

Franco Lorandi, Rico A. Camponovo

Schlaglicht auf den Stand der SchKG-Revision

Unentgeltliche Prozessführung für die Konkursmasse knapp beschlossen

An dieser Stelle wurde vor einiger Zeit die Insolvenzentwicklung in der Schweiz dargestellt [1]. Es wurde versucht, einige Gründe dieser Entwicklung aufzuzeigen. Ausgehend davon, haben wir zur zumindest teilweisen Linderung dieser Entwicklung zwei Vorschläge für das laufende Revisionsverfahren des SchKG vorgebracht.

1. Einleitung

Zum einen empfehlen wir die ersatzlose Streichung von Art. 169 SchKG, wonach derjenige [2] (namentlich der Gläubiger), welcher das Konkursbegehren stellt, für die Kosten bis zur ersten Gläubigerversammlung [3] bzw. bis zur Einstellung des Verfahrens mangels Aktiven oder bis zum Schuldenruf haftet und einen entsprechenden Vorschuss zu leisten hat [4]. Zum anderen regten wir an, im SchKG die Möglichkeit vorzusehen, der Konkurs- oder Nachlassmasse die unentgeltliche Prozessführung zu gewähren.

In der Frühlingsession 1993 befasste sich der Nationalrat als Erstrat mit der Revision des SchKG. Unsere Änderungsvorschläge blieben unberücksichtigt. Auch der Ständerat als Zweitrat hat in der Herbstsession dieses Jahres an Art. 169 SchKG nichts geändert. Dagegen folgte der Ständerat einem Antrag der Kommissionsminderheit auf Aufnahme einer neuen Bestimmung, wonach der Konkursmasse die unentgeltliche Prozessführung gewährt werden kann [5]. Damit wurde eine Differenz zum Nationalrat geschaffen, weshalb dieser sich in einer der nächsten Sessionen mit der Frage der unentgeltlichen Prozessführung

für die Konkursmasse zu befassen haben wird.

Ausgehend vom Wortlaut der neu vorgeschlagenen Bestimmung sollen nachfolgend die Voraussetzungen, die Wirkungen, der Charakter sowie der Geltungsbereich der vom Ständerat beschlossenen Norm samt einiger Schlussbemerkungen behandelt werden. Daran anschliessend werden eigene Formulierungsvorschläge unterbreitet und die Gegenargumente im Ständerat relativiert. Einige Schlussbemerkungen beenden die Ausführungen.



Franco Lorandi, lic. iur. HSG, Rechtsanwalt, Beglinger Holenstein & Partner, Zürich

2. Vorschlag des Ständerates

2.1 Wortlaut der Bestimmung

Nach dem Beschluss des Ständerates soll neu als Art. 240 Abs. 2 SchKG folgende Bestimmung ins Gesetz aufgenommen werden:

«Es kann der Masse die unentgeltliche Prozessführung gewährt und sie kann von der Kautionspflicht befreit werden, wenn es Armut und die gesamten Umstände erfordern.»

2.2 Voraussetzungen

Voraussetzung der Anwendbarkeit dieser neuen Bestimmung ist, dass Armut und die gesamten Umstände es erfordern, dass der Masse die unentgeltliche Prozessführung gewährt wird.

Die Armut beurteilt sich u. E. allein aus der Optik der Konkursmasse. Die Vermögensverhältnisse der Konkursgläubiger bleiben ohne Bedeutung. Der Begriff der Armut bezieht sich dabei nicht allein auf die Aktiven. Ausschlaggebend ist vielmehr das Verhältnis der Aktiven zu den Passiven.

Einer natürlichen Person wird das Armenrecht dann gewährt, wenn ihr die Mittel fehlen, um neben dem Lebensunterhalt für sich und ihre Familie die Gerichtskosten zu zahlen [6]. Für die Konkursmasse muss es sich analog verhalten. Auf der Passivseite sind jedoch nicht etwa die Konkursforderungen zu berücksichtigen. In Anschlag zu bringen sind vielmehr die Masseverbindlichkeiten [7]. Führt eine Konkursmasse einen Prozess, so stellen die allfälligen Gerichts- und Parteikosten Masseschulden dar. Als solche sind sie aus den vorhandenen Konkursaktiven vorab zu decken [8]. Sie treten damit mit den übrigen Mas-

severbindlichkeiten in Konkurrenz. Von Armut ist im vorliegenden Zusammenhang u.E. deshalb dann zu sprechen, wenn die vorhandenen Aktiven nicht ausreichen, um nebst den übrigen Masseverbindlichkeiten auch die Gerichts- und Parteikosten zu bezahlen [9].

gehend von der Pflicht zur Tragung der Gerichtskosten sowie von der Vorschuss- und Kautionspflicht befreit ist [11]. Dieser nach Lehre und Rechtsprechung übliche Inhalt der unentgeltlichen Prozessführung muss in Abwesenheit einer abweichenden Regelung auch für die vom Ständerat

jedoch weder der Wortlaut der Bestimmung («und») noch die Ausführungen im Ständerat eine Grundlage. Eine solchermaßen eingeschränkte Wirkung wäre singulär und rechtfertigt sich in der Sache nicht. Eine quantitative Beschränkung ergibt sich sodann daraus, dass die unentgeltliche Prozessführung nur soweit gewährt wird, als es die bestehende Armut erfordert.

Als Ergebnis ist festzuhalten, dass die als gesetzliche Alternative vorgesehene Befreiung von der Kautionspflicht ersatzlos zu streichen ist.

Im Ständerat nicht angesprochen wurde die Frage, ob der Konkursmasse auch ein Anspruch auf unentgeltlichen Rechtsbeistand zukommen soll. Es wäre wünschenswert, dass sich der Nationalrat dazu – in welchem Sinne auch immer – äussert.

2.4 Bestehen eines Rechtsanspruches

Die vorgeschlagene Bestimmung wurde als Kann-Vorschrift formuliert. Es kann aber nicht sein, dass einem Gesuchsteller die unentgeltliche Rechtspflege verweigert wird, wenn deren gesetzliche Voraussetzungen vorliegen. So verhält es sich sowohl für die unentgeltliche Rechtspflege nach kantonalem Recht als auch für jene gestützt auf Art. 4 BV [12]. Für die vorgeschlagene Gesetzesbestimmung kann es sich nicht anders verhalten. Bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen hat die Konkursmasse daher einen Anspruch auf Gewährung der unentgeltlichen Prozessführung. Dem Richter kommt kein Entschliessungsermessen zu. Dies sollte in der Formulierung u.E. zum Ausdruck gebracht werden.

2.5 Geltungsbereich

Gemäss Wortlaut und Systematik von Art. 240 Abs. 2 SchKG in der Fassung des Ständerates gilt diese Bestimmung nur für die Konkursmasse.

Für die Nachlassmasse beim Nachlassvertrag mit Vermögensabtretung fehlt es dagegen an einer solchen Regelung. Weder hat der Ständerat in den Bestimmungen über den Nach-

«Die Gewährung der unentgeltlichen Prozessführung hat zur Folge, dass der Gesuchsteller zumindest vorübergehend von der Pflicht zur Tragung der Gerichtskosten sowie von der Vorschuss- und Kautionspflicht befreit ist.»

Zu den gesamten Umständen zählt sicher, dass der Prozess für die Konkursmasse nicht aussichtslos ist. Dies entspricht der üblichen Voraussetzung für die Gewährung der unentgeltlichen Prozessführung. Für die Konkursmasse kann es sich diesbezüglich nicht anders verhalten.

Unklar bleibt, was nebst den Prozessaussichten zu den gesamten Umständen zu zählen ist. Festzuhalten ist jedenfalls, dass die Vermögensverhältnisse der Konkursgläubiger sowie die Zumutbarkeit für sie, eine Abtretung nach Art. 260 SchKG zu verlangen und damit den Prozess im eigenen Namen und auf eigenes Risiko zu führen, nicht zu den gesamten Umständen gehören können [10]. Sofern man den gesamten Umständen überhaupt eine weitergehende Bedeutung als die Verneinung der Erfolglosigkeit des Prozesses für die Masse zuschreiben will, so kann es sich jedenfalls nur um solche Tatsachen handeln, welche die Masse selbst betreffen.

2.3 Wirkungen

Gemäss dem vom Ständerat beschlossenen Text kann der Konkursmasse bei Vorliegen der oberwähnten Voraussetzungen die unentgeltliche Prozessführung gewährt und sie kann von der Kautionspflicht befreit werden.

Die Gewährung der unentgeltlichen Prozessführung hat zur Folge, dass der Gesuchsteller zumindest vorüber-

vorgeschlagene Gesetzesbestimmung gelten.

Der Befreiung von der Kautionspflicht, wie sie in Art. 240 Abs. 2 SchKG vom Ständerat alternativ vorgesehen ist, kann aufgrund des obgenannten Inhalts der unentgeltlichen Prozessführung keine eigenständige Bedeutung zukommen. Die Befreiung von der Kautionspflicht ist ein Aspekt der unentgeltlichen Prozessführung; sie ist in dieser enthalten. Eine selbständige Bedeutung käme der Formulierung nur dann zu, wenn mit der alternativen Erwähnung der Befreiung von der Kautionspflicht beabsichtigt würde, anstelle der Gewährung der unentgeltlichen Prozessführung die Konkursmasse in gewissen Fällen nur von der Kautionspflicht zu befreien. Zu einer solchen Interpretation bieten



Rico A. Camponovo, lic. iur. et lic. oec. publ., Rechtsanwalt, Vize-Direktor, Leiter Fachstab Recht, Visura Treuhand-Gesellschaft, Zürich

IHR PARTNER

Die wichtigste Vorsorge für Ihr BVG-Portefeuille



Ich möchte mit Ihnen ins Gespräch kommen und schlage dafür

folgende(n) Termin(e) vor: _____



Ich bitte um Ihren Anruf.



Senden Sie mir bitte Ihre Broschüre.

Name: _____

Firma: _____

Adresse: _____

Telefon Geschäft: _____ Am besten erreichbar: _____

Telefon privat: _____ Am besten erreichbar: _____

Einsenden an:

Vontobel Asset Management AG, Herrn W. Bollier, Tödistrasse 27, 8022 Zürich.

Auch für Ihr BVG-Vermögen müssen Sie vorsorgen: Indem Sie den kompetenten Gesprächspartner im institutionellen Portfolio Management finden, der sich Zeit nimmt für alle Fragen, mit denen Sie nicht alleingelassen werden wollen. Reden Sie mit uns. Und profitieren Sie von unserer Erfahrung. Frei von Rücksichten auf andere Geschäfte konzentrieren wir uns auf die Wertsteigerung Ihres BVG-Vermögens und legen dafür auf die älteste Form des Dialogs – das Zuhören – ebenso grossen Wert wie auf die modernste Informationstechnologie. Ihrem Ziel, einem bezüglich Rendite und Risiko optimierten Portefeuille, kommen Sie damit einen grossen Schritt näher. Fordern Sie unsere Broschüre an, oder vereinbaren Sie mit Herrn Werner Bollier, Telefon 01/283 71 44, einen Termin.

VONTOBEL ASSET MANAGEMENT Zürich

Vontobel Asset Management AG, Tödistrasse 27, CH-8022 Zürich, Tel. 01/283 71 11.

Weitere Unternehmen der Vontobel-Gruppe: Bank J. Vontobel & Co. AG; Vontobel USA Inc., New York; Tardy, de Watteville & Cie SA, Genève; Vontobel EC Consulting Holding AG, Zürich, Düsseldorf, Mailand, Prag, London, Brüssel.

lassvertrag mit Vermögensabtretung [13] eine Art. 240 Abs. 2 SchKG entsprechende Norm vorgesehen noch findet sich im Nachlassvertragsrecht ein gesetzlicher Verweis auf die neu vorgeschlagene Bestimmung des Konkursrechts. Aus rechtlicher Sicht stellen sich in bezug auf die unentgeltliche Prozessführung für die Konkurs- und Nachlassmasse bzw. für die Konkurs- und Nachlassgläubiger jedoch dieselben Probleme. Es rechtfertigt sich u.E. deshalb, den Geltungsbereich von Art. 240 Abs. 2 SchKG auch auf den Nachlassvertrag mit Vermögensabtretung auszudehnen. Gesetzestechnisch wäre es wohl am sinnvoll-

sten, in Art. 319 Abs. 4 Satz 2 vorzusehen, dass Art. 240 Abs. 2 sinngemäss gilt [14].

Nach wie vor erscheint uns die von uns ursprünglich vorgeschlagene Platzierung dieser Norm als neuer Absatz 2 von Art. 25 SchKG als zweckmässig und systematisch besser.

3. Formulierungsvorschläge

Hinsichtlich der Gesetzesredaktion ist zu bemerken, dass die vom Ständerat beschlossene Formulierung nicht ausgereift ist. Dies geben denn auch selbst die Initianten bzw. Befürworter dieser

Norm unumwunden zu. Vorzuziehen wäre folgende Formulierung von Art. 240 Abs. 2 SchKG:

«Der Masse wird die unentgeltliche Prozessführung gewährt, wenn es Armut und die gesamten Umstände erfordern.»

Wenn man die zweitgenannte Voraussetzung präziser und eventuell auch enger fassen will, so drängt sich folgende Formulierung auf:

«Der Masse wird die unentgeltliche Prozessführung gewährt, wenn es deren Armut erfordert und der Prozess nicht als aussichtslos erscheint.»

Als neuer Absatz 2 von Art. 25 SchKG müsste die Formulierung folgende Einleitung erhalten:

«Der Konkurs- oder Nachlassmasse wird ...»

«Es sind keine Gründe ersichtlich, weshalb die Konkursmasse anders behandelt werden soll als der Schuldner und die Gläubiger in einem Zwangsvollstreckungsverfahren.»

Anzeige

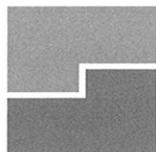
S c h u h

-grösse 43, Konfektionsgrösse 50 und Kragenweite 40/41.

Bis zur Pensionskasse – die ist vielleicht doch nicht so massgeschneidert.

Wir kennen das – denn wir sind:

- Anerkannte Experten zur Ausübung des gesetzlichen Pensionskassen-Expertenmandates
 - Erfahrene Verwalter von Pensionskassen in versicherungstechnischer- und finanzbuchhalterischer Hinsicht
 - Hersteller von massgeschneiderter Software für die versicherungstechnische Verwaltung von Pensionskassen
- Leute, die man einfach mal anrufen kann – die Ihnen nützlich sein können!



Beratungsgesellschaft
für die zweite Säule AG

CH-4020 Basel, Hardstrasse 95, Telefon 061/313 50 90, Fax 313 50 62

4. Gegenargumente im Ständerat

Von den Gegnern der vom Ständerat beschlossenen Bestimmung wurden im wesentlichen zwei Gegenargumen-

«Die Aufnahme einer solchen Bestimmung hilft, die Benachteiligung der kleinen Gläubiger zu beseitigen und die Rechtsverwirklichung zu verbessern.»

te vorgebracht. Erstens befürchtete man einen Einbruch in die kantonale Gesetzgebungskompetenz [15]. Wir haben bereits dargelegt, dass dieser Eingriff im vorliegenden Fall mehr als gerechtfertigt ist. Zusätzlich ist zu vermerken, dass dieses Gegenargument angesichts der neuen bundesgerichtlichen Rechtsprechung, dass auch im Bereich des SchKG ein Anspruch auf Erteilung des Armenrechts gestützt auf Art. 4 BV besteht, nochmals wesentlich an Bedeutung verliert [16]. Ob diese Praxisänderung des Bundesgerichts auch die Konkurs- und Nachlassmassen erfasst, ist zum heutigen Zeitpunkt jedoch unklar. U. E. sind jedoch keine Gründe ersichtlich, weshalb die Konkursmasse anders behandelt werden soll als der Schuldner und die Gläubiger in einem Zwangsvollstreckungsverfahren.

Zweitens wurde aus finanzpolitischer Sicht befürchtet, dass mit der Gewährung der unentgeltlichen Prozessführung für Konkursmassen den Kantonen nicht unerhebliche Mehrbelastungen erwachsen könnten. Diese Befürchtungen können wohl mit zwei Argumenten wesentlich entkräftet werden. Zum einen ist daran zu erinnern, dass es sich bei den Gerichtskosten, welche die Konkursmasse im Falle des (teilweisen) Unterliegens zu zahlen hat, um eine Masseschuld handelt, die vor der Auszahlung einer Dividende an die Gläubiger zu decken ist [17]. Zum anderen ist zu beachten, dass für die Konkurs- oder Nachlassmasse auch ohne explizite gesetzliche Regelung eine Nachzahlungspflicht besteht, wenn sie durch den Prozessausgang oder auf anderem Wege zu Vermögen kommt, so dass keine Armut mehr vorliegt [18].

5. Schlussbemerkungen

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Aufnahme einer solchen Bestimmung, wie vom Ständerat vorgeschlagen, zu begrüssen ist. Sie hilft die

Benachteiligung der kleinen Gläubiger zu beseitigen und die Rechtsverwirklichung zu verbessern. 

Anmerkungen

- 1 Vgl. ST 7-8/92, S. 427
- 2 Dies gilt auch für die meisten Fälle der Konkursöffnung ohne vorgängige Betreuung (vgl. Art. 194 SchKG).

- 3 Art. 169 Abs. 1 SchKG.
- 4 Art. 169 Abs. 1 E SchKG; Art. 35 Abs. 1 KOV.
- 5 Der Entscheid fiel denkbar knapp mit 14 gegen 13 Stimmen.
- 6 Vgl. BGE 105 Ia 113.
- 7 Diese setzen sich aus den Massekosten und den Masseschulden zusammen.
- 8 Art. 262 Abs. 1 SchKG.
- 9 So schon unsere Stellungnahme in: ST 7-8/1992, S. 431, Ziff. 3.2
- 10 Vgl. unsere Kritik an den entsprechenden Argumenten des Bundesgerichts in: ST 7-8/1992, S. 431, Ziff. 3.2
- 11 Vgl. Art. 152 Abs. 1 OG; BGE 119 Ia 11, 118 III 32, beide in bezug auf Art. 4 BV.
- 12 Vgl. auch Art. 152 Abs. 1 OG.
- 13 Art. 317 ff. E SchKG.
- 14 Diese Bestimmung würde dann lauten: «Art. 240 Abs. 2 und Art. 242 gelten sinngemäss.»
- 15 ST 7-8/1992, S. 431/32, Ziff. 3.3
- 16 Vgl. BGE 118 III 27 ff., 33 ff., 119 III 28 ff.
- 17 Art. 262 Abs. 1 SchKG.
- 18 In Bezug auf Art. 4 BV vgl. BGE 106 Ia 216 f.

RÉSUMÉ

Où en est la révision de la LP?

Dans la session d'automne 93, le Conseil des Etats s'est penché sur la Loi fédérale sur la poursuite pour dettes et la faillite et a pris la décision de la compléter par une nouvelle disposition. Selon l'article 240, alinéa 2, la masse bénéficiera de l'assistance judiciaire et ceci à titre gratuit. Elle pourra même être exonérée de la caution judiciaire si l'indigence et les circonstances générales l'exigent.

L'adoption de l'article 240 est tout à fait justifiée bien qu'on y décèle certaines insuffisances dans sa formulation. Ce n'est pas la définition de la notion d'indigence qui pose problème mais plutôt ce qui suit c'est à dire l'octroi de l'assistance judiciaire pour autant que le procès ne soit pas voué à l'échec et ce que recouvrent les termes: circonstances générales.

La variante prévoyant l'octroi de l'assistance judiciaire comme alternative à la libération de l'obligation de déposer une caution doit être supprimée car ce dernier aspect est déjà con-

tenu dans l'octroi de l'assistance judiciaire. Contrairement à la formulation prévue, il ne s'agit pas d'une disposition facultative, mais bien au contraire de l'obligation d'assurer une assistance judiciaire. Il serait souhaitable que cette norme soit étendue au concordat par abandon d'actifs.

Face à cette proposition, deux craintes ont été exprimées au sein du Conseil des Etats: compte tenu de la nouvelle jurisprudence du Tribunal fédéral, l'empiètement du droit fédéral sur la compétence législative cantonale ne pose pas vraiment problème. Par ailleurs, la crainte que l'octroi de l'assistance judiciaire débouche sur des charges supplémentaires supportées par les cantons n'est pas non plus justifiée puisque la masse a une obligation de remboursement, au cas où elle recouvre des biens par le biais d'un procès ou par d'autres moyens.

L'adoption d'une telle disposition dans la loi est judicieuse et nécessaire.

RAC/FL/AFB

Philippe Béguin

Des dangers de la création administrative de l'impôt: la liquidation partielle indirecte

1. Introduction

Le gain en capital réalisé par un contribuable à l'occasion de l'aliénation d'une participation appartenant à sa fortune privée n'est pas imposable (art. 21 al. 1 lit. d AIFD a contrario).

Ce principe est l'un des plus controversés du droit fiscal suisse; il fait l'objet d'une interprétation restrictive de la part de ceux qui sont chargés de déterminer puis de collecter l'impôt.

Cette restriction dans l'interprétation de la notion de gain en capital sur un bien appartenant à la fortune privée est «complétée» par les définitions toujours plus larges que l'autorité fiscale donne à ce que l'art. 21 al. 1 lit. c AIFD mentionne comme «prestations appréciables en argent faites par la société au porteur de droits de participation [...] qui ne constituent pas un remboursement des parts au capital social existantes».

C'est dans ce contexte qu'est né le concept de liquidation partielle indirecte qui s'est aujourd'hui étendu de telle façon qu'on ne peut plus parler d'interprétation d'une norme légale mais bien de création administrative d'un impôt, ceci en contradiction apparente avec le principe de la légalité.

L'arrêt publié dans la Revue de droit administratif et de droit fiscal, 1993, p. 19, constitue une bonne illustration des dangers de cette situation; il permet d'en cerner les causes et d'en esquisser les remèdes.

2. L'arrêt du 16.11.90*

Le 29 mars 1984, B, personne physique, a vendu à la société anonyme Y SA 180 actions nominatives d'une va-

leur nominale de Fr 150.- l'action de la société X SA. Le prix de cette transaction s'élevait à Fr 3 787 500.-.

Selon la convention passée entre le vendeur, B, et l'acheteuse, Y SA, les modalités de paiement du prix de la cession étaient les suivantes:

a) Fr 2 600 000.- payés par l'acheteuse par chèque bancaire, simultanément à la remise, par le vendeur, des certificats représentant les 180 actions de X SA, munis d'un endossement en blanc;

b) reprise de la dette de B vis-à-vis de X SA d'un montant de Fr 400 000.-, valeur 31 décembre 1983;

c) Fr 787 500.- payés par l'acheteuse en quatre annuités de Fr 196 875.-, échéant chaque fois le 1er avril d'une année, la première fois le 1er avril 1985.

Les faits n'ont pas correspondu à ce qui avait été convenu entre les parties; en effet:

- si l'acheteuse a reçu les certificats d'actions en date du 16 mai 1984, c'est le 7 septembre 1984 qu'elle a émis en faveur du vendeur un ordre de bonification d'un montant de Fr 1 600 000.-;

- le 25 octobre 1984, X SA a accordé à Y SA, son acheteuse, un prêt de Fr 1 000 000.-; ledit montant fut crédité le même jour sur le compte bancaire du vendeur;

- par la suite, X SA opéra une distribution de bénéfice de Fr 1 000 000.-.

La taxation 1985/1986 afférente à l'impôt fédéral direct a inclus dans le revenu de B, le vendeur, un rendement de participations provenant de la liquidation partielle de X SA d'un montant de Fr 1 400 000.-, représenté à raison de Fr 1 000 000.- par le prêt octroyé par X SA à Y SA et à raison de Fr 400 000.- par la reprise de la dette de B vis-à-vis de X SA par l'acheteuse.

Le Tribunal administratif du canton de Zoug, par arrêt du 7 décembre 1989 rendu suite à un recours de B, a annulé la décision de l'autorité inférieure de prendre en considération dans la taxation IFD 1985/1986 du recourant un rendement de participations de Fr 1 400 000.- provenant de la liquidation partielle de X SA.

Le 16 novembre 1990, le Tribunal fédéral, statuant sur un recours de droit administratif de l'Administration fédérale des contributions, a annulé la décision du Tribunal administratif du canton de Zoug, en considérant notamment ce qui suit:

- le point central est de déterminer si B a réalisé un bénéfice exempt d'impôt par l'aliénation de 180 actions appartenant à son patrimoine privé (art. 21 al. 1 lit. d AIFD) ou s'il a reçu des prestations imposables provenant de ses droits de participation (art. 21 al. 1 lit. c AIFD) (considérant 3);

- l'article 21 alinéa 1 lettre c AIFD est une norme fiscale qui se réfère à des critères économiques, l'autorité ne devant pas s'arrêter aux formes de droit privé choisies par le contribuable mais au contraire apprécier les faits conformément à la réalité économique (considérant 4); en particulier, un actionnaire peut recevoir



Philippe Béguin, avocat, conseiller juridique et fiscal, sous-directeur auprès de la Société Fiduciaire Suisse - Coopers & Lybrand SA, Neuchâtel

* dans la cause «administration fédérale des contributions contre B et tribunal administratif du canton de Zoug»