steuerrecht der Gesellschaften und Konzerne*. Verlag für Rechtswissenschaft vorm. Franz Vahlen G.m.b.H., Berlin und Frankfurt a.M., 1951.

La fonction des sociétés consistant à rassembler de petits capitaux pour en constituer de grandes unités, a une importance capitale pour la vie sociale et économique, et cela non seulement en Allemagne. La forme juridique à choisir pour ces sociétés dépend, dans une grande mesure, des facteurs fiscaux. Sous ce rapport, la double imposition des sociétés de capitaux et de leurs actionnaires est un des facteurs les plus importants. Dans de nombreux pays on considère la question sur la transformation d'une forme juridique à une autre („partnership-corporation") en premier lieu du point de vue fiscal.

Le droit des sociétés a toujours été une partie difficile mais intéressante du droit commercial. Cela est peut-être encore plus applicable en ce qui concerne le droit fiscal.

L'ouvrage de M. Bühler a pour base, en grande partie, des études préliminaires publiées dans la revue „Steuer und Wirtschaft", et maintes fois on voit le rapport entre l'ouvrage précité et cet autre ouvrage bien connu du même auteur: „Bilanz und Steuer" dont, en 1950, on publia la quatrième édition.

Dans son introduction l'auteur donne un aperçu des différentes formes de sociétés et leur traitement dans la législation fiscale 1925-1950. Dans le domaine fiscal aussi, cette période n'a pas été tranquille, et on voit, dans l'introduction, une image du trouble et des tendances de ladite période. Une partie spéciale de l'intro-

duction est consacrée à une comparaison de la position fiscale des sociétés de personnes (Personengesellschaften) et des sociétés de capitaux (Kapitalgesellschaften). Ici on traite également la transformation d'une forme à l'autre.

La première partie de l'ouvrage comprend le droit fiscal concernant les différentes formes de sociétés: la société en nom collectif, où l'on discute de nombreux sujets dont nous mentionnons, entre autres, le calcul du bénéfice, la détermination de la valeur, la retraite et l'adhésion des associés, la combinaison avec d'autres sociétés, etc.; puis, la société en commandite avec un traitement, autant que possible, des même sujets; ensuite une pareille étude concernant la société anonyme, la société à responsabilité limitée, la société anonyme à actionnaire unique, la société de famille, les soi-disant „Doppelgesellschaften” où l'exploitation générale est répartie entre une société de capitaux et une société de personnes. Sur ce terrain il y beaucoup de possibilités. Enfin on traite les sociétés coopératives.

La deuxième partie de l'ouvrage comprend une étude du droit fiscal des concernes. D'abord on en donne la notion, après on traite les cartels et les syndicats. Le lecteur trouve ici le développement du droit fiscal de ces formes dans les différentes périodes, ainsi que la prohibition des cartels en 1947. On ne s'étonnera pas de trouver une discussion à fond de quelques sujets principaux, comme le „Schachtelprivileg”, l'„Organtheorie” et la „Hilfsgesellschaftstheorie”.

Les problèmes traités ont une grande importance, aussi pour d'autres pays; c'est pourquoi les considérations de l'auteur méritent une grande attention hors de l'Allemagne, parce que l'on trouve les diverses formes de concernes dans un grand nombre de pays.

En considérant cet ouvrage dans son ensemble on peut se rendre compte du matériel étendu et important que l'auteur a traité sous une forme succincte (217 pages).

UNITED NATIONS: Balance of Payments Trends and Policies 1950-1951. Sales No. 1951, II, D. 3.

Le département des Affaires Economiques des Nations Unies a publié un rapport „Balance of Payments Trends and Policies, 1950-1951”, analysant les réponses des membres et non-membres



gouvernementaux à une questionnaire du Secrétariat qui se rapporte aux problèmes et tendances des paiements internationaux et de la politique commerciale.

Le Conseil économique et social a demandé en sa résolution (290 (XI)) une enquête ainsi qu'une analyse, formulant à peu près ce qui suit: quels progrès ont été faits par les gouvernements pour achever ou maintenir en équilibre des balances des comptes en poursuivant le plein emploi et les autres buts domestiques? Le rapport discute en bref les développements d'après-guerre. Ensuite il donne une analyse, entre autres, de la relation entre les restrictions et l'emploi et la difficulté de „triangular settlement". A la fin le rapport résume les perspectives pour 1951 comme les gouvernements les ont révélées dans les explications au commencement de l'année. L'impression générale de l'attente rapportée, conformément à l'analyse, est le rétablissement de la balance des comptes de l'Europe occidentale.

Dr. GERHARD MATTERN: *Das Steuergeheimnis*. — J. C. B. Mohr (Paul Siebeck), Tübingen, 1952.

Dans cet opuscule de 62 pages, l'auteur a élaboré une étude publiée dans la Deutsche Steuer Zeitung (année 1950). Il y traite le problème du secret professionnel en matière fiscale, c'est-à-dire le secret que doivent garder les fonctionnaires publics qui ont le droit d'exiger des renseignements de la part du contribuable.

D'après la législation fiscale allemande, il est interdit aux fonctionnaires publics de faire usage de ces renseignements pour des buts autres que des buts fiscaux, ou de les publier. Pour que les administrations fiscales puissent obtenir des renseignements vrais et réels, les contribuables doivent être sûrs que ces renseignements sont traités confidentiellement. C'est une exigence pratique, mais basée sur des principes de droit.

Abstraction faite d'une bibliographie et d'une table des matières très détaillée, l'ouvrage comprend deux sections. Dans la section A, l'auteur traite le droit positif. D'abord il donne un aperçu des prescriptions légales à ce sujet, du but et du caractère juridique du secret fiscal, ensuite il entre dans des détails. Ce n'est pas le contribuable, ni son conseiller, qui doivent garder le secret, mais toutes les personnes qui, à cause de leur situation officielle, sont



tenues à traiter des questions fiscales. Quel est l'objet du devoir de ces personnes, et dans quelle mesure est-ce qu'il doivent garder leur secret? Ou fait une distinction entre „unbefugte und befugte Offenbarung”, tout en donnant des considérations bien intéressantes. Dans la section B, l'auteur discute la politique législative à suivre pour une réglementation approfondie du problème.

Pour tous ceux qui s'intéressent à la position du droit dans l'organisation de l'administration et la perception des impôts et taxes, cet ouvrage a une importance capitale.

C. VAN SOEST & T.J. VISSER: *De Wet Belastingherziening 1950 (Wet tot afschaffing van de ondernemingsbelasting en verhoging der vennootschapsbelasting; Wet op de dividendbeperking 1950)*. — F.E.D., Herengracht 456, Amsterdam.

En 1950, la législation fiscale néerlandaise a subi de nombreuses modifications. Le titre de ce petit ouvrage (122 p.) donne l'idée déjà des sujets dont s'occupent les auteurs: l'abolition de la taxe sur les entreprises et l'augmentation de l'impôt sur les sociétés, ainsi que la loi sur la limitation des dividendes. De ces modifications nous avons déjà publié un aperçu dans ce *Bulletin* vol. V, p. 79. L'ouvrage en question en contient beaucoup plus de détails.

Après une introduction générale et un résumé succinct on traite, article par article, les modifications apportées dans les différentes lois. Nous voudrions attirer l'attention spéciale sur les considérations concernant la détermination du bénéfice imposable. Puis, on trouvera les données les plus détaillées sur la limitation des dividendes.

Prof. LOUIS TROTABAS: *Précis de Science et de Législation Financières*. 11<sup>e</sup> édition. — Dalloz, Paris, 1951.

Du fait que ce tome dans la série „Petits Précis Dalloz” a atteint sa 11<sup>ème</sup> édition on peut conclure combien est utile et important cet ouvrage bien connu et excellent: peu avant la guerre, en 1938, on avait publié la 5<sup>ème</sup> édition!

Il est très intéressant de faire des comparaisons entre ces deux éditions. La caractère et la méthode de l'ouvrage sont restés les mêmes: Introduction — Budget — Impôt — Emprunt. Dans les diverses sections, l'auteur a conservé les subdivisions. Pourtant,

quand on entre dans les détails et fait une étude plus approfondie, on se rendra compte des modifications essentielles apportées dans la législation française entre 1938 et 1951. Modifications non seulement dans la législation — la législation française ne s'est encore pas apaisée — mais aussi dans les problèmes et la position à leur sujet. L'auteur a réussi à concentrer la matière toujours croissante, et cela d'une façon que son ouvrage est devenu un peu moins volumineux. Cela s'applique plus spécialement à la section dans laquelle il traite les impôts.

A ce sujet nous voudrions donner quelques brefs renseignements: L'auteur traite successivement: la théorie, la technique, l'application et le contentieux (organisation administrative et judiciaire, etc.). Dans le chapitre sur la technique d'impôt on trouvera un aperçu, en grandes lignes, du système fiscal français. Le chapitre sur l'application traite de nombreux problèmes généraux, connus également dans d'autres pays, comme, par exemple, l'autonomie du droit fiscal, la territorialité d'impôt, l'annualité, etc.

En résumé: un ouvrage précieux, d'un contenu riche, et comprenant beaucoup de choses qui sont d'une grande importance pour tous ceux qui s'occupent du droit fiscal et financier.

*CLITAS: Current Law Income Tax Service.* — General Editor: JOHN BURKE Consulting Editor for Scots Law: H. A. Shewan. O.B.E., Q.C.; Managing Editor: R. R. Kingsland, B.A.

— London, Sweet & Maxwell; Stevens & Sons; Edinburgh, W. Green & Son, 1952.

Dans le présent numéro du *Bulletin* nous donnons quelques renseignements sur la nouvelle *Income Tax Act* britannique (p. 125). Cette loi, entrée en vigueur le 1er avril 1952, constitue une consolidation de toutes les clauses promulguées depuis 1918, et comprend donc la législation complète de l'*Income Tax Act*, 1918 et de toutes les lois financières de 1918 à 1951.

Il en résulte que le fiscaliste se trouvant jusqu'à présent devant une complexité de mesures légales, doit s'accoutumer à cette nouvelle loi dont le système est tout à fait divergeant et qui a un nouveau numérotage des articles.

Comme nous l'avons dit déjà dans les notices sur l'*Income Tax Act*, 1952, il n'y a pas de modifications apportées par cette loi.



Néanmoins, les conséquences de ce nouveau système est que les manuels des impôts sur le revenu ne peuvent plus être consultés sans plus.

Déjà on a publié quelques ouvrages sur la nouvelle loi, avec des annotations plus ou moins détaillées.

Maintenant une combinaison de trois éditeurs a publié un ouvrage sous feuilles mobiles que les spécialistes en matière fiscale accueilleront avec beaucoup d'intérêt; spécialement les fiscalistes hors de l'Angleterre seront heureux de pouvoir se procurer un ouvrage dans lequel ils peuvent trouver le texte de la loi, mis à jour régulièrement, et présenté sous une forme très commode.

L'ouvrage se divise en 7 parties, indiquées par une „languette”. Les deux premières parties sont réservées pour diverses matières. La première contient un „referencer and digest”, la deuxième la „pending legislation”, donc comprenant les clauses du projet de la loi financière pour 1952, avec de brefs commentaires.

La troisième partie contient le texte de l'Income Tax Act, 1952. On commence par un tableau comparatif entre cette loi et les lois précédentes pour permettre au lecteur de trouver les numéros des nouveaux articles. Ensuite on donne une table des matières, et enfin les textes des différents articles. Pour chaque article on mentionne la source, d'autres articles qui s'y rapportent, quelques ouvrages, et ensuite on donne un commentaire. Ce sont ces commentaires, brefs d'ailleurs, qui sont d'une grande importance pour les lecteurs, parce que dans ces commentaires on fait mention des décisions judiciaires qui ont une importance considérable dans le droit fiscal anglais.

Les autres parties de cet ouvrage détaillé comprennent les prescriptions d'autres lois pour autant qu'elles sont d'importance pour l'impôt sur le revenu, les „Regulations”, arrangées d'après les différents sujets, et les textes des conventions internationales conclues entre la Grande Bretagne et ses Dominions et Colonies et avec un certain nombre d'autres pays. Une table alphabétique très détaillée termine l'ouvrage.

En outre l'ouvrage comprend, après une introduction, une table des articles et une autre des décisions judiciaires, d'après les noms des parties.

Comme il nous est absolument impossible de donner ici plus de



détails, nous croyons devoir présenter à nos lecteurs une partie de l'introduction, dans laquelle on trouve la façon dont cet ouvrage est présenté.

CLITAS has been devised with the object of providing the practitioner with the utmost assistance in the interpretation of this complex Act. It presents a verbatim reprint of the Act, with each section annotated in detail, showing its source, citing all the cases required for its correct interpretation, and giving full cross-references to other provisions as well as to His Honour E. M. Konstam's Law of Income Tax. Where the practice differs from the statutory provisions, this is indicated; for the more complex provisions an explanation of their purpose is given.

In addition, CLITAS reproduces and annotates the unrepealed and saved provisions of the earlier Acts (and certain other relevant Acts, such as the Crown Proceedings Act, 1947), Regulations made, and the Double Taxation Orders made under the Finance (No. 2) Act, 1945.

Special care has been taken to render CLITAS simple to use. Reference is by paragraph throughout and each of the six divisions has a special key number: thus § 3—199 refers to the third division, paragraph 199. In this particular division the numbering of the paragraphs and the sections of the 1952 Act have been made to tally: 199 therefore refers to s. 199. Further guidance is given by the catch lines printed at the foot of each page: Part and Chapter of the Act on the left, paragraph numbers on the right.

The Index runs to more than fifty pages of double column entries and should be sufficiently detailed to satisfy the most exacting. Tables of Cases and Statutes complete the work as originally published.

We say "as originally published" advisedly, for its loose-leaf format enables CLITAS to be kept constantly up to date. The CLITAS Service will give readers each year:

The Budget Resolutions within three days;

The Finance Bill within a week

The Finance Act within a fortnight.

In addition, subscribers will receive new Regulations and Double Taxation Orders for insertion in their proper places in the text will be revised and brought up to date by replacement sheets.

**List of publications received** (Continued from *Bulletin* V No. 2).

**RICARDO J. ALFARO:**

The Question of the Definition of Aggression. International Law Commission, United Nations, A/CN.4/L.8, 30-5-1951.

**ORESTE ALLOY:**

Norme Pratiche per l'applicazione della legge sulla perequazione tributaria e sul rilevamento fiscale straordinario. — Tip. „La Stampa Commerciale”, Milano 1951.

**E. N. ALPE:**

The Law of Stamp Duties on deeds and other instruments (33rd ed.). — Jordan & Sons, Ltd., Chancery Lane, London W.C.2, 1947.

**GILBERTO AMADO:**

Reservations to Multilateral Conventions. — International Law Commission, United Nations, A/CN.4/L.9, 31-5-1951.

**CELESTINA ARENA:**

Problemi fiscali degli investimenti internazionali. — Estratto da „Moneta e Credito” n. 9. Rivista trimestrale della Banca Nazionale del Lavoro, Roma, 1950.

**W. BAIER und H. FAHRICH:**

Technik der Steuerlichen Betriebsprüfung. — Schäffer & Co., GmbH, Stuttgart, 1951.

**K. BARTH:**

Die Bewertung mit eisernen Beständen. — Barth, Stuttgart 1951.

**F. BATTAGLIA:**

Società semplici di fatto-irregolari — in nome collettivo — in accomandita. Imprese Individuali — Associazioni in Partecipazione. — Litus Editrix, Genova 1951.

**F. BAUDHUIN:**

Les Finances de 1939 à 1949. III. La Belgique et la Hollande. — Ed. Génin, Paris.

**E. BLUMENSTEIN:**

System des Steuerrechts. — Polygraphischer Verlag A.G., Zurich, 1951.

**BLÜMICH-FALK:**

Einkommensteuer-Gesetz. — F. Vahlen GmbH, Berlin, 1951.

**M. G. DE BOER & D. J. MULLER:**

Besluit op de Inkomstenbelasting 1941. Supplement 8. — Uitg. mij. Æ. E. Kluwer, Deventer.

**M. G. DE BOER:**

Suppl. 10 Besluit op de Inkomstenbelasting 1941. — Æ. E. Kluwer, Deventer.

**C. DE BONO:**

L'Imposta Sulle Successioni e L'Imposta sull'asse Globale Ereditario netto. — Dott. A. Giuffrè Editore, Milano, 1950.

**BORUTTAU:**

Grundriss der Kapitalverkehrsteuer — Schäffer & Co, Stuttgart 1950.

**J. BRACK and A. MARGAIRAZ:**

Guide du Contribuable Romand. Les Editions Radar, Genève 1951.

**J. L. BRIERLY:**

Report on reservations to multilateral conventions. — United Nations, General, A/CN. 4/41.6 6-4-1951.

**J. L. BRIERLY:**

Reservations to Multilateral Conventions. Draft of Report to the General Assembly. — International Law Commission, A/CN.4/L. 18, 11-6-1951.

**J. L. BRIERLY:**

Second Report on the Law of Treaties: Revised Articles of the Draft Convention. — International Law Commission, A/CN. 4/43, 10-4-1951.



M. LE BRIS et R. LOTTE:

Professions et taxes sur le chiffre d'affaires. — Impôts et Sociétés, 5 Rue Lamartine, Paris (9e).

A. F. BRITO:

Impuesto de Herencia y Sociedades Anonimas y sus Afines, Supletorio, Sustitutivo y Anexos. — Editorial Letras S. A., Montevideo, 1945.

Dr. BUHLER:

Steuerrecht der Gesellschaften und Konzerne. — Verlag für Rechtswissenschaft vorm. Franz Vahlen G.m.b.H. Berlin u. Frankfurt a.M., 1951.

J. H. BURTON:

Mechanizing the Legal Office. — Gee & Company (Publishers) Limited, London, E.C. 2, 27-28 Basinhgall St.

J. H. BURTON:

Preparation for Professional Examinations. — Gee & Comp. Ltd., London E.C. 2.

ERYMÁ CARNEIRO:

Dicionário do Impôsto de Renda. — Editôra Aurora, Ltda., Rua Vinte de Abril, 16, Rio de Janeiro.

V. CARROZZA:

L'accertamento e il contenzioso nei Tributi Locali. — Tipografia Editrice Cesare Nani, Como 1951.

Dr. MARIO CHIAVASSA:

La perequazione tributaria ed alcuni aspetti della attuale prassi fiscale. — Associazione lombarda dirigenti aziende industriali, 1950.

M. CHRÉTIEN:

L'application et l'interprétation des clauses fiscales des traités internationaux par les tribunaux français. — Extrait de la Revue Critique de Droit International Privé. 1951 No. 1.

COLIN CLARK:

Principles of Public Finance and Taxation. — Federal Institute of Accountants, Brisbane, August 1950.

W. A. COOKE:

Estate and Succession Duties. — Juta & Co., Limited, Johannesburg, 1950.

J. LA COUR & AXEL WASS:

Skattelovene. Samling af love og anordninger m.v. vedrørende indkomst- og formuebeskatningen samt ejendomsbeskatningen. — Gyldendal 1951, Copenhagen.

L. H. F. CRIJNS:

Retributies en het recht op de mijnen in Nederland. — Uitgeverij „Excelsior”, 's-Gravenhage 1951.

R. K. DALAL:

Logic Behind the Charge of Income Tax. — Vakil & Sons Ltd. Printers Bombay.

PAUL DOLAN:

The Organization of State Administration in Delaware. — The John Hopkins Press, Baltimore, (1951).

K. H. DRONKERS en L. LANCÉE:

De Ordonnantiën betreffende de Inkomstenbelasting, Vennootschapsbelasting, Beroep in belastingzaken deel I en II. — A. W. Sijthoff's Uitgeversmij. N.V. Leiden, 1933.

JOHN F. DUE:

Provincial Retail Sales Taxes in Canada. — Canadian Tax Papers, No. 1, February 15, 1951: Canadian Tax Foundation, 4, Carlton Street, Toronto 2.

FECHNER:

Grundriss des Steuerrechts. — F. Vahlen GmbH, Berlin, 1951.

FELDMANN:

Rechts-Grundrisse, Heft 1, Bürgerliches Recht. — Fachverlag für Wirt-



schafts- und Steuerrecht Schäffer & Co., GmbH, Stuttgart-O, Archivstrasse 12.

V. N. P. FORTUNA:

Teoria Sociometrica da Reparticao do Imposto. — Ed. Instituto para a Alta Cultura, Lisboa, 1949.

J. P. A. FRANÇOIS:

Second Report on the High Seas. — International Law Commission, A/CN.4/42, 10.4.1951.

E. GAROFANO:

Le Operazione Ipotecarie. — Industria Grafica Editoriale pizzorni, Cremona.

A. GILMOUR

Income Tax Handbook 1951-1952. — Richard de Boo Ltd., Toronto.

RICHARD GOODE:

The corporation income tax. — John Wiley & Sons, Inc., 440 fourth Avenue, New York 16, N.Y., 1951.

G. L. GRASSMUCK:

Sectional Biases in Congress on Foreign Policy. — The Johns Hopkins University Studies in Historical and Political Science, Series LXVIII, No. 3, 1951. Baltimore.

GRIEGER:

Bewirtungsspesen — Verordnung mit eingehender Kommentierung. — Deutsche Steuer-Zeitung, Ausgabe C, Spaeth und Linde, Berlin.

HANYO ITO:

The Value-Added Tax in Japan. — The Annals of the Hitotsubashi Academy, No. 1, Oct. 1950.

W. HARZ und J. OVER:

ABC Führer durch die Lohnsteuer, mit den Lohnsteuer — Durchführungsverordnungen 1949 und 1950 und den Lohnsteuer-Richtlinien 1948 und 1950, nach dem Rechtsstand vom Juli 1951. — Fachverlag für Wirtschafts- und Steuerrecht Schäffer & Co. GmbH. Stuttgart.

J. & E. HENGLER:

Eindgenössische Wehrsteuer. Nachtrag 15, Dezember 1951. — Verlag für Recht und Gesellschaft, AG, Basel.

H. HEROLD:

Praxis des Umsatzsteuerrechts. — Verlag für Recht und Gesellschaft AG. Basel.

H. J. HOFSTRA:

Invordering van 's-Rijks Directe Belastingen, Accijnzen, Omzetbelasting en enkele andere middelen. — J. Noorduijn en Zn, Gorinchem - 1951.

M. VAN HOUTTE:

Les perspectives d'Unification du droit fiscal du Bénélux. — Annales de Finances Publiques No. 10 Recueil Sirey.

Dr. FRITZ JÄHNKE:

Die Betriebsprüfung (Band 5). — Industrie-Verlag Carlheinz Gehlsen vorm. Spaeth & Linde, Siegburg-Rhld.

F. M. JOSEPH:

U.S. Estate Taxation on Estates of Nonresident Aliens. — Fiduciary Publishers, Inc., New York. 1950.

FRANZ MARTIN JOSEPH:

Discretionary Trusts, Tax and Administrative Advantages. — Fiduciary Publishers Inc., New York 1951.

P. KARMEK:

Bierwet 1917. Supplement 9. — J. Noorduijn en Zoon N.V., Gorinchem.

P. KARMEK:

Besluit op de Inkomstenbelasting 1941. 3e dr. suppl. 10. — J. Noorduijn en Zoon N.V., Gorinchem.

P. KARMELK:

Motorrijtuigenbelastingwet. 2e dr. suppl. 8. — J. Noorduijn en Zoon N.V., Gorinchem 1951.

P. KARMELK:

Wet op de Personele belasting 1950. De Belastingwetgeving Serie D.B. No. 1, vijfde druk. — J. Noorduijn en Zn. N.V., Gorinchem 1951.

J. J. DE KLERCK:

Suppl. 1, Besluit op de Vennootschaps belasting 1942 e.a. — Kluwer, Deventer.

J. B. KLOOSTERMAN:

Overzicht van de Wetgeving inzake den In-, Uit- en Doorvoer en de accijnzen in het algemeen. (Suppl. 1, 2 & 3). — J. Noorduijn en Zoon N.V., Gorinchem.

C. KOOYMAN and A. STOOP:

De Omzetbelasting in de Practijk. — Varekamp & Co., Medan. 1951.

R. LENZ:

Les Conventions suisses de double imposition. — Nouvelle Bibliothèque de Droit et de Jurisprudence, Lausanne. 1951.

R. LIGUORI:

La Riforma Tributaria. — Cedam - Casa Editrice Dott. A. Milani, Padova, 1951.

R. LIGUORI:

La Riforma Tributaria. Supplemento. — Cedam-Casa Editrice Dott. A. Milani.

K. LOCHER:

Handbuch der schweizerisch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommen Einkommens- und Erbschaftssteuern. — Verlag für Recht und Gesellschaft, AG, Basel 1951.

J. MACKELLER WHITE:

Taxation Amendments 1951. — The Taxpayers Ass. of New South Wales (Inc.), Sydney.

M. H. MAGNUS:

En analyse av selskapsbeskatningen i Norge. — Økonomi, Skriftserie utgitt av Naeringsøkonomisk Forskningsinstitutt, Fabritius & Sønner, Oslo, Sept. 1951.

F. MARTINENGHI:

L'imposta Complementare. Manuale Pratico. — L. di G. Pirola, Milano, 1951.

F. MARTINENGHI:

Manuale delle Società. Secondo il nuovo codice civile. — L. di G. Pirola, Milano, 1950.

F. MARTINENGHI:

Manuale pratico della Imposta straordinaria sui maggiori utili relativi allo stato di guerra. — L. di G. Pirola, Milano. 1944.

FRANCESCO MARTINENGHI:

L'imposta di ricchezza mobile; manuale pratico (2e ed.). — L. di G. Pirola, Milano, 1951.

HEINRICH MEGOW:

Die steuerlichen Abschreibungen; eine systematische Darstellung mit tabellarischen Uebersichten. — Deutsche Steuer-Zeitung, Ausgabe A, Vol. XXXIX, Nr. 11/12/

W. MEIER:

Der Einkommensteuerliche Herstellungswert. — Deutscher Betriebswirte-Verlag, Berlin-Stuttgart. 1951.

B. MERCANTI:

L'imposta di Famiglia. — Casa editrice Arti Grafiche dei Comuni ditta Caparrini & C. Empoli.



T. J. B. v. D MEIJDEN:

De Registratiewet, Supplement 7, 1 Januari 1951. — Uitg. Mij. AE. E. Kluwer, Deventer.

T. J. B. VAN DER MEYDEN:

De Successiewet, deel 20 der vakstudie, supplement 9, 1 Januari '51. — N.V. Uitgevers-Mij. AE. E. Kluwer, Deventer.

G. MEYLING:

De Successiebelasting en het Eigendomsrecht. — Tjeenk Willink N.V., Haarlem.

W. J. MINZINGA ZIJLSTRA:

Wet op de Personele Belasting 1950. Nederlandsche Staatswetten, Editie Schuurman & Jordens No. 34. — Uitg. Tjeenk Willink, Zwolle, 1951.

E. MORSELLI:

Archivio Finanziario; Vol. II: Nuova Letteratura Finanziaria, II. - Segnalazione degli Articoli. — Cedam - Casa Editrice Dott. Antonio Milani (1951).

CECIL A. NEWPORT and OLIVER J. SHAW:

Income Tax Law and Practice. — Sweet & Maxwell's, 3 Chancery Lane, London W.C. 2, 1950.

V. S. OHMSTEDE:

De Recente Belastingwijzigingen. Herkapitalisatie. — N.V. Johan Mulder's Uitgevers Mij. Gouda. 1951.

F. W. M. PAYMANS:

Tarief van Invoerrecht Deel I, Douaneovereenkomst Nederland - België-Luxemburg. — Uitg. Tjeenk Willink, Zwolle, 1951.

E. PEDEMONTE:

Le Trasformazioni delle Società Commerciali nella legislazione e nella giurisprudenza. — Di Stefano, Genova. 1952.

J. VAN DER POEL:

De vooropstellingen van ons belastingrecht. — Teulings' Grafisch. Bedrijf, 's-Bosch 1951.

J. VAN DER POEL:

Omzetbelasting. Ed. Schuurman en Jordens; No. 112. — Tjeenk Willink, Zwolle.

J. VAN DER POEL:

Een nieuw kleed voor het fiscaal strafrecht. Overdruk uit Tijdschrift voor Strafrecht, 1951, Deel LX, Afl. 3. — E. J. Brill, Leiden.

R. POMINI:

La „Causa Impositionis nello svolgimento storico della dottrina finanziaria.” — Dott. A. Giuffrè - Editore, 1951. Milano.

P. RIJKENS:

Het Distributievraagstuk. — Lever Brothers & Unilever N.V. Rotterdam. Juli 1951.

A. K. SANGSTER:

Commercial Goodwill. — Federal Institute of Accountants, Adelaide. September 1951.

G. SCELLE:

Reservations to Multilateral Conventions. — International Law Commission, A/CN.4/L/14, 5-6-1951.

G. SCELLE:

Second Report on Arbitration Procedure. — International Law Commission, A/CN.4/46, 28-5-1951.

G. SCHMOELDERS:

Le système fiscal allemand. — Libr. Générale de droit et de jurisprudence, Paris 1951.

W. SCHUBERT:

Die Kumulativwirkung der deutschen Umsatzsteuer. — Finanzwissenschaftliches Forschungsinstitut. Köln 1951.

## V

### A NEW INCOME TAX ACT IN GREAT BRITAIN

For those foreign tax-men who now and then have to deal with British Income Tax there is good news: a new Income Tax Act came into operation from April 6th, 1952. It is not exactly a new Act in the proper sense of the word, because it is a consolidating Act. The original law relating to income-tax (the Income Tax Act, 1918 with subsequent Finance Acts) has not been amended, though there have been inserted a few alterations of minor importance.

The aim was to collect the existing statutory provisions, to make in them the amendments affected by subsequent provisions, to improve their wording so far as might be practicable without risking altering the law, to omit inoperative matter and to arrange the result in a reasonably convenient and logical order, as stated in the preliminary note to the draft Bill.

In its issue of February 9th, 1952, *Taxation* gives a short historical review of the new Act. The following is a quotation therefrom.

The Income Tax Consolidation Bill has been before Parliament, and in November 1951 a joint committee of both Houses of Parliament was appointed for the purpose of considering the Bill and hearing evidence thereon in accordance with the Consolidation of Enactments (Procedure) Act, 1949. Six members of the House of Lords and six from the House of Commons were appointed to this committee and Lord Radcliffe was appointed chairman. The committee has reported in the following terms:

"The committee have considered the above Bill and have heard evidence thereon. They have made certain amendments which seemed to them necessary to the improvement of the form of the Bill and they are of the opinion that the Bill, as amended, is pure consolidation and represents the existing law."

The consolidation of the Income Tax Act, 1918, and about fifty subsequent taxing Acts is an immense task and all those who have



been concerned with this work are to be congratulated on their efforts. It was stated in the case of *Hughes v. Bank of New Zealand* (21 T.C. 504) that

“a consolidating Act merely consolidates and generally speaking, ought to be construed so as not to change the existing law. But it may change the law. It has to be construed according to its own language, and if its language can only be construed in one way, then it must be construed as changing the law.”

Considerable care must, therefore, be exercised in order to ensure that the wording used in the new Income Tax Bill does not make any change in the existing law. Referring to the Income Tax Act, 1918, which was then itself a consolidating Act, Lord Justice Atkin said in the case of *Martin v. Lowry* (11 T.C. 317):

“Though the Income Tax Act, 1918, is called a consolidating Act, in various provisions the wording of the previous Act is altered and where the words used have a plain meaning that alone must be given effect to, though no doubt, in cases of doubt, regard may be had to previous legislation which this Act purported to consolidate.”

The joint committee consisted of the following members: Lords Fairfax, Rathcreedan Belstead, Schuster, Radcliffe, Campion, Captain Duncan, Messrs Forman, Geoffrey Hutchinson, Janner, Keeling, and Oliver.

A number of meetings were held in November and December 1951, and evidence was given by Sir John Rowlatt, K.C.I.E.C.B., M.C., Second Parliamentary Counsel and Mr. R. O. Nicholas, Assistant Secretary, Board of Inland Revenue. Some very interesting points were made during the course of these meetings. For example, in reply to a question from Mr. Keeling, Sir John Rowlatt said that he did not know of any longer Bill than the one that they had been considering. Sir John said that work on the Bill commenced in March 1949, but they were too busy on the Finance Bill to do very much about the Consolidation Bill. He then prepared a preliminary exploratory draft of about 100 clauses which was carefully examined in the Inland Revenue department. This was circulated amongst about fifty people, many of them specialists in particular branches of the law. Sir John then commenced the

preparation of an amended edition covering the whole Bill and this was produced in instalments between June and September 1950. There was a committee of the Inland Revenue department under the chairmanship of Mr. Nicholas that concerned itself with the whole Bill. In addition, however, copies were circulated to specialist officers of all kinds in the department. At the same time, if any question arose on which it was thought that any Government department would have anything to say, it was approached about these points.

Before this work was completed, the end of 1950 had been reached and after two reasonably quick revises in the spring of 1951, the Bill was published as a White Paper. The public was then asked to comment on the Bill but it would seem that not very many suggestions were made, and only about three came to anything at all.

Captain Duncan asked whether the Bill, being a consolidation Bill and not a codification Bill, would result in codification that was being undertaken by the Royal Commission. Sir John Rowlatt said that the consolidation Bill would certainly not do any harm to the work of the Royal Commission.

The Committee gave some consideration to clause 73 of the Bill which is concerned with collectors of taxes. It transpired that all collectors except one are servants today and the exception is in the Jedburgh area. This is clearly a very different position from that existing in 1918.

Dealing with clause 82, Lord Schuster drew attention to the fact that it was unusual to have a schedule in the middle of a Bill. Sir John Rowlatt said that this was done in the Income Tax Acts of 1842 and 1853 but he did not put this forward as a good reason for adopting the same procedure in 1952. It was, however, necessary to retain Schedules A, B, C, D and E because most persons understood these terms. Sir John said:

“if the whole accountancy profession found themselves unable to talk about Schedule D when they came to make up their accounts next autumn, I think an amount of confusion and disturbance would arise which one could not really defend.”

The committee recognized that any alteration in this respect would be a major reconstruction and it was, therefore, decided to leave the schedules as they were.



Till so far *Taxation*. It is to be observed that apart from this consolidation a work of much greater importance is being done, viz., the elaboration of an entirely new Act, containing a real tax reform. For this purpose there has been the work of the Tucker-committee, and at present the Royal Commission is at work for a new codification.

It is not possible to go into details, but reference is made to the list drawn up by the Royal Commission of the main heads under which they will be pleased to receive evidence. This list was published in this *Bulletin*, Vol. V, No. 2, p. 131.

I  
**LA FRAUDE FISCALE**  
**SITUATION AUX PAYS-BAS**

par

Prof. Dr. P. J. A. ADRIANI

*1. Introduction.*

La fraude fiscale est, malheureusement, un phénomène international. Les systèmes seuls varient de pays en pays. Suit un aperçu succinct de la situation en Hollande à l'heure actuelle, ainsi que des procédés adoptés fréquemment autrefois. Car, pour pouvoir comprendre les points faibles dans le système fiscal, les motifs de la fraude, l'efficacité ou l'inefficacité des mesures prises pour la combattre, particulièrement les méthodes de fraude disparues sont de la plus haute importance.

Il serait impossible et, en outre, inutile, de donner une énumération complète des méthodes adoptées par les fraudeurs. Il suffit de donner quelques exemples pour signaler le problème en Hollande.

*2. Formes de fraude fiscale.*

La façon la plus fréquente et, d'habitude, la plus simple consiste à supprimer tout simplement les faits, mais on rencontre également des formes plus compliquées.

Parmi les formes simples je citerai: le fait de passer sous silence le salaire touché ou de faire une déclaration incomplète.

Le décret de 1941, relatif à l'impôt sur les salaires avec retenue à la source, a mis fin à ces abus.

Toutefois, le risque de fraude persiste en cas d'extras réguliers ou irréguliers et de salaires, gagnés ailleurs qu' „au service de droit public ou de droit privé". Pour certains groupes, des mesures spéciales ont été prises. Quelquefois, une fonction est adoptée pour pouvoir appliquer l'impôt sur les salaires. C'est ce qui arriva pour les chefs et les membres d'orchestres dans les variétés, les coureurs, les athlètes, les boxeurs, les solistes, les chefs d'orchestre occa-



sionnels, les déclamateurs et autres artistes, bref, une combinaison des mieux réussies. D'autres fois encore, on introduit une technique spéciale en vue des contrats de travail intérimaires (ouvriers occasionnels).

On a abandonné le prélèvement de l'impôt sur les salaires pour les domestiques, n'ayant pas plus de deux jours de service par semaine chez un seul patron, et cela, malgré le contrat de travail. Il est probable qu'une partie importante de pareils extras (la femme mariée femme de charge!) est perdue pour le fisc.

Il est aussi très simple de dissimuler certains éléments de revenus (créances chirographaires, titres) pour l'impôt sur le patrimoine et les droits de succession et les revenus qui en découlent pour l'impôt sur les revenus. La dissimulation d'objets ou d'installations est également très simple, bien que souvent d'une technique très compliquée. Ainsi, avant 1919, les foyers et les billards étaient imposables. Quoi de plus facile que de donner à un billard l'aspect d'une table et d'installer une chambre de façon à masquer la cheminée. Dans le domaine des droits de douane on rencontre des cas semblables à celui des deux voyageurs, absorbés dans leur partie d'échecs. Le douanier, joueur d'échecs lui-même, s'aperçut qu'ils continuaient leur partie, malgré que l'un d'eux fût mat. Il comprit, dévissa l'échiquier et trouva . . . !

Ce qui peut arriver quand on veut déterminer le bénéfice fiscal est plus compliqué. Je me rappelle les entreprises du temps jadis où l'on dressait trois bilans et trois comptes de profits et pertes: outre le bilan authentique pour ces messieurs, un pour le personnel et un troisième encore pour le fisc. Inutile de demander lequel était le plus bas.

Le Service Officiel de Contrôle, créé en 1917 et développé en 1937, a fait disparaître ces abus d'une manière absolue. Ici, l'on usait de chiffres faussés. Mais aussi les chiffres exacts permettent de se soustraire aux impôts et même d'aller plus loin. Tel est le cas quand les chiffres rendent exactement les agissements, mais que ceux-ci ont eu lieu dans le seul but de se dérober aux impôts. Je pense ici en premier lieu aux frais d'exploitation: voyages d'affaires onéreux, usage fréquent de la voiture de la maison, sacrifice de grosses sommes destinées à des buts d'ordre social et à la bienfaisance. Si ces dépenses ont été faites en réalité pour des raisons

d'intérêt personnel du directeur ou de la société anonyme, ou bien concernant ses goûts personnels ou ses préférences, les chiffres sont faux s'ils incombent à l'entreprise.

Si, d'autre part, ces frais concernent réellement l'entreprise, reste à savoir s'ils auraient été faits s'ils n'avaient offert aucun avantage fiscal. Le raisonnement d'après lequel le fisc paye la majeure partie de ces frais est non seulement au détriment de celui-ci, mais encore du point de vue social c'est souvent du gaspillage; seules les institutions de charité et sociales en profitent!

Où commence exactement la fraude fiscale?

Au fond, la même question se pose quand on crée par des actes une situation juridique, présentant des avantages au point de vue fiscal. La Hollande en connaît beaucoup d'exemples et en a connu un grand nombre. Ci-après, je reviendrai sur la position privilégiée que la société anonyme a occupée pendant de longues années, sur les avantages multiples qu'offrent les assurances-vie, spécialement les assurances-capital et beaucoup d'autres encore. Il s'agit d'actes réels, dont le fisc est parfaitement informé. Derechef la question se pose: où commence la fraude fiscale?

De là, il n'y a qu'un pas pour arriver à toute une série de cas où la véracité est mise en doute. Pour bénéficier des avantages fiscaux, on provoque des droits relatifs, qui dérobent aux yeux les faits réels. Ce qui, de fait, est une répartition des bénéfices dans une société anonyme, est présenté comme un emprunt, ce qui, effectivement, est acquis par droit d'héritage, est présenté comme étant l'exécution d'un contrat conclu par le testateur, ceci pour éviter le droit de succession.

Où commence la fraude fiscale? Je ne saurais le dire. Peut-être pourrait-on répondre à cette question, si l'on disposait d'ouvrages relatifs à la fraude fiscale dans un grand nombre de pays.

### 3. *Point de vue de la jurisprudence.*

Dans ce qui précède, je n'ai pas fait mention des soi-disant transactions fictives, celles-ci n'étant pas réelles. Toutefois, ces transactions jouent un rôle très important dans la fraude fiscale. On fait accroire au fisc qu'un changement se serait produit dans la situation légale, alors qu'en réalité tout est resté inchangé. Il existe une seconde modalité, c'est-à-dire qu'il y a une nouvelle convention en



effet, différant cependant de celle prétextée au fisc. On fait une distinction entre la simulation absolue et la simulation relative. La jurisprudence aux Pays-Bas connaît quantité d'exemples. La jurisprudence est d'avis que la transaction fictive doit être négligée, et qu'en cas de présentation inexacte l'accord effectif seul compte. Il existe une vaste jurisprudence au sujet de la négation au point de vue fiscal de la fondation d'une société anonyme par manque de volonté, la fondation n'étant qu'une exhibition fictive, car il n'y avait qu'un seul fondateur, tandis que l'autre, qui se faisait passer pour tel, apposait seulement sa signature. Voir entre autres les arrêts du Tribunal du 12 janvier 1927 (Décisions en matières fiscales (B) 3985) et du 14 décembre 1932 (B. 5340).

Je cite comme exemple plus récent, l'arrêt de la Cour de Cassation du 20 Octobre 1948, B. 8545, au sujet d'une personne qui s'était retirée fictivement d'une société en nom collectif, tandis que le fisc la considérait encore comme associée.

Au sujet de présentations inexactes de cas effectifs, on trouve encore plusieurs décisions judiciaires. Un dividende, présenté comme emprunt, C. de C. 23 février 1927. B. 4011, ou comme appointements (ce qui était plus avantageux autrefois), C. de C. 18 octobre 1922, B. 3136.

J'ai cité à dessein l'ancienne jurisprudence pour bien faire ressortir que la jurisprudence néerlandaise a déjà essayé dans une période antérieure de baser le prélèvement des impôts sur la réalité.

Le cas devient plus difficile, quand la situation juridique, applicable en vertu de la loi civile aux parties contractantes, ne l'est pas à des tiers. Si, toutefois, la situation juridique applicable à des tiers, présentait de plus grands avantages que celle qui est applicable aux parties contractantes, pourrait-on, dans ce cas, persister à prétendre que le fisc est tierce partie?

S'il en était ainsi, voici encore un risque de fraude. La décision judiciaire a pour point de départ que la situation juridique en vigueur pour les parties contractantes, est également applicable au fisc. Celui-ci n'est donc pas considéré comme tiers, du moins pour la stipulation des dettes fiscales. Un exemple connu est le contrat de mariage qui d'après la loi néerlandaise n'est pas applicable à des tiers, s'il n'est pas inscrit au Greffe du Tribunal (arrêt C. de C. 24 mars 1921 B. 2741). Ici aussi, la Cour de Cassation s'en est



tenue rigoureusement à la réalité. Ce n'est pas la situation juridique, prétextée entre les parties, qui sera concluante, elles auront aussi à le prouver au fisc, même si elles sont tout à fait d'accord entre elles (Arr. C. de C. 27 janvier 1926, *Nederlandse Jurisprudentie* (Pasicrisie) = N.J. 1926, p. 269).

Un pas de plus, et les parties auront réellement créé une situation juridique échappant à la formule légale. Un exemple notoire est l'arrêt de la Cour de Cassation du 26 mai 1926, N.J. 1926, p. 723, à propos d'une disposition fiscale (droit de succession) concernant une restriction dans un contrat relatif à une rente viagère „jusqu' à décès". Un homme sagace avait réservé la rente viagère „jusqu'à trois jours avant son décès". Cette stipulation ne relève pas de l'article en question, décida la Cour de Cassation, mais l'article peut être appliqué quand même, car la situation juridique, engendrée par les parties, touche de si près la situation imposable de par là loi, que ce serait compromettre le but et la tendance de celle-ci que de ne pas frapper d'impôts et au même point que les actions prévues par la loi, l'acte accompli par les parties in fraudem legis. On s'était attendu à ce qu'en vertu de cet arrêt toutes sortes de fraudes pussent être réprimées, mais les résultats sont restés bien au-dessous des prévisions.

#### *4. Mesures légales contre la fraude.*

Les mesures, prises par le législateur pour combattre l'omission ou la présentation inexacte de faits importants pour la perception d'impôts, seront traitées principalement sous le paragraphe 5.

Il reste à mentionner quelques mesures qui ne touchent pas le contrôle fiscal.

Voici quelques exemples: on vend une maison ayant une valeur de fl. 100.000 pour fl. 80.000. L'Acte ne mentionne que le montant de fl. 80.000. Le fisc a le droit d'exiger une taxation judiciaire. Si l'on évalue la valeur à fl. 100.000, le fisc pourra réclamer, outre le droit d'enregistrement, soit 5 % de fl. 80.000, encore 5 % de fl. 20.000 et en plus une amende, le quintuple du droit dû. Il est possible que ce transfert ait eu lieu consciemment à un prix trop bas, ce qui comporterait un don de fl. 20.000.

Dans ce cas on pourra encore réclamer un droit de donation sur les fl. 20.000, après déduction toutefois, du droit d'enregistrement.

Si cependant, la maison avait été vendue pour fl. 120.000, tout en ayant une valeur de fl. 100.000 et que l'acte indiquât un prix de fl. 100.000, une taxation légale ne serait d'aucune utilité. Le fisc peut, néanmoins, avec des preuves suffisantes à l'appui, lever le quintuple du droit d'enregistrement sur fl. 20.000 en plus, vu l'inexactitude de l'acte.

Sur le même plan se trouvent d'autres possibilités d'agir contre les inexactitudes et les réticences dans la fraude de droits d'enregistrement, de succession et de timbre.

Pour la loi d'enregistrement on applique la formule générale de l'article 65, impliquant que le droit proportionnel est dû „selon la nature et la teneur de l'acte juridique.” Les modifications, apportées aux lois fiscales, afin de prévenir certaines méthodes de fraudes, sont fréquentes. C'est espérer pouvoir remédier à de tels maux en se servant de moyens trop opportunistes. En général, la législation n'en devient pas meilleure. Il faudra se contenter de quelques exemples seulement. Le législateur n'a pas eu confiance dans la doctrine appliquée dans l'arrêt de trois jours susmentionné; l'article en question a été complété et à présent on peut lire (art. 11. Loi relative aux droits de Succession) „Jusqu'à décès ou jusqu' à une époque tenant compte de ce décès.” En Hollande on voyait très souvent autrefois les pères qui aimaient leurs enfants se rendre chez le notaire avant l'ouverture de l'année fiscale de l'impôt sur le revenu, et s'engager par acte notariel de donation à verser à leurs enfants une rente viagère pendant une année.

On veillait à ce que la donation restât au-dessous de la limite stipulée par le droit de donation; la rente viagère due pouvait être défalquée du revenu imposable. Le législateur a mis fin à cette manifestation d'amour paternel et à présent la loi stipule que „les rentes viagères . . . en faveur de parents ou d'apparentés en ligne droite et au 2<sup>me</sup> degré en ligne collatérale n'entrent pas en ligne de compte pour déduction, à moins de représenter la contre-valeur d'une prestation.”

Ainsi dans beaucoup de cas la rédaction des articles a été modifiée et des suppléments apportés aux lois. Il s'agissait toujours de cas spéciaux; parfois aussi des groupes entiers, comme par exemple les soi-disant clauses fictives dans la loi sur les droits de succession, visant toutes le même phénomène, se présentant sous beaucoup



d'aspects, à savoir: chercher des formules pour convertir en rapports contractuels des acquisitions qui en réalité sont héréditaires, et cela pour empêcher la perception du droit de succession.

Outre ces mesures spéciales, le législateur néerlandais s'est efforcé de combattre la tentative de se soustraire aux impôts directs par une formule générale. La loi du 29 avril 1925, Journal Officiel No. 171 stipule que pour la perception de ces impôts, aucun compte n'est tenu d'actes juridiques dont on admet qu'ils n'auraient pas été commis, s'ils ne s'y étaient rattachés des avantages fiscaux.

Cette loi a fait naître une jurisprudence étendue spécialement au sujet des sociétés anonymes de famille. Dans beaucoup de cas l'impôt a été perçu tout comme si la société anonyme n'avait pas été fondée. Les contrats d'assurances sont également assujettis à cette loi dans les cas mentionnés ci-après.

Depuis des années, cette loi n'a plus été appliquée. Maintenant qu'à compter de 1941 une société anonyme est imposée selon ses bénéfices nets et non plus selon le bénéfice distribué, l'avantage fiscal a disparu.

L'imposition de l'assurance-vie à polices, acquise contre versement de capital, par l'impôt sur les revenus, a, elle aussi, fort diminué l'attrait de la méthode décrite sous n. 2.

Il appert donc, que la loi de 1925 a voulu empêcher le passage par une porte que le législateur avait laissée entr'ouverte lui-même. Quand donc elle se ferma définitivement, les mesures prises pour empêcher le passage perdirent toute leur signification!

##### *5. Les moyens de contrôle du fisc.*

Le contrôle fiscal ne fut institué qu'en 1945, après la libération de la domination allemande. Il comporte deux règlements différents, visant à un contrôle plus sévère. Avant de donner un aperçu de ces règlements il me semble très utile de faire d'abord quelques communications au sujet des moyens de contrôle qui existaient alors et existent toujours.

###### *a) Moyens de contrôle internes.*

Ceux-ci sont doubles. Dans l'exercice du service public on acquiert des données accessibles aussi au public, par exemple, concernant les biens immobiliers, les créances hypothécaires, données qui sont passées dans la comptabilité hypothécaire cadastrale du bureau



hypothécaire. Celle-ci est mise à jour, pour ce qui est des biens immobiliers, entre autres à l'aide de mémoires de succession. Ce n'est pas là que gît le risque de fraude!

Ce sont les données inaccessibles au public qui sont les plus importantes. Les employés du fisc sont sous le sceau du secret à cet égard. Ce secret est levé, cependant, dans la plupart des lois fiscales, pour autant qu'il s'agit de „l'exercice de la fonction ou du recouvrement de quelque impôt redevable au pays". Ainsi, ce qu'on découvre chez le contribuable A. peut être appliqué pour B. Par exemple: A. déduit certaines sommes frappées par l'impôt sur les revenus ou, dans un mémoire de succession, il déduit une dette en faveur de B. B. n'a pas déclaré cette créance. L'enregistrement d'actes et de déclarations en Hollande est une source importante de données. Tout acte notariel, par exemple, doit être enregistré à courte échéance. Au Bureau d'enregistrement on puise les données qui pourraient être intéressantes pour la perception de n'importe quels impôts. Pour certains actes et déclarations sous seing privé, il existe également des termes formels. Pour d'autres actes sous seing privé on attire pour ainsi dire, l'enregistrement en réduisant le droit de fl. 3.— à fl. 0.50 si cet acte est présenté à l'enregistrement dans trois jours après la date de la signature ou de la conclusion. Avant la modification apportée à la loi en 1950, l'enregistrement avait lieu gratuitement dans ce cas.

b) *Moyens de contrôle externes.*

Ils étaient simples pendant les années antérieures à 1945. Pour l'impôt sur les revenus et sur les revenus de capital, le fisc avait le droit d'exiger l'examen des livres — avec certaines restrictions, cependant. C'était la mission du Service de Contrôle mentionnée sous 2. Celle-ci était loin d'être facile vu le caractère douteux de beaucoup de comptabilités mentionné sous 2. Mais grâce au travail persévérant de ce service de grands progrès ont été réalisés.

Dans les premières années de l'application de l'impôt sur les revenus, c'est-à-dire après 1914, quand le public n'était pas encore familiarisé avec cet examen des livres, des choses extraordinaires se sont passées. Je me rappelle à ce sujet un commerçant que l'on avait invité à se présenter chez l'inspecteur avec ses livres; il arriva, sans livres, mais l'air désolé. Il raconta qu'il avait préparé ses livres la veille. Le matin suivant il s'était aperçu, à son grand effroi, que

la-bonne les avait employés pour allumer le feu! . . . Ici, la loi avait été encore plus rusée que l'homme, car il est dit, que quiconque est prié de soumettre ses livres à un examen est sensé les avoir possédés, à moins de pouvoir prouver le contraire.

Personne ne sera étonné d'apprendre que le fisc n'a pas cru l'histoire de la servante et que le commerçant fut traité comme tous ceux qui refusent l'examen des livres.

Le droit d'examen s'applique pour quelques taxes, comme le droit de timbre et la taxe sur le chiffre d'affaires, mais n'est pas une règle générale: la loi sur les droits de succession, par exemple, ne connaît pas le droit d'examen.

Ces possibilités restreintes rendent de la plus haute importance la question de savoir si les données, recueillies pendant l'examen des livres au profit de la loi sur le timbre, pourraient être utilisées pour la perception d'impôts sur les revenus ou sur les capitaux. Encore plus important devint la question de savoir si l'examen, effectué par exemple dans une banque au sujet de l'exactitude du timbre de bordereau sur des opérations de valeurs, pourrait être utilisé pour l'imposition des clients de cette banque, c'est-à-dire, jusqu'à quel point le fisc reconnaissait-il le secret bancaire? D'après la rédaction de la disposition légale, indiquée sous a) on aurait dit, que le fisc pouvait user librement de ses données. En 1929, cependant, le Ministère des Finances avait défendu aux agents du fisc d'user de cette liberté. — Plus tard, ces données furent légèrement atténuées, mais on maintint le secret bancaire, ceci eu égard à la position de centre financier que la Hollande occupait à cette époque. Après 1945 la situation changea complètement. On créa un *Service de documentation et de recherche fiscales*, comprenant trois sections: I. Service d'informations (traitement, distribution et contrôle des renseignements). II. Service de recherches. III. Service de recherches douanières.

Un décret extraordinaire relatif à la perception de l'arriéré contenait des dispositions d'une portée incalculable. Ainsi, chacun était obligé de fournir au fisc les données qui étaient exigées de lui, au profit du décret extraordinaire sur la perception d'impôts quelconques de l'Etat. Ensuite, le Ministre fut qualifié pour imposer l'obligation à chacun de rassembler les données définies. D'autres dispositions encore donnèrent au fisc de nouvelles compétences:



*décret recherche fiscale*, obligeant banques, caisses d'épargnès, banques de virement, caisses hypothécaires, caisses de retraites, sociétés d'assurances, notaires etc. etc. à déclarer les avoirs; *décret concernant l'extension de la compétence des agents du fisc*, accordant aux inspecteurs du fisc l'entrée à tous les lieux où ils avaient des raisons fondées de croire que pourraient se trouver des articles ou données d'importance pour le fisc. Enfin, le *décret d'examen des coffres-forts* ouvrit tous les coffres-forts au fisc.

Tout ceci était du „droit fiscal provisoire” et donc destiné à disparaître. En effet, le 26 octobre 1950 un projet de loi fut établi en remplacement du droit temporaire. Il est fort incertain que ce projet atteigne le Journal Officiel dans sa forme originale. Selon ce projet, les moyens de contrôle du fisc dépasseront de loin ceux d'avant 1945; ainsi on impose l'obligation à chacun de fournir les données exigées, de produire livres et documents, etc.

#### 6. *Entraves des perceptions par fraude.*

C'est un moyen connu depuis longtemps, que de soustraire à la griffe du fisc tous les éléments de revenus susceptibles d'imposition. Ceci peut arriver de deux façons différentes, soit *de fait* par exemple par transfert à l'étranger et *de droit* en passant les propriétés à d'autres. Dans le premier cas, la contrainte par corps seule est efficace. La loi néerlandaise connaît ce moyen, mais pas d'une façon illimitée. Bien pour les accises, les contributions directes, la taxe sur le chiffre d'affaires; non pour les droits de succession, d'enregistrement et de timbre. On connaît des cas où le moyen a été appliqué avec succès. Je me rappelle, qu'un contribuable avait passé toute sa fortune à l'étranger avec la plus grande précaution et était allé y demeurer lui-même. Mais un jour il devait encore se trouver en Hollande, où il était descendu dans un hôtel. Il fut tiré de son sommeil par des agents du fisc qui venaient pour l'incarcérer, ce qu'il sut empêcher en leur remettant un chèque de la teneur du montant redevable en impôts. L'histoire ne dit pas s'il dormit bien le reste de la nuit. La soustraction de biens par un acte juridique est un moyen beaucoup plus simple. Si le fisc peut prouver que le transfert n'était qu'un acte fictif, l'exécution peut être poursuivie. Le transfert était-il réel, l'action Paulienne a été intentée parfois par le fisc, soutenu par la Cour de Cassation.



Outre les difficultés générales, il existe des mesures spéciales pour les *impôts directs*. De longue main le fisc a eu du mal, apparemment, avec l'assertion que les biens saisis ne sont pas la propriété du contribuable. On produit alors un acte d'où cela ressort. Déjà par une loi de 1845, le fisc a écarté cette assertion par la disposition, que ce qui se trouve dans l'habitation du contribuable peut être saisi pour contributions directes. Pour d'autres biens, dont des tiers prétendent être propriétaires, il existe une procédure spéciale.

#### 7. *La fraude par voie internationale.*

Le fait que les mesures coercitives du fisc, aussi selon la conception néerlandaise, ne sont que d'un effet territorial, de sorte qu'une exécution à l'étranger est impossible, constitue un grand risque de fraude. Et cela sous deux rapports: a) pour le transfert d'éléments des revenus, qui pourraient être saisis à l'étranger — voir l'exemple sous 6 —. b) en passant à l'étranger des transactions qui, conclues en Hollande, pourraient attirer l'attention du fisc, et d'autres cas semblables. La législation nationale ne peut rien faire ici. Dès que l'on craint le transfert à l'étranger, il peut y avoir saisie conservatoire. Pour les droits de succession il existe un règlement spéciale pour ces cas. Pour les impôts directs, d'après la doctrine de la Cour de Cassation, la saisie conservatoire était impossible. C'est seulement après la libération que la possibilité de saisie conservatoire fut élargie provisoirement; une loi du 21 décembre 1950 apporta un règlement plus précis.

Un moyen facile d'échapper au droit de timbre était de prétexter que l'acte avait été dressé à l'étranger. Surtout pour les baux soumis au droit de timbre proportionnel, cet usage était fréquent dans certaines contrées. La loi du droit de timbre actuelle a mis fin à ces abus par la disposition que les personnes, demeurant en Hollande, sont sensées avoir signé le document en Hollande etc. sauf prétexte plausible (art. 12, loi du droit de timbre). Dans les contrats conclus par la Hollande, dans beaucoup de cas des clauses ont été insérées, ayant pour but de combattre la fraude fiscale. La plupart du temps ceci revient à des renseignements et à la possibilité de perception dans l'autre pays. La plus ancienne réglementation relative aux données fournies mutuellement date de 1845. C'est alors que la Belgique et la Hollande convinrent de s'envoyer réci-

proquement des données concernant l'enregistrement des actes etc. En outre, on peut signaler les conventions avec l'Angleterre, l'Amérique et la France au sujet de la perception. On trouve des dispositions entre autres dans les accords avec la Belgique et l'Amérique.

#### 8. *Les causes de la fraude fiscale.*

Il est difficile d'indiquer ces causes avec précision. Beaucoup de facteurs favorables et défavorables les ont influencées. Il est difficile de constater les facteurs qui sont décisifs; la proportion change continuellement. Les tarifs élevés favorisent la fraude sans aucun doute, mais . . . quand les tarifs étaient, selon notre conception actuelle, encore ridiculement bas, on fraudait aussi! Les tarifs élevés ne représentent qu'un seul facteur. Le degré d'honnêteté et le sentiment social d'un peuple ont une influence plus générale, sans être des notions absolues. On trouve souvent l'honnêteté et le sens social à certains égards et un manque réel de ces mêmes vertus sous d'autres rapports. Et c'est précisément du point de vue fiscal que l'on doit souvent constater ce défaut. Doit-il être attribué à un manque de jugement quant au but et à l'utilité de l'imposition? Ou bien peut-on dire que c'est là l'égoïsme humain qui s'impose? Ceci ne serait pas une raison de s'y soustraire, cet égoïsme s'appuyant fréquemment sur une conception erronée, car très souvent on ne voit pas l'utilité des impôts pour soi-même.

Ainsi l'on retrouve deux causes principales: l'une d'ordre moral, tandis que l'autre constitue le côté *social* du problème. Ces deux aspects du problème de la fraude fiscale sont étroitement liés. Les objections *morales* sont si facilement écartées par l'assertion que l'on n'est pas d'accord avec la destination que les autorités réservent aux revenus provenant des impôts. Un autre estime que la répartition des impôts est injuste et croit qu'il paye en proportion plus que son voisin. Ici on se trouve encore dans le domaine individuel; la question devient plus grave quand l'opinion s'établit qu'un groupe de la population est favorisé aux dépens d'un autre. La fraude fiscale peut encore trouver un autre appui *moral*, c'est-à-dire l'idée qu'un impôt est injuste et que donc on n'est pas moralement obligé de le payer.

Dans tous ces cas, l'opinion individuelle ou du groupe prévalé sur celle d'un peuple entier, qui a décrété les impôts par collaboration



du Gouvernement et du Parlement. Chacun est libre de ne pas être d'accord avec les mesures légales ou d'agir contre celles-ci, mais on ne peut justifier moralement de se soustraire à ce qui a été reconnu comme légal par la société dont on fait partie, soit par mensonge, soit par réticence ou par subterfuge, c'est-à-dire, *la morale doit être justifiée socialement*.

C'est là que réside, à mon avis, tout le problème de la lutte contre la fraude fiscale. Une tâche pour beaucoup de combattants. Je cite ici:

a) en premier lieu tous les experts en matière fiscale, qui instruisent le public par des avis personnels ou des publications. Ils ne doivent jamais manquer, chaque fois que l'occasion s'en présente, de poser l'intérêt social à côté de l'intérêt individuel du contribuable et de lui faire voir que cet intérêt social le regarde, lui aussi personnellement. La compréhension du côté social de la question est incroyablement bornée. Eclaircir est ici un devoir indéniable. À la presse aussi incombe une tâche importante.

b) le législateur. Celui-ci se trouve devant une tâche difficile, vu que les revenus doivent augmenter continuellement et que le penchant à la fraude grandit en proportion. Il tâche à chaque instant de boucher les „fuites” et d'appliquer de nouvelles mesures coercitives. Résultat: la législation fiscale devient de plus en plus mauvaise; le principe se trouve dans une situation de plus en plus difficile, le juge est souvent dans l'impossibilité d'appliquer rationnellement la loi, ce qui, fréquemment, dirige le contribuable moralement dans la mauvaise voie. À ceci s'ajoute que le bouchage de chaque fuite crée de nouvelles possibilités de fraude. Il faut y ajouter encore l'inclination du législateur d'apporter de nouvelles variations qui sont une vraie école pour la fraude! Ainsi souvent un but social exerce une influence anti-sociale sous d'autres rapports!

La peur de la fraude fait souvent perdre de vue les principes, affaiblissant ainsi l'aspect moral, qui, cependant, doit engendrer la lutte. Ici, l'expert fiscal trouvera un terrain fertile pour son travail constructif.

c) *Le service fiscal*. Ici également, le législateur rencontre des difficultés. Les gents du fisc doivent toujours s'attendre à être trompés. D'où le danger que leur attention soit fixée exclusivement sur ce danger et que l'aspect social de leur travail en souffre.



Et celui-ci est tellement nécessaire pour que les forces morales soient conduites dans un sens social.

Ainsi on entre dans un cercle vicieux. C'est à l'expert fiscal qu'incombe la tâche d'en sortir. Il rencontrera au service fiscal maints fonctionnaires qui combattront à son côté, dès qu'ils verront qu'on réalise un travail sérieux et constructif.

9. *La situation actuelle.*

Je ne peux en parler longuement. Grâce aux mesures indiquées sous 5), un grand nombre de fraudes ont été révélées et maintenant encore on en prévient beaucoup. Tout s'est passé sous contrainte. La moralité fiscale et le sens social en sont-ils devenus meilleurs? J'en doute. On aura bien trouvé de nouvelles voies, on aura certainement dissimulé des sommes importantes. Mais ce n'est qu'une impression, et je crois donc bien faire en me taisant.

## SYSTEMS OF SALES TAXES

by

J. C. L. HUIKAMP. Ec.

Assistant, the International Bureau of Fiscal Documentation  
Amsterdam, Netherlands.

### Contents:

- § 1. Origin of the sales taxes, their present proportions and perspectives.
- § 2. Character of the sales taxes.
- § 3. Development of the sales taxes (systems of levying).
- § 4. Systems in various countries.
- § 5. Conclusions.

#### § 1. *Origin of the sales taxes, their present proportions and perspectives.*

For all we know, the Roman Alcabala was the first tax on the sales of movables. After the fall of the Roman empire this tax disappeared in the Roman countries. The idea, however, was taken over by the Moors, who invaded the Iberian Peninsula about 720 and herewith again introduced the sales tax on the mainland of Europe.

So we have records showing that Philips de Valois introduced a tax in 1343 amounting to 4 deniers per sale. The famous "tenth-penny" too, introduced by the duke of Alva, in the Netherlands in 1568, after Spanish example, may be considered as a consequence of the original sales tax of the Moors. In the „Golden Age" (17th century) this unsympathetic tax was completely abolished everywhere and after a short revival in North-America in 1812, where a general consumption tax was introduced, it lasted until 1916 before the idea of a sales tax was put into execution again. In said year Germany announced its "Wahrenumsatzstempelgesetz" which was converted into the "Umsatzsteuer" in 1918. France, after

having introduced in 1917 a kind of luxury tax, followed in 1920 with a 1 % "taxe sur le chiffre d'affaires à cascade", which Belgium joined with its "taxe de transmission" in 1921.

So the new prosperity of the sales tax dated from the period immediately after the first world-war, when, owing to the dislocated situation caused by this war in the mentioned West-European countries, the exigencies of the Treasury were exacting and the tax-yields in those days were not nearly sufficient to scope with this situation. Consequently the new sales-taxes came into existence as "Kinder der Not."

In the years 1926-1928, when the financial position of said countries improved, no abolition of this so substantially unpopular tax, both with undertakers and consumers, was proceeded to. On the contrary, they were rather enhanced, as they were a welcome addition to the revenue of the Treasury, and provided a greater range of action, in order to strengthen the influence of the State in social and economic life, which was rising in that period.

The Netherlands and Switzerland however, the financially strong countries after the first world-war (both had remained neutral moreover) did not yet proceed to the introduction. Not before in the year of depression 1933 was the "Wet op de Omzetbelasting" carried through. On June 29th 1941 Switzerland followed with its "Warenumsatzsteuer". England too was forced to introduce a "purchase tax" immediately after the outbreak of the second world-war (1940). On March 29th 1940 the so-called "commodity-taxes" were put into force in Japan and in many other countries, too, the sales tax had become public property. Now, in 1952, the sales-tax is in many countries the corner-stone of the fiscal legislation. In the first place this is the case in the East-European countries and in the mainland of Asia. In Hungary, for instance, the yield of the sales-tax for the fiscal year 1949/50 amounted to nearly 3/5 of the total revenue of the taxes. But in West-Europe, too, the sales-tax is of great importance. In the Netherlands, where on a national income of about 16¾ milliards of guilders in 1951 there was a total tax-revenue of about 5½ milliard of guilders, the Sales tax represented 21.5 % of that revenue. In Belgium, too the situation is not very different; in that country the said percentage amounted to 28 %, and in Luxemburg to 21.46 %. Those high percentages need



cause no surprise. In the East-European countries, and especially in the U.S.S.R., the levying of direct taxes has become a matter of utmost difficulty owing to the hollowing out of private property, and indirect taxation, in casu the sales-tax, has become the only alternative. Western Europe knows already for the direct taxes very high marginal percentages. Private business-life in Holland, for example, is hit by an income tax rising gradually to 82½ %. Any increase of direct taxation (income tax) therefore seems ruled out.

Moreover, special social economic and purely economic purposes may be pursued through differentiation of the tariffs of the sales-tax. (Only remember the influence of the sales tax on the consumption and simultaneously on the balance of payments, the monetary balance etc.) This latter factor specially has also given rise to the important place that the sales tax occupies. Therefore, in countries with only a slight state-influence the sales tax is totally lacking in many cases. Of course the future of the sales tax is uncertain. It may be expected that with an increase of the hollowing out of private property its importance will surely rise. If the economy organized in accordance with the interests of the entrepreneurs maintains or improves its position, the proportion direct/indirect taxes will have to be balanced out, depending on the extent of the State expenditure. The method of levying, too, will be of importance. The cascade system generally yields a higher revenue than the one-phase-system (unless it works with extremely high tariffs), but on the contrary it gives more difficulties of a fiscal-technical nature.

## *§ 2. The character of the sales taxes.*

The disputed point is here whether a sales tax is a consumption-tax or if it may be ranged among the transaction taxes.

The consumption taxes are determined by the way of living of people, by their consumption. The idea is that in this way the ability to pay may be determined approximately. The differentiation of tariffs according to functions, but especially to articles, fits in completely with this conception.

The transaction taxes are levied objectively, i.e. without reckoning with the way of living of people, in consequence of an action, that is to say the participation in the transaction. I do not think

that we may say: The sales tax is a consumption tax or the sales tax is a transaction tax. In one country it will more assume the character of a consumption tax, in another country, on the contrary, it will show a greater likeness to our definition of a transaction tax.

In Germany, for example, the "Umsatzsteuer" is ranged under the "Verkehrssteuern". It will appear from the remark in § 4 of this article, that the actual "Umsatzsteuergesetz" in reality bears some facets of a consumption-tax. The Dutch sales tax is purely a consumption tax on the inland consumption. The incompleteness is only the consequence of technical difficulties which would arise if regulations were introduced in order to perfect the principle of the transaction taxes.

On the other hand the Belgian "taxe de transmission", which normally taxes every transfer at the rate of  $4\frac{1}{2}\%$  must, in my opinion, be considered more a transaction tax.

Practically the difference between the sales tax as transaction tax or the sales tax as consumption tax is not so important. If the consumption tax is really and effectively to answer its purposes wholly depends upon the position of power of the seller, namely if he is in a position to transfer the sales tax to the buyer. This will be easy with a sellers' market, but a buyers' market excites a suspicion that the sales tax will sooner lessen the profits of the seller than the consumption of the consumer.

### § 3. *Development of the sales taxes (systems of levying).*

As will appear from the next paragraph, the development has been quite different in the several countries. Various systems are conceivable and the choice of the system and the possible alterations, which were introduced in the course of time are wholly dependent on the structure of the country and the economic system prevailing in the country. We shall first consider briefly what systems exist and/or are possible and what may be the advantages and disadvantages of each system. In paragraph 4 the effect of these systems in the different countries will be scrutinized carefully.

#### *Systems:*

##### *I. Einphasen Steuer (single assessment).*



- a) levied with the manufacturer.
  - b) „ „ „ wholesale-dealer.
  - c) „ „ „ retailer.
2. Kumulative Allphasen Steuer (repeated assessment, cascade-system).
  3. Nicht Kumulative Allphasen Steuer.

The terms are of german origin, which is not surprising when considering, that Germany is the cradle of the new use of the sales-tax.

#### 1. *Einphasen Steuer.*

In principle the goods are only taxed once in the trade-column, during their journey from first producer to consumer.

Where this taxation takes place is immaterial to the principle of the single assessment. For the technical execution, however, and the repercussions it is often important whether there is a question of a single assessment with the retailer, wholesale-dealer or manufacturer, for if the sales-tax is already levied at a stage, preceding that of the retail trade, then the salestax is already incorporated in the purchasing-price of the retailer.

Therefore unsaleable goods are hit by the sales-tax, although they never reach the consumer. So a "retail-trade sales tax", no knowing this inconvenience, would be preferable from this point of view, if it were not that it is more difficult to check fiscal-technically, and makes heavy administrative demands upon the retailers.

What are, generally speaking, the advantages of such a single assessment in one phase or another in the trade column? In the first place it is obvious that, contrary to the repeated assessment, it is easier to calculate the total tax on the goods. Moreover, the technical execution is simpler which simplifies the fiscal checking.

Complicated statutory provisions and interpretations, which arise so easily with the cascade system in connection with the existence of integrated enterprises, are not so necessary with the one phase system, in so far, however, that a regulation is after all necessary according to which manufacturers can buy raw-materials and auxiliary material without payment of tax. But the inference may be drawn that simplicity is the advantage. Against

this is the immediate disadvantage that the revenue will be generally lower than on application of the cascade system, unless abnormally high tariffs are applied, as is the case in the U.S.S.R. With respect to the conducting of social economic and economic policies the system of single assessment is in principle behind that of the repeated assessment, for a much wider differentiation is possible with the latter. This, perhaps, partly explains that fact that in Europe, roughly speaking, the cascade system reigns supreme in those countries, where the conducting of a social economical policy is the chief task of the government and other means as tax-policy are lacking wholly or almost wholly.

### 2. *Kumulative Allphasen Steuer.*

The goods are taxed in principle at every transition from one phase of the trade column to the other. The advantages of this system are equivalent to the disadvantages of the one-phase system. The yield can be much greater and the social-economic policy is far easier to conduct. A drawback of these advantages is the great disadvantage, that a cascade system, carried to extremes can grow very complicated and may kill itself, as it were, through its very intricacy. This is proved sufficiently through the development of the sales-tax of 1940 in Holland. The proportions of competition especially between the integrated and non integrated business are easily disturbed in a cascade system and interference makes the technical execution very difficult.

So we may conclude that the disadvantage is called "intricacy".

### 3. *Nicht Kumulative Allphasen Steuer.*

The meaning of this system is that sales-tax will be levied in all links of the trade column but that, contrary to the Kumulative Allphasen Steuer; this tax is not calculated over the sales-price, but over the amount to which the sales-price exceeds the buying price of the raw material and auxiliary material, possibly increased by the depreciations. Consequently we may call it a sales tax levied on the value added to the goods by the trade. This idea already came to the fore in Germany in 1921, but it was not put into practice.

In connection with the disadvantage of disturbance of competi-



tion proportions inherent in the cascade system, which has become acute again owing to the rising of the tariffs in Western Europe, this system is recommended as an expedient. This evil is indeed removed in this way but on the other hand the conducting of a social economic policy is hindered and the technical execution will not be exactly of the easiest. For all we know, this system is not used in any country.

The proposed reform of the French system, however, has a tendency in this direction.

#### § 4. *Systems in several countries.*

On the greater portion of the surface of the earth a tax is levied in one way or the other when selling goods and on a smaller portion moreover the rendering of services is taxed too.

If we consider the spreading over the world of the systems mentioned in § 3, we shall see, that the cascade system is principally restricted to European countries. The single assessment, although it is also encountered in Europe, is the principle of levying taxes of the remaining parts of the world. The growing influence of the State in the European countries, together with the social-economic policy and a well-developed tax-apparatus make the maintaining or introducing of a cascade system understandable. Let us first look at the territories where the single assessment is dominant.

The retail-trade sales tax is most applied nowadays in the Asiatic territories, with the exception, however, of COMMUNISTIC CHINA. There, the tax is levied over the official sales prices from the manufacturer.

Generally the yield, expressed in percentages of the total tax-yield, is rather high. In the U.S.S.R. this yield amounted for the fiscal year 1949/50 to 40 %. The rates are rather high in Russia and strongly differentiated. Investment goods are mostly not taxed at all. As subjective exemption there is for example exemption for all supplies of the aeroplane-factories. Such a measure is not to be considered strange. The nationalized industry is supplying the State, and no disturbances of competition proportions are to be feared. Supplies of coal, gas, iron and steel are taxed with 0.5 %. On several articles of use, however, a heavier tax is levied (Wodka 84 %, bicycles 58 %, textiles 5-60 %). The rate is not uniform over

the whole country. The supplying of propaganda-material, irrespective of the buyer, is not subject to tax-levying.

The Commodity tax law in JAPAN defines that a sales tax is levied from the manufacturer or from the retailer. This depends on the nature of the goods and this means in practice that objects of art and curios are taxed from the retailer and all remaining goods from the Japanese manufacturer or importer. Article 1 of the law enumerates what goods come within the operation of the regulations and it is obvious that there are principally luxury articles or semi-luxury articles (motorboats 50 %, cameras 40 %, rifles 40 %, musical instruments 30 %) — since August 15th last, however, pianos and organs, destined for religious institutions, are free — smoking materials, coffee 20 %, articles of art (from the retailer) 10 % etc.) In most Asiatic countries the rendering of services is not taxed.

A retailers' sales tax we likewise find in many states of NORTH-AMERICA and in some provinces of CANADA, whereas the so-called city sales taxes, which are found in some municipalities in said countries emanate from this same principle (Californian city sales taxes at  $\frac{1}{2}$ -1 %, Montreal in Canada at 2 %.) The levying percentage is 2 to 3 % in the 31 states of North-America, which still levy a sales tax.

Of greater importance in the U.S. is the federal "Manufacturers' Excise Tax", levied from the manufacturer on the sales prices, with an additional federal "Retailers' excise tax", over the selling prices from the retailer. This last tax, sometimes called luxury-tax, only applies to some luxury articles as furs, jewellery, cosmetics, with a rate of 20 %. The necessities of daily life are not hit by the Manufacturers' Excise Tax either, as this tax, analogue to the Japanese tax, is principally levied on luxury- or semi-luxury articles (cameras 20 %, pistols and revolvers 11 %, musical instruments 10 % as also television receiving sets etc.)

For a detailed exposition of the Canadian federal sales tax we refer to the articles of Jeffery E. Hodgins, published in the Bulletin of 1950, page 5 et seqq. and of 1951 page 281 et seqq. The principle of levying is that of a manufacturer tax.

The sales tax of AUSTRALIA and NEW ZEALAND is built up on the basic model of the Canadian sales tax, with the exception that the levying takes place from the wholesale trade instead of



from the manufacturer, in other words on supply to the retailer. If the manufacturer delivers straight to the consumer, the manufacturer must pay sales tax. The cause of this deviation can possibly be sought in the agrarian character of these countries, with the consequent difficulty of levying from the manufacturer or cattle breeder. For full explanation we refer to the article of J. E. Hodgins in the Bulletin of 1951, page 193 et seqq.

In Europe SWEDEN, NORWAY and DENMARK know a retailers' sales tax, whereas rendering of services are taxed too.

We also find in Europe the principles of a wholesale sales-tax, to wit in SWITZERLAND. The inland sales (supplies, own consumption) of „Waren" are levied from "Grossisten" (art. 8 Eidgenössisches Wahrenumsatzsteuergesetz) on delivery to retailers or consumers. If the wholesale-dealers deliver to fellow wholesale-dealers then this supply is exempt from tax. The tax on the inland turnover amounts to 2 or 4 %, depending on the nature of the goods for supplies direct to consumers and for supplies to retailers 2½ % or 6 %. The import of goods, too, is subject to an equivalent import-duty.

The supply of all provisions considered to be food are free of tax, as also is the supply of some non-alcoholic drinks. It is noticeable that no tax is due on the supply of periodicals. The supplies for export are free.

The Swiss federal sales-tax is meant to be a consumer-tax, although it appears as a transport-tax, as does the sales tax in Western Germany. In addition to the sales tax a "Luxus Steuer" is levied. This tax is to be paid by the retailer on supply (own use) of certain goods, which are considered to be "de luxe". The normal rate is 10 %, i.a. for gold and silver objects and photographs. For records and radioapparatuses, however, an exception has been made, for the rate is reduced in that case to 5 %.

In GREAT-BRITAIN the sales-tax is levied under the name "Purchase Tax", a single tax on the supply of the goods levied from the wholesale dealer. Herewith Great-Britain is therefore, beside Switzerland, encroaching upon the European/Continental system of levying, namely the cascade system. The rates are high, viz. 33⅓, 66⅔ or 100 %, according to whether the product has a more "de luxe" character. Based on the whole-sale-prices, for

each group of articles a limit of price has been fixed till the point where goods are free of tax (D-scheme). So soon as this limit has been overstepped, tax is only paid over the surplus.

SOUTH AMERICA knows, roughly speaking, a single tax levied from the manufacturer or the importer.

In ARGENTINE the uniform rate is 8% of the sales price. Goods considered of importance for the national economic existence are exempted. The meaning of this tax is not to be a general inland consumer tax, as the full sales tax remains due on export-supplies. In some other South-American states, as the DOMINICAN REPUBLIC and ECUADOR no sales tax is levied in the real sense of the word, although there is a tax on the turnover. Consequently, in the first-mentioned country every entrepreneur, owing more than 10 pesos license-tax, has to pay a tax of  $1\frac{1}{2}\%$  over the "gross sales" according to an Act of March 22nd 1949.

Several South-Eastern European countries, in contrast to other European countries as ITALY have not proceeded to introducing the cascade system, although the rendering of services in those countries falls under the sales tax. In principle such a tax fits badly in the system of a single taxation, but budgetary difficulties will have been decisive.

YUGOSLAVIA taxes the sales and own use with the manufacturer, with the exception, however, of the husbandman. In order to keep the taxing system as simple as possible no regulation has been made in accordance to which the manufacturers may buy raw materials and auxiliary materials without payment of tax. So it is possible that certain goods are taxed for the second time. The tax is a tax on home production. The import of goods has remained untaxed. For export, on the contrary, no exemption of the tax on export supply exists. The vying even presses on the normal sales-price in the interior, which price is regulated officially. So it is possible that should dumping take place the tax is due over an amount higher than the sales price.

As also in Bulgaria, Rumania and Greece, in Yugo-Slavia the services rendered are taxed. There are, however, many exemptions, such as the services of social institutions and of scholars and artists. Beside the sales tax in GREECE, levied from the manufacturers, bankers and importers, there moreover exists a luxury-tax. Con-



trary to the regulations in nearly all countries, in Greece the sales tax is calculated over the sales less the sales tax. Therefore no sales tax is due over the sales tax.

TURKEY comes very close to the cascade system. Nearly every phase is taxed, with the exception of the retail trade.

The young state of INDONESIA has known a sales tax since January 1st 1951, which is very similar to the Dutch sales tax. The system of levying is therefore multiple. Herewith Indonesia is therefore infringing on the Asiatic tradition of the single system. The percentage of this tax amounts to  $2\frac{1}{2}\%$ , with the exception that in case the yearly turnover does not exceed the amount of R. 10.000, no tax is due. This sentence clearly throws into relief that, although the tax (art. 6) must be considered as a consumption tax, it is really on the borderline. Import and services are taxed. The export supplies are free. On June 19th 1952 in the NETHERLANDS the draft bill for the "Act on the Sales Tax 1952" was presented. This draft bill deviates in many respects from the „Ordinance on the sales tax 1940", which was introduced in Holland under German influence. The draft-bill anticipates the enactment of an unification with Belgium and Luxemburg in the framework of the Benelux cooperation.

Although it virtually resembles closely the agreements made — even if not yet officially — with the above countries, the bill-draft has been presented quite autonome as the Resolution of 1940 badly wanted alterations with the great complexity and confusion that arise, making the Resolution practically unworkable in practice after the many alterations and additions. The most prominent alteration is that the phase of the retailtrade has been completely exempted from sales tax in some way thus abandoning the principle of a full cascade system. In order to meet the budgetary demands the manufacturers' rates, on the contrary, have been somewhat heightened normally speaking, as also has the rate for the rendering of services to private persons, which has been brought from 4% to 5%. Further these rates are very differentiated. Normally the manufacturers' rate was 4% for supplies to merchants and 6% if directly supplied to the consumer. When the draft-bill becomes an Act of Parliament both rates will amount to 5%. For some goods

there is a so-called intermediate rate of 7 % respectively 9 % (will be 10 %) i.a. for dinner sets. The name intermediate rate has been derived from the idea that this rate lies between the normal and the so-called luxury-rate at 15 or 30 %. Supplies to the wholesale-trade are normally taxed at 1 %, if the supply is made to a retailer and  $\frac{1}{2}$  % if delivery takes place to a co-wholesale dealer, even if it concerns supplies of luxury-articles. The retailer-rate was 3 %, which will cease to exist on the draft-bill becoming an Act of Parliament. In order to disturb the competitive proportions between integrated and non-integrated industries as little as possible, the own use of self-produced goods in behalf of the enterprise was also considered to be a taxable fact. The Ordinance of 1940 made an exception for raw materials. As a result of the continually rising rates, this gave rise to certain cases of injustice, and in the present draft-bill the Minister has therefore proposed to tax this internal supply. Supplies of necessary articles of use are generally wholly, or in special phases, exempted from tax or liable to a reduced rate. Imported goods are subject to an equivalent import-duty, which duty will be levied under the ordinary name of sales tax on the draft-bill being passed. The export-supplies are free and the sales-tax levied on the links preceding the export may be claimed by the exporter. The character of the Dutch sales-tax is to be a purely inland consumption-tax.

In BELGIUM the sales-tax is composed of several taxes, which are governed partly by different principles. In the "Code des taxes assimilées au timbre" we distinguish:

- a) taxe de transmission.
- b) taxe de facture sur les transmissions et sur les contrats d'entreprise.
- c) taxe sur les locations mobilières et les transports.
- d) taxe de luxe.

The general rate for the "taxe de transmission", taxing *every* link, with the exception of the retail-trade, for the supply of goods or for own use, is  $4\frac{1}{2}$  %. In some cases this percentage has been brought to 9 (taxe forfaitaire) for the supply of goods by manufacturers, but in those cases the percentage for supply of those goods by wholesale-traders has been reduced to 0.45, the normal rate for the taxe de facture.



On imports the equivalent import-duty is applied. Export-supplies are free, but in contrast to the Dutch regulations no duty, paid on the links preceding the export, is refunded. A number of services are also subject to the tax of  $4\frac{1}{2}\%$ . The rate of the *taxe de luxe*, including the rendering of some services, is normally 12 %, levied by the manufacturer.

The tax is paid by affixing stamps on the invoices issued.

The LUXEMBURG “*taxe sur le chiffre d'affaires*” is practically the same as the German “*Umsatzsteuer*”. The general percentage of levying is 2 %, in the wholesale-trade  $\frac{1}{2}\%$ . Export-supplies are free, refund of tax on the links preceding the export is, however, not granted.

Since 1949 negotiations are going on in order to obtain the unification of sales-tax between Holland, Belgium and Luxemburg in the framework of the Benelux-convention. Owing to budgetary demands from the side of Belgium, the unification has not yet be realized.

As is the case in Belgium, sales tax also consists of several taxes in FRANCE.

The “*Code Général des impôts*” indicates the following sales taxes:

1. *taxe à la production*.
2. *taxe sur cession d'objets d'occasion et sur prestations de services*.
3. *taxes spéciales*, which may be called “*uniques*” and are taxing special products mentioned in the law.
4. *taxe sur les transactions*.
5. *taxe locale additionnelle*.

The “*taxe à la production*” has the system of single taxation as a starting point. The tax is levied on that point in the working expenses where the product passes from the circuit of manufacturing to that of distribution. Therefore it is a tax on the supplies in own use of manufacturers. An equivalent import-duty is levied. The normal rate is 15.35 %, which may be reduced in special cases to 6.35 %, as is the case for several supplies of agrarian articles, gas and electricity. Further there are exemptions for several articles of daily use (article 271, *Code Général*).

The “*taxe sur cession d'objets d'occasion et sur prestations de*

services" is, in principle, due in every phase of the trade-column, the starting-point is therefore the cascade system. The rate is uniformly 5.80 %.

The "taxe sur les transactions" called by most authors the real French sales tax, taxes every supply of every entrepreneur. The normal rate is moderate, only 1 %, whereas there are exemptions for the supply of necessary articles as bread, milk, etc. as also for the supply of newspapers. Export supplies are free at all times. In order not to disturb the competitive proportions too much it is stipulated that for integrated trades the rate will be 1.80 % of the sales price. Internal supplies are not taxed.

„La Vie Française" of October 17th, 1952 communicates that within the frame of the coming tax reform the „taxe à la production", „taxe sur les transactions" and some special taxes will be replaced by a „taxe unique", the „taxe à la valeur ajoutée".

The GERMAN "Umsatzsteuer" wholly adapts itself to the cascade system. Every link in the trade-column is taxed on supply of goods or own use, as also is the rendering of services. The normal rate is 4 % for supplies by the manufacturer, 1 % for supplies by the wholesaler, 4 % for supplies by the retailer. In order to be able to put an end to disturbances of competitive proportions between integrated and non-integrated trades, the Western German Confederated Government is authorized, according to § 8 of the Umsatzsteuergesetz: "Massnahmen zum Ausgleich der verschiedenen Umsatzsteuerbelastung der einstufigen und der mehrstufigen Unternehmen zu treffen."

Export-supplies are free and according to § 16 the exporter is allowed to reclaim the sales tax paid in preceding phases on the exported goods. On the other hand, the import of goods is taxed in the normal way. It appears from the preceding that the German sales-tax is meant to be a tax on inland consumption.

Since August 1st 1952 West Berlin entrepreneurs are not longer obliged to pay sales tax on all their supplies and services. This measure has been taken in order to help them in their difficulties. The result is that these entrepreneurs have a competitive start on the other Western German rivals. § 6g of the 3rd "Gesetz zur Aenderung und Ergänzung des Berlinhilfegesetzes" deals effectively with the regulation, that the Western German Confederated Gov-



ernment is authorized to rescind the Western Berlin release of sales tax on some articles, if this appears to be necessary in order to secure the competitive proportions.

Of late the idea has been raised to build up a wholly new system, which will resemble more closely the above French system. However, it is not yet in the least certain if such a radical measure will be proceeded to.

#### § 5. *Conclusion.*

Our conclusion can be brief. There are only few countries in the world where the sales tax has not yet become common property in some way.

These happy countries are principally former or still existing colonies of European countries, i.a. several British colonies (British Guinea, Serawak etc.) Surinam and the Netherlands Antilles. The French Colonies in Africa A.O.F., Togo, A.E.F. and Cameroun, however, form an exception. The system of sales tax prevailing there might be ranged under the cascade-system, according to which rendering of services is taxed too. In the A.O.F. and Togo-territories the communes are still levying a sales tax of 0.625 % of their own.

The sales tax legislation, too, has grown very confused in many countries, owing to a large differentiation, especially in those, where the principle of plural levying is adopted.

We are under the impression that gradually a tendency is to be perceived to drop the cascade system pur sang and proceed to the system of the single levying or a simplified plural levying. However, budgetary claims often check this evolution.

## II CHRONIQUE DE LA LEGISLATION FISCALE DES PAYS BENELUX

### LA LEGISLATION FISCALE BELGE EN 1951

par  
E. SCHREUDER

#### IMPÔTS SUR LES REVENUS.

Le grand événement fiscal de l'année 1951 a été indiscutablement la loi du 8 mars relative aux impôts sur les revenus.

Il serait exagéré sans doute d'y voir une véritable réforme, puisque aucun des principes de base de la législation n'a été modifié. Cependant, les innovations introduites par la loi en question méritent sur plus d'un point de retenir l'attention.

##### 1. *L'égalité fiscale.*

Un des leitmotive du Gouvernement a été l'égalité de traitement entre tous les revenus professionnels, c'est-à-dire, pour être plus précis, l'alignement de tous les contribuables à la taxe professionnelle sur le régime des salariés.

En effet, les exploitants et les titulaires de professions libérales ou indépendantes, se plaignaient d'être moins bien traités que les salariés, notamment en ce que la taxe professionnelle qui les concerne, comportait pour l'exercice 1950 cent centimes additionnels extraordinaires <sup>1)</sup>, alors que les salariés ne subissaient que quinze centimes additionnels. Ces additionnels d'Etat avaient remplacé, en conséquence de la loi du 24 décembre 1948 réformant les finances provinciales et communales, les centimes additionnels sur la taxe professionnelle que les pouvoirs subordonnés faisaient payer par les entreprises et les professions libérales ou indépendantes, ainsi que la taxe communale sur les traitements.

Les redevables autres que les salariés se plaignaient également

<sup>1)</sup> Et même 110 au lieu de 100 pour les sociétés et associations.



que les salariés pouvaient déduire de leurs revenus professionnels les retenues faites au profit des caisses de pensions alors que les non-salariés n'étaient pas admis au même bénéfice lorsqu'ils s'imposaient des versements en vue d'une pension de retraite ou d'une assurance-vie.

En revanche, les salariés étaient défavorisés en ce qu'ils sont imposés à source, au moment même où ils reçoivent leur rémunération, sur laquelle les employeurs doivent retenir l'impôt, tandis que les non-salariés ne payent que dans le courant et souvent même à la fin de l'année suivant celle au cours de laquelle ils ont réalisé leurs bénéfices ou encaissé leurs profits.

L'égalité fiscale a été réalisée de la manière suivante:

- a) Toutes les aggravations d'impôt à charge des professionnels autres que les salariés, ont été supprimées. Cependant, en raison de la nature d'une situation qu'ils tiennent avant tout de leur qualité d'actionnaire, les administrateurs, liquidateurs et commissaires dans les sociétés par actions sont soumis à vingt centimes additionnels, dans la mesure où ils ne sont pas rémunérés en raison de fonctions réelles et permanentes exercées dans la société (administrateur-délégué, administrateur-gérant, administrateur-directeur, etc.).

La loi du 8 mars a même supprimé l'augmentation de 1/10 appliquée aux revenus professionnels des exploitations (entreprises individuelles et sociétés) et qui trouvait sa justification en ce que le bénéfice de l'exploitant constitue un revenu mixte, procédant à la fois d'un capital et d'un travail, et non un simple revenu du travail<sup>1)</sup>.

- b) Les revenus professionnels sont soumis à une surtaxe de 20 % lorsqu'ils ne sont pas imposés par retenue à la source; mais le contribuable a le moyen de s'en affranchir en faisant un versement anticipatif.

Si le versement anticipatif a lieu au plus tard dans les quinze jours qui suivent l'année ou l'exercice au cours duquel le revenu imposé a été produit, la surtaxe n'est que de 10 %. Aucune

---

<sup>1)</sup> L'augmentation de 1/10 frappait forfaitairement les revenus considérés sans se préoccuper de l'importance relative du capital investi par rapport au bénéfice réalisé. C'est la loi du 13 juillet 1930 qui avait établi ce forfait.

surtaxe n'est due si le versement a été effectué au plus tard dans les quinze jours qui suivent la première moitié de l'année ou de l'exercice du revenu.

Ainsi, pour des bénéfices et profits réalisés au cours de l'année civile 1952 (imposés en 1953), il n'y aura aucune majoration, à condition que le versement anticipatif ait eu lieu au plus tard le 15 juillet 1952 et la majoration ne sera que de 10 % si le versement anticipatif a eu lieu au plus tard le 15 janvier 1953.

- c) Est déduite du revenu net imposable la partie des bénéfices, rémunérations ou profits qui est affecté par le redevable à des cotisations payées au titre des allocations familiales ou de l'assurance maladie-invalidité.

Il en est de même des versements effectués en vue de la constitution d'une rente ou d'un capital au profit du redevable en cas de vie (65 ans pour les hommes et 60 ans pour les femmes) ou au profit du conjoint ou des proches parents en cas de décès.

Cette dernière immunité n'est accordée toutefois que dans la mesure où les versements ne dépassent pas 10 % de la première tranche de 50.000 frs. des rémunérations brutes ou des bénéfices ou profits nets, ni 6 % du restant de ces rémunérations, bénéfices ou profits.

A titre de mesure transitoire, les pourcentages de réduction de 10 % et de 6 % sont majorés de moitié pour les personnes nées avant le 1er janvier 1900.

- d) Comme c'était déjà le cas pour les pensions de retraite ou de survie des salariés, les rentes et les capitaux d'assurance-vie constitués au moyen des versements immunisés dont il vient d'être parlé sub. litt. c. sont assimilés à des rémunérations et soumis comme tels à l'impôt.

Lorsque, à la demande de ce contribuable les versements constitutifs n'ont pas été immunisés, les pensions, rentes et capitaux constitués ne sont, en revanche, pas imposés.

Dans le même ordre d'idées, ce qui a été constitué au moyen de versements antérieurs au 1er janvier 1950 n'est pas imposé.<sup>1)</sup>

Si le capital constitué est entièrement encaissé au cours d'une même année et qu'il dépasse un montant de 50.000 frs., ce

<sup>1)</sup> La loi du 8 mars 1951 est applicable à partir de l'exercice 1951 (revenus de 1950).



capital n'intervient que pour 1/5 en vue de la détermination du taux de l'impôt applicable. On a voulu tempérer la rigueur de la progression qui, en principe, est établie en fonction du revenu total d'une même année même si, en fait, la production de ce revenu chevauchait sur plusieurs années. La taxe imposée au taux ainsi déterminé atteint, cela va sans dire, le revenu total, en ce compris l'intégralité du capital encaissé.

*Exemple:* Un capital de 200.000 frs. a été encaissé en une fois alors que les autres revenus professionnels du bénéficiaire représentent également 200.000 frs. L'impôt est calculé sur 400.000 frs. d'après le taux applicable à un revenu de 40  $(200 : 5) + 200 = 240.000$  frs.

## 2. La simplification fiscale.

Un second objectif de la loi du 8 mars 1951 a été d'apporter des mesures de simplification dans une législation particulièrement touffue.

La plus importante de ces mesures fut la suppression de la contribution nationale de crise sur les revenus professionnels qui a été en réalité, incorporée dans la taxe professionnelle augmentée en conséquence.

Cette contribution nationale de crise, établie au plus fort de la dépression économique en 1933, constituait un impôt progressif superposé à la taxe professionnelle. Elle différait d'une taxation procédant par centimes additionnels ajoutés au principal de l'impôt, en ce que les minima exonérés étaient plus réduits tandis que la cadence de la progression était plus rapide que dans la taxe professionnelle et en ce que la contribution nationale de crise payée n'était pas déductible du revenu imposable au titre de charge professionnelle alors qu'il en est ainsi pour la taxe professionnelle. Enfin, la contribution nationale de crise n'a jamais comporté de centimes additionnels au profit des provinces et des communes.

La contribution nationale de crise avait été fortement augmentée depuis la guerre, puisque le taux maximum de 4 % en 1938 était passé à 15 %<sup>1)</sup>.

---

<sup>1)</sup> La loi de 1951 n'a pas affecté la contribution nationale de crise due à raison des revenus des propriétés immobilières.

### 3. *La taxation des sociétés.*

La loi nouvelle a aggravé sensiblement la charge des sociétés possédant la personnalité juridique, qu'il s'agisse de sociétés de capitaux ou de sociétés de personnes.

Jusqu'ici, les tarifs de l'impôt étaient identiques pour les personnes physiques et pour les sociétés, en ce qui concerne les bénéfices *non distribués* par ces dernières, les seuls atteints par la taxe professionnelle dans le chef de la société.

Désormais, l'imposition applicable aux sociétés est au moins de 25 %, si minime que puisse être le bénéfice. Le taux passe à 30 % pour la tranche de bénéfices nets comprise entre 150.000 et 500.000 frs., à 35 % pour le demi-million suivant, à 37.5 % pour la tranche comprise entre 1 et 10 millions et enfin à 40 % pour la tranche de bénéfices dépassant 10 millions.

Les sociétés étrangères par actions sont taxées à un taux uniforme de 40 %, c'est-à-dire le taux le plus élevé, pour les bénéfices réalisés par leurs établissements belges.

Par contre, les personnes physiques se voient appliquer un barème gradué pour les revenus inférieurs à 150.000 frs. Un revenu de ce dernier montant subit un impôt de 27.500 frs., soit un peu plus de 18 % (contre 25 % s'il s'était agi d'une société). L'impôt augmente ensuite suivant une progression par tranches pour arriver à 35 % en ce qui concerne la tranche de revenus au-delà de 1 million (contre 37,5 et 40 % pour une société).

L'aggravation de l'imposition des sociétés est surtout sensible au cas où un bénéfice non distribué est peu élevé.

Quant aux bénéfices *distribués* par les sociétés, ils sont soumis tout d'abord à la taxe mobilière (30 % pour les actionnaires des sociétés par actions et 25 % pour les associés non actifs des sociétés de personnes). Les associés actifs des sociétés de personnes paient la taxe professionnelle sur les bénéfices qui leur sont attribués, exactement comme s'ils avaient réalisé ces bénéfices dans leurs affaires personnelles.

A la taxe mobilière de 30 % sur les dividendes et les autres produits des actions, s'ajoute une contribution nationale de crise au taux uniforme de 20 % qui est perçue comme la taxe mobilière à la source, c'est-à-dire au moment même de l'attribution des revenus.



Mais cette contribution est due par la société elle-même sans que celle-ci soit autorisée à la retenir à charge de l'actionnaire, comme c'est le cas pour la taxe mobilière, ni à la porter en charge professionnelle pour la détermination des bénéfices (non distribués) imposables dans son chef.

Les sociétés de personnes doivent également retenir à la source, en même temps que la taxe mobilière de 25 %, la contribution nationale de crise due à raison des revenus distribués aux associés non actifs. Cet impôt comporte un taux progressif allant de 2 à 15 % (15 % lorsque le revenu imposable atteint 200.000 frs. et plus).

La contribution nationale de crise due par les sociétés par actions sur leurs bénéfices distribués est réduite au 1/5 et la contribution nationale de crise sur les revenus distribués aux associés non actifs dans les sociétés de personnes est réduite au 1/3, pour la partie de ces bénéfices qui correspond proportionnellement aux bénéfices réalisés et imposés à l'étranger.

#### 4. La règle *non bis in idem*.

La loi belge entend éviter l'application simultanée de deux impôts cédulaires à un même revenu ou élément de revenu, sans préjudice, bien entendu, de l'impôt complémentaire personnel auquel est soumis le revenu global des personnes physiques.

A cet effet, une double règle *non bis in idem* se trouve en situation:

a) lorsque certains éléments<sup>1)</sup> du bénéfice réalisé par une entreprise (société ou individu) ont déjà subi un impôt cédulaire (contribution foncière ou taxe mobilière);

b) lorsque le bénéfice distribué par une société provient d'une réserve constituée antérieurement et qui a déjà été imposée dans le chef de la société au titre de bénéfice non distribué.

Dans le premier cas, l'on opère une déduction „revenu de revenu” et dans le second cas une déduction „impôt d'impôt”.

La loi du 8 mars 1951 a apporté deux modifications au régime existant, dont l'une intéresse la première branche et l'autre la deuxième branche de la règle *non bis in idem*.

Le revenu déjà taxé qui est déductible du revenu de l'entreprise, doit, en ce qui concerne les revenus d'actions, constituer un revenu

---

<sup>1)</sup> Par exemple, les revenus des immeubles ou ceux du portefeuille.

permanent: cela signifie que le capital générateur dudit revenu devait être la propriété de l'entreprise depuis un certain temps. Tandis que la permanence n'était acquise sous la loi antérieure que si le capital (actions) était la propriété de l'entreprise dès avant le début de l'année à laquelle se rapportait le revenu (dividende) déjà imposé, il suffit depuis la loi du 8 mars 1951 que l'acquisition des actions remonte à une date antérieure au début de l'exercice dont il s'agit de taxer le bénéfice.

Supposons, pour fixer les idées, le bénéfice d'un exercice social coïncidant avec l'année civile 1951. Au cours de cette même année, des dividendes ont été encaissés du chef d'actions faisant partie du portefeuille de la société. Ces dividendes seront considérés comme des revenus permanents (déjà taxés), dès là que les actions ont été acquises par la société avant le 1er janvier 1951, encore que les dividendes se rapportaient à l'exercice social 1950 de la société distributrice. Sous l'ancienne loi, l'acquisition devait être antérieure au 1er janvier 1950.

Pour ce qui est de la déduction „impôt d'impôt”, la nouvelle loi précise qu'en cas de distribution de réserve opérée par une société par actions et imposée cumulativement à la taxe mobilière (30 %) et à la contribution nationale de crise (20 p.c.), la déduction des impôts payés lors de la constitution de la réserve doit s'opérer d'abord sur la contribution nationale de crise et seulement à concurrence de l'excédent éventuel sur la taxe mobilière. Notons que, dans aucun cas, l'application de la règle *non bis in idem* ne peut conduire à une restitution, lorsque l'impôt payé lors de la mise à la réserve dépasse ce qui est dû à raison de la distribution ultérieure.

##### 5. *Le règne sans partage du revenu cadastral.*

Une autre innovation importante réalisée par la loi du 8 mars 1951 intéresse les revenus de la propriété foncière. Sous la législation antérieure, le revenu cadastral, qui est un revenu moyen établi périodiquement par l'Administration, servait en principe de base d'imposition à la contribution foncière et à la contribution nationale de crise, sans distinguer entre les biens donnés en location et ceux utilisés par le propriétaire lui-même, tandis que pour l'établissement du revenu global soumis à l'impôt complémentaire personnel, il était tenu compte du revenu cadastral si le bien était occupé ou



utilisé par le propriétaire lui-même, et du revenu effectif s'il était donné en location.

Il y avait cependant deux cas où la loi s'écarterait du revenu cadastral pour l'assiette de la contribution foncière.

D'une part, lorsque le revenu effectif des biens donnés en location était de 15 p.c. au moins inférieur au revenu cadastral, le propriétaire pouvait demander un dégrèvement dans la mesure de la différence.

D'autre part, mais seulement pour le cas de location à des fins professionnelles, lorsque le revenu effectif était de 15 p.c. au moins supérieur au revenu cadastral, l'excédent était soumis d'office à un supplément de contribution foncière.

Ce supplément se justifiait par la considération que le revenu effectif (loyer) pouvait être porté en charge professionnelle pour l'imposition du bénéfice obtenu par le commerçant-locataire, alors que la contribution foncière n'atteignait le propriétaire-bailleur qu'à concurrence du revenu cadastral. Il en résultait un *no man's land* fiscal dont certains avaient tiré parti d'une manière abusive: on mettait fictivement en société l'immeuble appartenant au propriétaire commerçant; la société ainsi constituée le lui donnait à bail pour un loyer excessif.

La réforme en cette matière est radicale. Désormais, c'est toujours le seul revenu cadastral qui est pris en considération, et cela tant pour la contribution foncière et la contribution nationale de crise que pour l'impôt complémentaire personnel.

Toutefois, afin de parer aux abus que l'on avait voulu prévenir en instituant le supplément de contribution foncière, la loi nouvelle prévoit qu'on n'admettra pas comme charges professionnelles à déduire du bénéfice imposable du commerçant-locataire la partie du loyer qui apparaît exagérée eu égard au loyer d'immeubles similaires loués dans des conditions normales.

Enfin, une remise ou modération de la contribution foncière est accordée, d'une part, en cas de destruction totale de l'immeuble ou de destruction partielle entraînant une diminution du revenu cadastral d'au moins 50 p.c. et, d'autre part, en cas d'inoccupation et d'improductivité totales de l'immeuble pendant au moins 180 jours, lorsqu'il s'agit d'un immeuble bâti *non meublé*.

La réforme est, dans son ensemble, défendable, mais elle doit

s'accompagner d'une péréquation satisfaisante du revenu cadastral, afin que celui-ci représente réellement le revenu normal moyen de l'immeuble. Or, les revenus cadastraux n'ont pas encore été révisés depuis la dernière guerre, de sorte que ce sont des revenus cadastraux non adaptés à la valeur actuelle de la monnaie qui serviront de base à la taxation des revenus immobiliers. Il en résultera, spécialement du fait de la progression en ce qui concerne la contribution nationale de crise et l'impôt complémentaire personnel, un avantage considérable et réellement discriminatoire pour les revenus fonciers. En matière de contribution foncière, l'avantage est neutralisé par l'augmentation du nombre des centimes additionnels provinciaux et communaux, spécialement dans les centres importants. Il est juste d'ajouter que, dans beaucoup de cas, les propriétaires subissent un régime de limitation des loyers et des fermages qui, en définitive, constitue une véritable charge parafiscale grevant ces revenus.

#### 6. *Les plus-values.*

La loi belge considère comme bénéfiques de l'exploitant non seulement les résultats obtenus par l'activité de celui-ci dans la poursuite d'une exploitation commerciale, industrielle ou agricole, mais encore tous les accroissements des avoirs investis dans l'exploitation, advenus au cours de l'année ou de l'exercice dont il s'agit de déterminer le bénéfice. Mais ces plus-values ne sont, en principe, taxables que si elles constituent soit des plus-values *réalisées* procédant de l'aliénation des avoirs investis, soit des plus-values *exprimées* en bénéfice dans les écritures de l'entreprise en ce sens que l'accroissement a été inscrit à l'actif du bilan sans être contre-passé au passif.

Deux changements législatifs ont été introduits qui intéressent le traitement des plus-values réalisées.

Une revalorisation du prix d'achat a été prévue par la loi pour tenir compte de l'avilissement de la monnaie, de sorte que la plus-value réalisée n'est retenue que dans la mesure où le prix d'aliénation dépasse le produit de la multiplication du prix d'acquisition par le coefficient de revalorisation, ce produit étant diminué du montant des amortissements déjà admis sur ledit prix d'acquisition.

Mais pareille revalorisation du prix d'achat n'était autorisée jusqu'ici que pour les immeubles et les outillages professionnels. La loi



du 8 mars l'a étendue aux participations et valeurs de portefeuille entrées dans le patrimoine de l'entreprise depuis plus de cinq ans.

Le bénéfice de la revalorisation et de l'immunité partielle qui en résulte est subordonné, rappelons-le, à plusieurs conditions: tenue d'une comptabilité conforme au Code du Commerce; interdiction de distribuer ou de répartir la plus-value immunisée ou de la faire servir de base au calcul de la dotation annuelle pour la réserve légale ou des rémunérations ou attributions quelconques (tantièmes, par exemple); interdiction de procéder à aucun remboursement de capital.

La loi du 8 mars 1951 immunise les plus-values résultant d'indemnités encaissées du chef de sinistres, expropriations ou réquisitions, lorsqu'elles se rapportent à d'autres éléments qu'à des matières premières, produits et marchandises. Sous la législation antérieure, la jurisprudence avait décidé que le sinistre ou l'expropriation suivie du règlement d'indemnité, devait être considérée comme une réalisation donnant lieu éventuellement à taxation au titre de plus-value réalisée, lorsque l'indemnité reçue était supérieure au prix d'achat (éventuellement revalorisé) de l'immeuble sinistré ou exproprié. L'immunité est subordonnée à une condition de emploi dans les trois ans.

#### *7. Les charges de famille.*

La nouvelle loi augmente d'une façon assez sensible les réductions d'impôt accordées en matière de taxe professionnelle, de contribution nationale de crise et d'impôt complémentaire personnel en raison des charges de famille du contribuable. Désormais, il est accordé une réduction de 5 p.c. pour chacun des deux premiers membres de la famille, à charge du contribuable, 10 p.c. pour chacun des troisième et quatrième membres également à charge et 20 p.c. pour chaque membre au delà du quatrième.

Mais la réduction n'est pas accordée sur l'impôt qui se rapporte à la partie du revenu taxable qui excède 250.000 frs. et cet impôt non réduit se calcule au taux prévu pour les tranches de revenu supérieures à 250.000 frs.

La réduction de la contribution foncière et de la contribution nationale de crise sur les revenus d'immeubles, qui était accordée aux chefs de familles comptant au moins trois enfants pour l'im-

meuble occupé par le contribuable (qu'il soit proprirétaire ou non), a été portée de 7 à 10 p.c. par enfant à la charge du redevable. Signalons en passant que si le chef de famille nombreuse est locataire de l'immeuble qu'il occupe, le propriétaire de l'immeuble obtient la réduction en question mais il est tenu de consentir une réduction équivalente sur le montant du loyer.

#### 8. *La répression de la fraude.*

Sans apporter de changements fondamentaux, la loi du 8 mars 1951 a cependant innové sur quelques points en matière de sanctions appelées à punir les infractions à la loi fiscale.

Des peines sévères pouvant aller jusqu'à un emprisonnement de trois mois à trois ans visent les agents d'affaires, experts et autres professionnels appelés à tenir ou à aider à tenir les écritures comptables de leurs clients, qui auraient apporté sciemment leur concours à l'établissement ou à l'utilisation de documents ou de renseignements inexacts ou qui seraient convaincus d'avoir commis un faux en écritures ou fait usage d'un faux, établi ou aidé à établir des faux bilans, inventaires, comptes et documents quelconques, pour l'établissement des impôts dus par leurs clients.

La condamnation prononcée à leur charge entraînera l'interdiction d'exercer leur profession pendant une durée n'excédant pas cinq ans. Le juge pourra également ordonner la fermeture de l'établissement auquel le contrevenant est attaché.

Une autre mesure qui contribuera à améliorer la position de l'Administration en face des fraudeurs, consiste à rendre les déclarations des contribuables relatives à leurs revenus professionnels, opposables à leur auteur pour la fixation des indemnités ou dommages-intérêts qu'ils réclament à l'Etat, aux provinces, aux communes et autres organismes ou établissements publics belges lorsque le montant de ces indemnités dépend directement ou indirectement du montant de leurs bénéfices. A cet effet, l'Administration des Contributions est déliée du secret professionnel et il ne peut être tenu compte des rectifications de revenus qui seraient faites spontanément par le contribuable après le fait dommageable.

Ainsi la victime du dommage qui aurait dissimulé une partie de ses revenus professionnels ne sera dédommée par les pouvoirs publics que dans la mesure où elle aura déclaré ses dits revenus.



Il ne fallait pas que la faute du contribuable tournât au bénéfice de l'auteur de l'accident ou de la personne civilement responsable ou de son assureur, lorsque cet auteur ou cette personne ressortit au secteur privé (société ou particulier). Mais pour cette hypothèse, une loi antérieure a déjà décidé que l'Administration fiscale, même si au moment de la condamnation à dommages-intérêts le délai de taxation des revenus de la victime était expiré, pourrait encore établir à sa charge une nouvelle cotisation, à raison des revenus dissimulés qui apparaîtraient à la suite de l'action judiciaire.

La loi nouvelle autorise le juge correctionnel qui prononce une amende en raison d'une infraction aux lois d'impôts sur les revenus, à tenir compte des circonstances atténuantes. C'est là une dérogation apportée à la législation antérieure, puisque, en vertu d'une disposition générale inscrite à l'article 100 du Code pénal, les principes du droit pénal qui permettent au juge d'arriver à l'individualisation de la peine, notamment par l'admission des circonstances atténuantes, ne sont pas applicables aux peines pécuniaires destinées à assurer la perception des droits fiscaux, lorsque cette application aurait pour effet de réduire lesdites peines pécuniaires.

## TAXE DE CIRCULATION DES VEHICULES AUTOMOBILES.

Un arrêté royal du 10 avril 1951 (Moniteur du 12 mai) réalise la coordination des dispositions légales relatives à la dite taxe. Il s'agit d'une mise en ordre de la législation existante sans qu'aucune modification y soit apportée.

## DROITS DE TIMBRE.

La loi du 14 juillet 1951, outre qu'elle contient une confirmation par le pouvoir législatif du Code du timbre promulgué par l'arrêté du Régent du 26 juin 1947, apporte quelques innovations intéressantes.

C'est ainsi qu'en matière de titres étrangers, l'exigibilité du droit de timbre est désormais limitée aux deux cas suivants:

1° les titres sont délivrés par un agent de change ou un banquier établi en Belgique, et cela ensuite d'une émission ou d'une négociation qui a eu lieu également en Belgique;

2° les titres sont donnés en gage à l'un de ces professionnels.

Désormais le droit de timbre n'est plus exigible, lorsque la déli-

vance des titres est consécutive à une conversion ou à un remplacement de titres.

Une autre disposition de la même loi autorise le timbrage gratuit des titres étrangers, créés en remplacement d'autres titres de même espèce déjà timbrés, lorsque leur création a été ordonnée par les autorités de l'Etat étranger en raison de la situation née de la guerre 1940-1945: recensement exceptionnel, recherche de la propriété ennemie, etc.

Si les titres ainsi créés sont appelés à remplacer des titres non timbrés, ils sont assujettis au droit, soit au moment de leur délivrance par un agent de change ou un banquier établi en Belgique ensuite d'une négociation conclue en Belgique, soit au moment de leur dation en gage à l'un de ces professionnels.

### TAXE SUR LES OPERATIONS DE BOURSE.

La loi du 13 juin 1951 a réduit de 2,5 p.m. à 1.25 p.m. la taxe applicable aux ordres d'achat ou de vente *à terme* de titres cotés dans une bourse du Royaume.

Le tarif de la taxe sur les opérations de bourse se présente ainsi:

- 0,50 p.m. titres de la Dette publique belge ou de la Dette publique coloniale;
- 1 p.m. titres d'Etat étrangers et d'emprunts émis par les provinces ou communes tant du pays que de l'étranger, obligations des sociétés belges ou étrangères et certificats d'obligations.
- 2,5 p.m. tous autres titres (actions).

C'est donc ce droit de 2,5 p.m. qui se trouve réduit de moitié lorsqu'il s'agit du marché à terme.

L'exigibilité de la taxe sur les opérations de bourse est subordonnée à l'intervention d'un intermédiaire professionnel, banque ou agent de change. La taxe est due séparément et cumulativement sur la vente ou cession et sur l'achat ou acquisition. S'il s'agit d'une émission, exposition, offre ou vente publique, elle est due uniquement du chef de la délivrance des titres.

### TAXE DE TRANSMISSION ET IMPOTS CONNEXES.

Au cours de l'année 1951, d'assez nombreuses modifications ont



encore été apportées en matière de taxe de transmission, soit pour augmenter les recettes fiscales, soit pour assurer un aménagement tenant compte des nécessités de la concurrence à l'intérieur et à l'extérieur.

C'est à des préoccupations essentiellement fiscales qu'a obéi l'arrêté royal du 22 novembre 1951 lorsqu'il a supprimé temporairement l'exemption de la taxe de transmission pour l'exportation d'un certain nombre de produits et établi une taxe à l'exportation de 1, 2 ou 3 p.c. suivant la nature des produits auxquels elle s'applique. Cette taxe est uniformément de 1 p.c. pour la livraison de produits exportés à destination des Pays-Bas et qui y sont consommés. Elle n'est pas due en ce qui concerne les marchandises exportées directement à destination du Grand-Duché de Luxembourg et qui y sont consommées.

La taxe à l'exportation, dans l'esprit du Gouvernement devait constituer une avance sur la surtaxe sur les bénéfices exceptionnels dont il venait de proposer l'établissement. La plus grande partie des redevables de la surtaxe sont, en effet, des industriels ou des commerçants qui ont fait des exportations.

Parmi les mesures inspirées par des considérations d'ordre économique, signalons la réduction temporaire à 2,50 p.c. de la taxe due sur les transmissions de papier à journal, lorsque les acheteurs les transforment ou les font transformer en journaux ou en publications périodiques paraissant à des intervalles réguliers ne dépassant pas un mois; le nouveau régime des tabacs fabriqués qui comporte une taxe forfaitaire unique de 5 p.c. exigible en même temps que le droit d'accise et calculée sur la base du prix maximum inscrit sur la bandelette fiscale ou sur la base adoptée pour la perception du droit d'accise; l'établissement d'une taxe forfaitaire unique de 4,50 p.c. pour les huiles dites „fuel oils” et de 9 p.c. pour les huiles dites „gas oils”.

Certains aménagements de la taxe ont été introduits, dans l'intérêt de l'agriculteur, en ce qui concerne le maïs, le tabac non fabriqué, les fils-lieuses, les aliments composés pour les animaux, par les racines de chicorée, les graines et semences.

Le taux de la taxe applicable aux transports par tramways et trolleybus a été réduit de 4,50 à 2,25 p.c.

Le taux de 2,25 p.c. existait déjà pour les transport par chemin

de fer ou par vicinaux, de sorte que tous les transports par voie ferrée paient désormais 2,25 p.c.

La loi du 13 juin 1951 a supprimé les centimes pour le calcul de la taxe de transmission et de toutes les autres taxes assimilées au timbre, en arrondissant la perception au franc supérieur ou inférieur selon qu'elle atteint ou n'atteint pas 50 centimes.

### DROITS D'ACCISE

Un nouveau pas important a été fait en 1951 dans la voie de l'unification des droits d'accise qui après l'unification des droits de douane réalisée depuis 1947, constitue la seconde étape vers l'Union économique Belgo-néerlando-luxembourgeoise (Benelux).

La loi du 29 mars 1951 (Moniteur du 25 novembre), a approuvé la convention du 18 février 1950 conclue avec les partenaires de Benelux portant unification des droits d'accise applicables dans les trois pays. Mais les mesures faisant l'objet de cette convention ne doivent entrer en vigueur qu'aux dates qui seront fixées de commun accord entre les parties contractantes.

Aux termes de la convention, il n'existera de droits d'accise dans le régime BENELUX que sur les produits suivants: alcools, bières, boissons fermentées de fruits (vins de fruits), boissons fermentées mousseuses (vins mousseux), sucres, tabacs et huiles minérales légères (benzine). La convention unifie également la rétribution pour la garantie des ouvrages en métaux précieux.

Par ailleurs, différentes mesures ont déjà été prises, sur le plan intérieur, en vue d'arriver à l'unification souhaitée.

C'est ainsi que la loi du 31 décembre 1947 avait réalisé le régime commun en matière de *boissons fermentées de fruits*. En réalité, le produit de cette accise est négatif. La loi prévoit que, sur proposition du conseil administratif des douanes institué par la convention douanière Belgo-luxembourgeoise-néerlandaise, le Ministre des Finances peut exempter les boissons fabriquées au moyen de jus ou de moût provenant de fruits frais, mis en oeuvre dans la fabrique même. Or, en Belgique, tous les producteurs se trouvent dans les conditions voulues pour obtenir l'exemption.

La loi du 13 janvier 1950 a réalisé l'unification du droit sur la *benzine* sur la base de 219 fr. à l'hectolitre.

Celle du 7 février 1951 a aboli, avec effet au 3 novembre 1950,



les droits d'accise sur les allumettes, les appareils d'allumage, l'acide acétique et les vinaigres.

La loi du 19 mars 1951 achève l'oeuvre d'unification, mais elle n'est encore entrée en vigueur que partiellement.

Cette loi abolit les droits d'accise sur le benzol, le café, la margarine et les graisses préparées, les eaux minérales et les glucoses. Sauf pour les deux derniers produits, la perception du droit se trouve déjà suspendue depuis le 15 février 1945 par l'effet d'un arrêté-loi du 1er février 1945. Par contre, le droit d'accise sur les eaux minérales et sur les glucoses continue à être perçu, la loi du 19 mars n'étant pas entrée en vigueur à cet égard.

Il en est de même en tant que cette loi unifie les droits sur les alcools, les bières et les sucres. Par contre, l'unification a été réalisée depuis le 16 mars 1951 en ce qui concerne les tabacs, et depuis le 1er avril 1952 en ce qui concerne les boissons fermentées mousseuses.

Les droits d'accise sur les *tabacs fabriqués*, indigènes ou étrangers, est perçu d'après les taux et les bases ci-après:

- a) cigares à bout fermé pesant 3 kg.  $\frac{1}{2}$  ou plus par 1.000 pièces, 27 p.c.
- b) autres cigares, 33 p.c.
- c) cigarettes, 62 p.c.
- d) tabac à fumer, tabac à priser et tabac à mâcher, vendu à l'état sec, 40 p.c.

Le tout calculé sur le prix de vente au détail (y compris le droit d'accise).

- e) tabacs à mâcher humides, 1 fr. par kg.

Le droit d'accise sur les *boissons fermentées mousseuses* est fixé à:

- a) cidre ou poiré: 150 fr. par hectolitre;
- b) autres boissons fabriquées au moyen de fruits autres que des raisins frais ou des raisins secs: 750 fr. par hectolitre;
- c) autres boissons fermentées mousseuses: 1500 frs. par hectolitre.

## SURVEY OF ALTERATIONS IN THE NETHERLANDS TAX LEGISLATION DURING 1951

by

Prof. W. J. DE LANGEN & J. VAN SOEST

The year 1951 also has brought a great many alterations in the Netherlands tax legislation. This time they consisted mainly in rises in the various taxes necessitated by the measures relating to the rearmament of Western Europe. The increases accepted by Parliament in August 1951 totalled Du. fl. 245. million, i.e. about 5 % of the total tax burden. They were adopted for a period of four years, 1951 to 1954.

The basic principles of our tax legislation remained unaltered. The same applies, practically speaking, to the ratio between receipts from the personal taxes, notably the income tax, and those from the price-raising taxes, notably the turnover tax.

No special taxes have been introduced. But the special business tax, abolished in 1950, revived in a modified form, this time as a special increase in the income tax.

Whereas in 1950 a number of tax laws were revised in one Act, the Tax Revision Act 1950, in 1951 the modifications of each tax were laid down in a number of separate small Acts, most of which are dated 16th August, 1951.

We will distinguish, just as we did for 1950, between three kinds of alterations for each tax, as far as possible, viz. —

- (a) those regarding the social aspect;
- (b) those regarding the economic aspect;
- (c) those which are mainly of a technical character.

The provisions of minor importance will again be left undiscussed.

### *Income tax*

#### Social aspect

- a. For business profits an increase in income tax has been introduced amounting to



5 % for the first	fl. 12,000.—;
6 % for the next	„ 30,000.—;
7 % for the next	„ 50,000.— and
7½ % for the surplus.	

This increase is applicable as far as the profits exceed an amount of fl. 7,500.— for single persons and fl. 8,500.— for married persons, the latter amount being increased by fl. 500.— for each child for whom the taxpayer is entitled to tax abatement. For instance: If someone has an income of fl. 130,000.—, of which fl. 100,000.— from business, and he is entitled to tax abatement for two children, the tax is calculated as follows:

Ordinary income tax on fl. 130,000.—	fl. 80,612.—
Increase: fl. 9,500.— (8,500 + 2 × fl. 500.—) exempt	
„ 12,000.— at 5 %	fl. 600.—
„ 30,000.— at 6 %	„ 1800.—
„ 48,500.— at 7 %	„ 3395.—
	<u>fl. 5,795.—</u>
fl. 100,000.—	fl. 86,407.—

The increase also applies to bonuses (stipulated or otherwise) enjoyed by the administrators and the employees of limited liability companies, not to bonuses enjoyed by the members of the boards of directors of such companies, because on the latter bonuses there was already a special high tax (up to 50 %). It will be levied in the years 1951 to 1954 inclusive and is based on the consideration that those who enjoy profits from business and bonuses are in a privileged position in comparison with their fellow-citizens, because a) it is assumed that in the post-war years, owing to the Government policy with regard to wages, prices and rents, profits from business and bonuses have risen more than other kinds of income, and because b) this income adjusts itself more easily to the increased price level than other kinds of income.

b. The general age limit for children who entitle the taxpayer to income tax abatement has been reduced from 21 to 17, because otherwise in many cases abatement was granted for children with incomes of their own. For older children the reduction is only

granted if they are physically or mentally deficient (up to 21) or if they are receiving instruction or are being trained for a profession (up to 25).

### Economic aspect

a. As stated on page 82, under 2, of the Bulletin for 1951, in 1950 the possibility was created of an arbitrary, if accelerated, write-off of one third of the purchase price of fixed assets purchased or ordered between 1st January, 1950 and 31st December, 1952. This has been widely made use of.

However, when in 1951 the Government considered it necessary slightly to curtail internal expenditures, it was decided to aim at this object in two ways, namely by increasing the turnover tax on some commodities and by limiting investments. In this connection the Minister of Finance was authorised to restrict the possibility of accelerated write-off to one tenth of the purchase price per year. This power has actually been used with regard to some fixed assets.

b. Stocks of business goods were hitherto valued in general according to the purchase price or the lower market price at the date of the balance sheet. Now the Minister of Finance has allowed a third method of valuation, namely to retain for 31st December, 1950 (and following years) the price at which the stocks were valued on 31st December, 1949. But this is only allowed for the quantity of goods present on 31st December, 1949, and not for later additions; these should be valued according to the old system. The Minister has made the introduction of the system subject to the condition that the increase in prices of the stocks must be considerable, namely in general greater than 25 % of the total business capital.

The old system would have entailed that, owing to the sharp price increases in 1950 (effect of the Korean war) high profits would have been charged, which in fact are necessary for the financing of the stock. Taxation of these profits would, indeed, have produced serious difficulties relating to liquidity.

The new system is sometimes referred to as Lifo: last in, first out.

c. In many cases there has come to be a disproportion between paid-up capital and the entire property of limited liability companies; for, the paid-up capital often remained relatively too small in consequence of the fact that, under Dutch law, conversion of



reserves into paid-up capital by the issue of bonus shares to shareholders leads to taxation of shareholders according to the face value of the bonus shares, at the ordinary, highly progressive, income tax rates. This tax is often prohibitive, so that no bonus shares are issued.

To enable limited liability companies to improve the ratio between their paid-up capital and their total property, the rate of the income tax levied on the bonus shares issued has been temporarily reduced, namely until 1st January, 1953. These shares are now taxed at the rate of 20 % of the face value; the reduced rate also applies to the payment in cash (not exceeding 25 % of the amount of the bonus shares) which the company may make to enable shareholders to pay the income tax due on the bonus shares.

A limited liability company may not use this facility to issue bonus shares to an unlimited amount: after the increase in paid-up capital reserves not smaller than 50 % of this capital must be left.

### Technical aspect

The following measure has been taken to ensure that income tax returns are made in time. The time fixed by law is 20 days. When this time has elapsed, a new time can be fixed for the taxpayer by means of a registered letter from the Inspector. If this period is also exceeded, the amount of the assessment is raised by 5 %, but at least by fl. 5.—.

Since delay may be due not only to laxity on the part of taxpayers, but also to the intricacy of the income tax form, attempts have been made to simplify the form. In 1951 for the first time (income tax form 1950) simpler language was used in the form.

### *Property tax*

#### Social aspect

a. Property was hitherto taxed at the flat rate of 0.5 %. For the four years from 1951 to 1954 it has been made progressive from 0.6 to 0.7 %.

b. For this tax, too, the general age limit for children who entitle the taxpayer to tax reduction has been lowered from 21 to 17. Compare with Income tax, b.

*Company tax*

## Social aspect

On the same ground as mentioned above under Income tax, the rate of this tax has for the years 1951-1954 been raised from 40 % (with reductions down to 37½ % for small profits below fl. 40,000.—) to 45 %, rising to 52 %; so the tax has now become a progressive one. All profits are taxed with 52 % as far as they exceed f 350,000.—.

## Economic aspect

What was said under Income tax, Economic aspect, points a and b, also applies to the corporation tax and will be even more important for this tax than for the income tax because the greater part of the total volume of business is carried on by limited liability companies.

*Death duties (including gift taxes)*

## Social aspect

a. The rates of this tax have also been raised for a period of four years. Dutch law taxes progressively the amount which each heir or legatee receives from the estate of a Dutch resident.

The law distinguishes six classes of rates. The first class concerns the children and the widow or the widower of the deceased. For this class the tax has a progressive scale, beginning with 3 % for the first fl. 1000.— and ending with 17 % for the amount exceeding fl. 500,000.—. For this class the rate has remained unaltered. But for all other classes the rates have been raised. Thus, class 2, relating to grandchildren, used to begin with 5 % for the first fl. 1000.—, rising to 22 % for amounts above 500,000.—, which rates have now been raised to 6 and 30 % respectively.

Class 4, relating to brothers and sisters, used to begin with 18 %, rising to 36 %; now the rates range from 21 to 46 %.

Class 6, the highest, referring to distant or non-relatives of the deceased, used to vary from 36 to 54 %; this rate now begins with 40 % and ends with 60 %.

b. The tax has been reduced for those cases where the widow of an employee gets a pension from the employer. Hitherto pensions



below fl. 1560.— were exempt from this tax; this limit has been raised to fl. 2200.— a year. Moreover, the total amount of the capitalized pension used to be taxed when the pension exceeded fl. 1560.— a year; this system has been abolished and from now on only the capitalized amount of the pension above fl. 2200.— will be taxed.

The exemption for orphans' pensions has also been improved.

### *Tax on motorcars*

#### *Economic aspect*

This tax is based on the weight of the car, according to the principle that he who avails himself most of the roads has to pay the highest amount.

Again for a period of four years the rate has been raised by about 75 % (on an average) for passenger cars and by about 30 % (on an average) for lorries, etc. Thus, the tax on passenger cars of 100 kg was fl. 80.— and will now be fl. 133.—; for similar cars weighing 1500 kg the tax was fl. 120.— and will be fl. 223.—.

### *Turnover tax*

In addition to some increases in the rates, some alterations of a technical nature have been made, to prevent existing relations between competitive products from being interfered with.

#### *Social aspect*

For a survey of the rates of this tax the reader is referred to the Bulletin of 1951, pp. 84 and 85.

The special rate applicable when so-called luxuries are supplied by a manufacturer to a dealer or consumer (15 %) has for a large number of luxuries been raised to 30 %. The rate of 30 % is now applicable e.g. to crystal objects, gold and silverware, oysters, picture postcards, television sets. The rate of 15 % has been maintained e.g. for strong-boxes, magazines, pianos.

The rate for semi-luxuries has been raised to 7 % when supplied by a manufacturer to a dealer and to 9 % when supplied by a manufacturer to a consumer.

The list of exempted goods has been extended to include e.g. salad oil and domestic soap.

The rate for supplies by a wholesale dealer to a retailer has been increased to 1 % (with a few exceptions).

All these alterations are again applicable for four years.

### *International fiscal law*

We may mention here the ratification by Parliament of a treaty with Norway to avoid double taxation and tax evasion as far as taxes on income and property are concerned; the conclusion of treaties (concerning taxes on income and property and death duties) with Switzerland (which were not yet effective in 1951); the conclusion and taking effect of a treaty with Greece (concerning the taxes on income from certain benefits deriving from international shipping companies or airways corporations); and finally the taking effect (retrospective) of a treaty with Belgium to prevent double taxation of capital (in the Netherlands only applicable to the tax on property increments between May 1st, 1940 and December 31st, 1945 and to the capital levy assessed according to the position on December 31st, 1945.)

On 1st January, 1952, a Bill was still under discussion in Parliament revising the entire legislation in respect of death duties (including gift taxes); also a Bill concerning new regulations as to the obligation of taxpayers to furnish the tax authorities with information and the power of these authorities, to inspect accounts.

## GRAND-DUCHÉ DU LUXEMBOURG

En 1951, la législation fiscale luxembourgeoise n'a pas subi de modifications importantes.

En matière *d'accise*, le Luxembourg a suivi les modifications intervenues en Belgique.

Quant à la *taxe sur le chiffre d'affaires à l'exportation*, la législation luxembourgeoise a décrété, dans la loi du 22 décembre 1951, des mesures identiques à celles contenues dans l'arrêté royal belge du 22 novembre 1951 en matière de taxe de transmission (Voir *supra*, p. 171).

Vu cette situation, nous avons cru devoir omettre cette année un article plus étendu sur le développement de la fiscalité luxembourgeoise.

La direction du Bulletin.



## MISCELLANEOUS — FAITS DIVERS

### THE GERMAN "LASTENAUSGLEICH".

The "Lastenausgleichgesetz", which came into force on August 14th, is surely the most important Act, the Western German "Bundestag" had had to treat in the past period. This means both in view of its size (375 paragraphs) and its long run (still 27 years), whereas the total yield is estimated at more than 60 milliard D.M. The yearly revenue is said to amount to about 2.15 milliard D.M.

Consequently this Act is not only most important for the present generation, but posterity, too, will have to bear its burden. The Act was carried in the Bundestag on July 10th 1952 with 208 votes against 139 and 6 abstentions, whereas it was sanctioned by the Bundesrat (Higher Chamber) on July 18th with the vote of "Hamburg" against.

The fundamental idea of the "Lastenausgleich" is to help by means of fiscal interference in the revenues of citizens who suffered but little or not at all from the acts of war, those co-citizens who lost all. The Act was already announced in 1948 — the reference date of the present Act is therefore June 21st 1948, the day on which the currency in Western Germany was purged — but difficulties, which arose when its definite text was worded, have resulted in the idea of "Lastenausgleich" being temporarily included in a so-called "Soforthilfeabgabe", which Act was sanctioned on August 8th 1949.

The Lastenausgleich consists of three levies.

1. A single capital-levy of 50 % on the capital on June 1st 1948, less a certain "Freibetrag", to be paid in the next 27 years. In the scope of the "Soforthilfeabgabe" tax has already been due for 3 years, so that the tax must be paid in 30 years in total (before April 1st 1979). Payments must be made in money, although "Naturalleistungen" too are considered a possibility as per §§ 201 and 202. In how far this may be done has, however, not yet been stipulated.

2. A "Kreditgewinnabgabe", roughly speaking a tax on the profits out of the old R. M. debts and mortgages paid by entrepreneurs.

3. A "Hypothekengewinnabgabe", which is roughly speaking a tax on the profits out of old R. M. debts gained by persons other than entrepreneurs. The annual payment on the Lastenausgleich may be deducted for the Einkommen- und Körperschaftsteuer.

#### CHARITY AND TAXATION IN THE U.S.A.

Subject to certain conditions, a *corporation* primarily engaged in the furnishing of sportsprograms need not include in its gross income proceeds of any sports program conducted for the benefit of the Red Cross. The amendment is effective as of December 31, 1951, but limited to sports programs conducted under agreements entered into after the date of the Act, which is July 8, 1952. (Section 22 (b) (1b) of the Internal Revenue Code, as added by Public Law no. 465, 82nd Cong.)

The limit on income tax deductions by *individuals* for contributions to charitable, educational and other organizations specified in Code Section 23 (c) was increased from 15 % to 20 % of adjusted gross income. (Section 23 (c), amended by Public Law no. 465, 82nd Cong.).

#### CONVENTIONS DE DOUBLES IMPOSITIONS.

##### **Belgique.**

Le Ministère des Finances a publié un communiqué dans lequel est annoncé l'ouverture prochaine de pourparlers entre la Belgique, d'une part, et la Suisse, d'autre part, en vue de conclure une convention pour éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune.

D'après ce même communiqué, le Gouvernement belge s'efforce à mettre au point les conventions d'avant-guerre avec la *France*, *l'Italie*, le *Luxembourg* et les *Pays-Bas*.

(Source: Bulletin hebdomadaire de la  
Fédération des Industries  
Belges du 15.8.1952).

##### **Luxembourg.**

Comme en Belgique, au Luxembourg le Gouvernement s'occupe



du phénomène de la double imposition internationale. Dans les derniers jours du mois d'août 1952, le Ministère luxembourgeois des Finances a fait publier un avis à ce sujet, dont s'occupe la Direction de la revue „Echo de l'Industrie” dans son numéro du 30 août 1952.

D'après cet avis, le Gouvernement du Grand-Duché est en pourparlers avec quelques gouvernements étrangers en ce qui concerne la conclusion de conventions internationales pour éviter les double-impositions. On semble avoir l'intention de conclure des conventions avec l'*Allemagne*, la *Belgique*, les *Etats-Unis d'Amérique* et la *France*.

#### TAX ON EXCEPTIONAL PROFITS IN BELGIUM.

In the “Moniteur Belge” of August 3rd an Act of July 24th was published, introducing a surplus tax on the exceptional part of certain revenues of the calendar-year 1951 or of the financial year closed in the course of 1952. The revenues affected by this tax are the yields from trade-, commerce- and agricultural businesses.

That part of the revenues is considered to be exceptional, which is realized during the taxable period, and is higher than either the revenues of the same nature returned or taxed in the four preceding fiscal years, either an amount corresponding, for a period of twelve months, to 8 % of the sum of the real paid-up authorized capital and of the reserves, or an amount of 400,000 francs for twelve months of activity during the taxable period, or, with regard to the joint stock company, an amount of 400,000 francs for twelve months of activity during the taxable period, for each of the managers, directors or other similar persons. The taxable profit is calculated in the way most favourable to the tax-payer. The surplus tax amounts to 25 % of the part of the profit for 1951 that is to be considered as exceptional. The surplus-tax is not allowed to be deducted as part of the running charges for the fixation of the taxable basis for the “taxe professionnelle”.

#### IV

### REVIEWS — COMPTES RENDUS

Prof. Dr. EUGENIO PEDEMONTE: *Costituzione e Amministrazione delle Società Commerciali con speciale riguardo agli obblighi tributari*. 2 Vol. 6me éd. — Di Stefano, Gênes 1950.

L'ouvrage de cet auteur, concernant la fondation et l'administration de sociétés commerciales a eu, à ce qu'il paraît, un succès remarquable: la première édition date de 1945; elle fut suivie, chaque année, par une nouvelle édition.

Le premier tome de cet ouvrage systématique et synoptique — 453 pages — porte sur les problèmes du droit commercial. Il est divisé en six titres, les deux premiers traitant la société anonyme et la société à responsabilité limitée. Il est question de problèmes tels que: la fondation et ses exigences, la personnalité civile, la responsabilité des fondateurs, les statuts, les aspects fiscaux des apports, etc. Un chapitre spécial est consacré aux actions, leur évaluation, les différentes espèces d'actions, le droit de vote, le transfert, la mise en gage etc.

Les chapitres VII et VIII expliquent la position de l'assemblée générale et des directeurs, des administrateurs etc., tandis que le 9me chapitre s'occupe des organes de contrôle. Le bilan, les réserves, les distributions de bénéfices, les stocks etc. sont commentés amplement, ainsi que les sociétés anonymes avec participation de l'Etat et celles d'intérêt national (*società interesse nazionali*). Il en est de même, mutatis mutandis, pour les sociétés à responsabilité limitée. Au troisième titre, le lecteur trouvera des sujets importants, tels que la fusion de sociétés, la transformation en société anonyme, le traitement de sociétés étrangères et d'investissements étrangers. Le chapitre V traite de la participation des ouvriers tandis que l'ouvrage se termine par de nombreux tableaux sommaires.

Le premier tome est-il un manuel très pratique des questions de droit commercial intéressant les sociétés, offrant surtout au lecteur étranger un résumé clair et précis du droit des sociétés italiennes, le tome II — 243 pages — en revanche s'occupe de questions fiscales. Ce tome est subdivisé en quatre titres, le premier traitant des impôts directs en général.

Les impôts suivants passent en revue: Imposta di Ricchezza mobile (impôt sur la richesse mobilière); imposta complementare; les différentes dispositions visant les familles nombreuses; l'impôt extraordinaire sur le patrimoine; Addizionale tributi; l'imposta camerale; les conseils et comités tributaires; la déclaration par des mandataires, la société en liquidation, le domicile fiscal, le traitement des italiens à l'étranger et des étrangers en Italie, entre autres, ont retenu l'attention.

Le second titre contient une étude détaillée de l'imposition de personnes morales sur base de leur bilan. Tous les problèmes résultant de la dévaluation et de la réévaluation de la monnaie sont commentés au chapitre XIV.

Les titres III et IV contiennent respectivement un commentaire sur les personnes morales non-imposées à base de leur bilan et des tableaux synoptiques.

Étude faite de cet ouvrage nous constatons qu'il s'agit d'un manuel pratique et précis dont nous recommandons la lecture avec plaisir.



Le côté administratif de la question fiscale a rarement retenu l'attention. Il s'agit ici pourtant de problèmes de grande importance, non seulement pour l'administration de la magistrature, mais encore pour la société entière. L'organisation de l'administration fiscale, sa façon d'agir envers les contribuables et, dans cet ordre d'idées, aussi l'instruction des agents du fisc, sa place dans l'administration de la magistrature dans l'ensemble, sa place dans la vie sociale, voici beaucoup de sujets importants qui se prêtent à une étude comparative approfondie. Quelques essais, dont l'un venant de Suisse, l'autre d'Allemagne et une discussion dans le Tax Association Américain, ayant rapport à ce sujet, méritent notre attention, notamment:

Dr. CAMILLE HIGY: *Die berufliche Ausbildung der höheren Steuerbeamten.*

Il s'agit d'un tirage à part de l'article du professeur de Zürich, chef de la section de l'impôt sur les bénéfices de guerre de l'Eidg. Steuerverwaltung, paru dans le „Festschrift“ offert au si regretté professeur Blumenstein.

Quand, en 1940, l'administration de la Fédération fut chargée de la perception des „Wehropfer“ et „Wehrsteuer“ en Suisse, la justesse de la critique, formulée auparavant à l'adresse du service des impôts, se fit sentir. L'établissement de la cotisation et l'appareil de contrôle furent réédifiés et de même les administrations fiscales cantonales furent réorganisées. C'est alors que l'on constata qu'un levement convenable des impôts est infaisable sans un corps de fonctionnaires bien dressé. Depuis 1942, l'administration fiscale suisse a consacré toute son attention à cette question. En 1945, un règlement y relatif entra en vigueur. L'auteur compare l'apprentissage en Suisse et à l'étranger, et donne quelques exemples dans ce domaine de France et d'Allemagne. En Suisse, pour l'apprentissage préalable, on n'exige pas un grade universitaire. L'expérience à l'étranger a prouvé qu'au début le porteur d'un titre universitaire ne vaut pas l'homme d'expérience, mais qu'à la longue il le dépasse. Cependant, on n'a pas voulu exclure ceux qui n'ont pas eu d'instruction universitaire et c'est ainsi que les deux groupes existent côte à côte.

Les sujets d'examens et l'apprentissage sont commentés amplement. La dernière partie de cette étude est consacrée à l'utilité de créer à la longue une catégorie d'experts sortant des rangs de ceux qui ont subi l'examen. Ceux-ci occupent, en imitation des „chartered accountants“ en Angleterre, une place médiatrice indépendante entre les contribuables et le fisc.

M. M. LANG: *Die Steuerverwaltung und ihre Aufgaben.* — Heinrich Reinhardt Verlag Frankfurt a.M., 1947.

L'introduction contient une description et une critique de l'administration fiscale, son organisation et la garantie pour la sécurité du droit. Suivent la fixation de la cotisation et le paiement, notamment les versements anticipatifs. L'auteur examine les dispositions de la loi en Allemagne au sujet de l'administration et du contrôle, le règlement original et celui en vigueur actuellement. Il est question successivement des divers impôts, et aussi du „Reichsbewertungsgesetz“ (le soi-disant Einheitsbewertung). L'auteur termine par l'administration de la Caisse et le recouvrement.

*Proceedings of the National Tax Association.* Forty-first annual conference on Taxation at Denver, Colorado, October 4-7, 1948, edited by RONALD B. WELCH. Sacramento, California 1948.

La matière discutée à cette conférence porte beaucoup plus loin que la question de l'administration fiscale. Cinquante pages seulement de cet ouvrage de 724 pages sont consacrées à ce sujet. Le problème a été examiné de tous côtés, d'abord d'une façon générale par le président du National Tax Association GEORGE W. MITCHELL, ensuite plus spécialement pour l'impôt sur le revenu par WILLIAM T. SHERWOOD, du point de vue de l'administra-

tion fiscale des Etats par C. EMORY GLANDER et finalement du point de vue de l'expert en matières fiscales par HENRY B. FERNALD, certified Public Accountant.

D'autres sujets également sont intimement liés aux questions d'administration et de technique fiscales, telles que „Sales Tax Administration”, „Pay Roll Tax Administration”, „Corporation Tax Administration”. On peut citer encore dans cet ordre d'idées „The Courts and the Taxing Process”.

Ainsi que nous venons de le dire, beaucoup d'autres sujets sont traités encore et l'on trouve dans ce livre des considérations intéressantes en abondance, par exemple au sujet des problèmes fiscaux de Denver, du problème de la valeur (spécialement des biens immeubles pour le droit de succession), sur le „Federal Real Estate Ownership” et quantité d'autres encore.

National Association of Tax Administrators.

*Revenue Administration* 1950. Eighteenth Annual Conference. Tennessee.

La 18<sup>me</sup> conférence de cette vaste organisation et ses nombreuses commissions (standing committees), qui embrasse à la fois le domaine de l'imposition du côté technique et administratif, ainsi que l'aspect scientifique, fournit, comme d'habitude, beaucoup de matière susceptible d'intéresser d'autres pays. Ainsi beaucoup de pays connaîtront les difficultés qu'évoque GEORGE J. E. SCHOENEMANN dans son essai, ayant pour sujet „Front line tax enforcements”: „Nous, fonctionnaires fédéraux, avons perçu dans la dernière année fiscale 40 ½ milliards de dollars, dont \$ 38 milliards sans peine car ils furent payés de plein gré. Mais le solde de \$ 2 milliards! Ceux-ci furent perçus par l'application plus ou moins rigoureuse des mesures de perception.

On comprendra sans peine la persévérance et le tact qu'il a fallu et les situations les plus disparates que les fonctionnaires, chargés de la perception, ont rencontrées. Il va de soi que l'aspect technique et administratif occupe une place importante. Nous ne nous étonnons point qu'il soit question de la mécanisation du service fiscal (conf. J. STERLING). L'activité de l'administration a retenu également l'attention. Un des sujets porte le titre „Why Tax Administrations must be adequate to be fair” (conférencier WILLIAM G. BONNELLI). L'Etude de SPENCER E. BATES au sujet de „Penalties in Tax Administration” exprime la même mentalité. La fraude des droits d'accises (JAMES CLARENCE EVANS) donna lieu à des considérations fort intéressantes, ainsi que les deux autres sujets „The U. S. Supreme Court and State Taxation 1946-1950” (ROBERT C. BROWN) et „Public Relations and Publicity” (MAXWELL E. BENSON).

G. MEYLING: *De successiebelasting en het eigendomsrecht*. Openbare les aan de Universiteit van Amsterdam. H. D. Tjeenk Willink à Haarlem.

À l'Université d'Amsterdam, on peut suivre des cours de préparation au notariat depuis 1938.

L'examen notariel n'est pas universitaire, c'est une commission d'Etat qui le fait subir. Monsieur Meyling, aspirant au notariat, est lié depuis des années à cette section de la Faculté du Droit. De même, sa nomination comme chargé de cours appartient au passé. Sa conférence d'inauguration, cependant, ne date que du 7 décembre 1951. Elle portait sur un sujet fiscal et ne manquera pas de retenir l'attention des lecteurs du Bulletin.

M. MEYLING releva qu'on aurait peine à indiquer une partie du droit plus mouvementée que le droit fiscal. La loi sur les droits de succession n'y échappa pas non plus. On augmenta le tarif en 1947 et 1951 et un projet pour une nouvelle loi fut déposé en 1948, incorporant un domaine toujours grandissant dans cette loi. Ce projet n'a pas encore été ratifié.

L'orateur traça d'abord la naissance de la loi relative aux droits de succession en relation avec le développement du droit de propriété. Ensuite son



rapport avec le droit féodal, qui se fit sentir encore pendant de longues années et avec la doctrine du „dominium éminens”. Il s'attarda longuement auprès de l'homme qui, en 1805, fit accepter le droit de succession pour la première fois en Hollande: Gogel.

Dans l'ordonnance de celui-ci aussi on retrouvera l'idée du „dominium éminens”. L'orateur aborda ensuite le développement subséquent du droit de succession en Hollande, après quoi il donna toute son attention au projet de loi sus-mentionné.

L'orateur conclut en faisant remarquer que l'impôt successoral tend à devenir de plus en plus un impôt sur l'acquisition sans équivalent, mais que s'il continue à se développer en ce sens, le caractère et la structure du droit de succession devront être modifiés complètement.

*Recueil de la Législation relative aux impôts ressortissant à la Direction des Impôts Personnels et sur les Revenus en Tunisie.* — Sté LS SAPI, 12, Rue de Vesoul, Tunis, 1951.

Le présent recueil, composé au vu de la documentation fournie par M. le Directeur des impôts personnels et sur les revenus, contient les textes de toutes les dispositions législatives d'ordre fiscal en vigueur en Tunisie. Cette nouvelle édition succède à la première, datant de 1947.

Bien que la 1ère édition ait été tenue au courant par des mises à jour, on a élaboré le présent volume pour inclure les dernières dispositions, d'une part, et pour supprimer ce qui doit être considéré comme superflu, d'autre part. Ainsi on a présenté une vue d'ensemble de la législation fiscale tunisienne, ce qui est d'une grande importance.

À l'heure actuelle, la fiscalité des pays d'importance secondaire devient de plus en plus intéressante, non seulement pour les fiscalistes et pour la vie commerciale et industrielle, mais surtout du point de vue de la science fiscale. De nos jours, la fiscalité exerce une influence toujours croissante sur la condition économique d'un pays, et il est intéressant de pouvoir se mettre au courant de la situation des pays comme la Tunisie.

Le lecteur intéressé peut trouver dans ce recueil les textes concernant: le droit de patente; l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales; l'impôt sur les traitements et salaires; l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières; la contribution personnelle d'Etat; la taxe de visite.

Dans une section intitulée „dispositions générales” on trouvera, entre autres, les sujets suivants: contrôle des revenus mobiliers; exemptions; incorporation de bénéfices et de réserves au capital; mesures contre la fraude; réévaluation des bilans.

Le recueil se termine par deux annexes, dont une contient des barèmes, l'autre des tables chronologiques.

Prof. Dr. ERNST BLUMENSTEIN: *System des Steuerrechts*. Band I: Grundriss des Schweizerischen Steurrechts, herausgegeben von Prof. Dr. Ernst Blumenstein und Prof. Dr. Irene Blumenstein. — Polygraphischer Verlag A.G., Zürich — (Zweite neu bearbeitete Auflage 1951).

C'est un devoir pénible que de devoir annoncer la nouvelle édition du dernier ouvrage du regretté professeur Blumenstein, auquel la science du droit fiscal doit une si profonde reconnaissance. Il a encore pu élaborer cette seconde édition lui-même. La préface est datée de juillet 1951; peu après il est décédé.

Si l'on compare la première impression, parue en 1945, à cette nouvelle édition, on s'aperçoit bientôt combien les modifications dans la législation, la jurisprudence et la littérature fiscales ont favorisé le remaniement et la nouvelle adaptation de certaines parties.

En 1926/29, l'auteur amassa dans son „Schweizerisches Steuerrecht” beaucoup de matière législative de la Confédération et des Cantons, et en

fit une étude comparative. L'oeuvre de 1945, ainsi que la nouvelle édition actuelle, offrent un résumé général. Elle désire être un indicateur à l'étude, en ne partant pas de règlements spéciaux, mais des principes, sur lesquels reposent la législation fiscale suisse. L'intention de l'auteur était que cet ouvrage, traitant des principes, serait le premier d'une série, dans laquelle ces principes seraient élaborés. Il est à espérer que sa collaboratrice fidèle, Madame la professeur Irene Blumenstein, pourra achever cette vaste oeuvre.

La classification de cet ouvrage est restée la même, et le projet et la tendance de l'oeuvre en ressortent clairement. Après une introduction, contenant des considérations relatives aux impôts, au droit fiscal et à son interprétation, le droit fiscal matériel et formel sont traités successivement.

Naturellement, le droit matériel occupe la place principale. On y trouve des considérations intéressantes au sujet de „Steuerhoheit und Steuerpflicht", leurs limites, les objets de la perception, les principes etc. De même, le droit fiscal a retenu l'attention de l'auteur. Dans la partie consacrée au droit formel on trouve une description du fisc, du règlement des taxes et de la perception.

C'est exactement parce que l'auteur donne un résumé que l'importance de cet ouvrage a bien dépassé les frontières suisses. Tout pratiquant de la science du droit fiscal rencontrera ici à plusieurs reprises des problèmes qu'il connaît aussi dans son propre droit. Plus d'une fois il aura à méditer des problèmes, surgissant également dans l'application du droit chez lui. Pour cela, il suffit de lire dans l'introduction, la partie, relative à l'impôt en général, sa position dans les moyens des autorités, la conception „impôt", l'impôt comme phénomène social, l'impôt dans l'ordre légal. Ce seront surtout le traitement du droit fiscal et son interprétation qui retiendront l'attention. On y trouvera traités les méthodes des interprétations, ces relations avec le droit civil, etc. etc.

Nous l'avons déjà dit, la place principale a été réservée au droit matériel. On ne pourra imaginer aucun sujet dans ce vaste domaine, qui n'ait été l'objet d'une considération dans cette oeuvre, qui enrichira notre opinion et pourrait même la modifier quelquefois.

Il n'y a qu'un seul conseil à donner: il faut lire ce livre.

Prof. W. J. DE LANGEN: *Inleiding tot het Balanslezen*. — N. Samson N.V., Alphen a.d. Rijn, 1952.

Le professeur de droit fiscal à l'Université d'Amsterdam s'est arrêté souvent devant le phénomène, que le juriste, régulièrement en relation avec le monde du commerce et de l'industrie en qualité d'avocat, de juriste au service d'une industrie, de fonctionnaire, de notaire etc. ne connaît pas la langue du monde industriel. Il ne peut souvent pas lire les manifestations principales des entrepreneurs, c'est-à-dire le bilan et le compte de profits et pertes.

Dans l'application du droit fiscal, les personnes non instruites en matière de comptabilité, rencontrent les mêmes difficultés, dès qu'il s'agit de la conception du mot bénéfice et des revenus de l'entreprise.

Pour remédier à cet inconvénient, l'auteur a écrit cet opuscule, dénommé par lui-même „sans prétention". Voilà une détermination bien modeste, car cet opuscule contient une quantité d'explications très précises.

L'auteur met le lecteur en garde contre la terminologie fâcheuse et souvent déroutante, il raconte ce qui compose le bilan, ce que c'est au fond que le bilan; il parle de transactions de bénéfice et du compte de profits et pertes, des pièces annuelles, de la répartition du bénéfice, des réserves, de capital et de revenu, d'amortissements, de taxation du stock, de réserves dormantes, de caisses d'assistance au personnel et de beaucoup d'autres sujets. Il est évident qu'il touche ainsi souvent des problèmes d'un intérêt considérable, très importants aussi du point de vue de l'imposition.



L'ouvrage se termine par des pièces annuelles de quelques sociétés anonymes.

Cet opusculé de 86 pages comprend un index, ce qui permet de l'utiliser comme ouvrage de référence.

**List of publications received** (Continued from *Bulletin* VI No. 2).

H. SCHUTTEVAER:

Successiewet. — Noorduijn en Zn. N.V., Gorinchem.

H. SEIP:

Kommunenenes Økonomi. — Tiden, Oslo 1948.

L. H. SELTZER:

The Nature and Tax Treatment of Capital Gains and Losses. — National Bureau of Economic Research Inc.

M. J. H. SMEETS:

De Economische betekenis van de belastingen. — L. J. Veen's Uitg. Mij, N.V. Amsterdam.

A. J. VAN SOEST en J. B. J. PEETERS:

Belastingen (Inkomstenbelasting, Vermogensbelasting, Vennootschapsbelasting). — S. Gouda Quint - D. Brouwer & Zn. Arnhem, 1951.

C. VAN SOEST:

Besluit op de Loonbelasting 1940 e.a. Supplement 5. — Uitg. mij., AE. E. Kluwer, Deventer.

J. SOMERSET CHIPMAN:

The theory of Inter-sectoral Money Flows and Income Formation. — The John Hopkins Press, Baltimore, 1951.

J. SPIROPOULOS:

Second report on a draft code of offences against the peace and security of mankind. — United nation A/CN.4/44, 12 April 1951.

R. STAPLES:

Key to Income Tax and Surtax. — Taxation Publishing Company Ltd., London W.1., 98 Park Street, 1950.

RONALD STAPLES:

"Taxation" key to income tax and surtax. — Taxation Publishing Company Ltd., 98 Park Street, London, W.1., 1951.

VAN STEENBERGEN-SCHUTTEVAER:

De Zegelwet 1917, 7e druk. — Samsom, Alphen a/d Rijn 1951.

H. H. STIKEMAN:

Release No. 46 and 47. Canada Tax Service. — R. de Boo Ltd. Publishers, Toronto.

P. TABATONI.

Etude théorique de la Translation et de l'Incidence des Impôts. — Office de Polycopie de l'Association Générale des Etudiants, Aix-en-Provence. 1950.

A. TAURO:

Anuario Bibliografico Peruano de 1948. — Ed. de la Biblioteca Nacional VII.

A. THRIOREAU:

La Revue Fiduciaire Marocaine, 1951. Guide Numero 9.

Le Tarif Fiscal Marocain, Tarif des principaux droits en vigueur au Maroc. — Fiduciaire Marocaine d'Editions Techniques Groupe des Fiduciaires M. Bernard et J. de Langre, Casablanca.

N. G. TIMMERMAN:

De Statistiek. Deel XIII der Fiscale Encyclopedie. Suppl. 6. 1 Juni' 51. — Uitg. AE. E. Kluwer, Deventer.

TOKONAMI TOKUJI AND 5 OTHERS:

Proposed Amendment in the Bill for Partial Amendment to the Local Tax Law. — House of Representatives, Tokyo 27.3.'51.

P. C. VAN TRAA:

Optimale belastingdruk. — J. B. Wolters, Groningen.

J. TURNER:

Party and Constituency: Pressures on Congress. — The John Hopkins University Studies in Historical and Political Science, Series LXIX, No. 1, 1951.

ANTONIO e VIKTOR UCKMAR:

Il codice delle leggi di registro. — Cedam-Casa Editrice Dott. A. Milani, Padova, 1951.

V. UCKMAR:

Il Conflitto fra la vita delle Imprese e la Tassazione Annuale dei Loro Redditi. — Cedam-Casa Editrice Dott. Antonio Milani, Padova 1951.

EZIO VANONI:

La Riforma Tributaria. — Camera di Commercio Industria Agricoltura, Sondrio.

E. J. H. VOLKMAARS:

Besluit op de omzetbelasting 1940. — Uitg. AE. E. Kluwer, Deventer.

E. J. H. VOLKMAARS:

Hoeveel omzetbelasting? Alfabetische Tarievenlijst. — N.V. 'Uitg. Mij. AE. E. Kluwer, Deventer. 1950.

E. J. H. VOLKMAARS:

Hoeveel O.B.? Eenvoudig hulpmiddel voor de juiste berekening van de Omzetbelasting. — N.V. Uitgevers-Mij, AE. E. Kluwer, Deventer, 1951.

E. H. WALL:

Some considerations relating to the control of corporations and their subsidiaires, their residence, domicile and nationality in the light of double taxation relief. — Stevens & Sons Ltd., London, April 1950.

WEBER-BANNENBERG:

Steuern von Steuern. — Finanzwissenschaftliches Forschungsinstitut, Köln, 1951.

R. WESPI:

Die Steuerrechtspflege im Kanton Zürich. — Polygraphischer Verlag A.G. Zürich.

J. M. WHITE:

A Survey of Private Company Taxation. — Associations of Accountants of Australia (Inc.)

Dr. FRITZ WILLE:

Fehler in Gesellschaftsverträgen. — Industrieverlag Carlheinz Gehlsen vormals Spaeth & Linde, Berlin.

H. A. M. WIJNNE:

Motorrijtuigenbelastingwet. — Tjeenk Willink, Zwolle, 1952.

M. A. WISSELINK:

Suppl. 5 Wet op de Vermogensbelasting e.a. — Uitg. Kluwer, Deventer.

ZACROPOULOS:

La dernière réforme du système d'imposition du revenu en France. — Athènes, 1950.



## V

### LA PRESSION FISCALE ET PARAFISCALE EN FRANCE

La comparaison des charges fiscales et parafiscales et du revenu national prête presque toujours à discussion. La notion de revenu national est encore imprécise. L'addition d'éléments aussi divers en apparence que des impôts et des cotisations de Sécurité sociale a soulevé, à maintes reprises, des critiques parfois véhémentes. La controverse est née d'une confusion entre la forme du prélèvement et son emploi. Le point de vue du redevable diffère de celui du bénéficiaire. On a pu soutenir, en effet, que les cotisations de sécurité sociale servaient à effectuer des versements comparables à des salaires et non à financer des dépenses publiques. Mais ceci ne change rien à la forme du prélèvement qui constitue un critère relativement précis.

Si l'on s'en tient à ce critère, il n'est pas dénué de sens de comparer au revenu national l'ensemble des impôts et des recettes parafiscales. Une telle opération permet de mesurer la *fraction du revenu national qui fait l'objet d'un prélèvement obligatoire*.

Dans cette brochure, les charges fiscales et parafiscales seront rapprochées du produit national brut et du revenu national net qui constituent les deux notions les plus répandues dans les pays occidentaux.

*Le produit national brut* mesure, au prix du marché, l'ensemble des biens et des services dont la Nation a disposé dans le courant de l'année civile sur le territoire métropolitain.

*Le revenu national net*, au coût des facteurs, mesure les revenus des deux facteurs de l'économie: travail et capital, qui ont leur source dans la production courante. Dans la pratique, le revenu national net au coût des facteurs diffère essentiellement du produit national brut au prix du marché en ce qu'il est établi, d'une part en déduisant les impôts indirects, l'amortissement et autres provisions effectuées pour la conservation du capital productif, d'autre part, en y ajoutant les subventions économiques.

D'après les travaux les plus récents, *le produit national brut peut être évalué pour 1952 à 14.000 milliards, le revenu national net à 10.900 milliards et le prélèvement fiscal et parafiscal à 4.130 milliards dont 2.660 pour les impôts d'État, 400 pour les impôts locaux et 1.070 pour les recettes parafiscales*<sup>1)</sup>.

Pour parvenir à des conclusions satisfaisantes, il serait sans doute préférable de comparer les charges fiscales et parafiscales et le produit national brut aux prix du marché. En effet, les dépenses publiques couvertes par les recettes d'impôts comportent notamment des amortissements, et surtout les prix réels comprennent des impôts indirects. Imaginons un pays dans lequel le budget, uniquement alimenté par des impôts indirects, serait d'un montant égal au revenu national net, la comparaison du produit des impôts et du revenu national net inciterait à conclure à un prélèvement fiscal de 100 p. 100, alors qu'en réalité le prélèvement n'atteindrait que 50 p. 100. Cependant,

---

<sup>1)</sup> Y compris la Sarre aussi bien pour les impôts et la parafiscalité que pour le revenu et le produit national, la suppression de la frontière douanière ayant rendu impossible l'évaluation du Commerce France-Sarre; les recettes fiscales indirectes sont d'ailleurs communes à la France et à la Sarre et donnent lieu a posteriori à partage au prorata des populations.

certaines pays étrangers, en particulier les États-Unis, utilisent dans des comparaisons de cette nature le revenu national net au coût des facteurs. Un graphique a donc été établi pour chacune des deux définitions.

Quelques données chiffrées compléteront ces indications. *En 1951, la pression fiscale et parafiscale a atteint en France 38,6 p. 100 du revenu national net et 29,9 p. 100 du produit national brut, pour la même année, le prélèvement fiscal et parafiscal correspondait, aux États-Unis, à 25,4 p. 100 du revenu national net et 21,3 p. 100 du produit national brut et en Grande-Bretagne à 41,9 p. 100 du revenu national net et 34 p. 100 du produit national brut. Les comparaisons entre États sont d'une interprétation délicate, mais il est certain que le revenu moyen par habitant est nettement plus faible en France que dans ces deux pays. C'est l'importance de la pression fiscale et parafiscale qui a déterminé le Gouvernement à rejeter toute majoration d'impôts lors de l'établissement de l'équilibre du budget 1952.*

(Source: *Le Budget de 1952*, publié par le Secrétariat d'Etat au Budget, 93, rue de Rivoli, Paris, 1er).



I  
**THE TAX BURDEN ON BUSINESS PROFITS  
IN SIX COUNTRIES**

A comparative study by  
Sten F. W. BILLE, Stockholm.

On the following pages will be found an attempt to make a survey of the pressure of direct taxation on business profits of companies in SWEDEN, FINLAND, NORWAY, DENMARK, FRANCE and WEST GERMANY: Study will be limited to a consideration of income and profit taxes thus excluding all the various indirect taxes which are levied in the above countries.

Further this survey will be restricted to limited companies as being the most common and as a rule most heavily taxed associations of persons formed for the purpose of carrying on trade or business. In this type of company — where the liability of each member is limited to the amount of the capital for the time being unpaid on the shares which he holds and where there will be no further liability once the capital is fully paid up — will be found the Swedish "Aktiebolag (A.B.)", the Norwegian "Aksjeselskap /A.S./", the Danish "Aktieselskab (A.S.)", the French "Société Anonyme (S.A.)" and "Société à Responsabilité Limitée (S.A.R.L)" and the German "Aktiengesellschaft (A.G.)" and "Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH)".

Profit will be considered to be the taxable net profit i.e. the amount available for dividends and for expansion calculated according to the accepted principles of accountancy and duly adjusted in accordance with the regulations of income tax laws in the different countries.

The principles on which assessment of the net profit is based and the main regulations concerning deductions and depreciation will be examined. The principles and the regulations considered in this survey will be those in force on the 1st of July 1952 but allow-

ance must of course be made for recent changes in rates of taxation and for legislation of a more or less temporary character. Thus this study — owing to its concentrated form and the difficulty of comparing conditions in the different countries — makes no claim to be complete. It will merely attempt to provide some material for further comparative studies on this subject and to call attention to the importance of the factor of taxation in the calculation of productive capacity, especially with regard to those companies which are engaged in export trade and which meet competition from other countries.

### *Sweden*

In this country the net profit of companies — whether accumulated or distributed — is subject to income tax payable to the State at a fixed rate of 40 % and to the local community according to a graduated scale with an average tax rate of about 11 % (Stockholm). It is permitted to deduct the communal tax from the amount taxable by the State, so that the average direct tax burden on the net profit of a company in Sweden will be about 47 %. In addition to these income taxes, many companies in Sweden are at present subject to a temporary excess profits tax, deductible from State income tax, at an effective rate of 24 % of 70 % of the excess profits accruing during the years 1952 and 1953. This is assessed according to certain regulations and with the year 1949 considered usually as the basis of assessment. A company in Sweden liable to this tax — many branches of companies are not so liable — may thus be exposed to a total direct tax burden in the shape of income and profit taxes at an average rate of about 64 % on its net profit. Swedish companies pay no capital tax and no sales tax. As regards fiscal calculation of business profits in Sweden, the net profit entered in the books of the company will be accepted whether calculated in one way or another so long as the accounting is considered reliable. If not, the accounts will not be accepted by the fiscal authorities and the assessment will be made without consideration being paid to the accounts. Thus Swedish companies have until recently had the right to “free” (i.e. independent) valuation of stock-in-trade and to “free” depreciation of machinery and plant in order to consolidate their business by forming hidden



reserves of untaxed profits. In order to limit excessive investment and to prevent the postponement of the taxation of actual profits accruing in the years 1952 and 1953 these rights have by a recent decree been temporarily restricted as regards newly bought machinery and plant with a lifetime of more than three years.

The valuation of stock-in-trade is in Sweden based on the part of the stock remaining still on hand at the end of the trading year and not as in many other countries on the part thereof sold during the year.

In the assessment of the net profit the deductible costs are working expenses, depreciation and losses. A loss in one year may thus not be carried forward to a later or carried back to an earlier year. Each year of assessment is in fact considered an independent unit. An alteration of this rule has lately been discussed in Sweden.

Allocations to reserves, which companies are legally obliged to make, may not be deducted from the assessable amount. Under certain circumstances, however, a legally-fixed percentage of the net profit may be charged to an investment fund. Deduction is allowed for amounts paid into a pension fund with the restriction, however, that the means thus funded will not exceed the amount laid down in the regulations of the enterprise.

### ***Finland***

The main part of direct taxation in Finland is assessed on the basis of income. The net profits of companies — whether accumulated or distributed — are thus subject to an income tax to the State and to the local community. The former is at present levied at a proportional rate varying between 10 % of business profits not exceeding 100.000 Finnish marks (about 4.300 \$), and 32 % of such profits amounting to and exceeding 300.000 marks. The latter is fixed by the local community at between 8 and 14 % on profits over 60.000 marks. An additional Church tax ( $\frac{1}{2}$ -2 %) is also levied.

Thus the average direct tax burden on the net profit of a Finnish company amounting to or exceeding 300.000 marks is at present about 42 % with a maximum rate of about 45 %.

There is no excess profits tax at present in force in Finland.

Among the indirect taxes levied in Finland the sales tax is the

greatest source of revenue. It is charged at a rate of 20 % of the selling price of the commodity.

Finnish companies also pay a property tax at a fixed rate of 0,8 % on all property owned by them. There is no tax on invested capital.

The principles for the assessment of the net profit of companies in Finland are the same as those in force in Sweden.

Deduction of income taxes is not allowed. Losses in one fiscal year can not be carried over to another year. There is no "free" depreciation of fixed assets. Temporary legislation is planned aiming at the restriction of investments by prohibiting altogether for 1952 depreciation of such assets as were acquired in the said year. On the other hand there is a strong opinion in favour of the adoption now or later of an unrestricted right to "free" depreciation of machinery and plant.

Double taxation of profits distributed by companies is in force but it has lately been suggested that the shareholder should be allowed in the taxation of his dividend receipts to credit the tax already paid by the company on this portion of its profits.

### **Norway**

Net profits of companies in Norway are subject to a State income tax (*selskabsskatt*) at a fixed rate of 30 % if distributed. If not, there is an additional fund tax (*fondskatt*) levied at a fixed rate of 10 % on the profits. Undistributed profits are thus exposed to a direct tax burden of 40 % payable to the State. The fund tax is, however, returnable if distribution of dividends later on should be made from accumulated funds. Further there is a non-progressive tax to the local community ranging between 15 and 20 % (Oslo 16½ %) of taxable net profits making the average weight of the direct tax burden on the undistributed profits of Norwegian companies about 57 % and the maximum weight about 60 %.

Distributed profits are the subject of double taxation (as in Sweden and Finland) being liable both to the company tax (30 %) and, in the hands of the shareholders, to the individual State income tax on the amounts received. Such dividends are thus not included in the net profit taxable by the local community.

There is no excess profits tax at present in force in Norway.



A property tax is levied at the net assets of Norwegian companies at a rate of about 2 % to the State and 4 % to the local community.

Among the indirect taxes there is a sales tax at 10 % on the turnover of most goods and services.

In the assessment of the net profit the annual report, calculated in accordance with sound accounting principles, serves as a basis. The average net profit according to the accounts of the last three trading years (companies founded before 1940) is then charged to tax. The tax authorities may, however, if they find there is something wrong with the accounts rendered, set them aside and base the taxation on the current state of affairs. Interest devised from banking accounts is added to the net profit thus calculated and becomes liable to company tax. Dividends from non-foreign companies are free from this tax. The fund tax on the contrary is charged upon the net profit of the last trading year alone and in this amount are included dividends from other non-foreign companies. In the assessment of this tax, a deduction may be made of the amount distributed to shareholders or carried to the reserve fund together with losses incurred during the trading year.

No deduction is allowed of taxes on income and capital or of amounts being reserved to cover future loss. Losses in one year may be carried forward and deducted from surplus in the following years. Allowance will be made for expenses for scientific research and technical assistance related to the business concerned for royalties obtained from the use of patents and for interest on debts incurred in connection with the business. Further allowances may be claimed for amounts paid into a pension fund belonging to the enterprises on condition that there exists a clear distinction between the assets of the fund and those of the business. New legislation on this subject is, however, being prepared. The right to "free" valuation of stock-in-trade is restricted and no "free" depreciation on machinery and plant is permitted.

Ex. A company in Oslo with a capital of 40.000 Norwegian crowns (5.600 \$) and a taxable net profit of 24.000 cr. of which 16.000 cr. will be funded pays an income tax to the State and the local community of about 13.400 cr. The direct tax burden on the net profit is thus in this case about 56 %.

**Denmark**

As a rule Danish taxation of companies is considered more lenient than that of most other European countries.

The taxable net profit of a company includes not only such amounts as are paid to the shareholders but also appropriations and special allocations. On the other hand deduction may be made of an amount equivalent to taxes and rates paid during the year. As far as State income tax is concerned, however, an allowance is made from the profit of the company amounting to 5 % of the paid-up share capital and a minor reduction is made in respect of appropriations for reserve funds and of profits from abroad. The net profit thus calculated is charged with the normal company tax payable to the State at a percentage which varies according to the size of the income as compared to the paid-up share capital. To this is added a temporary increase of 20 % of the tax amount thus arrived at. Finally the State collects a surtax; this tax is not deductible from the taxable net profit and is composed of two parts viz. the "dividend rate" and the "rest rate". In principle the "dividend rate" is determined by the ratio which the dividend to the shareholders bears to the share capital of the company while the "rest rate" is determined by the ratio which the taxable net profit of the company bears to the share capital of the company. The computation is so arranged that the amount of tax increases in correspondence with the proportion of the total profits which is distributed as dividend.

The net profit is further subject to a tax payable to the local community, ranging between 4 and 5 % (Copenhagen 5 %).

Danish companies pay no capital tax.

A moderate sales tax is at present in force in Denmark.

By way of illustration there will be found below three examples of the extent of the direct tax burden of business profits in Denmark.

Net profit	% of share capital	Dividend	Tax burden (% of profit)
Dan.cr. 400.000 (57.900 \$)	20 %	8	30 %
„ 200.000	10 %	6	20 %
„ 150.000	7½ %	4	15 %



The average rate of the direct tax burden on the net profits of companies in Denmark can be fixed at about 35 %.

Assessment of the net profit is based on the company's annual account.

Deduction is allowed for all income taxes. Further deduction may be made for technical service, for scientific research in the sphere of the company's activity and for interest paid to creditors. Amounts paid into a pension fund, which is not the employer's property are deductible. As regards deduction for reserves this is as a rule not allowed except when done with the purpose of guarding against future loss (contrary to the regulations current in Norway). Deduction may however not take place before the tax is computed and then the tax amount is proportionately reduced.

Losses incurred in one fiscal year may not be carried over to another year (as in Sweden and Finland).

Depreciation of fixed assets is allowed but is closely regulated. There are also certain valuation methods fixed in law for different kinds of stock-in-trade.

### ***France***

On the net profit of companies — whether accumulated or distributed — the State levies an income tax at a fixed rate of 34 %. If the profits are distributed to shareholders and members of the board of directors there is an additional dividend tax at the source of 18 % to be paid by the company. No income tax is payable to the municipalities. The maximum direct tax burden is thus 52 % on distributed profits.

French companies pay no capital tax.

There is a sales tax in France and the rate of this tax depends on the nature of the business but is generally 3½ % of the total turnover.

The assessment of the taxable net profit is based on the company's accounts.

Deduction is not allowed for the company tax. On the other hand the sales tax and other indirect taxes are deductible.

Losses incurred in the fiscal year may be carried forward and covered by surplus in the following five years.

Amounts paid into a pension fund — legally separated from the

assets of the enterprise — are deductible. Amounts payable in form of interest are as a rule deducted except those which are payable to shareholders in France and which exceed 6,2 %. Further deduction is allowed for technical service and for scientific research related to the business.

The amount of dividends to be distributed each year is fixed by the tax authorities. The tax on dividends received from another non-foreign company may be deducted from the tax amount levied on the company's profit.

At present there is no "free" valuation of stock-in-trade or "free" depreciation of fixed assets.

Certain tax privileges for companies have, however, recently been recommended. With the increase in company tax in 1950 from 24 % to 34 % certain tax regulations have been applied in a way suggesting confiscation; this is particularly the case with regard to the valuation of stock-in-trade and to the taxation of profits from securities. New methods for valuation of stock are now being recommended by which the trading stock may be reduced to its normal standing without charge of tax. Regulations concerning dividends from subsidiary companies will, it is expected, be liberalised.

### **West Germany**

German companies pay an income tax to the State (Körperschaftsteuer) on their net profits — whether accumulated or distributed — at a fixed rate of 60 %. They pay also a local trade tax (Gewerbesteuer) at a maximum rate of 5 % based on the gross profits, capital and wages paid. Finally a Church tax averaging 10 % of the net profit is imposed by most municipalities.

Some special profit taxes at moderate rates are also levied.

Thus the net profit of a company for example in Frankfurt-am-Main is charged with a direct tax burden at an average rate of 75-80 %. The assessment of the taxable net profit takes place on the basis of the company's account.

Deduction is not allowed for income taxes.

Compensation for technical service and for scientific research is deductible to the extent of at least 50 % of expenditure.

Losses incurred in the fiscal year may be carried forward and



covered by surplus in the following four years.

At present there is no "free" valuation of stock-in-trade or "free" depreciation of fixed assets. Several alternative methods of valuation of stock are, however, at the disposal of a company.

Special tax privileges are granted to exporters (individuals, firms and limited companies). Thus export dealers and export manufacturers are permitted to establish tax-free reserves to be deducted from taxable earnings for income tax purposes. Export dealers may deduct up to 1% of export sales. Manufacturers who export directly or through export traders may deduct up to 3% of export sales. Ten percent of the reserves become liable to income tax each year for the following ten years. In addition export dealers may deduct 1% and manufacturers 3% of export sales of finished products from gross-profit. Companies which make deliveries in transit trade may deduct 6-10% of the difference between foreign-exchange income and foreign-exchange payments. Companies rendering services to foreigners may deduct 1-8% of the value of such services. The total amounts deducted, including amounts deducted for reserve purposes, may not exceed 50% of the taxable net profit of an exporting enterprise in the same year. These tax privileges apply to export sales between May 31, 1951 and January 1, 1954. The State has further to refund to exporters the full amount of turnover tax paid.

As a summary of this comparative study it can be stated that the net business profit of a limited company, which is *not distributed*, is charged with a direct tax burden at an average rate of about 34% in France, 42% in Finland, 47% in Sweden, 57% in Norway and 75-80% in West Germany.

On *distributed* profits the tax burden is the same in Finland, Sweden and West Germany owing to there being no dividend tax paid by companies in these countries. In France and Norway, however, the tax rates differ owing to the fact that in France the companies also pay a tax at the source at a rate of 18% on profits which are going to be distributed, making the average direct tax burden on the distributed profits of a company in France 52% and that in Norway the fund tax on undistributed profits at a rate of 10% is not charged, making the average direct tax burden on

distributed profits in Norway only about 47 %. In Denmark finally the tax burden is the higher the greater the part of the profits the company pays as dividend. On distributed profits the average direct tax burden in Denmark is thus about 35 %.

Consideration must also be paid to the principles for the assessment of the taxable net profits of companies according to the regulations current in the different countries. It will then be found that certain income taxes are deductible in Sweden (the communal tax) and (all income taxes) in Denmark while in Finland, Norway, France and West Germany no deduction of income taxes is allowed.

As regards losses they must be covered by surplus in the same year in Sweden, Finland and Denmark, while in Norway, West Germany and France they may be carried over and covered by surplus in the respectively two, four and five years following.

There are fixed by law in all the above-mentioned countries various methods of valuation for stock-in-trade and for depreciation of assets. Thus no free valuation of stock or free depreciation of fixed assets is at present in force in these countries. The most liberal rules in this respect are those in force in Sweden and those being recommended in France.

Finally the tax privileges granted to exporting enterprises in West Germany must be taken into consideration when examining and comparing the productive capacity of exporting enterprises in these various countries.



**FISCALITE COMPAREE**  
**ALGERIE - TUNISIE - MAROC**  
**Eléments d'étude**

par  
A. CANIOT,  
Directeur de l'Ecole des Finances Algériennes et Marocaines, Alger

La fiscalité de l'Afrique du Nord Française est influencée par certains éléments communs.

Toutefois — pour des raisons historiques ou d'opportunité — chaque Territoire a sa fiscalité propre.

Ces facteurs communs sont: la démographie — la production — l'évolution politique.

I° - **Démographie** - Population essentiellement musulmane que la présence française a rapidement développée.

Le tableau ci-dessous en donne un aperçu:

	ALGERIE	TUNISIE	MAROC
Population musulmane	7.709.000	3.000.000	8.617.000
Population européenne	967.000	250.000	325.000
Total . . . . .	8.676.000 <sup>(1)</sup>	3.250.000	8.942.000
Proportion de la population musulmane	<u>88,8 %</u>	<u>89,2 %</u>	<u>96,3 %</u>

C'est donc à l'Est et à l'Ouest que cette proportion est plus élevée.

II° - **Production** - Elle est essentiellement agricole. Il s'y ajoute toutefois - avec des variations imprévues - la production minière et forestière.

<sup>1)</sup> Population agricole: musulmane . . . . .	6.640.000
européenne . . . . .	210.000
	<u>6.850.000</u>
(soit 79 %)	

## UTILISATION DES TERRES DE L'AFRIQUE DU NORD

	<i>Algérie</i>	<i>Tunisie</i>	<i>Maroc</i>
<i>Superficie Agricole:</i>			
Terres labourables			
et vergers . . . . .	5.676.000 ha	3.766.000 ha	7.600.000 ha
Prés et pâturages .	41.311.000 ha	4.225.000 ha	7.700.000 ha
N/b hectares par			
habitant . . . . .	5ha,32	2ha,30	1ha,82
Surface directement			
productive par			
habitant . . . . .	oha,64	1ha,09	oha,90 <sup>1)</sup>

## VALEUR DE LA PRODUCTION

*Production Agricole**Aperçu pour certains produits:*

(en milliards de francs)

Céréales . . . . .	53	20	65
Fruits et légumes . . . . .	21	10	20
Vins . . . . .	55	3,5	4,7
Huile . . . . .	4	7	5
Viande . . . . .	35	10	30

*Production Forestière:*

Alfa . . . . .	7	5,2	1
----------------	---	-----	---

*Production Minière:*

(en tonnes)

Phosphates . . . . .	746.000	1.890.000	4.500.000
----------------------	---------	-----------	-----------

III° - *Evolution Politique* -

Celle-ci a son incidence sur le plan de la fiscalité, notamment par le développement de l'organisation municipale. Cette évolution particulièrement rapide en Algérie depuis la suppression des communes mixtes et l'extension des centres municipaux, entraîne une poussée croissante des charges fiscales.

En 1951 la fiscalité des collectivités locales totalisait 16 milliards  $\frac{1}{2}$  pour l'Algérie et 6 milliards pour le Maroc.

A noter pour l'Algérie que cette charge n'était que de 10 milliards en 1948 et atteindra 20 milliards en 1952.

<sup>1)</sup> Bulletin de Statistiques du Maroc - N° 54 - 2e Trimestre 1952.



### *Parafiscalité.*

Nous n'avons pas évoqué ce point particulier parmi les éléments qui conditionnent la fiscalité de l'Afrique du Nord Française.

Il convient cependant d'y faire allusion pour mieux dégager la pression fiscale qui s'exerce sur les activités économiques et différencie en cela les trois territoires.

Bien qu'en retard sur la Métropole, l'Algérie a créé le double régime des Allocations Familiales et de la Sécurité sociale - dans le secteur non-Agricole. La charge totale est de 23,25 % du montant des salaires payés pour un plafond de salaire individuel mensuel de 34.000 fr. Les salariés contribuent dans ce total pour 3,25 % des salaires.

Dans le Secteur Agricole, il n'existe qu'un régime de sécurité sociale. Le financement en est assuré par:

- a) une taxe sur le Revenu de la propriété non-bâtie qui se traduit par une majoration de 30 % de l'impôt foncier;
- b) une taxe sur les Bénéfices agricoles qui se traduit par une majoration de 20 % de l'impôt cédulaire;
- c) une cotisation mensuelle de 100 Fr par ouvrier à répartir par moitié entre l'employeur et le salarié.

En Tunisie comme au Maroc cette parafiscalité est embryonnaire.

TUNISIE - La législation sur les Assurances sociales n'existe pas en Tunisie; par contre le personnel salarié de l'Industrie, du Commerce et des Professions Libérales bénéficie d'un régime d'Allocations familiales. Le taux des cotisations à verser par les employeurs est d'environ 11 % du salaire avec plafond de 360.000 Fr par salaire individuel annuel.

MAROC - C'est un régime analogue qui existe au Maroc. Le taux des cotisations n'est toutefois que de 5 %.

### ELEMENTS BUDGETAIRES

Les indications données ci-dessus éclaireront certains aspects du Budget de chaque Territoire.

Il sera retenu, pour ce qui va suivre, en ce qui concerne l'Algérie et le Maroc, les éléments du Budget 1952-1953, en ce qui concerne la Tunisie, ceux du Budget 1951-1952.

Des tableaux sont donnés en Annexes, qui compléteront les indications que nous allons présenter.

	<i>Algérie</i>	<i>%</i>	<i>Tunisie</i>	<i>%</i>	<i>Maroc</i>	<i>%</i>
			(en millions)			
<i>Budget ordinaire ..</i>	80.933		30.549		53.153	
Ressources fiscales	72.155	89,1	23.749	78	40.632	76,5
Autres ressources	8.778	10,9	6.800	22	12.521	23,5
Total .....	80.933		30.549		53.153	
<i>Budgets des collecti-</i>						
<i>vités locales:</i>						
Reports ressour-						
ces fiscales .....	72.155		23.749		40.632	
Ressources fiscales	16.455		— <sup>1)</sup>		5.914	
Total de la Fiscalité	88.610				46.546	

VENTILATION DE LA FISCALITE D'ENSEMBLE  
(en millions)

	<i>Algérie</i>	<i>%</i>	<i>Tunisie</i>	<i>%</i>	<i>Maroc</i>	<i>%</i>
<i>Impôts directs:</i>						
Budget Général ..	15.221	32,2	4.209	17,7	10.908	27,1
Budgets locaux ..	13.375				1.725	
<i>Impôts Indirects et</i>						
<i>Taxes sur les</i>						
<i>affaires:</i>						
Budget général	49.019	58,8	14.395 <sup>2)</sup>	60,6	9.174 <sup>3)</sup>	28,7
Budgets locaux ..	3.080				4.189	
<i>Douanes:</i>						
Budget général -						
Importations ..	2.500	2,8	1.840	7,7	14.650	31,4
Exportations ..	—		2.140	9 <sup>4)</sup>	1.950	4,2
<i>Enregistrement: ...</i>	5.415	6,1	1.165	5	3.950	8,5
Total .....	88.610		23.749		46.546	

<sup>1)</sup> Eléments faisant défaut.

<sup>2)</sup> Inclus le produit des monopoles à caractère fiscal.- Net = 5.957 millions.

<sup>3)</sup> Inclus le produit Net du Monopole des Tabacs = 4.500 millions.

<sup>4)</sup> Inclus le produit de la Taxe sur les Alfas, ventilé par le Budget aux Impôts directs (Agriculture).



VENTILATION DE LA FISCALITE DU BUDGET GENERAL

	<i>Algérie</i>	%	<i>Tunisie</i>	%	<i>Maroc</i>	%
Impôts directs ...	15.221	21,1	4.209	17,7	10.908	26,8
Impôts indirects et taxes sur les affaires .....	49.019	68	14.395	60,7	9.174	22,6
<i>Douanes -</i>						
Importation ...	2.500	3,4	1.840	7,7	14.650	36
Exportation ...	—		2.140	9	1.950	4,9
Enregistrement ..	5.415	7,5	1.165	5	3.950	9,7
Total des ressources fiscales ....	72.155		23.749		40.632	

***Caractéristiques de la Fiscalité - Algérie.***

L'Algérie, groupe de trois départements inclus dans l'unité politique de la République Française sous la tutelle du Gouvernement, s'est inspirée étroitement de la législation métropolitaine.

Son système d'impôts directs demeure celui de la métropole avant la réforme de 1948. Il comprend essentiellement la contribution foncière sur la propriété bâtie et non-bâtie, les impôts cédulaires professionnels, et l'impôt complémentaire sur le Revenu. L'Algérie n'a pas encore fait appel à la législation réformatrice de 1948.

Les taux en Algérie sont moins élevés qu'en Métropole, mais par le jeu des centimes additionnels départementaux et communaux sur les impôts cédulaires, ils rejoignent et dépassent parfois les taux métropolitains.

L'impôt est, en général, assis sur la déclaration obligatoire, du contribuable.

Le forfait — admis dans la métropole en matière commerciale et agricole — n'est plus retenu en Algérie que pour l'Agriculture, où il constitue du reste le mode normal d'imposition.

On pourrait faire reproche à ce régime de manquer de souplesse en ce qui concerne les Bénéfices du commerce et de l'artisanat.

S'adressant en effet le plus souvent à des contribuables illettrés, installés de surplus dans des centres ruraux où la tenue d'une

comptabilité régulière se heurte à de graves difficultés et s'avère dispendieuse, cette réglementation ne peut être appliquée qu'avec un sérieux handicap d'inconnu.

Nous verrons qu'en Tunisie et au Maroc le régime forfaitaire subsiste.

C'est celui que l'on retrouve dans le Moyen-Orient, même en Turquie, où les tentatives d'implantation de la fiscalité moderne ont fait échec.

Les divers impôts directs participent à la fiscalité générale dans les proportions suivantes:

Contribution foncière sur la propriété bâtie .....	0,1 %
„ „ „ „ „ non-bâtie .....	0,8 %
Impôt cédulaire - Bénéfices agricoles .....	1,6 %
„ „ - Bénéfices Industriels & Commerciaux ...	6,9 %
„ „ - Bénéfices non commerciaux .....	0,4 %
„ „ - Traitements et salaires .....	4 %
Impôt complémentaire sur le revenu .....	7 %

Signalons, en ce qui concerne l'impôt sur les traitements et salaires, qu'il a été pratiquement remplacé, comme dans la métropole, par un versement forfaitaire de 4 % à la charge de l'employeur.

### *Tunisie.*

En Tunisie la fiscalité directe se manifeste d'une part, sous la forme d'une imposition atteignant à la fois le revenu foncier et le produit de l'exploitation agricole, de l'autre par la patente sur les activités industrielle, commerciale et libérale.

Tenant lieu de l'impôt complémentaire sur l'ensemble du Revenu, vient s'ajouter la taxe personnelle d'Etat qui atteint, après abattement de base et déduction pour charges de famille, les revenus divers déclarés par chaque contribuable.

Les „Kanouns” - sur lesquels un mot d'explication apparaît nécessaire - frappent chaque production agricole.

Les céréales acquittent une taxe ad valorem de 2,5 à 5 % sur les produits commercialisés.

Les arbres fruitiers, les oliviers, les dattiers sont taxés à l'unité de 10 à 20 Frs.

Les terres de culture maraîchère supportent une taxe à l'hectare



dont le taux varie suivant qu'elles sont irrigables ou non: 600 Fr à 2000 Fr.

Le bétail est taxé par tête suivant la catégorie: Ovins = 20 Fr - Bovins = 100 Fr - Porcs = 125 Fr.

Le vin supporte une taxe de 260 Fr par hecto.

Bien que l'impôt soit forfaitaire, les agriculteurs sont tenus de déclarer les éléments qui servent de base à l'imposition.

Au budget de 1951-52, ces diverses impositions se répartissent comme suit:

Céréales .....	270.000.000 Fr
Légumes frais .....	21.750.000
Oliviers .....	137.500.000
Arbres fruitiers .....	79.250.000
Bétail .....	75.000.000
Vigne .....	169.000.000

*Traitements et salaires* - Le taux de l'impôt est de 5 %. L'abattement de base est de 100.000 Frs.

Dans leur ensemble, les Impôts directs participent à la fiscalité générale dans les proportions suivantes:

Kanouns de l'Agriculture .....	3,1 %
Patentes .....	5,7 %
Traitements et salaires .....	3,5 %
Taxe personnelle d'Etat (et impôt sur le Revenu des capitaux mobiliers) .....	5,2 %

### *Maroc*

On retrouve au Maroc une fiscalité directe sensiblement proche de la fiscalité Tunisienne.

En matière agricole le „Tertib” se substitue au „Kanoun”. Mais c'est toujours un forfait. Seules les bases d'imposition diffèrent.

Comme en Tunisie, il tient lieu de contribution Foncière et d'impôt sur les Bénéfices agricoles.

En matière de céréales, la taxation est faite non plus sur la valeur de la production commercialisée, mais à l'hectare, le tarif progressant avec le rendement.

C'est le même principe qui est appliqué pour les autres récoltes, même pour le vin qui acquitte non pas une taxe-hecto comme en

Tunisie, mais une redevance à l'hectare qui croît avec le rendement.

Pour le bétail on retrouve la taxe unitaire, comme en Tunisie, mais à un taux nettement plus élevé. Nous donnons ci-dessous les tarifs de l'impôt sur le bétail à l'unité.

	<i>Tunisie</i>	<i>Maroc</i>	<i>Algérie</i> <sup>1)</sup>	
Chevaux et				
mulets	130 Fr	135 Fr	50 Fr	
Bovins . . . . .	100	210	30	
Ovins . . . . .	20	45	5	
Caprins . . . . .	15	19	3	
Camelins . . . . .	90	112	20	
Porcins . . . . .	125	75	30	
Produit de				
l'impôt . . . .	75 millions	1200 millions	43 millions <sup>1)</sup>	293
			+250 „	

Le tertib, pour les prévisions budgétaires de 1952-53, se subdivise lui-même en

Tertib des cultures . . . . .	2.550 millions
Tertib des arbres . . . . .	500 „
Tertib du bétail . . . . .	1.200 „

Il représentait encore en 1920 95 % du total des impôts directs; en 1938 cette proportion s'abaissait à 76 % pour passer en 1942 à 47 % et tomber enfin en 1952 à 39 %.

Les activités commerciales et industrielles ainsi que les professions libérales sont soumises au régime de la Patente.

Les patentables sont répartis en 16 catégories lesquelles comprennent une sous-répartition: au total 480 rubriques. L'imposition de droit commun est le forfait — appliqué au chiffre d'affaires déclaré par le contribuable. Le taux varie suivant la catégorie. Toutefois, les entreprises peuvent demander l'imposition d'après le bénéfice réel déclaré suivant les règles classiques. Le taux, dans ce cas, progresse d'après le montant du bénéfice. Pour les Sociétés, il est de 15 %.

<sup>1)</sup> La taxe en Algérie est perçue pour le compte de la Commune. Elle vient donc s'ajouter à l'impôt sur les bénéfices agricoles qui a déjà retenu comme base d'imposition le 1/10<sup>e</sup> de la valeur du cheptel vif. Environ 250 millions.



*Traitements et salaires.* - Le taux est progressif. Il est de 5 % pour la tranche comprise entre 180.000 et 360.000 Fr. Au-dessus de ce dernier chiffre, il s'élève à 10 %.

*Autres Impôts.*

Le reste de la fiscalité des trois Territoires se répartit en: Droits d'Enregistrement et de Timbre - Impôts Indirects et Taxes sur les Affaires, - et Droits de Douane.

*Droits d'enregistrement.*

La Fiscalité Algérienne s'inspire très étroitement en cette matière de la législation métropolitaine et l'on retrouve en Algérie: les droits de mutation, de succession, les impôts sur les sociétés, les taxes sur les valeurs mobilières et les droits de timbre. Ces divers droits représentent 7 % des ressources fiscales. Cette fiscalité se retrouve en Tunisie avec un apport de 5 %.

Au Maroc le régime est beaucoup plus favorable à la fortune assise. L'impôt sur les successions n'existe pas. Par contre, les droits de mutation, bien que d'un taux plus modéré qu'en Algérie, sont d'un rapport important en raison du brassage d'affaires énorme qui se réalise chaque jour dans l'Empire Chérifien. <sup>1)</sup> Le produit de ces droits représente 7,8 % de la fiscalité. De même l'impôt du timbre accuse un rendement plus élevé que dans les deux autres Territoires: 2 %.

Dans l'ensemble cette branche de la fiscalité représente 9,7 %, contre Algérie: 7,5 % - Tunisie: 5 %.

*Impôts Indirects et Taxes sur les Affaires.*

En Algérie, les droits de consommation tirent leur origine de la législation métropolitaine = droits sur les alcools et sur les vins, — sur les essences, — pneumatiques et transports routiers, — droits de garantie sur les métaux précieux . . .

Toutefois, en matière de Tabacs et d'allumettes la liberté commerciale se substituant au Monopole, c'est le régime de l'imposition à la sortie des manufactures.

L'ensemble de ces droits intervient dans la proportion de 29 % et

---

<sup>1)</sup> En 1951: 1314 Sociétés ont été créées pour un capital de 8 milliards  
658 Sociétés ont augmenté leur capital de .. 14 milliards

représente pour l'ensemble de la population, 2.357 Fr par habitant.

Les droits sur les alcools et les vins sont supportés presque uniquement par la population européenne à raison de 6,3 % et de 4.750 Fr par unité.

Les droits sur les tabacs se répartissent sur l'ensemble de la population dans une proportion de 9,1 % à raison de 768 Fr par habitant. Cet impôt attire quelques remarques qui seront exposées à un paragraphe spécial.

Les taxes sur les affaires, avec 26 milliards pour le Budget général et 5 milliards 500 millions pour les collectivités locales, représentent 39 % de la fiscalité totale et 36,4 % des ressources fiscales du Budget général.

#### *Tunisie.*

On retrouve en Tunisie les mêmes droits, mais à des échelles différentes. Dans l'ensemble, le taux de participation est de 36 % avec 1.918 Fr par habitant.

L'alcool intervient pour 3 % avec 2.844 Fr par européen, contre Algérie: 6 % et 4.750 Fr.

Les tabacs sont monopolisés; pour normaliser les comparaisons, nous avons introduit le bénéfice net de cette exploitation dans les impôts Indirects. Ils représentent 16 % de la fiscalité d'Etat à raison de 1.170 Fr par habitant, contre 9,1 % et 768 Fr en Algérie.

Parmi les produits commercialisés par le monopole, figurent également les allumettes, le thé, le café, le sel, les poudres à feu, la quinine et les cartes à jouer, dont le bénéfice net a été, pour les mêmes raisons que celles indiquées ci-dessus, porté au produit des Impôts Indirects.

Les taxes sur les affaires, bien que d'un rendement moins important qu'en Algérie en raison des taux plus modérés (1 % à 15 %), apportent un contingent de 24,7 % à raison de 2.463 Fr par habitant contre 36,4 % et 3.560 Fr en Algérie.

Mais dans l'ensemble les droits de consommation et les taxes sur les affaires tendent à se rejoindre dans les deux budgets:

Algérie .....	66,3 % - soit 5.257 Fr par habitant,
Tunisie .....	60,7 % - soit 4.381 Fr par habitant.



*Maroc.*

Le régime des impôts de consommation est beaucoup plus tempéré au Maroc où — il convient de le marquer dès maintenant — n'existe pas encore le système désormais classique, des taxes sur les affaires à l'exception toutefois d'une taxe locale sur les transactions, au taux de 1 %, introduite en remplacement des droits de porte perçus à l'entrée des Villes, et qui assure un revenu de près de 4 milliards  $\frac{1}{2}$  aux communes urbaines.

Cette situation, en apparence privilégiée, est corrigée par l'importance particulière des droits à l'importation qui — en vertu de l'acte d'Algésiras, frappe les produits introduits au Maroc; cette question sera examinée de plus près à la rubrique droits de Douanes.

Les Impôts Indirects, dans lesquels nous avons englobé, comme pour la Tunisie, le produit net des droits sur les Tabacs placés sous le régime de la Régie intéressée, assurent dans l'ensemble 22,6 % des ressources fiscales générales, soit 3.116 Fr par habitant.

Dans leur répartition, les droits de consommation accusent:

Alcool et bière	0,6 %	- avec 714 Fr par unité de population	
			européenne;
Tabacs . . . . .	11,2 %	- avec 505 Fr par habitant pour l'ensemble	
			de la popul.
Transport . . . .	0,7 %	- avec 28 Fr par habitant pour l'ensemble	
			de la popul.

soit, dans l'ensemble, 561 Fr par habitant.

Evidemment, la proportion est faible comparée aux résultats de l'Algérie et de la Tunisie. Mais comme il a déjà été indiqué, nous trouvons le correctif aux droits de Douane.

*Droits de Douane.*

Ces droits représentent pour l'Algérie =	3,4 %
la Tunisie =	16,7 %
le Maroc =	40,9 %

*Algérie.*

Ce sont essentiellement des droits d'importation. Comme on le remarque cet appel est peu important. Le fait tient au principe de l'Union douanière qui affranchit les importations particulièrement importantes en provenance de la métropole et de la France d'outremer (166 milliards sur un total de 203 milliards d'importations en 1951).

Seuls les produits visés à une nomenclature arrêtée par le Parlement et commune à la Métropole et à l'Algérie, y sont soumis.

Par contre la Tunisie et le Maroc, Etats souverains, placés sous le régime du Protectorat, sont libres dans leurs tarifications douanières, compte tenu évidemment des traités internationaux.

Sans doute l'arrêt récent rendu par la Cour Internationale de Justice sur le différend Franco-Américain, en ce qui concerne le régime „préférentiel”, tend à ouvrir un ordre de choses nouveau au Maroc. Mais le principe subsiste.

Ce qui fait qu'il ne saurait y avoir commune mesure sur ce chapitre entre les trois législations.

Il convient du reste, de différencier les droits sur les importations de ceux sur les exportations, les premiers seuls étant directement supportés par le consommateur local.

Pour la Tunisie, les droits à l'importation interviennent dans la proportion de 7,8 % - les droits à l'exportation dans la proportion de 9 %.

Parmi les exportations, nous faisons figurer les droits sur l'alfa — que nous aurons à examiner de plus près et qui bien que figurant, par définition budgétaire, au chapitre des Impôts directs (agriculture), ne sont en réalité que des taxes d'exportation.

Pour le Maroc, les droits accusent:

- sur les importations ..... 36 %
- sur les exportations ..... 4,8 %

Dans l'ensemble, et en conclusion, la fiscalité se présente comme suit, en ce qui concerne le Budget général de chaque Territoire.

	ALGERIE		TUNISIE		MAROC	
	<i>Pro-portion</i>	<i>Par habitant</i>	<i>Pro-portion</i>	<i>Par habitant</i>	<i>Pro-portion</i>	<i>Par habitant</i>
Impôts directs	21,1 %	1.760Fr	17,7 %	1.293Fr	26,8 %	1.237Fr
Droits d'en-						
registrement	7,5 %	633Fr	5 %	358Fr	9,7 %	441Fr
Impôts indirects						
et de con-						
sommation ..	71,4 %	5.607Fr	68,3 %	5.014Fr	58,6 %	2.648Fr
Droits d'Ex-						
portation ...	—	—	9 %	—	4,9 %	—
Totaux ..		8.000Fr		6.665Fr		4.326Fr



*Autres ressources Budgétaires.*

Cet examen serait incomplet si nous ne rapprochions pas les ressources fiscales de l'ensemble des ressources ordinaires de chaque Budget.

La situation se présente alors d'après le tableau ci-après:

	ALGERIE	<i>Pro- portion</i>	TUNISIE	<i>Pro- portion</i>	MAROC	<i>Pro- portion</i>
	(en millions)					
Ressources fis- cales . . . . .	72.155	89,1 %	23.749	77,7 %	40.632	76,5 %
Autres ressour- ces . . . . .	8.778	10,9 %	6.800	22,3 %	12.521	23,5 %
TOTAL des re- cettes ordi- naires . . . . .	80.933		30.549		53.153	

Les recettes fiscales qui, en Algérie, atteignent 89,1 % du produit des ressources ordinaires, tombent pour la Tunisie à . . . . . 77,7 % pour le Maroc à . . . . . 76,5 %

Ainsi se trouve individualisée la fiscalité des trois Territoires Nord-Africains. Alors que l'Algérie doit demander à l'impôt 90 % de ses ressources, la Tunisie et le Maroc trouvent dans les revenus de leur patrimoine des ressources particulièrement importantes qui ramènent la fiscalité de 89,1 % à 77,7 % et 76,5 %.

CARACTERES HYBRIDES DE LA LEGISLATION

De ce qui précède, il apparaît un greffage de la législation métropolitaine sur la législation Nord-Africaine. Ce greffage est particulièrement sensible en Algérie où se poursuit une politique d'assimilation qui porte ses fruits malgré les contingences locales.

En ce qui concerne la Tunisie et le Maroc, l'évolution se fait avec plus de prudence.

Le système ancestral des Impôts directs est maintenu, mais des correctifs y introduisent peu à peu la technique européenne moderne.

Toutefois les difficultés que rencontre, même en France actuellement, la mise en application des principes classiques qui ont fait la fortune des Impôts directs, risquent d'amener une fiscalité nou-

velle dans laquelle les taxes sur les affaires dont les inconvénients seront corrigés par les avantages pécuniaires de la législation sociale, apporteront le principal élément.

On est donc conduit à se demander si le système d'Impôts directs de la Tunisie et du Maroc ne donne pas, par ses résultats, une leçon d'expérience particulièrement instructive.

#### FRAIS DE GESTION

Cet exposé serait par trop incomplet s'il ne faisait état des dépenses engagées par chaque Budget pour assurer l'assiette et la rentrée des impôts.

Le taux de ces dépenses rapporté aux ressources fiscales, est de:  
Algérie ..... 5,2 %      Tunisie ..... 5 %      Maroc ..... 8,6 %

Le pourcentage en apparence élevé du Maroc, s'explique par le fait que la fiscalité proprement dite y est moins développée tant par les taux que par le produit de l'impôt lui-même et que les frais s'étalent sur des recettes moins importantes.

Par ailleurs, les services financiers ont à faire face à la gestion des ressources complémentaires du Budget dont nous avons dégagé plus haut l'importance particulière.

#### **Conclusions**

Le stade de la fiscalité agricole qui, à une certaine époque, constituait avec les droits de Douane les ressources essentielles des Budgets de l'Algérie, de la Tunisie et du Maroc, est nettement dépassé.

Cela est particulièrement sensible en Algérie où agriculture et produits importés n'interviennent plus que pour 1,6 % et 3,4 % de la fiscalité générale.

Certes, la charge fiscale croît avec l'évolution économique et sociale.

Elle est plus élevée en Tunisie qu'au Maroc, en Algérie qu'en Tunisie.

Comme on a pu l'écrire, le Maroc est l'un des derniers refuges du Capitalisme.

Mais il est hors de doute que la politique réagissant fatalement sur l'Economie générale, l'écart qui sépare le taux des charges fiscales de chaque Territoire ira s'amenuisant, pour aboutir à une commune mesure.



# A L G E R I E

RUBRIQUE FISCALE	Produit en Millions	%
<i>Impôts directs</i>		
Foncier Bâti .....	81	0,1
do. Non Bâti.....	600	0,8
Bénéfices Agricoles .....	1.200	1,6
		2,4
Bénéfices Industriels et Commerciaux ....	5.000	6,9
do. Professions non commerciales ...	300	0,4
Traitements, salaires .....	3.000	4
Impôt complémentaire sur le Revenu.....	4.200	7
do. sur le revenu des valeurs mob. ...	800	
TOTAUX DES IMPÔTS DIRECTS .....	15.221	21,1
<i>Enregistrement</i>		
Droits d'enregistrement, mutations, successions .....	4.255	5,9
Timbre .....	1.160	1,6
TOTAUX DES DROITS D'ENREGISTREMENT ET DE TIMBRE .....	5.415	7,5
<i>Impôts Indirects</i>		
Alcools .....	3.845	6,3
Vins .....	750	
Tabacs .....	6.600	9,1
Pneumatiques, carburants, Transp. routiers	9.200	12,8
Divers .....	540	0,7
TOTAUX DES IMPÔTS INDIRECTS .....	20.935	29
<i>Taxes sur les affaires</i> .....	28.084	39
<i>Droits de Douane</i>		
Importation .....	2.500	3,4
Exportation .....	—	—
TOTAUX DES DROITS DE DOUANE .....	2.500	3,4
TOTAUX GENERAUX DES RESSOURCES FISCALES	72.155	100 %

## T U N I S I E

RUBRIQUE FISCALE	Produit en Millions	%
<i>Impôts Directs</i>		
Kanouns Spéciaux = Céréales . . . . .	270.000	
= Légumes . . . . .	21.750	
= Oliviers . . . . .	137.500	
= Arbres fruitiers . . . . .	79.250	
= Bétail . . . . .	75.000	
= Vigne . . . . .	169.000	
= Divers . . . . .	4.500	
	757	3.1
Patentes . . . . .	1.311	5.5
Professions non commerciales . . . . .	41	0.2
Traitements, Salaires . . . . .	850	3.5
Taxe Personnelle d'Etat . . . . .	900	5.2
Impôt sur le revenu des capitaux mobiliers	350	
TOTAUX DES IMPÔTS DIRECTS . . . . .	4.209	17.6
<i>Enregistrement</i>		
Droits d'enregistrement, sur les mutations successions . . . . .	860	3.6
Timbre . . . . .	305	1.3
TOTAUX DES DROITS D'ENREGISTREMENT ET DE TIMBRE . . . . .	1.165	5.—
<i>Impôts Indirects</i>		
Alcools . . . . .	711	3
Monopoles divers, Thé, Café (Net) . . . . .	2.157	9
do. Tabac (Net) . . . . .	3.800	16
Pneumatiques, carburants, Transports routiers . . . . .	1.720	7.2
Divers . . . . .	142	0.6
TOTAUX DES IMPÔTS INDIRECTS . . . . .	8.530	36
<i>Taxes sur les Transactions</i> . . . . .	5.865	24.7
<i>Droits de Douane</i>		
Importation . . . . .	1.840	7.7
Exportation . . . . .	2.140	9
TOTAUX DES DROITS DE DOUANE . . . . .	3.980	16.7
TOTAUX GENERAUX DES RESSOURCES FISCALES	23.749	100 %



M A R O C

RUBRIQUE FISCALE	Produit en Millions	%
<i>Impôts Directs</i>		
Tertib = Récoltes = .....	2.550	
Arbres = .....	500	
Animaux = .....	1.200	
	4.250	10.5
Patentes .....	5.410	13.4
Traitements et Salaires .....	1.100	2.7
Divers .....	148	0.3
TOTAUX DES IMPÔTS DIRECTS .....	10.908	26.8
<i>Enregistrement</i>		
Mutations <sup>1)</sup> .....	3.200	7.8
	750	1.9
TOTAUX DES DROITS D'ENREGISTREMENT ET DE TIMBRE .....	3.950	9.7
<i>Impôts Indirects</i>		
Alcools et Bières .....	250	0.6
Sucre, Denrées Coloniales .....	2.636	6.5
Monopole Tabac - (Net) .....	4.500	11.2
Pneumatiques, carburants, transports routiers .....	1.520	3.8
Divers .....	268	0.7
TOTAUX DES IMPÔTS INDIRECTS .....	9.174	22.6
<i>Droits de Douane</i>		
Importation .....	14.650	36
Exportation .....	1.950	4.9
TOTAUX DES DROITS DE DOUANE .....	16.600	40.9
TOTAUX GENERAUX DES RESSOURCES FISCALES	40.632	100 %

<sup>1)</sup> Il n'existe pas de droits de successions au Maroc.

## II

### MISCELLANEOUS — FAITS DIVERS

#### MESURES FISCALES POUR COMBATTRE LE CHÔMAGE ET POUR FAVORISER L'INDUSTRIALISATION.

##### **Italie.**

Nous attirons l'attention sur la loi italienne no. 943 du 25 juillet 1952, concernant les dispositions prises pour favoriser le développement de l'économie et l'extension de l'emploi.

Le but de cette loi est d'accélérer l'exécution de travaux publics et de défrichements par des investissements publics.

Au financement de ces projets servent les revenus d'un prélèvement spécial, levé d'entreprises industrielles et commerciales.

Base pour ce prélèvement sont les soldes et salaires payés par ces entreprises. Le taux est de 2 % du solde, payé aux ouvriers et 4 % des salaires aux directeurs et au personnel administratif.

(Sources: *Quaderni di studi e notizie*, vol. 8, no. 130 du 1er sept. 1952. *International Financial News Survey*, du 29 août 1952).

##### **Belgique.**

Le 17 juillet 1952 a été déposé un projet de loi visant à combattre le chômage dans certaines contrées. Ceci sera effectué à l'aide de facilités fiscales accordées en vue d'encourager la fondation de nouvelles entreprises, ou l'extension d'entreprises existantes.

Les mesures se divisent en trois groupes: celui qui concerne de nouvelles entreprises, celui qui se rapporte aux entreprises existantes et finalement celui qui concerne l'investissement de bénéfices par l'intermédiaire de la „Société Nationale de Crédit à l'Industrie”. De la première catégorie de mesures nous mentionnons:

1. L'exonération d'impôt foncier s'alliant à la contribution nationale de crise.
2. La possibilité d'accélérer les amortissements.
3. L'extension de la compensation des pertes de 2 à 5 ans.
4. La diminution de moitié de la taxe professionnelle pour les bénéfices réservés pendant les cinq premières années.
5. La diminution de moitié de la taxe mobilière et de la contribution nationale de crise sur les parties des bénéfices mentionnées dans l'alinéa précédant lesquels sont payés encore après 5 ans.
6. La diminution de moitié des droits d'enregistrement dus lors de la fondation de sociétés.

Les mesures pour encourager l'extension d'entreprises sont les mêmes que celles des points 1 et 2 sus-mentionnés.

Sont finalement exonérés de l'impôt sur le revenu les bénéfices, utilisés avant le 31 décembre 1955 pour des buts d'investissement par l'intermédiaire de la „Société Nationale de Crédit à l'Industrie”.

(Source: *Bulletin de la Fédération des Industries Belges*, 7e année, no. 35 du 29,8,1952).



**Pays-Bas.**

Dans une conférence que le professeur Tinbergen, directeur du „Plan-bureau”, a faite aux étudiants, il a communiqué que le Gouvernement des Pays-Bas envisage l'introduction de certaines mesures importantes dans le domaine fiscal.

Il cite entre autres l'exonération de dividendes primaires et l'adoption du principe des amortissements sur base de valeur de remplacement.

## RÉFORMES FISCALES

**Allemagne Occidentale.**

Dans le cadre de la soi-disante „Kleine Steuerreform” les propositions suivantes ont été faites:

- a) Rétablissement du § 10a EStG <sup>1)</sup> (Exonération d'impôt pour la moitié des bénéfices non distribués).
- b) Extension de l'admission de la méthode dégressive d'amortissements.
- c) Diminution du pourcentage maximum de l'impôt sur le revenu de 80 % à 70 %.
- d) Augmentation de la limite de la valeur pour les produits de courte durée de 200 DM à 500 DM.
- e) Nouveau texte du § 32b EStG (Application des taux de l'impôt sur le bénéfice des sociétés aux bénéfices d'exploitations exercées par des personnes physiques).
- f) Recrouvement ultérieur d'impôts forfaitaires suivant application ancienne des §§ 10a et 32a EStG.
- g) Amélioration des mesures fiscales pour favoriser l'exportation:
  - aa) Taxe sur le chiffre d'affaires: Majoration de taux des facilités d'exportation — comprenant 4 barèmes de remboursement — à 0,75 %, 2 %, 3 %, et 4 %.
  - bb) Impôts sur le revenu et sur les sociétés: Majoration du montant des réserves admises en franchise d'impôt et du montant à déduire du bénéfice pour des produits du barème IV de 3 % à 4 %.
- h) Favorisation du marché financier par l'avantage fiscal des intérêts de fonds publics à rentes fixes (Exonération fiscale resp. à la taxe sur les coupons de 30 %).
- i) Diminution du taux de l'impôt sur les bénéfices des sociétés de 60 % à 40 % pour autant qu'il s'agit de bénéfices distribués.
- k) Augmentation du montant forfaitaire de dépenses extraordinaires admises en franchise d'impôt de 13 DM par mois.
- l) Favorisation fiscale pour paiements pour travaux supplémentaires.
- m) Abolition des barèmes de l'impôt sur le revenu pour les revenus annuels jusqu'à 5000 DM.

(Source: *Aktuelle Steuerrundschau* No. 20 du 4 Novembre 1952).

**France.**

Dans le cadre de la réforme fiscale en France le projet suivant a été déposé:

*Les bases du projet.**Taxe à la valeur ajoutée.*

1) Cette taxe unique remplacera les taxes sur le chiffre d'affaires, la taxe à la production et les taxes sur les transactions. Elle s'appliquera jusqu'au stade de gros inclus. Les amortissements pourront être déduits pour moitié, les frais généraux également, à condition qu'ils ne soient pas considérés

<sup>1)</sup> Einkommensteuer Gesetz (Loi relative à l'impôt sur le revenu).

comme somptuaires: un décret en fixera les limites. Le taux de la taxe pourrait être de 20 %.

2) Les affaires de prestations de service (les mêmes qu'aujourd'hui, transporteurs, banquiers, restaurateurs, artisans) paieront la taxe sur les services à un taux uniforme (qui pourrait être de 9 %).

La taxe sur les prestations de services sera déductible de la taxe sur la valeur ajoutée. C'est ainsi que celui qui fera transporter ses marchandises par un transporteur pourra déduire de sa taxe sur la valeur ajoutée le montant de la taxe sur les prestations de services qu'il aura acquittée auprès de son transporteur.

3) La taxe locale sera perçue sur les détaillants au seul bénéfice des communes; ainsi le commerce de détail qui n'aura plus à payer de taxes au profit de l'Etat, sera imposé au profit des collectivités. Le taux pourrait être de 1,75 %.

Cependant, au cas où une fraude sur le chiffre d'affaires serait relevée, le détaillant se verrait, à titre de pénalité, appliquer la taxe à la valeur ajoutée, ceci sans qu'il soit possible de déduire du prix de vente le montant de ses achats.

#### *Enregistrement.*

Pour les mutations à titre gratuit et onéreux, un système de forfaits facilitera la tâche de l'administration; l'impôt sera perçu sur le prix calculé en fonction de la valeur cadastrale pour les immeubles et du montant du chiffre d'affaires pour les fonds de commerce.

#### *Impôts Directs.*

1.100.000 petits commerçants, industriels et artisans ont, en 1951, payé 38 milliards d'impôts sur le revenu. La faiblesse de ce rendement contraste avec le nombre des fonctionnaires chargés de les asséoir. Une réforme est indispensable. Celle qui est envisagée diminuera le nombre des fonctionnaires et pourra accroître le rendement.

Les déclarations de revenus commerciaux sont remplacées par un système forfaitaire national: 800 à 900 catégories de contribuables sont classés avec un coefficient supposé de bénéfices par rapport à leur chiffre d'affaires.

Le rapport ainsi dégagé entre le bénéfice et le chiffre d'affaires ne sera plus discuté. Si le contribuable déclare un chiffre d'affaires qui fait ressortir un bénéfice en contradiction avec ses signes extérieurs, l'Administration se trouvera amenée à discuter le chiffre d'affaires déclaré et à solliciter une déclaration plus correcte.

Le forfait ne pourra être dénoncé par le contribuable ou par l'administration, que si le chiffre réel des bénéfices diffère de plus de 25 % de celui forfaitairement fixé. Ainsi seront limitées les discussions entre contribuables et agents de l'administration pour l'établissement des forfaits. Beaucoup d'agents libérés pourront se consacrer à d'autres contrôles.

Le rôle fiscal du cadastre va être rétabli: il est à jour dans 22.000 communes et l'on va accélérer sa révision dans les 16.000 autres. La taxe proportionnelle sur les revenus des biens fonciers se basera sur le cadastre, et non plus sur les valeurs locatives.

En matière de *surtaxe progressive*, les signes extérieurs joueront un rôle accru; ils auront une valeur de présomption irréfragable lorsqu'ils seront cumulatifs; si la possession de plusieurs voitures, la location d'un appartement et l'emploi de plusieurs domestiques font ressortir un chiffre supérieur au revenu déclaré, c'est ce revenu apparent qui sera supposé vrai.

Quant aux redevables qui vivent à l'hôtel et opposent au fisc qu'ils ne sont pas saisissables, la contrainte par corps pourra être exercée à leurs dépens.



*Réduction de taux.*

L'élargissement de l'assiette permettra vraisemblablement la diminution de taux de la taxe proportionnelle qui serait abaissée à 12 % pour la première tranche de 200.000 fr. Sur la surtaxe progressive, une réduction de 10 % sur toutes les cotes pourrait être accordée; aucun contribuable ne paierait plus de 50 % de son revenu: ce qui peut stimuler le maintien en France des grosses fortunes.

*Entrée en application de la réforme.*

Si le Parlement accepte la réforme<sup>1)</sup>, le gouvernement voudrait que la nouvelle fiscalité d'Etat soit mise en application dès le 1er janvier 1953. En revanche la réforme des impôts locaux n'entrerait en vigueur que progressivement, après avoir été éprouvée dans un ou deux départements cobayes. Ce n'est pas avant le 1er janvier 1955 qu'elle s'étendrait à tout le pays.

La réforme prévoit, pour les finances locales, le remplacement des anciennes contributions par trois nouvelles taxes: la taxe foncière, la taxe professionnelle et la taxe d'habitation. La Taxe professionnelle, payable par tous les non-salariés, remplacera la patente; elle sera assise, elle aussi, sur les données du cadastre.

(Source: *La Vie Française* du 17 octobre 1952).

#### FACILITÉS FISCALES POUR FAVORISER LA CONSTRUCTION D'HABITATIONS.

*Belgique.*

Un Arrêté Royal du 15 septembre 1952 autorise la „Société nationale des Habitations et Logements à bon marché” et la „Société nationale de la Petite Propriété terrienne”, d'émettre des obligations qui seront exonérées de l'impôt, c'est-à-dire que le revenu de ces obligations sera exempté de la taxe mobilière.

La Fédération des Industries Belges s'est adressé au Ministre des Finances avec quelques questions concernant les conséquences que comporterait, pour les sociétés, la souscription à ces obligations.

Une considération détaillée est consacrée à l'Arrêté Royal susmentionné et à la réponse du Ministre des Finances dans le *Bulletin de la Fédération des Industries Belges*, 7e année, no. 41 du 10 octobre 1952.

*Allemagne Occidentale.*

Une loi du 2 juillet 1952 a été décrétée en Saxe Inférieure, déterminant que dans certains cas l'acquisition de terres, destinées à la construction d'habitations, est exonérée du „Grunderwerbsteuer” (impôt sur l'acquisition des terres). Le *Deutsche Verkehrsteuer-Rundschau* de septembre et d'octobre 1952 contient de plus amples détails.

#### DOUBLE TAXATION CONVENTIONS

*Switzerland and the United States—Estate duty.*

The convention to avoid double taxation of estates and legacies signed by the two countries on the 9th of July 1951 came into force on September 17th 1952, the instruments of ratification having been exchanged on that day. This convention therefore applies to the estates of persons deceased the same day or later.

(Source: *Bull. Swiss Bank Corporation*, November 1952).

<sup>1)</sup> Juste avant la sortie de presse de ce numéro du *Bulletin*, nous apprenons que le Gouvernement français a annulé le projet de loi portant une réforme fiscale.

**France and Germany - Direct taxes.**

The convention to avoid double taxation of income, signed 9 XI 1934, is reinstated. The agreement was never ratified but nevertheless it is applied until 1945. After the world war the reinstatement was being considered.

The following taxes are deemed to be covered by the convention:

*In Western Germany.*

1. The income tax (Einkommensteuer).
2. The corporation income tax (Körperschaftsteuer).
3. The property tax (Vermögensteuer).
4. Taxes on land (Grundsteuer).
5. Taxes on buildings (Gebäudesteuer).
6. Taxes on commercial occupation (Gewerbesteuer).
7. The compensatory charge for currency depreciation imposed on house property —, i.e. rents taxes (Hauszinssteuern).

*In France:*

1. The real estate tax (contribution foncière).
2. The industrial and commercial profits tax (impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux).
3. The government royalties on mines (redevance proportionnelle des mines).
4. The agricultural profits tax (impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole).
5. The tax on salaries, allowances and emoluments, wages, pensions and annuities (impôt sur les traitements, indemnités et émoluments, salaires, pensions et rentes viagères).
6. The tax on income from securities and movable capital (impôt sur le revenu des valeurs et capitaux mobiliers).
7. The licence tax (contribution des patentes).
8. The income tax (impôt général sur le revenu).

(Source: *Droit Fiscal* 1952, No. 26).

**Convention Belgo-Luxembourgeoise du 9.3.1931. Protocole additionel.**

Le 7 février 1952, il a été signé à Bruxelles un protocole additionel en vue de préciser l'application des articles 5 et 11 de la Convention entre la Belgique et le Grand-Duché de Luxembourg, ayant pour but d'éviter la double imposition en matière d'impôts directs et de garantir l'assistance réciproque des deux pays pour le recouvrement de ces impôts. Ce protocole a été publié dans le „Moniteur Belge” du 8 octobre 1952. Nous en donnons le texte intégral à la page 255 de ce numéro, suivi du texte de la convention du 9 mars 1931.

**GERMANY — CONGRESS OF TAX ADVISORS.**

From 13—15 October 1952 the 4th Professional Congress of German „Steuerberater” was held in Cologne.

The attention was specially fixed on the most up to date and most drastic tax of recent times in Western Germany, the „Lastenausgleich” (see Bulletin VI no. 3, p. 181).

The lectures, the tone of which was on a very high level, were delivered by many prominent personalities. They will be published in full in the „Steuerberater-Jahrbuch 1952”, which will be issued shortly by „Verlag Dr. Otto Schmidt K.G., Köln”.



ABOLITION OF THE TAX COURT IN THE EASTERN  
ZONE OF GERMANY.

Within the framework of the „Verwaltungsreform“ (Administration reform) in the Eastern Zone of the Government of the German Democratic Republic, the abolition of the Tax Court has been ordained among other things.

The appeals which have already been made, and reached for the greater part the preparatory authorities for the „Finanzgericht“, are being liquidated by the „Abgabenverwaltung“ (Tax Administration) in Berlin.

There are no further means of justice against the decisions of the Tax Administration. In the framework of the „Verwaltungsreform“ the lower bodies of the Finanzverwaltungen, the so-called „Unterabteilungen“ (sub-sections) have obtained greater competency of decision. The „tax“ section of councils of both districts and towns as lowest body of the financial administration will in future be the last instance, too, for settling all disputes.

(Source: *Der Wirtschaftstreuhand*,  
October 1952.)

## LES ENTREPRISES ETRANGERES ET L'AIDE A L'INVESTISSEMENT EN ALLEMAGNE.

D'après un arrêté du Ministre allemand des Finances du 21 juillet 1952, les établissements stables d'entreprises étrangères seront dans l'obligation de participer à l'„Investitionshilfe“ sans se soucier de conventions présentes ou futures de doubles impositions.

Vu que l'„Investitionshilfe“ n'est pas un impôt, les conventions de doubles impositions ne seraient pas applicables.

(Source: *Der Wirtschaftstreuhand* du  
15, 11, 1952.)

## IV

### REVIEWS — COMPTES RENDUS

#### *GREEN's Death Duties.*

Third Edition by H. W. HEWITT LL.B. (Lond.) of the Estate Duty Office. The Treatment of Legacy and Succession Duties revised by O. M. W. SWINGLAND LL.B. (Lond.) of Grays Inn, Barrister-at-Law. — London, Butterworth & Co. 1952.

L'auteur est décédé après la parution de la 2<sup>me</sup> édition de cet ouvrage. Sa méthode a été suivie, pour autant que possible, dans l'élaboration de cette 3<sup>me</sup> édition. Il a fallu nécessairement remanier le texte en vue des amendements dans les lois. La matière est mise à jour jusqu'au 1<sup>er</sup> janvier 1952.

Depuis 1947, un amendement important est devenu nécessaire, par suite de l'abolition, en 1949, des „Legacy and Succession Duties". Vu que les dispositions légales abolies se révèlent d'intérêt, elles ont été incorporées dans une annexe séparée et ont été commentariées dans un chapitre spécial.

L'introduction donne un aperçu des lois fiscales en général, et notamment de la question du levement de droit de succession. Suit un aperçu des dispositions concernant le „Estate Duty" et d'autres „Death-Duties", c'est-à-dire les „Legacy-" et „Succession-duties", „Probate Duty" etc. abolis à présent, mais qui peuvent encore être dûs.

On cite, en outre, le „Corporation Duty", qui remplace les „death-duties" pour les corporations et le „Increment Value Duty", que l'on lève à présent au décès ou en cas d'aliénation.

La 1<sup>ère</sup> partie parle de l'„Estate Duty", perçu sur le „property passing on death". Le premier chapitre est consacré uniquement à cette question et l'on plonge immédiatement au fond des problèmes, suscités par le „Estate Duty".

Elle contient, en outre, une exposition au sujet de „property", de „real and personal property", de „settled property" et de beaucoup de situations qui se présentent en raison de ces questions. Puis le „passing on death", un sujet présentant de grosses difficultés pour les étrangers, qui trouveront ici des éclaircissements précieux.

Les chapitres suivants donnent une impression du vaste domaine, occupé par l'„Estate Duty" anglais. Nombre de contrats, offrant un avantage réel au décès sans faire naître de droit de succession, sont mis à la portée de l'„Estate Duty". De telles dispositions fictives se rencontrent aussi dans d'autres pays, mais l'Estate Duty anglais mérite bien toute notre attention. Qu'on lise, entre autres, les chapitres relatifs au sujet de „Cesser of interests", „Dispositions inter vivos" etc.; les chapitres concernant les „foreign elements" traitant entre autres les délimitations territoriales, le problème du domicile et de la localisation de diverses espèces de propriétés et le chapitre consacré à la double imposition. Les „Acts" ont été rassemblés dans un appendice. Le plus ancien date de 1796.

BLÜMICH-FALK. *Einkommensteuer Gesetz*. 6. Auflage. Verlag für Rechtswissenschaft vorm. Franz Vahlen G.m.b.H. Berlin u. Frankfurt a.M. 1951.

In 1935 the first edition of this work, written by Dr. Walter Blümich, Ministerialrat im Reichsfinanzministerium, was published. It contained a



commentary on the Income-Tax Act of October 16th 1934, which had come into being shortly before. It is most interesting to compare the book of that year, its modest size of 359 pages, with this 6th impression, covering more than 1000 pages. What may have caused this prodigious extension?

The writer himself, later Oberfinanzpräsident a.D. has taken the revision of this work in hand, but he was not allowed to finish it. He died in the middle of his work. Dr. Ludwig Falk, Regierungsdirektor im Bundesfinanzministerium, with whom the writer had much co-operated during and after his duty, has finished the work, assisted by three professional scholars and the author's daughter.

This expansion was not realized at once. The four impressions between show a constant growth to the 1000 pages. Naturally, a thing or two had to be told about the development of the income-tax during the period 1934-1945 and the postwar-period. But the expansion is not to be sought there. The old and well-known notes on the sections of the Act have been completed, amplified and recast in places. New subjects, too, were discussed, as „Interzonale Einkommenbesteuerung“. Further comparison shows plainly every now and then, how much more complicated the matter has grown, irrespective of the alterations of the law, owing to jurisdiction and decisions. Subjects which, in 1934, could be disposed of in a few words, now require some pages. This fact is particularly striking, when dealing with the elucidation on the regulations concerning the calculation of profits. This subject took 55 pages in 1934 and now over 300. Rebates, too, seem to have occasioned many complications in view of the expansion. The same extension was necessary for all parts of the income. The newly introduced legal regulations have retained the special attention of the authors. Thus is the case with the special regulation concerning the overtime by labourers (34a) by which a communication was made between tax-law and labour-law.

Much might be told about this circumstantial work, in which jurisdiction, administrative regulations and literature have been assimilated with great care.

E. J. H. VOLKMAARS: *Hoeveel Omzetbelasting?* - Alphabetic tariff-register (January 1st 1951). N.V. Uitg. Mij. A. E. Kluwer, Deventer.

At first the tariff of the Dutch turnover-tax was quite simple. Now this cannot be said any more. In 1947, already, it was complicated by the setting up of a luxury-tabulation, the extension of the delimitations, etc.

As from 1951 things grew more intricate still, as an inter-tariff was introduced, beside the luxury-table, and the number of goods exempted was considerably extended. In order to get an impression of this intricacy, one should read the booklet.

In the meantime the tariffs have been altered again; a revised edition has been published in order to have the table adjusted to the present situation.

Een en ander over buitenlands Huwelijks-Vermogensrecht, aangeboden door het *Internationaal Juridisch Instituut*, Oranjestraat 6, 's-Gravenhage, 1951.

The above-mentioned Institute, founded in 1919, has set itself the task to supply information about questions of international and foreign law, arising in practice. In order to make its work better known, the Institute has compiled a booklet of 34 pages, concerning the foreign conjugal-property-law, a subject that often is essential to the tax-levy, for example in relation to the death-duty.

If one is concerned with the conjugal-property-law of another country, he has specially three difficulties to reckon with: 1) the variety of systems,

2) the diversity within each system and 3) the terminology. The treacherousness of the nomenclature is emphatically pointed out, as equivalent terms often represent widely divergent juridicial notions. Many subjects are dealt with, such as: variability, control, kinds of community, relative power.

Next follow communications about France, Germany, England, Belgium, Italy, Austria, Switzerland, Denmark, Norway, Sweden, the U.S.A., Canada and Russia.

M. A. WISSELINK: *Opmerkingen over de heffing van enige belastingen bij de beëindiging van bedrijfsuitoefening*. 1949.

Voici la conférence par lequel l'auteur inaugura ses cours à l'université de Groningue le 14 décembre 1949.

Les difficultés surgissant dans le domaine fiscal à la fermeture d'une entreprise ne se bornent pas à la Hollande. Il peut arriver partout que l'on termine une entreprise par liquidation et qu'elle cesse pour la personne de l'entrepreneur par son décès ou par cession. Dans tous ces cas beaucoup de situations peuvent se présenter, ayant toutes leurs conséquences fiscales.

En cas de cession, par exemple, il peut y avoir cession contre rente viagère ou contre une part au bénéfice, contre paiement d'une certaine somme en annuités, bail avec option d'achat etc.

Il faut aussi songer à la forme juridique, par exemple société en nom collectif, société en commandite, etc. D'autres complications peuvent jouer un rôle en vue des stipulations établies dans l'acte de la société.

Cette question-ci et d'autres encore ont été traitées brièvement dans cette conférence.

TUN YUAN HU: *The Liquor Tax in the United States 1791-1947*. A History of the Internal Revenue Taxes imposed on distilled spirits by the Federal Government. — Monographs in Public Finance and National Income. No. 1. Graduate School of Business. Columbia University. 1950.

Le sujet traité dans cette thèse est neuf. Le promoteur, Prof. Robert Murray Haig, s'étonne de ce que ce sujet n'ait été choisi antérieurement. L'histoire de cette taxe, remontant à 1791, est très romanesque: elle fut abolie à plusieurs reprises et ressuscita chaque fois. Les revenus étaient considérables et son influence sociale et économique l'était aussi. Cet ouvrage est une innovation sous un autre aspect encore. Le professeur Carl. S. Shoup, lui aussi directeur de thèse, relève, que ce premier tome des monographies sur les Finances Publiques est une expérimentation. Ce livret, que l'on peut se procurer en remettant \$ 2.75 au „Graduate School of Business”, Office of the Dean, Graduate School of Business, Columbia University, New York 27 N.Y., sera suivi d'autres ouvrages dans cette série, s'il peut éveiller suffisamment l'intérêt du public. La Direction du Bulletin se fait un plaisir de recommander l'achat de cet opuscule.

L'ouvrage est divisé en périodes historiques. D'abord la période de 1791-1812, ensuite la période du „civil war” jusqu'à la première grande guerre. Le troisième chapitre nous mène à la lutte contre l'alcoolisme, au début par local-option, plus tard par une prohibition de l'Etat. En 1880, il y avait déjà huit états prohibitifs, dont cinq furent éliminés plus tard. Entre les années 1907-1919 la propagande pour la prohibition exerça une influence toujours grandissante et en 1919 les états prohibitifs avaient atteint le nombre de 33. Les communications au sujet de l'influence sur la consommation et . . . sur la fiscalité sont remarquables. La fin arriva en 1933 et de nouvelles perspectives s'ouvrirent pour les accises. Celles-ci sont traitées au 4e chapitre. Le développement pendant cette période comprend une grande partie de ce livre.

Le dernier chapitre contient une synthèse et une conclusion.



PAUL GEORG MEISTERHANS: *Die öffentlichen Finanzen Belgiens während der Okkupationszeit (1940-1944) und ihre Sanierung nach der Befreiung*. Dissertation Universität Freiburg. - Arnaud Druck, Bern 1951.

Cet ouvrage de 119 pages est divisé en 5 parties, contenant chacune quelques chapitres. L'énumération suivante donnera une idée du traitement systématique du sujet: Partie I explique brièvement les caractéristiques des finances belges et leur développement jusqu'à la guerre. Dans la II<sup>me</sup> partie, plus volumineuse, le lecteur trouvera un aperçu de la réalisation du Budget pendant l'occupation, des opérations financières (entre autres de la Banque d'Emission) et de la comptabilité publique.

Dans un chapitre séparé l'auteur traite les sociétés de crédit et l'influence exercée par les différentes opérations financières.

La III<sup>me</sup> partie s'occupe de la situation en Belgique après la libération dans le domaine du volume monétaire, de la dette publique et du développement du niveau des prix.

Après la guerre la Belgique a pris certaines mesures dans le domaine de la politique financière et monétaire, dont la stabilisation du cours du change constituait une partie. L'assainissement de la monnaie surtout a eu toute l'attention du gouvernement belge. Dans ce but plusieurs dispositions de loi furent décrétées, tant dans le domaine financier et monétaire que fiscal.

La dernière partie s'occupe principalement des lois fiscales extraordinaires.

L'opuscule est plutôt un aperçu qu'une critique. Ce qui frappe surtout, c'est que l'auteur a consulté si peu d'ouvrages belges au sujet de la situation d'après-guerre, tandis que tant de littérature a été publiée en Belgique, spécialement au sujet des trois impôts d'après-guerre.

Néanmoins cet ouvrage pourra, sans aucun doute, intéresser nombre de lecteurs, aussi nous le recommandons avec plaisir.

KARL RAUCH: *Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln*. Eine Rechtsvergleichende Untersuchung. Dritte Auflage I. Teil, zweite und dritte Auflage II und III Teil. Zwei Bänder. — Hermann Böhlaus Nachf. Ges.m.b.H. Graz, 1947, 1950.

Cet ouvrage, se composant de deux tomes, dont chacun contient environ 170 pages, a une longue histoire. Il préoccupa l'auteur pendant ses activités universitaires à Weimar, Kiel, Bonn et finalement à Graz depuis 1932. Il parut en 1940 comme „Sonderausgabe zur Heymannfestschrift". La seconde édition fut presque complètement détruite en 1945 pendant la guerre.

L'auteur espère prouver par son oeuvre combien le point de vue historique peut contribuer à une perception claire des problèmes troublants actuels. La comparaison des lois peut avoir le même effet: elle est intéressante pour l'interprétation et la solution de cas non réglés par la législation propre.

Ce livre n'est pas une étude de droit fiscal proprement dite, mais la troisième partie traite ce sujet d'une façon élaborée. On y trouve des communications au sujet du traitement de la majoration de capital interne en Angleterre, aux Etats-Unis, en Belgique, en France, en Suisse et en Hollande, du point de vue du droit fiscal. L'Allemagne et l'Autriche sont traités séparément.

La fin de la troisième partie: „Finanz- und Wirtschaftspolitisches" est traitée plus spécialement ci-après.

D'abord quelques mots au sujet du livre comme tel.

L'introduction contient des considérations importantes au sujet des notions *revenu* et *capital*, tant du point de vue juridique qu'économique. La conception juridique du continent ne concorde pas avec la conception anglo-américaine. La première connaît une différence entre les conceptions juridiques et économiques. L'interprétation juridique peut ne voir dans le capital qu'une notion d'arithmétique, dans la doctrine économique le „capital" est le pouvoir d'achat dans l'entreprise.



Pour pouvoir traiter le problème de la majoration de capital, il faut avoir une vue nette sur ce point. La première partie essaye d'approcher la question de la majoration de capital du côté économique. D'après l'auteur, la littérature a trop subi l'influence des considérations de droit fiscal. Il met en évidence l'indépendance de la majoration de capital par propres ressources, contre celle par émission d'actions.

Il traite en premier lieu la majoration de capital normale par l'émission de nouvelles actions; il y a des variations. Ensuite il traite la conception habituelle de la majoration par propres ressources. L'auteur caractérise de „Begriffsjurisprudenz” la conception, que ce sont toujours les actionnaires qui versent, c'est-à-dire en moyens mis à leur disposition par la société. (Cette doctrine fut développée la première fois par le Français C. Houpin en 1895).

Il revise cette conception du point de vue économique, en faisant une distinction entre le „versement intégral” fait du bénéfice de l'année précédente et des réserves. L'Auteur examine ensuite d'une façon approfondie les notions étrangères à ce sujet et explique les dispositions de loi dans quelques pays.

Après avoir étudié ce problème encore sous beaucoup d'autres aspects, l'auteur revient à son point de départ: l'antithèse *capital-revenu*. Chaque majoration du *capital* doit s'allier à une augmentation de l'avoir de l'entreprise. L'ordre peut différer: quand c'est le capital qui est augmenté le premier, il faut que l'avoir soit augmenté ensuite, ou inversement. C'est ce dernier ordre qui est suivi pour le sujet traité. Il n'y a pas alors d'affluence (fictive) de nouveaux avoirs qui furent distribués (fictivement) d'abord. Les deux cas ne sont pas identiques.

La seconde partie, celle où l'auteur décrit comment la majoration de capital par propres moyens a été favorisée par des mesures publiques, nous intéresse uniquement pour pouvoir traiter plus amplement la troisième partie où l'auteur discute les conséquences pour le domaine du droit des considérations qu'il a formulées. Le traitement des problèmes du droit commercial et du droit civil méritent l'attention; ils sont nombreux et ils embrassent plusieurs domaines.

Nous nous bornerons ici à traiter l'aspect du droit fiscal. Nous avons déjà dit auparavant qu'il s'agit d'une étude approfondie de droit comparé. L'auteur aboutit à la question s'il est exact de n'imposer comme revenu chez l'actionnaire la réserve constituée par une société anonyme que dans le cas où des actions gratuites sont émises. Il est d'avis que non et est arrivé à cette conclusion après avoir examiné ce qu'il faut comprendre par „réalisation”. La conception, soutenue généralement, partant d'Houpin, isole le patrimoine de la société anonyme de celle des actionnaires. L'auteur est d'avis que c'est inexact, car bien que ceci puisse l'être du point de vue du droit formel, *matériellement* le revenu de la société anonyme est celui des actionnaires.

Bien qu'avec une certaine hésitation, l'auteur arrive à la conclusion que la réserve doit toujours être imposée chez l'actionnaire, même s'il n'est pas question d'émission d'actions gratuites.

Il est intéressant de constater que l'auteur essaye de reporter le système fiscal applicable pour les sociétés en nom collectif à des sociétés anonymes.

D'autre part, on peut souvent constater chez d'autres écrivains une tendance opposée, partant de l'idée, que la vie sociale actuelle rend l'entreprise de plus en plus indépendante et la détache de la personne ou des personnes des entrepreneurs.

DR. KURT LOCHER: *Handbuch der schweizerisch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommen, Einkommens- und Erbschaftssteuern.* — Lieferung 4, Juni 1952. Lieferung 5, Oktober 1952. — Verlag für Recht und Gesellschaft A.G. Bâle.



Dans le Bulletin Vol. V, page 252, nous avons déjà commenté d'une façon détaillée l'oeuvre importante de M. Locher. Nous avons devant nous à présent les quatrième et cinquième suppléments mettant à jour ce livre à feuillets mobiles.

Depuis les suppléments précédents plusieurs questions dans le domaine de l'exécution pratique des dispositions des conventions ont été tirées au clair, spécialement au sujet de l'imposition à la source de dividendes et d'intérêts. De même, des conférences ont eu lieu au début de 1951 entre les représentants de l'administration fédérale des contributions et le Bureau of Internal Revenue concernant un certain nombre de détails techniques.

L'auteur a tout incorporé dans ce 4<sup>me</sup> supplément, comprenant également la littérature récente ainsi que des suppléments d'index et un registre.

Dans le 5<sup>me</sup> supplément, l'auteur a inséré un commentaire concernant la convention suisse-américaine en vue d'éviter la double imposition en matière des droits de succession dont la ratification a eu lieu le 17 septembre 1952.

Dans ce supplément, on a revu et modifié l'aperçu du système américain des droits de succession.

La plus grande partie de ce supplément, constituant les pages 160-201 de l'ouvrage principal, traite la convention. L'auteur commence par un paragraphe intitulé: „Uebersicht über Aufbau und Inhalt des Schweizerisch-Amerikanischen Erbschaftssteuerabkommens", dans lequel il traite le système de la convention et son contenu, ainsi que l'interprétation des notions qui contiennent la convention.

Dans un paragraphe suivant (§ 22) il traite le domaine qu'embrasse la convention du point de vue territorial, réel, personnel et temporel.

Le § 23 comprend un commentaire très détaillé de la méthode appliquée dans la convention pour éviter les doubles impositions. Le conflit des lois (cantonales) suisses et américaines y est amplement discuté, ainsi que la méthode de l'allocation d'une exemption fiscale (Pro-Rata-Freiquote et le „Credit-Situs-System").

Ce supplément constitue la dernière partie de l'ouvrage principal, de sorte que maintenant cet ouvrage est complet. C'est avec beaucoup de plaisir que nous en félicitons l'auteur.

L'ouvrage du Dr. Locher sera consulté avec profit par beaucoup d'intéressés en rapport avec d'autres conventions fiscales.

DR. MARIO LEEMANN: *Die Steuerrechtspraxis im Kanton Zürich*. 2e neu-bearbeitete und ergänzte Auflage. — Polygraphischer Verlag A.G. - Zürich, 1952.

L'ouvrage de cet auteur, paru en 1946, est une tentative de donner une base pour un classement systématique de la jurisprudence fiscale à Zürich. Vu qu'une nouvelle loi a été promulguée le 8 juillet 1951, un remaniement complet de cet ouvrage était nécessaire.

L'ouvrage, dont la deuxième édition (325 pages) est parue à présent, a été écrit à l'usage de la pratique.

Le livre contient le texte intégral de la loi du 8 juillet 1951 (Gesetz über die direkten Steuern) et des petits commentaires des articles de loi.

En premier lieu on renvoie à des ouvrages déjà publiés, ensuite à des articles de revues depuis 1945. Suit un résumé de la jurisprudence. Un certain système a été adopté, selon lequel les arrêts judiciaires traitant un même sujet sont classés. Un aperçu de la division systématique précède la partie qui concerne la jurisprudence. La date de l'Arrêt de l'O.R.K. (Ober Rekurs Kommission) cité n'est pas mentionnée, mais bien l'année et le numéro du „Rechenschaftsbericht der O.R.K.". Dans un tableau on est renvoyé au livre et à deux revues, partant de ce „Bericht".

Un index détaillé termine cet ouvrage.

Grâce à cette étude, il est possible de s'orienter dans le domaine de la jurisprudence complexe des impôts directs à Zürich, laquelle, autrement, aurait été presque inaccessible aux profanes.

*Fragen des Verfahrens- und Kollisionsrechtes.* Festschrift zum 70. Geburtstag von Prof. Dr. Hans Fritzsche. — Polygraphischer Verlag A.G. Zürich, 1952.

A l'occasion du 70<sup>ème</sup> anniversaire de leur professeur, les anciens élèves et les amis du professeur Fritzsche ont publié un recueil contenant une dizaine d'essais dont ils sont les auteurs. Le développement de la procédure civile en Suisse surtout a eu toute l'attention du maître, à qui on doit tant, aussi en sa qualité de doyen de la Faculté du Droit et de président de la Cour de Cassation. Naturellement, ce recueil contient beaucoup de contributions qui échappent au domaine spécial de notre Bulletin. Nous tenons, cependant, à signaler, à nos lecteurs, trois études très intéressantes notamment celles du Professeur Dr. Max Imboden: Der Schutz der Eigentums-garantie, du Professeur Dr Karl Käfer: Besteuerung von Aktien-Bezugs-rechten et du Dr. Jos Kaufmann: Rekurs und Beschwerden an die Zürcherische Oberrekurskommission in Steuersachen. Le premier article n'est pas du domaine fiscal, mais le touche de très près, en tant que la liberté de propriété pourrait aussi être étudiée du point de vue fiscal.

Pour intervenir dans le droit de propriété il faut, selon la constitution suisse 1. qu'il y ait un fondement légal, 2. que ce soit dans l'intérêt public et 3. que l'on puisse être dédommagé. Cette étude porte sur la compétence judiciaire dans ce domaine, son étendue et sa portée.

Dans le second essai que nous avons cité, concernant les droits de claim nous nous trouvons immédiatement au beau milieu de questions fiscales, qui ont été résolues de différentes façons. Apparemment, un arrêt récent du Zürcher Oberrekurskommission du 17 janvier 1950, selon lequel ce ne serait pas le revenu total qui doit être imposé, mais le „Anlagewert" taxé qu'il faudrait déduire, a été le point de départ pour cette étude. L'auteur examine d'abord comment le prix et la valeur des droits de claim doivent être fixés, ensuite ce qu'il faut entendre par rendement du capital et bénéfice de capital. De nombreux exemples illustrent la manière de fixer la valeur du droit de claim et du solde des anciennes actions, pour pouvoir arriver ainsi à une imposition équitable.

Le troisième article donne une description détaillée de la procédure de la Oberrekurs Kommission à Zurich et fait l'éloge de son travail de pionnier.

RUBENS GOMES DE SOUSA: *Compêndio de Legislação Tributária.* — Edições Financeiras S.A., Rua Debret 23-5.1107 Rio de Janeiro, 1952.

L'oeuvre volumineuse que le professeur Gomes de Sousa vient de publier (443 pages) dépasse de loin l'étendue d'un compendium. C'est, en effet, une oeuvre scientifique, dans la quelle l'auteur s'est efforcé de combiner la théorie et la pratique. Le sous-titre du livre „para uso das Faculdades de Ciencias Economicas e Administrativas" montre clairement l'intention de l'auteur de traiter le „problème fiscal" aussi vastement que possible.

L'ouvrage est divisé en 30 chapitres, dont les trois premiers (comprenant plus d'un tiers du livre entier) sont consacrés aux fondements du droit fiscal en général et celui du système fiscal brésilien en particulier. Des problèmes généraux, tels que ceux concernant l'interprétation du droit fiscal et ses sources, l'obligation fiscale et les questions y afférentes, sont traités d'une façon détaillée. L'auteur s'est arrêté aussi à la question de l'autonomie.

Le droit pénal fiscal et le droit formel (par rapport à la juridiction normale et administrative) sont traités d'une façon synoptique.

Les chapitres suivants s'occupent des diverses taxes brésiliennes: le droit



de douane et le régime douanier, les taxes de consommation, l'impôt sur le revenu, les droits de timbre et d'enregistrement etc. etc. ainsi que les impôts des Etats et des Communes sont traités d'une façon détaillée.

Chaque chapitre comprend une bibliographie.

N. E. MUSTOE: *Guide to Income Tax*. — Butterworth & Co., London, 1952.

Ainsi que nous l'avons déjà indiqué à plusieurs reprises dans ce BULLETIN, le Income Tax Act 1952 est une reproduction dans une seule loi des diverses dispositions légales concernant le Income Tax, en vigueur le 6 avril 1952.

Le Livre de Mr. Mustoe commente d'une façon détaillée cette nouvelle et volumineuse loi, contenant plus de 500 articles. Les passages les plus remarquables ont été cités, ce qui donne au lecteur une vue complète, sans devoir consulter cette loi à chaque fois.

Ainsi les sujets suivants ont été amplement commentés: profits, reliefs, reliefs for capital expenditure etc.

Les modifications proposées par le Finance Bill 1952 ont été étudiées dans la mesure du possible, cet ouvrage est donc mis au point sous tous les rapports.

Ce livre de 339 pages, pratique et synoptique à l'extrême, contient un registre des articles de loi commentés, ainsi qu'un index analytique et alphabétique.

Dans cet ordre d'idées nous attirons l'attention sur un autre ouvrage concernant le „Income Tax”, c'est-à-dire l'ouvrage *Income tax law and practice* de CECIL A. NEWPORT F. C. R. A. (Sweet & Maxwell Ltd) paru en 1947.

Cet ouvrage illustré d'exemples clairs est extrêmement propre à l'étude ainsi qu'à la pratique.

Nous espérons que vu les modifications dans le Income Tax Act 1952 une nouvelle édition verra bientôt le jour.

OTTMAR BÜHLER: *Bilanz und Steuer bei der Einkommens-, Gewerbe- und Vermögens-Besteuerung*. 5. Neubearbeitete, erweiterte Auflage mit einem Beitrag von Dr. Emmy Kuhl. 1952. — Verlag Franz Vahlen G.m.b.H., Berlin und Frankfurt a.M.

En 1950 parut la 4e édition de ce livre, annoncée dans le Vol. V p. 183 de notre Bulletin. Quiconque croirait que cette édition, paraissant si peu de temps après l'impression précédente, ne différerait que peu de celle-ci, se trompe. Il est vrai que le plan et la division de l'ouvrage n'ont pas changé, mais en comparant les deux éditions on s'aperçoit que l'on y a apporté plus de modifications que cela eût été nécessaire pour une seule mise à jour. La cause principale est que la 4e édition subissait fortement l'influence de la soi-disant „DM-Eröffnungsbilanz”, tandis que cette dernière pouvait s'orienter sur le bilan annuel normal. Le tableau „Anhang II Währungsabwertungen seit 1933” est neuf, indiquant le prorata du Mark allemand en comparaison aux monnaies d'une quinzaine de pays, plus spécialement le U.S. Dollar.

La comparaison avec le droit étranger est nouvelle aussi. Il est vrai qu'elle ne fait pas l'objet d'un chapitre spécial, mais on la retrouve continuellement dans tout l'ouvrage. Il ne s'agit que d'un début, dit l'auteur dans sa préface. Quand l'on considère cet ouvrage dans son nouvel aspect, on est frappé à nouveau par la richesse du contenu et la façon claire et raisonnée dont sont traités nombre de problèmes qui se posent pour beaucoup d'autres pays encore. On peut citer dans cet ordre d'idées la relation entre le bilan fis cal et commercial, la mise du fonds de roulement à l'actif ou au passif, les amortissements, la continuité du bilan, etc.

*Les aide-mémoires d'impôts et sociétés.* — Impôts et Sociétés. 5. rue Lamartine Paris 9. (1951).

Article 39 of the French „Code Général des Impôts” runs as follows: „The net profit is determined under deduction of all costs”. The second paragraph only mentions some items, which must be considered as costs: this enumeration, however, is not exhaustive.

This booklet gives in 123 pages a survey of the items, the Administration or the tax Courts allow to be deducted. These items are divided into categories, which are discussed in alphabetical order. The texts of the Acts, of importance to the discussion, are appended while an alphabetical register and a convenient table of contents make it easy to turn up each subject.

JEAN BRACK et ANDRÉ MARGAIRAZ: *Guide du contribuable romand.* — Les éditions radar. Genève 1951. (262 pages).

In Switzerland the competence to levy taxes belongs to the Federation, the Cantons and the Municipalities. No income-tax was levied before the war by the federation, but by the Cantons. Since 1940, however, the Federation has levied the so-called national defence tax (l'impôt pour la défense nationale), being in fact an income-tax. In 1950, the Federation was authorized to do this up to and including 1954, before that time the constitution was set aside in these matters. Besides the Cantonal taxes have remained.

This guide gives a summary discussion of the taxes levied in the French speaking cantons. The Cantons treated are: Bern, Fribourg, Genève, Neuchâtel, Valais and Vaud. Besides the cantonal and municipal taxes, federal taxes, too, are discussed. A table of contents and an alphabetical register are appended.

Dr. R. KAPP: *Das Erbschaftsteuergesetz.* — Industrie- und Handelsverlag Walter Dorn, Bremen-Horn.

Un nouveau texte de cette loi a été établi en juin 1951. Ce commentaire, publié en 1948, n'a cependant aucunement perdu de sa valeur, car les principes n'ont pas changé.

L'auteur ne se borne pas à la discussion des droits de succession mais traite aussi les dispositions du droit civil et les autres parties du droit fiscal, pour autant qu'ils ont rapport aux droits de succession.

Le texte de la loi a été publié *in extenso*.

MAURICE SITBON: *Guide pratique pour avoir une comptabilité régulière.* — Editions de la Fiscomptor - Tunis.

Le sujet, traité dans cet opuscule, n'a que vaguement rapport au droit fiscal. L'auteur en décrit le but dans la préface de la façon suivante: „Le présent ouvrage, qui n'est pas un traité de sciences comptables, qui s'adresse aux exploitants et aux comptables déjà formés, a pour but essentiel d'attirer l'attention sur les écueils à éviter, d'exposer les différentes méthodes employées, d'éclairer les débutants par des conseils pratiques.”

MAURICE SITBON: *La S.A.R.L. et le fisc en Tunisie.* (Comment créer et diriger une S.A.R.L.) — Edition de la Fiscomptor. Tunis 1948.

Cet opuscule a été publié afin de donner un aperçu accessible à tout le monde de la société à responsabilité limitée et les problèmes d'ordre fiscal qu'elle comporte.

L'auteur donne un aperçu des taux auxquels la S.A.R.L. est soumise et en outre, discute les problèmes dans le domaine du droit civil, tels que la responsabilité des directeurs et la rédaction des statuts.



**List of publications received** (Continued from *Bulletin* VI No. 3).

## GENERAL

Bibliographie d'études et d'articles sélectionnés. — Bibliothèque de la Chambre de Commerce de Paris, Paris (8e). Sept. 1951.

UNESCO International Social Science Bulletin. — National Stereotypes and International Understanding. Vol. III, No. 3, Autumn 1951.

Table Alfabétique des Matières des Documents entrés au cours du Mois d'Octobre de l'Année 1951. Bibliothèque de la Chambre de Commerce de Paris.

Bibliographie d'études et d'articles sélectionnés. 21e année, oct. 1951, No. 10. — Bibliothèque de la Chambre de Commerce de Paris.

Bibliographie d'études et d'articles sélectionnés. — Bibliothèque de la Chambre de Commerce de Paris, Paris, Vol. 21, No. 3-4.

Table Alfabétique des Matières des Documents (Catalogue Permanent 5e Année). 1er Trimestre 1951. — Bibliothèque de la chambre de commerce de Paris.

Catalogue permanent des Derniers Documents entrés. — Bibliothèque de la Chambre de Commerce de Paris, Vol. 5, Nr. 3.

## INTERNATIONAL

International Monetary Fund. — Annual Report 1951.

## BELGIUM

Rapport présenté par le Conseil d'administration à l'Assemblée Générale du 11 avril 1951. — Centre d'Etudes des Sociétés, 1950, Bruxelles.

Centre d'Etude des Sociétés. Le Droit Fiscal des Sociétés. Vol. 2: Impôts sur les Revenus. — E. Bruylant, Bruxelles, 1951.

De Nieuwe Inkomstenbelastingen. — Documentatie Vandewickele, Addenda Nr. 63.

Addenda Nr. 66 aan de verzameling „De Nieuwe Inkomstenbelastingen”. — Doc. Vandewinckele, Brugge.

Verkeersbelasting op de Autovoertuigen. — Documentatie Vandewickele, Brugge.

#### BRASIL

Secretaria do Conselho Técnico de Economia e Finanças do Ministério da Fazenda. — III Conferencia de Técnicos em Contabilidade Pública e Assuntos Fazendários ANAIS.

#### BULGARY

Bulletin de l'Institut des Sciences économiques et de l'Institut de Droit. Sofia 1950. Nr. 1-2.

Bulletin de l'Institut des Sciences économiques et de l'Institut de Droit. Sofia 1950. Nr. 3-4.

#### CANADA

Analysis Income Tax Act Amendments Canada Tax Service, Release No. 40.

Analysis Income Tax Act Amendments Canada Tax Service, Release No. 41.

Provincial Taxation Service. Release No. 36. — December 10. 1951.

#### COLOMBIA

Public Finance Informations Papers. United Nations, ST/ECA/SER. A/2. 1951.

#### DENMARK

Meddelelser fra Statens Ligningsdirektorat of Ligningsrådet. — January 1952 (containing legal and administrative provisions concerning taxation). Nov. 1951. — Meddelelser fra Landskatteretten.

Meddelelser fra Landsskatteretten. 1951, I. — Marts 1951.

Vejledning til gennemførelsen af den mellem Danmark og Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland den 27. marts 1950 afsluttede overenskomst til undgåelse af dobbeltbeskatning af forhindring af beskatningsunddragelse for så vidt angår indkomstkat. — Skattedepartementets cirkulaere af 11. juni 1951.

Meddelelse fra skattedepartementet angående ekstraordinaere, skattefri afskrivninger på skibe samt visse bygninger og maskiner m.v. — Skattedepartementets meddelelse af 15. juni 1951.

Cirkulaere om opgørelse af varelagre m.v. — Skattedepartementets cirkulaere af 4. juni 1951.

Meddelelser fra Statens Lignings-direkterat of ligningsrådet. — Januar 1951.

#### EGYPT

Public Finance Information Papers. United Nations, ST/ECA/SER. A/1. 1951.

#### FINLAND

Oy Pohjoismaiden Yhdyspankki av nordiska föreningbanken. — Eighteenth annual report 1950.

Economic Survey of Finland. August 1951. — Economic Department of the Ministry of Finance. Helsinki.

#### FRANCE

Annuaire Statistique de l'Union Française Outre-Mer 1939-1949. — Paris, Imprimerie Nationale de France, 1949.

Bulletin Officiel des Contributions directes et du Cadastre, No. 3, Direction Générale des Impôts, 1951.

Frais Généraux Amortissements Provisions. — Impôts et Sociétés, Paris.

Guide pratique du Contribuable pour souscrire les déclarations d'impôts sur les revenus. Numéro Spécial du Bulletin du Syndicat National des cadres des Contributions directes et du Cadastre Paris, février 1952.



Conseil National du Patronat Français. *Taxe à la Production*. — Commission de la Fiscalité, Paris juillet 1951, no. 4.

## GERMANY

*Zeitschrift für Zölle & Verbrauchsteuern*, Vol. 25, 1949. — Industrie-Verlag Carlheinz Gehlsen vorm. Spaeth & Linde, Berlin.

*Zeitschrift für Zölle & Verbrauchsteuern*, Vol. 26, 1950. — Industrie-Verlag Carlheinz Gehlsen vorm. Spaeth & Linde, Berlin.

Anlagenband I zum Bundesgesetzblatt Teil II, Jahrgang 1951. — (Anlagen zum Gesetz vom 10. August 1951 über das Protokoll von Torquay vom 21. April 1951 und den Beitritt der Bundesrepublik Deutschland zum Allgemeinen Zoll- und Handelsabkommen (GATT)-Bundesgesetzbl. II S. 173. — Idem. Anlagenband II und III.

## GREAT BRITAIN

General Council of British Shipping. — *Taxation. Memorandum to the Royal Commission on the Taxation of Profits and Income*. July 1951.

Ninety-third report of the commissioners of his Majesty's Inland Revenue for the year ended 31st March 1950. — His Majesty's Stationery Office, London 1951.

Report of the committee on the taxation of trading profits. — His Majesty's Stationery Office, London, 1951.

Income Tax consolidation Bill. — His Majesty's Stationery office, 1951.

Income Tax Bill (H.L.). This Bill is a pure consolidation Bill, and is not intended to amend the law in any respect.

## ICELAND

Questionnaire on the Tax Treatment of Foreign Nationals, Assets and Transactions.

Reply of the Government of Iceland United Nations, E/CN. 8/46/Add. 28.

## INDONESIA

Verzameling van beslissingen inzake Indonesische Belastingordonnanties. Herdruk 1950, Dln. I, II, III, IV + Register. — Pertjetakan Negara, Djakarta.

## IRAN

Public Finance Information Papers. — United Nations, ST/ECA/SER. A/4. 1951.

## IRAC

Public Finance Information Papers. — United Nations, 1951, ST/ECA/SER. A/5.

## ITALY

Public Finance Information Papers. — United Nations, 1951, ST/ECA/SER. A/3

## JAPAN

Summary of Japanese Taxes in Effect as of 1 April 1951: Economic and Scientific Section, Internal Revenue Division. 15 June 1951.

Internal Revenue Code of Japan 1950. Taxation Bureau, Ministry of Finance.

Law of Feb. 26, 1951 for Partial Amendments to the Assets Revaluation Law.

Cabinet Order No. 73 For Partial Amendments to the National Tax Collection Law Enforcement Regulations.

Local Tax Law and the local finance commission establishment law, the local finance equalization grant law, law for the temporary measurement concerning the partial allocation of the local finance equalization grant in a rough estimate, law concerning exceptions to the charge on the treasury for disasters rehabilitation works for the fiscal year 1950-51. — Local Autonomy Agency - Local Finance Commission 1950.

Law for Partial Amendments to the Travelling Tax Law.

Cabinet Order No. 66, for Partial Amendments to the Travelling Tax Law Enforcement Regulations.

Revisions to the Bill for Partial Amendments to the Local Tax Law.

Cabinet Order for Partial Amendments to the Net Worth Tax Law Enforcement Order. Ministry of Finance. The Japanese Government.

Cabinet Order for Partial Amendments to the Playing-set Tax Law Enforcement Regulations. — Ministry of Finance. The Japanese Government.

Bill for Partial Amendments to the Playing-set Tax Law. — Ministry of Finance. The Japanese Government. 25 Jan. 1951.

Local Autonomy Agency, Local Finance Commission. Feb. 24, 1951. — Bill for Partial Amendment to the Local Tax Law.

Commodity Tax Law (Law no. 40 of March 29, 1940).

Commodity Tax Law Enforcement Regulations (Imperial Ordinance No. 150 of March 31, 1940). Ministry of Finance, The Japanese Government.

Bill for Partial Amendments to the Accessions Tax Law.

Cabinet Order concerning Exceptions to the Receiving of Revenues from the Income Tax for 1950 (Plan). Ministry of Finance, The Japanese Government.

Bill for Partial Amendments to the Corporation Tax Law. Jan. 20, 1951.

Ministry of Finance, The Japanese Government.

Bill for Partial Amendments to the Income tax Law. Cabinet Order No. 70.

Cabinet Order for Partial Amendments to the Income Tax Law Enforcement Regulations. Cabinet Order No. 71.

Cabinet Order for Partial Amendments to the Corporation Tax Law Enforcement Regulations.

Ministry of Finance Notification no. 481, concerning the Commodity Tax of April 16, 1951.

Law for Partial Amendments to the Stamp Tax Law.

Cabinet Order for Partial Amendments to the Registration Tax Law Enforcement Regulations.

Cabinet Order for Partial Amendments to the Stamp Tax Law Enforcement Regulations.

#### LUXEMBURG

Pasinomie Luxembourgeoise, supplément se rapportant à la période du 10 mai 1940 au 10 septembre 1944. Vol. III. — Imprimerie de la Cour V. Buck, Luxembourg (1950).

#### NETHERLANDS

Het Parlement - 1 Algemene Zaken, Financiën. — Staatsdrukkerij, Den Haag 1951.

Wijzigingen Belastingwetgeving in het jaar 1950, deel I. — FED, Herengracht 456, A'dam, Oct. '50.

Nationale Coöperatieve Raad, 1950, dertiende jaarverslag. — 's-Gravenhage.

Deel VIII der Fiscale Encyclopedie Wetten op de Personele Belasting 1950 en de Grondbelasting. Suppl. 4. — Uitg. Kluwer, Deventer.

Vakstudie - Diversen, deel 23, supplement X, 1 Jan. 1951. — N.V. Uitgevers-Mij AE. E. Kluwer, Deventer.

Invorderingsvoorschriften betr. de Invoerrechten en Accijnzen, de Omzetbelasting en de Motorrijtuigenbelasting. — Kluwer, Deventer.

Kluwer's Fiscaal Zakboek. Suppl. II t/m IV. — Uitg. AE. E. Kluwer, Deventer, 1951.

Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap. No. 78.

Stenographisch verslag van het debat over het praeadvies van H. Burger: Claim en bonus en de inkomstenbelasting (Geschrift nr. 75) en over het praeadvies van Mr. Dr. A. Begheyn: Civielrechtelijke en fiscaalrechtelijke beschouwingen met betrekking tot bonus en claim. (Geschrift nr. 76). — N. Samsom N.V., Uitg. Alphen a/d Rijn 1951.



Centraal Bureau voor de Statistiek: Belastingdruk in Nederland 1950. — Uitgeversmaatschappij W. de Haan, N.V., Utrecht, 1951.

Het Testament. — S. Gouda Quint/D. Brouwer & Zoon, '51.

Vereniging voor Belastingwetenschap. Rapport van de Commissie voor de Inkomstenbelasting. — Samsom, Alphen a/d Rijn. 1951.

Vereniging voor Belastingwetenschap. Commissie voor de Successiebelasting. Eerste rapport. — Samsom, Alphen a/d Rijn. 1951.

#### PERU

Boletín de la Biblioteca Nacional. — Lima, diciembre de 1949, No. 12.

#### PORTUGAL

Boletim da Direcção-Geral das Contribuições e impostos, leis, decretos, portarias e instruções, circulares, ofícios, assuntos de interesse geral; pessoal, etc. (No. 56). — Lisboa Tip. da empresa nacional de publicidade (secção anuario comercial) 1950.

Ministério das Finanças. Acórdãos dos Tribunais Técnicos Aduaneiros. Anos de 1950. — Imprensa Nacional de Lisboa. 1951.

#### SPAIN

Estadística del Comercio Exterior de España. 1949. 1950. April 1951. — Editorial Pueyo, Madrid.

#### SWEDEN

Economic Survey 1950. — Svenska Handelsbanken, Stockholm, 1951.

Annual Report for the year 1950 of the Svenska Handelsbanken. — Ivar Haeggströms Boktryckeri A.B., Stockholm 1951.

#### SWITZERLAND

Charge fiscale en Suisse, 1950. Statistiques de la Suisse, 228e Fascicule. Série: Mg. 21. — Publiées par le Bureau Fédéral de Statistique.

Finanzen und Steuern von Bund, Kantonen und Städten, 1949/50.

Beiträge zur Schweizerischen Statistik - Heft. 24. — Herausgegeben vom Eidgenössischen Statistischen Amt. Bern 1951.

Die Steuern der Schweiz, Nachträge. 4, 5, 6, 7, 8, 1951 — Verlag für Recht und Gesellschaft, AG. Basel, 1951.

#### UNITED NATIONS

Treaty Series. U.N.O. Publication, Vols. 1-21, 42, 47, 48, 50-54, 56-69, 61.

Problems of Municipal Finance. — Fiscal Commission, E/CN.8/NGO/4, 8-3-1951.

National Accounting and Budgetary Practices. — Fiscal Commission. E/CN.8/NGO/1. 19-1-1951.

Note on the Agenda of the Third Session. (Note by the Secretariat). — Fiscal Commission, Third Session, E/CN.8/8/52, 21-2-1951.

Public Finance Surveys: VENEZUELA. — United Nations Publications, ST/ECA/SER.B/1. 29. 12. 1950.

Questionnaire on the tax treatment of foreign nationals, assets and transactions; Reply of the Government of Israel. — Fiscal Commission, E/CN.8/46/Add. 24 16-4-1951.

Questionnaire on the Tax Treatment of Foreign Nationals, Assets and Transactions. — Reply of the Government of Ceylon. Fiscal Commission, E/CN.8/46/Add. 19, 6-3-1951.

Observations of Governments of Member States Relating to the Formulation of the Nürnberg Principles Prepared by the International Law Commission. — International Law Commission, A/CN.4/45, 19-4-1951.

Addendum to Observations of Governments of Member States Relating to the Formulation of the Nürnberg Principles prepared by the International Law Commission. International Law Commission, A/CN.4/15/Add. 1, 7-6-1951.

Note by the Secretary-General. Evaluation of Recent Trends in International Tax Agreements. — Fiscal Commission, Third Session, Item 3 of Provisional Agenda. E/CN.8/53, 12-4-1951.

Elimination of Statelessness. — International Law Commission, A/CN.4/47, 31-5-1951.

International Law Commission Memorandum concerning a draft code of offences against the peace and security of mankind. — A/CN.4/39, 24 November 1950.

International Law Commission Second Report of the Law of Treaties. — A/CN.4/L.4, 23 May 1951.

International Law Commission. Law of Treaties. — Text of Articles Tentatively Adopted by the Commission at its Third Session. A/CN.4/L.28, 19 July 1951.

International Law Commission. — Draft Report of the International Law Commission, Covering its Third Session. A/CN.4/L.30, 23 July '51.

International Law Commission. — Report of the International Law Commission, Covering its Third Session. A/CN.4/48, 30 July 1951.

World Economic Report 1949-50. — Department of Economic Affairs. E/1910/Rev. 1, ST/ECA/9, 16 March '51.

Statement of Treaties and International agreements. — U.N.O. Publication ST/LEG/SER. A/47 (Jan. '51), ST/LEG/SER. A/48 (Febr. '51).

Statement of Treaties and International Agreements. — ST/LEG/SER. A/49, March 1951.

Statement of Treaties and International Agreements. — United Nations Publication, ST/LEG/ SER.A/50.



## V

### BONUS SHARES AND PREFERENCE RIGHTS

#### Situation in the United States

On page 83 of Vol. VI, Number 2 of the *Bulletin*, the author of the article on Bonus Shares and Preference Rights expressed interest in learning what is the situation in the United States.

Mr. D. F. WAUGH, Assistant Cashier of the National City Bank of New York, has been so kind as to send us, in reply to the author's remark, a copy of the text of Regulations *xxx* under the Internal Revenue Code, Sec. 29.22. (2) - 8, in which a survey is given of the rules which are to be applied in the case of preference rights not constituting income.

We are very much obliged to Mr. WAUGH for enabling us to inform the readers of the BULLETIN about the situation in the United States, and have pleasure of reproducing Sec. 29. 22 (a) - 8 of Regulations *xxx* below.

#### Sec. 29.22 (a) - 8: *Sale of Stock and Rights.*

If shares of stock in a corporation are sold from lots purchased at different dates or at different prices and the identity of the lots cannot be determined, the stock sold shall be charged against the earliest purchases of such stock. In the determination of the earliest purchases of stock the rules prescribed in section *xxvii* (h) (relating to the period for which property has been held) shall be applied. The excess of the amount realized on the sale over the cost or other basis of the stock will constitute gain. With respect to the basis for determining gain or loss from the sale or other disposition of stock acquired as a stock dividend or the stock with respect to which the stock dividend was acquired, see sections 29.113 (a) (19)-1 and 29.113 (a) (19)-2. If common stock is received as a bonus with the purchases of preferred stock or bonds, the total purchase price shall be fairly apportioned between such common stock and the securities purchased for the purpose of determining the portion of

the cost attributable to each class of stock or securities, but if that should be impracticable in any case, no profit on any subsequent sale of any part of the stock or securities will be realized until out of the proceeds of sales shall have been recovered the total cost.

Although the issuance by a corporation to its shareholders of rights to subscribe to its stock may not under section 115 (f) give rise to taxable income, gain may be derived or loss sustained by the shareholder from the sale of such rights. In the case of stock in respect of which were acquired stock subscription rights which did not constitute income to the shareholders within the meaning of the sixteenth amendment to the Constitution, and in the case of such rights, the following rules are to be applied:

(1) If the shareholder does not exercise, but sells, his rights to subscribe, the cost or other basis, properly adjusted, of the stock in respect of which the rights are acquired shall be apportioned between the rights and the stock in proportion to the respective values thereof at the time the rights are issued, and the basis for determining gain or loss from the sale of a right on one hand or a share of stock on the other will be the quotient of the cost or other basis, properly adjusted, assigned to the rights or the stock, divided, as the case may be, by the number of rights acquired or by the number of shares held.

*Example.* A Taxpayer in 1937 purchased 500 shares of common stock at \$ 125 a share, and in 1942, by reason of the ownership of such stock, acquired 500 rights entitling him to subscribe to 100 additional shares of such stock at \$ 100 a share. Upon the issuance of the rights each of the shares of stock in respect of which the rights were acquired had a fair market-value of \$ 120, and the rights had a fair market value of \$ 3 each. Instead of subscribing to the additional shares, he sold the rights at \$ 4 each. The profit is computed as follows:

500 (shares)  $\times$  \$ 125 = \$ 62,500, cost of old stock (stock in respect of which the rights were acquired)

500 (shares)  $\times$  \$ 120 = \$ 60,000, market value of old stock

500 (rights)  $\times$  \$ 3 = \$ 1,500, market value of rights

$\frac{60,000}{61,500}$  of \$ 62,500 = \$ 60,975.61, cost of old stock apportioned to such stock



$\frac{1,500}{61,500}$  of \$ 62,500 = \$ 1,524.39, cost of old stock apportioned to rights

\$ 2,000 (proceeds of sale of rights) less \$ 1,524.39 (cost of old stock apportioned to rights) = \$ 475.61, profit.

For the purpose of determining the gain or loss from the subsequent sale of the stock in respect of which the rights were acquired, the adjusted cost of each share is \$ 121.95 — that is, \$ 60,975.61 : 500.

(2) If the shareholder exercises his rights to subscribe, the basis for determining gain or loss from a subsequent sale of a share of the stock in respect of which the rights were acquired shall be determined as in paragraph (1). The basis for determining gain or loss from a subsequent sale of a share of the stock obtained through exercising the rights shall be determined by dividing the part of the cost or other basis, properly adjusted, of the old shares assigned to the rights, plus the subscription price of the new shares, by the number of new shares acquired.

*Example.* A taxpayer in 1939 purchased 500 shares of common stock at \$ 125 a share, and in 1942, by reason of the ownership of such stock, acquired 500 rights entitling him to subscribe to 100 additional shares of such stock at \$ 100 a share. Upon the issuance of the rights each of the shares of stock in respect of which the rights were acquired had a fair market value of \$ 120, and the rights had a fair market value of \$ 3 each. The taxpayer exercised his rights to subscribe to the additional shares and later sold one of such shares for \$ 140. The profit is computed as follows:

\$ 1,524.39 (cost of old stock apportioned to rights pursuant to the computation in the example under paragraph (1) + \$ 10,000 (subscription price of additional shares) = \$ 11,524.39, basis for determining gain or loss from sale of additional shares.

\$ 11,524.39 : 100 = \$ 115.24, basis for determining gain or loss from sale of each share of additional stock.

\$ 140 (proceeds of sale of share of additional stock) less \$ 115.24 = \$ 24.76, profit.

The basis for determining the gain or loss from subsequent sale of the stock in respect of which the rights were acquired is \$ 60,975.61 : 500, or \$ 121.95 a share.

(3) If the stock in respect of which the rights are acquired was purchased at different times or at different prices and the identity of the lots cannot be determined, or if the stock in respect of which the rights are acquired was purchased at different times or at different prices and the stock rights acquired in respect of such stock cannot be identified as having been acquired in respect of any particular lot of such stock, the basis for determining the gain or loss from the sale or other disposition of the old shares, or the rights in cases in which the rights are sold, or from the sale or other disposition of the old or new shares in cases in which the rights are exercised, shall be ascertained in accordance with the principles laid down in section 29.113(a) (12)-1.

As to deduction for losses from sales or exchanges of stocks or bonds, including losses from sales or exchanges of rights to subscribe to stock, see section 29.23(e)-1.

(Sec. 29.22 (a)8 as amended by T.D. 5458, approved June 15, 1945).

For the convenience of our readers, we reproduce below the text of Regulations 111, sections 29.23(e)-1; 29.113(a) (12)-1; 29.113(a) (19)-1 and 29.113(a) (19)-2 which are mentioned in sec. 29.22(a)-8 above:

Sec. 29.23(e)-1. *Losses by individuals.* — Losses sustained by individual citizens or residents of the United States and not compensated for by insurance or otherwise are fully deductible if (a) incurred in the taxpayer's trade or business, or (b) incurred in any transaction entered into for profit, or (c) arising from fires, storms, shipwreck, or other casualty, or theft, and a deduction therefor has not prior to the filing of the return been claimed for estate tax purposes in the estate tax return, or (d) if not prohibited or limited by any of the following sections of the Internal Revenue Code: Sections 23(g) and 117, relating to capital losses; section 23(h), relating to wagering losses; section 24(b), relating to losses from sales or exchanges of property between persons designated therein; section 112, relating to recognition of gain or loss upon sales or exchanges of property; section 118, relating to losses on wash sales of stock or securities; section 251, relating to income from sources within possessions of the United States; and section 252, relating



to citizens of possessions of the United States. See sections 211, 213, and 220 as to limitation upon losses sustained by nonresident aliens.

In general losses for which an amount may be deducted from gross income must be evidenced by closed and completed transactions, fixed by identifiable events, bona fide and actually sustained during the taxable period for which allowed. Substance and not mere form will govern in determining deductible losses. Full consideration must be given to any salvage value and to any insurance or other compensation received in determining the amount of losses actually sustained. See section 113(b). For special provisions with respect to war losses, see section 127.

A loss occasioned by damage to an automobile maintained for pleasure, where such damage results from the faulty driving of the taxpayer or other person operating the automobile, but is not due to the willful act or negligence of the taxpayer, is a deductible loss in the computation of net income. If damage to a taxpayer's automobile results from the faulty driving of the operator of an automobile with which the automobile of the taxpayer collides, the loss occasioned to the taxpayer by such damage is likewise deductible.

No loss is realized by the transfer of property by gift or by death. But see section 44(d).

A loss on the sale of residential property purchased or constructed by the taxpayer for use as his personal residence and so used by him up to the time of the sale is not deductible. If, however, property so purchased or constructed is prior to its sale rented or otherwise appropriated to income-producing purposes and is used for such purposes up to the time of its sale, a loss from the sale of the property, computed as provided in section 111 is, subject to the limitations provided in section 117, an allowable deduction in an amount not to exceed the excess of the value of the property at the time it was appropriated to income-producing purposes (with proper adjustment for depreciation) over the amount realized from the sale.

*Example (1).* Residential property was purchased by a taxpayer in 1932 for use as his personal residence at a cost of \$ 25,000, of which \$ 15,000 was allocable to the building. The property was

so used by the taxpayer until January 1, 1939. From that date to January 1, 1942, when the property was sold, it was rented by the taxpayer. The fair market value of the property at the time it was rented on January 1, 1939, was \$ 22,000, of which \$ 12,000 was allocable to the building. The building had an estimated life of 20 years on January 1, 1939. The property was sold on January 1, 1942, for \$ 16,000. The loss from the sale allowable as a deduction, except as limited by section 117, is \$ 4,200 computed as follows:

Cost of property in 1932 .....	\$ 25,000
Less depreciation allowed (not less than amount allowable) in respect of the building (depreciation for 3 years at 5 percent based on \$ 12,000, value of building when converted to business use) .....	1,800
	<u>23,200</u>
Selling price of property .....	16,000
Loss computed as provided in section 111 .....	<u>7,200</u>
Value of property at time it was rented on January 1, 1939	22,000
Less proper adjustment for depreciation .....	1,800
	<u>20,200</u>
Selling price of property .....	16,000
Portion of \$ 7,200 loss which is deductible except as limited by section 117 .....	\$ 4,200

*Example (2).* If, under the circumstances set forth in example (1), the property had been purchased at a cost of \$ 20,000, of which \$ 10,000 was allocable to the building, but otherwise, the facts assumed are the same, the deductible loss, except as limited by section 117, is \$ 2,500, computed as follows:

Cost of property in 1932 .....	\$ 20,000
Less depreciation allowed (not less than amount allow- able) in respect of the building (depreciation for 3 years at 5 per cent based on \$ 10,000, cost of building) .....	1,500
	<u>18,500</u>
Selling price of property .....	16,000
Loss computed as provided in section 111 .....	2,500
Deductible loss, except as limited by section 117 ....	\$ 2,500



Losses from the sale or other disposition of Treasury bills issued after June 17, 1930, and before March 1, 1941, are not deductible. (Amended by T.D. 5893, April 4, 1952.)

Sec. 29.113(a) (12)-1. *Basis of property established by Revenue Act of 1932.*—Section 113(a) (12) provides that if the property was acquired, after February 28, 1913, in any taxable year beginning prior to January 1, 1934, and the basis of the property, for the purposes of the Revenue Act of 1932, was prescribed by section 113 (a) (6), (7), or (9) of that Act, then for the purposes of the Internal Revenue Code the basis shall be the same as the basis therein prescribed in the Revenue Act of 1932.

If, after December 31, 1923, and in any taxable year beginning prior to January 1, 1934, in pursuance of a plan of reorganization and without the surrender of his stock, there was distributed to a shareholder in a corporation a party to the reorganization stock or securities of a corporation a party to the reorganization, then as is provided in section 113(a) (9) of the Revenue Act of 1932, the basis of the stock in respect of which the distribution was made must be apportioned between such stock and the stock or securities so distributed to the shareholder. The basis of the old shares and the new shares or securities shall be determined in accordance with the following rules:

(1) If the stock distributed in reorganization consists solely of stock in the distributing corporation and is all of substantially the same character and preference as the stock in respect of which the distribution is made, the basis of each share will be the quotient of the cost or other basis of the old shares of stock divided by the total number of the old and the new shares.

(2) If the stock distributed in reorganization is in whole or in part stock in a corporation a party to the reorganization other than the distributing corporation, or where the stock distributed in reorganization is in whole or in part stock of a character or preference materially different from the stock in respect of which the distribution is made, or if the distribution consists wholly or partly of securities other than stock, the cost or other basis of the stock in respect of which the distribution is made shall be apportioned

between such stock and the stock or securities distributed in proportion, as nearly as may be, to the respective values of each class of stock or security, old and new, at the time of such distribution, and the basis of each share of stock or unit of security will be the quotient of the cost or other basis of the class of stock or security to which such share or unit belongs, divided by the number of shares or units in the class. Within the meaning of the foregoing provisions, securities are different in class from stocks and stocks or securities in one corporation are different in class from stocks or securities in another corporation. In general, any material difference in character or preference or terms sufficient to distinguish one stock or security from another stock or security so that different values may properly be assigned thereto, will constitute a difference in class.

(3) If the stock in respect of which a distribution in reorganization is made was purchased at different times or at different prices, and the identity of the lots cannot be determined, any sale of the original stock will be charged to the earliest purchases of such stock (see section 29.22(a)-8), and any sale of the stock or securities distributed in reorganization will be presumed to have been made from the stock or securities distributed in respect of the earliest purchased stock.

(4) If the stock in respect of which a distribution in reorganization is made was purchased at different times or at different prices, and the stock or securities distributed in reorganization cannot be identified as having been distributed in respect of any particular lot of such stock, then any sale of the stock or securities distributed in reorganization will be presumed to have been made from the stock or securities distributed in respect of the earliest purchased stock.

If in any taxable year beginning after December 31, 1941, without the surrender of his stock there is acquired by a shareholder in a corporation a party to a reorganization, as a distribution in pursuance of the plan of reorganization, stock or securities in a corporation a party to the reorganization, such acquisition of new shares or securities by the shareholder will be treated as a dividend to the extent described in section 29.112(g)-5.



Sec. 29. 113(a) (19)-1. *Basis of stock and rights involved in the acquisition of stock dividends or stock rights: General rules.* —

(a) *Stock dividends.* — In the case of stock in respect of which was acquired a stock dividend of any character in a taxable year beginning before January 1, 1936, or in respect of which was acquired in a taxable year beginning after December 31, 1935, a stock dividend which did not constitute income to the shareholder within the meaning of the sixteenth amendment to the Constitution, the basis for determining gain or loss from a sale or other disposition of either the stock in respect of which the distribution was made or the stock dividend shall (except as otherwise prescribed in section 29.113 (a) (19)-2 be ascertained in accordance with the principles set forth in section 29.113 (a) (12)-1.

(b) *Stock rights acquired after December 31, 1924.* — In the case of stock in respect of which were acquired after December 31, 1924, and before the first day of the first taxable year beginning after December 31, 1935, stock subscription rights (whether or not constituting income to the shareholder within the meaning of the sixteenth amendment to the Constitution) or in respect of which were acquired in a taxable year beginning after December 31, 1935, stock subscription rights which did not constitute income to the shareholder within the meaning of the sixteenth amendment to the Constitution, and in the case of such rights, the basis for determining gain or loss from a sale or other disposition of either the stock in respect of which the distribution was made, or the subscription rights distributed, or the stock acquired in the exercise of such rights shall (except as otherwise prescribed in section 29.113 (a) (19)-2) be ascertained in accordance with the principles set forth in section 29.22 (a)-8.

(c) *Stock rights acquired before January 1, 1925.* — In the case of stock in respect of which were acquired prior to January 1, 1925, stock subscription rights (whether or not constituting income to the shareholder within the meaning of the sixteenth amendment to the Constitution), and in the case of such rights, the basis for determining gain or loss from a sale or other disposition of either the stock in respect of which the distribution was made, or the subscription rights distributed, or the stock acquired in

the exercise of such rights shall (except as otherwise prescribed in section 29.113 (a) (19)-2) be ascertained in accordance with the principles set forth in article 39 of Regulations 65.

Sec. 29.113(a) (19)-2. *Exceptions to general rules.* —

(a) *Proceeds of sale of rights reported as income.* — In the case of stock rights sold in a taxable year beginning prior to January 1, 1939, the general rules for ascertaining the basis for determining gain or loss set forth in subsections (b) and (c) of section 29.113 (a) (19)-1, and in section 29.22 (a)-8 or article 39 of Regulations 65, as the case may be, shall not apply if the entire proceeds of such sale were included by the taxpayer as gross income for the year of the sale and if, before June 29, 1939 the taxpayer had not asserted by a claim for a refund or credit or otherwise that any part of such proceeds should not have been included in gross income for the year of the sale. In such cases, the basis for determining gain or loss from a subsequent sale or other disposition of the stock in respect of which the rights were acquired shall be the same as though the rights had not been acquired.

(b) *Receipt of stock dividend or stock right reported as income in prior years.* — In the case of stock dividends or stock rights acquired in a taxable year beginning prior to January 1, 1936, the general rules for ascertaining the basis for determining gain or loss set forth in section 29.113 (a) (19)-1, and in section 29.113 (a) (12)-1, section 29.22 (a)-8, or article 39 of Regulations 65, as the case may be, shall not apply if for any reason there was included in the gross income of the shareholder as a dividend for such year, as, for example, pursuant to the provisions of section 201(c) of the Revenue Act of 1918 or the corresponding provisions of prior Revenue Acts, or as a result of the decision of the Supreme Court in *Koshland v. Helvering* (298 U.S. 441), an amount reflecting the acquisition of such stock dividends or stock rights, and if before June 29, 1939, such amount was not excluded from gross income for such year. In such cases, the basis for determining gain or loss with respect to the old stock shall be the same as though the stock dividends or the stock rights had not been acquired, and the basis with respect to the stock dividend or stock



right shall be an amount equal to that at which such stock dividend or stock right was included in gross income for the year of its acquisition.

(c) *Gain or loss upon sale of old or new stock finally determined upon basis inconsistent with general rules.* — The general rules for ascertaining the basis for determining gain or loss set forth in section 29.113 (a) (19)-1 shall not apply with respect to the old stock, the new stock, or the subscription rights to acquire new stock, remaining on hand after a sale or other disposition of old stock, subscription rights, or new stock effected in a taxable year beginning prior to January 1, 1936, if the basis for determining gain or loss on such sale or other disposition was fixed by a decision of a court or The Tax Court of the United States or by a closing agreement, and if such decision or closing agreement became final on or before September 26, 1939, and if the basis for determining gain or loss upon such sale or other disposition was fixed by a method other than that of allocation of basis provided by the general rule. In such cases, the basis for determining gain or loss with respect to the remaining shares shall be fixed in a manner consistent with the prior determination to the end that, the sale or other disposition of all lots being considered, the taxpayer will have effected ultimately a tax-free recovery of the total cost or other basis of his original shares, and no more.

V

CONVENTION BELGO-LUXEMBURGEOISE DE DOUBLE  
IMPOSITION DU 9.3.1931 AVEC PROTOCOLE  
ADDITIONNEL DU 7.2.1952

Comme suite à la communication faite à la page 224 *supra*, nous reproduisons ci-après les textes de la convention belgo-luxembourgeoise du 9 mars 1931 et du protocole additionnel du 7 février 1952.

**I. — Convention entre la Belgique et le Grand-Duché de Luxembourg ayant pour but d'éviter la double imposition en matière d'impôts directs et de garantir l'assistance réciproque des deux Pays pour le recouvrement de ces impôts.**

Sa Majesté le Roi des Belges et

Son Altesse Royale la Grande-Duchesse de Luxembourg

désirant éviter aux ressortissants des deux pays la double imposition en matière de contributions directes et se prêter une assistance réciproque pour le recouvrement de ces impôts, ont résolu de conclure à cet effet une Convention et ont désigné, dans ce but, pour leurs Plénipotentiaires, savoir:

Sa Majesté le Roi des Belges:

M. Paul Hymans, Son Ministre des Affaires Etrangères, et

Son Altesse Royale la Grande-Duchesse de Luxembourg:

M. Dupong, Son Directeur Général des Finances et Questions Sociales: lesquels, après s'être communiqué leurs pleins pouvoirs, trouvés en bonne et due forme, sont convenus des articles suivants:

Article premier

§ 1er. — Les contribuables qui ont leur domicile fiscal dans l'un des deux Etats contractants et dont certains revenus proviennent, en tout ou en partie, de l'autre Etat, bénéficieront, en raison de ces revenus, du régime spécial établi par les articles ci-après.

§ 2. — Pour l'application de la présente Convention, le domicile fiscal des personnes physiques est au lieu de leur résidence normale entendue dans le sens de foyer permanent d'habitation, et celui des sociétés qui constituent une individualité juridique est au lieu de leur siège social effectif.

Article 2.

§ 1er. — La présente Convention a pour but d'établir les règles concernant exclusivement la perception de certains impôts directs.

§ 2. — Les impôts directs visés sont les suivants:

A. — *Pour la Belgique:*

La contribution foncière, la taxe mobilière sur le revenu des immeubles situés à l'étranger, la taxe professionnelle et la taxe spéciale sur le produit de la location du droit de chasse, de pêche ou de tanderie.

B. — *Pour le Grand-Duché de Luxembourg:*

l'Impôt sur le revenu, à l'exception des revenus des capitaux mobiliers, la surtaxe à cet impôt et l'impôt complémentaire sur le capital, à l'exclusion des capitaux mobiliers.



Article 3.

Les revenus des propriétés immobilières ou ces propriétés elles-mêmes sont imposables dans l'Etat où ces biens sont situés.

Article 4.

§ 1er. — Les exploitations industrielles, minières, commerciales ou agricoles sont imposables dans chacun des Etats au prorata des revenus produits par des établissements stables y situés.

§ 2. — A défaut de comptabilité faisant ressortir distinctement et régulièrement ces revenus, les administrations compétentes des deux Etats contractants s'entendront pour arrêter les règles de ventilation.

§ 3. — Sont considérées comme établissements stables les sièges de direction effective, succursales, fabriques, ateliers, agences, magasins, bureaux, comptoirs et dépôts. Le fait pour une entreprise établie dans l'un des deux Etats contractants d'avoir des relations d'affaires avec l'autre Pays par l'entremise d'un agent ou d'une société vraiment autonome (courtier, commissionnaire, filiale, etc.) n'implique pas, pour cette entreprise, l'existence d'un établissement stable dans ce dernier pays.

Article 5.

Lorsque des sociétés par actions ayant leur siège social ou leur principal établissement administratif dans le Grand-Duché de Luxembourg possèdent une participation permanente du quart au moins du capital social d'une société similaire établie en Belgique, l'impôt luxembourgeois est réduit au quart sur les bénéfices ou revenus réalisés et imposés en Belgique aussi longtemps que la Belgique accorde la réduction au quart de la taxe mobilière aux sociétés belges pour les revenus de participation réalisés et imposés dans le Grand-Duché de Luxembourg.

Article 6.

§ 1er. — Les revenus des professions non commerciales exercées à demeure et non visées à l'article 8 sont imposables dans celui des deux Etats contractants où les intéressés possèdent une installation permanente pour l'exercice de leur activité professionnelle.

§ 2. — Les revenus provenant de droits d'auteur sont imposables dans le pays du domicile fiscal des bénéficiaires.

Article 7.

Les rémunérations des administrateurs et commissaires de sociétés par actions et des personnes qui remplissent des fonctions analogues à celles d'administrateur sont imposables dans l'Etat où se trouve le siège social effectif de l'entreprise.

Article 8.

§ 1er. — Les rémunérations quelconques des salariés et appointés sont imposables dans celui des deux Etats où les intéressés exercent leur activité.

§ 2. — Toutefois, les traitements, salaires ou autres rémunérations des travailleurs frontaliers qui justifient de cette qualité par la production d'une carte spéciale pour travailleurs, du modèle qui sera arrêté par les Hautes Parties contractantes dans une convention spéciale, ne sont soumis à l'impôt d'Etat que dans le pays où les intéressés ont leur domicile fiscal.

§ 3. — D'autre part, les traitements des fonctionnaires et employés publics d'un des deux Etats contractants qui exercent leurs fonctions dans l'autre Etat sont imposables seulement dans celui qui les rétribue.

Article 9.

Les pensions publiques ou privées sont imposables dans l'Etat du débiteur de ces revenus.

## Article 10.

Les rentes viagères sont imposables dans l'Etat du domicile fiscal des crédientiers.

## Article 11.

§ 1er. — Les Etats contractants s'engagent, sur la base de la réciprocité à se prêter concours et assistance aux fins de recouvrer en principal, additionnels, intérêts et frais ou amendes, suivant les règles de leur propre législation, les impôts définitivement dus visés ci-dessus, même s'ils ont été établis antérieurement à la date de la présente Convention.

§ 2. — Les poursuites et mesures d'exécution auront lieu sur production d'une copie officielle des titres exécutoires accompagnée, éventuellement, des décisions passées en force de chose jugée.

§ 3. — Les créances fiscales à recouvrer ne seront pas considérées, dans l'Etat requis, comme des créances privilégiées; le recouvrement se fera selon les règles de la législation de celui-ci; il ne sera pas obligé d'appliquer un moyen d'exécution non prévu par la législation de l'Etat requérant.

§ 4. — Si une créance fiscale est encore susceptible d'un recours, l'Etat requérant peut demander à l'Etat requis de prendre des mesures conservatoires, auxquelles sont applicables *mutatis mutandis* les dispositions précédentes.

§ 5. — Les administrations fiscales des deux Etats contractants régleront la procédure administrative à suivre en l'occurrence.

## Article 12.

§ 1er. — Dans le cas où l'une des deux Hautes Parties contractantes se trouverait en présence d'un cas non expressément prévu dans les dispositions qui précèdent ou apporterait des changements à sa législation fiscale, l'examen de la situation nouvelle et les réajustements éventuels du texte de la présente Convention seraient effectués, dans l'esprit de celle-ci, par accord entre les administrations compétentes des deux pays.

§ 2. — Ces accords modificatifs ou complémentaires feraient l'objet de notes échangées par la voie diplomatique.

## Article 13.

La présente Convention ne s'appliquera qu'au territoire métropolitain de la Belgique.

## Article 14.

§ 1er. — La présente convention sera ratifiée et les instruments de ratification seront échangés à Luxembourg dans le plus bref délai.

§ 2. — Elle entrera en vigueur le premier janvier de l'année qui suivra celle de la ratification.

§ 3. — Elle pourra cesser de produire ses effets le premier janvier de chaque année, à condition qu'elle ait été dénoncée au moins six mois à l'avance.

En foi de quoi les Plénipotentiaires respectifs ont signé la présente Convention et l'ont revêtue de leurs cachets.

Fait en double original, à Bruxelles, le 9 mars 1931.

(S.) HYMANS.

(S.) DUPONG.

---

*Protocole de clôture.*

Au moment de procéder à la signature de l'Arrangement conclu à la date de ce jour, les Plénipotentiaires soussignés sont convenus de la disposition suivante, qui formera partie intégrante de l'Arrangement même:

Les Hautes Parties contractantes sont d'accord pour conclure dans le plus bref délai un arrangement complémentaire concernant l'application des impositions communales frappant dans l'un des deux Etats contractants,



les appointés et salariés qui y exercent leur activité, mais résident sur le territoire de l'autre Etat.

En foi de quoi, les Plénipotentiaires soussignés ont dressé le présent Protocole et y ont apposé leur signature.

Fait à Bruxelles, en double original, le 9 mars 1931.

(S.) HYMANS.

(S.) DUPONG.

L'échange des ratifications a eu lieu le 30 décembre 1931.

**II. — Protocole additionnel, signé à Bruxelles le 7 février 1952, en vue de préciser l'application des articles 5 et 11 de la Convention entre la Belgique et le Grand-Duché de Luxembourg ayant pour but d'éviter la double imposition en matière d'impôts directs et de garantir l'assistance réciproque des deux pays pour le recouvrement de ces impôts, signée à Bruxelles, le 9 mars 1931 (1).**

I.

L'article 5 de la Convention entre la Belgique et le Grand-Duché de Luxembourg, ayant pour but d'éviter la double imposition en matière d'impôts directs et de garantir l'assistance réciproque des deux pays pour le recouvrement de ces impôts, signée à Bruxelles, le 9 mars 1931, est rédigé ainsi qu'il suit:

„Lorsque des sociétés par actions ayant leur siège social ou leur principal établissement administratif dans le Grand-Duché de Luxembourg possèdent une participation permanente du quart au moins du capital social d'une société similaire établie en Belgique, l'impôt luxembourgeois est réduit au quart sur les bénéfices ou revenus réalisés et imposés en Belgique aussi longtemps que la Belgique accorde la réduction au quart de la taxe mobilière aux sociétés belges pour les revenus de participations réalisés et imposés dans le Grand-Duché de Luxembourg.”

Cette disposition se réfère à un élément essentiellement variable, à savoir le rapport existant entre les taux d'impôt applicables en Belgique aux revenus d'actions ou parts dans les sociétés par actions, suivant que ces revenus sont d'origine étrangère ou d'origine belge. Ce rapport ne figure pas expressément dans la législation belge sur la matière; il résulte de l'importance relative des taux de taxe mobilière applicables, pour chaque exercice fiscal, respectivement aux dividendes de sociétés belges et aux revenus d'actions étrangères. Ces taux ont varié fréquemment; actuellement, la taxe mobilière est perçue en Belgique au taux de 30 p. c. sur les dividendes de source belge et au taux de 12 p. c. sur les revenus mobiliers — y compris les revenus d'actions — d'origine étrangère, en sorte que la réduction en faveur de cette dernière catégorie de revenus n'est plus des trois quarts, mais des trois cinquièmes.

En vue d'appliquer dans son esprit la disposition insérée à l'article 5 de la Convention, il se recommande donc d'ajuster cette disposition, compte tenu des taux actuels de la taxe mobilière et d'en compléter le texte de manière à en permettre l'application nonobstant les variations éventuelles de la dite taxe mobilière. C'est pourquoi, en conclusion des pourparlers entre les administrations compétentes des deux pays et conformément aux prescriptions de l'article 12 de la Convention, il est convenu:

1. de remplacer à l'article 5 de la Convention de 9 mars 1931 les termes „au quart:” par „aux deux cinquièmes”;
2. d'ajouter au dit article 5 l'alinéa ci-après:  
„En cas de modification de la réduction de taxe mobilière belge, visée au

<sup>1)</sup> *Moniteur belge* du 17 janvier 1932, voir ci-dessus, p. 252

premier alinéa du présent article, la quotité d'impôt luxembourgeois exigible sur les bénéfices ou revenus réalisés et imposés en Belgique correspondra au rapport existant entre les taux de la taxe mobilière belge applicable aux revenus d'actions ou parts recueillis par des sociétés belges respectivement dans des sociétés luxembourgeoises et dans des sociétés belges par actions."

L'article 5 ainsi modifié s'appliquera à partir du premier janvier de l'année d'imposition 1949, c'est-à-dire aux revenus d'exercices comptables clos postérieurement au 31 décembre 1948.

## II.

Par le § 1er de l'article 11 de la Convention du 9 mars 1931, la Belgique et le Grand-Duché de Luxembourg s'engagent, sur la base de la réciprocité, à se prêter concours et assistance aux fins de recouvrer en principal, additionnels, intérêts et frais ou amendes, les impôts „visés ci-dessus", c'est-à-dire les impôts énumérés à l'article 2 de la Convention.

L'énumération que donne le dit article 2 ne comprend pas: pour le Belgique, la contribution nationale de crise, impôt dont la perception a été décidée après la mise en vigueur de la Convention; pour le Luxembourg, l'impôt commercial communal et l'impôt sur la fortune également instaurés après la signature de la Convention.

Or, il s'agit dans ces cas d'impôts similaires à certains impôts dont la déduction et le recouvrement sont expressément réglés par la Convention. La contribution nationale de crise perçue en Belgique est un complément, soit de la contribution foncière, lorsqu'elle s'applique aux revenus des immeubles, soit de la taxe professionnelle, lorsqu'elle atteint les revenus passibles de ce dernier impôt. Au Grand-Duché, l'impôt commercial communal remplace en fait les centimes additionnels communaux qui étaient, avant la dernière guerre, incorporés à l'impôt sur le revenu et à l'impôt complémentaire sur le capital.

De même, l'impôt sur la fortune remplace actuellement au Grand-Duché l'impôt complémentaire sur le capital.

Il serait dès lors illogique et contraire aux intérêts des deux pays d'exclure du champ d'application de la Convention des impôts ayant les caractères de ceux qui existaient au moment où elle fut conclue.

Pour régulariser cette situation, en conclusion des pourparlers entre les administrations compétentes des deux pays et conformément à l'article 12 de la Convention du 9 mars 1931, il est convenu:

1. D'ajouter à l'article 2, § 2 de la Convention du 9 mars 1931:

sous le littéra A. — Pour la Belgique:

a) après „contribution foncière", les mots „la contribution nationale de crise sur les revenus des propriétés immobilières",

b) après „taxe professionnelle", les mots „la contribution nationale de crise sur les revenus professionnels";

sous le littéra B. — Pour le Grand-Duché de Luxembourg:

en lieu et place de „la surtaxe à cet impôt et l'impôt complémentaire sur le capital", „l'impôt commercial communal et l'impôt sur la fortune".

2. Les modifications apportées à l'article 2, § 2 de la Convention du 9 mars 1931 ont un caractère interprétatif: elles s'appliqueront également à la solution de toutes affaires en cours à la date de la conclusion du présent accord, y compris toutes poursuites en recouvrement éventuellement engagées avant cette date par application de l'article 11 de la Convention.

Fait en double exemplaire, à Bruxelles, le 7 février 1952.

Pour la Belgique:  
PAUL VAN ZEELAND.

Pour le Luxembourg:  
ROBERT ALS.



## MONSIEUR LE DOCTEUR CAMILLE ROSIER †

Le groupement français de l'I.F.A. vient d'annoncer que le 27 janvier dernier est décédé à Lyon, Monsieur le Docteur Camille ROSIER, Président du groupement national français de l'I.F.A., Membre du Conseil d'Administration de l'I.F.A., Correspondant de l'Institut, Professeur de législation fiscale et financière à l'Ecole des Hautes Etudes Commerciales de Paris, à l'Institut de Technique Comptable du Conservatoire National des Arts et Métiers de Paris, à la Faculté Libre de droit d'Angers, etc.

Dans la période d'environ 15 années de son existence, l'I.F.A. a dû déplorer la perte d'un certain nombre de ses membres envers lesquels l'I.F.A. et le Bureau International de Documentation Fiscale ont contracté une grande dette de reconnaissance.

Une place de tout premier ordre revient à Monsieur Camille ROSIER ainsi qu'à Monsieur J. Henggeler dont la commémoration a déjà eu lieu lors du dernier congrès. Ces deux membres n'ont jamais manqué d'assister aux Congrès, participant d'une façon ou d'autre aux discussions. Le Bulletin doit à tous les deux des articles du plus grand intérêt. Dans le premier numéro déjà, HENGGELE a publié un aperçu de la législation fiscale suisse de 1940 à 1945, tandis que nos lecteurs se rappelleront certainement avec plaisir les articles signés ROSIER, sur la fraude fiscale.

Il nous sera très pénible de nous priver de sa participation si enthousiaste aux débats des Congrès, et très difficile de s'imaginer sans monsieur Camille ROSIER la présidence des séances tenues par les congressistes, ainsi que les fonctions de Président du groupement français de l'I.F.A., fonctions qu'il a exercées pendant plusieurs années.

Il est impossible de s'imaginer le Prix Mitchell B. Carroll sans Monsieur Camille ROSIER comme Président du jury. En outre, c'était toujours Monsieur Camille ROSIER qui s'adonnait avec le plus grand enthousiasme à la tâche de formuler avec une extrême précision les sujets qui figuraient à l'ordre du jour des congrès..

C'est exactement le jour où le groupement français était en mesure d'annoncer que le prochain congrès de l'I.F.A. tiendrait ses séances au mois de septembre 1953 à Paris, qu'a eu lieu le décès de Monsieur Camille ROSIER, lui qui désirait si ardemment que ce congrès se tint en France et si possible à Paris.

Il est extrêmement difficile de se faire à l'idée que Monsieur Camille ROSIER n'assistera pas au congrès de 1953. Il a dû renoncer à sa vie active, pour aller jouir d'un repos très justement mérité.

Amsterdam, le 30 janvier 1953.

Le Bureau International de  
Documentation Fiscale  
ADRIANI

Le Conseil d'Administration  
de l'I.F.A.  
HELDERS

# LA LUTTE CONTRE LA FRAUDE FISCALE

5<sup>e</sup> étude

LES SANCTIONS CONTRE LA FRAUDE FISCALE

par le

DR CAMILLE ROSIER †

Correspondant de l'Institut et de l'Académie d'Agriculture de France – Professeur de Science fiscale et financière à l'Ecole des Hautes Etudes Commerciales de Paris, à l'Institut des Techniques Economiques de Comptables du Conservatoire National des Arts et Métiers de Paris et à la Faculté Libre de droit d'Angers.

La science et la technique fiscale ont une première mission, a-t-on dit: éviter, par des *mesures préventives*, que des agissements frauduleux se produisent à l'encontre du Trésor pour annihiler ou réduire les cotisations contributives.

Elles ont une seconde obligation: mettre à la disposition des agents du fisc diverses *prérogatives* ou méthodes susceptibles de découvrir les manoeuvres utilisées par les contribuables pour ne pas remplir ou pour remplir au moindre prix leur devoir fiscal: il s'agit de contrôles, d'investigations, de visites, d'enquêtes, d'interrogatoires, de représentation de documents ou de marchandises, etc. qui amèneront les assujettis à reconnaître leurs retards, leurs insuffisances, leurs omissions, leurs dissimulations, leurs simulations, etc.

Il reste enfin aux techniciens et doctrinaires de la science fiscale un dernier devoir pour compléter leur contribution à la défense des intérêts financiers des collectivités publiques: ils sont tenus, en présence des faits frauduleux constatés, de prévoir des sanctions: à cet effet, ils sont obligés, d'une part, de circonscrire, de déterminer les éléments auxquels s'appliquent lesdites sanctions; d'autre part, de préciser les faits qui conditionnent l'intervention de la peine, de discriminer les différentes sortes d'infractions, de distinguer même les divers éléments des infractions.

Il apparaît ainsi que la répression de la fraude fiscale ne peut avoir l'autonomie que peut présenter, dans une large mesure, la détection des procédés d'évasion fiscale: elle se trouve plus ou moins dominée par le droit pénal et la procédure criminelle, cette „imprégnation” se comprenant d'autant mieux que certains auteurs assimilent le prélèvement fiscal à une pénalisation financière<sup>1)</sup>.

Les anglo saxons ont consacré des études particulières au problème des

---

<sup>1)</sup> Consulter les traités de Droit Criminel de Garraud, Garcon, Faustin-Hélie, Donnedieu de Vabres, Bouzat, Magnol, Ferri, Griopini, Manzini, Braas, Von Liozt, Mezger, Stephen Hafter, Van Sivinderer, etc.

– Salva: Les délits fiscaux – Roger: Le droit pénal fiscal – Henniquau: Les pénalités en matière fiscale – Molinier: L'amende fiscale, etc.

– Camille Rosier: L'impôt – Traité de législation fiscale – La fiscalité française devant l'opinion publique. etc.

– Camille Rosier: Les problèmes fiscaux devant les théoriciens, les praticiens et les contribuables (Archivio Finanziario).



sanctions fiscales: ils y ont vu un „droit pénal financier” soumis à des règles spéciales: c’est ce qu’observe notamment Von Myrbach: „il s’agit d’une matière juridique très particulière, écrit-il, et si étendue qu’il est absolument impossible ou du moins qu’il est illusoire d’en faire un exposé synthétique et succinct”.

Les latins, au contraire, n’ont guère approfondi les problèmes de la répression de la fraude fiscale non pas peut être parce qu’ils n’en ont pas compris l’intérêt doctrinal, mais parce qu’ils ont senti que la sévérité ou la rigueur des sanctions contre les assujettis négligents ou malhonnêtes ne sont guère réclamées ni par les défenseurs de l’ordre public, ni par l’opinion publique ou par l’état des mœurs.

On est fondé, par suite, à observer — que la répression fiscale se présente dans la plupart des pays comme un ramassis de textes légaux ou réglementaires, plus ou moins contradictoires ou parcellaires — qu’elle ne constitue, par contre, un ensemble harmonieux de dispositions que dans quelques rares législations nationales.

A fortiori, on peut dire que, sur le terrain du droit international fiscal, il n’existe à peu près rien d’élaboré.

### § 1. Les principes généraux de la répression fiscale

#### L’INFRACTION PENALE ET L’INFRACTION FISCALE

Bien des définitions sont proposées par les criminalistes pour caractériser l’infraction (*maleficium*) et en souligner les éléments indispensables à la fois pour justifier la sanction de la société et pour opposer à l’infraction fiscale le délit civil et la faute disciplinaire.

Certains se rattachent à l’idée que l’infraction est tout agissement contraire à la morale publique et à la justice sociale.

Garopolo soutient que l’infraction est „l’insulte faite, en tout temps et en tout pays, à un certain sentiment courant de probité et de charité”.

Carara se rallie à une autre définition plus longue: l’infraction pénale est „la violation d’une loi de l’Etat, résultant d’un acte externe de l’homme qui ne se justifie pas par l’accomplissement d’un devoir ou l’exercice d’un droit et qui est frappé d’une peine”.

Garraud affirme que l’infraction „est une action ou une inaction accomplie en violation des lois qui ont pour objet le maintien de l’ordre social et de la tranquillité publique. C’est une cause de trouble social . . .” Il ajoute: „c’est un fait ordonné ou prohibé par la loi à l’avance, sous la sanction d’une peine proprement dite et qui ne se justifie que par l’exercice d’un droit”.

Il ressort de ces différentes définitions que l’infraction est à la fois un phénomène social et un phénomène juridique; qu’un agissement n’est socialement punissable en droit pénal que s’il comporte trois éléments: un *élément légal* d’abord est nécessaire: la violation d’une loi pénale formelle promulguée antérieurement: *nullum crimen sine lege* constitue la règle dominante fondée sur la liberté individuelle et empêche une juridiction de prononcer une condamnation pénale pour un fait que la loi n’a pas prévu; — un second élément, *matériel* cette fois ci, est aussi indispensable à l’existence de l’infraction pénale: il faut entendre par là une *action* extérieure, le plus souvent, une *commission*, exceptionnellement une *omission*, une *abstention*; autrement dit, il ne peut y avoir infraction punissable s’il y a eu simplement intention, cooptation, mouvement de pensée.

Le troisième élément fondamental de l’infraction pénale est *moral*: sa définition, on le devine, est sujette à bien des controverses, dès lors qu’elle met en cause la volonté, le mobile, l’intention, la faute, le dol, l’erreur, etc.

Si la volonté humaine est, aux yeux de tous, une condition indispensable à la constitution de l’infraction, le mobile, c’est-à-dire l’intérêt ou le sentiment qui a provoqué l’action par contre est jugé, le plus souvent, sans in-



fluence sur l'existence de l'infraction ou sur la rigueur de la sanction; quant à l'intention, elle n'est retenue que si elle est frauduleuse, contraire à l'intérêt général, révélatrice chez son auteur de la connaissance de l'illicéité de son geste; tel n'est pas le cas quand l'auteur de l'infraction a agi sous l'influence d'une erreur portant sur un élément essentiel de l'infraction.

Les criminalistes, s'inspirant de ces considérations et notamment de l'élément matériel opposent: — les infractions de commission qui consistent dans un fait positif aux infractions d'omission qui se traduisent par une abstention — les infractions instantanées qui réalisent en un laps de temps de très courte durée aux infractions continues qui supposent un état délictueux susceptible de se prolonger — les infractions simples constituées par un fait unique aux infractions d'habitude résultant de la commission de plusieurs faits dont chacun pris séparément n'est pas punissable — les infractions d'habitude aux infractions collectives par unité de but — les infractions matérielles aux infractions formelles — les infractions flagrantes aux infractions non flagrantes, etc.

En se fondant sur l'élément moral, ils distinguent: les infractions intentionnelles qui supposent chez les prévenus la connaissance du caractère délictueux de leurs agissements, — les infractions d'imprudence qui sont fondées sur une imprudence, une négligence sans intention, — les infractions complexes et les infractions connexes, etc.

Les théoriciens du droit pénal ont ensuite analysé le processus de l'infraction, la pensée délictueuse ou la résolution criminelle, la phase préparatoire et le temps d'exécution; ils ont été ainsi amenés à distinguer: l'infraction tentée, l'infraction manquée et l'infraction consommée.

## LES ELEMENTS CONSTITUTIFS DES INFRACTIONS FISCALES

a) En principe, la règle *nullum crimen sine lege* qui constitue l'élément légal, joue intégralement en matière fiscale: aucun agissement frauduleux et dangereux pour le Trésor ne peut être considéré comme une infraction punissable, si la loi ne l'a pas incriminé formellement.

Ce n'est qu'exceptionnellement que le raisonnement par analogie peut autoriser le fisc à retenir comme fraude punissable un agissement non défini exactement par un texte: il s'agit alors de dispositions très compréhensives.

b) Les deux autres éléments de l'infraction pénale: l'élément matériel et l'élément moral, se retrouvent dans l'infraction fiscale; mais leur existence est beaucoup moins accusée pour les raisons suivantes: en premier lieu, la loi fiscale est surtout impérative, alors que la loi pénale est essentiellement prohibitive; en second lieu, l'infraction fiscale ne revêt pas un caractère aussi dangereux aux yeux de l'opinion publique et des pouvoirs publics: le fraudeur est redoutable tout au plus au regard de la société non pas précisément par ce qu'il a voulu faire, mais par ce qu'il a fait; l'intention n'a donc pas un rôle aussi décisif que dans la constitution de l'infraction pénale.

En d'autres termes, l'infraction fiscale n'existe pas généralement par cela seul que la fraude prévue par la loi a été commise ou tentée, mais surtout parce qu'elle a eu des résultats dommageables constatés pour le Trésor.

En outre, tandis que l'infraction pénale peut être un crime, un délit ou une contravention, l'infraction fiscale est, le plus souvent un délit, quand elle ne ressemble pas plutôt à une contravention; autrement dit, l'infraction fiscale tient beaucoup plus, dans la plupart des législations, du délit de droit civil que du délit de droit pénal.

Enfin, alors que la victime de l'infraction pénale peut être indifféremment un individu, un bien ou une personne morale, l'objet passif de l'infraction fiscale est essentiellement une collectivité publique, ayant le pouvoir d'imposer, le *taxing-power*; sans doute indirectement les autres contribuables seront obligés de payer pour les fraudeurs, mais ils ne seront pas appelés — ce qui est regrettable d'ailleurs — à poursuivre l'assujetti qui, par des



manoeuvres pour éluder l'impôt, à amené le fisc à augmenter les cotisations des redevables honnêtes.

On comprend donc que le législateur puisse, d'une part, ne s'attacher qu'exceptionnellement au mobile ou à l'intention frauduleuse comme élément essentiel et indispensable de l'infraction fiscale et, d'autre part, qu'il ne retienne pas toujours certaines „économies d'impôt” parce qu'elles ne violent pas systématiquement un texte impératif (fraude légale ou fraude d'intention).

### LA CLASSIFICATION DES INFRACTIONS FISCALES

Dans quelle mesure les considérations qui précèdent permettent-elles une classification scientifique des infractions fiscales?

Les infractions fiscales sont de deux sortes: les infractions *d'omission*, d'inertie ou d'abstention sont les plus fréquentes: absence de déclarations fiscales, retard dans le dépôt des déclarations, non présentation d'un acte à la formalité fiscale, omission d'un revenu, d'un capital dans une déclaration, refus de communiquer des documents comptables, etc., omission d'inscription sur des répertoires professionnels, non déclaration d'un élément imposable (chien, véhicule, domestique, chasse gardée, etc.), non retenue d'un impôt à la source.

Les infractions de *commission* sont représentées par des simulations d'actes, par des dissimulations de prix, par des affirmations frauduleuses de sincérité, par des tenues de comptabilités inexactes, par l'établissement de faux bilans, de faux inventaires, etc., par l'encaissement direct ou indirect de coupons à l'étranger, par l'encaissement, par un contribuable, sous son nom, de coupons ou revenus appartenant à des tiers, par l'ouverture après décès d'un coffre-fort hors la présence d'un agent du fisc, par la production de pièces fausses ou inexactes à l'appui d'une demande de dégrevement, par l'antidate ou la fausse date d'un acte etc.

On peut distinguer également des infractions *instantanées* comme le retard dans le dépôt d'une déclaration, l'omission d'un revenu, la non retenue d'un impôt à la source, l'introduction d'un objet à la douane sans déclaration, le déplacement d'un produit sans titre de mouvement, etc. et des infractions *continues* comme la tenue d'une comptabilité inexacte, l'ouverture par une banque d'un compte fictif, l'absence de tenue d'une comptabilité, l'exercice d'un commerce sans patente, la tenue d'une double comptabilité, etc.

Il est également loisible de découvrir: des infractions fiscales *simples*, constituées par un fait unique (non dépôt d'une déclaration fiscale) et des infractions fiscales *d'habitude*, résultant de la commission de plusieurs faits (non déclaration d'opérations de lotissements par exemple).

Par ailleurs, la plupart des législations fiscales font une hiérarchie certaine, bien que pas toujours très nette, des infractions fiscales au point de vue de leur gravité, notamment en matière de douanes, de contributions indirectes, en crimes, délits et contraventions.

De même, elles séparent les infractions fiscales au point de vue de la moralité du fraudeur, c'est-à-dire de la volonté et de l'intention de l'agent; il existe parallèlement des infractions dont le contribuable est considéré comme ayant agi de *bonne foi* ou par négligence et des infractions *frauduleuses* supposant la volonté bien marquée de se soustraire à l'impôt, de dissimuler une partie des sommes sujettes à cotisation, d'organiser son insolvabilité, l'omission sciemment voulue de passer ou de faire passer des écritures inexactes ou fictives, l'entremise pour faire échapper à l'impôt tout ou partie de la fortune d'autrui, etc.

On découvre quelquefois à côté des infractions fiscales individuelles, les plus habituelles, des infractions collectives, tel que le refus concerté de payer l'impôt.



On relève aussi quelques législations qui assimilent certaines infractions fiscales à des infractions *pénales*: sont considérés comme ayant commis le crime de faux, par exemple, les contribuables qui ont antidaté ou postdaté certaines opérations juridiques taxables, qui ont altéré dans les actes imposables des conventions réellement intervenues entre les contractants; — sont regardées comme des faux serments les affirmations frauduleuses de sincérité dans certaines déclarations de succession ou certains contrats; — les agissements concertés (voies de fait, menaces, manoeuvres, etc.) organisés ou tentés en vue d'organiser le refus collectif de l'impôt sont punis comme les atteintes au crédit de la nation, etc.

#### LA RESPONSABILITE PENALE ET LA RESPONSABILITE FISCALE

a) A peu près tous les codes pénaux subordonnent la sanction d'une infraction à une condition: la conscience et la volonté chez l'auteur de l'action délictueuse, c'est-à-dire à l'existence d'un élément juste d'incrimination.

Ils peuvent tenir compte par suite: de l'influence sur la responsabilité des circonstances physiques telles que le sexe ou l'âge — de l'effet de circonstances morales ou pathologiques qui peuvent abolir la responsabilité pénale.

En général ni la vieillesse ni le sexe ne constituent des causes d'irresponsabilité pénale ni même de diminution de responsabilité; par contre, la jeunesse peut créer soit une présomption d'irresponsabilité pénale absolue s'il s'agit de très jeunes enfants — soit une question de discernement si l'on se trouve en présence de délinquants de 16 à 18 ans par exemple, et dans l'affirmative, la possibilité d'une excuse atténuante de minorité dans le prononcé de la sanction.

A l'égard des adultes, les codes prévoient des circonstances qui ont pour effet de supprimer la culpabilité et par suite d'écarter l'application de la sanction: les unes résident dans la personne même du délinquant; elles ont un caractère individuel et subjectif et constituent des causes de non imputabilité; les autres purement objectives résultent de faits externes et sont dénommées des causes de justification.

Rentrent dans les causes de non imputabilité: la démence ou aliénation mentale, la force majeure, la contrainte morale, la nécessité, etc. Sont par ailleurs des causes de justification: la légitime défense, l'ordre de la loi, le commandement de l'autorité légitime, le consentement de la victime, etc.

b) Le droit fiscal se sépare nettement, en matière de responsabilité, du droit pénal: ni l'âge, ni le sexe n'exercent le plus souvent une influence sur l'imputabilité ou l'incrimination au regard de l'impôt; il en est de même pour la démence, pour la contrainte morale, de la nécessité d'échapper aux règles sur le rationnement, etc.: il y a certes des dérogations telles que celles qui peuvent être admises en matière douanière, en ce qui concerne la taxation ou la confiscation de certains profits illicites réalisés sur des prestations effectuées sous la contrainte de l'ennemi, etc.; mais elles sont exceptionnelles.

#### LE FONDEMENT DES SANCTIONS FISCALES

α) Le législateur, en présence des actes délictueux des individus, a le devoir d'organiser des moyens divers de répression: ce sont les peines; — autrement dit, toute infraction pénale appelle une punition, un chatiment infligé à son auteur.

La peine est donc une souffrance que les pouvoirs publics, au nom de l'intérêt social, infligent à l'individu déclaré coupable par décision judiciaire; la sanction pénale donne ainsi à l'infraction son caractère juridique.

Les criminalistes distinguent la peine d'autres sanctions; ils l'opposent d'abord à la *mesure de police*, à l'arrestation, etc. qui intervient avant la commission de l'infraction, pour la prévenir, empêcher qu'elle se commette.



Ils la différencient, en second lieu, de la *mesure de sûreté* qui est sans doute chargée d'assurer la protection sociale, mais autrement que par la souffrance.

Les pénalistes séparent également la peine: 1) de la *mesure de discipline*, qui vise des contribuables appartenant à une catégorie professionnelle soumise à certaines règles de déontologie (officiers ministériels, experts comptables, etc.);

2) de la *nullité des actes*, qui peut être présumée par des dispositions du Code Civil, du Code de Procédure Civile ou du Code de Commerce, à la demande des victimes d'une infraction pénale;

3) de la *réparation civile*, qui résulte de la condamnation à des dommages intérêts;

4) de la *peine privée*, qui n'est pas une réparation de dommage tout en étant une condamnation civile et qui peut dans son montant excéder le préjudice causé par l'infraction;

5) des *incapacités et déchéances de droits*, qui peuvent atteindre subsidiairement des individus condamnés par des juridictions pénales.

Quant aux buts de la peine, les criminalistes s'entendent pour rejeter l'idée de vengeance, celle d'expiation, celle d'humiliation, pour s'attacher à d'autres objectifs: la réforme morale, l'élimination, la prévention collective, l'intimidation ou la défense sociale, la justice sociale, l'utilité sociale; autrement dit, ils veulent punir, quia peccatum est ou ne peccetur, suivant qu'ils considèrent le passé ou l'avenir.

β) Bien des théories en droit fiscal ont été présentées pour justifier des sanctions contre les fraudeurs: elles s'inspirent plus ou moins des arguments mis en avant par les criminalogistes en faveur d'une justice punissante et d'une justice indemnitaire: les unes invoquent la notion de châtiment, d'autres le concept d'avertissement ou d'exemple; certaines parlent de réparation; quelques unes y voient un moyen de contrainte.

a) L'idée de *châtiment* s'appuie sur l'ordre public, sur la nécessité qu'a la société de réprimer le geste immoral qui consiste à se soustraire à l'obligation de verser sa contribution à la société; elle est discutée par bien des auteurs, qui estiment inacceptable l'intervention de la contrainte pénale, c'est-à-dire de l'extrême limite du pouvoir de l'Etat, pour sanctionner un redevable qui joue plus ou moins habilement avec le Trésor pour ne pas acquitter sa dette d'impôt. N'y-a-t-il pas, se demandent-ils, abus de la force sociale à punir un assujetti dans ses droits les plus sacrés, dans sa liberté, dans ses biens, dans son activité, etc. uniquement pour défendre les intérêts patrimoniaux et financiers de la collectivité publique? La fonction nécessaire de défense sociale, ajoutent certains doctrinaires, appelle-t-elle nécessairement la répression pénale, quand il s'agit pratiquement de liquider et de recouvrir des créances fiscales?

b) La théorie, qui voit dans la sanction fiscale un *avertissement collectif* adressé aux contribuables fraudeurs, semble moins prétentieuse et se contenter de se référer à un utilitarisme bien compris destiné à parer aux infractions futures „punitur non quia peccatum, sed ne peccetur”; il s'agit alors d'un procédé d'intimidation préventive, de lutte contre le danger contagieux de la fraude fiscale: „l'efficacité de la peine, a écrit Target, se mesure moins sur la rigueur que sur la CRAINTE qu'elle inspire”.

c) la conception, qui veut retenir dans la sanction fiscale un instrument de conversation, d'expiation et d'*amendement* individuel, est, à la vérité, très morale; mais elle ne peut être retenue que dans les pays où le devoir fiscal est révérend: affirmer que la peine sert au relèvement des fraudeurs, qu'elle est éducative, peut porter à sourire des assujettis latins; ceux-ci, on l'a dit, ne croient guère à la délictuosité de leurs agissements ou à la morale publique; ils se considèrent comme autorisés à aménager leur patrimoine ou leurs intérêts de telle manière que l'impôt ait le moins de prise possible; ils estiment que le devoir moral ainsi que le courage fiscal ne vont pas jusqu'à obliger les



assujettis à prendre la voie la plus avantageuse au Trésor.

d) On peut, à la vérité, se rapprocher de la réalité en considérant la sanction fiscale comme une *réparation* civile, financière d'un mal passé: On est fondé à y voir le dédommagement du préjudice subi et par le Trésor qui n'a pas recouvré le montant intégral de sa créance contre les assujettis fraudeurs et même par les autres contribuables honnêtes sur lesquels es retombée la charge éludée par les redevables peu consciencieux dans l'accomplissement de leur devoir fiscal. Cette conception permet de réclamer des intérêts de retard, des pénalités correspondant à une fraction des impôts éludés, à confisquer même l'élément cotisable dissimulé, etc.

L'opinion publique, même incapable de réprobation collective contre la fraude, se résigne à accepter par contre une coercition correspondant pour le fisc à une *restitutio in integrum*.

e) Accessoirement il est loisible de regarder la sanction fiscale comme un *moyen de contrainte*, qui facilite la tâche des agents du Trésor: les contribuables répondent aux curiosités du fisc, souscrivent des déclarations, etc. parce qu'ils se sentent *obligés* par les pénalités de ne pas violer l'intérêt social, parce qu'ils sont alertés constamment par l'annonce d'une répression pour retard, inexactitude, omission, etc.

f) Exceptionnellement, il est possible d'utiliser la sanction fiscale comme un instrument d'assainissement, d'élimination de certains grands fraudeurs du milieu économinue, en leur enlevant la faculté de participer à la vie des affaires, à l'activité de leur profession.

En définitive, les peines fiscales doivent être fondées beaucoup moins sur la justice fiscale que sur l'utilité sociale et la défense des finances publiques.

#### L'ANCIENNETÉ DES SANCTIONS FISCALES

Les législateurs, au cours des siècles, ne se sont guère préoccupés du fondement du droit de punir les fraudeurs: justement soucieux de faire respecter les textes en vigueur, ils ont multiplié les sanctions.

Une loi du Pharaon Amasis donne „ordre à tout égyptien, sous peine de mort, en cas de désobéissance et de fraude, de faire chaque année aux autorités: déclaration de ses moyens d'existence”; l'héritier qui ne fait pas une déclaration sincère perd ses droits et verse une forte amende.

Dans la Grèce antique, la fraude est punie de fortes amendes qu'il s'agisse d'impôt sur le capital, (*eisphora*) ou de liturgies ou chorégies ou triérarchies: tout contribuable athénien qui sollicite une immunité est, selon une loi de 356 avant Jésus Christ, frappé de dégradation civique et perd ses biens et encourt la peine de mort.

A Rome, les sanctions contre les fraudeurs sont aussi nombreuses et encore plus rigoureuses. Sous les premiers rois, le citoyen qui ne demande pas son inscription sur le registre du cens, l'*incenscio* perd sa qualité d'homme libre et est aliéné comme esclave au profit du peuple par les censeurs; il peut être incarcéré et puni de mort.

A la fin de l'Empire, les fraudes fiscales sont encore punies de mort et de confiscation: toute fausse déclaration en matière de *capitatio* est punie avec la dernière rigueur: „si quis declinet *fidem censuum* . . . capitale subibit exitum et bona ejus in *fisci* jus migrabunt (*Code Theod*) (*De censitoribus* I.10); au cours des poursuites criminelles, le témoignage des esclaves est invoqué contre leur maîtres et est arraché par la torture (*Cod. just. De quaestionibus*).

Toute marchandise passible de droits de douane (*fiscitoria*) et non déclarée est confisquée au profit du fisc (*in commissum cadere*). La prison et les tortures sont également utilisées contre les débiteurs retardataires du Trésor.

Faute de s'être mis en règle avec le Trésor dans les quatre mois de l'envoi en possession pour le paiement de la *vicesima hereditatum*, l'héritier encourt les intérêts de retard fixés à 12 %; en matière d'impôts directs le retard est



sanctionné par une amende du double et même du quadruple; y échappent cependant les redevables peu aisés et de bonne foi (Code Theod) (De susceptoribus, Lib. XXI et XI); les percepteurs se voient souvent reprocher l'exaction prépostère qui consiste à ne pas réclamer les cotisations dans le délai légal pour mettre les contribuables en défaut et les frapper d'amendes.

Les rois carolingiens imposent une amende de 60 sols d'or aux contribuables qui „fuiant les marchés établis pour ne pas payer le tonlieu et cherchent à acheter quelque chose hors des lieux désignés”.

Des amendes élevées et la saisie sont les sanctions les plus habituelles pour les assujettis qui refusent de moudre, de cuire et de presser au moulin, au four et au pressoir seigneurial.

Les chartes concédées par l'autorité royale ou émanant des seigneurs locaux précisent le montant des amendes qui pourront être exigées des assujettis retardataires ou fraudeurs (60 sols en général).

Celui qui refuse la dîme à l'Eglise est saisi par celui à qui elle est due, pour en être par celui-ci disposé selon sa volonté. Les fraudeurs au regard de la dîme, les coupables de *retentio decimae*, se voient l'objet d'exhortation en chaire des curés et prédicateurs, de procédures en revendication, en partage, d'action confessoire, etc.; ils risquent des amendes, des peines prévues contre les voleurs; ils voient l'official fulminer contre eux l'excommunication, la censure ordinaire, la privation de sépulture ecclésiastique, l'interdit, etc.

Dans l'ancienne France, la répression des fraudes fiscales est aussi organisée avec une extrême sévérité.

D'après une instruction du 6 juillet 1388, tout faux saunier rencontré isolément peut être poursuivi par le premier venu, traqué, frappé, abattu comme une bête malfaisante: les blessures du fraudeur, ses mutilations, sa mort elle-même sont amnistiées d'avance; nul tribunal n'a à en connaître.

Le sel et les denrées salées en contrebande sont généralement confisquées au profit du roi et sont vendues à son profit; une partie peut être remise à celui qui les a saisies sur le faux saunier; les voitures et les bateaux de sel sont pareillement l'objet de confiscation; les amendes pleuvent en outre sur les faux sauniers; la prison est prévue par le règlement du 24 janvier 1372; toute dénonciation et toute arrestation sont payées, la marchandise du contrebandier indemnise celui qui a permis de dépister la fraude.

L'excommunication est réservée aux auteurs de déclarations inexactes pour le paiement de la dîme saladine en 1185 et 1188, tandis qu'une récompense divine est promise aux redevables qui acquittent régulièrement cette contribution sans s'attirer de contraintes et dans les meilleurs sentiments de dévotion.

En 1313, les contribuables qui fraudent dans le règlement de la contribution de 6 deniers établie sur les ventes particulières encourent la confiscation de leurs marchandises.

Les infractions à l'imposition foraine sont, de leur côté, sanctionnées d'amendes, de confiscation de marchandises et de véhicules (chevaux, mulets, charrettes, vaisseaux) et même de l'incarcération dans les prisons royales (Ord. Compiègne, 14 mai 1388); le cinquième des objets confisqués appartient aux gardes.

Les peines corporelles et les sanctions se multiplient avec le développement de la fiscalité royale; une ordonnance sur les aides du 28 février 1436 décide que les marchands qui se refusent de montrer une fois par mois leurs marchandises aux fermiers y seront contraints par la confiscation et l'amende.

En matière de *taille*, les collecteurs ont le droit d'exercer la contrainte par corps contre les habitants les plus riches de la paroisse et d'obliger ceux-ci à faire l'avance des cotisations dues par d'autres redevables fraudeurs ou défaillants.

„Quiconque, dit l'article 11, trouvera sel qui n'aura pas été pris au grenier du roi, le pourra prendre sans autre commission avec les chars,



charrettes, chevaux et autres bêtes menant, portant et conduisant ledit sel et tout ce amener au grenetier comme forfait et acquis au roi''.

L'absence de déclaration en matière de *dixième* (1710) entraîne la taxe du double; la fausse déclaration donne lieu au quadruple droit: au profit du roi pour un tiers, au dénonciateur pour un autre tiers, aux pauvres pour le surplus; au regard du vingtième, l'ordonnance du 17 août 1750 réserve la double taxe aux possesseurs de biens ecclésiastiques qui n'ont pas fourni leurs déclarations.

Tout assujetti à la *capitation* qui n'acquitte pas sa cotisation dans les délais fixés, verse une amende d'un demi droit en sus; en outre, les privilégiés (nobles, bourgeois des villes franches) ne jouissent pas de leurs privilèges tant qu'ils ne se sont pas libérés vis à vis du Trésor.

Des amendes sévères sont prévues pour sanctionner des multiples infractions commises au regard de la législation sur les *aides*: transport de nuit de la boisson, enlèvement sans congé de remuage, irrégularités dans l'usage des cuves, des chaudières et bacs, dans l'entonnement de la bière, de la vente au détail (bouchon et consigne à la porte); aux Etats de Blois de 1588, il est signalé que les fermiers du sud „non contents d'arrêter le vin sujet au droit, dépouillent les redevables, les mettent à nu et à chemise, exposés en place publique''; en cas de soupçon de fraude, les préposés de la ferme possèdent la faculté de préemption.

A compter du 15<sup>ème</sup> siècle se multiplient les arrestations de faux sauniers, les confiscations de voitures et de bateaux de sel; viennent s'ajouter aux sanctions pécuniaires les peines corporelles: la prison, les supplices, la mort; en 1484, plus d'un demi millier de faux sauniers est arrêté dans l'Anjou, le Maine et le pays chartrain; c'est ainsi qu' un édit du 1<sup>er</sup> juin 1541 prononce en cas de transport illicite hors des salines, outre la confiscation du sel, des bateaux, des charrettes et bêtes, les condamnations suivantes contre l'acheteur et le conducteur: une amende arbitraire pour la première fois, une punition corporelle, le fouet, pour la seconde, pour la troisième fois la pendaison et l'étranglement; une ordonnance du 6 décembre 1544 donne une liste des peines contre la fraude: la confiscation, l'amende et la punition corporelle; la peine de mort n'est infligée qu'en cas de récidive pour mélange de sel sale ou de sable avec du sel pur net; une ordonnance de janvier 1710 déclare qu' à défaut de paiement dans le délai d'un mois, l'amende sera convertie en cinq ans de galères; une déclaration royale de 1723 autorise la substitution à l'amende d'un certain temps de prison.

Est-il utile de rappeler avec un mémorialiste de l'époque que la gabelle „entretenait une guerre continue entre les préposés de la ferme et les contrebandiers et occasionnait tous les ans plus de 3400 emprisonnements, plus de 500 condamnations à des peines capitales, afflictives; plus de 2000 arrestations d'hommes, de 1000 de femmes et de 600 enfants''. Est-il nécessaire de signaler que les condamnés „pour faux saunages ou pour conversion de l'amende prononcée contre eux, pour faux saunages à cheval, attendent, entassés pendant plusieurs mois dans des prisons nauséabondes, le passage de la chaîne des galériens''? Faut-il citer Necker qui affirme que „le tiers des forçats est composé de contrebandiers''?

En matière de *taille*, les fraudes les plus habituelles sont celles qui consistent à se faire considérer comme détenteurs de titres de noblesse, à mettre ses biens au nom d'un ecclésiastique ou d'un bourgeois, etc.; les faux nobles sont condamnés à des amendes; les taillables qui transportent leur domicile dans une ville franche doivent acquitter la taille pendant dix ans; celui qui transporte son domicile dans une autre paroisse paie double taille pendant deux ans et même pendant trois si la nouvelle paroisse se trouve dans une autre élection (Ord. de 1663 et du 23 septembre 1681); les taillables, qui refusent de payer leurs cotisations subissent le logement des garnisaires, la saisie des bestiaux, la présence des gens de guerre, mais en même temps les



collecteurs sont emprisonnés et les autres cotisables se voient opposer la règle de la solidarité. Une ordonnance du 31 janvier 1742 généralise la procédure des garnisaires militaires: les contribuables, chez lesquels ils sont logés, doivent payer 25 sols par jour à chaque soldat et 3 livres au chef de la brigade; après trois jours de garnison, sur simple avertissement verbal, les meubles du retardataire sont saisis et vendus; lui-même peut être incarcéré sur le champ.

L'ordonnance du 11 juin 1680 énonce les amendes contre ceux qui se servent deux fois des papiers et parchemins *timbrés*, qui écrivent différents actes sur la même feuille, qui vendent sans autorisation des papiers, qui excèdent le nombre de lignes et de syllabes à écrire sur la même feuille.

L'amende et la prison punissent pareillement les récalcitrants à cet impôt en nature qu'est la *corvée*.

Au regard de l'impôt sur le *tabac*, les nobles assez lâches pour commettre le crime de fraude, sont déclarés déchus des avantages de la noblesse par la déclaration du 1er août 1721; une ordonnance antérieure du 22 juillet 1681 s'est montrée plus rigoureuse puisque l'importation, la culture, la fabrication et la vente sont interdites aux particuliers sous les peines suivantes: amendes de 500 et de 1000 livres, carcan, bannissement, galères à temps et à perpétuité; une ordonnance de 1707 rend le contribuable retardataire dans le paiement des amendes passible des galères, du fouet ou du bannissement; la déclaration du 27 janvier 1733 est plus terrible: la contrebande par attroupements et à main armée est punie de mort (trois personnes marchant ensemble constituent un attroupement); la même peine est appliquée à ceux qui escortent les transports frauduleux de tabac s'ils sont au nombre de cinq et armés; le crime d'escorte est constaté par cela seul que l'accusé a été vu à un endroit et à un moment quelconque suivant le convoi; s'il n'y a eu ni transport frauduleux ni escorte, le simple fait d'attroupement en armes au nombre de cinq détermine la peine des galères à perpétuité et en cas de récidive la mort.

La législation sur les *traites* ou droits de douane n'est pas plus tendre: une ordonnance d'octobre 1564 relative à la douane de Lyon punit de la peine des faux monnayeurs, c'est-à-dire du feu ou de la pendaison les fraudeurs qui contrefont les marques apposées par les agents du fisc sur les marchandises; un arrêt du Conseil du 17 août 1740 permet aux commis des fermiers de retenir les marchandises venant de l'étranger, en payant aux marchands le montant de l'estimation que les marchands en auront faite par leurs déclarations avec le sixième en sus de ladite évaluation lorsque les dites déclarations n'auront pas été fidèles.

Sous l'Empire, la répression de la *contrebande* prend un aspect terrible: le décret du 18 octobre 1810 crée des „cours douanières” fonctionnant comme les cours criminelles spéciales destinées au jugement des contrebandiers; les peines sont sévères: au moins dix ans de servitude pénale avec la marque, la mort dans les cas les plus graves; les denrées coloniales de contrebande sont saisies et vendues, les produits manufacturés brûlés.

La loi du 6-22 août 1795 recrée au profit de l'Administration des Douanes un droit de *préemption* dénommé alors droit de retenue; ce droit est confirmé par les lois de germinal an II, 4 floréal an IV, 21 avril 1798, 27 juillet 1812, 17 mai 1826, 8 juillet 1834 et 2 juillet 1836.

La *nullité* des actes s.s.p. non timbrés est posée à différentes dates et notamment en 1787 et en l'an VII; on envisage à ces deux dates de refuser tout effet en justice aux conventions, marchés, baux, etc. aux reçus ou quittances écrits sur papier libre.

Ce retour à l'histoire, pour être incomplet et particulier à la France, suffit, semble-t-il, à démontrer que bien ou mal fondé, le droit de punir les fraudeurs a été revendiqué et utilisé à toutes les époques et qu'il s'est traduit par des sanctions terribles dont le but était surtout de faire souffrir et de

terroriser les assujettis malhonnêtes (marque, carcan, galères, emprisonnement, etc.).

#### L'EGALITE ET LA LEGALITE DES SANCTIONS FISCALES

a) Au regard du droit criminel moderne, un principe est intangible: les peines doivent être *égales* pour tous, dès lors qu'il y a égalité de faute.

En fait, le législateur oblige les juges à tenir compte de certaines qualités ou de l'exercice de certaines professions pour se montrer plus ou moins sévères dans la répression des infractions.

Cette idée est retenue en matière fiscale: si tous les contribuables fraudeurs sont punis désormais uniformément, certains assujettis se voient traiter d'une manière particulière, généralement plus sévère; tels sont les officiers ministériels, les fonctionnaires, les conseils fiscaux, les experts comptables, les transitaires en douane, les transporteurs, les loueurs de coffres forts, les banquiers, les payeurs de coupons de valeurs mobilières, les détenteurs d'alam-bics, etc.

b) Quant à la *légalité* des sanctions, elle est ainsi définie par les pénalistes: aucune peine ne peut être prononcée, si elle n'est fixée quant à son régime et à sa durée par une loi antérieurement promulguée au délit qu'elle réprime: *nulla pena sine lege*; en d'autres termes, le juge ne peut inventer de châtiement ou dépasser les limites d'un maximum ou d'un minimum dans lesquelles le législateur lui a confié un certain pouvoir d'appréciation; sans doute certains pays admettent-ils le raisonnement par analogie pour combler d'une manière continue les lacunes de la répression, mais il s'agit de dérogations exceptionnelles considérées comme des correctifs à l'imprévision possible de la loi.

Ces errements sont suivis en matière fiscale.

#### LA RETROACTIVITE OU LA NON RETROACTIVITE DES SANCTIONS FISCALES

En droit pénal, une loi nouvelle plus douce que la loi ancienne rétroagit; une loi nouvelle plus dure au contraire ne régit que les infractions commises postérieurement à sa promulgation; les délits antérieurs sont soumis à la loi ancienne.

En droit fiscal, par contre, cette règle ne joue que rarement et le principe de la non-rétroactivité est appliqué d'une manière absolue; à cet égard, la loi qui prononce la sanction n'est pas celle en vigueur au jour du fait générateur de l'impôt, mais à la date où l'infraction a été commise (déclaration inexacte ou frauduleuse par exemple).

#### LA PERSONNALITE OU L'IMPERSONNALITE DES SANCTIONS

En principe, en droit criminel, les peines sont personnelles et ne peuvent frapper que l'auteur même du fait incriminé, à l'exclusion des membres de sa famille; il décide également qu'au cas où l'infraction a été commise par plusieurs délinquants, co-auteurs ou complices, il doit être prononcé non une peine globale, mais une peine distincte contre chacun d'eux.

De même, sauf dispositions exceptionnelles, une peine même pécuniaire, telle que l'amende ou la confiscation, ne peut être prononcée contre une personne morale (société anonyme, société à responsabilité limitée); il doit être prononcé individuellement des peines contre *chacun* des membres qui composent cette collectivité et dont la responsabilité pénale se trouve engagée.

A cette règle, des dérogations sont généralement apportées: il est certaines peines qui constituent en même temps une mesure de sûreté (confiscation spéciale, fermeture de l'établissement, etc.) qui ont un caractère autant réel que personnel et frappent indistinctement innocents et coupables; il y a aussi des peines qui, comme les amendes, comportent la solidarité et qui, par



suite, font payer le condamné solvable pour le condamné insolvable; maintes fois aussi des textes spéciaux admettent la responsabilité civile de l'amende pour les infractions d'autrui (propriétaires de véhicules, parents du mineur, etc.).

Enfin, les criminalistes acceptent de plus en plus la responsabilité pénale du fait d'autrui et estiment que doivent être atteints pénalement des individus contre lesquels aucune complicité punissable ne peut être relevée parce qu'ils ne sont pas les auteurs matériels de l'infraction, uniquement parce qu'ils sont considérés comme les auteurs moraux; les tribunaux exigent d'ailleurs pour punir, dans cette hypothèse, qu'il y ait une faute, une négligence, une imprudence, d'une part; que d'autre part il existe soit un rapport contractuel entre l'auteur moral et l'agent matériel de l'infraction, soit un rapport quasi contractuel né d'une gestion d'affaires, soit même un rapport délictuel ou un simple rapport quelconque de fait ou de droit.

De quelle manière la législation fiscale s'inspire-t-elle de cette conception?

Tantôt elle s'y conforme et s'en tient strictement à l'individualisation de la peine et à sa personnalité, tout au moins pour les sanctions corporelles.

Cette conception, très défendable dans cette mesure, se révèle dangereuse pour les finances publiques quand il s'agit de sanctions pécuniaires: le contribuable condamné arrive en effet facilement à se rendre insolvable par des libéralités ou des aliénations simulées; s'il décède, le Trésor se trouve plus ou moins impuissant à l'égard des héritiers. On peut ajouter que la personnalité et l'individualité, poussées à l'extrême, rendent inutilisables des sanctions économiques comme la confiscation, la fermeture de l'établissement et qui, inévitablement, se répercutent sur la situation patrimoniale des membres de la famille du fraudeur.

Tantôt le droit fiscal y déroge sous prétexte que l'amende encourue en matière d'impôt a un caractère mixte et constitue surtout une réparation civile; il en est ainsi en matière de douane, de contributions indirectes.

Tantôt la législation fiscale exige une solidarité entre plusieurs délinquants condamnés pour la même infraction et oblige ainsi, en cas d'insolvabilité de l'un d'entre eux, l'autre à payer la totalité de l'amende ou du droit en sus.

Tantôt aussi le législateur institue une responsabilité civile: elle pèse sur certaines personnes touchant le paiement d'amendes fiscales infligées à autrui; elle porte sur des personnes morales qui seront obligées de régler les amendes prononcées contre leurs préposés.

Tantôt enfin le législateur organise la confiscation de certains patrimoines de fraudeurs et ainsi ruine, plus ou moins, les héritiers ou leurs conjoints.

#### LE CUMUL OU LE NON CUMUL DES SANCTIONS FISCALES

Le droit pénal distingue généralement: — la connexité d'infractions qui suppose des infractions distinctes commises par le même individu mais liées par une certaine indivisibilité, — la complexité des infractions qui correspond à une pluralité d'actes matériels délictueux, constituant en fait une seule infraction, — et la réitération ou le cumul d'infractions.

Il s'agit alors de plusieurs infractions imputables au même agent commises successivement dans un délai assez court, mais dont aucune n'a été sanctionnée par une décision judiciaire.

Le cumul est tantôt *réel* si l'inculpé s'est rendu coupable de plusieurs faits matériels dont chacun constitue une infraction à la loi pénale, tantôt *idéal* s'il y a fait unique mais susceptible d'être visé par plusieurs textes de la loi pénale, c'est-à-dire d'être l'objet de plusieurs incriminations.

Le cumul réel est traité de façon différente par les législateurs criminels, étant donnée la diversité des conceptions formulées en la matière: certains soutiennent que la justice exige pour le coupable autant de peines qu'il a commis d'infractions (système anglo saxon) et défendent par suite le cumul des peines.

D'autre pays, comme la France, posent la règle du non cumul des peines, sous prétexte qu'il est impossible de faire le plus souvent subir à un individu cumulativement plusieurs peines, d'additionner ou de fusionner des peines privatives de liberté et ils acceptent la prononciation de la peine la plus forte; ils distinguent d'ailleurs pour l'application l'unité et la pluralité des poursuites.

Enfin, des nations telles que l'Allemagne, l'Italie, la Pologne, etc. ont préféré un système intermédiaire: une seule peine, la plus élevée, est appliquée, mais elle est aggravée soit obligatoirement, soit facultativement, la réitération agissant comme une circonstance aggravante.

Est-ce que le droit fiscal se conforme à ces considérations pénales? Rarement, surtout lorsqu'il s'agit de sanctions pécuniaires.

C'est ainsi que les législations décident généralement: — que chaque infraction fiscale donne lieu à une peine distincte; — que les pénalités, qu'elles ressortent de la juridiction correctionnelle ou de la juridiction civile, peuvent se cumuler, dès lors qu'elles ont le caractère de réparations civiles; — que les amendes répressives prévues par certaines lois fiscales et que les amendes fiscales étant de nature différente peuvent se cumuler; — que les peines correctionnelles et les peines fiscales frappant les omissions et les dissimulations se cumulent également.

#### LA REGLEMENTATION GENERALE OU SPECIALE DES SANCTIONS

Il est quelques législations fiscales où les sanctions font l'objet d'une réglementation générale et d'une hiérarchie applicable à tous les impôts, sont hiérarchisées en fonction de la fraude à réprimer ou de la qualité de l'auteur de l'infraction.

Il existe alors une „loi pénale sur les infractions fiscales”, une „loi pénale sur les Gefälle (Gefällstrafgesetz)” comme en Autriche (L. 11 Juillet 1835), et un regolamento dazario du 5 avril 1830 comme en Dalmatie.

Ce statut légal général des sanctions fiscales s'accompagne généralement de „règlements d'application”, d'instructions générales; ces divers documents posent des principes inspirés du droit pénal ordinaire, mais complètement indépendants dans leur application. Ce système, pour être exorbitant du droit commun, a un intérêt de simplicité: il permet de sanctionner uniformément les redevables, sans qu'il y ait lieu de tenir compte des méthodes d'assiette, des procédés de recouvrement ou de la nature diverse des impôts éludés ou des Régies fiscales différentes chargées de les percevoir ou de contester la matière taxable.

Il existe, par contre, des pays où les sanctions fiscales ont été établies épisodiquement, sans ordre ni méthode: il en est qui sont particulières aux Contributions Directes, d'autres aux Contributions Indirectes ou aux droits de douane; on en trouve de spéciales aux impôts sur les opérations juridiques (droits d'enregistrement, droits de timbre ou d'hypothèques, etc.), sur les patrimoines ou capitaux (droits de successions, prélèvements sur la fortune), sur les chiffres d'affaires (taxes à la production, à la circulation, etc.).

On se trouve enfin en présence de législations où coexistent à la fois des sanctions afférentes à certaines fraudes présentées par nature d'impôts et des sanctions englobant toutes les catégories de fraudes, le plus souvent générales: soustraction ou tentative de soustraction frauduleuse au paiement total ou partiel des impôts — „agissement dans le but de se soustraire frauduleusement ou partiellement au paiement total ou partiel des impôts”, etc.; il y a là un effort d'uniformisation; mais il est toujours des difficultés pour savoir si les sanctions spéciales doivent ou non être appliquées en cas de difficulté, de préférence aux sanctions générales, etc.

#### LA COMPETENCE EN MATIERE DE SANCTION

a) En toute hypothèse, a-t-il été précisé, les sanctions répressives de la



fraude ne peuvent être prononcées dans la plupart des pays qu'en vertu d'un *texte formel et précis* qui a attaché une punition au défaut d'accomplissement d'une formalité, à la non souscription d'une déclaration, à la non présentation d'un document, au non paiement d'un droit ou d'un impôt, etc. La législation applicable est celle en vigueur au moment où l'infraction a été commise.

Il n'est pas permis au fisc de procéder par analogie, étant donné que les lois fiscales doivent être interprétées rigoureusement, qu'une disposition d'impôt claire et précise doit être appliquée à la lettre sans qu'il soit permis d'y introduire des distinctions sous prétexte d'en fixer la portée ou d'en déterminer l'utilisation, quelle que soit d'ailleurs la sévérité du résultat.

b) Ce principe assez net ne suffit pas d'ailleurs à régler la compétence en matière de sanctions: suivant les pays et selon les catégories d'impôts, on trouve en effet des sanctions qui ne sont applicables qu'à la suite d'un *jugement de condamnation* prononcé par un tribunal et des sanctions qui jouent en principe ipso facto sans jugement préalable de condamnation, par le fait même et au moment de l'infraction à la loi fiscale.

Le premier de ces systèmes est certes plus respectueux des droits des contribuables qui se trouvent ainsi protégés par des juges contre l'arbitraire possible des agents du fisc; mais il est lourd à manoeuvrer et il énerve l'action du Trésor si celui-ci se trouve en présence de Tribunaux qui ont la prétention systématique de défendre les contribuables.

Le second système a les avantages et inconvénients inverses: il est plus brutal à l'égard des assujettis, il donne aux représentants du fisc une liberté d'appréciation de la fraude peut-être excessive, mais il permet la réaction immédiate et spontanée du Trésor fraudé contre les évasions d'impôt.

c) L'opposition entre les différentes sanctions peut être marquée d'une autre manière par le législateur: tandis que certaines pénalités deviennent immédiatement exigibles sans acte extrajudiciaire préalable et peuvent être mises en recouvrement au moyen d'un titre de perception, il est d'autres sanctions qui supposent la rédaction d'un *procès-verbal* pour constater la fraude ou l'irrégularité commise (refus d'exercice du droit de communication chez un commerçant, irrégularité commise par un officier ministériel dans un acte présenté au fisc, contravention commise en matière de ventes publiques de meubles, de droits de timbre, etc.).

## LES SANCTIONS PÉNALES ET LES SANCTIONS FISCALES

Les sanctions pénales sont des peines infligées par les juges à ceux qui ont été reconnus, dans les formes voulues, coupables d'une infraction (crime, délit, contravention).

a) Les peines ont donné lieu en droit criminel à de multiples classifications qui ont l'avantage de souligner les caractères juridiques et matériels des sanctions. Sur le plan juridique, on oppose les peines, en premier lieu suivant qu'elles sont principales, c'est-à-dire qu'elles sont indépendantes d'une autre sanction, selon qu'elles sont accessoires, qu'elles s'appliquent automatiquement, de plein droit, par la force de la loi sans qu'elles aient été prononcées *spécialement* par le juge ou encore suivant qu'elles sont simplement complémentaires, parce que faisant suite à une peine principale elles doivent être prononcées expressément par les tribunaux.

On distingue également les peines criminelles, les peines correctionnelles et les peines de simple police. Constituent des peines criminelles *principales* les peines afflictives et infamantes qui atteignent le condamné dans sa liberté ou sa vie (mort, travaux forcés, réclusion), les peines simplement infamantes qui l'atteignent dans sa situation sociale et familiale, dans sa capacité juridique (bannissement et dégradation civique, etc.); forment des groupes à part les peines criminelles accessoires ou complémentaires: incapacité de recevoir et de disposer, confiscation générale, etc.



Quant aux peines correctionnelles et de simple police, elles sont représentées par l'emprisonnement pouvant aller de quelques jours à plusieurs décades, par des amendes, par l'interdiction de certains droits civiques, civils et familiaux, etc.

Sur le plan matériel, les peines sont classées selon leur objet (peines corporelles, peines privatives de liberté, peines restrictives de liberté, peines pécuniaires, peines privatives de droits, peines humiliantes) ou suivant leur durée: peines perpétuelles (mort, travaux forcés à perpétuité, déportation, dégradation civique, relégation, confiscation générale, etc.), peines temporaires (prison, etc.).

b) Devant cet attirail varié de sanctions pénales, quelle est l'attitude du législateur fiscal? Il n'ose plus à l'heure actuelle utiliser les peines *corporelles*, c'est-à-dire la peine de mort, châtiment suprême ne figurant plus dans certaines législations pénales ou prévue uniquement pour sanctionner les crimes les plus graves contre la vie humaine (parricide, assassinat, désertion à l'ennemi, empoisonnement, etc.).

Parmi les peines *privatives de liberté*, le fisc ne réclame généralement que l'emprisonnement correctionnel; autrement dit, il rejette la réclusion, la détention, les travaux forcés temporaires ou à perpétuité, la relégation, la déportation, etc.

Il n'ose pas, non plus, demander pour réprimer la fraude fiscale les peines *restrictives de liberté*: bannissement, interdiction de séjour, bien que certains aient pu soutenir, avec une certaine vérité, que les fraudeurs qui se refusent à accomplir leur devoir de contribuable sont des citoyens qui ignorent le courage fiscal et, par suite, des individus qui méritent d'être éliminés de la société et de la cité!

Le législateur fiscal, sentant que le Trésor n'a guère bonne presse et que la sévérité contre les fraudeurs est plus ou moins regardée comme une brimade ou une rétorsion, s'en tient pendant longtemps à des sanctions plus compatibles avec la situation attribuée par l'opinion publique au fisc: celle d'un créancier exigeant et dépourvu de toute pitié: ce sont donc les sanctions *pécuniaires* qui punissent l'assujetti dans sa trésorerie financière.

Puis, sous l'influence de la fraude grandissante, le législateur fiscal, qui ne fait d'ailleurs que copier la réglementation en matière de contrôle des prix, utilise parallèlement les sanctions *économiques* qui atteignent les redevables récalcitrants dans leur patrimoine professionnel, — les sanctions *civiles* qui frappent les fraudeurs dans leurs opérations juridiques, — les sanctions *disciplinaires* qui s'efforcent de restreindre durant un certain temps l'activité professionnelle des déserteurs de l'impôt, — enfin les sanctions *pénales* qui viennent compléter, parce que jugées insuffisantes, la répression organisée contre les récidivistes.

(à suivre)



## PALESTINE AND ISRAEL

### A Study into their Fiscal Continuity in Civil and Criminal Matters

by  
Dr. E. W. KLIMOWSKY

#### 1. *The Mandate and the new State.*

On Friday, May 14th, 1948, the mandate over the territory of Palestine, entrusted by the League of Nations to "His Britannic Majesty", i.e. the King of Great Britain and Northern Ireland, and later upheld by the United Nations, came to an end and on the same day the People's Council, the first governmental body of the State of Israel, issued a Declaration of Independence in which the Council proclaimed itself as Provisional Council of State until the election of a Constituent Assembly, and constituted as its executive organ "the Provisional Government of the Jewish State, to be called Israel" <sup>1</sup>). In that declaration, the establishment of the new state is based upon "our natural and historic right and on the strength of the resolution of the United Nations' General Assembly", i.e. the resolution of November 29th, 1947, "calling for the establishment of a Jewish State in Eretz Israel". The declaration did, therefore, not refer at all to the Mandate, and the new State arose of its own right. In the same way is the sovereign authority of the new State different from that of the Mandatory Regime, and so does the territory of the State of Israel differ from that of Palestine, and boundary conflicts with the neighbouring and other states have not disappeared from the agenda of the various armistice and other international councils <sup>2</sup>).

---

<sup>1</sup>) Declaration of the Establishment of the State of Israel, Iton Rishmi (Official Gazette of the Provisional Government of Israel) of 14.5.1948 (No. 1). The translation of this and other enactments are taken, unless indicated otherwise, from the official publication "Laws of the State of Israel" issued by the Government Printer.

<sup>2</sup>) Norman Bentwich in "The International and Comparative Law Quarterly", vol. I, Part 2, 4th Series, p. 276 (April 1952).

## 2. *Fiscal Continuity under international law.*

### A. The three problems involved.

The fundamental problem requiring a satisfactory solution is: How should the establishment of the State of Israel be classified by one of the categories of international law?

The reply to this question will, in its turn, lead to the possibility of determining the fiscal consequences which, according to the various doctrines of international law, might specify the rights and duties of the new state.

Thirdly, we shall then have to examine the position in which the State of Israel finds itself with or without express reference to its legal enactments made on the strength of its own municipal law. At that juncture, we shall have to deal with the relation, if any, between the international and the municipal law with regard to fiscal continuity.

B. How, then, under the terms of international law, has the establishment of the State of Israel to be classified?

There was no "cession", because the mandatory power did not cede any part of its sovereignty to the bearer of the new statehood; on the contrary, the sovereignty of the mandatory power ended de facto on May 14th, 1948, at noon, and de jure by the Palestine Act, 1948. On the other hand, there was also no indirect cession by the intermediary of the United Nations, even if, at least for the purposes of the Palestine Mandate, the United Nations could be considered as successor to the League of Nations. Although in the historical narrative of the preamble to the Declaration of Independence of the Provisional Council of State proclaimed in Tel-Aviv on Sabbath eve of May 14th, 1948, the resolution of the United Nations' Assembly of 29.11.1947 calling for the establishment of a "Jewish State in Eretz-Israel" is mentioned together with that General Assembly's request from "the inhabitants of Eretz-Israel to take such steps as were necessary on their part for the implementation of that resolution", and although "this recognition by the United Nations of the right of the Jewish people to establish their state" is referred to as being "irrevocable", the Declaration continues: "This right is the natural right (!) of the Jewish people to be masters of their own



fate, like all other nations, in their own sovereign State" and thereby does ultimately not rely on the resolution of the United Nations but on the "natural right of the Jewish people". In fact, in the actual constitutive part of the declaration of "the establishment of a Jewish State in Eretz-Israel, to be known as the State of Israel", express reference is made to "our natural and historic right" in the first place, and then only to "the resolution of the United Nations' Assembly". Consequently, the State of Israel has been admitted as a member by the United Nations unreservedly and without any connection with or adherence to the conditions stipulated by the resolution of November 29th, 1947, with regard to the establishment of the Jewish State, which was rather only "in partial accord with the terms of a recommendation of the General Assembly" <sup>1)</sup>.

There is no absolute concord of opinion amongst the literary authorities on international law whether there exists a succession by one state to another at all <sup>2)</sup>, but even those authors who affirm the doctrine of succession, admit that if there is no identity of territory and population between the outgoing and the new international personality, there is no universal succession <sup>3)</sup>. As the termination of the mandate and the winning of Israel's independence was preceded by a long series of violent acts against the mandatory power, those acts might probably be termed as a "revolt" under international law and thereby give room to the conception of a "partial succession" <sup>4)</sup>. Not very far from this conception appears to be that of the head of the Legal Department of the Israeli Foreign Ministry, Shabtai Rosenne, who seems to classify the Israeli case as one of "emancipation" <sup>5)</sup>.

There is a further possibility, viz. that as the Mandate ended at noon on May 14th, 1948, the territory was left as "territorium nullius" and that, according to Prof. Manlio Udina <sup>6)</sup> there was a suspension of rights and obligations as regards the new state.

---

<sup>1)</sup> Shabtai Rosenne, The effect of change of sovereignty upon municipal law, *British Year Book of International Law*, 1950, p. 272.

<sup>2)</sup> Oppenheim-Lauterpacht, *International Law*, 7th ed., 1948, p. 152.

<sup>3)</sup> Id., eod. l., pp. 151-152.

<sup>4)</sup> Id., eod. l., p. 152.

<sup>5)</sup> Sh. Rosenne, l.c., pp. 267, 272.

<sup>6)</sup> Manlio Udina, *Recueil des Cours, Académie de Droit International*, 1933, II, p. 689.

C. At any rate, the consequences of a partial succession or emancipation under international law are by themselves the subject of a considerable diversity of opinion, especially as regards the wide sphere of extra-criminal rights and duties of the new state, including fiscal ones.

The one extreme end coincides with the view which Rosenne <sup>1)</sup> mentions with special reference to the case of emancipation, viz. that "the new sovereign has no law of his own in existence at the moment at which the emancipation is first effective". The other extreme is connected with the theories of Fauchille <sup>2)</sup>, Strupp <sup>3)</sup> and Prof. Hyde <sup>4)</sup> about the continuity of the former municipal law except as far as it is hostile to the spirit of the new régime. On the long way between those two stations, there are a considerable number of judgments by international tribunals, especially relating to the relations of public law <sup>5)</sup> and the right of infringement upon the subjects of the new sovereign by way of taxation <sup>6)</sup>.

With regard to private property of the subjects of the new sovereign and their fiscal position, we find a diversity of opinion parallel to the beforementioned general outlook. There is on the one hand one of the legal advisers to the Federal Republic of Western Germany, Hermann Mosler <sup>7)</sup> who denies any duty on the part of the new sovereign to respect previous obligations to private property of the new sovereign's own subjects and declares that the treatment of private property in the new territory is, under international law, a matter of importance only as far as foreigners are concerned. On the other hand, we have a widely accepted view that there exists "a genuine succession with regard to the fiscal property and the fiscal funds of the extinct state. They both accrue to the absorbing state ipso facto by the absorption of the extinct state. But the debts of

<sup>1)</sup> Id., eod.l., p. 274.

<sup>2)</sup> *Traité de Droit International Public*, vol. I, Part. 1, 1922.

<sup>3)</sup> Strupp, *Eléments du Droit International Public*, 1930, p. 95.

<sup>4)</sup> Hyde, *International Law as interpreted and applied by the United States*, 2nd edition, 1945.

<sup>5)</sup> Hansen v. Polish State, *Annual Digest and Reports of Public International Law Courts*, 1933 - 34, Case 40, p. 104: "On a change of sovereignty relations of public law are not automatically taken over by the successor state". More protective for private rights acquired: Niederstrasser v. Polish State, *Annual Digest* 1931 - 32, Case 33.

<sup>6)</sup> Kügele v. Polish State, *Annual Digest* 1931 - 32, Case 34.

<sup>7)</sup> Hermann Mosler, *Wirtschaftskonzessionen bei Abänderung der Staatshoheit*, Stuttgart 1948, p. 13.



the extinct state must, on the other hand, also be taken over by the absorbing state <sup>1)</sup> or, according to A. N. Sack, "en cas de démembrement de l'Etat, le gouvernement de chaque partie du territoire démembré doit assumer une part de l'ancienne dette, proportionnelle à la force contributive de cette partie du territoire" <sup>2)</sup> However, a leading authority, Ernst H. Feilchenfeld <sup>3)</sup>, opposes that view. — "Some jurists go so far as to maintain that the succeeding State must take over the debts of the extinct State, even when they are higher than the value of the accrued fiscal property and fiscal funds. But it is doubtful whether in such cases the practice of the States would follow that opinion" <sup>4)</sup>.

D. For, at this point, the international law clashes with the municipal law, and the very point of collision has very clearly been marked by Hans Kelsen's doctrine of promulgation <sup>5)</sup> based, as Rosenne has pointed out <sup>6)</sup>, on two assumptions: first, that the law "ceases to be the law of the former sovereign", secondly, that "the whole matter is normally one of domestic jurisdiction", i.e. of the municipal law of the new sovereign.

This view has clearly been adopted by the Supreme Court of Israel in a recent judgment <sup>7)</sup> where the Court held that "the Law Courts of Israel take their jurisdictional authority from the laws of the State and not from the rules of international law".

### *3. The Israeli attitude as to fiscal continuity.*

#### *(a) Criminal matters.*

In a judgment given by the Israeli Supreme Court on 11.5.52 <sup>8)</sup>,

<sup>1)</sup> Oppenheim-Lauterpacht, l.c., p. 154.

<sup>2)</sup> A. N. Sack, Recueil 1928, III, p. 303.

<sup>3)</sup> Ernst H. Feilchenfeld, Public Debts and State Succession, New York 1931, pp. 591, 592.

<sup>4)</sup> Oppenheim-Lauterpacht, l.c., p. 155.

<sup>5)</sup> Hans Kelsen, Théorie Générale du Droit International Public, Hague Académie, Recueil 42 (1932).

<sup>6)</sup> Rosenne, l.c., p. 277. These are basic conditions of the theory of promulgation and not its consequences, as Rosenne proposes. This becomes evident also from Rosenne's own summing-up on pp. 290-291.

<sup>7)</sup> Criminal Appeal 5/51, Pesakim, Annotated Judgments of the Supreme Court (unofficial) vol. 6, 1952, p. 26.

<sup>8)</sup> Criminal Appeal 147/51, S. Farkas v. Att. Gen., Piskei - Din, Judgments of the Supreme Court of Israel (official), vol. V, 1952, published on 15.7.52, pp. 412-414.

the accused who had brought with him illegally and without payment of customs duty in November 1947, 22 watches pleaded that he had not contravened section 210 (1) (b) of the Customs Ordinance because the watches were not brought into the country with the intention to commit fraud against the present state (of Israel) and that, if at all, the offence was condoned by the general amnesty proclaimed in 1949. But the Court found that smuggling of goods into the country is a continuous offence and, on the Court's own motion, considered the problem whether the offence had not originally been committed against the Mandatory Government and whether the Courts of the State of Israel were, therefore, entitled to prosecute any such offence against the law of a foreign power, i.e. the Mandatory Government. The Court affirmed its own jurisdiction for the following reasons:

"There are two problems here, namely the question of continuity from the Mandatory Government to the State of Israel for the purpose of the criminal law and the collection of taxes and other debts, and the problem of using foreign law of a fiscal character."

As regards the first question, the Court referred to an earlier judgment <sup>1)</sup> in which the Chief Justice, Dr. M. Smoira, upheld the jurisdiction of the Israeli Courts as regards offences committed under the Mandatory Regime because, though Israel as a new sovereign was not a successor to the rights and duties of the Mandatory Government, there was a general rule of continuity of law in case one state took the place of another, unless and in as much as the new state of affairs contradicted the previous laws. Moreover, especially in the case of crimes against the community as a whole, such as murder or other bodily injuries, the common good asks for the continuation of criminal jurisdiction from state to state. Finally, the autonomous legislation of the new State, the Law and Administration Ordinance <sup>2)</sup> expressly provides for such continuity, and attorney for the accused and (deciding against him) the Chief

<sup>1)</sup> Criminal Appeal 3/48, Michael Katz-Cohen v. Att. Gen., Pesakim, Annotated Judgments of the Supreme Court of Israel (unofficial), vol. II, 1950, pp. 216-230, judgment given on 2.9.1949.

<sup>2)</sup> No. 1 of 5708-1948, Iton Rishmi (Official Gazette of the Provisional Government of Israel) No. 2 of 21.5.1948.



Justice especially refer to sections 11, 17 and 14 of that enactment. First of all, Section 11, following upon the first piece of Israeli legislation, a proclamation by the Provisional Council of State dated May 14th, 1948 <sup>1)</sup>, lays down that "the law-authorities", under Section 17 the law courts existing in the territory of the State of Israel, "shall continue to function within the scope of the powers conferred on them by law", and by Section 14, a devolution (or more precisely—substitution) of powers is established so that any power which was originally vested in the King of England, his Secretaries of State, the High Commissioner or Government of Palestine shall henceforth vest in the Provisional Government, unless such power has been vested in the Provisional Council of State by any of its Ordinances. The Chief Justice remarked that, in the textbook by Oppenheim-Lauterpacht, in the chapter on succession of international persons, no solution can be found to the problem whether the power to punish previous offences devolves upon the new sovereign; but, the Chief Justice continues in his reasoning, the question is whether in the case of the State of Israel there was at all a Succession of Sovereignty. Quoting an American authority, Hyde on International Law, on the succession to the rights of exclusive control and supremacy, he reaches the conclusion that the new sovereign has the power to punish the man who committed an offence under the previous regime. From the precedents in Hyde's book we have rather to learn, according to the Chief Justice, the great rule of the continuation of the law in spite of the change in sovereignty. Finally, the Chief Justice deals with Section 21 which is so important for the civil side of our problem:

The questions of transfer of rights and duties relating to taxes has not found a clear solution in international law, he says, and therefore was the Israeli legislator right in providing expressly for a direction in that respect in that fundamental Ordinance, and there is no room, by way of argumentum a contrario, to learn from Section 21 anything against the power to punish of the new State.

Somewhat later, the Israeli Supreme Court <sup>2)</sup> unambiguously and referring to the beforementioned judgment, held that there

---

<sup>1)</sup> Iton Rishmi No. 1 of 14.5.1948.

<sup>2)</sup> Criminal Appeal 65/49, Wahib Salakh Kalil v. Att. Gen, Pesakim 1950/51, vol. III, pp. 41, 46-47.

exists a "legal continuity" from the mandatory regime to that of the State of Israel, and that the Israeli Law Courts are competent to pass judgment upon offences committed before the establishment of the State, "even if the territory on which the offence was committed had not belonged to Palestine but, like the mountains of Western Galilea, had later been added to the State of Israel by proclamation of the Israeli Defence Army."

Returning now to our review of the recent judgment of the Supreme Court in the watch-smuggling case, we find that there the court summed up by holding that, even if there had been no continuity as regards criminal jurisdiction in fiscal matters, the beforementioned Section 21 had bridged over the gap and, therefore, there was no riddle to solve as to upholding the previous "foreign" law in fiscal matters, because that law, i.e. the Customs Ordinance of Palestine, has been made a law of the State of Israel under Section 11 of the Law and Administration Ordinance.

(b) Civil matters.

The basic point is in this respect also the fact and repeated finding as such by the Israeli Supreme Court <sup>1)</sup> that the State of Israel is not a successor to the Mandatory Government. In the Agreement between the Government of the United Kingdom and the Government of Israel for the settlement of financial matters outstanding as a result of the termination of the Mandate for Palestine, concluded on March 30th, 1950 <sup>2)</sup>, the United Kingdom Government confirmed "the understanding of the Government of the United Kingdom that both Governments waive any claim which they might have had against the other in respect of Income Tax or Company Profit Tax due to the Mandatory Government" <sup>3)</sup>.

We shall now have to distinguish between the position of the State of Israel as creditor and as debtor in fiscal matters pertaining to the Mandatory Regime.

---

<sup>1)</sup> (a) Motion 41/49, "Samson" Industry in Palestine for Portland Cement Ltd. v. Att. Gen., Piskei-Din 1950, vol. IV, p. 145.

(b) Civil Appeal 55/49, Levin-Feingold v. Administrator General, Piskei-Din, 1951, vol. V, pp. 1180, 1185.

<sup>2)</sup> His Majesty's Stationery Office, Treaty Series No. 26 (1950), Cmd. 7941.

<sup>3)</sup> Appendix No. 17, l.c., p. 12.



(aa) *Israel as fiscal creditor.*

As a firm enactment of Israeli municipal law, Section 21 of the Law and Administration Ordinance, 5708-1948, provides that "the taxes and payments of every kind whatsoever which had not been paid to the Government of Palestine by the 5th of Iyar, 5708 (14th May, 1948) shall be paid to the Provisional Government".

From a fiscal point of view, this provision has later been confirmed by Appendix 17 of the Anglo-Israeli Financial Agreement of 30th March, 1950.

Therefore, with all due respect, the judgment of the Israeli Supreme Court in *A. Levin-Feingold and ors. v. Administrator General and ors* (28 (b)), according to which a legal action instituted by the Mandatory Administrator General for a debt due could not be continued by the Israeli Administrator General, because the Mandatory Government of which the Administrator was part and parcel, had ceased to exist and had no successor in the Government of Israel, reflects rather the purely legal and not the fiscal point of view which otherwise the Courts and the administration have taken in the State of Israel.

Thereagainst, in a recent judgment <sup>1)</sup>, the District Court Tel-Aviv decided that the Israeli Income Tax Commissioner could use his power of revision under Section 56 of the Income Tax Ordinance and re-open any tax file and pass (after having heard the assessee) any order prejudicial to the assessee within the year of assessment or within four years after the expiration of the year of assessment relating back to the time of the Mandatory Government, and that on the strength of Section 21 of the Law and Administration Ordinance. The Court's reason was that, irrespectively of whether the respective tax became due before or after the establishment of the State of Israel, it was not yet paid and, therefore, subject to collection, under section 21, by the State of Israel, and it does not make any difference whether that tax amount was assessed by the previous or the new state.

(bb) *Israel as fiscal debtor.*

On the other hand, both the Supreme Court of Israel and the

---

<sup>1)</sup> published in *Ro'eh Haheshbon Hamussmah* (hebrew) = The Public Accountant, a monthly of The Association of Public Accountants and Auditors in Israel, March/April 1952, vol. 2, No. 11, pp. 152-155.

Israeli Income Tax authorities have taken the view that claims due to private persons from the Mandatory Government cannot be collected from the Government of Israel.

In the first case of this kind, "Samson", Palestine Portland Cement Industries Ltd. v. A. G. (28 (a)), judgment for LP 2539.200 had been given on 17th February, 1948, by the District Court, Haifa, for the company against the Government of Palestine, represented by the then Attorney General who on 17th March, 1948, appealed to the Supreme Court of Palestine, and the Israeli Supreme Court ruled on 12th April, 1950, relying on Kelsen's theory, that the relations between a state and its subjects are not within the scope of international law at all and that, moreover, "there does not exist a clear-cut and generally recognised rule in international law which could support the applicant's contention that the State of Israel be liable to settle the debt due to the applicant from the Government of Palestine". The late Justice Dunkelblum raised, in his judgment, a number of questions in order to point to the special difficulties which, in the case of the State of Israel, would form unsurmountable obstacles to any conception of a total devolution of debts from the Mandatory Government. "Should, — he said, — the State of Israel be liable for the payment of all the debts of the previous Mandatory Government, also for the payment of debts created for the war against the aims of the Jewish people, aims which brought forth the establishment of the State of Israel? Should the State of Israel be liable for the payment of debts due to a former resident of Palestine, even if he is now not a resident of the State of Israel? The State of Israel does not extend over the whole area of Palestine. What is, therefore, the proportionate part of the obligations of the Mandatory Government which our State would have to pay?"

Accordingly, income tax overpaid to the Mandatory Government of Palestine (e.g. in a case of deduction of tax from dividends of shares) is, contrary to section 68 of the Income Tax Ordinance, not repaid to Israeli residents, neither by the Government of Israel, nor — most unfortunately — by the last residue of the Mandatory Government, the Palestine Claims Commission, although according to the Anglo-Israeli Financial Agreement <sup>1)</sup> "nothing therein

<sup>1)</sup> Appendix No. 15.



shall be deemed to relieve the Government of the United Kingdom of any contractual or statutory obligation towards any person resident in Israel in so far as, and to the extent, if any, to which, such obligation existed at the date of the termination of the Mandate". Eventually, the Government of the United Kingdom, under Article 6 of the Financial Agreement, does not admit "any liability whatsoever in respect of any claims against the Mandatory Government", but promised to "give sympathetic consideration to such claims properly brought by persons who, at the date of signature of this Agreement, are resident in Israel, provided that the decision as to whether any particular claim should be paid, the amount which should be paid in respect thereof, and the manner of payment shall be in the sole discretion of the Government of the United Kingdom".

In this connection, three instances clarifying the Israeli position as fiscal debtor deserve special mentioning:

(a) The Government of Israel proclaimed the right to discontinue the services of all employees of the Mandatory Government without payment of compensation for services past during the Mandate, and the Israeli Supreme Court <sup>1)</sup> held that the Government of Israel was under no obligation to employ those Mandatory civil servants, but it may be worthwhile to be mentioned here that the U.K. Government recognised the right to, and paid, compensation to the former employees of the Mandatory Government.

(b) The arrangement of 1947 between the British Government and the Government of Palestine for the avoidance of double taxation and prevention of fiscal evasion <sup>2)</sup> became null and void by the end of the Mandate over Palestine and only in an agreed letter dated 10th February, 1950, addressed by the British Secretary of State for Foreign Affairs to the Minister of Israel in London <sup>3)</sup> it was proposed "that this Arrangement shall be regarded as continuing in force between His Majesty's Government and the Government of Israel, except that instead of to Palestine the Arrangement shall

---

<sup>1)</sup> High Court Petitions Nos. 21/48, 22/48, 23/48, Shlomo Sofer v. Minister of Police and os., Pesakim, 1949/50, vol. I, p. 396.

<sup>2)</sup> Palestine Gazette No. 1658 of 1.4.1948, Supplement 2, p. 491.

<sup>3)</sup> Kitvei Omnah = Treaty Series (Hebrew) No. 8, p. 125, and U.K. Treaty Series No. 19 (1950), Cmd. 7912.

be deemed to extend to the territory in which the Government of Israel levy taxation".

(c) With regard to the Multilateral Agreement on the taxation of foreign motor vehicles, the Government of Israel have denied to be bound by the treaties with the Mandatory Government.

"It is the view of the Government of Israel that on the basis of the principles of international law, Israel, which is a new international personality, is not automatically bound by the treaties to which Palestine was a party, or which were applicable to Palestine during the period of the mandate. This point of view is operative in regard to the Multilateral Agreement on the taxation of foreign motor vehicles. As Israel itself has not acceded thereto the Agreement is not applicable to Israel." <sup>1)</sup>

#### 4. *Summing-up.*

There exists a fiscal continuity from the Mandatory regime of Palestine to the State of Israel in criminal matters in general and in civil ones only so far as the State of Israel functions as creditor, whilst for claims founded against the Mandatory Government, a gap exists which is filled neither by municipal legislation nor by inter-state agreement or by the rules of international law.

---

<sup>1)</sup> International Tax Agreements (United Nations), vol. III, New York 1951, pp. 166, 167, Doc. St./ECA/Ser. C/3; U.N.Publ. Sales No. 1951, XVI. 5.



## TAX FACILITIES FOR THE FURTHERING OF THE EXPORT

by

J. C. L. HUISKAMP, Ec.

Assistant, the International Bureau of Fiscal Documentation,  
Amsterdam.

The economic position in which several Western European countries have been since the last world-war has led to the fact, that considerable shortages have resulted on the balance of payments and more especially in connection with the dollar areas of America.

The value of the imports consequently exceeds by far that of the exports and furthering the export and curtailment of the import must be aimed at.

The measures which can be taken to further this purpose have a very divergent character. They will mostly vary according to the nature of the balance of imports and of the economic order prevailing in the country where the balance of payments shortage exists. In the following article I wish to give some short notes on the fiscal measures which have been taken and are being taken in Germany, France, Italy and the Netherlands, in order to promote the export. Those, aiming at the curtailing of the import will not be considered, neither the measures lying in a domain other than that of taxation.

### *THE NETHERLANDS*

The tax facilities, granted for the exportation of goods abroad and the rendering of services to foreign countries, lie

- a) in the domain of the sales tax,
- b) in the domain of the equalization levy and
- c) in the domain of the profit tax.

At this moment of writing (november 1952) the measures sub b and c have not yet been effectively carried out. They, however, are

implied in the memorandum of March 31st last, which the Dutch Government presented to the States General.

Let us first consider the measures for the furthering of the export in the domain of the sales tax. In principle the measures, according to which alleviation of sales tax is granted for export deliveries are not taken with a view to stimulating the export, although, to some extent, this is the result. It is connected with the system of the Dutch sales tax, which is intended to be purely a tax on the inland consumption (see my article "Systems of Sales Taxes" in *Bulletin* vol. VI no. 3, page 143). What are the practical results of the alleviation for the exporters? Art. 12, section 6, of the Decree on the sales tax 1940 defines, that the delivery of goods, destined to be exported direct abroad, are exempted, including the warehousing in bond of foreign merchandise. This regulation, consequently, refers to the direct export of merchandise.

Article 15 of the same Decree entitles the exporters, who export the goods in unused condition, to claim the restitution of the sales tax pressing on the exported goods in the preceding phases of the trade-column (including any import duties already paid). This measure encounters fiscal-technical difficulties, as it is difficult to calculate in the cascade system, how much tax precisely has pressed on the goods exported. Therefore the Treasury has fixed amounts without recourse according to which restitution is given, unless the entrepreneur can show clearly the exact amount. This procedure can be rather costly to the exporter and the Minister of Finance, imbued with the wish to co-operate as much as possible with the furthering of the export, prescribed a rule on 24th July 1950, according to which the procedure may be considerably simplified. This, by no longer restricting the exemption of art. 12, section 6 to the delivery by an entrepreneur direct to an entrepreneur domiciled abroad, but pronouncing it likewise applicable to deliveries by an entrepreneur to the exporter. So the sales tax, pressing on the export delivery is restricted, the restitution diminished and the amount is simpler to fix.

Consequently, this rule has been issued with view to stimulating the export.

Are the above measures in connection with the sales tax really influencing the export favourably?



In connection with the export to European countries and other countries, not belonging to the American continent, we must certainly answer this question in the affirmative. In view of the export to the U.S.A. this is, however, not the case; it is exactly the balance of payments with this dollar area which shows such a considerable deficit and stimulating the export in this direction is so badly needed by Holland. The cause of this unfavourable state of affairs is on the one side due to measures in connection with the import-duties in the U.S.A. and on the other hand to the system of sales tax existing in Holland.

America levies import duties on goods on a basis of the so-called foreign value, viz. the price, against which the goods are offered for inland use. i.e. including the social duties and sales tax resting on the goods. The purpose of this provision is to check dumping as much as possible.

When a Dutch manufacturer-exporter delivers goods to the U.S.A., the importer there will only have to pay the manufacturer's price, that is to say without sales tax. But on importing the goods into America an import duty is levied on the price which the manufacturer's price + sales-tax concerning the goods supplied by the manufacturer.

If the Netherlands knew the system of the single tax on the wholesale-trade (England) or on the retailers (Scandinavia) this disadvantage would be eliminated for the manufacturer-exporter. The wholesale-dealer (England) or the retailer-exporter (Scandinavia) would also continue to experience the drawback of such a sales-tax system.

Whether such a disadvantage would still be left when delivery should take place by another person than a manufacturer-exporter depends, m.m. on the tariff-proportions in the several countries. Even if this disadvantage for the manufacturer-exporter might be surmountable with the normal rates, as soon as it concerns luxury-articles the situation becomes decidedly serious, for in that case the American import-duty is likewise computed over 30 % luxury-tax. This undeniable drawback for the Dutch export to the U.S.A. would be removed, if the American "Customs Simplification Bill" becomes an Act. In that case the "export value" would be adopted as a basis for the calculation of the import-duties, in which con-

nection the inland consumption taxes are not incorporated in the value.

According to statements in the "International Financial News Survey" of July 11th last, however, it was made impossible to Congress, owing to a decision of the "Senate Finance Committee", to enact this Customs Simplification Bill still this year. In order to lessen this disadvantage as far as possible, the Dutch Ministers presented on March 31st 1952 a memorandum to the States General insisting on exporters to other than European countries being granted several tax-alleviations. This memorandum got the form of a Message from the Crown on June 25th 1952. These alleviations can be briefly stated as follows.

1. A restitution will be granted on the paid "equalization levy" paid by the export firms as per the following formula:

$$\frac{\text{export turnover (to other than European countries)}}{\text{total turnover}} \times \text{the amount}$$

of the "equalization-levy" of all the wages paid by the entrepreneurs. Both the entrepreneurs, participating in the export of goods, and the entrepreneurs, rendering services to other than European countries, as shipping and aviation, will be considered for the restitution of the equalization-levy.

The equalization-levy is a tax, which is due and must be paid by Dutch entrepreneurs on the basis of the wages paid, under deduction of the Social Charges. The rate is 4½ %.

2. The possibility is opened to create an untaxed export-reserve, which will have to be fixed in proportion to the export to other than European countries. The ceiling of this reserve will be for the manufacturer-exporter 3 % and for the distributor-exporter 1 % of his profit.

Reserves amounting to less than hfl. 1500,— annually will not be allowed, in order not to burden the tax-service with too extensive a task and to stimulate the exporter to put forth a greater effort.

3. The opportunity will be opened to apply a stated writing-off to new business-capital. This percentage of writings-off will have to change with the proportion of the export to the total turnover.



with a share of export of	7 ½—10 %	the allowed stated writing-off is	10 %
„ „ „ „ „ „	10—15 %	„ „ „ „ „ „	15 %
„ „ „ „ „ „	15—20 %	„ „ „ „ „ „	20 %
„ „ „ „ „ „	20—25 %	„ „ „ „ „ „	25 %
„ „ „ „ „ „	25—30 %	„ „ „ „ „ „	30 %
„ „ „ „ „ „	30 % and higher	„ „ „ „ „ „	33 ⅓ %

Therefore the maximum percentage of the stated writing-off on the purchasing or production-cost is 33 ⅓ %. This facility will, however, be dropped, if the share of export is only small, in casu less than 7 ½ % of the turnover.

It is intended to restrict the period the two last-mentioned facilities are operative to 5 years. This restricted period of operation offers the opportunity — as stated in the memorandum — to consider the prolongation or alteration of the measure, also in view of the economic situation then prevalent.

## FRANCE

The fiscal facilities granted on the export of goods and the rendering of services to foreign countries lie:

- in the domain of the sales-tax,
- in the domain of the „versement forfaitaire à charge des employeurs”,
- in the domain of the social charges.

Although sub c is not purely fiscal, we think it advisable to mention these alleviations, partly in view of the fact that the facilities granted in the domain of social charges are linked with the facilities in the field of the “versement forfaitaire à charge des employeurs.”

Which measures favouring the export are incorporated in the French sales-tax?

In fact there is no question of one sales-tax in France, but of a number of taxes which hit the turnover, and each have their own name and regulation (see for this review my article “Systems of Sales Taxes” *Bulletin VI* no. 3, p. 143).

1. *taxe à la production*: affects the goods only once viz. at the moment they leave the manufacturing-process to come into free circulation.

Art. 271 of the “Code Général des Impôts” mentions settlements for certain exemptions, and we quote from this source, that under

certain circumstances are exempted: sales to foreign countries if they take place direct; sales to a French trader, provided he exports the goods; export through the intermediary of a broker buying for account of foreign buyers, insofar as it concerns the sales price of the entrepreneur. The brokerage is exempted within the limits of the "taxe sur les prestations de service." The same arrangement is made for purchase bureaux of foreign firms. In general the sales to foreigners, of which the delivery takes place in France, are not exempted. There are, however, some exceptions to this rule. Not very long ago supplies to tourists who paid with cheques in dollars, were exempted too.

2. *taxe sur les prestations de service*: affects the rendering of services. The above-mentioned brokers who buy for account of foreign buyers are exempted for the commission they receive within the framework of this sales-tax.

3. *taxe sur les transactions*: affects deliveries and services in all phases of the trade-column. The exemptions are practically similar to those mentioned under 1, with the exception, however, that supplies to a French trader, who will export the goods, are not exempted.

4. *taxe locale*: This sales-tax principally follows the provisions of the other taxes.

According to an arrêté of July 1st 1952 a possibility was created for exporters who deliver certain goods to other countries than Albania, Eastern-Germany, Argentina, Bulgaria, China, North Korea, Hungary, Poland, Rumania, Czechoslovakia and the U.S.S.R. to obtain a restitution of 3 % of the amount of the invoice of the exported goods, being the forfeiture provision of the sales-tax pressing on the exported goods (*taxe sur les transactions* and *taxe spéciale sur les produits agricoles*) in the preceding phases of the tradecolumn. The number of goods for which this regulation is made is, however, limited and the nature of the goods is principally found in the agrarian section (vegetables, fruits, plants).

For several other goods a similar regulation was made at the same time (arrêté of June 30th 1952 no. 2). For these goods the restitution amounts to 8 % or 5 % of the amount of the invoice, being the forfeiture sum of the *taxe à la production* and *taxe sur les transactions* pressing on the exported goods. For meat this has



been fixed at frs. 16 per exported kilo, being the restitution of the "taxe unique sur la viande" already paid. — This arrêté replaced the second arrêté of February 6th 1952, according to which a restitution of 2/3 of the sales-tax pressing on the export was granted. — Here, too, the facilities are not applicable if the goods are delivered to the above-mentioned countries. In accordance with the arrêté of October 6th 1952 this restitution will also be adaptable to re-exports of goods which, after a temporary importation, have been worked. These exports did not fall within the scope of the arrêté of June 30th 1952.

With arrêtés of 6—23 March 1951 it was stipulated under what conditions exporters could claim a restitution of certain fiscal and social charges, pressing on the export firm. Some export transactions with destination USA and Canada then only fell within the measure.

If the terms stipulated are complied with, partial restitution will be obtained of:

- a) the so-called "versement forfaitaire à charge des employeurs".
- b) the contributions paid by the employer for social insurance, children's allowances, accident insurance, etc. This "versement forfaitaire à charge des employeurs" shows some similarity with the equalization-levy spoken of under the heading The Netherlands.

The French tax is intended as a temporary tax on the wages, salaries and suchlike rewards and also on life-annuities and pensions paid by the entrepreneur.

The tax is also wholly for the account of the enterprise. The rate is 5 %, with the exception that for payment of life-annuities and pensions a rate of 3 % is operative.

The calculation of the restitution, which is given every half year is as follows: the percentage of the export in comparison to the total turnover during that period is fixed and afterwards this percentage is applied to the total of the paid "versement forfaitaire" plus social charge. Of the amount found in this way 80 % is refunded. The regulation as described above was extended by an arrêté of February 6th 1952. Restitution would be granted for exports to nearly all countries (with the exception of Albania, Eastern Germany, Argentina, Bulgaria, North Korea, Hungary, China, Poland, Rumania, Czechoslovakia, URSS).

Further the list of goods to which the rule applies is extended and

only some special raw materials, semi-manufactured products and foodstuffs are excepted. The percentage of the restitution, however, is decreased from 80 to 50.

An arrêté of June 30th (no. 1) again extended the list of goods to which the rule applies. According to an article in "L'Echo de l'Industrie" (Luxemburg) these rules would result in a possible decrease of 12—15 % of the salesprice.

## ITALY

With retroactive effect as from March 1st 1952, the sales-tax (imposta Generale sull'Entrata) will be refunded on the export to dollar-territories, for the following articles: hats, straw products, asbestos-cement products, automobiles, chassis, coachwork, ships, accordions, munitions, radar-equipment. (Decree of September 26th, 1952). It is expected that shortly textiles will be added to this list.

The rebates are for instance:

hats and straw products	—	3 ½ % of the salesprice;
asbestos-cement products	—	90 lire per 100 kilogram;
radar-equipment	—	4 % of the salesprice;
tractors etc.	—	5 % „ „ „ „ ;
warships	—	4 % „ „ „ „ ;
accordions	—	400 Lire;
ammunition	—	1.2-2 % of the salesprice.

## WESTERN-GERMANY.

The fiscal facilities granted on the export of goods and the rendering of services in foreign countries apply:

- a) in the domain of the sales-tax
- b) in the domain of taxes on profits
- c) in the domain of Wechselsteuer (tax on bills of exchange)
- d) in the domain of Versicherungssteuer (tax on insurance).

The German „Umsatzsteuer" affects supplies and services in all phases of the trade-column.

As is the case in the Netherlands, the export-supply is not taxed and the sales-tax pressing on the export and arising in the preceding phases of the trade-column can be claimed in certain cases by the exporter (Ausfuhrhändlervergütung und Ausfuhrvergütung, § 16).

These measures, which may influence the export favourably in principle, are in a certain sense, included in the system of the



German sales-tax. In order to stimulate the export still more and moreover to reduce the problem which has arisen owing to the peculiar mode of calculating the import-duties in the U.S.A., on June 28th 1951 a "Gesetz über steuerliche Massnahmen zur Förderung der Ausfuhr" was proclaimed. This Act was followed on September 7th 1951 by the "Erste Verordnung zur Durchführung des Gesetzes über steuerliche Massnahmen zur Förderung der Ausfuhr", after which on September 15th 1952, by means of "Verordnung zur Aenderung und Ergänzung der Ersten Verordnung über steuerliche Massnahmen zur Förderung der Ausfuhr", some technical alterations were introduced. The German exporters are allowed to

1) make an export reserve amounting to 1 % (trader-exporter) or 3 % (manufacturer-exporter) of the value of the exported articles. This reserve must be added to the profit within 10 years after its creation in equal annual amounts.

Besides these reserves the mentioned exporters may further 2) deduct a same amount from the value of the invoice of the exported goods, without it being necessary to add this amount to the profit afterwards. This last facility also applies to the transit-trade, where the percentage amounts to 6 or 10 % of the foreign exchange profit, 6 % from the so-called "gebrochenen Transithandel" (the goods are worked or manufactured under supervision of the customs), 10 % from the so-called "ungebrochenen Transithandel". In some cases companies rendering services to foreigners may deduct 1—3 % of the value of the said services.

For the enterprise tax (Gewerbesteuer) the formation of an export-reserve is allowed, but not the untaxed deduction. A special regulation has been made for the commercial-shipping in foreign traffic. The deduction of the "Einkommensteuer" respectively "Körperschaftsteuer" (taxes on the profit) may amount to 3 % of the rates charged. It is not allowed to create an export-reserve.

A condition to obtain these facilities is that the export amounts to 5000 DM at least per annum. With the transit-traffic the foreign-exchange profit must amount to at least 2000 DM.

The exportreserve + the amount deducted may on no account be more than 50 % of the profit which would arise if the facilities were not reckoned with.

Supplies from a manufacturer of the same country to an exporter is considered to be equivalent to export-deliveries.

3) In connection with the Bills of Exchange employed for the export supplies "denen nach Bestätigung der Aussenhandelsbank im Lieferungsgeschäft in das Ausland sowie dessen Finanzierung zugrunde liegt" "Wechselsteuer" is no longer due. The normal rate amounts to 15 pf. per 100 DM or the half (§ 8 Wechs. St. G.).

4) Exemption from the "Versicherungssteuer" on the transport-insurances that the exporter or he who sends goods in transit concludes in behalf of the transport to foreign countries. The tax amount of a transport insurance amounts to 3 % of the insurance-premium.

5) The forfeiture repayment of the sales-tax pressing on the exported goods in the preceding phases of the trade-column (Ausfuhrvergütung) has become more in harmony with the rates of the sales-tax. The rebates are now (§ 79 of the „Durchführungsbestimmungen zum Umsatzsteuergesetz" of September 1, 1951):

for raw materials	—	0,5 %	of the salesprice
for semi-manufactured articles	—	1 %	„ „ „ „
for manufactured articles	—	2,5 %	„ „ „ „

The facilities will be valid till January 1st 1954.

### CONCLUSION:

Consequently several European countries are trying by means of special tax measures to stimulate the export in order to obtain in this way more foreign purchasing power, especially dollars. On one side these measures are meant to force down the sales price of the goods to be exported (alleviations in the domain of taxes increasing the costprice), on the other side to stimulate the entrepreneur to look for a market abroad (exemption of a part of the profit). It is difficult to understand the effective result of these measures. Moreover, the attention must be drawn to the fact that the fiscal measures are only part of the whole complex of measures tending to stimulate the export. In Western Europe, Belgium, Luxemburg, Switzerland and England are the only countries at present who are not trying to further the export in some way by means of economic measures.



Care must be taken, however, that no cumulative element arises with the result that the necessity makes itself felt to continue to grant more facilities as a result of favourable measures of exports given by other countries.

If, for example, to remain with the simplest case, one country exempts the export-deliveries from sales-tax, this may influence favourably the export of that country. If, however, all countries do the same thing, the result is nil and further measures must be taken. The weaker countries will soon get exhausted and not be able to participate any more in the game played by the international trade. Then it will become necessary to interfere. It will depend on the circumstances of the moment, what form this interference will be given, but in my opinion it cannot be stated too emphatically that the Western European countries, which are granting the facilities, must not neglect their responsibility in this field.

## II

### MISCELLANEOUS — FAITS DIVERS

#### NEW ZEALAND.

An Act has been passed to amend the Death duties Act 1921. The Death duties Amendment Act (24 October 1952) allows a rebate of one fifth of the Estate duty and the Succession duty payable in respect of Estates of persons dying on or after August 8 1952.

#### UNE LOI FISCALE EUROPEENNE.

Le Journal Officiel de la Communauté Européenne du Charbon et de l'Acier du 30 décembre 1952 (1ère année no. 1) publie trois décisions d'ordre financier dont la première — Décision no. 2-52 du 23 décembre 1952 — établit un véritable impôt, le premier impôt international. Sous la rubrique „Documents Divers”, p. 315 du présent numéro, nous publions les textes suivants:

- a. des articles 49-53, du Traité du 19 avril 1951 instituant la Communauté Européenne du Charbon et de l'Acier.
- b. des §§ 6 et 7 de la Convention du même jour relative aux Dispositions Transitoires.
- c. des Décisions no. 2-52, no. 3-52 et no. 4-52 du 23 décembre 1952, publiées dans le Journal Officiel susmentionné. Nous faisons remarquer que ce Journal Officiel est publié en français, en allemand, en italien et en néerlandais.

#### PROJET DE LOI EN VUE D'INTRODUIRE DES DROITS DE SUCCESSION (DEATH DUTY) AUX INDES.

En août dernier un projet de loi a été déposé au parlement des Indes, ayant pour objet l'introduction d'un „Estate Duty”. En 1859, lors de l'introduction de l'Income Tax, on a envisagé pour la première fois l'institution d'un impôt de ce genre; un projet de loi n'avait, cependant, jamais été voté. Le „Taxation Enquiry Committee” s'est déclaré en 1924/25 pour l'introduction des droits de succession.

Des projets ont été déposés en 1946 et 1948. Ces projets comprenaient l'introduction de „l'Estate Duty” sur des propriétés non agraires et étaient à peu près identiques aux Estate Duty Acts dans le Royaume Uni.

Un des arguments pour l'introduction de cet Estate Duty était que cet impôt favoriserait l'aplanissement des très grandes différences dans les conditions de vie des riches et des pauvres.

Le Ministre des Finances a déposé à nouveau ce projet; à part quelques légères modifications il est identique à celui de 1948.

Le patrimoine transféré à cause de mort est assujéti à l'Estate Duty. Des donations faites dans les 6 mois avant la mort, s'il s'agit de bienfaitances, ou dans les deux ans dans d'autres cas, sont assujétiées à l'impôt. L'Estate Duty est dû également sur les éléments de fortune dans lesquels le défunt était intéressé, et quand l'intérêt cesse par sa mort. Dans le cas d'une famille hindoue indivise l'impôt est levé sur les avantages qui s'en suivent par le décès du membre de famille.

Les taux et les abattements seront fixés annuellement par le Finance Act.



Une exemption partielle sera accordée pour mutations successives, ayant lieu dans une certaine période. Une exemption est accordée également en cas d'une fortune, revenant à la veuve à la mort de son époux: si la veuve meurt dans les 7 ans la fortune transférée à son décès est exempte d'impôt.

A l'encontre du projet de 1948 le gouvernement central a le pouvoir de prendre des dispositions à l'égard de possessions agraires dans la province de Bombay, en Uttar Pradesh et encore quelques autres états. Dans les projets précédents ce sujet de réglementation était laissé aux états eux-mêmes. Les états susmentionnés ont autorisé le gouvernement central à prendre des dispositions à leur place, pour des raisons d'uniformité. On s'attend que d'autres états agiront de même.

Les revenus des impôts provenant des possessions agraires reviendront à l'état en question. Les états recevront un certain pourcentage du reste du rendement.

(Source: Taxation (India) Vol. V, no. 10).

#### UNITED STATES ESTATE DUTY.

The Estate Tax Regulations have been amended to reflect the 1951 Revenue Act provisions relating to the includibility of United States bonds issued on or after March 1, 1941 in the gross estate of a nonresident decedent. These amendments to sections 81.13 and 81.49 have been effected by T.D. 5940 (Rev. Act. 1951 Sect. 861 (a) (4) (c)).

T.D. 5941 reflects the 1951 Revenue Act provisions which exempt from additional estate tax the estate of a serviceman dying in Korea or as a result of wounds received in Korea. The death must have occurred after June 24, 1950 and before January 1, 1954.

## IV

### REVIEWS — COMPTES RENDUS

En Allemagne, plusieurs institutions contribuent au développement de la science fiscale par la publication de séries d'ouvrages plus ou moins volumineux sur des sujets très spécialisés. Celui qui s'intéresse au droit fiscal trouverait ainsi l'occasion de pénétrer dans beaucoup de problèmes qui sont souvent de grande utilité dans la pratique.

En outre, l'Allemagne a le don de publier des séries d'opuscules, dans lesquels les questions journalières les plus fréquentes sont traitées brièvement. Ces guides pratiques n'ont aucune prétention scientifique; ils sont, cependant, souvent très utiles aux étrangers désireux d'acquérir sans étude approfondie une impression de la législation fiscale en Allemagne.

Ci-après nous commentons sommairement un certain nombre de ces petites études scientifiques et une série de ces guides élémentaires; l'énumération n'en est certainement pas complète. De temps à autre nous commenterons dans les numéros suivants du Bulletin quelques-unes de ces publications.

De la série „Bücherei des Steurrechts", nous citons;

DR. M. UHLICH: *Die Vermögensteuer*. Bücherei des Steuerrechts. Band 7. Industrie-Verlag Carlheinz Gehlsen vorm. Spaeth und Linde Siegburg-Berlin, 1952.

L'édition „Bücherei des Steuerrechts" contient déjà des commentaires sur les lois fiscales les plus importantes, notamment celle qui concerne l'impôt sur les salaires, sur le revenu et le „Bewertungsgesetz", et, en outre, des études sur certains sujets d'intérêt général tel que le „Betriebsprüfung", „Kassenwesen der Finanzverwaltung" etc. Il y avait une raison spéciale pour traiter également à présent l'impôt sur la fortune, car selon les projets du gouvernement de la République Fédérale, l'impôt sur la fortune jouera un rôle plus important qu'auparavant. Cet ouvrage de 159 pages est écrit par un expert éminent. Le sujet est traité d'une façon systématique et doit être étudié par rapport au „Bewertungsgesetz".

L'auteur fait remarquer dans la préface qu'un impôt sur la fortune peut présenter des aspects très différents. Il peut être un impôt destiné au paiement des revenus de capitaux, en Allemagne cette méthode est déjà ancienne et existe sous le nom d'„Ergänzungssteuer". De par sa tendance et ses conséquences elle peut aussi atteindre la fortune même.

Il ressort de l'aperçu historique que l'Allemagne connaît les deux aspects à présent et dans le passé. Il est question aussi, dans cet ordre d'idées, de la loi de succession et de l'impôt sur l'accroissement du patrimoine.

A l'introduction l'auteur fait suivre, d'abord une étude sur l'obligation fiscale; Personnes physiques, les nuances d'organisation, l'obligation de payer limitée et illimitée, début et fin de l'obligation fiscale.

Ensuite l'auteur s'arrête à la fortune et à l'évaluation, il ne s'étend pas, toutefois, sur la notion fortune. Puis il s'occupe du calcul de l'impôt, du règlement de la cote et des règlements spéciaux en vigueur depuis 1949.

Nous parlions au début des projets du Gouvernement Fédéral, selon lesquels



l'impôt sur la fortune prendrait une place plus importante. Nous faisons allusion au „Lastenausgleich“, d'après lequel il y aurait un „Vermögensabgabe“ de 50 % du capital, à payer en 30 termes annuels. Le texte du „Vermögenssteuergesetz“ (loi sur l'impôt sur la fortune) datant du 16 janvier, 1952 en vigueur à présent, est reproduit intégralement en annexe.

Dans la série „Finanzwissenschaftliche Forschungsarbeiten“, publiée par le Finanzwissenschaftliches Forschungsinstitut de l'Université de Cologne ont paru entre autres deux opuscules qui, chacun dans son domaine, intéresseront certainement les lecteurs du Bulletin.

PROF. DR. G. SCHMÖLDERS: *Die Steuerzahlerbewegung in Schweden*, mit einem Geleitwort von Lars Akselsson, Stockholm, Direktor der „Skattebetalarnas Förening“. — Köln, 1950.

Not obtainable from the booksellers, but only from the Publishers.

For many years already the Cologne professor Schmolders has been interested in the existing associations of taxpayers. In 1929 and 1930 some articles on this subject, with respect to the U.S.A. were written by him, and in the National Municipal Review of 1930, no. 8. he discussed „the Taxpayers Movement in Europe.“

In the above-mentioned book of 46 pages, he writes about the conditions in Sweden, discusses the purpose of such a movement and states what has been achieved in Sweden since the foundation about 30 years ago.

The booklet is divided into 3 chapters. In the first: „Der Werdegang der Schwedischen Steuerzahlerbewegung“, the writer considers what is and should be the purpose of the movement. The public service is a political organ, that pursues political aims with the public finances. Often heavy demands are made upon the State finances owing to special needs. Practice has shown that, even when the special conditions have ceased, the measures based on them often remain. Criticism by non-political experts may in this connection often be highly appropriate and work usefully. The writer refers to the objective of the association in Sweden, i.e. „to oppose any obvious mismanagement or wrong application of public funds and for that purpose to make the financial economy of the State and provinces the object of careful expert investigations, supply the competent authorities with all possible stimuli arising from same and to publish in an objective way and in a generally understandable form the results of their work“. The second chapter treats: „Die Verteidigung der wirtschaftlichen Vernunft“, and is subdivided into the following paragraphs: Gegen Defizitwirtschaft und monetäre Manipulationen im Staatshaushalt; Gegen kollektivistische Entartung und Planwirtschaft; Die Entpolitisierung der Steuergesetzgebung.

The title of the last chapter is: Erstrebtes und Erreichtes, ein Rückblick. Here the writer investigates, what influence was exercised on the forming of public opinion, on the mentality of public authorities, and on what level the discussions about economic and financial-political questions took place.

The author is of the opinion that this cannot be established exactly and ascertains, that the work of the association has not been in vain, as appears i.e. from the circumstance that in a country where there is a socialistic majority, no single draft bill, against which the Association was opposed, in the domain of nationalisation or socialisation, has ever been carried out.

DR. H. SCHOLTEN: *Die Steuermentalität der Völker im Spiegel ihrer Sprache*. — Köln 1952.

Cet opuscule, de la série „Finanzwissenschaftliche Forschungsarbeiten“, publiée par le professeur Dr. G. Schmolders, et que l'on ne peut se procurer chez le libraire, contient une étude sur un sujet, effleuré déjà à plusieurs reprises, mais qui n'avait pas encore été traité systématiquement jusqu'à

ce jour. Dans la préface, l'auteur explique la grande importance de la langue pour l'humanité, ses variations sans nombre, tant dans la propre langue que comparée aux autres, et il expose les malentendus que ces variations ont causés ainsi que les modifications constantes.

La Sémantique, une partie de l'examen des langues, veut étudier comment l'homme révèle ses sentiments et transmet sa volonté en paroles sous forme de symboles. Partant de la langue, l'auteur pénètre dans l'arrière-plan du domaine psychologique. Il est clair que la perception fiscale est un terrain propre à un examen de ce genre. Beaucoup de faits intéressants sont divulgués de la sorte: comment on refoule ce que l'on ne veut pas avouer, ainsi que la dissimulation de la vraie pensée, et comment on spéculé sur l'espoir que l'auditeur ou le lecteur donnera aux paroles une autre acception que celle qui leur est propre. On découvre des agents et des contre-agents dans la langue, elle met en complète lumière la psyché d'un peuple. Les langues romanes y sont successivement étudiées (antiquité, moyen âge, époque temporaire); les langues germaniques (moyen âge, l'Angleterre moderne), les langues slaves (la Russie sous les czars et la Russie soviétique), tandis qu'un résumé oppose la mentalité fiscale française d'une part à l'allemande et à l'anglaise de l'autre pour autant que l'on puisse les déduire de la langue.

*L'Institut der Wirtschaftsprüfer*, Cecilienallee 36, Düsseldorf, de même, publie une série d'ouvrages intéressants. Nous citons pour le moment les ouvrages suivants:

ULRICH ROSER: *Die Behandlung der Bergschäden in Handels und Steuerbilanz.* — Verlagsbuchhandlung des Instituts der Wirtschaftsprüfer G.m.b.H. Düsseldorf.

Les dommages qui se produisent dans les régions minières sont bien connus. Il semble impossible de les empêcher complètement du point de vue technique, bien que dans beaucoup de cas on puisse minimiser les dommages. On peut se rendre compte de leur énorme importance en constatant qu'en Allemagne les frais de ce chef s'élèvent annuellement à 70 millions de Marks.

Cet opuscule traite le problème des dommages miniers d'une façon générale d'abord, et examine ensuite de quelle façon ces frais doivent figurer sur le bilan commercial et fiscal. Du fait que souvent un grand laps de temps s'écoule entre ce qui a été la cause des dommages et l'instant où il se produit, ces frais doivent être compensés dans le bilan. Il n'en est pas de même, cependant, pour les frais qui reviennent chaque année quant à l'espèce et au montant. Ceux-ci sont portés dans leur entier sur le compte des profits et pertes du même exercice. Du point de vue fiscal, les réserves pour dommages miniers sont considérés comme frais à l'égard de l'impôt sur le rendement (Ertragsteuer). Quant à l'impôt sur le revenu elles sont considérées comme dettes.

*Sozietätsaufbau, Praxisverwertung, Altersversorgung im freien Beruf.* — Band IV: Schriftenreihe des Instituts der Wirtschaftsprüfer.

„L'Institut der Wirtschaftsprüfer” a publié une brochure, visant à trouver une solution au problème de la sécurité vieillesse pour ses membres ainsi que pour leurs parents, devenus nécessiteux pour des raisons dont ils ne sont pas responsables.

Vu qu'il s'agit ici d'un problème que l'on rencontre aussi dans d'autres professions libérales, cette brochure présente un intérêt général.

On est d'avis que pour résoudre ce problème dans des cas spéciaux on pourrait mettre des fonds à leur disposition, mais qu'il est au moins tout aussi important que les membres d'une profession libérale utilisent les fonds qu'ils peuvent se procurer eux-mêmes (comme par exemple leur pratique) pour une assurance-vie pour eux et leurs parents.



*Die Veranlagung zur Einkommensteuer für 1951* (Juin 1952) 440 pages.  
*Die Veranlagung zur Körperschaftsteuer für 1951*, 155 pages (Juillet 1952).  
*Die Veranlagung zur Gewerbesteuer für II/1948, 1949, 1950 und 1951*, 252 pages (Juillet 1952). — Verlagsbuchhandlung des Instituts der Wirtschaftsprüfer GmbH, Düsseldorf.

En Allemagne, les impôts directs suivants sont d'importance pour l'industrie: pour les personnes physiques l'impôt sur le revenu, pour les personnes morales l'impôt sur les sociétés et pour les deux l'impôt commercial.

Il va de soi que l'expert comptable a souvent à faire à ces trois impôts.

La série d'études que nous annonçons ci-dessus ont pour but de traiter d'une façon détaillée les différentes dispositions. Les textes des lois sont expliqués d'une façon claire et systématique. Afin d'obtenir une vue d'ensemble, on s'occupe également des règlements d'exécution et des „Richtlinien". Des barres verticales en marge indiquent les parties des textes qui ont subi des modifications.

L'ouvrage concernant l'impôt sur les sociétés est moins détaillé que celui qui traite l'impôt sur le revenu, car plusieurs dispositions de celui-ci sont également applicables à l'impôt sur les sociétés.

Par contre, la troisième publication est de nouveau plus détaillée. On sait que l'impôt commercial (Gewerbesteuer) est un impôt ayant pour base le bénéfice annuel, augmenté du capital d'exploitation des entreprises. Cet impôt est perçu par l'Etat au profit des communes. Il a été modifié intégralement pendant la guerre, et en 1952 basé à nouveau sur les mêmes principes qu'auparavant. Le nouveau texte est applicable déjà pour l'année 1950. Ceux qui ont rédigé cet ouvrage ont eu la bonne idée d'incorporer dans leur aperçu deux périodes fiscales précédentes, notamment celle de 1949 et la période postérieure à l'assainissement monétaire en 1948.

L'ouvrage termine par une comparaison très claire des différents textes, qui sont reproduits dans deux colonnes. Cet ouvrage n'est donc pas seulement très intéressant du point de vue pratique, mais tous ceux qui désirent étudier le développement historique de l'impôt et les bases sur lesquelles il repose ne seront pas déçus.

Les trois ouvrages contiennent des registres complets et les textes des règlements de loi importants.

INSTITUT DER WIRTSCHAFTSPRÜFER: *W. P. Jahrbuch 1951*. — Verlagsbuchhandlung des Instituts der Wirtschaftsprüfer G.m.b.H., Düsseldorf.

The German „Institut der Wirtschaftsprüfer" (Institute of Accountants) is an organisation of the public accountants and of accountants associations in the Federal Territory of Western-Germany and Berlin. It has the duty of furthering the activities of the fellow members of the profession, and more specially to render them the necessary assistance in connection with their duties.

For this purpose a scientific bureau is occupied with the issuing of publications, of which this annual may be mentioned as an important product.

The above-mentioned issue 1951 of the annual is the first edition after the war, and it was no easy task for the composers, in view of the many fundamental alterations which have taken place in post-war Germany on social and political matters in general, and notably in the legislations, to give a complete survey of all that is of interest for the profession.

The book contains, within the scope of 1131 pages, everything that may be of importance to the accountant. We confine ourselves to a survey of the contents.

*Professional Law.*

- Section I: The profession of the accountants and its legal regulation.  
 „ II: „Andere prüfende und beratende Berufe.”  
 „ III: „Besondere gesetzliche Bestimmungen über Beratungsaufgaben.”  
 „ IV: „Grundlagen der Auftragsabwicklung und Gebührenregelungen.”  
 „ V: „Lehrlingwesen.”

*Professional Part.*

- Section I: „Die rechtlichen Vorschriften über Rechnungslagerung und Prüfung.” (General rules; limited liability companies; „Gesellschaften mit beschränkter Haftung”; „Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften”; credit — associations; insurance companies etc.; „Gemeinnützige Wohnungsunternehmen”; public enterprises).  
 „ II: Comments upon the reports and accounts of limited companies. (Annual reports; balance sheets; profit and loss accounts).  
 Section III: „Das Prüfungsergebnis”. (Der Bestätigungsvermerk; der Prüfungsbericht).  
 „ IV: Important rules from the „Wirtschaftsrecht”. (regulations pertaining to commercial law; regulations concerning the capital transactions; the converting of limited liability companies into other legal forms; about the purging of securities, about profit sharing, etc. etc.).  
 „ V: Aus der Treuhand- und Beratungspraxis.  
 „ VI: Tax Law. General tax law, sales taxes, income tax, corporation profits tax, enterprise tax, property tax, „Soforthilfeabgabe”, death duty, tax on capital transactions, etc. etc.

This section (abt. 280 pages) gives a very clear survey of everything concerning German tax legislation.

Many tables and registers are appended.

*L'Institut „Finanzen und Steuern”* Markt, 14, Bonn, publie une série d'ouvrages fort intéressants.

Nous avons le plaisir d'attirer l'attention sur les ouvrages suivants:

DR. GEORG GAST & PROF. DR. FRIEDRICH KLEIN: *Gutachten über die wirtschaftliche Zweckmässigkeit und rechtliche Zulässigkeit der Zusatzbesteuerung.* — Heft 18. Institut „Finanzen und Steuern”, Bonn 1952.

Le système allemand de la taxe sur le chiffre d'affaires est celui d'une taxe de consommation, ayant l'aspect d'une taxe sur les transactions: chaque livraison d'une marchandise est imposée, et le total de la taxe est porté par incidence en principe à la charge du consommateur. Selon ce système, le montant *total* de la taxe baissera au prorata de la diminution du nombre de livraisons.

Ceci mène en Allemagne à l'élimination du commerce de demigros et à la concentration des entreprises qui ont une fonction consécutive dans le procédé de production et de distribution d'une marchandise.

Malgré les grosses difficultés qu'elle entraîne, on essaye depuis 1918 de prendre des mesures pour éviter qu'une pareille concentration conduise à des avantages vis-à-vis de l'impôt sur le chiffre d'affaires. La section 8 de l'Umsatzsteuergesetz 1945 contient une clause, autorisant le Ministre des Finances à prendre des mesures visant à l'élimination des différences dans l'imposition de l'impôt sur le chiffre d'affaires entre entreprises simples et complexes, en soumettant également les soidisant livraisons internes à cet impôt.



L'ouvrage de 48 pages du DR. GAST et du professeur KLEIN explique le développement de l'impôt sur le chiffre d'affaires en Allemagne à l'égard de ce problème, et étudie à quel point la perception de cet impôt est exacte quand il s'agit de livraisons internes (le soi-disant *Zusatzsteuer*). Cette question est traitée en se basant sur les principes de droit et d'économie industrielle.

Le problème est important pour tous les pays connaissant, comme l'Allemagne, le système cascade dans l'impôt sur le chiffre d'affaires. Cette étude intéressera certainement nombre de lecteurs.

PROFESSOR DR. FRIEDRICH KLEIN: *Zulässigkeit und Schranken der Rückwirkung von Steuergesetzen* (66 pages). Heft 19. — Edition de l'Institut „Finanzen und Steuern“, Bonn, 1952.

L'admission de lois à effet rétroactif est un problème très absorbant et qui intéresse nombre de personnes. Cet opuscule donne un exposé très net du droit du législateur de donner naissance à des lois à effet rétroactif. L'auteur commence par un aperçu du problème de l'effet rétroactif, ainsi qu'il est traité dans la jurisprudence allemande et dans les ouvrages traitant ce sujet. Ensuite il examine les arguments pour et contre l'admission de lois à effet rétroactif. Les arguments plaçant en faveur ne semblent pas fort convainquants: on cite notamment le „pouvoir absolu“ du législateur et, en outre, le fait que, dans le droit allemand, on ne stipule pas l'interdiction de décréter une telle loi. Les arguments, allégués contre l'effet rétroactif, sont traités dans les paragraphes suivants: on pose d'abord la question de savoir si l'effet rétroactif n'est pas contraire à la logique du droit et ensuite s'il s'accorde bien avec l'essence des principes du droit comme commandement, respectivement comme norme. Un autre argument est que la rétroactivité entrerait en conflit avec les normes dominantes du droit positif ou les normes judiciaires positives. Finalement l'auteur examine si la règle „nulla poene sine lege“ ou la bonne foi n'interdisent pas l'effet rétroactif d'une loi. L'auteur estime qu'aucun de ces arguments n'est concluant pour répondre négativement à la question de savoir si l'effet rétroactif est admissible. Il arrive à la conclusion que l'effet rétroactif n'est admissible que dans quelques cas exceptionnels. Il s'agit des cas suivants:

- 1) Quand la rétroactivité présente des avantages d'ordre moral ou matériel au citoyen sans, cependant, nuire à des tiers.
- 2) Quand le citoyen doit tenir compte inconditionnellement de la promulgation de la loi fiscale à effet rétroactif.
- 3) Quand il s'agit de combattre des crises sérieuses. L'auteur fait remarquer que ce dernier cas doit être interprété très strictement; c'est seulement quand il n'y a plus d'autres possibilités il faut avoir recours aux lois à effet rétroactif.
- 4) En cas d'incertitude juridique, qui ne pourrait être résolu sans de pareilles lois.
- 5) Lorsque des règlements, qui ont cours pour un certain temps (tels que par exemple les lois fiscales qui sont déterminées annuellement) ne sont, pour l'une ou l'autre raison, promulgués que dans le cours de l'époque en question et, sont applicables, comme on peut le prévoir, dès le début de l'époque.

Enfin l'auteur discute la question de savoir, s'il est souhaitable d'établir un règlement à cet effet. L'auteur est très sceptique à ce sujet. L'incorporer dans une simple loi lui semble insuffisant (puisque une telle loi peut être modifiée) tandis qu'il juge qu'un amendement à la constitution dans ce sens est impossible pour le moment, et peut-être même pour jamais. Il vaut mieux en laisser le traitement à la jurisprudence.

*Vermögensanwachsbesteuerung im Rahmen des Lastenausgleichs?* — 1950.

Maintenant que la loi sur le „Lastenausgleich“ a été ratifiée par le parle-

ment allemand, il est intéressant de consulter cet opuscule pour comparer ce qui a été dit à ce sujet il y a quelques années. On s'est notamment demandé autrefois si, dans le cadre de ce „Lastenausgleich", c'est-à-dire une perception sur la fortune à une date de référence spéciale, il y avait lieu de percevoir un impôt sur l'accroissement du patrimoine.

Les questions qui surgissent dans ce domaine sont approchées du point de vue économique, fiscale et technique. La conclusion est qu'un impôt de ce genre serait nocif du point de vue de l'économie, injuste du point de vue fiscal et irréalisable du point de vue technique.

En traitant ces sujets, on réfère fréquemment à la publication du Ministre des Finances allemand du 23 avril 1925, concernant „die Besteuerung von Inflationsgewinnen", laquelle en vue de son actualité, a été reproduite intégralement dans cet ouvrage de 20 pages.

*Etatkritik, Eine Einführung* — 1950.

This booklet (31 pages) gives a survey of the field of the public budgeting, originating from the doctrine that the taxpayer should know, why he is paying taxes, and how his money is spent. For this purpose the writer proceeds from a total-analysis of the budgets. Some fundamental remarks are made about the nature and function of budgeting, and it is shown in what way and according to what scheme the figures are fixed and classified, in order to be able to judge about this matter, that is to say whether increases in taxes are necessary, or retrenchments possible.

*Das Volkseinkommen und seine Belastung im Bundesgebiet* — 1950.

The composers of this booklet (44 pages) were guided by the necessity to investigate, what influence the levying of taxes and social insurance have on the economic development in Germany. Their viewpoint is that the rational peak of the fiscal burden has been overstepped for a long time and that, specially in view of the post-war conditions in Germany, it is exercising a slow down influence to a high degree.

Owing to all kinds of circumstances it is very difficult to obtain precise data. The division of Germany, the monetary reform, the great alteration in the social structure make it very difficult to draw comparisons. But all the same an attempt has been made.

After a brief survey of the present levying of taxes and social insurance, in a chapter about their development follow several interesting summaries, for instance of the total burden and of the per capita burden of the population (period 1913-1950), a comparison with the total national income, etc.

In a second part follows a survey of the development of the income tax rates since 1926 and their effect on the different income groups, this summary being illustrated with many statistics and graphs.

DR. ODILO BINDER: *Pensionsverpflichtungen im Steuerrecht* — Heft 4, Juli 1950.

L'auteur a fait une étude approfondie du droit fiscal dans le domaine des obligations relatives aux pensions, et traite les différentes façons de pourvoir dans la sécurité vieillesse dans la pratique.

Toutes sortes de problèmes spéciaux sont examinés à fond: les questions d'évaluation prennent une place importante; ensuite les questions qui se présentent en rapport avec l'impôt sur la fortune et sur le revenu, le „Soforthilfeabgabe," etc. Il n'est pas étonnant que de grosses difficultés ont surgi pour les fortunes, réduites à 1/10, suite à l'assainissement monétaire.

Dans cette étude, la législation, la jurisprudence et les ouvrages publiés à ce sujet ont été examinés avec soin.



*DIE STEUERLAST, eine vergleichende Darstellung der Steuerbelastung in Frankreich, Grossbritannien, den Vereinigten Staaten von Amerika und der Bundesrepublik Deutschland.* — Heft 5 August 1950.

Proceeding from the year 1949 and partially from 1950, a comparison is given here of the fiscal burden in America, England, France and Germany. The purpose is to refute the prevailing idea, that the fiscal burden in Germany is lower than elsewhere. This study is based on official publications and figures. The method followed does not result in a comparison in amounts of money, but in percentages of the national income. The booklet (48 pages) is divided into three parts: the first contains a comparison between the fiscal burden in France and Germany, the second between America and Germany and the third between England and Germany.

It is impossible to enter deeply into the interesting contents of this study, but we will mention some figures. For the year 1950 the following percentages are found, being the contribution of the taxes and the social taxation to the national income: France 35 %, England 41.89 %, America 26.49 %, Germany 39.64 %. The writers point out in this respect that the figures in themselves give no definite answer about the matter, but that the particular circumstances in which notably Germany is must be reckoned with.

Later on we shall refer to the booklets, published since 1950 by the Institute „Finanzen und Steuern“. We merely mention here:

Dr. F. WALL: *Die Privatentnahme. Eine betriebswirtschaftliche, volkswirtschaftliche und steuerrechtliche begriffskritische Untersuchung.* — Heft 7, January, 1951.

Heft 8: *Zur Kritik am deutschen Steuersystem.* — January, 1951.

Heft 9: Dr. J. ESSER: *Währungsgewinnabgaben, insbesondere Obligationen und Kreditgewinnabgabe im allgemeinen Lastenausgleich* — January, 1951.

Heft 10: Prof. Dr. F. KLEIN: *Grenzen gesetzlicher Ermächtigungen zum Erlass steuerlicher Rechtsverordnungen.* — March, 1951.

Heft 12: Dr. J. KLUGE: *Die Finanzierung der Wissenschaft aus öffentlichen Mitteln.* — May, 1951.

Heft 13: *Verteidigungsbeitrag und Steuerbelastung.* July, 1951.

Heft 14: *Die Entwicklung der Investitionen in der Bundesrepublik.* — October, 1951.

Heft 15: *Der Bundeshaushalt* — s.d.

Heft 16: HANS STRATHUS: *Der Kapitalmarkt in Westdeutschland und die Probleme seines Wiederaufbaus.* — January 1952.

Heft 17: *Finanzausgleich. Beiträge zur Frage des Finanzausgleichs und der Organisation der Finanzverwaltung.* February, 1952.

Nous saisissons cette occasion pour attirer l'attention sur une série de guides pratiques, publiés dans la série FROWA *Steuerhefte*, sous forme de „Taschenausgaben.“ L'Editeur est la Frowa-Organisation Franz O. Wachter, Formularverlag für Steuer und Wirtschaft, (14a) Dischingen (Würtemberg).

Nous citons les ouvrages suivants:

No. 1: *Die Lohnsteuer-Durchführungsbestimmungen 1939 in der Fassung 1948, nach amtlichem Material bearbeitet.*

Toutes les dispositions légales visant l'impôt sur les salaires ont été rassemblées d'une façon synoptique. Cet opuscule contient un registre alphabétique.

No. 5: *Reichsbewertungsgesetz vom 16.10.1934; unter Berücksichtigung aller Veränderungen, Stand 1.9.1948.*

Cet opuscule contient le texte de la „Reichsbewertungsgesetz“ avec quelques notes brèves. Ici aussi un registre alphabétique en facilite l'usage.

No. 6: *Durchführungsverordnung zum Reichsbewertungsgesetz.* Cet ouvrage

peut être considéré le complément du no. 5. En tout cas ces deux ouvrages doivent être consultés ensemble.

No. 7. *Das Steuerreform-Gesetz*. Ce guide contient le texte de la loi no. 64 du gouvernement militaire, en vigueur depuis le 20 juin 1948 dans les zones américaines et anglaises de l'Allemagne. On saura que cette loi visait une réforme provisoire de la législation fiscale.

No. 8. *Die Lohnsteuer-Ersparismöglichkeiten nach der Steuerreform*.

Cet opuscule contient un aperçu bref et très clair des déductions et exemptions de l'impôt sur les salaires, existant depuis la loi no. 64. Cette brochure a pour but de permettre à tous les ouvriers et salariés de contrôler eux-mêmes à quelles déductions ils ont droit.

No. 9. *Von der R.M. Schlussbilanz zur DM-Ueberleitungsbilanz*.

En trois opuscules on trouve un aperçu des grands problèmes qui ont surgi en conséquence de l'assainissement monétaire allemand en 1948.

No. 10: *Durchführungsbestimmungen und Verordnungen zum Steuerreform-Gesetz*. Stand 1.11.1948.

Cet opuscule contient les diverses mesures législatives appliquées en exécution de la loi visant la réforme fiscale provisoire faisant l'objet du no. 7.

No. 11: *Umsatzsteuer-A.B.C.* Ce guide donne un aperçu de la taxe sur le chiffre d'affaires en Allemagne.

No. 13: *Wie spare ich Steuern?* von WILHELM STAUSS. Le sous-titre de cet ouvrage indique qu'il ne s'agit pas ici d'un guide pour la fraude fiscale, mais qu'il a pour but de donner une explication des diverses conceptions appliquées dans l'impôt sur le revenu et de la taxe sur le chiffre d'affaires, visant une économie des impôts admise par la loi et basée sur elle.

No. 14: *Das Kapitalverkehr- und Wechselsteuergesetz*.

Le texte des impôts perçus sur les transactions de capitaux dans leur nouvelle formule après la loi no. 64 de 1948.

No. 15: Les mêmes remarques sont applicables à l'opuscule: *Das Erbschaftsteuergesetz*.

No. 16: *Das Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz*.

C'est une bonne idée d'avoir réuni les deux textes de loi dans un seul opuscule. Car un grand nombre de dispositions de l'impôt sur le revenu sont aussi applicables à l'impôt sur les sociétés. Le lecteur pourra se faire une idée nette de ces deux impôts puisqu'il n'a plus besoin de consulter deux textes.

No. 18: *Erstes Lastenausgleichsgesetz*. Depuis peu, la loi définitive sur le „Lastenausgleich" a été ratifiée par le parlement. Mais déjà en 1948 un texte provisoire fut introduit. Ce sujet est complètement traité dans quatre opuscules, avec le texte de loi, des exemples, de brefs commentaires, etc.

No. 19: *Grunderwerbsteuergesetz*. Le texte de la loi sur le transfert d'immeubles avec les dispositions d'exécution.

No. 20: *Liquidation oder Vergleich?* Il s'agit ici de la question de savoir s'il faut, en cas de faillite, accorder la préférence à la liquidation ou à un accord avec les créiteurs. Cette question est traitée avec beaucoup d'explications et illustrée d'un grand nombre d'exemples.

No. 21: *Zweites Gesetz zur vorläufigen Neuordnung von Steuern vom April 1949*.

En 1949 la législation allemande subit une réforme partielle. Ce livret en donne un aperçu, illustré de beaucoup d'exemples.

No. 22: *Einkommensteuer-Richtlinien für die R.M. Schlussbilanz*. Une édition officielle du texte des directives qu'il fallait suivre en vue de l'impôt sur le revenu, en dressant le bilan en Reichsmark au moment de l'assainissement monétaire en 1948.

No. 25: *Das neue Steuerrecht. 100 Fragen und Antworten*. — von WILHELM STAUSS. Un guide très pratique de questions et réponses, traitant les questions fiscales les plus importantes.



No. 28: *Das Gewerbesteuerrecht in der Praxis* — von WILHELM STAUSS.  
Un aperçu de l'application pratique de la loi concernant l'impôt sur les entreprises.

Dans la série *Frowa Bücherei über Steuer- und Sozialrecht* (Verlagsbuchhandlung Karl P. Geuter, Dischingen, Württemberg) ont encore paru:

No. 6: *Umsatzsteuerhandbuch für die Praxis* et

No. 8: *Lohnsteuer-Richtlinien* 1948.

Ces deux brochures, d'un format un peu plus grand que les précédents, donnent un aperçu des dispositions concernant la taxe sur le chiffre d'affaires et l'impôt sur les salaires.

OLIVIERO BOSISIO: *Imposte e Tasse*. Prontuario aggiornato al 1° Maggio 1949.

Prontuario 1950. — L. di G. Pirola, Via Cavellotti 16, Milano. 1949; 1950.

Ainsi que l'indique le sous-titre, il s'agit ici d'un ouvrage donnant un aperçu très succinct, mais fort clair, des impôts d'Etat italiens. En 100 pages environ, l'auteur donne un extrait des dispositions principales concernant quatorze impôts, ainsi que les taux, et le complète par un aperçu des dispositions pour les charges familiales, spécialement celles pour les familles nombreuses.

Du contenu nous citons: Imposta sui terreni; Imposta sui fabbricati; Imposta sui redditi agrari; Imposta di Ricchezza mobile (où les différentes catégories de revenus sont traitées séparément); Imposta complementare progressiva; Imposte di successione; Imposte straordinarie sul patrimonio; Agevolazioni per le famiglie numerose; Imposte straordinaria sui profitti di guerra; Proffitti eccezionali di contingenza; Imposta di negoziazione; Sovraimposta di negoziazione; Tasse sul trasferimento di autoveicoli; Tasse di circolazione sugli autoveicoli; Tasse di bollo diverse; Termini di prescrizione e di decadenza; Aliquote complessive applicate dall'esattoria di Milano.

L'auteur a réussi à constituer un guide pratique et clair, dont toute personne, désireuse de s'orienter brièvement sur les impôts italiens, se servira avec utilité. Il est à espérer que chaque année une nouvelle édition paraîtra, surtout après les modifications importantes qu'a subi la législation italienne.

FRANCESCO MARTINENGI: *Manuale pratico della Imposta straordinaria sui maggiori utili relativi allo stato di guerra*. — L. di G. Pirola, Milano, 1944.

FRANCESCO MARTINENGI: *Manuale delle Società secondo il nuovo Codice civile*. 7a ed. — L. di G. Pirola, Milano, 1950.

FRANCESCO MARTINENGI: *L'Imposta di Ricchezza Mobile*. Manuale pratico, 2a ed. — L. di G. Pirola, Milano, 1951.

FRANCESCO MARTINENGI: *L'imposta complementare*. Manuale pratico, 2a ed. — L. di G. Pirola, Milano, 1951.

FRANCESCO MARTINENGI: *L'imposta sui fabbricati e le esenzioni secondo le nuove disposizioni*. 2a ed. — L. di G. Pirola, Milano, 1952.

L'auteur est connu par tous les manuels qu'il a publiés sur des sujets importants. Nous recommandons avec plaisir les ouvrages susmentionnés, contenant, en abrégé, tout ce que l'on peut désirer d'un guide de ce genre.

Le premier ouvrage traite un impôt extraordinaire sur les bénéfices de guerre. Cet impôt fut introduit en 1940 mais depuis il a subi quelques modifications secondaires.

Par suite des modifications apportées plus tard, cet ouvrage n'a plus de valeur actuelle; il donne cependant une idée du développement des impôts de guerre jusqu'en 1943 et des dispositions compliquées visant à l'imposition sévère des bénéfices de guerre.

En outre on imposa l'obligation de placer en bons du Trésor les fonds restant après le paiement de l'impôt. L'auteur traite tous les sujets d'importance, dont surtout ceux qui concernent la détermination du bénéfice normale et celui du surplus du bénéfice. Les réserves sont traitées dans un chapitre

spécial. L'ouvrage se termine par des modèles de déclaration, une bibliographie et un registre alphabétique.

Nous tenons également à attirer l'attention sur le second ouvrage, car il donne un aperçu succinct de la loi italienne sur les sociétés. Cet ouvrage (346 pages) a vu sa 7ème édition depuis 1941. Il est divisé en quatre parties de 30 chapitres en tout. La première partie traite les sociétés anonymes, les sociétés en commandite par actions et les sociétés à responsabilité limitée. La deuxième partie porte sur les autres formes de sociétés. Ici on s'occupe aussi des sociétés étrangères ou travaillant à l'étranger.

L'auteur traite dans le troisième chapitre quelques sujets d'ordre général tels que la transformation et la fusion de sociétés, tandis que la deuxième partie contient un aperçu très sommaire des impôts: impôt sur les richesses mobilières, les droits de timbre et d'enregistrement, etc.

Spécialement les personnes d'origine non-italienne trouveront intéressants et très pratiques les ouvrages suivants qui concernent tous l'impôt sur le revenu, après les modifications importantes de la loi du 11 janvier 1951, no.25.

Ce livre, concernant l'imposta di Ricchezza Mobile contient 223 pages. Après un court aperçu historique, l'auteur traite successivement les personnes et les objets imposés, la déclaration, les quatre catégories de revenus et le droit formel.

Les questions spéciales telles que: les sociétés imposées d'après leur bilan; la ré-évaluation monétaire et les amortissements; l'incorporation, la fusion, les apports et la liquidation de sociétés; les sociétés à caractère international et les doubles impositions, sont traitées. Une bibliographie et un registre alphabétique terminent cet ouvrage synoptique.

Les ouvrages concernant l'impôt complémentaire progressif sur le revenu global et l'impôt sur le revenu des immeubles bâties sont de même nature. L'auteur donne un aperçu de toutes les questions importantes dans de brefs chapitres donnant ainsi une idée de cette matière compliquée à tous ceux désireux de s'orienter dans ces impôts.

Dr. iur. KUNO BARTH: *Die Bewertung mit eisernen Beständen*. — Selbstverlag des Verfassers, Stuttgart. Degerloch, 1951.

En 1920, lors de la grande inflation en Allemagne, le livre intitulé „Die Dynamische Bilanz” de Schmalenbach, parut, dans lequel l'auteur défend le principe de considérer le stock qui est indispensable à la continuité d'une affaire, comme moyen de production constant et d'éliminer les fluctuations des prix de ce stock du compte profits et pertes.

La position des disponibilités liquides et la solvabilité de l'affaire courent ainsi moins de danger.

Aus Pays-Bas ces idées ont été développées et revisées par les professeurs VOLMER et N. J. POLAK.

Il est plausible que dans notre période d'après-guerre, qui se caractérise par de fortes hausses de prix et de taux d'impôt élevés, l'idée naquit de ne pas incorporer les fluctuations de prix dans le compte fiscal profits et pertes.

Les difficultés qui surgissent pour le fisc sont nombreuses. Il suffit de penser aux modifications de quantité et de qualité dans le stock-outil, raison pour laquelle ce stock est souvent appelé „stock-élastique”.

En outre, la pénurie actuelle de matières premières est un grand problème.

L'auteur étudie tous ces problèmes en rapport avec la législation fiscale allemande. En Allemagne, une évaluation invariable du stock indispensable est autorisé en principe, et cela après l'approbation de la „Ober Finanz Gericht (Cour supérieure des Finances).

In the present issue of the *Bulletin* we begin a series of reviews of recent works on taxation, published by the Verlag Dr. Otto Schmidt, K.G., of Cologne.



This firm of publishers ranks among the greatest German editors of works in the field of taxation, and we are pleased to inform our readers, that they have decided, like other important publishers, both in Germany and in many other countries, to provide our library with a copy of all their publications. Those, who have subscribed to our „Documentation Service” will already have noted the references therein to the titles of these works. Under this heading a short review of said works will be published successively.

*Taschen-Texte.* Verlag Dr. Otto Schmidt. K. G. Köln. 1952.

Dans un certain nombre d'opuscules commodes, des éditions de poche (14 ½ x 9 ½ cm) les textes des principales lois fiscales allemandes ont été reproduits. En effet, on n'a pas besoin d'une serviette pour les emporter. Mais cela exigeait naturellement des caractères plus fins. Ils sont donc moins pratiques pour les mauvaises vues.

Non seulement les textes de lois ont été reproduits, mais aussi les arrêtés complémentaires, les lois secondaires, les directives, etc. Et ce qui est fort précieux; chaque volume contient un registre détaillé.

Nous attirons l'attention sur les volumes suivants:

*Reichsabgabenordnung* und Nebengesetze 1952.

On y trouve le „Abgaben-Ordnung” (A.O.) de 1938, la „Steueranpassungsgesetz” de 1934, la „Steuersäumnisgesetz” de 1934, la „Gesetz über den Bundesfinanzhof” de 1950 et les deux lois de 1950 et 1952 sur l'administration financière.

*Einkommensteuer* 1950 et

1951 (édition 1952),

contenant toutes les deux des tableaux. L'édition 1952 renferme aussi le „Notopfer Berlin”.

*Lohnsteuer* 1952. La loi principale du 17 janvier 1952 est reproduite avec plusieurs lois secondaires, entre autres la „Wohnungsbau-Prämiengesetz 1952”. Des tableaux complets terminent l'ouvrage.

*Lastenausgleichsgesetz.* (LAG.) du 14 août 1952. Une loi très détaillée (§ § 375), qui, en remplaçant la „Soforthilfegesetz” a pour but de répartir sur le peuple entier les dommages subis par la guerre ainsi que par des causes monétaires. Des commentaires sur cette loi ont déjà paru. Nous traiterons cette loi importante de plus près dans les compte-rendus que nous en publierons encore.

Dr. J. F. H. PETERS & CARL HERMANN: *Kommentar zum Lastenausgleich.* — Verlag Dr. Otto Schmidt K.G., Köln. 1949.

Cet ouvrage volumineux traite principalement la „Soforthilfegesetz”, à côté de la „Bestandaufnahmegesetz”, qui impose à chaque citoyen l'obligation de déterminer sa fortune, à la date du 21 Juin 1948 et à côté de la „Gesetz zur Sicherung von Forderungen für den Lastenausgleich”, qui règle la garantie en rapport avec les créances, résultant du „Lastenausgleich”. On trouvera, à côté du texte de la loi et des commentaires précis, également les dispositions et les directives aux instances exécutives de cette loi. Les auteurs, qui ont pris chacun une partie de la matière pour son compte, traitent dans les détails aussi bien la partie fiscale que celle qui concerne l'utilisation du revenu de l'impôt.

Cet ouvrage donne une idée précise de cette loi provisoire, qui a été le précurseur de la loi relative à la „Lastenausgleich” d'août dernier.

Prof. Dr. O. BÜHLER: *Die Soforthilfeabgaben.* — Verlag Dr. Otto Schmidt K.G., Köln, 1949.

Cet opuscule de 29 pages expose la „Soforthilfegesetz” uniquement du côté du droit fiscal.

L'auteur traite brièvement les deux prélèvements qui ont été introduites

par cette loi; il reproduit le texte de la partie fiscale et donne finalement un commentaire scientifique de la loi et de sa tendance générale.

Dr. GERD. UFFELMANN: *Wie weit ist die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs von 1933-1945 noch anwendbar*. Neue Steuerrechtliche Schriftenreihe herausgegeben von Prof. Dr. jur. O. Bühler und Prof. Dr. jur. F. Klein (Nr. 1). Verlag Dr. Otto Schmidt K.G. Köln (1949).

L'auteur recherche dans cette étude de 50 pages la jurisprudence du „Reichsfinanzhof” pendant la période hitlérienne. Il arrive à la conclusion que, bien que l'influence du Nazisme ait été grande sur certains points, la jurisprudence du „Reichsfinanzhof” est restée saine au fond. C'est pourquoi les arrêts gardent toute leur importance, aussi pour l'avenir.

L'ouvrage renferme une préface du professeur Bühler, dans laquelle il déclare que les conclusions de cette étude concordent parfaitement avec ses propres conceptions.

1. CARL HERRMANN: *Die Abgaben im Lastenausgleich*; 2 & 3. HELMUTH RADMANN: *Die Feststellung für den Lastenausgleich. Der Währungsausgleich für Sparguthaben Vertriebener*. (mit Nachtrag). — Verlag Dr. O. Schmidt K.G. Köln, 1952.

Les trois lois susmentionnées ont été publiées le 14 août 1952. Elles sont étroitement liées et c'est pour cette raison qu'elles sont traitées ensemble. Les deux auteurs sont des „Ministerialrat z.Wv.”, le premier est un avocat de Cologne, le dernier un „Verwaltungsrechtsrat.” de Bonn. Les deux opuscules contiennent un traité systématique de la matière et reproduisent les textes, non seulement des lois traitées mais encore des autres règlements de loi qui ont rapport à la matière traitée. Des registres détaillés terminent ces deux ouvrages (de 179 et 86 pages).

Trois impôts sont levés:

le Vermögensabgabe

l'Hypothekengewinnabgabe

le Kreditgewinnabgabe.

Ceux-ci sont traités dans le premier livre. Le Vermögensabgabe est le plus important: 50 % du patrimoine au 21 juin 1948 — une certaine déduction est tolérée et il y a des amortissements — à acquitter en 30 ans par paiements trimestriels. Expiration: le 31 mars 1979.

L'autre livre traite la détermination des dommages etc. Ce qui n'engendre cependant pas le droit de réclamation pour les personnes, en faveur desquelles les dommages ont été estimés. Cette question sera réglée par une loi ultérieure.

*Der Lastenausgleich*. — Verlagsbuchhandlung des Instituts der Wirtschaftsprüfer. G.m.b.H. Düsseldorf. September 1952.

This loose-leaf publication is the first in a series of intended publications of the above-mentioned Institute. It is composed in such a way, that for each article a separate page is reserved, so that in case of possible alterations and supplements it is sufficient to lift out the altered article without causing damage to the text when inserting the new pages. A handy register is appended.

Dr. jur. THEO FASSETT: *Wertsteigerungen und Veräußerungsgewinne im Einkommensteuerrecht*. — Verlag Otto Schmidt K.G. Köln 1949.

Ce livre de 175 pages traite le problème de l'imposition des bénéfices de plus-value réalisés au transfert de biens (anglais: capital gain). L'auteur a exposé à fond les relations entre ces plus-values et ces bénéfices à leur réalisation d'une part et le revenu imposable, d'autre part.

Il met en présence la théorie des sources et la large conception au sujet



des revenus imposables. Il explique ensuite comment, dans le cours des années, les différentes théories se sont manifestées dans le droit fiscal allemand.

Il explique ainsi l'origine de la situation actuelle en Allemagne du point de vue historique et la traite ensuite d'une façon détaillée.

Cet ouvrage, traitant le problème d'une façon très nette, se termine encore par un chapitre consacré à la situation actuelle dans les Etats-Unis.

*Bewertung und Besteuerung des Grundbesitzes* — Verlag Dr. Otto Schmidt K.G., Köln 1952.

Le guide à feuillets volants „Bewertung und Besteuerung des Grundbesitzes” a pour point de départ le traitement systématique de tous les impôts pesant sur les propriétés foncières ou ayant rapport au transfert de propriétés foncières, ainsi que le traitement des règlements d'évaluation. Ainsi sont traités les impôts suivants: Grundsteuer, Gewerbesteuer, Umsatzsteuer, Gesellschaftsteuer, Erbschaftsteuer.

Grâce à la nouvelle constellation politique de l'Allemagne il était fort difficile de s'orienter dans la législation ancienne et actuelle des états divisés. Ce guide satisfait donc à un grand besoin, puisqu'il embrasse tout le droit dans le domaine de la propriété foncière.

CECIL A. NEWPORT & OLIVER J. SHAW: *Income Tax - Law and Practice* — Sweet and Maxwell Ltd., 22nd edition, 1950.

Ce guide pratique sur l'Income Tax anglais satisfait aussi bien aux exigences de la pratique qu'aux conditions que l'on peut poser à un livre d'étude. Beaucoup d'exemples illustrent cet ouvrage. Une place a aussi été réservée à la jurisprudence. La 24<sup>me</sup> édition a paru entre temps, dans laquelle ont été incorporées les modifications de l'Income Tax Act 1952 et du Finance Act 1952.

*Commercial Arbitration and the Law Throughout the World*. International Chamber of Commerce — Verlag für Recht und Gesellschaft A.G., Bâle, 1949.

La soumission de différends de caractère national et international à l'arbitrage se fait dans beaucoup de pays, afin d'obtenir un jugement rapide à peu de frais. Ce procédé est donc suivi de préférence dans les cercles commerciaux surtout. Une expérience de 25 ans dans la solution de conflits internationaux par la Cour d'Arbitrage et la Chambre de Commerce Internationale a appris qu'une législation et procédure uniforme simplifieraient énormément l'arbitrage. Tant que les règlements d'arbitrage diffèrent de pays en pays, les parties douteront de la force des clauses d'arbitrage et de l'exécution éventuelle de sentences arbitrales dans les différents pays (43 au total). Cet ouvrage, rédigé en langues française et anglaise, sera un guide utile pour tous les lecteurs qui s'intéressent à l'arbitrage de différends commerciaux internationaux.

Dr. HEINRICH STRATHUS: *Die langfristige Finanzierung der Wirtschaft*. — Heft 20. Institut „Finanzen und Steuern”. 1952.

This publication is to be considered a continuation of Heft no. 16 „Der Kapitalmarkt in Westdeutschland und die Probleme seines Wiederaufbaus” by the same author.

The capital market in Western Germany has a great shortage of risk-bearing capital, as is the case in most Western European countries. The author discusses in how far this shortage can be compensated by applying risk-avoiding capital in the enterprise.



**List of publications received** (Continued from *Bulletin* VI No. 4).

Statement of Treaties and International Agreements. — United Nations Publication, ST/LEG/ SER.A/51.

Statement of Treaties and International Agreements. — United Nations Publication, ST/LEG/SER.A/52.

Signatures, Ratifications, Acceptances, Accessions, etc., concerning the Multilateral Conventions and Agreements in respect of which the Secretary-General acts as Depositary. — United Nations Publication, Sales no.: 1951, V.3. 1 May 1951.

Secretariat of the Economic Commission for Asia and the Far East. Foreign Investment Laws and Regulations. — United Nations Publication, January 1951, ST/ECAFE/1.

Budgetary Structure and Classification of Government Accounts. Department of Economic Affairs, ST/ECA/8, 15 February 1951.

Measures for International Economic Stability. — United Nations Publication, E/2156 ST/ECA/13, 27 November 1951.

Balance of Payments Trends and Politics 1950-1951. — United Nations Publications, ST/ECA/12/Add. O, 1 Nov. 1951.

Review of international commodity problems. 1950. — Sales No.: 1951, II. D.1.

International Tax Agreements, Vol. II. United Nations Publications; 1951. — ST/ECA/SER.C/2, 26 December 1950.

Review of Economic Conditions in Africa. — Supplement to World Economic Report 1949-1950, United Nations. E/1910/Add.1/Rev. 1. ST/ECA/9/Add. 1.

Report of the International Law Commission. Covering the work of its third session 16 May - 27 July 1951. — General Assembly. Official Records: Sixth Section. Supplement No. 9 (A/1858), New York 1951.

Supplement (1951) to Catalogue of Economic and Social Projects 1950. United Nations Publications, E/1670/Add. 1, 26 April 1951.

Supplement to World Economic Report, 1949-50. Review of Economic Conditions in the Middle East. — United Nations Publications, April 1951, E/1910/Add.2/Rev.1, ST/ECA/9/Add.2.

UN Economic Commission for Europe. Building Research and Development. United Nations Publication, September 1951, ST/SOA/SER.H./4.

Economic Commission for Europe. Quarterly Bulletin of Steel Statistics for Europe. No. 5. — Genève, December 1951.

Economic Commission for Europe. Economic Bulletin for Europe. Second Quarter, 1951, Vol. 3, No. 2. — United Nations Publication.

Economic Survey of Europe in 1950. Research and Planning Division. — Economic Commission for Europe, Geneva. E/ECE/128/Rev. 1, May 1951.

Fiscal Commission. Taxation of International Air Transport. — E/CN.8/57, 3-5-1951.

References to fiscal matters in actions of other organs of the United Nations and in studies of the Secretariat. — Fiscal Commission, E/CN.8/58/3-5-1951.

Profits Taxes and Devaluation of Money (Item for the provisional agenda proposed by the International Chamber of Commerce). — Fiscal Commission, Third Session, E/CN.8/NGO/3/Rev. 1, 5-3-1951.

Profits Taxes and Depletion of Money (Item for the provisional agenda proposed by the International Chamber of Commerce). — Fiscal Commission, Third Session, E/CN.8/NGO/3, 21-2-1951.

Draft Code of Offences Against the Peace and Security of Mankind. — International Law Commission, A/CN.4/L.15, 7-6-1951.

Draft Report of the International Law Commission, Chapter V. Review by the Commission of its Statute. — International Law Commission, Third Session, A/CN.4/L.23, 13.7.1951.



Draft Report of the International Law Commission. Chapter I. Introduction. — International Law Commission, Third Session, A/CN.4/L.24, 14.7.1951.

Draft Report of the International Law Commission. Chapter IV. Draft Code of Offences against the Peace and Security of Mankind. — International Law Commission, Third Session, A/CN.4/L.26, 16.7.1951.

Economic and social council. Profits taxes and devaluation of money; Draft statement adopted by the Commission on taxation of the International Chamber of Commerce, a non-governmental organization in Category A consultative status. — Fiscal Commission, E/CN.8/NGO/3/Add. 1, 4-4-1951.

Economic and social council. Procedures available for the review of initial tax assessments; Reply of the Government of New Zealand. — Fiscal Commission, E/CN.8/59/Add. 1, 7-5-1951.

Economic and social council. Procedures available for the review of initial tax assessments; Reply of the Government of the Union of South Africa. — Fiscal Commission, E/CN.8/59/Add. 2, 7-5-1951.

Economic and social council. Comparative approach to national and international corporate tax problems. — Fiscal Commission, E/CN.8/55, 3-5-1951.

Economic and social council. Profits taxes and devaluation of money; report adopted by the Commission on taxation of the International Chamber of Commerce. — Fiscal Commission, E/CN.8/NGO/3/Add. 2, 4-4-1951.

Economic and social council. List of documents and publications issued since 29 April 1949. — Fiscal Commission, E/CN.8/39/Rev. 2 Add. 1, 4-5-1951.

Economic and social council. National Accounting and budgetary practices; draft statement adopted by the Commission on taxation of the International Chamber of Commerce. — Fiscal Commission: E/CN.8/NGO/1/Add. 1, 4-4-1951.

Economic and social council. Provisional list of participants. — Fiscal Commission, E/CN.8/INF. 1/4-5-1951.

Economic and social council. Improvement of fiscal techniques. — Fiscal Commission, E/CN.8/54, 20-4-1951.

Economic and social council. Taxes affecting the operation of foreign information agencies and news personnel. — Fiscal Commission, E/CN.8/56, 2-5-51.

Economic and social council. Questionnaire on the tax treatment of foreign nationals, assets and transactions. Reply of the Government of the Philippines. Fiscal Commission, E/CN.8/46/Add. 20, 28-2-51.

Economic and social council. Questionnaire on the tax treatment of foreign nationals, assets and transactions; Reply of the Government of Bulgaria. — Fiscal Commission, E/CN.8/46/Add. 23 18-4-1951.

United Nations, Fiscal Commission. Procedures Available for the Review of Initial Tax Assessments. — United Nations, No. E/CN.8/59/Add. 11 29.11. 1951.

#### U.S.A.

The peace the world wants. Address by secretary of State Dean Acheson before the United Nations General Assembly. — Woodrow Wilson Foundation, 45 East 65th Street, New York 21 N.Y. 1950.

State Taxes on natural resources. Research Report No. 30. — Federation of Tax Administrators, 1313 East 60th Street, Chicago, Jan. 1951.

State Income Taxation by reference to the federal acts (RM-173). — Federation of Tax Administrators, 1313 East 60th Street, Chicago, 1941 revised 1946.

State Income Tax Base-Deductibility of federal corporate income taxes paid (RM-296). — Federation of Tax Administrators, 1313 East 60th Street, Chicago, 1950.

Amount of federal tax paid as base of state income tax (R.M-297). — Federation of Tax Administrators, 1313 East 60th Street, Chicago, 1950.

The split income privilege in state income tax laws (RM-298). — Federation of Tax Administrators, 1313 East 60th Street, Chicago, 1950.

Distinction between a resident and a non-resident under state income tax laws (RM-299). — Federation of Tax Administrators, 1313 East 60th Street, Chicago, 1950.

Schedule of par values. International Monetary Fund, Washington, D.C., March 20, 1951.

Economic Effects of Section 102. The Penalty Tax on Unreasonable Accumulation of Profits. — Tax Institute Inc., Princeton, N.J.

Code and Regulations, Suppl. 41. — Commerce Clearing House, inc., New York 18, 1951.

State Tax Guide all States (2nd edition). — Commerce Clearing House, Inc., 522 Fifth Ave. New York 18, 1951.

Code and Regulation Federal Taxes. Number 42. — Commerce Clearing House, New York.

International Monetary Fund. — Summary Proceeding of the Sixth Annual meeting of the Board of Governors. Sept. 1951, Washington.

Suppl. no. 16 State Tax Guide. — Commerce Clearing House, Inc. New York.

State Tax Guide, Number 17. — Commerce Clearing House Inc.

Tax Institute Bookshelf. No. 29. — Tax Institute, Inc., 150, Nassau Street New York 7, New York.

#### VARIOUS COUNTRIES

Fondation Nationale des Sciences Politiques. Bulletin Analytique de Documentation Politique, Economique et Sociale contemporaine. Vol. 6, No. 2. — Presses Universitaires de France 1951.



## V

### A — TRAITE DU 18 AVRIL 1951 INSTITUANT LA COMMUNAUTE EUROPEENNE DU CHARBON ET DE L'ACIER, TEXTE DES ARTICLES 49—53

#### TITRE TROISIEME

#### *Dispositions Economiques et Sociales.*

#### *Chapitre II - Dispositions Financières.*

##### Art. 49.

La Haute Autorité est habilitée à se procurer les fonds nécessaires à l'accomplissement de sa mission:

- en établissant des prélèvements sur la production de charbon et d'acier;
- en contractant des emprunts.

Elle peut recevoir à titre gratuit.

##### Art. 50.

1. Les prélèvements sont destinés à couvrir:

- les dépenses administratives prévues à l'article 78;
- l'aide non remboursable prévue à l'article 56, relatif à la réadaptation;
- en ce qui concerne les facilités de financement prévues aux articles 54 et 56 et après appel au fonds de réserve, la fraction du service des emprunts de la Haute Autorité éventuellement non couverte par le service de ses prêts, ainsi que le jeu éventuel de sa garantie aux emprunts souscrits directement par les entreprises;

- les dépenses consacrées à l'encouragement de la recherche technique et économique dans les conditions prévues au paragraphe 2 de l'article 55.

2. Les prélèvements sont assis annuellement sur les différents produits en fonction de leur valeur moyenne sans que le taux en puisse excéder 1 p. 100, sauf autorisation préalable du Conseil prise à la majorité des deux tiers. Les conditions d'assiette et de perception sont fixées, en évitant dans toute la mesure du possible les taxations cumulatives, par une décision générale de la Haute Autorité prise après consultation du Conseil.

3. La Haute Autorité peut prononcer, à l'encontre des entreprises qui ne respecteraient pas les décisions prises par elle en application du présent article, des majorations de 5 p. 100 au maximum par trimestre de retard.

##### Art. 51.

1. Les fonds d'emprunt ne peuvent être utilisés par la Haute Autorité que pour consentir des prêts.

L'émission des emprunts de la Haute Autorité sur les marchés des Etats membres est soumise aux réglementations en vigueur sur ces marchés. Au cas où la Haute Autorité estime nécessaire la garantie d'Etats membres pour contracter certains emprunts, elle saisit, d'après consultation du Conseil, le ou les gouvernements intéressés; aucun Etat n'est tenu de donner sa garantie.

2. La Haute Autorité peut, dans les conditions prévues à l'article 54, garantir des emprunts consentis directement aux entreprises par des tiers.

3. La Haute Autorité peut aménager ses conditions de prêt ou de garantie en vue de constituer un fonds de réserve destiné exclusivement à réduire le montant éventuel des prélèvements prévus à l'article 50, § 1, alinéa 3,

sans que les sommes ainsi accumulées puissent être utilisées à des prêts à des entreprises, sous quelque forme que ce soit.

4. La Haute Autorité n'exerce pas elle-même les activités de caractère bancaire correspondant à ses missions financières.

Art. 52.

Les Etats membres prennent toutes dispositions utiles pour assurer, à l'intérieur des territoires visés à l'alinéa 1 de l'article 79, et dans le cadre des modalités adoptées pour les règlements commerciaux, le transfert des fonds provenant des prélèvements, des sanctions pécuniaires et astreintes et du fonds de réserve, dans la mesure nécessaire à leur utilisation pour les objets auxquels ils sont destinés par le présent Traité.

Les modalités des transferts, tant entre les Etats membres qu'à destination des pays tiers, résultant des autres opérations financières effectuées par la Haute Autorité ou sous sa garantie, feront l'objet d'accords passés par la Haute Autorité avec les Etats membres intéressés ou les organismes compétents sans qu'aucun Etat membre qui applique une réglementation des changes soit tenu d'assurer des transferts pour lesquels il n'a pas pris d'engagements explicites.

Art. 53.

Sans préjudice des dispositions de l'article 58 et du chapitre V du titre III, la Haute Autorité peut:

- a) après consultation du Comité Consultatif et du Conseil, autoriser l'institution, dans les conditions qu'elle détermine, et sous son contrôle, de tous mécanismes financiers communs à plusieurs entreprises, qu'elle reconnaît nécessaires à l'exécution des missions définies à l'article 3 et compatibles avec les dispositions du présent Traité, en particulier de l'article 65.
- b) sur avis conforme du Conseil statuant à l'unanimité, instituer elle-même tous mécanismes financiers répondant aux mêmes fins. Les mécanismes de même ordre institués ou maintenus par les Etats membres sont notifiés à la Haute Autorité qui, après consultation du Comité Consultatif et du Conseil, adresse aux Etats intéressés les recommandations nécessaires, au cas où de tels mécanismes sont en tout ou partie contraires à l'application du présent Traité.

**B — CONVENTION DU 18 AVRIL 1951  
RELATIVE AUX  
DISPOSITIONS TRANSITOIRES**

**L'ASSEMBLEE.**

§ 6. L'Assemblée se réunira un mois après la date d'entrée en fonctions de la Haute Autorité, sur convocation du président de celle-ci, pour élire son bureau et élaborer son règlement intérieur. Jusqu'à l'élection du bureau, elle sera présidée par le doyen d'âge. Elle tiendra une deuxième session cinq mois après la date d'entrée en fonctions de la Haute Autorité, pour entendre un exposé d'ensemble sur la situation de la Communauté, accompagné du premier état prévisionnel.

**DISPOSITIONS FINANCIERES ET ADMINISTRATIVES.**

§ 7. 1. Le premier exercice financier s'étendra de la date d'entrée en fonctions de la Haute Autorité au 30 juin de l'année suivante.

2. Le prélèvement prévu à l'article 50 du Traité pourra être perçu à compter de l'établissement du premier état prévisionnel. A titre transitoire et pour faire face aux premières dépenses administratives, les Etats membres feront des avances remboursables et sans intérêt, réparties au prorata de leurs cotisations à l'organisation Européenne de Coopération Economique:



3. En attendant que la Commission prévue à l'article 78 du Traité ait fixé l'effectif des agents et établi leur statut, le personnel nécessaire est recruté sur contrat.

### C — HAUTE AUTORITE DECISIONS

#### **Décision No. 2 - 52**

*du 23 décembre 1952 fixant les conditions d'assiette et de perception des prélèvements visés aux articles 49 et 50 du Traité.*

LA HAUTE AUTORITE

Vu les articles 49 et 50 du Traité,

Vu les §§ 6 et 7 de la Convention,

Considérant que, pour se procurer les fonds nécessaires à l'accomplissement de la mission que lui assignent le Traité et la Convention, elle doit notamment établir des prélèvements sur la production de charbon et d'acier,

Considérant qu'aux termes de l'article 50 § 2 du Traité elle doit fixer, après consultation du Conseil et en évitant dans toute la mesure possible les taxations cumulatives, les conditions d'assiette et de perception de ces prélèvements,

Après consultation du Conseil,

*Décide:*

Article premier.

1) Les prélèvements sur les productions de charbons et d'acier prévus aux articles 49 et 50 du Traité sont assis sur les produits suivants:

1. Briquettes de lignite et semi coke de lignite
2. Houille de toutes catégories
3. Fonte autre que destinée à la fabrication des lingots
4. Acier Thomas en lingots
5. Acier en lingots autre que Thomas en lingots
6. Produits finis et produits finaux désignés à l'annexe I du Traité.

2) Le tonnage de houille à considérer est la production nette de triage et de lavage, les basproduits étant comptés pour leur poids réel.

3) Les aciers spéciaux appartenant au groupe (c) de l'annexe III du Traité, en lingots ou en produits finis, sont exclus de l'assiette des prélèvements.

Article 2.

1) La valeur moyenne à la tonne de chacun des produits énumérés à l'article premier résulte de la division par le tonnage produit de la valeur globale, estimée d'après la recette nette départ usine à la tonne vendue, de la production de la Communauté.

2) La valeur retenue pour l'assiette des prélèvements est obtenue en déduisant de la valeur moyenne ainsi définie celle des quantités moyennes de produits soumis au prélèvement qui entrent dans la production d'une tonne du produit considéré.

Sont retenues pour effectuer ces déductions:

- en ce qui concerne la production de charbon, les quantités de charbon nécessaires à l'exploitation,
- en ce qui concerne la production de la fonte, la consommation moyenne de charbon employé à sa fabrication,
- en ce qui concerne la production de l'acier, la consommation moyenne de charbon, accrue des quantités de charbon correspondant à la fonte entrant dans la fabrication de l'acier,
- en ce qui concerne la production des produits finis et des produits finaux désignés à l'annexe I du Traité, la consommation moyenne de lingots d'acier.

3) Les valeurs moyennes et les déductions ci-dessus définies sont calculées,

pour chacun des produits énumérés à l'article premier, à partir des données statistiques rassemblées par la Haute Autorité.

4) Sur la base des valeurs moyennes et des déductions déterminées conformément au présent article, la Haute Autorité établit un barème fixant, en unités de compte de l'Union Européenne des Paiements et à titre indicatif dans la monnaie de chacun des Etats membres de la Communauté, le montant net du prélèvement à la tonne pour chacun des produits énumérés à l'article premier.

#### Article 3.

La Haute Autorité modifie le barème quand elle constate une variation de 10 % sur la valeur moyenne de l'un des produits par rapport à la valeur retenue antérieurement.

#### Article 4.

1) Les prélèvements sont dus par chaque entreprise sur le tonnage de sa production imposable, qui doit être déclarée mensuellement.

2) Les versements sont exigibles le 25 de chaque mois, à compter du mois de février 1953, sur la production du mois précédent.

3) Le versement est effectué par chaque entreprise, pour l'ensemble des établissements qui lui sont rattachés, aux comptes postaux ou bancaires ouverts à cet effet au nom de la Haute Autorité dans l'Etat membre sur le territoire duquel l'entreprise en cause exerce son activité. Toutefois, les établissements relevant d'une entreprise située sur le territoire d'un autre Etat membre ou d'un pays tiers effectuent eux-mêmes les versements correspondants à leur propre production.

#### Article 5.

La présente décision entrera en vigueur sur les territoires de la Communauté le 1er janvier 1953.

La présente décision a été délibérée et adoptée par la Haute Autorité au cours de sa séance du 23 décembre 1952.

Par la Haute Autorité  
Le Président  
JEAN MONNET

### **Décision No. 3-52**

*du 23 décembre 1952 relative au montant et aux modalités d'application des prélèvements prévus aux articles 49 et 50 du Traité.*

#### LA HAUTE AUTORITE

Vu les articles 49 et 50 du Traité,

Vu les §§ 6 et 7 de la Convention,

Vu la décision No 2-52 du 23 décembre 1952 fixant les conditions d'assiette et de perception des prélèvements prévus aux articles 49 et 50 du Traité,

Considérant qu'il lui appartient de fixer le taux des prélèvements dans une limite qui ne peut excéder 1 %, et de déterminer les modalités d'application de la décision No 2-52 susvisée,

#### *Décide:*

##### Article premier.

Le taux des prélèvements assis sur les productions réalisées à partir du 1er janvier 1953, fixé à cette date à 0,3 % des valeurs retenues pour l'assiette des prélèvements, s'accroît progressivement tous les deux mois, à raison de 0,2 % de ces valeurs, sans pouvoir excéder 0,9 %.

##### Article 2.

La valeur moyenne des produits sur lesquels sont assis les prélèvements est fixée comme suit, en unités de compte de l'Union Européenne des Paiements:



Produits	Valeur moyenne
Briquettes de lignite et semi-coke de lignite .....	4,7
Houill� de toutes catégories .....	12,4
Fonte autre que destinée à la fabrication des lingots ...	65,0
Acier Thomas en lingots .....	65,0
Acier en lingots autre que Thomas en lingots .....	70,0
Produits finis acier Thomas .....	109,0
Autres produits finis sidérurgiques .....	115,5

Article 3.  
Les consommations servant au calcul des déductions prévues à l'article 2 (2) de la décision No. 2—52 susvisée sont les suivantes:

Produits	Consommations
Houille de toutes catégories .....	0,12 t. de houille
Fonte autre que destinée à la fabrication des lingots...	1,42 t. de houille
Acier Thomas en lingots .....	1,48 t. de houille
Acier en lingots autre que Thomas en lingots .....	0,58 t. de houille
Produits finis sidérurgiques .....	1,30 t. d'acier

Article 4.  
Le barème prévu à l'article 2 (4) de la décision No 2—52 susvisée est, en conséquence, fixé comme suit en unités de compte de l'Union Européenne des Paiements:

Produits	A S S I E T T E						
	Janv. 1953	Févr. 1953	Mars 1953	Avril 1953	Mai 1953	Juin 1953	Juillet 1953 et mois suivants
	P E R C E P T I O N						
	Févr. 1953	Mars 1953	Avril 1953	Mai 1953	Juin 1953	Juillet 1953	Août 1953 et mois suivants
	0,3 %		0,5 %		0,7 %		0,9 %
Briquettes de lignite et semi-coke de lignite .....	0,0141		0,0235		0,0329		0,0423
Houille de toutes catégories <sup>(1)</sup> ....	0,0372		0,0620		0,0868		0,1116
Fonte autre que destinée à la fabrication des lingots .....	0,1422		0,2370		0,3318		0,4266
Acier Thomas en lingots .....	0,1398		0,2330		0,3262		0,4194
Acier en lingots autre que Thomas lingots .....	0,1884		0,3140		0,4396		0,5652
Produits finis sidérurgiques .....	0,0735		0,1225		0,1715		0,2205

(1) Pour assurer les déductions prévues à l'article pr c dent, le prélèvement fixé ci-dessus est appliqué au tonnage de houille défini à l'article premier de la décision no. 2—52, réduit de 12 %.

Les barèmes correspondants libellés à titre indicatif dans les monnaies des Etats-membres de la Communauté seront publiés ultérieurement.

Article 5.

Le 20 de chaque mois, à compter du 20 février 1953, les entreprises adressent à la Haute Autorité, Bureau du Prélèvement, séparément pour chacun des établissements qui leur sont rattachés et conformément au modèle annexé, un relevé des productions visées à l'article premier de la décision No 2—52 susvisée réalisées au cours du mois précédent.

Article 6.

Le montant non versé des prélèvements dont les entreprises sont redevables, en vertu des décisions de la Haute Autorité prises en application de l'article 50 du Traité, est majoré de 1 % le 5 du mois suivant celui où son versement est devenu exigible.

Ce montant subit autant de majorations supplémentaires de 1 % qu'il s'est écoulé de mois de retard depuis la date de la première majoration.

Article 7.

A titre préparatoire et en application de l'art. 47 du Traité, les entreprises adresseront le 20 janvier 1953 à la Haute Autorité, Bureau du Prélèvement, dans les conditions prévues à l'art. 5 ci-dessus le relevé des productions réalisées au cours des mois d'octobre, novembre et décembre 1952.

Article 8.

La présente décision entrera en vigueur sur les territoires de la Communauté le 1er janvier 1953.

La présente décision a été délibérée et adoptée par la Haute Autorité au cours de sa séance du 23 décembre 1952.

Par la Haute Autorité  
Le Président  
JEAN MONNET

**Décision No. 4—52**

*du 23 décembre 1952 relative à la perception pendant l'exercice financier 1952-1953 des prélèvements prévus aux articles 49 et 50 du Traité.*

LA HAUTE AUTORITE

Vu les articles 49 et 50 du Traité,

Vu l'article 78 du Traité,

Vu les §§ 6 et 7 de la Convention,

Considérant qu'en vertu du § 7 de la Convention les prélèvements peuvent être perçus à compter de l'établissement du premier état prévisionnel de la Communauté, et que celui-ci a été arrêté le 19 décembre 1952 par la Commission prévue à l'article 78 § 3 du Traité,

Considérant qu'en vertu du § 7 de la Convention, le premier exercice financier de la Communauté expire le 30 juin 1953,

*Décide:*

Article premier.

Les prélèvements prévus par les articles 49 et 50 du Traité sont perçus, dans les conditions fixées par les textes et décisions en vigueur, jusqu'à l'expiration du premier exercice financier de la Communauté fixée au 30 juin 1953 par le § 7 premier alinéa de la Convention.

Article 2.

La présente décision entrera en vigueur sur les territoires de la Communauté le 1er janvier 1953.

La présente décision a été délibérée et adoptée par la Haute Autorité au cours de sa séance du 23 décembre 1952.

Par la Haute Autorité  
Le Président  
JEAN MONNET



# I

## LA LUTTE CONTRE LA FRAUDE FISCALE

5e étude (suite)  
par le  
DR CAMILLE ROSIER †

### § 2. *Les diverses formes de la répression fiscale*

#### LA HIERARCHIE DES SANCTIONS FISCALES

La bonne règle exigerait que chaque législateur fiscal ait dressé une hiérarchie dans les sanctions, en tenant à la fois compte de l'importance de l'infraction commise et de la personnalité du fraudeur; à la vérité, dans la plupart des pays, les sanctions ont été créées successivement, bien souvent sous l'influence des mouvements d'opinion contre la fraude et sans qu'il soit possible de découvrir dans la liste des sanctions une gradation heureusement conçue et toujours très marquée.

On peut cependant observer que les sanctions *pécuniaires* répriment généralement les défauts de souscription dans le délai de déclarations annuelles de revenus, de déclarations de biens héréditaires, de déclarations de certains biens dont la détention est cotisable annuellement, etc.

Les peines *pénales* sont réservées, maintes fois, aux encaissements non déclarés de revenus à l'étranger, aux encaissements par des contribuables sous leurs noms de coupons appartenant à des tiers, aux omissions ou insuffisances commises sciemment dans la déclaration des revenus et capitaux mobiliers, aux productions de pièces fausses ou inexactes à l'appui de demandes de dégrèvement, aux tenues de comptabilités inexactes, à l'établissement de faux bilans et faux inventaires, aux infractions assimilées aux crimes de faux, aux délits de faux serments, aux affirmations frauduleuses de sincérité dans les déclarations fiscales.

Les sanctions *économiques* sont prévues bien souvent contre des contribuables ayant réalisé des profits illicites, ayant commis des soustractions de recettes ou des ventes sans factures, etc.

Les sanctions *civiles* sont utilisées non pas contre des infractions fiscales déterminées, mais contre des fraudes intéressants les impôts sur les opérations juridiques (droits d'enregistrement, de timbre, etc.).

#### A — LES SANCTIONS PECUNIAIRES

Les sanctions *pécuniaires* constituent les peines les plus courantes contre les fraudeurs; elles sont constituées par des versements en espèces représentant plus ou moins une réparation civile.

Elles sont, les unes, exigibles en règle générale sur simple contrainte ou titre de perception et sans jugement préalable de condamnation; les autres sont édictées par la loi fiscale, soit directement, soit par référence à la loi fiscale et doivent être prononcées par les tribunaux civils ou administratifs à la requête du fisc.

Elles comportent en général une gradation allant des *intérêts moratoires* jusqu'aux *amendes* à proprement parler en passant par l'*astreinte*.

Le plus souvent les sanctions *pécuniaires* s'éteignent par le fait du décès

du contrevenant et les héritiers ne sont pas responsables des peines encourues par leur auteur; elles jouissent maintes fois des privilèges prévus pour le recouvrement des droits simples éludés; elles peuvent également bénéficier de la solidarité toutes les fois que les contribuables ont une part de responsabilité dans l'infraction; autrement dit, la sanction pécuniaire est indivisible au même titre que l'obligation elle-même dont elle garantit l'accomplissement.

Bien que considérées comme une réparation civile, elles sont exigibles en principe par le seul fait de l'existence de l'infraction et alors même que le fisc n'aurait éprouvé aucun préjudice. Ne font pas de même obstacle aux sanctions pécuniaires: le peu d'importance de l'infraction, la quantité minime de matière imposable ayant donné lieu à l'infraction, le paiement ultérieur des droits éludés, l'erreur ou l'ignorance des contribuables, les usages tolérés par le fisc.

Pareillement les sanctions pécuniaires sont encourues sauf exception nonobstant la bonne foi des assujettis; la force majeure peut exceptionnellement s'opposer à leur réclamation.

### L'ATTRIBUTION DES PENALITES PECUNIAIRES

Une question se pose dans tous les pays au sujet de l'attribution des pénalités pécuniaires: le montant de celles-ci doit-il être versé intégralement au budget ou le Trésor doit-il, pour exciter le zèle des agents du fisc ou indicateur, allouer une partie des sommes encaissées aux fonctionnaires et auxiliaires qui ont relevé les fraudes?

a) Contre toute attribution aux fonctionnaires, on fait valoir — que les agents du fisc ne peuvent conserver leur appréciation objective des agissements frauduleux et de leurs auteurs que s'ils sont désintéressés dans leur décision, — que les assujettis s'inclinent d'autant plus facilement devant les sanctions, s'ils ont la conviction qu'elles ont été prononcées sans aucune arrière-pensée d'intérêt mesquin, — que les décisions de remise gracieuse sont nécessairement plus larges, dès lors que le maintien des sanctions pécuniaires à leur chiffre primitif ne comporte aucun intérêt pour les agents du fisc.

En faveur de l'attribution, on allègue: — que la lutte contre la fraude ne peut être efficace que si elle est génératrice de rétribution supplémentaire pour les agents du Trésor, — qu'il n'y a rien de malsain à récompenser ceux-ci, puisque les contribuables en fraudant retirent eux-mêmes un avantage considérable de leurs agissements frauduleux.

Pratiquement, plusieurs systèmes sont possibles: le plus simple, mais le plus discuté et le moins pratiqué, consiste à verser soit une prime d'apurement, soit une remise, soit une part dans la pénalité encaissée à l'agent du Trésor auteur de la „consignation" ou de la „découverte"; ce procédé est sans doute le plus capable de réveiller le zèle des agents du Trésor, mais il souligne trop nettement le bénéfice que retirent les fonctionnaires de leur activité contre les fraudeurs.

Un autre système se traduit par la création de *fonds communs* nationaux, alimentés par un prélèvement de 5 %, 10 %, etc. sur les pénalités; il y a ensuite répartition entre tous les agents d'un service fiscal, d'une régie financière, effectuée par l'Administration hiérarchique en fonction de l'activité générale manifestée par chaque fonctionnaire dans la répression de la fraude.

Cette méthode est moins choquante pour les fraudeurs; mais elle aboutit à des répartitions périodiques effectuées par le Trésor à ses collaborateurs sans distinction bien marquée entre les agents qui participent réellement à la répression de la fraude et ceux qui n'ont qu'une activité administrative assez éloignée avec le contrôle de la matière imposable.

Quelle que soit la solution adoptée elle est toujours critiquable et n'a qu'une



excuse: La „productivité” et le système des primes adopté dans les entreprises privées pour stimuler le zèle et l'activité des salariés.

b) L'attribution aux *indicateurs* d'une partie des amendes prononcées n'est guère plus recommandable mais elle est assez fréquente et déterminée par des pourcentages (1/6, 1/12).

### LES INTERETS MORATOIRES

a) La plupart des législations civiles ont institué le système des intérêts moratoires en cas d'inexécution des obligations de sommes d'argent: le créancier est dispensé de démontrer l'importance du préjudice que le retard du débiteur lui occasionne; mais il ne peut réclamer comme indemnité que l'intérêt légal de la somme due; autrement dit, la loi a voulu couper court à toute discussion sur le tort causé et sur le profit qu'aurait tiré le créancier s'il avait reçu son argent en temps utile: il a institué une sorte de forfait auquel le créancier a droit en toute hypothèse.

b) Il est normal que le fisc invoque cette réglementation et fasse décider par le législateur qu'elle lui est applicable: le système ne peut être contesté par le fraudeur qui en reconnaît l'équité, dès lors — ce qui n'est pas toujours le cas — que, parallèlement, en cas de restitution d'un trop perçu, le Trésor accorde lui-même, outre le remboursement du principal, le versement d'une indemnité.

Généralement, les intérêts moratoires sont calculés à compter de la date du titre de perception ou de la contrainte, soit au taux légal des intérêts en matière civile, soit au taux des avances de l'Institut d'émission, sur la somme reconnue exigible à titre supplémentaire; tout mois commencé est en principe compté pour un mois entier.

### L'ASTREINTE

a) En droit privé, l'astreinte est une prestation pécuniaire réclamée à titre comminatoire et à raison de tant par jour ou mois de retard contre le débiteur d'une obligation de faire ou dans certains cas de donner pour le contraindre à l'exécuter; la menace s'aggrave au fur et à mesure que se prolonge le retard dans l'exécution.

L'astreinte est tantôt *judiciaire*, tantôt *légale*; dans le premier cas, elle est prononcée par le juge; dans le second elle est édictée par la loi. Mais dans les deux hypothèses elle se détermine d'après le temps écoulé et elle constitue un moyen de pression exercé contre le débiteur et elle reste indépendante des dommages-intérêts qui peuvent être attribués au créancier en cas d'inexécution de l'obligation.

Autrement dit, l'astreinte est essentiellement *provisoire* et ne préjuge pas du dédommagement susceptible d'être accordé pour le préjudice résultant de l'inexécution; elle reste donc une menace qui se traduit jusqu'à nouvelle décision par une condamnation pécuniaire.

b) Il est naturel que le fisc ait utilisé l'astreinte pour l'exécution des obligations fiscales les plus courantes qui sont des obligations de faire. Le Trésor peut ainsi arbitrer d'office les droits exigibles sur un acte assujéti à la formalité de l'enregistrement, sur des actes produits en justice, etc.

L'astreinte est également possible contre les contribuables qui ne souscrivent pas une déclaration fiscale en matière de capital, d'héritage ou de revenu, contre un commerçant ou un industriel qui se refuse à représenter un document justificatif, un inventaire, une pièce non timbrée, une comptabilité commerciale, industrielle ou professionnelle, qui s'oppose à la visite de locaux industriels.

L'attitude du fisc peut d'ailleurs être plus ou moins sévère: tantôt il fait admettre que les astreintes sont prononcées par la loi et sont définitives et immédiates.

Il peut consentir également à ce que les tribunaux révisent ces astreintes



et même ne les maintiennent pas si les contribuables se sont soumis à la loi en souscrivant une déclaration, en acquittant les droits et les pénalités exigibles.

Quelle que soit leur forme, les astreintes sont très efficaces, parce qu'elles conduisent les assujettis les plus récalcitrants soit à se soumettre aux curiosités du fisc, soit à préférer en connaissance de cause une taxation d'office, un rejet de comptabilité, etc.

### LES AMENDES

Sous cette appellation générale, se groupent toutes les pénalités pécuniaires qui ne se bornent pas à un strict dédommagement civil ou à une injonction de remplir une obligation fiscale. Elles tendent réellement à punir le fraudeur, abstraction faite le plus souvent de tout préjudice et même de mauvaise intention.

On trouve dans tous les pays des amendes proportionnelles ou progressives ou majorations ou droits en sus, des amendes fixes et des amendes variables.

### LES AMENDES PROPORTIONNELLES OU PROGRESSIVES OU DROITS EN SUS

Elles se présentent sous la forme d'une majoration automatique des droits éludés: demi-droit en sus, droit en sus, double droit en sus, triple droit, quadruple droit, quintuple droit, etc.; elles comportent bien souvent un minimum.

Elles sont généralement graduées soit en fonction de la bonne ou de la mauvaise foi des contribuables (25 % ou 100 % par exemple), soit en raison de la rapidité mise par l'assujetti fraudeur à régulariser sa situation (à reconnaître par exemple l'insuffisance de ses évaluations: 50 % jusqu'à assignation d'un tribunal, 100 % jusqu'au dépôt du rapport d'expertise, 200 % après décision du Tribunal, etc.).

Les amendes proportionnelles ou progressives répriment le plus souvent les insuffisances, les omissions, les dissimulations, etc.

### LES AMENDES FIXES

Elles sont beaucoup moins compliquées, mais moins nuancées: 1000 francs par exemple par infraction.

Elles tendent surtout à sanctionner des infractions relativement simples: non dépôt d'un document, non inscription sur un répertoire, utilisation d'une feuille de papier insuffisamment timbrée, etc.

Elles sont elles-mêmes quelquefois graduées suivant la répétition des infractions: 10.000 francs pour la première infraction, 20.000 francs pour la deuxième, 30.000 francs pour la troisième, et ainsi de suite.

### LES AMENDES VARIABLES

Elles revêtent deux aspects: elles oscillent entre un minimum et un maximum, l'Administration étant alors qualifiée pour en fixer le taux et pour tenir compte, dans chaque cas particulier, du degré de gravité de l'infraction (l'ouverture irrégulière après décès d'un coffre-fort entraîne pour l'héritier et pour le banquier une amende variable de 10.000 à 1 million de francs).

Elles peuvent aussi varier en fonction d'une somme déterminée (quart de la somme dissimulée par exemple).

Les amendes quelle que soit leur forme dans la plupart des pays, appellent une critique générale: fixées par le législateur à des taux très élevés, elles peuvent difficilement être réclamées aux fraudeurs dans leur intégralité et doivent être tempérées par l'exercice du droit de grâce.

### B — LES SANCTIONS ECONOMIQUES

De plus en plus le droit pénal multiplie les sanctions économiques et professionnelles: celles-ci sont considérées comme susceptibles de sauvegarder



la santé publique, de lutter contre les manoeuvres abortives, de protéger l'épargne, d'assurer l'assainissement des professions industrielles et commerciales, de réagir contre l'exercice illégal des professions libérales, etc.

Considérées primitivement comme des peines complémentaires facultatives ou des peines accessoires, elles sont actuellement regardées comme des sanctions pénales sui generis: elles visent les professions de banquier, d'assureur, de médecin, de chirurgien dentiste, de sage-femme, etc.

Ces sanctions sont prononcées presque exclusivement par les juridictions pénales ou civiles exceptionnelles.

Le droit fiscal s'efforce actuellement d'utiliser les sanctions économiques en raison de l'effroi qu'elles provoquent chez les fraudeurs commerçants, industriels notamment. Sont à citer la mise sous séquestre, la fermeture de l'établissement.

### LA MISE SOUS SEQUESTRE

a) En droit privé, le séquestre est une espèce de dépôt fait entre les mains d'un tiers, à l'amiable ou sur l'ordre du juge, d'un bien sur lequel plusieurs personnes ont ou prétendent avoir des droits, en attendant le règlement définitif de ces droits.

Plus spécialement le séquestre judiciaire peut être ordonné sur les meubles saisis sur le débiteur ou sur des choses que le débiteur offre pour sa libération: le gardien désigné doit conserver les dits biens, les représenter, les gérer, etc.

b) Le droit pénal a utilisé lui-même le séquestre pour les biens des contumax, a étendu le séquestre par mesure de sûreté générale — aux biens des personnes physiques ou morales, dès lors que sont en jeu l'ordre, l'intérêt public intérieur ou extérieur, notamment durant les hostilités, — aux biens de certains groupements politiques, de certaines congrégations dissoutes, de certains condamnés politiques, etc.

c) Le séquestre, qui peut être total ou partiel, constitue une excellente sanction fiscale s'il s'agit d'entreprises commerciales ou industrielles ou agricoles se livrant à des opérations génératrices de bénéfices illicites, à des ventes sans facture, etc.

Le séquestre est généralement confié à une Administration publique, le plus souvent fiscale, comme le Domaine.

L'apposition du séquestre n'est pas le fait du fisc le plus souvent; elle est ordonnée par le juge d'instruction, le tribunal correctionnel sur réquisition du ministère public, etc.; la décision ordonnant le séquestre est de plein droit exécutoire par provision et sur minute.

Le séquestre fiscal, qui tend au dessaisissement des délinquants, doit intervenir dans un très bref délai, sans qu'il soit nécessaire d'ailleurs que le préjudice subi par le Trésor ait pu être exactement calculé et qu'il ait été procédé à cette fin aux enquêtes et expertises minutieuses qui pourraient s'imposer.

Le séquestre ainsi conçu comporte, il n'est pas douteux, une certaine vertu d'exemplarité: mais il n'en soulève pas moins beaucoup de difficultés, en ce qui concerne la gestion de l'entreprise ainsi dépossédée.

### LA FERMETURE DE L'ETABLISSEMENT OU DU FONDS DE COMMERCE

a) C'est une peine un peu différente, puisqu'elle consiste en droit pénal à fermer l'établissement commercial dans lequel ou à l'occasion duquel des infractions sont commises: c'est, suivant certaines décisions judiciaires, une sanction qui atteint une exploitation „trouvée en délit”.

Cette sanction, qui est une peine complémentaire tantôt obligatoire, tantôt facultative, est à la fois afflictive et protectrice de l'ordre public: d'une part, elle est très sévère pour le condamné qui voit fermer l'établissement où il

exerce son activité et qui se trouve touché dans la partie la plus importante de sa fortune patrimoniale; d'autre part, elle protège la société contre des individus qui font fonctionner des établissements dangereux pour elle: la fermeture est donc autant une mesure de sécurité que de châtement; elle constitue dans certains cas aussi une réparation civile du dommage causé à la santé, à l'hygiène publique, à la salubrité, au crédit public, etc. s'il s'agit notamment d'infractions à la sécurité des travailleurs, au commerce des stupéfiants et des substances vénéneuses, aux débits de boissons, aux établissements de banque, aux pharmacies, etc.

Le législateur a dû prendre certaines mesures pour sauvegarder dans la mesure du possible l'intérêt de tiers innocents (salariés, propriétaires du fonds donné en gérance, etc.).

Les criminalistes discutent d'ailleurs sur la portée de la fermeture de l'établissement et son caractère personnel ou réel: tandis que certains soutiennent que la sanction affecte l'établissement même, peut par suite être prononcée contre un propriétaire resté étranger aux faits incriminés, même après la cessation de l'état délictueux, etc., la majorité s'attache plutôt à y voir une peine ne pouvant atteindre qu'un individu déterminé, ne pouvant s'opposer aux successeurs du condamné dans le local fermé, constituant surtout une incapacité professionnelle.

b) Il était rationnel que les législateurs songent à utiliser la fermeture de l'établissement pour sanctionner la fraude fiscale; à la vérité, des dispositions doivent éviter les répercussions désagréables pour les tiers, telles sont notamment les obligations pour le fraudeur, en cas de fermeture de son établissement, de payer son personnel pendant un délai d'un à trois mois.

#### L'INTERDICTION D'EXERCER

Le législateur estime que la fraude fiscale non seulement fait subir une perte considérable au Trésor qui n'encaisse pas les droits éludés, mais constitue un véritable danger pour les industriels et commerçants — contribuables consciencieux — qui éprouvent des difficultés à subsister devant la concurrence des déserteurs de l'impôt.

Il peut donc juger opportun d'instituer la déchéance professionnelle des fraudeurs endurcis, sous certaines conditions d'ailleurs et d'après une procédure généralement fractionnée en deux temps.

Les assujettis à l'encontre desquels une plainte a été déposée par l'Administration fiscale pour certaines infractions considérées comme très graves peuvent être frappés d'abord de l'interdiction *provisoire* d'exercer toute profession commerciale, industrielle ou libérale. L'interdiction provisoire est prononcée par arrêté ministériel après intervention d'une commission régionale ou départementale dont font partie des fonctionnaires de l'ordre civil (préfet, Directeurs des services fiscaux) et de l'ordre judiciaire (tribunaux civils et commerciaux, etc.).

L'interdiction provisoire devient ensuite *définitive* si le contribuable est condamné par les tribunaux judiciaires à une peine d'emprisonnement ou à une amende; des peines très graves sanctionnent au surplus les fraudeurs qui contreviendraient à ces deux interdictions.

#### L'INTERDICTION DE CIRCULER EN AUTOMOBILE

C'est une sanction du même ordre qui se traduit par le retrait du permis de conduire un véhicule automobile: c'est d'abord un retrait provisoire autorisé dans certaines conditions, puis un retrait définitif si le contribuable est condamné par les tribunaux judiciaires à une peine d'emprisonnement ou d'amende: ce sont les tribunaux qui fixent la durée de la privation de permis qui ne peut pas être inférieure à 4 ou 5 ans.

*Les sanctions professionnelles ou disciplinaires.*

Elles se traduisent le plus souvent par des mesures provoquées par le fisc



et réclamées aux organismes publics ou privés chargés de faire respecter la déontologie de certaines professions: intervention du ministère public pour réprimander ou poursuivre des officiers ministériels (notaires, avoués, greffiers, etc.), — des conseils régionaux ou locaux des experts comptables et comptables agréés, etc.

### C — LES SANCTIONS ADMINISTRATIVES

Les sanctions administratives sont constituées par des privations de droits publics pour les contribuables qui ont fraudé: elles sont assez peu fréquentes, peut-être parce qu'elles sont généralement peu efficaces.

Telles sont l'exclusion des adjudications publiques, la radiation des listes électorales, la non désignation comme membres de certaines commissions, la perte du privilège de bouilleur de cru, l'interdiction de séjour dans le rayon douanier.

#### a) L'EXCLUSION DES ADJUDICATIONS PUBLIQUES

Le législateur fiscal estime que l'attribution, par une collectivité publique, d'une commande à une entreprise industrielle et commerciale implique une confiance particulière de la collectivité publique dans le respect que l'entreprise porte à l'intérêt général.

Il est évident, observe le fisc, que cette condition n'est pas remplie lorsque le propriétaire ou l'un des principaux animateurs de l'entreprise ont subi une condamnation pénale pour fraude fiscale.

C'est pourquoi certains législateurs excluent des commandes de fournitures ou de travaux de l'Etat, des départements, des communes et des établissements publics ainsi que des entreprises concédées ou contrôlées par l'Etat, les départements et les communes, les entreprises commerciales et industrielles dans lesquelles une personne ayant fait l'objet de sanctions correctionnelles fiscales occupe l'une des situations suivantes: exploitant individuel ou en nom collectif, associé en participation, président directeur général, gérant, administrateur, directeur général ou directeur, fondé de pouvoirs, ayant même pour certaines opérations seulement la signature sociale, associé détenant le tiers ou plus des parts sociales.

Cette exclusion des traitants et des sous-traitants contribue-t-elle à maintenir dans la voie de l'honnêteté fiscale les entreprises qui pourraient être tentées d'échapper à leur juste contribution aux dépenses publiques? On peut en douter, bien qu'on ait affirmé son efficience au Parlement français.

#### b) LES AUTRES SANCTIONS ADMINISTRATIVES

Elles sont et peuvent être très nombreuses: la radiation des fraudeurs des listes électorales ne peut être jugée efficace que dans les pays où l'abstention aux scrutins publics est mal appréciée de l'opinion publique.

La non inscription sur les listes d'électeur aux Chambres de Commerce et de Métiers peut être plus redoutée, puisqu'elle est inévitablement connue des autres membres de la profession.

La radiation des fraudeurs comme membres de certaines commissions fiscales de conciliation ou de taxation est une sanction morale plus sérieuse, mais elle a peu de chance d'être prononcée souvent.

Sont, par contre, plus craintes: la perte du privilège de bouilleur de cru, l'interdiction de faire circuler un alambic, de remplir les fonctions de transitaire ou d'importateur dans le rayon douanier, l'interdiction de porter certaines décorations, etc.

A la vérité, ces sanctions n'ont une réelle portée punitive que dans les petites localités où les contribuables se connaissent et peuvent ainsi redouter l'opinion de leurs collègues ou de leurs voisins.



## D — LES SANCTIONS CIVILES

Les sanctions civiles sont constituées par diverses dispositions légales permettant au fisc de punir les fraudeurs soit en modifiant ou en étendant la portée de leurs opérations juridiques, soit même en les ignorant systématiquement, soit enfin en les annulant au profit du Trésor.

En d'autres termes, le fisc peut — donner une certaine publicité à certaines opérations frauduleuses des assujettis, — prononcer la nullité d'autres opérations irrégulières, — faire disparaître le droit de propriété des déserteurs avérés de l'impôt, — invoquer les conventions considérées comme irrégulières pour les opposer aux assujettis dans leurs rapports avec les tiers ou les services publics, etc.

Constituent des sanctions civiles: la publicité des condamnations administratives ou judiciaires, la confiscation, le droit de préemption, la nullité des actes et opérations juridiques, la nullité des contre-lettres, la portée civile des déclarations fiscales, etc.

Ce sont les sanctions les plus efficaces; mais ce sont aussi les peines les plus contestées par les juristes, qui estiment que la violation de la loi fiscale est trop bénigne pour avoir de pareilles répercussions.

a) LA PUBLICITE DES DECISIONS ADMINISTRATIVES  
OU JUDICIAIRES

La publicité forcée d'un jugement de condamnation par voie d'affiche ou d'insertion dans les journaux est, en droit pénal, le type de la peine humiliante.

Cette peine ne touche d'ailleurs pas seulement à l'honneur du condamné, mais aussi dans bien des cas à ses intérêts pécuniaires puisqu'elle est généralement ordonnée aux dépens des fraudeurs (fraudes alimentaires, hausse injustifiée des prix, altération des prix, etc.) et qu'elle leur enlève une clientèle qui constitue le plus souvent la meilleure portion de leur patrimoine.

Les criminalistes attribuent par suite un triple caractère à la publicité: c'est d'abord une peine accessoire ou complémentaire tantôt obligatoire, tantôt facultative qui est prononcée quand la loi l'a ordonnée ou formellement autorisée; c'est ensuite une réparation morale laissée à la discrétion du juge, susceptible d'être substituée à la réparation pécuniaire principalement en cas de diffamation; c'est peut être enfin très subsidiairement un moyen pour les juges de donner de la notoriété à des jugements susceptibles d'intéresser l'opinion publique (dénonciation calomnieuse, etc.).

## b) LA CONFISCATION

1) En droit pénal, la confiscation se présente sous deux formes: la confiscation générale et la confiscation spéciale.

La confiscation *générale*, qui consiste dans la mainmise de l'Etat sur l'intégralité du patrimoine du condamné (biens présents et à venir), est, en principe, une peine criminelle complémentaire obligatoire; mais elle peut aussi être facultative, limitée à une fraction du patrimoine, prononcée pour un simple délit et même érigée en peine principale.

Généralement la confiscation laisse intacte la part du conjoint dans les biens communs, ne dissout pas obligatoirement la communauté légale, respecte les droits des héritiers réservataires, des créanciers dont les titres sont antérieurs à la condamnation; l'exécution de la confiscation est assurée par certaines garanties pénales et civiles contre les fraudes et les dissimulations (publicité, nullité des actes à titre onéreux ou gratuit intervenus pour soustraire des biens aux mesures de confiscation, etc.).

La confiscation générale joue en matière de crimes et délits contre la sûreté extérieure de l'Etat, de désertion à l'ennemi, de collaboration avec l'ennemi, d'infraction à la législation économique.

La confiscation *spéciale*, qui consiste dans l'attribution à l'Etat de la pro-



priété de certains objets ayant un rapport avec l'infraction réprimée, est surtout une peine; mais elle intervient aussi comme une mesure de police et une réparation. En temps que peine elle est surtout personnelle, elle ne peut être prononcée que contre les coupables seuls, elle est complémentaire et le plus souvent obligatoire, etc. mais elle peut s'appliquer à des choses qui n'appartiennent pas au délinquant; elle porte suivant le cas soit sur le corps du délit, soit sur le produit du délit, soit encore sur l'instrument du délit, c'est-à-dire sur des biens qui ont des rapports avec l'infraction (armes, gibier capturé, engins prohibés, véhicules, filets, etc.); mais elle peut atteindre par équivalence la valeur desdits objets.

Lorsque la confiscation spéciale est considérée comme une mesure de police destinée moins à châtier un coupable qu'à enlever de la circulation une chose dangereuse, elle est prononcée contre une chose et non contre une personne; elle vise ainsi des faux poids, des fausses mesures, des denrées falsifiées.

Si enfin la confiscation spéciale est regardée comme une mesure de réparation, elle peut être prononcée même en cas d'acquiescement, même contre des héritiers; tel est le cas en matière de contrefaçon littéraire et artistique, de contrefaçon en matière de brevets et de marques de fabriques, etc.

2) Le fisc use de la confiscation générale et de la confiscation spéciale: la confiscation *générale* en raison de ses conséquences terribles et des difficultés juridiques qu'elle comporte, est assez rare; elle joue notamment en matière de profits illicites réalisés en contravention des lois sur le ravitaillement ou le rationnement, sur le contrôle des prix, sur la réglementation des changes, etc.

Il s'agit au fond d'une taxation à 100 % de la matière imposable.

La confiscation *spéciale* est plus couramment utilisée en matière de douanes, de contributions indirectes, de droit de timbre, etc.; elle porte aussi sur des boissons saisies, sur les récipients (outres, futailles, bouteilles) qui les renferment, sur les moyens de transports, sur les alambics.

### c) DE DROIT DE PREEMPTION

Lato sensu, le droit de préemption est la faculté concédée par la loi ou par le contrat à certaines personnes d'être préférées à d'autres pour l'acquisition d'un bien au cas où celui-ci viendrait à être aliéné par son propriétaire.

Le droit *administratif* réserve ce droit aux propriétaires expropriés sur les terrains non utilisés pour les travaux d'intérêt public ou d'utilité publique, aux riverains des voies publiques déclassées sur les terrains mis en vente à la suite du déclassement, à chacun des riverains sur l'aliénation d'une rivière qui a abandonné son ancien cours, à l'Etat sur toute vente publique d'oeuvres d'art, etc.

Le droit *privé* offre également le droit de préemption aux exploitants d'un bien rural lorsque celui-ci est mis en vente par le propriétaire, aux autres actionnaires d'une société lorsque certains actionnaires veulent céder leurs titres à une personne étrangère à la société, aux co-propriétaires d'un bien indivis quand une cote part est achetée par un tiers étranger à l'indivision, etc.

Le fisc a jugé que ce droit de préemption pourrait être revendiqué au profit du Trésor: au cas où un bien quelconque ferait l'objet de la part de l'acquéreur, de l'héritier ou du donataire ou du déclarant d'une évaluation ou d'une stipulation de prix insuffisante, l'Etat se trouve substitué à l'acquéreur évincé.

On discute sur la nature exacte de cette sanction: les uns y voient une expropriation fiscale, les autres une résolution produisant un effet rétroactif.

a) Le droit de préemption porte le plus souvent, s'il s'agit d'opérations juridiques taxables, sur les immeubles, les droits immobiliers, les fonds de

commerce, les clientèles, les droits à un bail ou les bénéfices d'une promesse de bail d'immeubles; il ne joue pratiquement que sur des biens dont le prix de vente est insuffisant; il ne s'applique pas, par suite, aux partages et échanges avec soulte ou aux licitations.

Il fonctionne indépendamment de l'action en expertise; l'acquéreur ne peut donc faire échec au droit de préemption en reconnaissant l'insuffisance ou en établissant que le prix est sincère et qu'il représente bien la valeur de la chose vendue.

Le droit de préemption s'exerce dans un délai généralement court de trois à six mois du jour de l'enregistrement de l'acte; il n'est soumis à aucune condition de forme, (réclamation d'un tiers, par exemple) le fisc peut valablement recourir pour manifester sa volonté à une notification par acte extrajudiciaire sans être tenu de recourir à une tentative de conciliation; il offre simplement de verser aux ayants droits le montant du prix majoré d'un certain pourcentage (1/10, 1/5 par exemple).

Le droit de préemption est une sanction très rigoureuse et très efficace vis à vis des acquéreurs qui dissimulent une partie de leur prix; mais il soulève bien des difficultés: l'Administration doit jouir de la plus grande liberté pour l'utiliser, elle ne doit pas se montrer discrétionnaire et ses abus doivent être susceptibles de sanctions juridiques; on peut aussi se demander si le droit de préemption met ou non obstacle à l'exercice de l'action en rescision ouverte généralement au vendeur en cas de lésion et si notamment les tribunaux ne doivent pas rejeter cette action quand elle est formée dans le dessein exclusif d'échapper aux conséquences d'une fraude fiscale commune au vendeur et à l'acquéreur ou de porter atteinte aux droits du Trésor.

b) Le droit de préemption peut être aussi employé par le fisc en matière douanière pour déjouer à l'importation ou à l'exportation le système frauduleux de la double facture.

#### d) LA NULLITE DES ACTES ET OPERATIONS JURIDIQUES

C'est une sanction légale qui permet au Trésor d'enlever toute valeur juridique ipso facto à certaines opérations juridiques qui n'ont pas régulièrement subi la taxation fiscale: la loi peut notamment décider: — que les actes sous seings privés n'auront pas date certaine s'ils n'ont pas été enregistrés par le fisc, — que les actes notariés n'auront pas l'authenticité s'ils n'ont pas été formalisés, — que les exploits d'huissiers non enregistrés ne possèdent aucune validité, — que certains contrats comme celui de gage n'auront aucune efficacité s'ils n'ont donné lieu préalablement au versement d'un impôt.

La loi fiscale peut aussi faire reconnaître après une certaine procédure (intervention d'un tribunal ou d'un comité consultatif) qu'est sans valeur, *aux yeux du Trésor* toute opération conclue sous la forme d'un contrat ou d'un acte juridique quelconque et dissimulant une réalisation ou un transfert de bénéfices ou de revenus effectués directement ou par personnes ou sociétés interposées.

Le législateur est fondé à aller plus loin encore et à poser une règle analogue en ce qui concerne certaines conventions plus ou moins discutables dans leur sincérité: ainsi, en cas de location conjointe à plusieurs personnes d'un coffre-fort, seront réputés être la propriété conjointe desdits contribuables et dépendra pour une part virile de la succession les sommes ou titres trouvés dans le coffre, pli cacheté ou cassette fermée.

*La nullité des contre-lettres* — Il s'agit de la nullité des contre-lettres ayant pour objet une augmentation du prix stipulé dans le prix de cession d'un office ministériel et des conventions qui ont pour but de dissimuler partie du prix d'une vente d'immeubles, d'une cession de fonds de commerce ou de clientèle, d'une cession de „pas de porte" ou de droit au bail, tout ou partie



de la soulte d'un échange ou d'un partage comprenant des biens meubles et immeubles, de fonds de commerce et de clientèle.

*La portée civile des déclarations fiscales* — Le législateur peut aller plus loin encore dans les sanctions civiles et punir les fraudeurs en donnant une valeur juridique *privée* aux déclarations mensongères.

Il est en effet à remarquer que si les redevables sont peu sincères avec le fisc, c'est parce qu'ils savent que leurs déclarations n'ont pas d'autre portée que la liquidation de leurs impôts; ils montreront plus de franchise avec le Trésor s'ils ont la certitude que les indications et les chiffres qu'ils avouent au fisc doivent les lier *dans leur activité privée* ultérieure.

Il suffit pour cela que le législateur décide que les déclarations fiscales feront pleine foi de leurs mentions et des sommes déclarées, non seulement vis à vis de l'Administration fiscale, mais *entre les parties* qui les auront souscrites, *leurs héritiers ou ayants cause et les tiers*.

On aperçoit immédiatement la sanction civile indirecte, mais terrible, qui punit les fraudeurs: l'„accidenté" ne peut obtenir une pension d'invalidité ou d'incapacité calculée sur une somme supérieure aux revenus annuels déclarés au fisc; la compagnie d'assurance contre l'incendie est en droit de refuser une indemnité supérieure à la valeur déclarée au fisc pour un immeuble sinistré; il est impossible aux époux survivants ou à leurs représentants d'exercer une reprise pour un chiffre excédant le prix de vente d'un propre déclaré au fisc; il est refusé aux parties d'intenter une action en réduction du prix d'un bail qui ne sera pas basée sur le loyer avoué au fisc; les services publics expropriants sont en droit de ne verser aux propriétaires qu'une indemnité égale à l'estimation en valeur vénale contenue dans une donation, une déclaration de succession ou une vente, etc.

#### E — LES SANCTIONS PENALES

Il s'agit de pénalités de droit commun qui sont encourues conformément aux prescriptions du Code pénal, du fait que le législateur a vu dans une contravention fiscale soit une infraction délictuelle ou criminelle, soit une infraction spéciale nouvelle ordinaire.

C'est ainsi qu'une mention fausse d'enregistrement soit dans une minute ou une expédition est équipollente à un faux; de même une affirmation frauduleuse de sincérité est regardée comme un faux serment; une tentative de soustraction ou une soustraction frauduleuse au paiement total ou partiel des impôts est assimilée à la fraude commise dans les ventes de marchandises ou à la falsification des denrées alimentaires et produits agricoles, etc.

Les sanctions pénales répriment, d'autre part, certains agissements frauduleux d'ordre fiscal qui, par leur gravité ou leur répétition ou leurs manifestations, compromettent l'ordre social et appellent une punition exorbitante du droit fiscal, comme l'omission ou l'insuffisance sciemment commise, la falsification des comptabilités, etc.

Les sanctions pénales sont, en un mot, dans la hiérarchie, des peines prononcées contre les fraudeurs fiscaux, beaucoup plus redoutables: elles touchent à l'honneur des assujettis désinvoltes et négligents; elles les conduisent devant les juridictions criminelles ou correctionnelles; elles comportent une inscription au casier judiciaire des fraudeurs, etc.

Alors que les sanctions pécuniaires ordinaires sont constatées ou relevées par les fonctionnaires des Administrations fiscales, les sanctions pénales relèvent des tribunaux correctionnels généralement.

Les sanctions pénales encourues sont celles que prévoit le Code pénal: l'amende pénale, l'emprisonnement, l'affichage du jugement, la perte des droits civiques ou autres, etc.

Les textes de droit commun sur la complicité, sur les circonstances atténuantes, sur les circonstances aggravantes sont, bien entendu, alors appli-



cables; les poursuites sont engagées sur la plainte du fisc sans que celui-ci ait l'obligation préalable de mettre l'intéressé en demeure de régulariser sa situation; le fisc peut d'ailleurs bien souvent se constituer partie civile.

*L'amende pénale* est toujours prononcée par un tribunal criminel ou correctionnel après une déclaration préalable de culpabilité, à la requête non du Ministère public, mais d'une Administration fiscale; elle reste en dépit de ces caractéristiques la réparation civile du préjudice causé au Trésor public; elle est encourue, par suite, non seulement par ceux qui ont commis l'infraction fiscale, mais encore par les personnes civilement responsables.

L'amende est fixe le plus souvent, mais elle peut aussi comporter un minimum et un maximum ou être proportionnelle; elle vise l'encaissement par un contribuable sous son nom de revenus appartenant à des tiers, l'omission ou insuffisance commise sciemment dans la déclaration de revenus, le non versement des retenues opérées à la source au titre de l'impôt sur le revenu, etc.

*L'interdiction des droits civiques, civils et de famille* est une peine complémentaire qui n'est jamais encourue de plein droit et qui doit être formellement prononcée: elle porte sur le droit de vote, d'élection, d'éligibilité, d'être appelé aux fonctions de juré, de tuteur, de curateur, etc., d'exercer les professions d'agent d'affaires, de conseil fiscal, d'expert comptable, de comptable, etc.

*L'emprisonnement* qui varie généralement de deux mois à cinq ans sauf le cas de récidive est réservé maintes fois aux tenues de comptabilités inexactes, à l'établissement de faux bilans, à l'encaissement non déclaré de revenus à l'étranger, à la présentation de fausses pièces pour obtenir des dégrèvements fiscaux.

### § 3. *La mesure et l'application des sanctions fiscales.*

a) En droit pénal la fixation de la sanction est conditionnée par des facteurs de divers ordres tenant aux circonstances objectives dans lesquelles l'infraction a été commise, aux circonstances relatives à la personnalité du délinquant, à son degré de moralité et enfin aux possibilités dont l'inculpé disposait pour échapper à la répression.

Ces circonstances conduisent le tribunal pénal à se montrer soit plus sévère (circonstances aggravantes), soit plus clément (excuses, circonstances atténuantes).

Les circonstances aggravantes qui entraînent l'aggravation de la peine sont les unes réelles, parce qu'elles constituent des faits extérieurs ayant accompagné la commission de l'infraction, les autres personnelles afférentes à la personnalité de l'inculpé (préméditation, récidive, qualité de fonctionnaire, etc.).

Les circonstances atténuantes entraînent par contre l'abaissement par le juge, à sa libre appréciation, des sanctions au-dessous du minimum fixé par la loi pour l'infraction simple; quant aux excuses, elles peuvent, dans les conditions déterminées par la loi, soit abolir la peine (excuses absolutoires) soit déterminer son abaissement (excuses atténuantes).

Cette mesure de la peine en droit pénal est d'ailleurs comprise différemment par les législateurs: tantôt le Parlement enferme le pouvoir du juge entre un maximum et un minimum, donne une énumération légale des circonstances atténuantes, etc., tantôt le juge n'est pas limité par un maximum juridique, a une libre appréciation des circonstances atténuantes, etc.

Quelques législations vont plus loin et permettent soit de prononcer une peine même à titre préventif en raison de „l'état dangereux du délinquant”, soit de donner au juge la faculté de choisir entre „des peines parallèles”, les



unes ayant un caractère humiliant, les autres un caractère honorable, soit même de laisser à l'Administration la détermination de la peine dès lors que la culpabilité a été constatée par le juge.

b) Comment la législation fiscale utilise-t-elle ces errements essentiellement pénaux qui sont dominés, comme on le voit, soit par la nature objective de l'infraction, soit par la préoccupation de la prévention de l'infraction, soit par le mobile qui a guidé l'inculpé, soit par l'attitude de ce dernier après la condamnation?

La science fiscale fait une extrapolation très particulière de ces tendances, étant donné que les rapports entre les autorités dont dépend la mesure de la peine pénale (législatif, judiciaire, administratif) sont très différents en matière d'impôt: alors que le juge est tout puissant ou tout au moins est le seul à pouvoir qualifier l'infraction et à déterminer la culpabilité, au regard de la science fiscale, il n'agit qu'épisodiquement dans des cas exceptionnels pour la répression de la fraude fiscale, c'est l'Administration fiscale; en l'espèce les Régies financières, qui disposent en fait le plus souvent de ces deux prérogatives: déceler les agissements répréhensibles pour éluder le devoir fiscal et les dénommer et leur appliquer des sanctions ipso facto et proprio motu.

A cet égard, il est nécessaire d'insister sur le pouvoir discrétionnaire des fonctionnaires du Trésor en matière de sanctions dans la plupart des pays.

#### LE POUVOIR DISCRETIONNAIRE DES AGENTS DE L'ADMINISTRATION EN MATIERE DE SANCTIONS FISCALES

Les auteurs de droit public soutiennent que les agents des collectivités publiques (Etat, départements, communes, etc.) ont une activité circonscrite le plus souvent à la fois par la technique juridique et par la conscience collective du moment.

Cette limitation des agissements des fonctionnaires est assurée, en d'autres termes, par des règlements administratifs relatifs à la compétence matérielle et formelle des agents et à la violation de celle-ci (violation de la loi, violation des formes, obligation de statuer, de décider dans un certain délai, de se conformer à certaines procédures, à certaines directions de fond, etc.); elle est aussi déterminée par l'état d'esprit des gouvernés qui réclament certaines activités ou certaines abstentions des gouvernants.

Les juristes administratifs reconnaissent d'ailleurs que la zone de sécurité et de légalité, dont profitent ainsi les usagers des services publics, comporte un certain *no mans'land*, une marge où des fonctionnaires conservent un *pouvoir discrétionnaire*, c'est-à-dire une certaine liberté dans l'utilisation des textes légaux, tout au plus endigué si l'on peut dire par le détournement de pouvoirs; ce pouvoir se manifeste par le libre choix du moment pour agir, par une large appréciation des faits, des directions pour agir ou s'abstenir.

Cette marge discrétionnaire est particulièrement large en matière fiscale à la fois pour appliquer les sanctions contre la fraude, pour retenir la bonne ou la mauvaise foi, pour soulever la complicité de tiers, leur responsabilité, pour accorder la remise totale ou partielle des pénalités.

#### LE POUVOIR D'APPRECIATION DES JUGES EN MATIERE DE SANCTIONS PENALES

Bien entendu, les juges qui prononcent en matière fiscale des sanctions pénales sont amenés à tenir compte de la complicité, des circonstances aggravantes ou atténuantes.

##### LA COMPLICITÉ

a) La complicité suppose la participation à la même infraction de plusieurs inculpés agissant en collaboration, mais se distinguant en auteurs principaux et en agents secondaires et accessoires, dénommés complices.

En général, la complicité n'est punissable que s'il y a eu fait principal tombant sous le coup de la loi pénale, que si ce fait principal est un crime ou un

délit, que s'il y a eu accord de volontés entre les auteurs principaux et les complices en ce qui touche la nature de l'infraction à commettre.

Il est nécessaire enfin que l'acte de complicité soit un acte positif d'action et non une simple abstention et qu'il corresponde le plus souvent à une provocation, à des instructions données, à une fourniture de moyens, à une aide ou assistance, à un recel, etc.

Le plus souvent la complicité se traduit par une assimilation, au point de vue de l'incrimination et de la peine, du complice à l'auteur principal; mais elle aboutit aussi dans certains pays à d'autres conséquences: incrimination identique du complice et de l'auteur principal mais abaissement de la peine prononcée contre le complice et fixation proportionnée à celle de l'auteur principal, — complicité entraînant une aggravation de peine pour l'auteur principal et le complice, — incrimination distincte de la complicité considérée comme infraction particulière, etc.

b) Le droit fiscal ne pouvait ignorer la complicité qui constitue sociologiquement un état délictueux d'autant plus dangereux pour la société qu'elle suppose une infraction de foules, de groupements, de réunions, de rassemblements, etc.

Le législateur fiscal sanctionne ainsi la complicité de la même manière que l'infraction principale dès lors que la peine est prononcée par une juridiction pénale: il frappe ainsi les officiers ministériels ou publics, les experts comptables, les comptables agréés, les agents d'affaires qui ont participé à l'établissement d'une comptabilité inexacte ou frauduleuse, — les contribuables qui se sont concertés pour refuser le paiement de l'impôt, — les notaires, les mandataires qui en tant que rédacteurs d'une déclaration de succession ont commis des omissions frauduleuses, — les débiteurs, détenteurs ou dépositaires de valeurs successorales étrangères qui font une remise aux héritiers sans que soit prononcé un envoi en possession, — les rédacteurs d'actes comportant des affirmations frauduleuses de sincérité, etc.

### LES CIRCONSTANCES ATTENUANTES

a) En matière pénale, les circonstances atténuantes laissées à la libre appréciation du juge le plus souvent déterminent un abaissement de la peine au-dessous du minimum fixé par la loi pour l'infraction à l'état simple; elles permettent à la justice répressive d'évoluer, à la répression d'évoluer avec les exigences de la conscience et de l'opinion publique.

Elles jouent en principe, sauf dispositions expresses contraires, au profit des auteurs de tout crime ou de tout délit, qu'ils soient récidivistes ou délinquants primaires; elles se voient bien souvent critiquées parce qu'elles sont trop souvent prodiguées sans motif valable par les juridictions.

b) La législation fiscale ne pouvait envisager les circonstances atténuantes pour la fixation de la majoration des sanctions, puisque celles-ci sont déterminées par les Administrations financières; elles les a acceptées, par contre, pour les sanctions pénales prononcées par les juridictions répressives; elle n'a pas estimé en d'autres termes refuser cette faveur à des contribuables fraudeurs fondés à invoquer l'indulgence du juge.

### LES CIRCONSTANCES AGGRAVANTES

a) A l'inverse des circonstances atténuantes, en droit pénal, les circonstances aggravantes peuvent augmenter la durée de la peine, l'élever d'un degré, substituer une peine à une autre, etc. ou changer la nature d'une infraction. Elles correspondent soit à des faits extérieurs accompagnant la commission de l'infraction (circonstances réelles), soit à des faits personnels au délinquant (circonstances personnelles); elles sont ou particulières à une infraction déterminée (circonstances spéciales) ou se rapportent soit à une catégorie importante d'infractions, soit à toutes les infractions.

b) Le droit fiscal s'est inspiré dans une certaine mesure de ces distinctions



tout au moins pour les sanctions correctionnelles; l'aggravation peut être tirée soit de la dissimulation, soit de l'intervention d'un conseil, d'un officier ministériel.

### LA RECIDIVE

a) La récidive est l'état de l'inculpé qui, déjà condamné définitivement et irrévocablement, commet une nouvelle infraction appelant une nouvelle condamnation.

Elle constitue en droit pénal une aggravation de peine, parce que l'auteur de l'infraction, qui possède un passé judiciaire, appelle une peine proportionnée à la personnalité de l'agent, parce que aussi l'utilité sociale justifie une réaction plus énergique de la société contre un délinquant non amendé par des sanctions antérieures.

Les criminalistes se demandent si la récidive doit être perpétuelle ou temporaire, autrement dit, si l'on ne doit pas tenir compte, pour édicter l'aggravation de peine, du délai séparant les infractions usuelles des condamnations successives ou si, au contraire, il est exigé pour renforcer les sanctions d'une suite d'infractions dans un temps relativement court (5, 10 ans par exemple).

Ils hésitent également entre la récidive générale si l'aggravation doit se produire alors même que les infractions successives sont de nature différente et la récidive spéciale qui suppose des infractions semblables.

Les pénalistes discutent pareillement sur le choix possible entre la récidive simple qui comporte toujours la même aggravation et la récidive progressive qui appelle une aggravation augmentant au fur et à mesure que les infractions se renouvellent.

Enfin, les législations criminelles divergent sur le point de savoir si l'aggravation de peine découlant de la récidive doit être légale, c'est-à-dire obligatoire pour le tribunal répressif (Allemagne, Italie, Norvège, etc. ou) si elle doit être simplement judiciaire, c'est-à-dire laissée à l'appréciation du juge (Belgique, Luxembourg, etc.).

b) Le législateur fiscal, sans entrer dans ces considérations, retient la récidive comme élément de l'incrimination si l'infraction fiscale est punie par les tribunaux pénaux.

Le délai de quatre ou cinq ans est bien souvent précisé; quant aux pénalités prononcées, elles sont constituées par exemple par une amende variable de 120.000 à 12 millions, un emprisonnement de deux ans à cinq ans et une privation en tout ou en partie pendant cinq ans au moins et dix ans au plus des droits civiques.

### L'EXTINCTION DES SANCTIONS

En droit pénal, certaines circonstances influent sur l'application des textes: les unes tendent à arrêter momentanément l'exécution (tels sont le sursis et la libération conditionnelle); les autres effacent la condamnation comme l'amnistie, la réhabilitation; d'autres enfin mettent fin à l'exécution de la peine comme le décès du condamné, la prescription et la grâce.

Le droit fiscal n'ignore pas certaines de ces causes de suspension, d'extinction ou d'effacement des peines: ce sont le décès, le sursis, le droit de grâce, l'amnistie, la prescription.

Il y ajoute le droit de transaction.

### LE DECES

En droit pénal la mort du condamné arrête l'exécution des peines privatives de liberté; par contre, la plupart des législations acceptent que la condamnation à l'amende devenue définitive avant le décès du coupable peut être exécutée après sa mort contre ses héritiers; de même, elles estiment que la confiscation spéciale est une mesure de police: elle peut être exécutée contre les héritiers.

En matière fiscale, les mêmes errements sont suivis: généralement, les pénalités fixées par l'Administration s'éteignent par le fait du décès du contrevenant et les héritiers ne sont pas responsables de la peine encourue par leur auteur; il n'en est différemment que si le contribuable avait souscrit un engagement de payer avant le décès; a fortiori, l'amende répressive est exigible dès lors que le fraudeur avait été condamné à la payer avant son décès en vertu d'un jugement passé en force de chose jugée.

### LE SURSIS

Au regard du droit pénal, le sursis est une cause de suspension de peine motivée par une politique dirigée contre la délinquance d'habitude.

Il se présente suivant les pays sous des modalités diverses: c'est tantôt un avertissement adressé par le juge qui ne retarde pas la condamnation, mais qui arrête provisoirement l'exécution de la peine, c'est tantôt un système qui dispense de prononcer une condamnation, ajourne le jugement et oblige l'inculpé à lui remettre un cautionnement garantissant sa bonne conduite durant un certain délai.

Primitivement limité à l'emprisonnement, le sursis a été étendu aux amendes et aux condamnations pécuniaires. Considéré par les uns comme un moyen de réduire la récidive, il est condamné par les autres parce qu'il est difficilement conciliable avec la justice absolue, parce qu'il entraîne l'énervement de la répression et qu'il accrédite dans l'opinion la croyance au droit à l'impunité de la première infraction.

Ce sont, semble-t-il, ces arguments mitigés qui ont amené les législations fiscales à exclure en principe du sursis les amendes fiscales, peut être aussi parce que celles-ci constituent dans une certaine mesure des dommages-intérêts payés au Trésor.

Mais le sursis joue, par contre, pour les amendes pénales et l'emprisonnement, dès lors que les juridictions correctionnelles les ont prononcés.

### LE DROIT DE GRACE

a) Pour les criminalistes le droit de grâce est un acte de pardon, une mesure de clémence prise par le Gouvernement en faveur d'un individu déterminé reconnu coupable et irrévocablement condamné, elle n'efface pas la peine mais dispense de l'exécuter.

Elle peut être pleine et entière, c'est-à-dire faire remise de tout ce qui reste de la peine ou simplement partielle, c'est-à-dire n'en remettre qu'une partie; elle peut aussi n'être accordée que conditionnellement, soit sous condition suspensive lorsque son octroi est subordonné à l'accomplissement préalable par l'impétrant d'un acte déterminé, soit sous condition résolutoire, lorsque son maintien est subordonné à l'abstention par le gracié de tel ou tel agissement qui lui ferait perdre le bénéfice de la mesure dont il a été l'objet.

La grâce est considérée comme irrévocable, comme ne pouvant être refusée par le condamné qui en est l'objet, comme s'étendant aux peines disciplinaires, à la confiscation, à la solidarité qui frappe des personnes condamnées simultanément, etc.; elle semble, par contre, ne pouvoir jouer à l'égard des amendes qui ont le caractère de réparations civiles, des affichages et insertions constituant réparation civile.

La grâce n'a pas d'effet rétroactif, elle n'abolit ni l'infraction, ni la sanction, elle laisse subsister le délit ou le crime; elle reste sans effet sur les déchéances attachées à la condamnation.

Le droit de grâce n'appartient qu'au Chef de l'Etat auquel un recours doit être adressé, mais ce recours n'a pas d'effet suspensif et les tribunaux répressifs ne peuvent pas, sans outrepasser leurs pouvoirs et sauf exception, ordonner de surseoir à l'exécution des jugements qu'ils prononcent ni modi-



fier leurs jugements en prévision des mesures gracieuses qui pourraient intervenir ultérieurement.

Le droit de grâce joue le rôle de correctif à la sévérité de la loi. S'il détruit pratiquement l'oeuvre du pouvoir judiciaire, il donne satisfaction à l'humanité, il tempère l'application trop stricte du Code pénal.

b) Il était donc normal que le droit de grâce soit employé par le droit fiscal pour adoucir dans une certaine mesure la lourdeur des pénalités pécuniaires: en fait le plus souvent, il est manié très différemment suivant les Régies fiscales et il aboutit tantôt à des remises insignifiantes, ce qui le rend contestable, tantôt à des décisions trop favorables (abandon des 3/4, des 9/10 par exemple), ce qui énerve la répression et permet aux fraudeurs de ne plus s'inquiéter des répercussions pécuniaires de leurs agissements.

Le droit de grâce est considéré, dans la plupart des pays, comme une application du droit accordé par la Constitution au Chef de l'Etat; il est exercé par délégation de celui-ci par le Ministre des Finances, les Directeurs Généraux des Impôts, les Directeurs Régionaux et départementaux des Administrations fiscales et quelquefois même par certains agents du Trésor du cadre principal — ce qui est regrettable —, car il est très discutable que l'agent qui relève l'infraction et fixe la sanction, soit ensuite seul habilité à la réduire.

Les contribuables formulent leur requête et l'adressent au fonctionnaire compétent: celui-ci statue en complète liberté d'appréciation, bien entendu, sous le contrôle de ses supérieurs hiérarchiques suivant les circonstances de l'affaire, de la disproportion entre le montant de la pénalité et la gravité de la faute commise, le cas échéant, des droits prescrits; dans certains pays, des barèmes de remise sont utilisés à titre de direction.

La remise peut être accordée même si la pénalité a déjà été payée; dans ce cas, la fraction remise est restituée; la remise d'amende non encore payée est généralement accordée sous la condition du paiement immédiat du droit simple éludé et de la portion de la pénalité retenue. La remise est en principe irrévocable et non susceptible de rétractation; toutefois, le défaut du paiement du droit simple et de la fraction de la pénalité réservée entraînent dans cette hypothèse la déchéance du bénéfice de la remise.

### LE DROIT DE TRANSACTION

Tandis que le droit de grâce s'exerce à l'égard des pénalités fiscales appliquées d'office par l'Administration, le droit de transaction fonctionne en principe lorsque les pénalités sont prononcées par les tribunaux pénaux; en fait, il est souvent confondu avec le premier.

Ce droit de l'Administration est tantôt reconnu par des textes légaux ou réglementaires, tantôt admis par une longue jurisprudence: il permet au fisc de faire remise avant et même après jugement définitif de tout ou partie des pénalités fiscales *pécuniaires* encourues ou prononcées par le jugement.

Appliqué le plus souvent en matière d'impôts indirects sur la consommation, le droit de douane, de taxe sur le chiffre d'affaires, etc., le droit de transaction conduit pratiquement à déposséder les tribunaux, juges naturels des infractions fiscales et à en confier la connaissance et la répression aux fonctionnaires des Régies fiscales, afin justement que ceux-ci puissent mieux tenir compte de l'intention des fraudeurs.

En fait, le droit de transaction est considéré comme une mesure de faveur qui ne peut bénéficier aux contribuables dont la mauvaise foi apparaît à peu près certaine et même aux assujettis ayant commis une faute grave nettement caractérisée.

Il est à observer que le droit de transactions s'applique également aux peines de droit commun, aussi longtemps qu'une décision judiciaire n'est pas intervenue; autrement dit, pour une infraction punie à la fois de peines pécuniaires (amendes) et de peines de droit commun comme l'emprisonnement, la privation de certains droits, etc., le droit de transaction a pour



résultat de tenir pour non avenues les dites peines de droit commun.

La transaction intervenue a bien souvent l'autorité de la chose jugée; elle ne peut être attaquée ni pour cause d'erreur de droit ni pour cause de lésion.

### L'AMNISTIE INCONDITIONNELLE

a) L'amnistie, en droit pénal, est une mesure *générale* de clémence et de remise à *tous* les inculpés d'une même catégorie d'infractions, aussi bien des poursuites à exercer que des condamnations prononcées.

Elle efface l'infraction, alors que la grâce fait seulement remise *personnelle* à un condamné *particulier* d'une peine encourue.

L'amnistie ne peut en général être accordée que par une loi; elle s'adresse en principe en bloc sans distinction de personnes, à toute une série d'individus; en fait elle peut comporter des restrictions applicables à certaines catégories d'infractions ou de délinquants.

L'amnistie peut couvrir toute espèce d'infractions pénales, elle peut s'étendre même à des sanctions disciplinaires encourues par les officiers publics, etc.; mais il y a tendance à écarter de l'amnistie les incapacités professionnelles, la fermeture de l'établissement, la confiscation, etc.; en général, l'amnistie comprend les faits qui se sont passés jusqu'à la date de la promulgation de la loi.

L'amnistie est, ou pure et simple, ou conditionnelle et subordonnée au règlement de certains frais, à la souscription de certaines déclarations ou régularisation, etc.

L'amnistie enlève rétroactivement à un agissement délictueux ou criminel son caractère d'infraction: si elle intervient avant la condamnation, elle éteint l'action publique, elle met fin aux poursuites déjà intentées; si elle se produit postérieurement à la condamnation, le condamné échappe à toutes les peines prononcées, la condamnation ne compte pas pour la récidive, elle cesse de figurer au casier judiciaire; en toute hypothèse, l'amnistie s'oppose à ce que l'infraction amnistiée soit poursuivie même sous une qualification nouvelle.

L'amnistie d'ailleurs laisse intacts les droits des tiers à des dommages intérêts, à des réparations en nature, etc.

b) Le législateur utilise l'amnistie fiscale périodiquement: à la veille d'élections générales, pour faciliter l'émission d'un large emprunt public, pour permettre au Gouvernement de bénéficier d'une majorité lors d'un vote de confiance, pour provoquer des rentrées de capitaux dissimulés à l'étranger, pour „faire sortir” l'or caché ou les réserves monétaires conservées par les contribuables, etc. caché.

Le législateur pense ainsi rétablir un „climat de confiance”, réveiller le courage fiscal, convaincre les fraudeurs que l'accomplissement de leurs obligations envers le trésor est seul capable de leur faire obtenir la bienveillance des agents du fisc. Il croit, en un mot, créer une ère nouvelle dans les rapports entre les assujettis et les Régies fiscales; il veut „repartir à zéro” et annonce qu'à l'avenir la répression de la fraude ne pourra qu'être extrêmement rigoureuse, que les sanctions seront appliquées intégralement sans possibilité de remise gracieuse, etc.

A la vérité les fraudeurs ne se laissent guère attendrir par cette volonté de rénovation: ils profitent de l'amnistie, se montrent hostiles à toute sincérité, recommencent leurs fraudes et . . . . attendent à nouveau la venue des Contrôleurs.

Les législateurs ne sont pas convaincus par ces arguments tirés de l'expérience: ils accordent périodiquement l'amnistie fiscale aux contribuables qui, dans un délai déterminé, ont réparé diverses omissions ou dissimulations; le paiement de certains droits les libère définitivement des pénalités dont ils sont redevables et même dans certains cas les dispense du règlement des droits simples.



Ces amnisties sont le plus souvent mais non nécessairement subordonnées à la condition indispensable d'un versement ou d'une déclaration volontaire „spontanée” avant toute réclamation de l'Administration, d'un versement anonyme.

Les hypothèses où l'amnistie est concédée sont très diverses: fraudes en matière de droits de mutation, de dissimulation de prix de vente d'immeubles ou de fonds de commerce, de droits de succession, d'avoirs à l'étranger, d'impôt sur la fortune, etc.

L'amnistie fiscale est accordée soit pour toutes les infractions commises avant une certaine date, soit pour une certaine catégorie d'infractions: déclarations de succession hors délai etc.

Ces amnisties, qui ont un caractère *spécial*, ne peuvent être étendues aux impôts pour lesquels elles n'ont pas été prévues; si elles visent par exemple des contributions perçues par voie de rôles, elles ne peuvent régir des impôts indirects ou des droits d'enregistrement.

Les amnisties *générales* sont, par contre, comme leur nom l'indique, d'une portée générale; elles s'appliquent à tous les impôts éludés, mais seulement pour les infractions se rapportant à des faits antérieurs à leur promulgation et dans des hypothèses bien souvent limitées par le législateur: dissimulations de prix, omissions et insuffisances de toute nature, déclarations hors délai, etc.

### LA PRESCRIPTION

a) La prescription en droit criminel éteint la peine quand un certain temps s'est écoulé depuis la condamnation sans que le Ministère public ait fait exécuter la sanction; alors que la prescription civile repose sur une présomption de paiement ou de renonciation de la part du créancier, la prescription pénale part de l'idée qu'une peine trop éloignée de la date de la faute n'est plus exigée ni par la justice, ni par l'opinion publique.

En matière pénale, les délais sont variables suivant les peines (deux à vingt ans par exemple); ils courent en principe à compter du jour où intervient la décision pénale si elle est rendue en dernier ressort ou du jour de l'expiration du délai d'appel.

La prescription pénale peut d'ailleurs être suspendue par certains éléments comme les hostilités, ou arrêtée par un acte d'exécution de la peine, par le paiement partiel d'une peine pécuniaire, par une saisie, par la remise d'un bien confisqué.

La prescription laisse subsister la condamnation qui devient définitive et a fortiori les condamnations civiles au profit de la victime de l'infraction.

b) Le droit fiscal applique plus ou moins les errements de la législation criminelle: il a généralement distingué entre les pénalités pécuniaires essentiellement fiscales, qui sont régies par une prescription quasi civile et les pénalités prononcées par une juridiction pénale. Le plus souvent, la prescription des amendes purement fiscales est la même que celle applicable aux droits en sus.

Par suite, lorsque le fisc peut se voir opposer une courte prescription (prescription biennale, triennale, etc.), celle-ci ne court qu'à compter du jour où le fisc a eu la preuve complète de l'infraction (l'enregistrement par exemple d'un acte permettant de constater le délit).

Dans le second cas, c'est la prescription pénale qui doit jouer.

#### § 4. L'efficacité des sanctions fiscales.

A en croire certains financiers ou praticiens, les sanctions contre les déserteurs de l'impôt seraient le plus souvent inefficaces: „la modération de l'impôt, a écrit Leroy Beaulieu, serait encore la meilleure garantie contre la fraude”.

Certains doctrinaires observent, de leur côté, que les sanctions risquent

d'être inefficaces quand elles sont légères et de devenir odieusesors lqu'elles sont trop sévères, „l'opinion publique, déclare M. Jèze, étant en France comme ailleurs (Angleterre, Belgique, Italie, etc.) indulgente aux fraudeurs”.

Il y a du vrai dans ces observations en apparence contradictoires: si les sanctions purement pécuniaires sont toujours suffisantes pour dédommager le Trésor et pour réprimer des infractions fiscales anodines comme une inexactitude ou une erreur *involontaire, minime et accidentelle*, si celles-ci peuvent par suite faire l'objet de larges remises, toute autre doit être la répression de la fraude *continue, organisée et rentable*: dès lors que les contribuables inconscients ou cyniques (commerçants, industriels, agriculteurs) organisent systématiquement l'évasion de l'impôt, dès lors qu'ils se font aider dans cet objectif contestable par des tiers, professionnels ou non, le législateur ne doit plus avoir d'hésitation: se trouvant en présence d'individus agissant comme des simulateurs, des faussaires, des escrocs, des voleurs, etc., le Parlement doit franchement recourir aux sanctions pénales qui répriment les crimes et les délits de droit commun.

Autrement dit, il n'a plus seulement à défendre l'intérêt pécuniaire de l'Etat, mais à protéger la société contre des citoyens qui veulent ignorer les conditions financières de la vie en communauté publique.



### ADDENDUM

to the study „The tax burden on business profits in six countries”.  
(Bulletin 4/1952).

Owing to recent changes in the tax regulations in *Norway* there is in addition to the State income tax (30 %) a progressive income tax to the local community. The progression starts with an additional rate of 6 % of the ordinary municipal income tax (income 20.000 N.cr.) and ends with 30 % thereof (income 150.000 N.cr.). All income over 150.000 N.cr. is taxed by a flat additional rate of 30 %. Further there is a special State income tax of 1,3 % at present in force in Norway. When these two taxes are considered the maximum weight of the total direct tax burden may be about 66 % and the average weight somewhat more than stated in the study. It all depends on the rate in the community and the size of the profits distributed. Finally the regulations about the assessment of the taxable income — amended in 1952 — are now based on the company's *annual* account but with a right for the company to carry forward losses incurred in the fiscal year for deduction from surplus in the following two years.

On p. 197, second line from the top, the rates should be 2<sup>0</sup>/<sub>00</sub> and 4<sup>0</sup>/<sub>00</sub> instead of 2 % and 4 %.

In *France* there is at present no limit to the amount of dividends which may be distributed each year by the companies. Further there is at present in France — instead of the sales tax mentioned in the study — a single tax on production at a rate of 15,35 % imposed once on every producer of manufactured goods. When the goods later on are sold a transfer tax (1 %) and a local tax (13/4 %) are imposed.

The author of this study is much indebted to the Bulletin for having got the opportunity to make this addendum based on information from members of the I.F.A. in Norway and France.

Dr. KLIMOWSKY sent us the following addendum to his article about „Palestine and Israel, their fiscal continuity” which appeared in *Bulletin* VI No. 5, p. 273; the addendum should be read after the words „mandatory government”, 11th line of para 3 (b) on p. 280: As an important consequence of that attitude in general, the Supreme Court sitting as a High Court of Justice, has declared in a recent judgment that „the Government of Israel are not responsible for an illegal act (if any) of the Mandatory Government, nor are they bound to implement the promise (if any) made by the letter to the applicant” (High Court No. 279/51 and os., Pesakim 1951/52, vol. 5, p. 525).



## II NORWEGIAN TAX REFORM

by  
HELGE SEIP

The Norwegian Government have recently put forward a proposal, which implies a number of important changes in the taxation of personal incomes. As a result of the proposed rules the number of persons paying state (national) income tax will go down from a little less than one million in 1952/53 to a figure round 500.000 (provisional estimate 495.000) in the fiscal year 1953/54. (The total population is about 3,3 mill. people.) More than 400.000 taxpayers out of 704.000 who had less than Norwegian kroner 10.000 in yearly income last year, will be tax exempt. The remaining tax free families are found in the income groups up to kr. 20.000, and for taxpayers with more than 4 dependents a little above that level.

The personal income tax is supposed to go down about 30 per cent (3-4 per cent of total state revenue) as compared with the present rates. About half of this amount refers to the taxpayers below kr. 10.000 in yearly income, one third to people in the 10.000-20.000 bracket and the remaining one sixth to the higher incomes. It may be of interest to note that the highest marginal rate for all direct state and local income and general property taxes together will be reduced from 90 to 85 per cent. If the taxation at any level should exceed this limit, the state income tax and if necessary, up to one half of the state property tax, shall automatically be reduced correspondingly. This brings the taxation of high incomes in Norway well below the tax limit of the United States and Great Britain. Since the Norwegian incomes are more evenly distributed, however, the financial importance of a reduction of top rates is less important.

The direct state taxation of Norway is based on a combination

of an income tax and a general property tax (general wealth tax, including tangible and intangible property of all kinds, except ordinary personal articles like clothes, furniture etc.) Both the income tax and the property tax are progressive. The tax rules have been changing somewhat from time to time. During and after the war a complicated system of state income tax was developed according to which the family deductions (before arriving at the „taxable” incomes) as well as the tax rates were changing with the number of dependents.

The new proposals makes the whole basis of the income tax much simpler. For the coming year the following scale would be used for all individual taxpayers directly on their net incomes before any kind of family deductions are made:

First kroner	12.000	10 %
Next „	8.000	15 %
„ „	10.000	25 %
„ „	10.000	35 %
„ „	30.000	45 %
„ „	100.000	55 %
Over	170.000	65 %

(Note that the figures refer to state income tax only. The municipal income tax, being slightly progressive between a basic rate of about 17 and an average top rate of ca. 22 per cent of the taxable amounts after the family deductions, comes in addition.)

After a calculation on this basis a standard deduction is given directly from the tax amount according to the number of dependents. Single taxpayers get a deduction of kr. 400 (which means that incomes up to kr. 4.000 are tax free) until the age of 69 years. Older people (and most invalids, people suffering from special diseases like diabetes etc.) are assessed in tax class 2, together with other taxpayers with one dependent. They all get kr. 800 in deduction (kr. 8.000 tax free limit). A new class is given for each additional dependent. In class 3 the deduction is kr. 1.000, in class 4 kr. 1.300, in class 5 kr. 1.700, in class 6 (man, wife, 4 children) 2.200, etc. the additional deduction for further dependents continuing to increase by kr. 100 per additional dependent.

There are no possibilities of income splitting for husband and



wife in Norway, but married women working outside their homes get a special deduction (between kr. 500 a year if there are no children and kr. 1.500 with minimum 2 children). Since more than 96 per cent of all Norwegian taxpayers are earning less than kr. 20.000 a year, the new tax rules will make the drawbacks of the joint return rather insignificant, as compared with the present system, where a large number of married people from kr. 8.000 a year and upwards pay a considerably larger joint tax than the sum they would have to pay as two single individuals.

The reduction of the general property (wealth) tax comes mainly in the form of a tax free first bracket, amounting to kr. 15.000 for single persons (under 70 years) and kr. 25.000 for all taxpayers in family class 2 and upwards. The tax rates applied to the *taxable* amounts are:

First kroner	20.000	2,5 <sup>0</sup> / <sub>00</sub>
Next „	30.000	5,0 <sup>0</sup> / <sub>00</sub>
„ „	50.000	7,5 <sup>0</sup> / <sub>00</sub>
„ „	100.000	10,0 <sup>0</sup> / <sub>00</sub>
„ „	100.000	12,5 <sup>0</sup> / <sub>00</sub>
„ „	200.000	15,0 <sup>0</sup> / <sub>00</sub>
Over	500.000	17,5 <sup>0</sup> / <sub>00</sub>

With the present rules (for the fiscal year 1952/53) no taxpayer assessed for less than kr. 20.000 in property pays state property tax. As soon as this minimum is reached, however, the whole amount is taxable and rates from 2<sup>0</sup>/<sub>00</sub> of the first kr. 20.000 to 20<sup>0</sup>/<sub>00</sub> of amounts exceeding kr. 300.000 are applied. Now a distinction is made between single taxpayers in class 1 and people in higher classes, and at the same time a minimum amount will be tax free for all taxpayers regardless of their total wealth. For the coming year about 120.000 men and women are expected to pay general state property tax with a total amount of 30 per cent less than the present collections. Some further cuts will follow from the reduction of the marginal tax rate, of all direct taxes together from 90 to 85 per cent in the top income bracket, mentioned above.

The important changes in the direct taxation which have been indicated in this paper, must be considered as a first step towards a general revision of the whole Norwegian tax system. The next

major reform in this field will be the introduction of the „pay as you earn” system from about 1955. At the same time as the state budget for 1953/54 was announced a new committee was appointed with the Director General of the Bank of Norway, Dr. Gunner Jahn as chairman. This committee is set up to analyse the system of sales taxes, excises etc. And its report is expected some time next year.

Two other committees are already working on the problems of business and corporate taxes, and on the questions connected with an equalization of municipal tax levels. The last field is more important in Norway than in most other countries, since the main income tax for the majority of taxpayers is collected by municipalities. The sum of municipal taxes still exceeds the direct taxation at state level and amounts to about 30 per cent of total Norwegian tax collections when direct and indirect taxes are counted together. A considerable increase of the special state allowances to limit the municipal income tax in districts with low income earning capacity (allowance increased from 5 mill. kr. in the 1951/52 budget, to 25 mill. in 1952/53 and 40 mill. in 1953/54) has already contributed greatly to the solving of the year to year difficulties of the „poor” municipalities, but a more systematic analysis of these problems is still needed before a permanent reform seems possible.



## THE NORWEGIAN STATE BUDGET

*Expenditures*

	Proposal	Voted on per
		June 30, 1952
I. Current expenditure	1953/54	1952/53
	Mill. kr.	Mill. kr.
A. Ordinary Expenditures		
The Royal Family	2,7	2,6
The Government and govern- mental offices	33,0	27,8
Parliament and State	12,1	14,6
Supreme Court	0,7	0,6
Foreign Ministry	47,9	54,3
Ministry of Church and Education	246,2	197,9
Ministry of Justice	127,7	107,4
Ministry of Municipal affairs and Labour	205,5	165,9
Ministry of Social affairs	541,0	463,8
Ministry of Commerce	94,6	100,1
„ „ Industry, Shipping etc.	81,7	65,4
„ „ Fisheries	46,6	38,7
„ „ Agriculture	119,9	104,7
„ „ Transport	210,7	191,4
„ „ Public Finance	142,8	141,1
„ „ Defense	666,1	537,4
Other expenditures	83,9	288,8
	2.663,3	2.502,5
B. State Enterprises (net loss)	86,3	31,4
C. Price Subsidies	530,0	450,0
D. Special allowances for military and civil preparedness	502,9	808,5
E. Extraordinary for the develop- ment of North-Norway	8,0	20,7
Total current expenditures	3.790,5	3.813,1
Surplus on current account	539,9	499,4
	4.330,5	4.312,5

II. <i>Capital expenditures</i>	1953/54	1952/53
A. „Profitable” state investments	294,9	256,0
B. Debt redemption etc.	257,6	253,0
Total capital expenditures	552,5	509,0
Total state expenditures ca.	4.343,0	ca. 4.322,1*

*Receipts*

I. <i>Current receipts</i>	1953/54	1952/53
A. <i>Ordinary receipts.</i>		
Direct taxes:		
Ordinary tax on income and property (personal & corporate)	1.150,-	1.200,-
Social insurance tax	131,8	125,3
Other direct taxes	65,7 1.347,5	79,5 1.404,8
Indirect taxes:		
Customs duties, etc.	284,5	274,5
General sales tax	1.200,-	1.025,-
Excises on alcohol	402,1	383,1
„ „ tobacco	200,-	187,-
„ „ sweets	125,-	115,-
„ „ gasoline, etc.	150,4	154,6
Other indirect taxes	178,6 2.540,6	229,4 2.368,6
Duties and dues	17,2	17,9
Refunds from municipalities, etc.	41,8	35,5
Income from state institutions	73,7	66,-
Interests and dividends	40,1	22,5
Income from state funds	23,7	14,8
Other incomes	243,0	379,3
	4.327,6	4.309,3
B. Income from special state funds	2,9	3,2
	4.330,5	4.312,5
II. <i>Capital Receipts</i>		
Repayments of loans given by the state	12,5	9,6
Total receipts	4.343,0	4.322,1

\* After June 30, 1952 additional allowances amounting to about 228 mill. kr. have been voted by the Storting. The present budget proposal for 1953/54 therefore implies a reduction of the budget voted (so far) for 1952/53 by some 200 mill. kr.



#### IV

#### REVIEWS — COMPTES RENDUS

MIGUEL COELHO: *Sisa e Imposto sobre successões et doações*. — Procuradoria Fiscal. Lisboa 1938.

Ce livre de 700 pages s'occupe des droits de mutations (règlement de 1899). En premier lieu on traite la „Sisa”, droit de transmission d'immeubles. En second lieu des impôts sur les successions et les donations.

L'auteur termine par un commentaire d'après les sujets et par ordre alphabétique et donne ensuite des explications sur les articles de règlement. Un excellent index et beaucoup de renvois permettent de s'orienter sans peine dans cet ouvrage détaillé. Aussi, nous le recommandons avec plaisir, bien qu'il date d'avant la guerre.

Dipl. Kfm. Dr. J. SCHEIFFARTH: *Gewinnermittlungsarten im Steuerrecht*. — Der Rechts- und Steuerdienst. Heft 15. Verlag Dr. Otto Schmidt K.G. Köln, 1949.

La première condition que l'on doit poser à un système fiscal est celle d'être juste.

Cette condition exige que les impôts ne doivent pas seulement être généraux et applicables à tous ceux qui satisfont aux exigences spéciales de la loi ou quand un certain événement se produit, mais encore qu'ils doivent être perçus uniformément. Il faut que le sacrifice de chacun soit égal. Ce but peut être atteint entre autres par la progressivité.

Le Reichsfinanzhof applique encore d'autres méthodes spéciales, qui font justice à l'uniformité.

L'auteur a fait une étude spéciale de l'une de ces méthodes, notamment la correction qu'il faut appliquer quand un contribuable change de méthode pour calculer les bénéfices. Si cette correction manquait, il en résulterait qu'une certaine partie des bénéfices se déroberait complètement à la perception d'impôts, ce qui serait une profonde injustice envers les contribuables qui suivent toujours le même système pour calculer leurs bénéfices.

HÜBSCHMANN - HEPP - SPITALER: *Kommentar zur Reichsabgabenordnung und den Nebengesetzen*. — Verlag Dr. Otto Schmidt K.G. Köln, 1952.  
(Ouvrage à feuilles mobiles).

On pourrait appeler la „Reichsabgabenordnung” la Constitution du droit fiscal allemand.

Les dispositions qu'elle comprend, tout en n'étant pas applicables à tous les groupes d'impôts, le sont certainement à un groupe plus ou moins important. Elle contient des dispositions de nature organisatoire de droit matériel et de droit formel, ainsi que le droit pénal fiscal et le droit de procédure fiscale. Vu que cette loi importante renferme à un certain degré les principes du droit fiscal allemand, il est réjouissant qu'elle ait paru à feuillets mobiles dans l'édition du Dr. Otto Schmidt, de sorte que toutes les modifications peuvent être incorporées facilement. Un commentaire clair et détaillé donne à cet ouvrage toute son importance.

JAKOB THEIS: *Praktischer Führer durch das Steuerrecht* (Avec mises à jour au 1er Septembre 1952). — Verl. Dr. Otto Schmidt K.G. Köln.

Ce livre, très apprécié en Allemagne, contient un commentaire (sans textes de loi) sur les lois fiscales. Dans la préface l'auteur caractérise cet ouvrage comme suit:

„Il ne désire pas être un commentaire complet, mais surtout donner un traitement systématique du droit fiscal à l'usage des débutants dans cette matière. Il est également destiné à être un ouvrage de référence pour les agents du fisc etc. quand ceux-ci désirent s'orienter sur certains problèmes.”

Ce commentaire étant à feuillets mobiles, la mise à jour par des suppléments indiquant les modifications de loi, pourra se faire facilement.

*Budgetary structure and classification of Government Accounts.* — United Nations. Departments of Economic Affairs. New York 1951.

En rapport avec la collaboration économique qui devient de plus en plus étroite avec des projets conçus en commun dans le domaine de la politique économique et fiscale, il est de la plus haute importance qu'une base plus ou moins collective soit établie pour la façon de dresser le budget et de faire des arrangements financiers. Dans cet ouvrage de 100 pages on examine ces problèmes. Dans l'appendice, la façon d'établir un budget d'une manière satisfaisante est traitée. Le second appendice donne un aperçu des budgets dans divers pays, notamment en Italie, en Suède, aux Etats-Unis et à l'U.R.S.S.

Dpl. Kfm. Dr. WILLY MEYER: *Der Einkommensteuerliche Herstellungswert.* — Deutscher Betriebswerte Verlag, Berlin-Stuttgart, 1951.

The sub-title of this work runs „Seine verrechnungstechnische Darstellung im Rahmen der Normalkostenrechnung.”

In the course of the 15 years of study and work of the writer, many alterations in the field of business economics have taken place. Former theories have now become practice. The book (127 pages) published in 1951, was concluded on December 31st, 1947 and testifies to this, on a point also important for the levying of taxes. Since then much has altered again, but the writer is of the opinion that his remarks will be of value after all. The basis for every estimate for a commercial or fiscal balance sheet is still the Commercial Code, which came into force on January 1st, 1900. This Code does not give binding rules, but prescriptions about the maximum and the minimum of the allowed evaluations.

The later laws regarding the limited liability companies and joint stock companies (1937) and also the income tax (1939) give some freedom. The development of the views about the evaluation could therefore proceed within certain limits and the book is dedicated to this purpose.

After a study concerning prices and costs, where business economics are repeatedly touched on, the writer comes to the real subject, viz., the „Herstellungskosten”. This problem, especially the calculation of the costprice, involves many difficulties.

The author speaks of the business economic-tax doctrine, which is treated by him from many sides.

Tables, formulars, calculating examples are given in some enclosures, while a list of the literature consulted finishes the work.

RICHARD FECHNER: *Grundriss des Steuerrechts.* — Verlag für Rechtswissenschaft vorm. Franz Vahlen G.m.b.H., Berlin u. Frankfurt a.M. 1951.

This work of 168 pages is incorporated as Heft 7 in the „Schriftenreihe der Berliner Verwaltungsschule, herausgegeben von Stadtrat Otto Theuner.”

It contains a synoptic study of the German tax law, as it was on October



1st, 1950. It is in accordance with the practice and is, moreover, written for educational purposes.

The introduction gives among other things definitions of conceptions and a sketch of the development in the various periods. The second part contains the general tax legislation, among which the „Finanzausgleich“, the material and formal tax law, including a description of the administration and the fiscal penal law. All these subjects are treated in a very succinct way.

The third part gives a description of the separate taxes, preceded by a systematic division: Besitzsteuern (Property taxes) — Verkehrssteuern (Transfer taxes and taxes on deeds etc.) — Verbrauchssteuern (Consumers' taxes and Excise duties) — Zölle (Customs) and the Gemeindesteuern (Local taxes). After a brief examination, on which occasion the rates are dealt with, too, there follows a survey of the taxes in tabular-form. The legal basis is briefly indicated, the objects of taxation, the debtor, rates, while in the column of remarks many particulars are mentioned.

*Economic effect of section 102.* Ed. Tax Institute Inc. 457 Nassau Street, Princeton, New Jersey, USA, 1951, 314 pages.

Section 102 imposes a surtax ranging from 27 ½—38 ½ % on the net income of a corporation, which accumulates its current earnings for the purpose of avoiding individual surtaxes on its shareholders. Consequently this tax is often called the penalty tax on unreasonable accumulation of profits.

This book is written in a popular way and the literal texts of several discussions on this problem are included.

The work is divided into the following parts:

1. Preliminary statement.
2. Questionnaire Survey.
3. Fact-finding panel on economic effect.
4. Summary comment on fact-finding panel (K. M. Williamson).
5. Policy Discussion panel.

A synopsis of Questionnaire Survey and panel discussions precedes this work, giving a clear survey of the criticisms on section 102, and of a justification.

V. S. OHMSTEDE: *De recente belastingwijzigingen.* — N.V. Johan Mulder's Uitgevers-Mij., Gouda, 1951.

M. Ohmstede explique dans cet ouvrage les modifications fiscales qui ont contribué à alourdir pour une partie les charges fiscales par suite des obligations prises par les Pays-Bas en rapport avec le réarmement. En premier lieu il considère les modifications et majorations des impôts sur les bénéfices des sociétés, sur les revenus, sur les salaires, sur le capital; en outre on traite les modifications apportées au système déjà toléré en ce qui concerne l'évaluation des stocks; puis le nouveau régime fiscal des recapitalisations.

Finalement, quelques pages encore sont consacrées à la loi fiscale dite d'urgence et à l'expiration de saisies fiscales conservatoires spéciales. Quelques exemples ont été cités à côté de l'explication à titre d'éclaircissement.

Dr. WILLI THIELE: *Völkerstrafrecht - Entwicklung und Gegenwartslage.* — Verlag Otto Schwartz & Co., Göttingen 1952.

L'intolérance dans le trafic entre les peuples semble fatale. Le Droit international public positif n'offre aucune solution, vu qu'il ne contient pas de réglementation juridique interdisant la guerre. Pourtant chacun désire ardemment la Paix — tout contradictoire que ceci puisse paraître.

Les militants en faveur de la paix mondiale cherchent la solution de ce problème dans la création d'un Droit Pénal International, menaçant de punition non seulement les Etats, mais encore les politiciens et toutes autres



personnes qui compromettraient la Paix. L'auteur souligne qu'une paix permanente dépend uniquement du fait si l'on parvient à s'accorder sur la nécessité d'un Droit Pénal International.

Dans cette étude systématique et historique du problème, l'auteur a incorporé un extrait de la Convention de Londres du 8 août 1945, qui fut conclue entre les „quatre grands” et relative à la poursuite et la punition des criminels de guerre, ainsi qu'un extrait des Statuts de la Cour Militaire Internationale. Une référence à des ouvrages parus termine cette étude de 71 pages.

JOYCE STANLEY & RICHARD KILCULLEN: *The Federal Income Tax - A guide to the law*. 2<sup>me</sup> édition (1951) avec supplément (1952). — New York, the Tax Club Press.

Tous ceux qui veulent étudier l'impôt fédéral américain sur le revenu sont mis en présence du système extrêmement compliqué de la loi, dont le „Internal Revenue Code” comprend l'élaboration. Outre la loi elle-même, les „Treasury Regulations” et la jurisprudence ont une importance capitale.

Il en résulte que pour ceux qui ne sont pas au courant de la législation fiscale américaine, il est assez difficile de trouver leur chemin dans la matière.

L'ouvrage susmentionné, dont la première édition parut en 1948 (Voir Bulletin Vol. V, p. 42) appartient à la catégorie de publications qui permettent aux lecteurs de surmonter les difficultés et cela sans étude approfondie préalable, et de faire usage, avec profit, de l'Internal Revenue Code. C'est pourquoi il faut applaudir à la publication d'une 2<sup>me</sup> édition de cet ouvrage.

Bien qu'en 1952 il ne soit pas publié une „Revenue Act”, un certain nombre d'autres lois ont modifié la législation fiscale. Ces modifications sont l'objet du supplément qui parut en Septembre 1952.

JACKSON WOLFE & HENRY E. SMITH: *Hanson's Death Duties*, 9<sup>me</sup> édition, avec 5<sup>me</sup> supplément accumulé (Septembre 1952). — Sweet and Maxwell Ltd., Londres, 1952.

Voici un des plus importants manuels dans le domaine des droits de succession anglais: *Hanson's Death Duties*, dont la 9<sup>me</sup> édition parut en 1946. Toutes les lois de finances (Finance Acts), ainsi que d'autres lois d'importance dans le domaine des droits de succession ont été discutées dans cet ouvrage important, et y sont amplement commentées. Une place considérable est réservée à la jurisprudence ce qui permet aux lecteurs de faire une étude approfondie de l'ensemble des problèmes qui se présentent dans la matière. Un appendice (No. VI) comprend le texte de la convention anglo-américaine, conclue en 1945 pour éviter les doubles impositions en matière de droits de succession. L'usage de l'ouvrage est ensuite considérablement facilitée par une „table of cases” ainsi qu'une „table of statutes” tandis qu'à la fin du livre le lecteur trouvera un index alphabétique très détaillé.

Depuis la parution de l'ouvrage plusieurs Finance Acts sont entrées en vigueur. C'est pourquoi on fait paraître de temps en temps des suppléments dans lesquels le lecteur peut trouver la jurisprudence récente et les textes de conventions conclues dans les dernières années. De cette façon l'ouvrage est tenu à jour. Par le cinquième Supplément l'ouvrage est mis à jour jusqu'à Septembre 1952.

CECIL A. NEWPORT & OLIVER J. SHAW: *Income Tax Law and Practice*, 24<sup>me</sup> édition. — Sweet and Maxwell Ltd., Londres, 1952.

Dans un numéro précédent du *Bulletin* nous avons fait mention déjà de la parution de la 24<sup>ème</sup> édition de cet ouvrage bien connu et traitant l'impôt sur le revenu anglais. Maintenant nous avons devant nous cette nouvelle édition.

Le système en est resté tout à fait le même. Le contenu en est cependant



différent, parce que depuis la dernière édition l'Income Tax Act et la Finance Act 1952 ont été promulguées. Comme cela fut nécessaire pour d'autres ouvrages dans ce domaine, il a fallu adapter le présent ouvrage à la nouvelle législation.

Ceux qui veulent s'orienter dans le système de la législation fiscale anglaise et qui veulent faire usage de cet excellent ouvrage, seront très heureux de cette adaptation, réalisée dans la présente édition.

G. W. BRIGGS: *Studies in Management Techniques*. — Gee & Company Ltd. Londres 1953.

Comme l'indique déjà son titre, cet ouvrage traite un sujet hors du domaine du droit fiscal. C'est pourquoi nous nous bornerons à donner un aperçu du contenu de ce livre lequel a été écrit d'une façon extrêmement claire et systématique:

1. The Nature and Significance of Management;
2. The Responsibilities of a Manager;
3. Human Relations in Management;
4. The Techniques of Management;
5. The Functions of Management;
6. Management Tools and Controls. (The Tools of Management).

H. W. PRENTIS JR.: *Foreign Assistance and the American Economy*. Address before the 57th Congress of American Industry. — National Association of Manufacturers, December 1952.

Dans cette brochure de 16 pages on traite l'influence de l'aide américaine sur la situation économique aux Etats-Unis d'Amérique. Le lecteur y trouvera les considérations suivantes: Dans les années après la deuxième guerre mondiale l'aide américaine a été considérable. Elle avait pour but de contribuer au rétablissement économique de l'Europe. Le temps viendra cependant où cette aide prendra fin, d'une part parce que le peuple américain en subira une pression énorme, d'autre part, parce que les États Européens voudront rembourser les emprunts, par une expansion de leurs exportations aux Etats-Unis. L'étranger trouve que les tarifs douaniers américains sont trop élevés, et on les considère comme un obstacle pour les exportations opérées par les pays débiteurs des Etats-Unis. Quelles seront les conséquences d'une diminution et d'une importation croissante pour l'économie des E.U.A., voilà la question à laquelle, dans de grandes lignes, l'auteur a voulu répondre.

ROBERT M. HAIG & CARL S. SHOUP: *The Financial Problem of the City of New York*. A report to the Mayor's Committee on Management Survey, 1952.

Les auteurs ont réussi à donner dans cet ouvrage de 500 pages un exposé systématique et une analyse des problèmes financiers qu'une métropole comme New York est obligée de résoudre. Outre cet exposé, ils ont donné une Série de suggestions et de recommandations ayant pour but de permettre de se former une meilleure idée et de contribuer à une solution des problèmes financiers de cette ville, solution basée sur des considérations d'une prospérité générale et de longue durée, et non sur des considérations qui trouvent leur origine dans un avantage politique direct.

Cet ouvrage détaillé comprend en outre quelques monographies de caractère financier et technique, de la plume d'un certain nombre d'experts dans divers domaines. Leurs suggestions relatives à une solution ne visent naturellement pas le problème dans son ensemble, mais seulement les détails qu'ils ont traités, raison pour laquelle il se peut bien qu'il soit nécessaire d'amender leurs suggestions.

Il faut être extrêmement reconnaissant à tous ceux qui ont collaboré à la réalisation de cette étude importante pour leur dévouement, et l'on



peut dire que cet ouvrage mérite toute l'attention de ceux qui s'intéressent à l'aspect financier d'une métropole.

BLUMICH - BOYENS - STEINBRING: *Gewerbsteuergesetz*, 5<sup>me</sup> édition, Verlag Franz Vahlen G.m.b.H. Berlin/Frankfurt 1953.

Bien que la structure du „Gewerbsteuer” (impôt commercial) n'ait pas subi de modifications depuis l'édition précédente de cet ouvrage, il y avait quelques légères modifications d'ordre technique plutôt pour lesquelles il fut nécessaire d'en publier une édition révisée.

L'Impôt commercial allemand, qui a existé aux Pays-Bas jusqu'à 1951, et qui existe encore au Grand-Duché de Luxembourg, est un impôt réel, et perçu en rapport avec l'existence de l'exploitation d'une entreprise. Il n'est pas tenu compte des circonstances personnelles de l'entrepreneur, à l'opposé des impôts personnels, mais on prend comme base, comme objet imposable, une unité économique. Ainsi il n'est pas tenu compte du nombre des personnes auxquelles revient le revenu de l'entreprise, tandis qu'il n'est pas d'importance pour cet impôt quels sont les moyens de financement de l'entreprise, c'est à dire qu'aucune distinction n'est faite entre le financement par des moyens propres ou par des capitaux empruntés.

Cela s'explique par le caractère même de cet impôt réel, d'une part, et du fait qu'il est un impôt commercial, d'autre part: le produit du *Gewerbsteuer* revient aux Communes, bien qu'il soit perçu par l'État.

Si les fonds de l'entreprise comprennent des terrains, le *Gewerbsteuer* coïncide avec le „Grundsteuer” qui également est un impôt réel.

Dans cet excellent ouvrage on traite d'une façon détaillée et approfondie tous les problèmes qui se présentent dans ce domaine. Un index et une table alphabétique en facilitent l'usage.

*Zur Kritik am deutschen Steuersystem.* — Institut „Finanzen und Steuern”, Heft 8, Bonn, 1951.

Cette étude de 44 pages comprend deux sections, dont la première contient une comparaison entre le système fiscal d'Allemagne et celui de certains autres pays. On compare également les charges fiscales en Allemagne et ailleurs. Dans la deuxième section on traite plus particulièrement l'impôt allemand sur le revenu dans son ensemble.

Il serait décevant de prendre comme point de départ, pour une telle comparaison, seulement le niveau des taux de cet impôt, qui atteignent un plafond de 80 %. Pour pouvoir apprécier la charge fiscale réelle il faut tenir compte des abattements et de la façon de calculer l'impôt dû. Les rédacteurs ont pris ce dernier point de départ pour leur étude, et leur conclusion est que l'impôt allemand sur le revenu est assez favorable à ce point de vue en comparaison avec les impôts américain et anglais.

Dr. J. ESZER: *Währungsgewinnabgaben, insbesondere Obligationen- und Kreditgewinnabgabe, im allgemeinen Lastenausgleich.* — Institut „Finanzen und Steuern”, Heft 9, Bonn, 1951.

Dr J. ESZER: *Gesetz über den Lastenausgleich.* — Institut „Finanzen und Steuern”, Heft 23, 1952.

Le „Lastenausgleich” allemand comprend un prélèvement sur le patrimoine de 50 % et certains „Währungsgewinnabgaben” (prélèvements sur les bénéfices provenant de la réforme monétaire.)

La première étude, un opuscule de 40 pages, traite plus particulièrement ces derniers prélèvements, et cela à l'occasion du projet de loi relatif au Lastenausgleich. L'étude date de Janvier 1951, et le projet est devenu loi le 14 août 1952. L'auteur s'occupe d'une façon approfondie de la question de savoir si ce prélèvement peut être considéré comme étant encore supportable pour les redevables. A ce sujet il met en relief que ces „Währungs-



gewinne" ne sont que des bénéfices apparents et que l'imposition de pareils bénéfices aura des conséquences considérables pour l'économie nationale.

ROGER LEFEBVRE et JACQUES LEFEBVRE: *La situation des entreprises au regard des impôts sur les revenus*. — Publications Francis Lefebvre, Paris, 1953.

Many enterprises have sustained losses during the war on movables and immovables. Both the Legislator and the Administration have shown a spirit of accommodation in many respects, with the result, that the fiscal position of the enterprises hit and notably in the matter of Income taxes (les impôts sur les revenus), has become very complicated.

The writers have thought it expedient to publish in one single study all regulations made in behalf of the enterprises, while they have put forward personal solutions and suggestions in those matters for which no official ruling is given.

OTTO MODEL: *Handbuch zum Testaments- und Erbschaftssteuerrecht*. — Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 1953.

This comprehensive book (652 pages) is the second printing of the former "Kommentar zum Erbschaftssteuerrecht", which was published in 1949. The former commentary now forms part of the work and is issued as the second book.

The enlargement is due to the consideration, that the consulting of a commentary on the law of succession must not be postponed until after death has taken place. It is necessary to look forward here and when establishing regulations concerning hereditary succession to take the fiscal consequences into account.

In view of the above the first book contains "Vorbemerkungen" in which a systematic survey is given.

Considerations about the relation of the "Deutsche Erbschaftsteuer" to the civil law, the foreign law, about the law of matrimonial property, leasehold, ills, etc. are given too.

The third book contains considerations about the problem of value, insofar as it is of importance to the "Erbschaftsteuer", while the fourth book gives indications for the practice.

The whole work gives a systematic compilation of the matter. Special attention is drawn to the fourth book. Many subjects are treated in this book which are of wider significance than the application of the German Law, as for instance the ideas about the reformation ranging from complete abolition to moderation for bequeathed trading capital.

Measures for saving are discussed, which are not to be reckoned among the tax evasions.

Indications are given concerning the drawing up of wills, i.e. in connection with usufruct, life annuities etc.

For several cases the will of an unmarried person, a family-man, grandparents is gone into. The necessary attention is given to gifts too. There are still other subjects treated. A detailed statement of the literature consulted and a register of the subjects treated close the rich contents of this book.

**V**

**COMMUNAUTE EUROPEENNE DU CHARBON  
ET DE L'ACIER**

**A — CONVENTION DU 18 AVRIL 1951 RELATIVE AUX DISPOSITIONS  
TRANSITOIRES**

**ETABLISSEMENT DU MARCHÉ COMMUN.**

§ 8. L'établissement du marché commun, préparé par la mise en place de toutes les institutions de la Communauté, par les consultations d'ensemble entre la Haute Autorité, les gouvernements, les entreprises et leurs associations, les travailleurs et les utilisateurs, et par le tableau général de la situation de la Communauté qui découlera des informations ainsi recueillies, résultera des mesures d'application de l'article 4 du Traité.

Ces mesures entreront en vigueur, sans préjudice des dispositions particulières prévues à la présente Convention:

a) en ce qui concerne le charbon, sur notification par la Haute Autorité de la mise en place des mécanismes de péréquation prévus à la troisième partie de la présente Convention, chapitre II;

b) en ce qui concerne le minerai de fer et la ferraille, à la même date que pour le charbon;

c) en ce qui concerne l'acier, deux mois après la date prévue ci-dessus.

Les mécanismes de péréquation prévus pour le charbon, conformément aux dispositions de la troisième partie de la présente Convention, devront être mis en place dans un délai de six mois à dater de l'entrée en fonctions de la Haute Autorité.

Au cas où des délais supplémentaires seraient nécessaires, ils seraient fixés par le Conseil, sur proposition de la Haute Autorité.

**DISPOSITIONS PARTICULIERES AU CHARBON.**

§ 24. ....

§ 25. La Haute Autorité instituera un prélèvement de péréquation, à la tonne marchande, représentant un pourcentage uniforme de la recette de producteurs, sur les productions de charbon des pays où les prix de revient moyens sont inférieurs à la moyenne pondérée de la Communauté.

Le plafond du prélèvement de péréquation sera de 1,5 p. 100 de ladite recette pour la première année de fonctionnement du marché commun, et sera réduit de 20 p. 100 régulièrement chaque année par rapport au plafond initial.

Compte tenu des besoins reconnus par elle, conformément aux paragraphes 26 et 27 ci-après et à l'exclusion des charges spéciales résultant éventuellement d'exportations vers les pays tiers, la Haute Autorité déterminera périodiquement le montant du prélèvement effectif et des subventions gouvernementales qui y seront associées conformément aux règles suivantes:

1°. Dans la limite du plafond défini ci-dessus, elle calculera le montant du prélèvement effectif de telle sorte que les subventions gouvernementales effectivement versées soient au moins égales à ce prélèvement;



2°. Elle fixera le montant maximum autorisé des subventions gouvernementales, étant entendu que:

— l'octroi de ces subventions à concurrence de ce montant est une faculté pour les gouvernements, et non une obligation;

— l'aide reçue de l'extérieur ne peut, en aucun cas, dépasser le montant de la subvention effectivement versée.

Les charges supplémentaires résultant d'exportations vers des pays tiers n'entreront ni dans le calcul des versements de péréquation nécessaires, ni dans l'appréciation des subventions qui contrebalancent ce prélèvement.

#### *Belgique.*

§ 26. 1. Il est reconnu que la production charbonnière nette de la Belgique:

— ne doit pas avoir à supporter, chaque année, par rapport à l'année précédente, une réduction supérieure à 3 p. 100 si la production totale de la Communauté est constante ou accrue par rapport à l'année précédente;

— ou ne doit pas être inférieure à la production de l'année précédente, diminuée de 3 p. 100, le chiffre ainsi obtenu étant affecté lui-même du coefficient de réduction dont serait affectée la production totale de la Communauté, par rapport à l'année précédente <sup>1)</sup>.

La Haute Autorité, responsable de l'approvisionnement régulier et stable de la Communauté, établit les perspectives à long terme de production et d'écoulement et, après consultation du Comité Consultatif et du Conseil, adresse au Gouvernement belge, aussi longtemps que l'isolement du marché belge prévu à l'alinéa 3 ci-dessous est en vigueur, une recommandation sur les déplacements de production reconnus possibles par elle, sur la base des perspectives ainsi établies. Le Gouvernement belge décide, avec l'accord de la Haute Autorité, des dispositions à prendre en vue de rendre effectifs les déplacements éventuels de production dans les limites spécifiées ci-dessus.

2. La péréquation est destinée, dès le début de la période de transition:

a) à permettre de rapprocher des prix du marché commun pour l'ensemble des consommateurs de charbon belge sur le marché commun, les prix de ce charbon dans une mesure qui les abaisse aux environs des coûts de production prévisibles à la fin de la période de transition. Le barème établi sur ces bases ne peut pas être changé sans accord de la Haute Autorité;

b) à éviter que la sidérurgie belge ne soit empêchée, du fait du régime spécial du charbon belge, d'être intégré dans le marché commun de l'acier et, à cet effet, d'abaisser ses prix au niveau pratiqué dans ce marché.

La Haute Autorité fixera périodiquement le montant de la compensation additionnelle, pour le charbon belge livré à la sidérurgie belge qu'elle reconnaîtrait nécessaire à cet effet compte tenu de tous les éléments de l'exploitation de cette industrie, en veillant à ce que cette compensation ne puisse avoir pour effet de porter préjudice aux industries sidérurgiques voisines. En outre, compte tenu des dispositions de l'alinéa a ci-dessus, cette compensation ne devra en aucun cas aboutir à réduire le prix du coke utilisé par la sidérurgie belge au-dessous du prix rendu qu'elle pourrait obtenir si elle était effectivement approvisionnée en coke de la Ruhr;

c) à accorder, pour les exportations de charbon belge dans le marché

---

<sup>1)</sup> Exemple: En 1952, production totale de la Communauté: 250 millions de tonnes; de la Belgique: 30 millions de tonnes. En 1953, production totale de la Communauté: 225 millions de tonnes, soit un coefficient de réduction de 0,9. La production belge en 1953 ne doit pas être inférieure à:  $30 \times 0,97 \times 0,9 = 26,19$  millions de tonnes.

Cette réduction de production correspond pour 900.000 tonnes à un déplacement permanent et, pour le solde, soit 2.910.000 tonnes, à une réduction conjoncturelle.

commun reconnues nécessaires par la Haute Autorité, compte tenu des perspectives de production et de besoins de la Communauté, une compensation additionnelle correspondant à 80 p. 100 de la différence reconnue par la Haute Autorité entre les prix départ, accrus des frais de transport jusqu'aux lieux de destination, du charbon belge et du charbon des autres pays de la Communauté.

3. Le Gouvernement belge pourra, par dérogation aux dispositions du paragraphe 9 de la présente Convention, maintenir ou instituer, sous le contrôle de la Haute Autorité, des mécanismes permettant d'isoler le marché belge du marché commun.

Les importations de charbon en provenance des pays tiers seront soumises à l'approbation de la Haute Autorité.

Ce régime particulier prendra fin comme il est dit ci-dessous.

4. Le Gouvernement belge s'engage à éliminer, au plus tard à l'expiration de la période de transition, les mécanismes d'isolement du marché belge du charbon prévus à l'alinéa 3 cidessus. Si elle estime que des circonstances exceptionnelles, non prévisibles actuellement, le rendent nécessaire, la Haute Autorité pourra, après consultation du Comité Consultatif, et sur avis conforme du Conseil, accorder au Gouvernement belge, par deux fois, un délai additionnel d'un an.

L'intégration ainsi prévue se fera après consultation entre le Gouvernement belge et la Haute Autorité, qui détermineront les moyens et modalités propres à la réaliser; les modalités pourront comporter pour le Gouvernement belge, nonobstant les dispositions du c de l'article 4, la faculté d'accorder des subventions correspondant aux frais d'exploitation additionnels résultant des conditions naturelles des gisements, et tenant compte des charges résultant éventuellement des déséquilibres manifestes qui alourdiraient ces frais d'exploitation. Les modalités d'octroi des subventions et leur montant maximum seront soumis à l'accord de la Haute Autorité, qui devra veiller à ce que le montant maximum des subventions et le tonnage subventionné soient réduits aussi rapidement que possible, compte tenu des facilités de réadaptation et de l'extension du marché commun à d'autres produits que le charbon et l'acier, et en évitant que l'importance des réductions éventuelles de production ne provoque des troubles fondamentaux dans l'économie belge.

La Haute Autorité devra soumettre tous les deux ans à l'approbation du Conseil des propositions sur le tonnage susceptible d'être subventionné.

#### *Italie.*

§ 27. 1. Le bénéfice des dispositions du paragraphe 25 ci-dessus sera accordé aux mines de Sulcis pour leur permettre, en attendant l'achèvement des opérations d'équipement en cours, d'affronter la concurrence du marché commun; la Haute Autorité déterminera périodiquement le montant des aides nécessaires, sans que l'aide extérieure puisse durer plus de deux ans.

2. Tenant compte de la situation particulière des cokeries italiennes, la Haute Autorité est habilitée à autoriser le Gouvernement italien, dans la mesure nécessaire, à maintenir, pendant la période de transition définie au paragraphe 1 de la présente Convention, des droits de douane sur le coke en provenance des autres Etats membres, sans qu'ils puissent être supérieurs, au cours de la première année de ladite période, à ceux qui résultent du décret présidentiel no. 442 du 7 juillet 1950, ce plafond étant réduit de 10 p. 100 la seconde année, 25 p. 100 la troisième année, 45 p. 100 la quatrième, 70 p. 100, la cinquième, pour aboutir à la suppression complète de ces droits à la fin de la période de transition.



**B — HAUTE AUTORITE  
ARRETES**

**Arrêté No. 1-53**

*du 5 mars 1953 relatif à la composition et à la mission d'une Commission d'experts.*

(J.O. 2e année, No. 3, du 7.3.1953, p. 33)

La HAUTE AUTORITE arrête:

**Article premier.**

Il est institué une Commission composée d'un président et de trois membres. Le président a voix prépondérante. La Commission est assistée de six personnalités qualifiées choisies respectivement parmi les ressortissants des six pays de la Communauté.

Le président et les membres de la Commission ainsi que les six personnes qui les assistent sont nommés par arrêté de la Haute Autorité.

**Article 2**

La mission de la Commission est définie comme suit:

Le Traité instituant la Communauté a créé un marché commun pour le charbon et l'acier entre les six pays membres, mais il a laissé subsister des systèmes d'impôts et de taxes différents dans ces pays.

Dans la situation ainsi définie, il convient d'examiner les solutions qui permettent une circulation aisée des produits sur le marché commun en évitant la superposition d'impôts de même nature prélevés par des Etats différents.

A cet effet, la Haute Autorité demande à la Commission d'experts d'examiner les questions suivantes, telles qu'elles se posent actuellement dans les six pays pour le charbon et pour l'acier:

1. Etant donné la diversité des taxes sur le chiffre d'affaires dans les différents pays de la Communauté (Umsatzsteuer en Allemagne, taxe de transmission en Belgique, taxes à la production et sur les transactions en France, I.G.E. en Italie, impôt sur le chiffre d'affaires au Luxembourg, omzetbelasting aux Pays-Bas), quelles seraient les conséquences économiques sur le fonctionnement du marché commun:

(a) d'un système qui, par des exonérations à la sortie et des compensations à l'entrée, ferait supporter aux produits les taxes sur le chiffre d'affaires du pays de destination.;

(b) d'un système qui appliquerait aux produits, où qu'ils soient livrés sur le marché commun, les seules taxes sur le chiffre d'affaires du pays d'origine?

2. Quelles sont, présentées sous forme d'un tableau comparatif, les taxes sur le chiffre d'affaires d'une part, et les pratiques d'exonération à la sortie et de compensation à l'entrée d'autre part, en vigueur dans les différents pays de la Communauté?

3. Quels sont les effets sur les prix, du produit national d'une part, des produits provenant des autres pays de la Communauté d'autre part, des pratiques actuellement suivies en matière de taxes sur le chiffre d'affaires?

(Illustrer ces effets par quelques exemples tirés de la pratique dans les différents pays.)

4. Existe-t-il des cas où, à la sortie de son pays d'origine un produit bénéficie d'exonérations ou de ristournes pour un montant supérieur ou inférieur à celui des taxes sur le chiffre d'affaires supportées par le même produit lorsqu'il est vendu à l'intérieur?

5. Existe-t-il des cas où un produit en provenance d'un autre pays de la Communauté supporte des droits de compensation d'un montant supérieur ou inférieur à celui des taxes sur le chiffre d'affaires supportées par le produit national correspondant?

6. Examiner, à la lumière d'un tableau comportant la dénomination,

l'assiette et le taux de divers impôts indirects dans les différents pays de la Communauté, dans quelle mesure les pratiques actuelles d'exonération et de compensation couvrent d'autres impôts que les taxes sur le chiffre d'affaires.

Article 3

La Commission rassemble les informations qu'elle juge nécessaires à l'accomplissement de sa mission.

Elle doit recueillir l'opinion des Gouvernements des six pays membres sur leur demande.

Article 4

Le rapport final de la Commission sera établi par les quatre experts sous leur responsabilité.

Il devra être remis à la Haute Autorité au plus tard le 10 avril 1953.

Il sera rendu public.

Le présent arrêté a été délibéré et adopté par la Haute Autorité au cours de sa séance du 5 mars 1953.

Par la Haute Autorité,  
Le Président,  
JEAN MONNET

**Arrêté No. 2-53**

*du 5 mars 1953 nommant le Président de la Commission d'experts instituée par l'arrêté No 1—53 du 5 mars 1953.*

(J.O. 2e année, No 3 du 7.3.1953, p. 34)

*La HAUTE AUTORITE arrête:*

Article unique

Monsieur le Professeur Tinbergen est nommé Président de la Commission d'experts instituée par l'arrêté N° 1—53 du 5 mars 1953.

Le présent arrêté a été délibéré et adopté par la Haute Autorité au cours de sa séance du 5 mars 1953.

Par la Haute Autorité,  
Le Président,  
JEAN MONNET

**Arrêté No. 3-53**

*du 12 mars 1953 relatif à la nomination des membres de la Commission d'Experts instituée par l'Arrêté N° 1—53 du 5 mars 1953 et des personnes qui assisteront cette Commission.*

(J.O. 2e année, No. 5 du 15.3.1953, p. 103)

*La HAUTE AUTORITE  
arrête:*

Article premier

Sont nommés membres de la Commission d'Experts instituée par l'arrêté N° 1—53 du 5 mars 1953:

- 1) Monsieur le Professeur Ferdinando Di Fenizio  
Professeur à l'Université de Pavie à Milan — Italie.
- 2) Monsieur le Professeur Léon Dupriez  
Professeur à l'Université de Louvain, Vieux-Heverlé — Belgique.
- 3) Monsieur le Professeur Brian Reddaway  
Professeur au Claire-College, Cambridge — Angleterre.



## Article 2

La Commission est assistée de:

1) Monsieur le Professeur Dr G. Schmölders, Professeur à l'Université de Cologne, Cologne — Allemagne.

2) Monsieur le Professeur Coart-Fresart  
Professeur à l'Université de Louvain, Liège — Belgique.

3) Monsieur le Professeur Paul Reuter  
Professeur à l'Université d'Aix-en-Provence, Aix-en-Provence — France.

4) Monsieur le Professeur Bruno Visentini  
Professeur à l'Université de Rome, Rome — Italie.

5) Monsieur Ferdinand Wirtgen  
Directeur de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines  
Luxembourg.

6) Monsieur le Professeur Dr. M. J. H. Smeets  
Professeur à l'Ecole Supérieure d'Economie de Tilburg, Tilburg — Pays-Bas.

Le présent arrêté a été délibéré et adopté par la Haute Autorité au cours de sa séance du 12 mars 1953.

Par la Haute Autorité  
Pour le Président

ALBERT COPPE  
Vice-Président

C — HAUTE AUTORITE  
DECISIONS

**Rectificatif**

*concernant la décision N° 3—52 du 23 décembre 1952 <sup>1)</sup> relative au montant et aux modalités d'application des prélèvements prévus aux articles 49 et 50 du Traité.*

1. — Dans l'article 2, Tableau des produits, *lire*:  
— au lieu de „Produits finis acier Thomas”: „Produits finis et produits finaux en acier Thomas”;  
— au lieu de „Autres produits finis sidérurgiques”: „Autres produits finis et finaux sidérurgiques”.

2. — Dans les Tableaux des produits figurant aux articles 3 et 4, *lire*:  
— au lieu de „Produits finis sidérurgiques”: „Produits finis et produits finaux sidérurgiques”.

**Décision No. 1-53**

*du 7 février 1953 constituant mise en place du mécanisme de péréquation et fixant les conditions d'assiette et de perception du prélèvement prévu à cet effet.*

(J.O. 2e année No. 1 du 10.2.1953, p.4)

**La HAUTE AUTORITE**

Vu le paragraphe 8 de la Convention,

Vu les paragraphes 25, 26 et 27 de la Convention,

Considérant que la République Fédérale d'Allemagne et le Royaume des Pays-Bas sont actuellement les seuls pays où les prix de revient moyens de la production de charbon soient inférieurs à la moyenne pondérée de la Communauté,

<sup>1)</sup> J.O. 1ère année No. 1; *Bulletin* Vol. VI, N° 5, p. 318.

Considérant que la production de houille assujettie au prélèvement prévu à l'Article 50 est calculée, en vertu de la décision 2—52, <sup>1)</sup> sous déduction des quantités nécessaires à l'exploitation, et se limite ainsi au tonnage marchand visé par le § 25 de la Convention,

Considérant que la recette des producteurs sur laquelle est assis le prélèvement de péréquation doit être appréciée dans le cadre de chacun des pays en cause,

*Décide*

**Article premier**

Le prélèvement de péréquation, prévu par le § 25 de la Convention, est institué sur les productions de charbon des entreprises, situées sur le territoire de la République Fédérale d'Allemagne et sur le territoire du Royaume des Pays-Bas, qui sont assujetties au prélèvement prévu par les décisions 2—52 et 3—52, au titre de la production de houille de toutes catégories.

**Article 2**

Ces entreprises acquitteront le prélèvement de péréquation aux mêmes dates et sur les mêmes tonnages que le prélèvement prévu par les décisions 2—52 et 3—52.

**Article 3**

Le montant à la tonne du prélèvement de péréquation sera fixé respectivement pour les charbonnages de la République Fédérale d'Allemagne et pour ceux du Royaume des Pays-Bas, par une décision ultérieure qui déterminera en même temps la date du début des opérations d'assiette et de perception.

**Article 4**

La présente décision entrera en vigueur sur les territoires de la Communauté le 10 février 1953.

La présente décision a été délibérée et adoptée par la Haute Autorité au cours de sa séance du 7 février 1953.

Par la Haute Autorité  
Le Président  
JEAN MONNET

**Décision No. 27-53**

*du 8 mars 1953 relative au montant et aux modalités d'application du prélèvement de péréquation prévu par la décision N° 1—53 du 7 février 1953.*

(J.O. 2e année, N° 4 du 13.3.1953, p. 84)

La HAUTE AUTORITE:

Vu les §§ 25, 26 et 27 de la Convention,

Vu la décision N° 1—53 du 7 février 1953,

Considérant que les besoins d'aide aux entreprises des industries du charbon situées en Belgique et en Italie peuvent être estimés sur une année à 33 millions de dollars dont les subventions versées par les Gouvernements intéressés doivent couvrir au moins la moitié;

Considérant que pour des raisons de simplicité et de commodité, il convient de prendre pour base du prélèvement de péréquation la recette moyenne réalisée en Allemagne d'une part, aux Pays-Bas de l'autre, qui a été prise en considération pour déterminer la valeur moyenne du charbon dans l'en-

<sup>1)</sup> Journal Officiel (= J.O). 1ère année No. 1 du 30.12.1952; cette décision a été reproduite dans le *Bulletin* Vol. VI, No. 5, p. 317.



semble de la Communauté, aux fins d'établissement du prélèvement prévu à l'article 50 du Traité; <sup>1)</sup>

Considérant que les sommes à attendre du prélèvement de péréquation peuvent être limitées à 1,1 % des recettes ainsi définies;

*Décide:*

Article premier

Les entreprises visées à la décision N° 1—53 du 7 février 1953 verseront dans les conditions prévues par cette décision un prélèvement fixé aux montants suivants, à la tonne:

Enterprises situées sur le territoire de la République Fédérale d'Allemagne: 55 Pfennig;

Enterprises situées sur le territoire du Royaume des Pays-Bas: 42 cents.

Article 2

Les opérations d'assiette commenceront le 15 mars 1953.

En conséquence, les entreprises verseront à compter du 25 avril 1953 le prélèvement prévu ci-dessus sur la moitié seulement du tonnage réalisé par elles au cours du mois de mars.

Article 3

La présente décision entrera en vigueur à l'intérieur de la Communauté le 15 mars 1953.

La présente décision a été délibérée et adoptée par la Haute Autorité au cours de sa séance du 8 mars 1953.

Par la Haute Autorité  
Le Président

JEAN MONNET

D — HAUTE AUTORITE  
LETTRES

*Lettre adressée le 8 mars 1953 par la Haute Autorité au Gouvernement du Royaume de Belgique, relative à la péréquation.*

(J.O. 2e année, N° 4 du 13.3.1953, p. 88)

Monsieur le Ministre,

Par décision N° 1—53, en date du 2 février 1953, la Haute Autorité a, conformément aux dispositions de la Convention, mis en place le mécanisme de péréquation prévu en faveur des productions belge et italienne de charbon.

Par lettre en date du 5 février 1953, la Haute Autorité a invité le Gouvernement belge à faire connaître son point de vue sur le montant des aides nécessaires, qui commandait la détermination du taux du prélèvement aussi bien que la limite des subventions gouvernementales autorisées.

Les conversations qui ont eu lieu depuis cette date entre les services de la Haute Autorité d'une part, les représentants des producteurs aussi bien que des Administrations belges d'autre part, ont permis d'établir le barème prévu par le § 26 de la Convention et de déterminer les aides aux charbonnages belges que l'application de ce barème rendait nécessaires: elles se composent d'une part de frs. b: 200 millions de subventions accordées dès à présent par le Gouvernement belge à certains charbonnages, d'autre part d'un montant de 29 francs à la tonne extraite constituant la différence entre les prix d'un barème de compte qui maintiendrait les recettes actuelles des entreprises et ceux du barème de vente auquel les charbonnages écoulent leur production. Le total de ces deux postes est estimé à 1.100 millions de francs belges.

<sup>1)</sup> Voir *Bulletin* Vol. VI, N° 5, p. 315.

La Haute Autorité a décidé d'inclure les subventions existantes dans la contribution du Gouvernement belge aux aides prévues par le § 25. Elles répondent, en effet, à l'objet même des dispositions du § 25 et du § 26 en donnant temporairement aux entreprises les moyens d'abaisser leurs prix sans mettre en danger leur production.

Par ailleurs, une marge doit être conservée entre les ressources à prévoir et les besoins ainsi définis: elle est destinée à tenir compte de l'éventualité de nouveaux ajustements des barèmes et de la possibilité de mettre en oeuvre, s'il était nécessaire, les dispositions prévues par le § 26 aux alinéas b) et c).

C'est dans ces conditions que la Haute Autorité a décidé de porter à 1.350 millions de francs belges le montant total des aides autorisées pour le charbon belge et d'autoriser en conséquence une subvention maxima du Gouvernement belge à concurrence de 675 millions de francs belges sur une année, soit 475 millions s'ajoutant aux 200 millions des subventions conventionnelles.

Mises à part les subventions conventionnelles dont le versement sera assujéti aux règles actuellement en vigueur, les aides prévues seront accordées mensuellement aux entreprises pour un montant à la tonne vendue dans chaque sorte égal à la différence entre le prix du barème de compte et le prix du barème de vente; les barèmes de compte et de vente sont annexés à la présente lettre. <sup>1)</sup>

La Haute Autorité a décidé de fixer du 15 mars 1953 le début des opérations d'assiette du prélèvement de péréquation et l'entrée en vigueur du nouveau barème applicable à la vente du charbon belge. En conséquence, ce sont les ventes à compter de cette date qui ouvrent droit aux aides prévues.

Pour l'application pratique de ces dispositions, la Haute Autorité a pensé que la procédure suivante pourrait être adoptée: le Gouvernement belge verserait mensuellement aux entreprises les aides conventionnelles ou nouvelles ainsi calculées. Dès réception du décompte et des bases de calcul par entreprise, la Haute Autorité fera tenir au Gouvernement belge, à tel compte qu'il voudra bien indiquer, la moitié des sommes en jeu.

Le prélèvement de péréquation est calculé de telle sorte qu'il couvre éventuellement les besoins supplémentaires mentionnés plus haut. Conformément aux dispositions de l'article 52 du Traité, les sommes ainsi recueillies ne peuvent être transférées que dans la mesure nécessaire à leur utilisation pour les objets auxquels elles sont destinées. Elles seront donc tenues en réserve, pour être éventuellement utilisées en liaison avec un accroissement des subventions effectivement versées qui devront demeurer dans la limite de la subvention totale autorisée par la présente lettre.

Veillez agréer etc. . . .

*Lettre adressée le 8 mars 1953 par la Haute Autorité au Gouvernement de la République italienne, relative à la péréquation.*

(J.O. 2e année, N°. 4, du 13.3.1953, p. 90)

(Traduction)

Monsieur le Président,

Par lettre du 5 mars 1953 répondant à la lettre de la Haute Autorité en date du 5 février, le Gouvernement italien a fait connaître qu'il souhaitait assurer aux mines de Sulcis le bénéfice des dispositions des § 25 et 27 de la Convention. Il a donné son accord pour que la part que le Gouvernement italien continuerait à supporter dans la perte d'exploitation de la Societa Carbonifera Sarda, sous déduction de l'aide reçue de l'extérieur, soit considérée comme la subvention du Gouvernement italien au sens du § 25.

Le Gouvernement italien a, par ailleurs, fait connaître que sur la base des

---

<sup>1)</sup> Ces barèmes ne sont pas reproduits ici (N.d.I.r. du Bulletin).



prévisions pour l'exercice en cours qui comportent un tonnage légèrement supérieur et un prix de revient légèrement inférieur à celui de l'exercice écoulé, les pertes totales seraient du même ordre de grandeur que celles de cet exercice.

La Haute Autorité serait d'accord pour mettre en oeuvre la procédure suggérée par le Gouvernement italien: elle mettra mensuellement à sa disposition une somme correspondant à  $11/24$  des pertes du dernier exercice, sous réserve d'un règlement définitif de la part du Gouvernement italien et de celle de la péréquation lors de l'arrêté des comptes relatifs à l'exercice 1953.

Toutefois, la Haute Autorité croyant préférable de prendre pour base les mois de l'année civile, le premier transfert qui pourra être réalisé lors du recouvrement du prélèvement de péréquation à la fin du mois d'avril, ne portera, au titre du mois de mars, que sur un demi-mois.

Des conversations devront avoir lieu avant ce premier versement pour déterminer, avec toutes les précisions requises, le montant auquel il doit s'élever et les conditions dans lesquelles il sera effectué.

Veillez agréer, etc. . . .

## E — CONSEIL DES MINISTRES

### *Consultation*

*du 23 décembre 1952 relative aux prélèvements.*

Vu l'article 50 § 2 du Traité,

#### LE CONSEIL

lors de sa 3ème session tenue à Luxembourg, le 23 décembre 1952, a constaté qu'il a été consulté par la Haute Autorité en vue de l'établissement de la décision générale fixant les conditions d'assiette et de perception des prélèvements.

Les délibérations relatives à cette Consultation sont consignées au procès-verbal des délibérations du Conseil.

## F — ASSEMBLEE COMMUNE

### ANNEXE AU JOURNAL OFFICIEL

#### BULLETIN DES QUESTIONS ET REPONSES

### *Question No. 1*

*de M. Michel Debré membre de l'Assemblée Commune*

Le premier impôt, dit „impôt européen” a été précisé par les décisions numéro 2 et suivantes, en date du 23 septembre 1952. La Haute Autorité n'estime-t-elle pas qu'un impôt sur les traitements, salaires et indemnités des membres et fonctionnaires de la Haute Autorité pourrait également être envisagé?

Les dispositions du Traité prévoient sans doute un privilège fiscal, mais ce privilège a pour objet de décharger des impôts des autorités nationales les traitements et indemnités perçus par les membres ou fonctionnaires placés par les Gouvernements nationaux à la disposition de la Haute Autorité. Aucune disposition ne paraît interdire à la Haute Autorité de percevoir sur les traitements reçus par ses membres, ou versés par elle à ses fonctionnaires, un impôt personnel. Il semble qu'une disposition de ce genre serait cependant tout à fait justifiée.

**Réponse**

*de la Haute Autorité*

1. — Le Traité prévoit limitativement (*article 49*) les moyens par lesquels la Haute Autorité est habilitée à se procurer les fonds nécessaires à l'accomplissement de sa mission.

S'il l'autorise à établir des prélèvements sur la production du charbon et de l'acier, il ne lui donne pas pouvoir pour percevoir un impôt direct sur le revenu des personnes physiques.

L'établissement d'un impôt sur les traitements salaires et indemnités des membres et fonctionnaires de la Haute Autorité manquerait donc de base juridique.

2. — L'article 11 du Protocole n'établit pas de distinction entre les „membres ou fonctionnaires placés par les Gouvernements nationaux à la disposition de la Haute Autorité” et ceux qui viennent du secteur privé. Il prévoit indistinctement que „les membres de la Haute Autorité et les fonctionnaires de la Communauté sont exonérés de tout impôt sur les traitements et émoluments versés par la Communauté”.

(J.O. 2e année N°. 2 du 12.2.1953, p. 25 nouvelle numérotation)



# ALPHABETICAL AND ANALYTICAL INDEX

## TABLE ALPHABETIQUE ET ANALYTIQUE

### I. Articles written in English — Articles écrits en anglais

Accumulated profits.. 194, 195, 200	.Netherlands..... 178
Additional dividend tax ..... 199	.New Zealand ..... 296
Advance collection of taxes ..... 25	.U.S.A..... 297
Aksjeselskap (Norway) ..... 193	Deductions 24, 25, 26, 193, 195, 198, 199, 200
Aktiebolag (Sweden)..... 193	Depositos ..... 28
Aktieselskab (Denmark) ..... 193	Depreciation allowances 25, 26, 193, 195, 196, 197, 199, 200, 201, 202
Allowances ..... 52, 55, 58, 198, 344	Direct taxes ..... 23, 224
..for family charges	Distributed profits 194, 195, 196, 199, 200, 201
..Great Britain ..... 52, 55, 58	Distribution of stock .... 247, 248
..Norway ..... 344	Dividends ..... 78, 197, 198, 200
Assessment of the net profits of	Double taxation ..... 283
companies 196, 197, 199, 200, 202	Double taxation conventions
Audit Court (Sweden) ..... 31	..France-Germany ..... 224
Banking companies, taxation of	..India-Pakistan ..... 1
partners (Sweden) ..... 34	..abatements ..... 2
Basis of property ..... 247	..adjustment of income tax pay- ments relating to the pre-par- tition period ..... 12
Bonus Shares ..... 76, 241	..Common basis of assessment ..... 6
Buildings ..... 25, 26	..concessions to displaced in- come tax assessee..... 14
Business profits..... 194	..income accruing outside India and Pakistan ..... 3
Business taxes, committee on	..losses suffered in Pakistan by displaced Indian businessmen ..... 13
the reform of ..... 346	..relief in respect of collection of tax ..... 4
Capital gains ..... 5	..transfer of accumulated bal- ances of provident fund from India to Pakistan and vice versa ..... 13
Capital levy II (Finland)..... 23	Double taxation of company profits ..... 196
Capital losses ..... 244	Earned income deduction ..... 24
Car tax ..... 51, 179	Ecclesiastical taxes 20, 28, 195, 200
Charity ..... 182	Economic aspect of Dutch tax alterations ..... 174
Collection of tax in convention	Entertainment duty (Gr. Bri- tain) ..... 49
India-Pakistan ..... 4	Equalization levy .. 285, 288, 291
Commissioners, general (Sweden) 31	Estate duty ..... 63, 64, 223
Committee on business and cor- porate taxes (Norway) ..... 346	Excess profits taxes
..on equalization of municipal tax levels (Norway)..... 346	..Finland..... 23
Commodity tax (Japan) ..... 151	..Great Britain ..... 46, 63
Company taxation	..Sweden ..... 194
Denmark ..... 198	Excise taxes ..... 29, 150
Finland..... 26, 195	Exemptions ..... 28
France ..... 199	Expenses for scientific research 197
Germany ..... 200	
Great Britain..... 48	
Netherlands ..... 178	
Norway ..... 196, 346	
Sweden ..... 194	
Cost of tax concessions in Great Britain ..... 54	
Customs duties ..... 22, 29	
Death duties	
convention U.S.A.-Switzerland 223	
Great Britain ..... 63, 64	
India ..... 296, 297	

Export	
.reserve .....	288, 293
.value .....	287, 293
Exporters (see also under furthering)	201, 202, 285
Finance Act 1952 .....	125
Fondskatt (Norway) .....	196
Fiscal continuity .....	273
.civil matters .....	273, 280
.criminal matters .....	273, 277
.fiscal creditor .....	281
..Israel as a fiscal creditor ....	281
.fiscal debtor .....	281
..Israel as a fiscal debtor	281, 282, 283
.fiscal funds of the extinct State	277
.fiscal property of the extinct State .....	276
..accrued fiscal property .....	276
.the Israeli attitude as to fiscal continuity .....	277
.the Mandate and the New State .....	273, 274, 275
.under international law .....	274
Furthering of the export .....	285
.tax facilities 285, 288, 292, 293, 294	
..Ausfuhrhändlervergütung ..	292
..Ausfuhrvergütung ....	292, 294
..exemptions .....	294
..period of tax facilities .....	289
..restitution of fiscal and social charges .....	291
...of contributions paid by employer .....	291
....calculation of restitution ..	291
....percentage of restitution ..	292
...of the „versement forfaitaire à charge des employeurs” ..	291
..restitution on paid equalization duty .....	288
..restitution on sales taxes	290, 291, 292
..untaxed deductions .....	293
..untaxed export-reserve ..	288, 293
..writing-off on purchasing or production cost .....	288
Gain realised on the sale of stock	241
GATT agreement, influence in Finland .....	29
Government bonds .....	25
Housing production .....	25
Husband and wife .....	344, 345
Import duties .....	287
.basis .....	287, 293
Imposta Generale sull'Entrata	292
Income (from) —	
.accruing outside India and	

Pakistan .....	3
.dealings in property .....	5
.goods .....	5
.metal ores .....	5
.profession or vocation .....	5
.property .....	5
.rent .....	5
.royalties .....	5
.sources within possessions of the U.S.A. ....	244
Income tax —	
.Finland .....	23, 195
.France .....	199
.Germany .....	200
.Netherlands .....	174
.Norway .....	196, 343, 344
.Sweden .....	194
Industrialisation Committee (Finland) .....	30
Inflationary development (Finland) .....	28
Interest .....	5, 197, 200
International fiscal law .....	180
Investment —	
.fund .....	195
.income relief in Great Britain	57
.restrictions in Finland .....	26
Local community tax (Norway)	196
Local rates (Finland) .....	20, 28
Local trade tax (Germany) ....	200
Losses —	
.compensation for 195, 196, 197, 199, 200, 202	
.individuals .....	244
.occasioned by damage to an automobile maintained for pleasure .....	245
.sales or exchange —	
..of property .....	244
..of residential property .....	245
.sustained by non-resident aliens .....	245
Luxury tax .....	150, 287
Machinery .....	26
Manufacturer's Excise tax (U.S.A.) .....	150
Netherlands tax legislation during 1951 .....	174
Net profit .....	193, 198
.assessment of the — of companies ....	196, 197, 199, 200, 202
Newly established industrial undertakings (India and Pakistan) .....	8
Norwegian State budget .....	347
Pay-as-you-earn (Norway) ....	346
Pensions ....	36, 52, 195, 197, 199



.fund ..... 195, 197, 199  
 Petrol tax ..... 50  
 Postal charges ..... 50  
 Preference rights .... 76, 241, 242  
 Proceeds of sale of rights report-  
     ed as income ..... 250  
 Profit  
   .assessment of net — of com-  
     panies .. 196, 197, 199, 200, 202  
   .on non-professional sale of real  
     property ..... 31, 32  
   ..if property was acquired as a  
     gift ..... 32  
   .tax ..... 47, 285, 292, 293  
   ..changes in Great Britain 47, 62, 63  
 Property tax  
   .Finland ..... 23, 196  
   .Netherlands ..... 177  
   .Norway ..... 197, 345  
   Purchase tax (Great Britain) .. 151  
   Rates of tax (Finland) ..... 27  
   Refugees ..... 11  
   Reserves ..... 195, 199, 201  
   .hidden ..... 195  
   Retailer's Excise tax (U.S.A.) 150  
   Rights to subscribe to stock .. 242  
   Royalties for use of patents .. 197  
   Salaries ..... 4, 5  
 Sale —  
   .of rights to subscribe to stock 242  
   .of stock and rights ..... 241  
 Sales tax —  
   .alleviation of — ..... 286  
   .cascade system .... 145, 147, 151  
   .character ..... 145  
   .Denmark ..... 198  
   .Finland ..... 22, 28, 195  
   .France ... 199, 289, 290, 291, 292  
   ..taxe à la production ..... 289  
   ...exemptions ..... 290  
   ..taxe locale ..... 290  
   ..taxe spéciale sur les produits  
     agricoles ..... 290  
   ..taxe sur les prestations de  
     service ..... 290  
   ...exemptions ..... 290  
   ..taxe sur les transactions .... 290  
   ...exemptions ..... 290  
   ..taxe unique sur la viande .... 291  
   .Germany ..... 292  
   .history ..... 143  
   .in various countries ..... 149  
   .Italy ..... 292

.kumulative Allphasensteuer .. 148  
 .Netherlands ..... 285, 286, 287  
 .nicht-kumulative Allphasen-  
     steuer ..... 148  
 .Norway ..... 197  
 .one phase system ..... 145, 147  
 .rates in various countries .... 149  
 .systems of levying ..... 146  
 Savings ..... 25  
 Scientific research ..... 197  
 Selskabsskatt (Norway) ..... 196  
 Shipping companies, reliefs for  
   acquiring new ships ..... 25  
   .depreciation allowances ..... 25  
 Social aspect of Dutch tax alter-  
   ations in 1951 ..... 174  
 Social charges ..... 288, 289, 291  
 Special profit taxes in Germany 200  
 Stamp duty ..... 29, 49  
 State income tax (Denmark) .. 198  
 Stock dividends ..... 76, 249, 250  
 Stock rights ..... 249, 250  
 Supreme Court of Administra-  
   tion (Sweden) ..... 31  
 Surtax (Denmark) ..... 198  
 Tax —  
   .advisors, congress in Germany 224  
   .burden ..... 22, 193, 201  
   .committee (Sweden) ..... 31  
   .court, abolition in Eastern  
     Zone of Germany ..... 225  
   .inspector (Sweden) ..... 31  
   .on bills of exchange ..... 292  
   .on exceptional profits ..... 183  
   .on insurance ..... 292  
   .policy in Finland ..... 25  
   .privileges of companies (Fran-  
     ce) ..... 200  
   .rates (Finland) ..... 27  
   .reform (Norway) ..... 343  
   .reliefs (Finland) ..... 28  
   .revenue in Finland, changes in  
     inner structure ..... 20  
   .yields (Finland) ..... 21, 22, 23  
 Taxable net profit ..... 198  
 Transport services ..... 5  
 Turnover tax ..... 179, 201  
 Undistributed profits .. 84, 196, 201  
 Unemployment ..... 26  
 Valuation of stock in trade 194, 197  
                                     199, 200, 201, 202  
 Wage earners ..... 28  
 Writing-off ..... 288  
   .percentages ..... 288

**II. Articles written in French — Articles écrits en français**

- Accise ..... 138, 172, 180  
Aide à l'investissement, entre-  
prises étrangères ..... 225  
Alcool ..... 212, 213  
Amortissement ..... 221  
Assurance-vie ..... 131, 135  
Astreinte ..... 323  
Bière ..... 213  
Budget local (Algérie) ..... 69  
Capitation ..... 266  
Centimes additionnels (Algérie) 70,  
71, 73  
Charges de famille ..... 167  
Clauses fictives dans la loi .... 134  
Collectivités locales ..... 75  
Communauté Européenne du  
Charbon et de l'Acier 296, 315, 356  
.décisions .. 296, 315 et suiv., 361 et  
suiv.  
Confiscation 264, 265, 266, 268, 269  
328  
Consommation (droits de) 67, 211,  
212, 213  
Contribution(s) directes 207, 208,  
209, 270  
.foncières ..... 164, 207  
.indirectes ..... 211, 213, 270  
.nationale de crise ..... 164  
Conventions de doubles imposi-  
tions ..... 105, 182, 183  
Dénonciateur ..... 266  
Dividendes primaires (exonéra-  
tion) ..... 221  
Dixième ..... 266  
Domicile fiscal ..... 106  
Douanes (droits de) 211, 213, 264,  
267, 270  
Droit(s)  
.à l'exportation ..... 214  
.à l'importation ..... 213, 214  
.de consommation. 67, 211, 212, 213  
.de donation ..... 133  
.de douanes 130, 211, 213, 264, 267  
270  
.de mutation ..... 211  
.d'enregistrement 133, 134, 136, 211,  
270  
.de succession 130, 134, 139, 211,  
270  
.de timbre 134, 137, 139, 169, 211,  
270  
.de transport ..... 213  
.d'hypothèques ..... 270  
.sur les alcools ..... 212, 213  
.sur les bières ..... 213  
.sur les tabacs ..... 212, 213, 267  
.sur les vins ..... 212  
Egalité fiscale ..... 158  
Enregistrement (droits d') 133, 134,  
136, 211, 270  
Entreprises étrangères et l'aide à  
l'investissement allemand .. 225  
Evaluation fiscale ..... 65  
Evasion fiscale .. 129, 258, 271, 283  
Exonération de dividendes pri-  
maires ..... 221  
Exportation (droits à l') ..... 214  
Facilités fiscales pour favoriser  
la construction d'habitations  
.Allemagne occidentale ..... 223  
.Belgique ..... 223  
Fiscalité  
.comparée ..... 203  
.directe ..... 207, 208, 209, 270  
.indirecte ..... 211, 213, 270  
.locale ..... 65, 67  
Frais de gestion ..... 130, 216  
Fraude fiscale ..... 129, 258, 321  
.aspect moral ..... 140  
.aspect social ..... 140  
.causes ..... 140  
.clauses fictives dans la loi .... 134  
.formes ..... 129  
.lutte contre la fraude .... 133, 258  
..droit pénal financier ..... 259  
..mesures préventives ..... 258  
..prérogatives ..... 258  
..sanctions ..... 259  
.moyens de contrôle du fisc .. 135  
..externes ..... 136  
..internes ..... 135  
.par voie internationale ..... 139  
.pauliana ..... 138  
.psychologie du contribuable .. 140  
.répression de la fraude 258, 265,  
268, 321  
..formes de la répression ..... 321  
...amendes ..... 324  
...fixes ..... 324  
...progressives ..... 324  
...proportionnelles ..... 324  
...variables ..... 324  
...astreinte ..... 323  
...intérêts moratoires ..... 323  
...sanctions administratives .. 327  
...exclusion des adjudications  
publiques ..... 327  
...sanctions civiles ..... 328  
...confiscation ..... 328  
...droit de préemption ..... 329



....nullité des actes .....	330
....publicité des décisions .....	328
...sanctions économiques .....	324
....fermeture de l'établissement .....	325
....interdiction de circuler en automobile .....	326
....interdiction d'exercer .....	326
....séquestre .....	325
...sanctions fiscales .. 271, 321, 332	
...sanctions pécuniaires .....	321
..principes généraux de la répression .....	259
...ancienneté des sanctions fiscales .....	264
...application des sanctions ..	332
...compétence en matière des sanctions .....	270
....à la suite d'un jugement de condamnation .....	271
....en vertu d'un texte formel et précis .....	271
....la rédaction d'un procès-verbal .....	271
...cumul des sanctions fiscales	269
...égalité des sanctions fiscales	268
...fondement .....	262
....amendement .....	263
....avertissement collectif .....	263
....châtiment .....	263
....moyen de contrainte	264, 265
....réparation civile .....	264, 269
...impersonnalité des sanctions	268
...infractions fiscales	259, 260, 261, 262, 265, 266
....classification .....	261
....éléments constitutifs .....	260
...infractions pénales	259, 260, 262
....éléments .....	259, 260
...légalité des sanctions fiscales	268
...réglementations spéciale et générale des sanctions .....	270
...responsabilité fiscale ..	262, 269
...responsabilité pénale .....	262
...rétroactivité des sanctions fiscales .....	268
...sanctions fiscales	264, 268, 271, 272, 321, 332
....application des sanctions fiscales .....	332
....circonstances atténuantes et aggravantes .....	334
....complicité .....	333
....pouvoirs des agents et des juges .....	333
....récidive .....	335
....efficacité des sanctions fis-	

cales .....	339
....extinction des sanctions fiscales .....	335
....amnistie .....	338
....déces .....	335
....droit de grâce .....	336
....droit de transaction .....	337
....prescription .....	339
....sursis .....	336
...sanctions pécuniaires .....	321
...sanctions pénales .. 271, 272, 331	
..service de documentation et de recherches fiscales .....	137
..simulation absolue et relative	132
..transaction fictive .....	131
Histoire fiscale (Algérie) .....	65
Hypothèques (droits d') .....	270
Importation (droits à l') ..	213, 214
Impôt(s)	
.arabes .....	65
.capitaux (sur les) .....	270
.cédulaires professionnels (Algérie) .....	207
.chiffre d'affaires (sur le) .	180, 270
.complémentaire sur le revenu (Algérie) .....	207
.Tunisie .....	208
.directs .....	207, 208, 209, 270
.indirects .....	211, 213, 270
.opérations juridiques (sur les)	270
.patrimoines (sur les) .	130, 137, 270
.revenu (sur le)	130, 135, 136, 137, 158
.sociétés .....	162, 211
.tabac (sur le) .....	212, 213, 267
.traitements et salaires	130, 208, 209, 211, 289
.valeurs mobilières .....	209
Influence des hostilités .....	71
Kanouns .....	208
Législation fiscale	
.Belgique .....	158
.Luxembourg .....	180
Mesures fiscales pour combattre le chômage et pour favoriser l'industrialisation .....	220
Mutation (droits de) .....	211
Non bis in idem .....	163
Patente .....	208, 210
Plus-values .....	166
Prélèvements sur la fortune ..	270
Recettes fiscales .....	69
Réformes fiscales .....	72, 221
Rente viagère .....	133, 134
Répartition des bénéfices .....	131
Science fiscale .....	258
.mission .....	258

Service officiel de contrôle	130, 136
Simplification fiscale	161
Société	
.anonyme	131, 135, 193
.à responsabilité limitée	193
.taxation	162, 211
Solidarité	71
Succession (droits de)	130, 134, 139, 211, 270
Taille	265, 266
Taxes (sur les)	
.chiffres d'affaires	137, 138, 155, 170, 180, 211, 212
.diverses d'Algérie	71
.circulations des véhicules automo-	

biles .....	169
.opérations de bourse .....	170
.personnelles .....	208
.prestations .....	70
.professionnelles .....	73
.transactions .....	213
.transmissions .....	154, 170
.transports .....	213
.valeurs mobilières .....	211
Technique fiscale.....	258
Tertib .....	209, 210
Timbre (droits de) 134, 137, 139,	169, 211, 270
Versement forfaitaire à charge des employeurs .....	289

### III. Articles written in German — Articles écrits en allemand

Aktiengesellschaft .....	193
Aufsichtsratssteuer .....	90
Aufwandsteuern .....	103
Ausfuhrhändlervergütung ....	292
Ausfuhrvergütung .....	292
Beförderungssteuer .....	98
Biersteuer .....	100
Branntweinsteuer .....	100
Einkommensteuer 80, 87, 106, 107, 221, 293	
Erbschaftsteuer.....	98
Essigsäuresteuer .....	100
Gesellschaft mit beschränkter Haftung .....	193
Getränkesteuer .....	100
Gewerbsteuer .....	95, 200, 293
Grunderwerbsteuer .....	98, 223
Grundsteuer' .....	94
Hundesteuer .....	103
Hypothekengewinnabgabe ....	182
Jagdsteuer .....	103
Kaffeesteuer .....	100
Kapitalertragsteuer .....	90
Kapitalverkehrsteuer .....	97
Kirchensteuer .....	91
Körperschaftsteuer ..	91, 200, 293

Kraftfahrzeugsteuer	103
Kreditgewinnabgabe	182
Lastenausgleich	181
Leuchtmittelsteuer	101
Lohnsteuer	90, 106, 107
Lotteriesteuer	99
Luxussteuer	151
Mineralölsteuer	101
Notopfer Berlin	92, 156
Renn- und Sportwettsteuer	99
Salzsteuer	101
Schankerlaubnissteuer	96
Schaumweinsteuer	101
Soforthilfeabgabe	93, 181
Spielkartensteuer	101
Steueraufkommen	103
Süßstoffsteuer	101
Tabaksteuer	101, 102
Teesteuer	102
Umsatzsteuer	96, 143, 146, 156, 292, 294
Vermögenssteuer	94
Versicherungssteuer	98, 292
Wechselsteuer	97, 292
Zuckersteuer	102
Zündwarensteuer	102

## TABLE OF STATUTES

## TABLE DES LOIS ET DECRETS

## I. Articles written in English — Articles écrits en anglais

*Australia*  
 .Income Tax Act . . . . . 82

*Belgium* (See under II, Belgique)

*Ecuador*  
 .Sales Tax Act of 22.3.1949. . . . . 152

*France* (See also under II,  
France)  
    Convention of 9.II.1934 with  
    Germany ..... 224  
*Germany (Western)* (See also un-  
der III, Deutschland)



.Convention of 9.11.1934 with France .....	224	..income tax .....	174
<i>Great Britain</i>		..property tax .....	177
.Income Tax Act, 1918 .....	126	..turnover tax .....	179
.Income Tax Act, 1952 .....	125	.Memorandum of 31.3.1952	286, 288, 289
<i>India</i>		.Rule on 24.7.1950 .....	286
.Administration of Evacuee Property Ordinance, 1949 ...	10	.Sales Tax Act, 1933.....	144
.Business Profits Tax Act, 1947	1, 8	.Sales Tax Ordinance, 1940	153, 154, 286
.Death Duty Bill .....	296	<i>New Zealand</i>	
.Double taxation convention with Pakistan .....	1, 16	.Death Duties Act, 1921 .....	296
.Excess Profits Tax Act, 1940	1, 8	.Death Duties (Amendment) Act, 24.10.1952 .....	296
.Finance Act, 1948 .....	8	<i>Pakistan</i>	
.Income Tax Act, 1922 ..	1, 8, 11, 12	.Double Taxation Convention with India .....	1, 16
.Revenue Recovery Act, 1890..	8	.Income Tax Act .....	8, 9
.Taxation Laws (Extension to merged states and amend- ment) Act, 1949 .....	8	.Income Tax, Excess Profits Tax and Business Profits Tax (Amendment) Act, 1948, ..	8, 9
.Transfer of Property (Pakistan) Ordinance, 1947 .....	9	.Pakistan (Adaptation of In- come Tax, Profits Tax and Re- venue Recovery Acts) order, 1947 .....	2, 7, 8
<i>Israel</i>		.Transfer of Property (India) Ordinance, 1948 .....	9
.Anglo-Israeli Financial Agree- ment .....	281, 282, 283	<i>Switzerland</i> (See also under III, Schweiz)	
.Customs Ordinance.....	278, 280	Convention of 9.7.1951 with the U.S.A. ....	223
.Declaration of Independance	273	<i>United Nations</i>	
.Double taxation agreement with U.K. (1947) .....	283	.Resolution of the U.N. General Assembly, 29.11.1947	273, 274, 275
.Financial agreement with U.K. (30.3.1950) .....	280	<i>United States of America</i>	
.Income Tax Ordinance ..	281, 282	.Convention of 9.7.1951 with Switzerland .....	223
.Law and Administration Ordi- nance .....	278, 280, 281	.Customs Simplification Bill	287, 288
.Multilateral agreement on the taxation of foreign motor vehicles.....	284	.Internal Revenue Code	77, 78, 85, 241, 242, 244, 245, 246, 247, 249, 250, 251
.Palestine Act, 1948 .....	274	..Regulations III under the I.R.C. ....	241, 244
<i>Italy</i>		.Revenue Act, 1918 .....	250
.Decree of 26.9.1952 .....	292	.Revenue Act, 1932 .....	247
<i>Japan</i>		.Revenue Act, 1951 .....	297
.Commodity Tax Law .....	150	.Revenue Act, 1952 .....	182
<i>Netherlands</i>			
.Acts of 16.8.1951 relating to			
..car tax .....	179		
..company tax .....	178		
..death duty .....	178		

## II. Articles written in French — Articles écrits en français

<i>Algérie</i>		.Ordonnance du 14.5.1845 ....	66
.Décret du 5.7.1854 .....	66	.Ordonnance du 4.11.1848 ....	66
.Décret du 2.8.1949 .....	71	.Ordonnance du 27.12.1943 ...	71
.Loi du 5.4.1884 .....	68	<i>Allemagne</i> (Voir III, Deutschland)	

*Autriche*

.Gefällstrafgesetz du 11.7.1835 270

*Belgique*

.Arrêté du Régent

..du 26.6.1947 (droit de timbre) ..... 169

..du 15.9.1952 (impôts sur le revenu) ..... 223

.Arrête-loi du 1.2.1945 (accises) 173

.Arrêté Royal

..du 10.4.1951 (taxe de circulation des véhicules automobiles) ..... 169

..du 22.11.1951 (taxe de transmission) ..... 171, 180

.Code des taxes assimilées au timbre ..... 154

.Convention belgo-luxembourgeoise du 9.3.1931 .. 105, 224, 252

..protocole additionnel :. 224, 255

.Loi

..du 13.7.1930 (impôts sur le revenu) ..... 159

..du 24.12.1948 (réforme des finances provinciales, communales etc.) ..... 158

..du 13.1.1950 (accises) ..... 172

..du 7.2.1951 (accises) ..... 172

..du 8.3.1951 (impôts sur le revenu) ..... 158

..du 19.3.1951 (accises) ..... 173

..du 29.3.1951 (accises) ..... 172

..du 13.6.1951 (taxe de transmission) ..... 170, 172

..du 14.7.1951 (droit de timbre) ..... 169

..du 31.12.1951 (accises) ..... 172

.Lois coordonnées relatives aux impôts sur le revenu ..... 78

*Communauté Européenne du Charbon et de l'Acier*

.Convention du 18.4.1951 relative aux dispositions transitoires ..... 316, 356

.Arrêté

..no. 1-53 du 5.3.1953 ..... 359

..no. 2-53 du 5.3.1953 ..... 360

..no. 3-53 du 12.3.1953 ..... 360

.Décision

..no. 2-52 du 23.12.1952 .. 296, 317

..no. 3-52 du 23.12.1952 296, 318, 361

..no. 4-52 du 23.12.1952 .. 296, 320

..no. 1-53 du 7.2.1953 ..... 361

..no. 27-53 du 8.3.1953 ..... 362

.Traité du 18.4.1951 ..... 315

*Dalmatie*

.Regolamento dazario du 5.4. 1830 ..... 270

*Egypte antique*

.Loi du Pharaon Amasis ..... 264

*Empire romain*

.Code just. De quaestionibus... 264

.Code théod. De censitoribus I, 10 ..... 264

.Code théod. De susceptoribus, Lib. XXI et XI ..... 265

*France*

.Arrêté

..des 6-23.3.1951 (chiffre d'affaires) ..... 291

..du 6.2.1952 (chiffre d'affaires) 291

..du 30.6.1952 no 1 (chiffre d'affaires) ..... 292

..du 30.6.1952 no. 2 (chiffre d'affaires) ..... 290

..du 1.7.1952 (chiffre d'affaires) 290

..du 6.10.1952 (chiffre d'affaires) ..... 291

.Code Général des Impôts 79, 155, 289

.Code Général des Impôts Directs ..... 79

.Déclaration royale

..de 1723 ..... 266

..du 1.8.1721 ..... 267

..du 27.1.1733 ..... 267

.Décret du 18.10.1810 ..... 267

.Edit du 1.6.1541 ..... 266

.Instruction du 6.7.1388 ..... 265

.Loi

..de germinal an II ..... 267

..de floréal an IV ..... 267

..des 6.22.8.1795 ..... 267

..du 21.4.1798 ..... 267

..du 27.7.1812 ..... 267

..du 17.5.1826 ..... 267

..du 8.7.1834 ..... 267

..du 2.7.1836 ..... 267

*Ordonnance*

..Compiègne du 14.5.1388 .... 265

..de janvier 1710 ..... 266

..de 1663 ..... 266

..de 1707 ..... 267

..d'octobre 1564 ..... 267

..du 6.12.1544 ..... 266

..du 11.6.1680 ..... 267

..du 22.7.1681 ..... 267

..du 23.9.1681 ..... 266

..du 31.1.1742 ..... 267



# Table of Statutes

# Table des Lois et Décrets

..du 17.8.1750 .....	266
..sur les aides du 28.2.1436 ...	265

## Grèce antique

.Loi de 356 av. J. C. ....	264
----------------------------	-----

## Indes (Voir I, India)

## Italie

.Loi no. 943 du 25.7.1952 .....	220
---------------------------------	-----

## Luxembourg

.Convention belgo-luxembourgeoise du 9.3.31 .....	105, 224, 252
..protocole additionnel ..	224, 255

.Loi du 22.12.1951 (taxe sur le chiffre d'affaires) .....	180
---	-----

## Pays-Bas

.Décret de 1941 (impôt sur les salaires) .....	129
--	-----

## Loi

..de 1854 (droits de succession)	134
----------------------------------	-----

..de 1917 (droits d'enregistrement) .....	134
---	-----

..de 1917 (droits de timbre) ..	139
---------------------------------	-----

..du 22.5.1845 (recouvrement)	139
-------------------------------	-----

..du 29.4.1925 (perception exacte) .....	135
--	-----

..du 21.12.1950 (droits d'enregistrement) .....	136
---	-----

## III. Articles written in German — Articles écrits en allemand

### Deutschland (West)

#### .Gesetze und Verordnungen über:

..Aufsichtsratssteuer .....	90
-----------------------------	----

..Beförderungssteuer .....	98
----------------------------	----

..Einkommensteuer 80, 87, 106, 107, 221	
---	--

..Erbschaftsteuer .....	98
-------------------------	----

..Förderung der Ausfuhr .....	293
-------------------------------	-----

..Gewerbesteuer .....	95
-----------------------	----

..Grunderwerbsteuer ....	98, 223
--------------------------	---------

..Kapitalertragsteuer .....	90
-----------------------------	----

..Kapitalverkehrsteuer .....	97
------------------------------	----

..Kirchensteuer .....	91
-----------------------	----

..Körperschaftssteuer .....	91
-----------------------------	----

..Kraftfahrzeugsteuer .....	103
-----------------------------	-----

..Lastenausgleich .....	181
-------------------------	-----

..Lohnsteuer .....	90, 106, 107
--------------------	--------------

..Lotteriesteuer .....	99
------------------------	----

..Notopfer Berlin .....	92, 156
-------------------------	---------

..Soforthilfeabgabe .....	93, 181
---------------------------	---------

..Steueranpassung .....	106, 107
-------------------------	----------

..Umsatzsteuer 96, 143, 146, 156, 294	
---------------------------------------	--

..Verbrauchssteuern 100, 101, 102	
-----------------------------------	--

..Vermögensteuer .....	94
------------------------	----

..Versicherungsteuer .....	98
----------------------------	----

..Wechselsteuer .....	97
-----------------------	----

## Schweiz

.Wahrenumsatzsteuer ....	144, 151
--------------------------	----------

.Wehrsteuer .....	80
-------------------	----

## TABLE OF CASES

### Germany

.Reichsfinanzhof .....	80
------------------------	----

### Great Britain

.Comm. of Int. Rev. v. Blott (1921) 8.T.C.101 .....	77
---	----

.Comm. of Int. Rev. v. Coke (1926) 11.T.C.181 .....	78
---	----

.Comm. of Int. Rev. v. Whitmore (1925) 10.T.C.64 .....	78
--	----

.Comm. of Int. Rev. v. Wright (1926) 11.T.C.181 .....	78
---	----

.Huges v. Bank of New Zealand, 21.T.C. 504 .....	126
--	-----

.Martin v. Lowry, 11.T.C. 317	126
-------------------------------	-----

.Whitmore v. Comm. of Int. Rev. (1925) 10 T.C. 64 .....	78
---	----

## TABLE DES DECISIONS

### Israel

.District Court Haifa, 17.2.1948	282
----------------------------------	-----

.District Court Tel-Aviv .....	281
--------------------------------	-----

.Supreme Court 277, 279, 280, 281, 283	
--	--

.Supreme Court on 2.9.1949 ...	278
--------------------------------	-----

.Supreme Court on 12.4.1950 ..	282
--------------------------------	-----

.Supreme Court on 11.5.1952 ...	277
---------------------------------	-----

### Sweden

.Report no. 5 (1950) (Supreme Court of Administration) .....	31
--	----

.Report no. 16 (1950) (Supreme Court of Administration) .....	34
---	----

.Report no. 17 (1935) (Supreme Court of Administration) .....	32
---	----

.Report no. 27 (1950) (Supreme Court of Administration) . . . .	34
.Report no. 33 (1950) (Supreme Court of Administration) . . . .	32
.Report no. 37 (1950) (Supreme Court of Administration) . . . .	33
.Report no. 38 (1950) (Supreme Court of Administration) . . . .	36

*Switzerland*

.Bundesgericht . . . . .	80
--------------------------	----

*U.S.A.*

.Eisner v. Macomber (252 U.S. 189, 40 Supr. Court 189, 1920) . . . . .	76-78, 84
.Koshland v. Helvering (298 U.S. 499, Supr. Court) . . . . .	250
.Towne v. Eisner . . . . .	76

*Belgique*

.Cour d'Appel de Gand, 31.1.1928 . . . . .	78
.Cour de Cassation, 6.12.1926 . . . . .	78

*France*

.Arrêt du Conseil 17.8.1740 . . . . .	267
.Conseil d'Etat . . . . .	82, 105

*Luxembourg*

.Décision du directeur des contr., 13.12.'48. . . . .	105
---	-----

*Pays-Bas*

.Cour de Cassation, 24.3.1921, (B. 2741) . . . . .	132
.Cour de Cassation, 18.10.1922, (B. 3136) . . . . .	132
.Cour de Cassation, 27.1.1926, (N.J. 1926, 269) . . . . .	133
.Cour de Cassation, 26.5.1926, (N.J. 1926, 723) . . . . .	133
.Cour de Cassation, 23.2.1927, (B. 4011) . . . . .	132
.Cour de Cassation, 20.10.1948, (B. 8545) . . . . .	132
.Tribunal du 12.1.1927 (B. 3985) . . . . .	132
.Tribunal du 14.12.1932 (B. 5340) . . . . .	132

## REVIEWS

Barth, Kuno . . . . .	308
Bates, S.E. . . . .	186
Benson, M.E. . . . .	186
Bigg, W.W. . . . .	40
Binder, Odilo . . . . .	304
Blumenstein, Ernst . . . . .	187
Blumenstein, Irene . . . . .	187
Blümich . . . . .	226, 355
Boddington, A. Lester . . . . .	40
Bonnelli, W. G. . . . .	186
Bosisio, Oliviero . . . . .	307
Boyens . . . . .	355
Brack, J. . . . .	234
Briggs, G. W. . . . .	354
Brown, R. C. . . . .	186
Buck, A.E. . . . .	41
Bühler, O. . . . .	113, 233, 309, 310
Carrozza, Vincenzo . . . . .	110
CLITAS . . . . .	117
Coelho, Miguel . . . . .	350
Dolan, Paul . . . . .	112
Eszer, J. . . . .	355
Evans, J.C. . . . .	186
Falk . . . . .	226
Fasselt, Theo . . . . .	310
Fechner, R. . . . .	351
Fernald, H.B. . . . .	186
Fritzsche, H. . . . .	232
Frowa-Organisation . . . . .	305, 306, 307

## COMPTES RENDUS

Garofano, Ernesto . . . . .	111
Gast, Georg . . . . .	302
Glander, C.E. . . . .	186
Gomes de Sousa, R. . . . .	232
Green . . . . .	226
Haig, M. Robert . . . . .	354
Hepp . . . . .	350
Hermann, Carl . . . . .	309, 310
Hewitt, H.W. . . . .	226
Higy, C. . . . .	185
Hübschmann . . . . .	350
Impôts et Sociétés . . . . .	234
Institut der Wirtschaftsprüfer . . . . .	300, 301, 310
Institut Finanzen und Steuern . . . . .	302, 303, 304, 305, 355
Internationaal Juridisch Instituut . . . . .	227
International Chamber of Commerce . . . . .	311
Kapp, R. . . . .	234
Kilcullen, Richard . . . . .	353
Klein, Friedrich . . . . .	302, 303, 310
Kuhl, Emmy . . . . .	233
Lang, M. M. . . . .	185
Langen, W. J. de . . . . .	188
Laufenburger, H. . . . .	41
Leemann, M. . . . .	231



Lefebvre, J. ....	355
Lefebvre, R. ....	355
Locher, Kurt ....	230
Margairaz, A. ....	234
Martin, James W. ....	40
Martinenghi, F. ....	307
Mattern, Gerhard ....	115
Meisterhans, P.G. ....	229
Mercanti, B. ....	43
Meyer, W. ....	351
Meyling, G. ....	186
Mitchell, G. W. ....	185
Model, Otto ....	355
Morrow, Glen D. ....	40
Mustoe, N.E. ....	233
Newport, Cecil A. ....	311, 353
Nobile, G. A. ....	43
Ohmstede, V.S. ....	352
Pedemonte, E. ....	184
Pegler, E. C. ....	40
Peters, J. F. H. ....	309
Prentis Jr., H. W. ....	354
Radmann, Helmuth ....	310
Rauch, Karl ....	229
Roser, Ulrich ....	300
Rostas, L. ....	37
Scheiffarth, J. ....	350
Schmidt, Otto ....	309, 311
Schmölders, G. ....	299
Schoenemann, G. J. E. ....	186
Scholten, H. ....	299
Shaw, Oliver J. ....	211, 353
Sherwood, W. T. ....	185
Shirras, G. Findlay ....	37, 39

## INDEX OF AUTHORS

Adriani, P. J. A. ....	129
Bille, Sten F. W. ....	193, 341
Caniot, A. ....	65, 203
Cooper, R. C. ....	1
Dalal, R. K. ....	1
Huiskamp, J. C. L. ....	143, 285
Keulen, A. van ....	76
Klimowsky, E. W. ....	273, 342
Langen, W. J. de ....	174

## INDEX OF COUNTRIES

Alger ....	65, 203, 207
Argentina ....	152
Australia ....	81, 150
Austria ....	270
Belgium ....	78, 105, 139, 140, 144, 146, 153, 154, 158, 180, 182, 183, 220, 223, 224, 252
Benelux ....	153, 172
British Guinea ....	157

Shoup, Carl S. ....	354
Sitbon, Maurice ....	234
Smith, Henry E. ....	353
Soest, C. van ....	116
Spicer, E. E. ....	40
Spitaler, A. ....	350, 357
Stanley, Joyce ....	353
Stauss, Wilhelm ....	306, 307
Steinbring ....	355
Sterling, J. ....	186
Stigler, George J. ....	41
Strathus, Heinrich ....	311
Swingland, O.M.W. ....	226
Syndicat National des Cadres des Contributions Directes et du Cadastre. ....	42
Tax Institute ....	352
Theis, Jakob ....	351
Thiele, W. ....	352
Trotabas, Louis ....	116
Tun Yuan Hu ....	228
Uckmar, Victor ....	110
Uffelmann, G. ....	310
Uhlich, M. ....	298
United Nations ....	42, 114, 351
Vandewinckele, Documentatie ....	42
Visser, Tj-W. ....	116
Volkmaars, E. J. H. ....	227
Wall, E. H. ....	112
Weisglas, M. ....	41
Welch, Ronald B. ....	185
Wisselink, M. A. ....	228
Wolfe, Jackson ....	353
Zacopoulos, Pan. Gr. ....	111

## TABLE DES AUTEURS

Oittinen, O. ....	20
Rosier, C. ....	257, 258, 321
Sandström, C. O. ....	31
Schmölders, G. ....	86
Schreuder, E. ....	158
Seip, H. ....	343
Soest, J. van ....	174
Waugh, D. F. ....	241

## TABLE DES PAYS

Afrique du Nord Française ....	203
Afrique Equatoriale Française .	157
Afrique Occidentale Française .	157
Algérie ....	65, 203, 207
Allemagne ....	80, 82, 86, 143, 146, 147, 148, 151, 156, 181, 183, 193, 200, 201, 221, 223, 224, 225, 270, 292
Antilles Néerl. ....	157
Argentina ....	152

Bulgary .....	152	Australie .....	81, 150
Camerun .....	157	Autriche .....	270
Canada .....	150	Belgique 78, 105, 139, 140, 144, 146, 153, 154, 158, 180, 182, 183, 220, 223, 224, 252	
China .....	149	Benelux .....	153, 172
Denmark .....	151, 193, 198, 201	Bulgarie .....	152
Dominican Republic .....	152	Cameroun .....	157
Ecuador .....	152	Canada .....	150
Egypt (antiquity) .....	264	Chine .....	149
European Community of Coal and Steel .....	296, 356	Communauté européenne du charbon et de l'acier ....	296, 356
Finland .....	20, 193, 196, 201	Danemark ....	151, 193, 198, 201
France 79, 82, 140, 143, 149, 155, 182, 183, 191, 193, 199, 201, 221, 224, 265, 289, 321, 341		Egypte (antiquité) .....	264
French Aequatorial Africa ....	157	Empire romain .....	264, 265
French North Africa .....	203	Equateur .....	152
French West Africa .....	157	Etats-Unis d'Amérique 79, 140, 150, 182, 183, 223, 241, 287, 297	
Germany 80, 82, 86, 143, 146, 147, 148, 151, 156, 181, 183, 193, 200, 201, 221, 223, 224, 225, 270, 292		Finlande .....	20, 193, 196, 201
Great Britain 45, 77, 81, 125, 140, 144, 151, 280, 283, 287, 349		France 79, 82, 140, 143, 149, 155, 182, 183, 191, 193, 199, 201, 221, 224, 265, 289, 321, 341	
Greece .....	152	Grande Bretagne 45, 77, 81, 125, 140, 144, 151, 280, 283, 287, 349	
Greece (antiquity) .....	264	Grèce .....	152
Hungary .....	144	Grèce (antiquité) .....	264
India .....	1	Guinée britannique .....	157
Indonesia .....	153	Hongrie .....	144
Israel .....	273-284, 342	Indes .....	1
Italy .....	152, 182, 220, 270	Indonésie .....	153
Japan .....	144, 150	Israël .....	273-284, 342
Jugoslavia .....	152	Italie .....	152, 182, 220, 270
Luxemburg 105, 144, 153, 155, 180, 182, 224, 252		Japon .....	144, 150
Morocco .....	203, 209	Luxembourg 105, 144, 153, 155, 180, 182, 224, 252	
Netherlands 80, 82, 129, 143, 144, 145, 148, 153, 174, 221, 285		Maroc .....	203, 209
Netherlands Antilles .....	157	Norvège 151, 193, 196, 201, 341, 343	
New Zealand .....	150, 296	Nouvelle Zélande .....	150, 296
Norway 151, 193, 196, 201, 341, 343		Pakistan .....	1
Pakistan .....	1	Palestine .....	273-284, 342
Palestine .....	273-284, 342	Pays-Bas 80, 82, 129, 143, 144, 145, 148, 153, 174, 221, 285	
Poland .....	270	Pologne .....	270
Roman Empire .....	264, 265	République Dominicaine .....	152
Rumania .....	152	Roumanie .....	152
Saar .....	191	Sarre .....	191
Scandinavia .....	287	Scandinavie .....	287
Serawak .....	157	Serawak .....	157
Surinam .....	157	Suède .....	31, 151, 193, 194, 201
Sweden ....	31, 151, 193, 194, 201	Suisse .....	80, 83, 144, 151, 223
Switzerland 80, 83, 144, 151, 223		Suriname .....	157
Togo .....	157	Togo .....	157
Tunesia .....	203, 208	Tunisie .....	203, 208
Turkey .....	153	Turquie .....	153
Union of Soc. Soviet Republics 145, 148, 149		Union des Républiques Soc. Soviétiques .....	145, 148, 149
United States of America 79, 140, 150, 182, 183, 223, 241, 287, 297		Yougoslavie .....	152





