

Joachim Lang (Hrsg.)
Unternehmensbesteuerung in EU-Staaten

Veröffentlichungen der Deutschen
Steuerjuristischen Gesellschaft e.V.

DStJG Band 16

Zitierempfehlung: Verf., DStJG 16 (1994), S. ...

Die Deutsche Bibliothek – CIP-Einheitsaufnahme

Unternehmensbesteuerung in EU-Staaten / hrsg. im Auft. der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V. von Joachim Lang. – Köln: O. Schmidt, 1994

(Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V.; Bd. 16)

ISBN 3-504-62015-8

NE: Lang, Joachim [Hrsg.]; Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft; Veröffentlichungen der Deutschen ...

978

Verlag Dr. Otto Schmidt KG
Unter den Ulmen 96–98, 50968 Köln
Tel.: 02 21/9 37 38-01, Fax: 02 21/9 37 38-9 21

© 1994 by Verlag Dr. Otto Schmidt KG

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsgesetz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlages. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Satz: Lichtsatz Heinrich Fanslau, Düsseldorf

Druck und Verarbeitung: Bercker Graphischer Betrieb GmbH, Kevelaer

Unternehmensbesteuerung in EU-Staaten

Herausgegeben im Auftrag der
Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V.

von

Prof. Dr. Joachim Lang
Direktor des Instituts für Steuerrecht
Universität Köln



Verlag Dr. Otto Schmidt · Köln

Die diesem Band vorausgegangenen Bände, die die bisherigen Jahrestagungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft dokumentiert haben, sind – bis Band 9 – ohne Numerierung erschienen. Die neue Bezifferung wurde mit Band 10 nachträglich auch für die vorausgegangenen Bände eingeführt.

Die bisherigen 15 Bände haben folgende Herausgeber und Titel:

- Bd. 1 (1978): Tipke, Übertragung von Einkunftsquellen im Steuerrecht
- Bd. 2 (1979): Kruse, Die Grundprobleme der Personengesellschaft im Steuerrecht
- Bd. 3 (1980): Söhn, Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im Einkommensteuerrecht
- Bd. 4 (1981): Ruppe, Gewinnrealisierung im Steuerrecht
- Bd. 5 (1982): Tipke, Grenzen der Rechtsfortbildung durch Rechtsprechung und Verwaltungsvorschriften im Steuerrecht
- Bd. 6 (1983): Kohlmann, Strafverfolgung und Strafverteidigung im Steuerrecht
- Bd. 7 (1984): Raupach, Werte und Wertermittlung im Steuerrecht
- Bd. 8 (1985): Vogel, Grundfragen des Internationalen Steuerrechts
- Bd. 9 (1986): Stolterfoht, Grundfragen des Lohnsteuerrechts
- Bd. 10 (1987): Schulze-Osterloh, Rechtsnachfolge im Steuerrecht
- Bd. 11 (1988): Kruse, Zölle, Verbrauchsteuern, europäisches Marktordnungsrecht
- Bd. 12 (1989): Friauf, Steuerrecht und Verfassungsrecht
- Bd. 13 (1990): Woerner, Umsatzsteuer in nationaler und europäischer Sicht
- Bd. 14 (1991): Doralt, Probleme des Steuerbilanzrechts
- Bd. 15 (1993): Kirchhof, Umweltschutz im Abgaben- und Steuerrecht

Inhalt*

	Seite
<i>Prof. Dr. Joachim Schulze-Osterloh, Freie Universität Berlin</i>	
Einführung	1
 <i>Prof. Dr. Kees van Raad, Universität Leiden of counsel</i>	
Unternehmensbesteuerung in den Niederlanden	5
I. Rechtsformen unternehmerischer Betätigung	6
II. Buchführungspflichten	10
III. Übersicht über die Steuern auf den im Unternehmen erzielten Gewinn.	12
IV. Ermittlung des Gewinns für die Zwecke der Besteuerung	20
V. Steuerliche Subventionen	32
VI. Anrechnung der Unternehmenssteuer auf die Steuern Unternehmensbeteiligter	33
VII. Beschränkt Steuerpflichtige	34
VIII. Besteuerungsverfahren	34
 <i>Prof. Frans Vanistendael, Universität Leuven</i>	
Unternehmensbesteuerung in Belgien	37
I. Allgemeine Einführung in das belgische Steuersystem	38
II. Rechtsform und Besteuerung	41
III. Buchführungspflichten	49
IV. Anwendungsbereich der Körperschaftsteuer	50
V. Feststellung des Unternehmensgewinns	53
VI. Steuertarife	61
VII. Anrechnung der Körperschaftsteuer beim Aktionär	63
VIII. Die steuerliche Behandlung von Unternehmensreorganisationen	65
IX. Steuersubventionen	68
X. Steuerverfahren	69
XI. Anpassung der belgischen Körperschaftsteuer an die Steuerharmonisierung	70

* Ausführliche Inhaltsübersichten zu Beginn der jeweiligen Beiträge.

	Seite
<i>Prof. Robert Bacconnier, Président du Directoire du Bureau Francis Lefebvre, Paris</i>	
Unternehmensbesteuerung in Frankreich	73
I. Rechtsformen unternehmerischer Betätigung	74
II. Überblick über die Steuern auf den im Unternehmen erzielten Gewinn	77
III. Ermittlung des Gewinns für die Zwecke der Besteuerung	80
IV. Steuerliche Subventionen	85
V. Steuersätze	88
VI. Anrechnung von Steuern	89
VII. Besteuerungsverfahren	91
 <i>Andrew Marflow, Price Waterhouse, London</i>	
Unternehmensbesteuerung in Großbritannien	93
I. Rechtsformen unternehmerischer Betätigung	94
II. Buchführungspflichten	98
III. Überblick über die Besteuerung des Unternehmensgewinns	99
IV. Gewinnermittlung	111
V. Berechnung des steuerpflichtigen Gewinns	112
VI. Steuerliche Subventionen	116
VII. EG-Richtlinien	117
VIII. Lokale Steuern	117
IX. Steuererklärung	117
 <i>Niels Winther-Sørensen, Aarhus</i>	
Unternehmensbesteuerung in Dänemark.	121
I. Rechtsformen unternehmerischer Betätigung	122
II. Buchführungs- und Bilanzierungspflichten der einzelnen Gesellschaftsformen	125
III. Überblick über die Steuern auf den Unternehmensgewinn	126
IV. Allgemeine Grundsätze der Einkünfteermittlung	127
V. Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb	129
VI. Vermeidung der Doppelbesteuerung von Einkommen aus steuerpflichtigen Gesellschaften	144
VII. Steuerliche Subventionen	145
VIII. Tarif	148
IX. Besteuerungsverfahren	151

	Seite
<i>Prof. Augusto Fantozzi, Rechtsanwalt, Rom</i>	
Unternehmensbesteuerung in Italien	153
I. Rechtsformen unternehmerischer Betätigung	154
II. Steuern auf den Unternehmensgewinn	164
III. Steuerlicher Gewinnbegriff	166
IV. Ermittlung und Besteuerung des Unternehmensgewinns	172
V. Steuersubventionen	189
<i>Regierungsdirektor Dr. Heinz-Jürgen Selling, Bonn</i>	
Unternehmensbesteuerung in Spanien	195
I. Rechtsform der unternehmerischen Tätigkeit	197
II. Überblick über die Steuern auf den Unternehmensgewinn	204
III. Steuerliche Privilegierung der Rechtsformen	220
IV. Ermittlung des Gewinns	221
V. Steuersätze	233
VI. Anrechnung der auf den Unternehmensgewinn entfallenden Steuern auf die Steuern des Gesellschafters	240
VII. Besteuerungsverfahren	242
<i>Prof. Dr. Konstantinos Finokaliotis, Thessaloniki</i>	
Unternehmensbesteuerung in Griechenland	243
I. Rechtsformen unternehmerischer Betätigung	244
II. Überblick über die Steuern auf den Unternehmensgewinn	245
III. Ermittlung des Gewinns	261
IV. Besteuerung ausländischer Unternehmen	261
V. Steuerliche Subventionen	263
VI. Die Steuersätze	267
VII. Besteuerungsverfahren	269
VIII. Kritische Bemerkungen	270
<i>Prof. Dr. Albert J. Rädler, Universität Hamburg</i>	
Überlegungen zur Harmonisierung der Unternehmens- besteuerung in der Europäischen Gemeinschaft	277
I. Einleitung: Deutsche Steuerkuriositäten	277
II. Grundlagen der Steuerharmonisierung im Körperschaftsteuerrecht	279
III. Harmonisierungsbereiche	282
IV. Besteht eine Notwendigkeit zur Harmonisierung der Körperschaftsteuer?.	287
V. Schlußwort	292

	Seite
<i>Prof. Dr. Joachim Lang, Universität Köln</i>	
Besteuerung der Unternehmen in Staaten der Europäischen Union – Resümee	295
I. Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union	296
II. Rechtsform und Besteuerung in den EU-Staaten	300
III. Ermittlung des zu versteuernden Gewinns	307
IV. Steuerarten und Steuerbelastungen	311
V. Steuersubventionen	314
 <i>Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e.V.</i>	
Satzung (Auszug)	319
Vorstand und Wissenschaftlicher Beirat	320
Mitgliederverzeichnis	320
 Sachregister.	343

Einführung

Prof. Dr. *Joachim Schulze-Osterloh*
Freie Universität Berlin

Als Wissenschaftlicher Beirat und Vorstand der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft am 24. September 1989 beschlossen, im Jahre 1991 eine Tagung zu veranstalten, die sich rechtsvergleichend mit dem in den einzelnen Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaften geltenden Recht der Ertragsteuern und der Unternehmensbesteuerung befassen sollte, ahnte wohl keiner der Beteiligten, welche Schwierigkeiten eine solche Tagung aufwerfen und mit welchen Problemen die Herausgabe des Tagungsbandes verbunden sein werde. Von Anfang an war geplant, Referenten aus den jeweiligen Mitgliedstaaten mit diesen Vorträgen zu betrauen, um wirklich authentische Informationen über die fremde Rechtsordnung zu erhalten. Das sich daraus ergebende Sprachenproblem sollte durch Simultanübersetzungen gelöst werden. Wegen der zu erwartenden Schwierigkeiten einer Übersetzung von Texten mit einer sehr speziellen Fachterminologie beschlossen Wissenschaftlicher Beirat und Vorstand in der nächsten Sitzung am 2. Februar 1990, ausländische Referenten zu suchen, die der deutschen Sprache ausreichend mächtig seien.

Für diese Aufgabe haben sich dankenswerterweise hervorragende Fachleute aus sieben Staaten der Europäischen Gemeinschaften zur Verfügung gestellt. Es waren dies in der Reihenfolge der am 19. und 20. September 1992 in Straßburg gehaltenen Vorträge

- für Großbritannien: *Peter Driscoll*, Partner Price Waterhouse, Warschau;
- für Italien: Professor *Avv. Augusto Fantozzi*, Rom;
- für die Niederlande: Professor *Dr. Kees van Raad*, Den Haag;
- für Griechenland: Professor *Dr. Konstaninos Finokaliotis*, Athen;
- für Frankreich: *Robert Baconnier*, Professeur à l'Institut d'Etudes Politiques de Paris;
- für Belgien: Professor *Dr. Frans Vanistendael*, Leuven;
- für Spanien: Professor *Dr. Ernesto Lejeune*, San Sebastian.

Zusätzlich hat sich Professor *Dr. Albert Rädler*, München, bereit erklärt, eine Zusammenfassung der Tagungsergebnisse aus deutscher und europäischer Sicht zu geben.

Um die inhaltlichen Erwartungen der hauptsächlich aus dem deutschen Rechtskreis stammenden Tagungsteilnehmer zu beschreiben und um die Vergleichbarkeit der Vorträge zu erhöhen, wurde allen Referenten eine Darstellung zur Verfügung gestellt, in der eine Übersicht über die Ermittlung und Besteuerung des Unternehmensgewinns in Deutschland gegeben wurde.

Erfreulicherweise litt die Tagung kaum unter Sprachproblemen. Nahezu alle Referenten haben sich in der ihnen fremden deutschen Sprache sehr gut den Zuhörern vermitteln können. Auch bereiteten die Diskussionen zu einzelnen Vorträgen keine besonderen sprachlichen Schwierigkeiten.

Erhebliche Probleme ergaben sich aber, als es darum ging, die Vorträge in einem Tagungsband zusammenzuführen, wobei – wie in den Tagungsbänden der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft üblich – beabsichtigt war, die Vorträge mit dem erforderlichen wissenschaftlichen Apparat zu versehen und gegebenenfalls in Teilen gegenüber der mündlichen Darstellung zu vertiefen. Teilweise ist dieses Bemühen gelungen. In drei Fällen sahen sich die Referenten nicht in der Lage, die dafür erforderliche schriftliche Fassung ihrer Vorträge zur Verfügung zu stellen. Für zwei Vorträge mußten daher andere Verfasser gefunden werden, denen für ihr Engagement außerordentlich zu danken ist. In einem weiteren Vortrag wurde zur mündlichen Vortragsfassung ein Mindestmaß an Ergänzungen in Gestalt von Nachweisen aus den gesetzlichen Vorschriften von seiten der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft angebracht. Auch stellten sich für die schriftlichen Fassungen die zunächst anscheinend mühelos gemeisterten sprachlichen Probleme mit größerer Intensität, so daß in zwei Fällen die Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft die Manuskripte ins Deutsche übersetzen lassen mußte. Auch blieb es nicht aus, daß deutsche Vortragsfassungen in geringerem und auch größerem Umfang sprachlich zu überarbeiten waren.

Aber auch eine Erweiterung des ursprünglichen Programms war möglich: Dänemark ist jetzt mit einem eigenen Beitrag vertreten.

Nun liegt der Tagungsband der Tagung 1991 der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft vor. Er soll einen rechtsvergleichenden Überblick über die Ermittlung und Besteuerung des Unternehmensgewinns in acht Mitgliedstaaten der jetzt als Europäische Union bezeichneten Europäischen Gemeinschaften geben. Er dokumentiert die gegenwärtigen Möglichkeiten und Grenzen der Rechtsvergleichung auf dem Gebiete der Unternehmensbesteuerung. Wegen der engen Verknüpfung zwischen Rechtsform und Unternehmensbesteuerung in den einzelnen Mitglied-

staaten (dazu *Lang*, S. 300 ff.) setzt sie gleichermaßen eine genaue Kenntnis des einschlägigen Unternehmensrechts und des Steuerrechts voraus. Diese ist in der erforderlichen Intensität durch zusammenfassende Beiträge kaum zu vermitteln. Man wird sich darüber hinaus mit der Erkenntnis abfinden müssen, daß ein wirkliches Verständnis einer fremden Rechtsordnung vor allem auch die eigene Kenntnis der jeweils fremden Sprache erfordert. Grundlage der Auslegung kann nur der fremdsprachige Text sein, nicht dessen Übersetzung.

Trotz dieser Skepsis möge der Tagungsband die Möglichkeit geben, sich über die Unternehmensbesteuerung in den wichtigsten Mitgliedstaaten der Europäischen Union zu informieren. Damit soll er einen Beitrag auf dem schwierigen Gebiet der Harmonisierung der direkten Steuern und ihrer Besteuerungsgrundlagen in Europa leisten.

Unternehmensbesteuerung in den Niederlanden*

Prof. Dr. *Kees van Raad*¹
Universität Leiden of counsel

Inhaltsübersicht

- | | |
|---|---|
| <ul style="list-style-type: none">I. Rechtsformen unternehmerischer Betätigung<ul style="list-style-type: none">1. Einführung2. Einzelunternehmer3. Personengesellschaften4. Kapitalgesellschaften5. Andere Rechtspersonen6. KombinationenII. BuchführungspflichtenIII. Übersicht über die Steuern auf den im Unternehmen erzielten Gewinn<ul style="list-style-type: none">1. Einkommensteuer2. Körperschaftsteuer3. Einzelunternehmer versus BV4. „management-BV“IV. Ermittlung des Gewinns für die Zwecke der Besteuerung<ul style="list-style-type: none">1. Rechtsformunabhängigkeit der Gewinnermittlung | <ul style="list-style-type: none">2. Zurechnung des steuerlichen Unternehmensgewinns3. Keine Abhängigkeit des steuerlichen Unternehmensgewinns von der Handelsbilanz<ul style="list-style-type: none">3.1 Die Regeln des „Guten Kaufmannsbrauchs“3.2 Bewertung3.3 Risikovorsorge, Rückstellungen, Schulden und RechnungsabgrenzungspostenV. Steuerliche SubventionenVI. Anrechnung der Unternehmenssteuer auf die Steuern UnternehmensbeteiligterVII. Beschränkt SteuerpflichtigeVIII. Besteuerungsverfahren |
|---|---|

* Weiterführende Literatur zu diesem Thema: *E. Aardema, H. Beckman, E. Bos, M. A. van Hoepen, D. Juch, A. J. C. van Kemenade, H. Marseille, L. G. M. Stevens* und *G. H. Zevenboom*, *Bedrijfseconomie en fiscale jaarwinstbepaling*, NIVRA geschrift Nr. 50, August 1989; *H. Beckman*, *Belastingen en jaarrekening*, in: *Account Dossier Concern & Fiscus*, Nr. 5, 1991, S. 128–139; *H. van Dijk* und *J. G. Kuijl*, *Van commerciële tot fiscale jaarrekening*, in: *Belastingrecht in cijfers*, (Gouda Quint, Arnhem, Loseblattsammlung); *H. J. Hofstra* und *C. van Raad*, *Inleiding tot het Nederlands belastingrecht*, 7. Auflage (Deventer, 1992); *H. Mobach* und *L. W. Sillevius*, *Cursus Belastingrecht (Inkomstenbelasting)*, Kapitel 2 (Gouda Quint, Arnhem, Loseblattsammlung); *L. W. Sillevius* und *N. H. de Vries*, *Cursus Belastingrecht, Vennootschapsbelasting*, Kapitel 2 (Gouda Quint, Arnhem, Loseblattsammlung); *J. Verburg*, *Vennootschapsbelasting* (Deventer, 1984); *J. G. Versput*, *De totale winst in de vennootschapsbelasting*, FED's Fiscale Brochures Vpb 1.1, 2. Auflage (FED, Deventer, 1987); *P. M. van der Zanden*, *Maatschappelijk aanvaardbare normen en gad koopmansgebruik* (Deventer, 1991).

1 Der Autor dankt *Eelco van der Stok*, mag. jur., für seine Mitarbeit an diesem Beitrag.

I. Rechtsformen unternehmerischer Betätigung

1. Einführung

Das niederländische Bürgerliche Recht, niedergelegt im „Burgerlijk Wetboek“ (BW) und inzwischen teilweise ersetzt durch das „Nieuw Burgerlijk Wetboek“ (NBW)², und das niederländische Handelsrecht, kodifiziert im „Wetboek van Koophandel“ (WvK), ermöglichen natürlichen und juristischen Personen die Wahl zwischen verschiedenen Rechtsformen für die unternehmerische Betätigung.

Natürliche Personen können selbständig als Einzelunternehmer tätig werden oder zusammen mit anderen natürlichen oder juristischen Personen eine Personengesellschaft gründen. Für die internationale Zusammenarbeit innerhalb der EG gibt es die Rechtsform der „Europäischen Wirtschaftlichen Interessenvereinigung“ (EWIV)³.

Juristische Personen können in der Form einer Kapitalgesellschaft oder einer anderen Rechtsperson selbständig ein Unternehmen betreiben. Desweiteren besteht für sie die Möglichkeit, sich mit anderen natürlichen oder juristischen Personen zu einer Personengesellschaft, einer EWIV oder einer anderen Gesellschaftsform zusammenzuschließen.

2. Einzelunternehmer

Von einem Einzelunternehmer spricht man, wenn eine natürliche Person selbständig ein Unternehmen betreibt. Eine solche Person haftet unbeschränkt persönlich mit ihrem gesamten Unternehmens- und Privatvermögen für die Unternehmensschulden. Das niederländische Bürgerliche Recht und das Handelsrecht enthalten ansonsten keine weitergehenden Bestimmungen in bezug auf den Einzelunternehmer. Er muß den Vorschriften genügen, die im allgemeinen für Unternehmer gelten: er ist buchführungs-

2 Die Bände 1 (Personen- und Familienrecht) und 2 (Juristische Personen) des NBW sind bereits geltendes Recht: Band 1 seit 1970, Band 2 seit 1976. Die mittleren Bände 3, 5 und 6 (Allgemeines Vermögensrecht, Dingliches Recht und Allgemeiner Teil des Obligationenrechts) sind zusammen mit einigen unmittelbar damit zusammenhängenden Teilen von Band 7 (Besondere Verträge) am 1. Januar 1992 eingeführt worden. Die übrigen Teile von Band 7, die sich unter anderem auf Personengesellschaften beziehen, werden wahrscheinlich am 1. Januar 1994 eingeführt werden.

3 Verordnung des Rates der EG vom 25. Juli 1985, Nr. 2137/85 (Amtsblatt EG L 199/1).

und bilanzierungspflichtig (Art. 6 WvK), und er muß bei der niederländischen Industrie- und Handelskammer („Kamer van Koophandel“) in der Region, in der das Unternehmen seinen Sitz hat, im Handelsregister eingetragen sein.

3. Personengesellschaften

Im Bereich der Personengesellschaften lassen sich drei Typen unterscheiden:

- die Gesellschaft bürgerlichen Rechts („maatschap“),⁴
- die Offene Handelsgesellschaft („vennootschap onder firma“ oder VOF)⁵ und
- die Kommanditgesellschaft („commanditaire vennootschap“ oder CV).⁶

Die erstgenannte Rechtsform ist im Bürgerlichen Gesetzbuch geregelt (Art. 1655–1689 BW), während die beiden letzteren im WvK niedergelegt sind (Art. 15–35 WvK). Der Unterschied zwischen beiden Gruppen, der heutzutage an Bedeutung verloren hat, besteht darin, daß im Rahmen einer „maatschap“, anders als bei einer VOF oder einer CV, kein gewerbliches Unternehmen betrieben werden darf.⁷ Der Begriff „gewerbliches Unternehmen“ unterscheidet sich von dem des Freiberuflers dadurch, daß bei letzterem das Kapitalelement von untergeordneter Bedeutung ist und die persönlichen Fähigkeiten des Freiberuflers eine wesentliche Rolle spielen. Deshalb wird, wenn ein Freiberufler in Zusammenarbeit mit anderen seinen Beruf ausübt, immer die Form der „maatschap“ gewählt. Desweiteren kann bei einer „maatschap“ ein Gesellschafter seine Mitgesellschafter nur vertreten, wenn er hierzu von ihnen ausdrücklich ermächtigt wurde (Art. 1679 BW); bei einer VOF und einer CV besitzen die Gesellschafter von Rechts wegen Vertretungsbefugnis, die durch Übereinkünfte ein-

4 Art. 1655 BW: „Maatschap is eene overeenkomst, waarbij twee of meerdere personen zich verbinden om iets in gemeenschap te brengen, met het oogmerk om het daaruit ontstaande voordeel met elkander te deelen“.

5 Art. 16 WvK: „De vennootschap onder eene firma is de maatschap, tot de uitoefening van een bedrijf onder eenen gemeenschappelijken naam aangegaan“.

6 Art. 19 Abs. 1 WvK: „De vennootschap bij wijze van geldschieting, anders en commandite genaamd, wordt aangegaan tusschen eenen persoon, of tusschen meerdere hoofdelijk voor het geheel aansprakelijke vennooten, en eenen of meer andere personen als geldschieters“.

7 J. M. M. Maeijer, Asser bijzondere overeenkomsten V (maatschap, vennootschap onder firma, commanditaire vennootschap), 5. Auflage (Tjeenk Willink, Zwolle, 1989), S. 33.

geschränkt werden kann. Die Einschränkung muß, um im Außenverhältnis wirksam zu werden, für Dritte erkennbar sein, beispielsweise durch Eintragung ins Handelsregister (Art. 17 WvK).

Wichtige gemeinsame Charakteristika der drei Unternehmensformen sind, daß sie keine eigene Rechtspersönlichkeit innehaben und daß mit Ausnahme des Kommanditisten jeder Gesellschafter unbeschränkt (das heißt einschließlich seines Privatvermögens) für die Gesellschaftsschulden haftet. Ein Kommanditist haftet nur bis zur Höhe seiner Einlage, es sei denn, er erweckt dadurch, daß er wie ein Geschäftsführer handelt, oder dadurch, daß sein Name als Teil des Gesellschaftsnamens erscheint, im Außenverhältnis den Eindruck, er sei geschäftsführender Teilhaber (Art. 20 WvK). Die VOF und die CV haben, was ihre geschäftsführenden Teilhaber betrifft, ein sogenanntes gesondertes Vermögen: Gesellschaftsgläubiger können ihre Forderungen gegen dieses gesonderte Vermögen geltend machen und haben dabei Vorrang vor den privaten Gläubigern der Gesellschafter⁸.

Darüber hinaus unterliegen Personengesellschaften nur wenigen Bestimmungen zwingenden Rechts, so daß Gesellschafter hinsichtlich ihres Gesellschaftsvertrages weiten Gestaltungsspielraum haben.

Als Gesellschafter einer Personengesellschaft kommen sowohl natürliche als auch (niederländische oder ausländische) juristische Personen in Frage. In der Praxis arbeiten juristische Personen häufig in Form von Personengesellschaften zusammen.

Im NBW, das wahrscheinlich ab 1. Januar 1994 für Personengesellschaften Anwendung finden wird, werden die heutigen drei Formen der Personengesellschaft durch zwei neue Formen ersetzt⁹: die Stille Gesellschaft („stille vennootschap“), die nicht rechtsfähig ist und nicht unter gemeinsamem Namen auftritt, und die Außengesellschaft („openbare vennootschap“), die rechtsfähig ist und unter gemeinsamem Namen handelt. Die Außengesellschaft hat zwei spezifische Erscheinungsformen: die VOF und die CV. Der Besitz der eigenen Rechtspersönlichkeit hat zur Folge, daß das Vermögen nicht mehr den Gesellschaftern, sondern der Gesellschaft selbst gehört.

⁸ J. M. M. Maeijer (a.a.O., Fn. 7), S. 210 ff.

⁹ Art. 7:13.1.1 NBW: „De overeenkomst van vennootschap is de overeenkomst waar bij twee of meer personen, de vennoten, zich verbinden voor gemeenschappelijke rekening een beroep of bedrijf uit te oefenen dan wel voor gemeenschappelijke rekening beroepsof bedrijfshandelingen te verrichten, een en ander met inbreng van ieder der vennoten“.

Die Gesellschafter haften jedoch weiterhin persönlich für die Verpflichtungen der Außengesellschaft. Die „maatschap“ wird es ab 1994 nicht mehr geben¹⁰.

4. Kapitalgesellschaften

Man unterscheidet zwei Formen der Kapitalgesellschaft:

- die Geschlossene Gesellschaft mit beschränkter Haftung („besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid“ oder (BV)¹¹ (Art. 175–284 Band 2 BW) und
- die Aktiengesellschaft („naamloze vennootschap“ oder NV)¹² (Art. 64–174 Band 2 BW).

Gemeinsames Kennzeichen der BV und der NV ist, daß beide rechtsfähig sind und damit selbständige Träger von Rechten und Pflichten sein können. Mitglieder des Gesellschaftsvorstands haften bei Konkurs der Gesellschaft unter Umständen mit ihrem Privatvermögen für die Schulden der Gesellschaft¹³. Außerdem haften sie für die Lohnsteuer-, Umsatzsteuer- und Sozialbeitragsschulden der Gesellschaft, falls der Gesellschaftsvorstand nicht gemeldet hat, daß die Gesellschaft sich in Zahlungsschwierigkeiten befindet, und es ihm anzulasten ist, daß die Schulden nicht beglichen werden können¹⁴. Wenn Konzerngesellschaften ihre Bilanzen konsolidieren, haftet die Muttergesellschaft solidarisch für die Schulden der Tochter (Art. 403 lid 1 letter f Boek 2 BW). Aktionäre, die alle Anteile an

10 Siehe über Personengesellschaften im NBW: *A. L. Mohr*, Van maatschap, vennootschap onder firma en commanditaire vennootschap, 4. Auflage (Gouda Quint, Arnhem, 1992).

11 Art. 175 Abs. 1 Band 2 BW: „De besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid is een rechtspersoonlijkheid bezittende vennootschap met een in aandelen verdeeld kapitaal, waarin ieder der vennoten voor een of meer aandelen deelneemt; aandeelbewijzen worden niet uitgegeven; de aandelen zijn niet vrij overdraagbaar...“

12 Art. 64 Abs. 1 Band 2 BW: „De naamloze vennootschap is een rechtspersoonlijkheid bezittende vennootschap met een in aandelen verdeeld maatschappelijk kapitaal, waarin ieder der vennoten voor een of meer overdraagbare aandelen deelneemt...“

13 *E. J. J. van der Heijden* und *W. C. L. van der Grinten*, Handboek voor de naamloze en de besloten vennootschap, 10. Auflage (Tjeenk Willink, Zwolle, 1984), S. 494 ff.

14 *J. I. Vetter* und *P. J. Wattel*, Hoofdzaken invordering, 2. Auflage (FED Piscal weekblad [Wochenschrift], Deventer, 1990), S. 48–52.

einer Gesellschaft besitzen, sind ab 1. Januar 1992 diesbezüglich meldepflichtig¹⁵.

Die Mindesthöhe des eingezahlten Kapitals beträgt für die BV Hfl 40 000 und für die NV Hfl 100 000. Ein wichtiger Unterschied zwischen der BV und der NV betrifft die Übertragbarkeit der Anteile: die Satzung einer BV muß bezüglich der Anteile eine Blockierungsklausel enthalten¹⁶ und die Anteile dürfen nicht in einem Anteilszertifikat verkörpert sein¹⁷.

5. Andere Rechtspersonen

Mit Ausnahme des Vereins (Art. 26-52 Band 2 BW) dürfen alle anderen juristischen Personen als Kapitalgesellschaften (Genossenschaft, Stiftung, Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit, EWIV) ein gewerbliches Unternehmen betreiben. Von diesem Recht wird in der Praxis vielfältig Gebrauch gemacht.

6. Kombinationen

Wie schon unter den Gliederungspunkten 1 und 3 erwähnt, wird nicht nur für die Zusammenarbeit ausschließlich natürlicher Personen, sondern auch für die Zusammenarbeit natürlicher mit juristischen Personen sowie für die Zusammenarbeit juristischer Personen untereinander oft die Form der Personengesellschaft genutzt („maatschap“, VOF oder CV). Auch die BV wird häufig für ein gemeinsames Unternehmen der genannten Personen gewählt.

II. Buchführungspflichten

Nach dem Handelsrecht sind alle Unternehmen buchführungspflichtig (Art. 6 WvK). Außerdem müssen Kapitalgesellschaften, genossenschaftliche Vereinigungen und Versicherungsgesellschaften auf Gegenseitigkeit innerhalb von sieben Monaten nach Abschluß des Geschäftsjahres eine Bilanz und eine Gewinn- und Verlustrechnung (zusammen: die „Jahresrechnung“) erstellen, wobei sie an detaillierte Bilanzierungsvorschriften gebunden sind. Die Jahresrechnung muß nach Art. 362 Band 2 BW „den Normen entsprechend, die im gesellschaftlichen Verkehr als akzeptabel erscheinen, in der Weise Einsicht in

15 Aufgrund der zwölften EG-Richtlinie bezüglich des Gesellschaftsrechts, 89/666/EG und 89/667/EG, Amtsblatt der EG Nr. L 395.

16 Art. 195 Band 2 BW.

17 E. J. J. van der Heijden und W. C. L. van der Grinten (a.a.O., Fn. 13), S. 268.

die Betriebsführung verschaffen, daß auf verantwortliche Weise ein Urteil über Vermögen und Betriebsergebnis sowie, insoweit die Art einer Jahresrechnung dies erlaubt, über Solvabilität und Liquidität gewonnen werden kann¹⁸.

Die Bilanz unterscheidet gem. Art. 364 Band 2 BW und somit konform zur 4. EG-Richtlinie in bezug auf das Gesellschaftsrecht¹⁹ zwischen festen Aktiva (näher spezifiziert als immaterielle, materielle und finanzielle feste Aktiva) und flüssigen Aktiva (unterteilt in Vorräte, Forderungen, Effekten und Geldmittel). Bei den Passiva unterscheidet man eigenes Vermögen, Risikovorsorge und Schulden. Die Gewinn- und Verlustrechnung umfaßt das (sehr spezifizierte) Ergebnis der gewöhnlichen Betriebsführung, eventuelles außerordentliches Ergebnis, die auf dem Betriebsergebnis lastenden Steuern, die übrigen Steuern und das Netto-Ergebnis.

Innerhalb von acht Tagen nach ihrer Erstellung muß die Bilanz veröffentlicht werden (Art. 394 Band 2 BW). Sie muß auf niederländische Gulden lauten, mit Ausnahme der konsolidierten Bilanz eines multinationalen Unternehmens. Die Jahresrechnung muß von einem in den Niederlanden diplomierten Wirtschaftsprüfer („registeraccountant“) oder einer Person, die vom niederländischen Wirtschaftsminister aufgrund eines im Ausland erworbenen Berechtigungsnachweises hierzu für befugt erklärt worden ist, geprüft und anerkannt werden²⁰.

Kleine juristische Personen sind bestimmten Verpflichtungen, die in den Art. 362–395 Band 2 BW (siehe oben)²¹ enthalten sind, enthoben, z. B. der Verpflichtung zu weitgehender Spezifizierung der Gewinn- und Verlustrechnung. Eine juristische Person gilt dann als „klein“, wenn sie zumindest zwei der folgenden drei Bedingungen erfüllt: der Wert der Aktiva muß niedriger als Hfl 5 Mio., der Netto-Umsatz geringer als Hfl 10 Mio.²² sein und die Anzahl der Arbeitnehmer muß im Durchschnitt unter 50 liegen. Die Jahresrechnung derartiger juristischer Personen muß nicht von einem Wirtschaftsprüfer geprüft werden.

Für das Steuerrecht gibt es keine weitergehenden Buchführungspflichten.

18 Art. 362 Abs. 1 Band 2 BW: „De jaarrekening geeft volgens normen die in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar worden beschouwd een zodanig inzicht dat een verantwoord oordeel kan worden gevormd omtrent het vermogen en het resultaat, alsmede voor zover de aard van een jaarrekening dat toelaat, omtrent de solvabiliteit en de liquiditeit van de rechtspersoon“.

19 Amtsblatt der EG 14. August 1978, Nr. L 222/11.

20 Art. 393 Band 2 BW.

21 Art. 396 Band 2 BW.

22 Die Beträge von Hfl 5 Mio. und Hfl 10 Mio. gelten ab 1. Januar 1991.

III. Übersicht über die Steuern auf den im Unternehmen erzielten Gewinn

1. Einkommensteuer

Einkommensteuerpflichtig sind Einzelunternehmer und an einer Personengesellschaft beteiligte natürliche Personen. Art. 6 Wet op de inkomstenbelasting 1964, Wet van 16 december 1964, Staatsblad no. 519 (Einkommensteuergesetz) (Wet IB 1964) lautet:

Gewinn aus Unternehmen erzielt derjenige, auf dessen Kosten ein Unternehmen betrieben wird, worunter derjenige zu verstehen ist, der – anders als in der Funktion des Aktionärs – am Vermögen eines Unternehmens mitberechtigt ist²³.

Gesellschafter werden besteuert, als sei ihr Anteil an der Personengesellschaft ein selbständiges Unternehmen. Jeder Gesellschafter erstellt seine eigene Bilanz und seine eigene Gewinn- und Verlustrechnung und bewertet dabei selbständig, d. h. unabhängig von seinen Mitgesellschaftern, die Bestandteile seines Unternehmensvermögens (vollständige Transparenz)²⁴.

Der Gewinnanteil eines Kommanditisten ist für ihn Unternehmensgewinn, falls die KG ein gewerbliches Unternehmen betreibt²⁵ und der Kommanditist berechtigt ist, am Liquidationserlös des Unternehmens teilzuhaben²⁶; andernfalls handelt es sich um Kapitalertrag. Der niederländische „Staatssecretaris van Financiën“ (Staatssekretär für das Finanzwesen) stellt sich allerdings auf den Standpunkt, daß der Kommanditist kein Unternehmer ist, wenn seine Berechtigung am Liquidationsgewinn sehr gering ist und ihr deshalb reale praktische Bedeutung fehlt²⁷.

Ergibt das Jahres-Resultat des Unternehmens für einen Gesellschafter einen Verlust, so wird dieser Verlust gegen eventuelle andere Bestandteile seines Jahreseinkommens verrechnet. Der steuerpflichtige Betrag setzt sich wie folgt zusammen (Art. 6-60 Wet IB 1964):

Gewinn aus Unternehmen (einschließlich freiberuflicher Tätigkeit) (Art. 6 Wet IB 1964)

23 Art. 6 Wet IB 1964: „Winst uit onderneming geniet hij voor wiens rekening een onderneming wordt gedreven, daaronder begrepen hij die, anders dan als aandeelhouder, medegerechtigd is tot het vermogen van een onderneming“.

24 *H. I. Hofstra* und *L. G. M. Stevens*, Inkomstenbelasting, 3. Auflage (Deventer, 1988), S. 210-215.

25 Hoge Raad 18. Juni 1986, Beslissingen in belastingzaken – Nederlandse belastingrechtspraak (seit 1953) (id.) BNB, 1986/242.

26 Hoge Raad 1. Juli 1964, BNB, 1964/259.

27 Resolutie 6. November 1986, BNB, 1987/40.

Von diesem Gewinn wird ein sogenannter Vermögensabzug in Höhe von 1 % abgezogen. Dieser Abzug, der die Auswirkungen der Inflation abschwächen soll, wird anhand des steuerlichen Unternehmensvermögens zu Beginn des Wirtschaftsjahres berechnet. An diesem Unternehmensvermögen werden einige Korrekturen vorgenommen, um eine Kumulation mit anderen Begünstigungen zu vermeiden.

Nettoeinkünfte

+ aus Arbeit (Art. 22 Wet IB 1964)

Hierunter fallen sowohl Löhne aus Beschäftigungsverhältnissen als auch Einkünfte, die für Dienstleistungen und Arbeiten außerhalb eines Dienstverhältnisses gewährt wurden.

+ aus Vermögen (Art. 24 Wet IB 1964)

Hierunter fallen alle Erträge aus beweglichem und unbeweglichem Vermögen, die nicht als Unternehmergewinne, Einkünfte aus Arbeit oder aus wesentlichen Beteiligungen anzusehen sind (z. B. Miet- und Pächterträge, aber auch selbstgenutztes Wohneigentum), und aus Rechten, die nicht an Vermögen gebunden sind (z. B. Unterhaltsbezüge geschiedener oder dauernd getrennt lebender Ehegatten). Die Veräußerung von Vermögensbestandteilen außerhalb eines Unternehmens ist – mit Ausnahme der Veräußerung einer wesentlichen Beteiligung (siehe unten auf dieser Seite) – nicht steuerpflichtig.

+ in der Form bestimmter periodischer Zahlungen und Leistungen (Art. 30 Wet IB 1964)

Periodische Zahlungen und Leistungen sind aufgrund dieser Bestimmungen steuerpflichtig, wenn den empfangenen Zahlungen und Leistungen keine Gegenleistung gegenübersteht. Liegt eine Gegenleistung vor, werden die Zahlungen als Einkünfte aus Vermögen besteuert, soweit sie die Gegenleistung übersteigen.

+ Gewinn aus wesentlichen Beteiligungen (Art. 39 Wet IB 1964)

Eine wesentliche Beteiligung im Sinne des Gesetzes liegt vor, wenn der Steuerpflichtige im Laufe der letzten fünf Jahre allein oder gemeinsam mit Familienmitgliedern mindestens ein Drittel der Anteile an einer Kapitalgesellschaft und mindestens 7 % davon allein oder zusammen mit seinem Ehepartner besessen hat. Steuerpflichtig ist der Veräußerungserlös abzüglich der Anschaffungskosten.

= *Bruttoeinkünfte*

./.. Hinzufügung zum Steuerfreibetrag zur Alterssicherung und für Vorsorgeaufwendungen (Art. 44 d Wet IB 1964)

Unternehmer dürfen jährlich einen Prozentsatz ihres Gewinns (zwischen 10 und 11,5 %) zu Lasten ihres Einkommens abziehen und diesen Betrag dem Steuerfreibetrag zur Alterssicherung und für Vorsorgeaufwendungen (niederländisch: „fiscale oudedagsreserve“ oder FOR) hinzufügen. Bei Beendigung des Unternehmens muß die so gebildete FOR dem Einkommen wieder hinzugerechnet werden.

- ./ Vergünstigungen für Freiberufler und Gewerbetreibende („zelfstandigenaftrek“) und deren mitarbeitende Ehepartner („meerwerktaftek“) (Art. 44 m und 44 n Wet IB 1964)

Unternehmer dürfen in Abhängigkeit von der Höhe des Gewinns einen bestimmten Betrag zwischen Hfl 6 465 und Hfl 4 165 abziehen („zelfstandigenaftrek“), wobei der Abzugsbetrag mit steigendem Gewinn sinkt. Der „meerwerktaftek“ enthält einen Steuerfreibetrag für die Arbeit, die der Ehepartner im Unternehmen verrichtet.

- ./ Persönliche Verpflichtungen (Art. 45 Wet IB 1964)

Steuerabzugsfähig sind unter anderem gezahlte Zinsen (auch für Konsumkredite), Zahlungen von Leibrenten, Unterhaltsleistungen und Alimentationen.

- ./ Außergewöhnliche Belastungen (Art. 46 Wet IB 1964)

Dies betrifft Ausgaben wegen Krankheit, Invalidität oder Alter und Ausgaben zur Bestreitung des Lebensunterhalts von Verwandten, soweit diese Ausgaben festgesetzte Mindestbeträge überschreiten. Diese Mindestbeträge sind jedoch bei der Steuerreform von 1990 in einem solchen Umfang erhöht worden, daß in den meisten Fällen kein Abzug mehr möglich ist.

- ./ Steuerabzugsfähige Spenden (Art. 47 Wet IB 1964)

Abzugsfähig sind Spenden an Einrichtungen, die kirchlichen, karitativen, kulturellen, wissenschaftlichen und gemeinnützigen Zwecken dienen.

- ./ Steuerfreibeträge für Zinsen und Dividenden (Art. 47 a und 47 b Wet IB 1964)

Empfangene Zinsen und (niederländische) Dividenden sind jeweils bis zu einem Betrag in Höhe von Hfl 1 000 pro Person steuerfrei. Verheiratete können diese Steuerfreibeträge einander übertragen.

= Einkünfte

- ./ Verrechenbare Verluste (Art. 51 Wet IB 1964)

Sollte das Einkommen in einem Jahr negativ sein, so wird es mit dem positiven Einkommen der drei vorausgehenden und der acht folgenden Jahre verrechnet; sogenannte Anlauf-Verluste (Verluste aus den ersten sechs Jahren nach der Unternehmensgründung) sind jedoch zeitlich unbeschränkt verrechenbar. Positive Teile des Bruttoeinkommens müssen erst mit eventuellen Anlaufverlusten verrechnet werden²⁸.

= Steuerpflichtige Einkünfte

28 Enthält das Bruttoeinkommen neben den Anlaufverlusten auch andere negative Einkommensbestandteile, stellt sich die Frage, inwieweit das Bruttoeinkommen, wenn es negativ ist, aus Anlaufverlusten und inwieweit es aus anderen negativen Einkommensbestandteilen zusammengesetzt ist. Es erscheint sachgerecht, der beschränkten Verrechnung von Verlusten aus anderen Einkommensbestandteilen Vorrang vor der unbeschränkten Verrechnung von Anlaufverlusten zu gewähren.

*Steuerpflichtige Einkünfte**./ Steuerfreibetrag (Art. 53 Wet IB 1964)*

Zur Zeit gilt ein Steuerfreibetrag von Hfl 4 660 pro Person, wobei verheiratete Einzelverdiener das Doppelte dieses Betrags in Anspruch nehmen können (bei alleinerziehenden Eltern kann unter Umständen der Steuerfreibetrag bis auf höchstens Hfl 8 388 erhöht werden).

= Steuerpflichtige Summe

Auf diese steuerpflichtige Summe wird der Tarif angewendet:²⁹

bis Hfl 43 267: 38,4 % (einschließlich 22,75 % Volksversicherungsprämie)

Hfl 43 267 bis Hfl 86 532: 50 %

ab Hfl 86 532: 60 %.

Für bestimmte Bestandteile des Einkommens gelten besondere Steuersätze. Die wichtigsten sind:

– 45 % (Art. 57 Wet IB 1964)

Dieser Steuersatz gilt unter anderem für Betriebsaufgabegewinne, Rückkaufsummen von Leibrenten und andere einmalig ausgezahlte Summen, die laufende Einkünfte ersetzen.

– 20 % (Art. 57 a Wet IB 1964)

Der 20 %-Steuersatz gilt unter anderem für als realisiert geltende Gewinne, die – bei Betriebsfortführung durch einen neuen Inhaber – nach dem Tod des Unternehmers anfallen. Auch der Gewinn aus einer wesentlichen Beteiligung fällt unter diesen Steuersatz.

Von der auf diese Weise errechneten Steuerschuld werden zuerst die verrechenbaren Beträge der vorläufigen Steuerveranlagung abgezogen: Lohnsteuer (einbehalten vom „Lohn aus Beschäftigungsverhältnissen“ und damit gleichgestellten Einkünften)³⁰, Dividendensteuer (einbehalten auf Dividenden, die von unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften ausgeschüttet werden)³¹ und Glückspielsteuer. Anschließend sind aufgrund

29 Im Juni 1991 hat die Stevens-Kommission, die ins Leben gerufen worden war, um die Möglichkeiten für weitere Vereinfachungen zu untersuchen, vorgeschlagen, die drei heutigen Steuersätze durch zwei zu ersetzen:

Einkommen bis Hfl 57 000: 33,6 % (einschließlich 23,3 % Volksversicherungsprämie

ab Hfl 57 000: 55 %

Außerdem schlug die Kommission vor, die Steuerfreibeträge durch einen steuerrechenbaren Betrag von Hfl 2175 zu ersetzen.

30 Erhoben aufgrund des Wet op de loonbelasting 1964 (Lohnsteuergesetzes), Staatsblad 521.

31 Wet op de dividendbelasting 1965, Staatsblad 621.

von Doppelbesteuerungsabkommen³² oder aufgrund des Beschlusses zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung (Besluit voorkoming dubbele belasting 1989), der in abkommensrechtlich nicht geregelten Situationen zur Anwendung kommt, unter bestimmten Bedingungen folgende Steuerabzüge möglich:

- der Teil der niederländischen Steuer, der anteilig auf den Gewinn aus einer ausländischen Betriebsstätte, auf Einkünfte aus im Ausland gelegenen Immobilien und aus im Ausland geleisteter Arbeit entfällt („Freistellung“);
- die vom betreffenden ausländischen Staat erhobene Steuer auf Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren („Anrechnung“).

Gewinne, die eine Kapitalgesellschaft an natürliche Personen ausschüttet (Dividenden, verdeckte Gewinnausschüttungen), sind bei diesen einkommensteuerepflichtig. Da die Niederlande ein sogenanntes klassisches System praktizieren, sind ausgeschüttete Gewinne sowohl mit der Körperschaftsteuer der ausschüttenden Gesellschaft als auch mit der Einkommensteuer des Anteilseigners belastet, d. h. die Doppelbesteuerung bleibt in vollem Umfang erhalten. Siehe im einzelnen zu diesem klassischen System das folgende Kapitel 2 zur Körperschaftsteuer.

2. Körperschaftsteuer

Der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht unterliegen nach niederländischem oder ausländischem Recht gegründete Kapitalgesellschaften (einschließlich der „offenen KG“, die der deutschen KGaA ähnelt), Genossenschaften, genossenschaftliche Vereinigungen und Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit, die ihren Sitz in den Niederlanden haben. Auch andere in den Niederlanden ansässige Körperschaften und Vermögensmassen³³ unterlie-

32 Die Niederlande haben fast 50 Doppelbesteuerungsabkommen geschlossen. Daneben ist in der „Belastingregel voor het Koninkrijk“ das steuerliche Verhältnis zwischen den Niederlanden und den Niederländischen Antillen und Aruba geregelt. Obwohl es sich hierbei formell nicht um einen Vertrag handelt, fungiert diese Regelung in der Praxis als solcher.

33 Art. 4 Allgemeine wet inzake rijksbelastingen, Wet van 2 juli 1959, Staatsblad no. 31 (Allgemeine Steuergesetze) (AWR). Nach ständiger Rechtsprechung ist der Ort ausschlaggebend, von dem aus die tatsächliche Führung der Körperschaft ausgeübt wird (unter anderem Hoge Raad 14. Februar 1951, Beslissingen in belastingzaken (1912–1952) (Urteilssammlung) (B) 8945 und Hoge Raad 15. Februar 1956, BNB 1956/101).

gen unbeschränkt der niederländischen Körperschaftsteuerpflicht, wenn und soweit sie ein gewerbliches Unternehmen betreiben oder mit steuerpflichtigen Körperschaften konkurrieren. Die Körperschaftsteuerpflicht erstreckt sich auf alle Gewinne, die aus selbständigen oder aus zusammen mit anderen Körperschaften, Vermögensmassen oder natürlichen Personen betriebenen Unternehmen hervorgehen. (Art. 2 Wet op de vennootschapsbelasting 1969, Wet van 8 oktober 1969, Staatsblad no. 469 (Körperschaftsteuergesetz) [Wet Vpb 1969]).

Ebenso wie natürliche Personen werden Kapitalgesellschaften, die Gesellschafter einer Personengesellschaft sind, so betrachtet, als betriebe jede für sich ein Unternehmen, dessen Gewinn unabhängig vom Gewinn der anderen Gesellschafter festgestellt wird.

Bezüglich der Verrechnung von Verlusten aus einem Wirtschaftsjahr mit Gewinnen aus anderen Wirtschaftsjahren gelten ähnliche Regeln wie bei natürlichen Personen und Personengesellschaften, die ein Unternehmen betreiben. (Art. 20 Wet Vpb 1969). Der Körperschaftsteuersatz beträgt seit dem 1. Oktober 1988 für den Hfl 250 000 übersteigenden Gewinn 35 %; der Gewinnanteil, der Hfl 250 000 unterschreitet, ist mit 40 % Körperschaftsteuer belastet. Diese Regelung wurde eingeführt, um zu vermeiden, daß betriebliche oder berufliche Tätigkeiten, die unmittelbar von einer natürlichen Person als Unternehmer oder als Freiberufler ausgeübt werden, in einer Einpersonen-BV untergebracht werden, wodurch erhebliche Steuereinsparungen erzielt würden: 60 % (höchster Einkommensteuersatz) \cdot 35 % (Körperschaftsteuersatz) = 25 %³⁴. Diese Einsparung wird bei Anwendung des Körperschaftsteuersatzes von 40 % weitgehend ausgeglichen. Wenn nämlich der Gesellschafter einer Einpersonen-BV über den Gewinn der Gesellschaft verfügen möchte (über das Gehalt hinaus, das er als Arbeitnehmer der BV bezieht und das den körperschaftsteuerpflichtigen Gewinn der Gesellschaft mindert), muß er eine einkommensteuerpflichtige Ausschüttung vornehmen. Theoretisch kann der Gesellschafter die einkommensteuerliche Belastung des Vorgangs allerdings senken, indem er anstelle einer Gewinnausschüttung durch die BV den Verkauf von Anteilen vornimmt. Der dadurch erzielte Gewinn wird als Gewinn aus einer wesentlichen Beteiligung mit nur 20 % besteuert. Unter gewissen

34 So der niederländische Staatssecretaris van Financiën in der Verteidigungsschrift („Memorie van Antwoord“) zum Gesetz vom 4. Oktober 1988, Staatsblad 458, S. 6.

Umständen ist jedoch ein solcher Veräußerungsvorgang mit 45 % (Steuer-
satz für Vermögenseinkünfte) belastet³⁵.

In den Niederlanden besteht im Gegensatz zu vielen anderen EG-Staaten
noch immer das klassische Körperschaftsteuersystem. Obwohl diese
Wahl innerhalb der EG zu vielen Diskussionen geführt hat, ist die nieder-
ländische Regierung weiterhin der Meinung, daß am klassischen System
festgehalten werden muß. In einer Note aus dem Jahr 1984³⁶ werden die
verschiedenen Alternativen zum klassischen System untersucht. Diese
Alternativen, die in verschiedenen Variationen in den meisten anderen
EG-Mitgliedstaaten praktiziert werden, haben gemeinsam, daß ausge-
schüttete Gewinne geringer besteuert werden. Das am meisten verwen-
dete Steuerrechnungssystem beschränkt die Steuerverringerung im
Prinzip auf inländische Aktionäre. Bei Doppelbesteuerungsabkommen
wird unter Umständen auch ausländischen Aktionären ganz oder teil-
weise dieser steuerliche Vorteil zuerkannt. Da die Anteile einiger sehr gro-
ßer niederländischer multinationaler Unternehmen (Shell, Unilever, Phi-
lips, Akzo) sich zu einem wesentlichen Teil in den Händen von Einwoh-
nern solcher Länder befinden, mit denen die Niederlande kein
Doppelbesteuerungsabkommen geschlossen haben, würde bei der Ein-
führung eines Steuerrechnungssystems in den Niederlanden für diese
Aktionäre die Netto-Dividende sinken. Aus diesem Grund sind die Nie-
derlande bis zum heutigen Tag nicht dazu bereit, das klassische System
aufzugeben.

3. Einzelunternehmer versus BV

Unternehmer können wählen, ob sie ihre gewerblichen oder beruflichen
Tätigkeiten unmittelbar ausüben (und damit der Einkommensteuer unter-
liegen) oder ob sie dies im Rahmen einer körperschaftsteuerpflichtigen
Ein-Mann-Gesellschaft (meistens einer BV) tun wollen. Einer Entschei-
dung für die Wahl der BV liegen – neben Motiven gesellschaftsrechtlicher
Art (Beschränkung der Haftung) und Erwägungen in bezug auf das
Sozialversicherungsrecht (Anwendbarkeit der Arbeitnehmersicherun-

35 Zu den sog. „Liquidgesellschaften“ vgl. Hoge Raad 11. Juli 1990, BNB 1990/
290-293.

36 Tweede Kamer, 1984-1985, 18 600 hoofdstuk IX B, Nr. 3, S. 59-75. Diese Note
ist eine Aktualisierung der sogenannten Grapperhaus-Note (Grapperhaus war
der damalige Staatssecretaris van Financiën) aus dem Jahre 1970 (Tweede
Kamer, 10 995, Nrs. 1-3).

gen auf den geschäftsführenden Hauptaktionär³⁷⁾ – hauptsächlich Überlegungen in bezug auf den Steuersatz zugrunde. Wie zuvor bereits erwähnt, ist der Steuervorteil durch die Änderung der Einkommensteuersätze verringert worden (1990 wurde der höchste Einkommensteuersatz auf 60 % gesenkt) und beträgt jetzt höchstens 25 %. Andere Unterschiede in der Besteuerung von Einzelunternehmen und BV betreffen den Aufbau der Altersversorgung, die Definition des Vermögens und die Abzugsfähigkeit gemischter Kosten. Bei Berücksichtigung aller wichtigen Faktoren ist nicht ohne weiteres zu beurteilen, bei welcher Gewinnsumme es vorteilhafter ist, die Tätigkeiten mittels einer körperschaftsteuerpflichtigen Gesellschaft zu betreiben³⁸⁾.

4. „management-BV“

Das Konstrukt, das man in den Niederlanden als „management-BV“ kennt, muß von einer sogenannten „management-company“, die auf nationaler und internationaler Ebene als geschäftsführende Gesellschaft anderer Gesellschaften auftritt, deutlich unterschieden werden.

Unter einer „management-BV“ versteht man eine Gesellschaft, die die Dienste nur einer Person anbietet, welche vorher als natürliche Person unmittelbar am Markt agiert hat. Dieselbe Person ist gleichzeitig Inhaberin aller Gesellschaftsanteile. Diese Konstruktion wird zuweilen von höher bezahlten Arbeitnehmern benutzt, um den Besteuerungsdruck, der auf ihrem Gehalt liegt, zu verringern; sie empfangen ihr Gehalt dann nicht mehr unmittelbar, sondern lassen es sich an ihre BV auszahlen. Die BV schließt einen Vertrag mit dem vormaligen Arbeitgeber der betreffenden Person und vereinbart, daß die Tätigkeiten in Zukunft von der Person, die vorher bei diesem Arbeitgeber und jetzt bei der „management-BV“ ange-

37 Obwohl infolge des Urteils des Centrale Raad van Beroep, vom 4. Oktober 1985, Rechtspraak sociale verzekering (Urteilssammlung) (RSV) 1986/21 ein Geschäftsführer einer BV, der mehr als 50 % der Stimmen in der BV besitzt, nicht nach den verschiedenen Sozialversicherungsgesetzen versichert ist.

38 Siehe für die Bestimmung des „break-even-points“: *L. G. M. Stevens*, BV ja, BV nee, Maandblad Belastingbeschouwingen, September 1988, S. 230–241. Durch die Änderung des Steuersatzes in der Einkommen- und der Körperschaftsteuer ist es für manche Unternehmer, die in der Vergangenheit ihr persönlich betriebenes Unternehmen in eine BV eingebracht hatten, attraktiv geworden, wieder zu einem persönlich betriebenen Unternehmen zurückzukehren; siehe hierzu *J. Doornebal*, De terugkeer uit de BV, Fiscale monografie Nr. 55 (Deventer, 1991).

stellt ist, verrichtet werden. Die niederländische Steuerbehörde führt zur Zeit eine Reihe von Prozessen, wobei sie davon ausgeht, daß das Rechtsverhältnis zwischen der BV und ihrem Arbeitgeber nur zum Schein besteht und daß die „Arbeitsentlohnung“, die der BV zukommt, deshalb unmittelbar beim Gesellschafter-Arbeitnehmer besteuert werden muß³⁹. Fraglich ist, ob eine solche „management-BV“, die eine eigene Rechtspersönlichkeit besitzt, so einfach beiseite geschoben werden kann. Berücksichtigt man die verschiedenartigen Situationen, in denen die Rechtsform der „management-BV“ gewählt wird, so sieht es danach aus, daß nicht auf der Grundlage der Lehre der „*fraus legis*“ alle diese BV ohne weiteres als „Schein-Gesellschaften“ negiert werden können⁴⁰. In einem ersten Urteil zu dieser Frage hat der Hoge Raad bei einer dazwischengeschobenen „management-BV“ die Beweislast, daß der Gesellschafter-Arbeitnehmer der BV unmittelbar bei einem Auftraggeber beschäftigt war, der Steueraufsichtsbehörde zugewiesen⁴¹.

IV. Ermittlung des Gewinns für die Zwecke der Besteuerung

1. Rechtsformunabhängigkeit der Gewinnermittlung

Das niederländische Steuerrecht enthält einheitliche Regeln über die Gewinnermittlung, die im Prinzip davon unabhängig sind, ob das Unternehmen einkommen- oder körperschaftsteuerpflichtig ist. Diese Regeln sind in den Art. 6 bis 19 Wet IB 1964 enthalten, auf die für die Körperschaftsteuer durch Art. 8 Abs. 1 Wet Vpb 1969 verwiesen wird⁴².

39 Pressebericht des niederländischen Finanzministeriums vom 27. November 1986, veröffentlicht in Vakstudie Nieuws 1986, S. 2652.

40 Siehe *L. G. M. Stevens*, Management-BV: tussen schijn en werkelijkheid, TVVS Maandblad voor ondernemingsrecht en rechtspersonen 1989, Nr. 89/2, S. 29–35.

41 Hoge Raad 30. Oktober 1991, Nr. 27.383. Die Steuerbehörde konnte dies übrigens nicht beweisen.

42 „Der Gewinn [einer körperschaftsteuerpflichtigen Gesellschaft] wird aufgefaßt und festgestellt nach den Art. . . . des Wet op de inkomstenbelasting 1964 . . . , es sei denn, daß durch oder aufgrund dieses Gesetzes . . . etwas anderes festgestellt ist, oder daß aus dem Wesensunterschied zwischen dem Steuerpflichtigen und einer natürlichen Person das Gegenteil hervorgeht“.

Der Unterschied in der Rechtsform hat Folgen für die finanziellen Beziehungen zwischen den Unternehmen und seinen Eigentümern⁴³. So ist bei einer Kapitalgesellschaft die Vergütung, die ein Gesellschafter für Tätigkeiten im Dienste der Gesellschaft empfängt, vom steuerpflichtigen Gewinn abziehbar, während die Arbeitsentlohnung eines Einzelunternehmers oder eines Gesellschafters einer Personengesellschaft nicht abzugsfähig ist.

Auch mindern Zinsen für Darlehen, die vom Gesellschafter einer Personengesellschaft dem Unternehmen zur Verfügung gestellt werden, nicht den steuerpflichtigen Gewinn. Bei einer Kapitalgesellschaft sind dagegen die Zinsen für Gesellschafterdarlehen abzugsfähig⁴⁴. Diese Unterschiede werden dadurch relativiert, daß der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft auf die von der Gesellschaft gezahlten Tätigkeitsvergütungen und Zinsen Einkommensteuer entrichten muß.

Für Kapitalgesellschaften gilt das sogenannte Schachtelprivileg, wonach Dividenden auf Aktien, die sich in der Hand von Unternehmen befinden, und der Vermögenszuwachs, der bei der Veräußerung dieser Aktien erzielt wird, unter bestimmten Umständen (siehe Fußnote 68) steuerfrei ist. Diese Steuerbefreiung, die auf dem Gedanken des „ne bis in idem“ beruht, beschränkt sich auf die Vermeidung der doppelten Erhebung von Körperschaftsteuer und ist darum auch nicht auf Aktienpakete anwendbar, die natürliche Personen von einer Kapitalgesellschaft besitzen.

2. Zurechnung des steuerlichen Unternehmensgewinns

Wie schon erwähnt, ist nicht das Unternehmen, sondern die – natürliche oder juristische – Person, die es betreibt, Besteuerungssubjekt:

- *Inhaber* (Einzelunternehmer);
- *Gesellschafter einer Personengesellschaft* (natürliche Personen, Körperschaften und Vermögensmassen): jeder Gesellschafter ist steuerlich ein

43 Für inländische Kapitalgesellschaften, Kooperationen und Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit gilt, daß alle Erträge, die sie erwirtschaften, als Gewinn aus Unternehmen angesehen werden (Art. 2 Abs. 5 Wet Vpb 1969).

44 Selbstverständlich gilt diese Abzugsfähigkeit nur für Zinsen über Beträge, die als Darlehen – nicht als Eigenkapital – der Kapitalgesellschaft zur Verfügung gestellt werden.

- unabhängiger Unternehmer⁴⁵. Wie oben in Kapitel III.1 (S. 12) erwähnt, gibt es keine gemeinsame Unternehmensbilanz;
- *Kapitalgesellschaften und andere steuerpflichtige Körperschaften und Vermögensmassen*: Eine Ausnahme gilt für hundertprozentige (Ur-/Enkel-)Tochtergesellschaften, die eine niederländische „steuerliche Einheit“ („fiscale eenheid“, Organschaft) mit ihrer Muttergesellschaft bilden (Art. 15 Wet Vbp 1969). In diesen Fällen wird die Tochtergesellschaft körperschaftsteuerrechtlich so betrachtet, als sei sie für die Dauer der Organschaft in der Muttergesellschaft „aufgegangen“, so daß nur von einem Steuersubjekt gesprochen werden kann. Das bedeutet unter anderem, daß die Ergebnisse der einzelnen Körperschaften, die der steuerlichen Einheit angehören, verrechnet werden, und daß „inter-company-Gewinne“ im steuerlichen Resultat nicht zum Ausdruck kommen;
 - *EWIV*: Aufgrund von Art. 40 der diesbezüglichen EG-Verordnung wird bei einer EWIV der Unternehmensgewinn den Gesellschaftern zugerechnet. Art. 21 der Verordnung bestimmt, daß der Gewinn, den die EWIV erzielt, als Gewinn der Mitglieder betrachtet wird⁴⁶.

45 Ein Gesellschafter einer Personengesellschaft kann sogenanntes „außergesellschaftliches Unternehmensvermögen“ besitzen. Dies ist Vermögen, das der Gesellschafter zivilrechtlich nicht in die Personengesellschaft eingebracht hat, das aber steuerrechtlich dennoch zu seinem Unternehmensvermögen gehört. Demgegenüber steht sogenanntes „gesellschaftliches Privatvermögen“: das ist Vermögen, das der Gesellschafter zwar zivilrechtlich in die Personengesellschaft eingebracht hat, das aber nicht zum steuerrechtlichen Unternehmensvermögen des Betreffenden hinzuzurechnen ist. Siehe hierzu im einzelnen J. Spaanstra, J. F. M. Giele und W. H. Vermeend, *De vennootschap onder firma*, 4. Auflage (Deventer, 1978), S. 170–176.

46 Nach Auffassung des niederländischen Staatssecretaris van Financiën werden die Mitglieder in die Einkommen- oder Körperschaftsteuer einbezogen, als kämen die durch den EESV erwirtschafteten Vorteile unmittelbar den Mitgliedern zugute (Resolution vom 1. März 1990, Nr. WDB 90/63, V–N 1990, S. 815–819, hier: S. 815.) Der EESV erstellt jedoch eine gemeinsame Bilanz, im Gegensatz zu Personengesellschaften, bei denen alle Mitglieder ihre persönliche „Firmenbilanz“ haben.

3. Keine Abhängigkeit des steuerlichen Unternehmensgewinns von der Handelsbilanz

3.1 Die Regeln des „guten Kaufmannsbrauchs“

Zwischen Gesamtgewinn und Jahresgewinn muß unterschieden werden. Der Gesamtgewinn umfaßt nach Art. 7 Wet IB 1964 die Summe aller Vorteile, die – unter welchem Namen und in welcher Form auch immer – aus gewerblichen Unternehmen gewonnen werden⁴⁷. Der Jahresgewinn wird vor Zurechnung dieses Gesamtgewinns zu den verschiedenen Buchjahren anhand der Regeln des „guten Kaufmannsbrauchs“ (Art. 9 Wet IB 1964) ermittelt: „Der in einem Kalenderjahr erzielte Gewinn wird nach gutem Kaufmannsbrauch bestimmt, wobei ein gleichbleibendes Prinzip eingehalten wird, das vom vermutlichen Ergebnis unabhängig ist und nur geändert werden kann, wenn guter Kaufmannsbrauch dies rechtfertigt.“⁴⁸

Einerseits kann als Jahresgewinn der Betrag bezeichnet werden, um den in einem Wirtschaftsjahr die Erträge die Aufwendungen übersteigen. Andererseits läßt sich der Jahresgewinn ausdrücken als die Zunahme des Unternehmensvermögens (vermehrt um Entnahmen und verringert um Einlagen). Dies bedeutet, daß der Jahresgewinn entweder auf der Grundlage von Aufwendungen und Erträgen, die dem Wirtschaftsjahr zugerechnet werden müssen (Gewinn- und Verlustrechnung), oder auf der Grundlage des Unternehmensvermögens zu Beginn und am Ende des Wirtschaftsjahres (als Vermögensvergleich) ermittelt werden kann. Das Gesetz erlaubt die Anwendung beider Methoden, und selbstverständlich müssen sie zum selben Ergebnis führen. In bestimmten Fällen ist es zulässig, den Jahresgewinn anhand einer vereinfachten Überschufrechnung zu ermitteln (Kassensystem). Dieses Kassensystem ist nach der Rechtsprechung zulässig für Betriebe von sehr geringem Umfang, von denen weder erwartet noch verlangt werden kann, daß sie eine selbständige Buchführung haben, sowie für freie Berufe von geringem Umfang⁴⁹.

47 Die Vorteile aus Land- und Forstwirtschaft hinsichtlich der Wertänderung von Ländereien gehören nicht zum Gewinn (Art. 8 Wet IB 1964; diese Bestimmung gilt auch für die Körperschaftsteuer).

48 „De in een kalenderjaar genoten winst wordt bepaald volgens goed koopmansgebruik, met inachtneming van een bestendige gedragslijn welke onafhankelijk is van de vermoedelijke uitkomst en welke slechts gewijzigd kan worden indien goed koopmansgebruik dit rechtvaardigt“.

49 Hoge Raad 24. Februar 1960, BNB 1960/84 und Hoge Raad 7. Dezember 1966, BNB 1967/37.

Bei der Gewinnermittlung auf der Grundlage der Gewinn- und Verlustrechnung oder des Vermögensvergleichs muß anhand des „guten Kaufmannsbrauchs“ festgestellt werden, welche Aufwendungen und Erträge dem Wirtschaftsjahr zugerechnet werden müssen, bzw. mit welchen Beträgen die Wirtschaftsgüter bewertet werden müssen.

„Guter Kaufmannsbrauch“ ist im Prinzip ein spezifisch steuerrechtlicher Begriff, der von der Ermittlung des handelsrechtlichen Jahresgewinns unabhängig ist⁵⁰. Der Hoge Raad geht in seiner Rechtsprechung davon aus, daß ein betriebswirtschaftliches System grundsätzlich den Regeln des „guten Kaufmannsbrauchs“ genügt. Wichtige Aspekte finden sich in den betriebswirtschaftlichen Bilanzierungsgrundsätzen:

- *Realisationsprinzip*: jedem Jahr müssen die Vorteile und Lasten zugerechnet werden, die sich auf dieses Jahr beziehen;
- *Stetigkeitsprinzip*: die Gewinnermittlung muß nach einem gleichbleibenden Prinzip vorgenommen werden; eine Änderung des Gewinnermittlungssystems, das die Steuerbehörde benachteiligt, ist nur dann möglich, wenn besondere Umstände dies rechtfertigen;
- *Vorsichtsprinzip*: während Gewinne erst dann ausgewiesen werden dürfen, wenn sie tatsächlich erzielt worden sind, dürfen Verluste berücksichtigt werden, bevor sie wirklich auftreten;
- *Wahrheitsprinzip*: Forderungen müssen nach dem Kenntnisstand bewertet werden, der zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung vorhanden ist;
- *Praktikabilitätsprinzip*: das gewählte Bewertungssystem muß praktisch handhabbar sein (kleine Übertragungsposten dürfen zum Beispiel vernachlässigt werden).

Diese betriebswirtschaftlichen Prinzipien können jedoch nur so weit angewandt werden, wie sie nicht „gegen eine steuergesetzliche Vorschrift oder den allgemeinen Entwurf oder ein Prinzip des Steuerrechts verstoßen“⁵¹. Aus dieser Formulierung geht hervor, daß in den Niederlanden die betriebswirtschaftlichen Regeln bezüglich der Bestimmung des Jahresgewinns nicht in jeder Hinsicht den diesbezüglichen steuerrechtlichen Regelungen gleichen. Die Betriebswirtschaft sieht den Begriff des Gewinns unter dem Aspekt der objektiven Unternehmung. Der steuerliche Gewinnbegriff hingegen bezieht sich auf die Erhöhung der Leistungsfähigkeit, die der Unternehmer subjektiv durch sein Unternehmen erzielt, und kann

50 D. Brüll und J. W. Zwemmer, „Goed koopmansgebruik“ FED's Fiscale Brochures IB 3.40, 4. Auflage (FED, Deventer, 1986).

51 Hoge Raad 8. Mai 1957, BNB 1957/208.

somit von dem abweichen, was aus der Perspektive des Unternehmens als Gewinn betrachtet wird⁵². Dieser Unterschied der Betrachtungsweise hängt mit den voneinander abweichenden Zwecken der kaufmännischen Gewinnermittlung und der Ermittlung des steuerlichen Jahresgewinns zusammen. So dient die kaufmännische Jahresrechnung dem Zweck, ein korrektes Bild der Lage des Unternehmens wiederzugeben, wobei die Höhe des ausschüttbaren Gewinns als Ergebnis erscheint. Die steuerlichen Jahresrechnungen dienen dagegen dem Zweck, den Umfang der Zahlungsverpflichtung festzustellen, der gegenüber der Steuerbehörde besteht⁵³.

3.2 Bewertung

Der Unterschied zwischen steuerlichen und kaufmännischen Regeln der Gewinnermittlung kommt vor allem bei der Bewertung von Vermögensbestandteilen zum Tragen.

3.2.1 Unbewegliche und bewegliche Wirtschaftsgüter

Unbewegliche und bewegliche Wirtschaftsgüter werden für Zwecke der Besteuerung mit ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten bewertet. Es handelt sich also um eine nominalistische Bewertung. Die Bewertung zum Wiederbeschaffungswert ist ausdrücklich ausgeschlossen (Art. 10 Wet IB 1964), wenn auch beim Ersatz von Wirtschaftsgütern eine substanzerhaltende Bewertung zugelassen ist: die in einem solchen Fall realisierten stillen Reserven bleiben steuerfrei, wenn und solange das Ersatzvorhaben vorhanden ist und der Ersatz innerhalb von vier Jahren stattfindet (Art. 14 Wet IB 1964).

Entgeltlich erworbene immaterielle Wirtschaftsgüter (z. B. Goodwill, Konzessionen, Urheberrechte) bilden im allgemeinen Wirtschaftsgüter und können abgeschrieben werden. Müssen allerdings vor dem Gebrauch des erworbenen Aktivpostens periodische Zahlungen geleistet werden, so ist eine Aktivierung nicht zulässig⁵⁴.

Forschungskosten sind nach dem „guten Kaufmannsbrauch“ im Jahr der Entstehung voll abzugsfähig. Es besteht jedoch auch die Möglichkeit, Forschungsaufwand zu aktivieren, wenn er nicht als vergeblich betrachtet wer-

52 *H. J. Hofstra* und *L. G. M. Stevens*, (a.a.O., Fn. 24), S. 107.

53 Siehe auch: *H. van Dijk* und *J. G. Kuijl*, *Ontwikkelingen in de verhouding tussen fiscale en bedrijfseconomische winstbepaling: „Goed koopmansgebruik“ versus „In het maatschappelijk verkeer aanvaardbare normen“*, *Leids Fiscaal Jaarboek 1987* (Gouda Quint, Arnhem), S. 31–37.

54 Hoge Raad 12. Oktober 1955, BNB 1955/356.

den muß⁵⁵. Dieser aktivierte Aufwand kann jedoch nicht den Wirtschaftsgütern zugerechnet werden, es sei denn, der „aktivierte Posten umfaßt ausreichend viele Elemente eines Wirtschaftsgutes, zum Beispiel dadurch, daß die Forschungsarbeit zum Erwerb eines Patents geführt hat“⁵⁶. Diese Unterscheidung ist vor allem im Zusammenhang mit dem Investitionsabzug von Bedeutung⁵⁷.

Know-how (handelsfähige Kenntnisse, die nicht patentrechtlich oder anderweitig geschützt sind) kann ein Wirtschaftsgut darstellen, wenn es von Dritten geliefert wurde und über mehrere Jahre hinweg Nutzen stiftet^{58, 59}.

Die Abschreibung von Wirtschaftsgütern (abgeschrieben werden die Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzüglich des Restwertes) soll prinzipiell linear erfolgen. Bei Gütern, die in abnehmendem Maße Nutzen abwerfen, ist degressive Abschreibung erlaubt (oft über einen festen Prozentsatz des Buchwertes). Eine in einem Jahr nicht erfolgte Abschreibung kann nicht in einem späteren Jahr nachgeholt werden. Wohl kann eine Sonderabschreibung stattfinden, wenn ein Wirtschaftsgut infolge eines außergewöhnlichen Ereignisses eine so entscheidende Wertverringerung erlitten hat, daß die Wiederherstellungskosten in einem der folgenden Jahre aktiviert werden müssen⁶⁰. Bei Gebäuden darf die Wertsteigerung des Grundstücks bei der Feststellung des Restwertes außer acht gelassen werden, wenn anzunehmen ist, daß das Grundstück nach Ablauf der Nutzungsdauer des Gebäudes nicht verkauft werden soll^{61, 62}.

3.2.2 Umlaufvermögen

Für die steuerrechtliche Bewertung hat der Steuerpflichtige die Wahl zwischen:

- der nominalistischen Bewertung, wobei zwischen (a) den Anschaffungsbeziehungswise Herstellungskosten (unter den Herstellungskosten ver-

55 Hoge Raad 4. Mai 1983, BNB 1983/194.

56 Tweede Kamer, Memorie van Antwoord II beim Wet IB 1964, S. 35 (rechte Spalte) und 36 (rechte Spalte).

57 Siehe unten, Kapitel V., S. 32.

58 Hoge Raad 7. Oktober 1959, BNB 1959/ 343.

59 Kommerziell dürfen unbewegliche und bewegliche Wirtschaftsgüter neben der Bewertung zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten auch auf der Grundlage des Marktwertes bewertet werden (Art. 384 Band 2 BW).

60 Hoge Raad 3. März 1954, BNB 1954/124.

61 Hoge Raad 7. November 1962, BNB 1963/6.

62 Im kaufmännischen Sinn ist der Unternehmer frei in der Wahl der Abschreibungsform (Art. 386 Band 2 BW). Abschreibungen müssen unabhängig vom Ergebnis vorgenommen werden.

steht man den Selbstkostenpreis, der die Kosten umfaßt, die unmittelbar der Herstellung dienen⁶³), (b) dem Marktwert und (c) dem niedrigeren der beiden Werte gewählt werden kann, und

- der substanzerhaltenden Bewertung; hierbei kann zwischen der eisernen Reserve und dem Lifo-System (wovon drei Varianten existieren⁶⁴) gewählt werden. Die Bewertung zum Wiederbeschaffungswert ist nicht zulässig.

Für freie Berufe gilt, daß der fixe Teil der allgemeinen Kosten einschließlich des Unternehmerlohns nicht aktiviert werden muß. Arbeitsleistungen werden nach denselben Regeln wie Vorräte bewertet, mit dem Unterschied, daß für freie Berufe der fixe Teil der allgemeinen Kosten einschließlich des Unternehmerlohns nicht aktiviert zu werden braucht. Für freie Berufe gilt bezüglich der Arbeitsleistungen das sogenannte „Deklarations-Forderungssystem“, wonach eine Forderung, die deklariert werden kann, nicht mehr zur Arbeitsleistung („laufenden Arbeit“) gerechnet werden darf^{65, 66}.

3.2.3 Beteiligungen

Hier kann man wählen zwischen:

- Selbstkostenpreis,
- Selbstkostenpreis oder niedrigerem Betriebswert und
- „geopfertem“ Betrag. Die Bewertung zu einem negativen Betrag ist jedoch nicht zulässig, es sei denn, auf der Beteiligung ruhen Verpflichtungen, welche eine negative Bewertung rechtfertigen⁶⁷.

63 Unter anderem Hoge Raad 30. Mai 1956, BNB 1956/222 und Hoge Raad 4. Juli 1961, BNB 1961/274.

64 Diese drei Varianten sind: (a) das reine Lifo-System, wobei im Laufe eines Jahres die Verkäufe auf der Grundlage des Lifo-Systems abgebucht werden, (b) das Lifo-System auf Bilanzdatum und (c) das sogenannte „ministerielle Lifo-System“ mit Defizitreserve, wobei, falls der normale Vorrat zum Bilanzdatum unterschritten ist, nach den Prinzipien des Systems der eisernen Reserve eine Defizitreserve gebildet werden darf.

65 Hoge Raad 6. März 1968, BNB 1968/103.

66 Kaufmännisch darf nach Art. 385 (2) Band 2 BW nach gewogenem Durchschnitt, Fifo, Lifo, Hifo („highest in – first out“) oder Oino („oldest in – never out“) bewertet werden.

67 Das kann regelmäßig nur dann der Fall sein, wenn das Aktienpaket selbst mit einer Verpflichtung behaftet ist (Hoge Raad 22. Januar 1975, BNB 1975/65).

Wenn auf die Einkünfte einer Körperschaft aus einer Beteiligung das Schachtelprivileg⁶⁸ angewendet werden kann, ist die Bewertung der Beteiligung nur in einigen Fällen von Bedeutung. Ein derartiger Fall lag bis vor einigen Jahren vor, wenn die Beteiligung zu einem bestimmten Zeitpunkt nicht mehr den Bedingungen des Schachtelprivilegs genüge; in diesem Fall war eine höhere Bewertung im Hinblick auf die spätere (steuerpflichtige) Veräußerung der Beteiligung günstig. 1986 entschied der Hoge Raad im sogenannten Compartmentierungsurteil⁶⁹, daß das Schachtelprivileg auch auf die Einkünfte angewendet werden dürfe, die in dem Zeitraum entstanden sind, in dem das Schachtelprivileg angewendet werden konnte, die aber erst zu einem Zeitpunkt realisiert wurden, zu dem das Schachtelprivileg nicht mehr galt.

3.3 *Risikovorsorge, Rückstellungen, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten*

3.3.1 *Allgemeines*

Auf der Passivseite der steuerlichen Vermögensaufstellung muß zwischen Schulden, Vorsorgen und Rückstellungen deutlich unterschieden werden.

68 Das Schachtelprivileg (Art. 13–13 f. Wet Vpb 1969) gilt für verflochtene Gesellschaften und besagt, daß die von einer Tochtergesellschaft an die Mutter ausgeschütteten Gewinne bei der Mutter steuerfrei sind. Ebenso sind Gewinne aus der Veräußerung einer solchen Beteiligung steuerfrei. Auf der anderen Seite sind durch die steuerbefreite Beteiligung verursachte Kosten nicht abzugsfähig, soweit sie auf einen von der Tochtergesellschaft erzielten, in den Niederlanden nicht steuerpflichtigen Gewinn entfallen.

Der Hoge Raad hat in seinem Urteil vom 13. November 1991, BNB 1992/58 entschieden, daß, soweit Kosten im Zusammenhang mit einer Beteiligung dem im Ausland erzielten Gewinn unbeschränkt steuerpflichtiger Tochtergesellschaften zugerechnet werden müssen (Gewinn, für den diese Tochtergesellschaften nicht der niederländischen Körperschaftsteuer unterliegen), diese Kosten nicht steuerabzugsfähig sind; soweit die Kosten sich jedoch auf in den Niederlanden steuerpflichtigen Gewinn von beschränkt steuerpflichtigen Tochtergesellschaften beziehen, sind diese Kosten abzugsfähig. Um in den Genuß des Schachtelprivilegs zu kommen, ist grundsätzlich eine Beteiligung in Höhe von mindestens 5 % erforderlich und die Anteile dürfen nicht Bestandteil des Vorratsvermögens sein. Bei einer ausländischen Beteiligung ist außerdem erforderlich, daß diese Tochtergesellschaft im Niederlassungsland subjektiv steuerpflichtig ist und daß die Beteiligung nicht als Investition geführt wird. Nach der EG-Mutter-Tochter-Richtlinie entfällt die „Nicht-Investitions-Bedingung“ für Tochtergesellschaften, die ihren Sitz in der EG haben.

69 Hoge Raad 2. Juli 1986, BNB 1986/305.

Diese Termini haben steuerrechtlich eine andere Bedeutung als im kaufmännischen Sinn. Steuerrechtlich sind Schulden auf einem Rechtsverhältnis fußende, auf dem Klageweg durchsetzbare Verpflichtungen⁷⁰. Hierunter fallen zum Beispiel Verpflichtungen zur Garantieleistung in Fällen, in denen der Unternehmer mit großer Wahrscheinlichkeit für einen Schaden verantwortlich gemacht wird.

Vorsorgen werden in der Bilanz zur Deckung zukünftiger, nicht auf einer Verpflichtung fußender Lasten vorgenommen, die so stark mit den heutigen Unternehmenshandlungen zusammenhängen, daß sie nach „gutem Kaufmannsbrauch“ bereits jetzt zu Lasten des Jahresergebnisses eingebracht werden müssen. Hierbei läßt sich zum Beispiel an eine Garantie denken, zu der sich der Unternehmer nicht vertraglich verpflichtet hat, der er sich aber geschäftlich nicht entziehen kann.

Steuerliche „Rücklagen“ werden einzeln im Gesetz aufgeführt (Art. 13 und Art. 14 Wet IB 1964)⁷¹.

3.3.2 Rückstellungen für Pensionen des eigenen Vorstands

Die Handelsgesetzgebung⁷² gestattet diese Rückstellungen nur für Pensionen, die Arbeitnehmern mit einer Beteiligung an der Gesellschaft von mindestens 10% (Direktionspensionen) zugesagt sind, für Pensionen, die bei oder nach der Beendigung des Dienstverhältnisses zuerkannt werden, und für Pensionszusagen an Arbeitnehmer, die außerhalb der Niederlande für das Unternehmen arbeiten und wohnen.

⁷⁰ H. J. Hofstra und L. G. M. Stevens (a.a.O., Fn. 24), S. 177.

⁷¹ Im kaufmännischen Sinn unterscheiden sich Schulden, Vorsorgen und Rücklagen wie folgt: Schulden umfassen nur die finanziellen Verpflichtungen, bei denen Umfang und Vertragsgegner genau festliegen. Vorsorgen sind möglich (1) gegen Schadensersatzansprüche oder Verluste, deren Umfang nicht feststeht, (2) gegen drohende Schadensersatzansprüche oder Verluste und (3) zur gleichmäßigen Verteilung von Kosten und Lasten (Kostenausgleichsrücklagen). Die Vorsorge für steuerliche Verpflichtungen und für Pensionsverpflichtungen müssen gesondert ausgewiesen werden (Art. 374 Band 2 BW). Rücklagen entstehen durch die Einbehaltung von Gewinnen und sind zweckgebunden oder nicht. Erhöhungen der Rücklagen können ihrem Wesen nach nicht zu Lasten des Gewinns erfolgen.

⁷² Art. 2, Abs. 3 Pensioen- en spaarfondsenwet.

Dreierlei Methoden werden angewendet:

- das Kapitaldeckungssystem, wobei wieder in drei Varianten⁷³ das benötigte Kapital während des Arbeitsverhältnisses aufgebaut wird,
- das wenig benutzte Zinsdeckungssystem, wobei das benötigte Kapital in einem einmaligen Betrag zum Zeitpunkt der Pensionierung zu Lasten des Gewinns angesetzt wird und
- das Umschlagsystem, wobei die Pensionsraten völlig zu Lasten desjenigen Jahres gebucht werden, in dem sie ausgezahlt werden.

3.3.3 „VUT“-Vorsorgen

Hierfür kann infolge des Urteils des Hoge Raad vom 11. Juli 1984, BNB 1985/1 eine Ausgleichsrückstellung gebildet werden. Notwendige Voraussetzung ist die feste Erwartung, daß in den kommenden Jahren für Arbeitnehmer die Möglichkeit besteht, beim Erreichen einer Altersgrenze die Frühruhestandsregelung in Anspruch zu nehmen. Die Vorsorge muß für jeden Arbeitnehmer, dem dieses Recht eingeräumt wird, einzeln aufgebaut werden. Linearer Aufbau ist nicht zulässig.

3.3.4 Steuergesetzliche Rücklagen

Diese sind gemäß Art. 13 und 14 Wet IB 1964 möglich für nicht versicherte Risiken, für eine gleichmäßige Verteilung von Kosten und Lasten („Ausgleichsrücklage“) und als Rücklage für Ersatzbeschaffung.

Die „Rückstellung“ zum Zweck der Selbstversicherung, die steuerrechtlich meist als Vorsorge betrachtet wird⁷⁴, ist in bezug auf Risiken gestattet, die von anderen Unternehmern in wesentlichem Umfang (von mindestens 30% der Steuerpflichtigen⁷⁵) versichert werden. Die Rücklage zum Zweck der Selbstversicherung kennt keinen Höchstwert. Dies beinhaltet, daß die Reserve höher sein kann als der Wert der betreffenden Objekte⁷⁶.

73 Folgende drei Varianten sind zu unterscheiden:

(a) jährliche Errechnung des Betrags, der erforderlich ist, um einen entsprechenden Teil der für die Pensionszahlungen benötigten Summe zu erzielen (System der steigenden Ankaufbeträge); (b) jährliche Passivierung anhand der Lebensversicherungsmathematik (Prämiensystem); (c) jährliche Passivierung eines entsprechenden Teils der zum Pensionsierungsdatum benötigten Summe (lineare Methode).

74 „VUT“ bedeutet Vorruhestand.

75 H. J. Hofstra und L. G. M. Stevens (a.a.O., Fn. 24), S. 182.

76 Hoge Raad 28. Juni 1978, BNB 1978/204.

77 Hoge Raad 10. Januar 1979, BNB 1979/58.

Eine Ausgleichsrücklage kann für Ausgaben gebildet werden, die zeitlich ungleichmäßig verteilt vorgenommen werden müssen und durch die Geschäftsausübung des betreffenden Jahres hervorgerufen werden⁷⁸.

Die Rücklage für Ersatzbeschaffung (Art. 14 Wet IB 1964) bildet den rechtlichen Niederschlag der Tauschvorstellung: beim Ersatz eines Wirtschaftsguts durch ein anderes, das wirtschaftlich dieselbe Funktion im Unternehmen erfüllt, wird kein Gewinn erzielt, da das Unternehmen im betriebswirtschaftlichen Sinn auf demselben Niveau fortgesetzt wird. Eine Ersatzrücklage kann sowohl für materielle wie auch für immaterielle Wirtschaftsgüter gebildet werden. Bedingung für die Bildung der Rücklage ist, daß ein Ersatzvorhaben vorhanden ist. Wenn das Wirtschaftsgut ersetzt worden ist, wird die Rücklage mit dem Anschaffungspreis des ersetzenden Wirtschaftsguts verrechnet. Die Ersatzrücklage wird aufgelöst und deshalb dem steuerpflichtigen Gewinn hinzugefügt, wenn das Ersatzvorhaben nicht mehr vorhanden ist oder wenn eine Frist von vier Jahren verstrichen ist (Art. 14 lid 2 Wet IB 1964). Wird den in dieser Bestimmung gestellten Bedingungen nicht genügt, kann man sich in der Regel trotzdem auf die sogenannten „Tauschurteile“ („ruilarresten“)⁷⁹ berufen, was zum selben Ergebnis führt.

3.3.5 *Vorsorgen für Umweltschäden*⁸⁰

Vorsorgen für Umweltschäden sind nur zulässig, wenn den Bedingungen für steuergesetzliche Ausgleichsrückstellungen Genüge getan ist. Insbesondere die Bedingung, daß die Kosten durch die Betriebsführung im diesbezüglichen Wirtschaftsjahr entstanden sein müssen, reduziert die praktische Bedeutung dieser Rückstellungsbildung. Außerdem muß die „feste Erwartung“ vorhanden sein, daß der Unternehmer die vorgesehenen Sanierungsaufgaben tatsächlich vornehmen wird.

Eine andere nach der Rechtsprechung zulässige Möglichkeit, in der Vergangenheit entstandene Umweltschäden – Altlasten – oder in der Gegenwart verursachte Umweltschäden – Neulasten – steuerlich zu berücksichtigen, besteht darin, eine Verpflichtung in die Bilanz aufzunehmen. Dies ist jedoch nur möglich, wenn aufgrund von (Umweltschutz-)Gesetzgebung oder Vertrag ein Rechtsverhältnis existiert, in dessen Rahmen eine „ziemlich große“ Wahrscheinlichkeit vorhanden ist, daß für den Unternehmer

78 Hoge Raad 5. Oktober 1955, BNB 1955/346.

79 Unter anderem Hoge Raad 12. Februar 1986, BNB 1986/200.

80 P. F. Goes, Fiscale verwerking toekomstige uitgaven bodemsanering, Weekblad voor fiscaal recht, 1991/5975, S. 1244–1251.

hieraus Verpflichtungen entstehen werden⁸¹. Der Unternehmer hat in diesen Fällen keinen Ermessensspielraum: sobald die gesetzlichen oder vertraglichen Bedingungen vorliegen, ist er verpflichtet, eine derartige Vorsorge in die Bilanz aufzunehmen. Die Ursache der Verunreinigung und die Art der zukünftigen Ausgaben sind nicht wesentlich. Die Höhe der steuerlichen Verpflichtung wird festgestellt, indem man jährlich den Barwert der geschätzten zukünftigen Ausgaben bestimmt⁸².

V. Steuerliche Subventionen

Investitionen werden auf zwei Arten steuerlich gefördert: durch Investitionsabzug und durch Sonderabschreibung.

1990 wurde der Investitionsabzug eingeführt (Art. 11 Wet IB 1964), der das 1988 außer Kraft getretene Investitionsrechnungsgesetz (WIR) ersetzt. Im Rahmen des Investitionsrechnungsgesetzes waren steueranrechenbare Prämien (Investitionszulagen) von 12,5 % zuerkannt worden. Der derzeit geltende Investitionsabzug beläuft sich auf einen bestimmten Prozentsatz des Investitionsbetrages (Prozentsätze und Beträge vom Stand 1992) von 18 % (bei einer jährlichen Investition bis zu Hfl 55 000) bis zu 2 % (ab Hfl 419 000 pro Jahr). Wenn innerhalb eines Jahres die gesamten relevanten Investitionen weniger als Hfl 3 100 oder mehr als Hfl 489 000 betragen, ist kein Abzug möglich. Dies entspricht auch dem Zweck der Regelung, nämlich der Investitionsförderung bei Kleinunternehmen.

Bei Veräußerung des Wirtschaftsguts innerhalb von fünf Jahren nach Anschaffung wird der bis dahin in Anspruch genommene Investitionsabzug dem Gewinn hinzugerechnet. Diese sogenannte Desinvestitionsaddierung („desinvesteringbijtelling“) beläuft sich auf den Investitionsabzugsprozentsatz, der seinerzeit bei der Investition zur Anwendung kam,

81 Hof Arnhem, 5. November 1990, Vakstudie-Nieuws (Wochenschrift), V-N 1991, S. 707 und Hof Arnhem, 6. November 1990, V-N 1991, S. 860. „Ziemlich große Wahrscheinlichkeit“ ist eine weniger strenge Bedingung als „feste Erwartung“.

82 Darüber hinaus gibt es noch zwei weitere Möglichkeiten, diese Kosten auf der Aktivseite der Steuerbilanz zu berücksichtigen: (a) durch eine Sonderabschreibung auf das umweltbelastende Wirtschaftsgut. Bedingung hierfür ist, daß die Ursache der Verunreinigung in einem außergewöhnlichen Ereignis liegt; (b) durch eine Abwertung des Wirtschaftsgutes bis auf seinen (gesunkenen) Betriebswert (dies schafft wenig Abhilfe, wenn sich in dem Wirtschaftsgut eine stille Reserve verbirgt). Eine Abwertung ist bis zur Höhe des direkten oder indirekten Verkaufswerts möglich.

wird aber nunmehr vom Veräußerungspreis berechnet (soweit dieser den Anschaffungspreis nicht übersteigt). Ausgeschlossen vom Investitionsabzug sind unter anderem Effekten, Grundstücke, Personenkraftwagen, Schiffe, Wohnhäuser und Wirtschaftsgüter, die Drittpersonen zur Verfügung gestellt werden oder für den ausländischen Teil des Unternehmens bestimmt sind. Auch Verpflichtungen, die zwischen Bluts- und angeheirateten Verwandten sowie zwischen einer Körperschaft und ihrem Großaktionär eingegangen wurden, sind von dieser Regelung ausgeschlossen.

Sonderabschreibungen sind seit dem 1. September 1991 für bestimmte Betriebsinvestitionen in den Umweltschutz möglich. Investitionen ab Hfl 5000 können einmalig zu Lasten des Steuergewinns abgezogen werden. In Betracht kommen Wirtschaftsgüter, die auf einer sogenannten Umweltliste stehen⁸³. Für eine Aufnahme in diese Liste kommen ausschließlich Wirtschaftsgüter in Betracht, „die in den Niederlanden noch nicht gangbar sind und die in wesentlichem Maß dazu beitragen können, die nachteiligen Folgen menschlicher Tätigkeiten für die Umwelt, wozu der Verbrauch von Energie und Rohstoffen zählt, in der Form von Verunreinigung, Angriff oder Erschöpfung zu vermeiden, einzuschränken oder aufzuheben“ (Art. 10 lid 6 Wet IB 1964). Das Kriterium „in den Niederlanden noch nicht gangbar“ besagt, daß ausschließlich verhältnismäßig fortschrittliche Wirtschaftsgüter für eine Aufnahme in diese Liste in Betracht kommen.

VI. Anrechnung der Unternehmenssteuer auf die Steuern Unternehmensbeteiligter

Bei Personengesellschaften wird nicht die Gesellschaft, sondern werden die Gesellschafter besteuert. Eine Anrechnung von Steuern des Unternehmens kommt darum nicht in Betracht. In den Fällen, in denen das Unternehmen in Form einer körperschaftsteuerpflichtigen Gesellschaft (Kapitalgesellschaft, andere Körperschaft oder Vermögensmasse) betrieben wird, ist die Besteuerung dieser Einheit vollkommen unabhängig von der Besteuerung der Anteilseigner (sogenanntes klassisches System; siehe oben Kapitel III.2, S. 18).

⁸³ Aanwijzingsregeling vervoegde afschrijving milieuinvesteringen, Ministeriële regeling 22. Juli 1991, nr. MBB08791018, Staatscourant 166.

VII. Beschränkt Steuerpflichtige

Der beschränkten Einkommensteuerpflicht unterliegen diejenigen natürlichen Personen, die ihren Wohnsitz außerhalb der Niederlande haben und die „inländische Einkünfte“ beziehen⁸⁴. Beschränkt körperschaftsteuerpflichtig sind die juristischen Personen, offenen Kommanditgesellschaften und anderen Körperschaften ohne Rechtspersönlichkeit, deren Kapital ganz oder teilweise in Form von Anteilen besteht sowie Zweckvermögen, die ihren Sitz außerhalb der Niederlande haben und inländische Einkünfte beziehen⁸⁵. Ob eine natürliche Person oder eine Körperschaft in den Niederlanden wohnt bzw. ihren Sitz hat, muß „nach den Umständen“⁸⁶ beurteilt werden. Für Körperschaften, die nach niederländischem Recht gegründet wurden, gilt jedoch immer die Fiktion, daß sie ihren Sitz in den Niederlanden haben⁸⁷.

Die einzelnen inländischen Einkünfte werden sowohl für die Einkommensteuer als auch für die Körperschaftsteuer in Art. 49 Wet IB 1964 aufgeführt. Diese Einkünfte umfassen, soweit hier relevant:

- Gewinne aus Unternehmen (einschließlich der freien Berufe), sofern das Unternehmen eine Betriebsstätte oder einen ständigen Vertreter in den Niederlanden hat. In den Niederlanden befindliche Immobilien, die dem Unternehmensvermögen angehören, gelten als Betriebsstätte. Der Gewinn wird im wesentlichen anhand derselben Regeln festgestellt, die für inländische Steuerpflichtige gelten;
- Einkünfte aus Beteiligungen an in den Niederlanden geführten Unternehmen;
- Dividenden und Zinsen, die von unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften gezahlt werden, soweit diese Erträge nicht als Unternehmensgewinne der Steuer unterliegen.

VIII. Besteuerungsverfahren

Die niederländische Einkommen- und Körperschaftsteuern werden aufgrund einer Steuererklärung erhoben. Ist die Steuerbehörde der Auffassung, daß eine bestimmte natürliche Person oder Körperschaft in den Nie-

84 Art. 1 Wet IB 1964.

85 Art. 3 Wet Vpb 1969.

86 Art. 4 AWR.

87 Art. 2 Abs. 4 Wet Vpb 1969.

derlanden steuerpflichtig ist, schickt sie dieser Person oder Körperschaft ein Steuererklärungsformular zu⁸⁸. Die Initiative liegt also bei der Steuerbehörde; jeder ist aber berechtigt und unter Umständen sogar verpflichtet, ein Steuererklärungsformular anzufordern. Einem solchen Gesuch muß die Steuerbehörde entsprechen. Ist – auf eigenes Gesuch oder auf Initiative der Steuerbehörde – ein Steuererklärungsformular verschickt worden, so ist der Adressat verpflichtet, die Erklärung auszufüllen und zurückzuschicken⁸⁹. Unternehmer müssen zusammen mit ihrer Steuererklärung unter anderem folgende Unterlagen einreichen:

- Steuerbilanz und Steuer-Gewinn-und-Verlustrechnung;
- Handelsbilanz und Handels-Gewinn-und-Verlustrechnung;
- Spezifizierung der Differenzen zwischen Steuer- und Handelsbilanz und zwischen Steuer- und Handels-Gewinn-und-Verlustrechnung.

Die Steuererklärung ist nur ein Hilfsmittel für den Erlaß des Steuerbescheids, an die weder Steuerpflichtige noch Steuerbehörde gebunden sind⁹⁰.

Körperschaften und natürliche Personen, die ein Unternehmen betreiben, erhalten in der Regel zunächst eine „vorläufige Steuerveranlagung“, die die Höhe der Vorauszahlung festlegt. Hiermit soll eine Zahlungsverpflichtung auferlegt werden, die einigermaßen parallel zur Gewinnentwicklung verläuft. Die Festsetzung dieser „vorläufigen Steuerveranlagung“ richtet sich nach dem Betrag, der nach Verrechnung mit den Quellenabzugssteuern vermutlich geschuldet wird. In der Praxis folgt man bei der Einkommensteuer der eigenen Schätzung des Steuerpflichtigen. Für die meisten Einkommensteuerpflichtigen, deren Einkommen (fast) ganz aus Lohnkünften besteht (worauf Lohnsteuer im Quellenabzug einbehalten wird), entfällt jedoch eine vorläufige Steuerveranlagung. Die Festsetzung der Vorauszahlung bei der Körperschaftsteuer wird mit 109 % des durchschnittlichen Gewinns der beiden letzten Wirtschaftsjahre berechnet.

Im Rahmen der jährlichen Steuerveranlagung findet eine erste Nachprüfung im Finanzamt statt. Eine Außenprüfung wird durchschnittlich alle acht Jahre vorgenommen. Zeigt sich nach der Festsetzung des Steuerbescheids, daß die Steuerschuld zu niedrig festgesetzt worden war, kann die Steuerbehörde eine Nachforderung auferlegen. Hierfür gilt aber die Bedingung, daß die Nachforderung auf einer Tatsache basiert, die die Steuer-

88 Art. 6 AWR.

89 Art. 8 AWR.

90 Hoge Raad 5. Dezember 1956, BNB 1957/33.

behörde bei der Festsetzung des unzureichenden Bescheids weder kannte noch kennen mußte. Bei der Festsetzung einer Nachforderung kann die Steuerbehörde dem Steuerpflichtigen ein Bußgeld auferlegen, wenn er dafür verantwortlich ist, daß eine zu niedrige Steuer erhoben wurde. Auch wenn andere Verpflichtungen nicht erfüllt werden, wenn z. B. die Steuererklärung nicht rechtzeitig eingereicht wurde oder der Steuerpflichtige sich weigert, Einsicht in die Buchhaltung zu gewähren, kann ein Bußgeld verhängt werden. Diese Bußgelder belaufen sich auf 10 % bis 100 % der betreffenden Nachforderung.

Will der Steuerpflichtige den Steuerbescheid anfechten, kann er bei der Steuerbehörde Einspruch gegen die Veranlagung erheben⁹¹. Gegen die Einspruchsentscheidung der Steuerbehörde kann der Steuerpflichtige bei der Steuerkammer einer der fünf niederländischen Gerichtshöfe Berufung einlegen. Danach steht ihm die Möglichkeit offen, beim Hoge Raad, der höchsten richterlichen Instanz in den Niederlanden, in die Revision zu gehen⁹².

91 Art. 23 AWR.

92 Siehe zum Steuerprozeßrecht in den Niederlanden *Ch. J. Langereis*, *Belasting-procedures: hoofdlijnen van het procesrecht in belastingzaken*, 3. Auflage (FED, Deventer, 1990).

Unternehmensbesteuerung in Belgien

Prof. *Frans Vanistendael**
Universität Leuven

Inhaltsübersicht

- | | |
|---|---|
| <ul style="list-style-type: none">I. Allgemeine Einführung in das belgische Steuersystem<ul style="list-style-type: none">1. Struktur der belgischen Einkommensteuer2. Gleiche Gewinnermittlungs-vorschriften in der Einkommen- und Körperschaftsteuer3. Tarifunterschiede zwischen Einkommen- und Körperschaftsteuer4. Bedeutung der „wirtschaftlichen Betrachtungsweise“II. Rechtsform und Besteuerung<ul style="list-style-type: none">1. Unternehmen mit und ohne eigene Rechtspersönlichkeit2. Gesellschaft mit eigener Rechtspersönlichkeit3. Einzelunternehmen4. Zivilrechtlicher Gesellschaftsvertrag5. Gesellschaftsformen des Handelsrechts<ul style="list-style-type: none">5.1 Offene Handelsgesellschaft5.2 Kommanditgesellschaft5.3 Genossenschaft5.4 Aktiengesellschaft5.5 Gesellschaft mit beschränkter Haftung6. UnternehmensgruppenIII. Buchführungspflichten<ul style="list-style-type: none">1. Handelsrechtliche Buchführungspflichten | <ul style="list-style-type: none">2. Steuerrechtliche BuchführungspflichtenIV. Anwendungsbereich der Körperschaftsteuer<ul style="list-style-type: none">1. Voraussetzungen der Körperschaftsteuerpflicht2. Steuerliche Behandlung von Personen- und Kapitalgesellschaften3. Gruppen von GesellschaftenV. Feststellung des Unternehmensgewinns<ul style="list-style-type: none">1. Handelsrechtlicher Jahresabschluß als Ausgangspunkt der steuerlichen Gewinnermittlung2. Steuerlicher Gewinnbegriff3. Spezifisch steuerrechtliche Regeln der Gewinnfeststellung<ul style="list-style-type: none">3.1 Vorratsbewertung3.2 Abschreibungen3.3 Rückstellungen und Rücklagen3.4 Verlustausgleich und Verlustabzug3.5 Steuerbefreiung der Veräußerungsgewinne3.6 Zweckgebundene Rücklagen3.7 Indexierung der Besteuerungsgrundlage4. Zeitpunkt der Entstehung steuerpflichtigen Einkommens |
|---|---|

* Mit Dank an *Kurt Straka*, Accountant IDAC/Belastingconsulent in Kortesseem, für die Übersetzung und an meinen Kollegen Professor *Koen Geens* für die Kontrolle des Textes über das Gesellschaftsrecht.

- | | |
|--|--|
| VI. Steuertarife
1. Einkommensteuer
2. Körperschaftsteuer
3. Steuererhöhung bei unzureichender Steuervorauszahlung
VII. Anrechnung der Körperschaftsteuer beim Aktionär
1. Natürliche Personen
2. Körperschaftsteuerpflichtige Gesellschafter
VIII. Die steuerliche Behandlung von Unternehmensreorganisationen | 1. Übertragung eines Einzelunternehmens
1.1 Steuerpflichtige Übertragung
1.2 Steuerfreie Übertragung
2. Übertragung, Verschmelzung und Zerlegung
IX. Steuersubventionen
X. Steuerverfahren
XI. Anpassung der belgischen Körperschaftsteuer an die Steuerharmonisierung |
|--|--|

I. Allgemeine Einführung in das belgische Steuersystem¹

1. Struktur der belgischen Einkommensteuer

Das belgische Einkommensteuergesetzbuch enthält vier Steuerarten, denen verschiedene Kategorien von Steuerpflichtigen unterliegen:

- die Einkommensteuer auf das Gesamteinkommen aller natürlichen Personen, einschließlich der Einzelgewerbetreibenden,
- die Körperschaftsteuer auf das Gesamteinkommen aller Unternehmen mit eigener Rechtspersönlichkeit, die erwerbswirtschaftlich tätig sind,
- die Rechtspersonensteuer auf bestimmte Einkünfte nicht erwerbswirtschaftlich tätiger Rechtspersonen und schließlich,
- die Steuer der beschränkt Steuerpflichtigen, also derjenigen, die ihren Wohnsitz im Ausland haben, aber Einkünfte aus belgischen Quellen erzielen. Unter diese Kategorie fallen auch im Ausland ansässige Unternehmen, die in Belgien eine Betriebsstätte haben.

Der Schwerpunkt der weiteren Ausführungen liegt auf den Vorschriften über die Einkommen- und Körperschaftsteuer. Bezüglich der Gewinnermittlung bei den belgischen Betriebsstätten ausländischer Unternehmen sei hier lediglich erwähnt, daß sie – soweit die Betriebsstätten über eine Min-

¹ Die vorliegenden Ausführungen berücksichtigen die neueste Bekanntmachung des Einkommensteuergesetzes in der Fassung des Königlichen Erlasses vom 10. April 1992, welcher durch Gesetz von 12. Juni 1992 (Staatsanzeiger 30. Juli 1992) ratifiziert wurde. Die alten Gesetzesartikel wurden in Klammern angegeben.

destbuchführung verfügen – bis auf einige spezifische Regeln grundsätzlich wie die Gewinnermittlung der in Belgien ansässigen Unternehmen erfolgt.

Im Gegensatz zu Deutschland erhebt Belgien weder Gewerbe- noch Vermögensteuer. Die Einkommensteuer bzw. die Körperschaftsteuer sind demnach die einzigen Steuern auf den Unternehmensgewinn.

2. Gleiche Gewinnermittlungsvorschriften in der Einkommen- und Körperschaftsteuer

Die Regeln zur Ermittlung des einkommensteuerpflichtigen Unternehmensgewinns gelten grundsätzlich auch für die Körperschaftsteuer. Art. 183 B-EStG (Art. 96) verweist zur Feststellung der Bemessungsgrundlage in der Körperschaftsteuer ausdrücklich auf die Regeln für die Einkommensteuer.

Der Grund für den einheitlichen Gebrauch dieser Gewinnfeststellungsregeln ist, daß vor der großen Steuerreform vom 20. November 1962 die belgischen Steuern nach Einkunftsarten (Quellensystem) und nicht nach Steuerpflichtigen kategorisiert waren. Die Regeln, die vor 1962 für die sogenannte Betriebssteuer den Unternehmensgewinn bestimmten, galten seinerzeit für Unternehmen mit und ohne eigene Rechtspersönlichkeit gleichermaßen.

3. Tarifunterschiede zwischen Einkommen- und Körperschaftsteuer

Zum besseren Verständnis der Besteuerungsverhältnisse in Belgien muß auf die Tarifunterschiede zwischen Einkommen- und Körperschaftsteuer hingewiesen werden. Der Tarif der Einkommensteuer ist progressiv und steigt von 25 % für ein Einkommen bis bfr 253 000 auf 55 % für ein Einkommen über bfr 2,42 Mio. (Einkommensteuertarif 1993 für Einkünfte aus 1992). Diese Sätze werden um durchschnittlich 7 % Gemeindesteuer erhöht, so daß die höchste Grenzsteuerbelastung 58,5 % beträgt.

Der Körperschaftsteuersatz beträgt sowohl für ausgeschüttete als auch für thesaurierte Gewinne einheitlich 39 %. Ausgeschüttete Gewinne werden allerdings zusätzlich im Quellenabzugsverfahren einer Kapitalertragsteuer von 25 % unterworfen. Natürliche Personen müssen darüber hinaus keine weitere Einkommensteuer auf die ausgeschütteten Gewinne entrichten; die Quellensteuer hat für sie insoweit Abgeltungscharakter. Die Gesamtsteuerbelastung der ausgeschütteten Gewinne ist daher proportional und beträgt maximal 54,25 % (39 % + 15,25 %), während die maximale Steuerbelastung in der Einkommensteuer 58,5 % beträgt. Die nicht ausgeschütteten Gewinne bleiben der Besteuerung von 39 % unterworfen.

Schließlich ist zu erwähnen, daß Veräußerungsgewinne auf Aktien, die durch einen Privataktionär erzielt werden, in Belgien grundsätzlich steuerfrei sind, so daß der Aktionär beim Verkauf den im Aktienkurs enthaltenen thesaurierten Gewinn steuerfrei realisieren kann.

4. Bedeutung der „wirtschaftlichen Betrachtungsweise“

Im Gegensatz zu § 4 RAO 1919 und später § 1 Abs. 2 StAnpG, die in Deutschland bestimmen, daß bei der Anwendung der Steuergesetze die wirtschaftliche Betrachtungsweise unter Hinweis auf den dahinterstehenden Sachverhalt anzuwenden ist, wird das belgische Steuerrecht traditionell formaljuristisch beherrscht. Die rechtliche Grundlage der formaljuristischen Beurteilung steuerlich relevanter Sachverhalte ist Art. 110 des belgischen Grundgesetzes, wonach Steuern nur erhoben werden dürfen, wenn sie auf einem Gesetz beruhen. Als weitere Grundregel gilt, daß es dem Steuerpflichtigen anheimgestellt ist, die am niedrigsten besteuerte Gestaltung zu wählen und daß diese Gestaltung auch dann respektiert werden muß, wenn sie ungewöhnlich ist. Voraussetzung ist allerdings, daß der Steuerpflichtige alle rechtlichen Folgen seiner Rechtshandlung trägt².

Obwohl diese Auslegung des Steuerrechts offensichtlich einen großen Gestaltungsspielraum zuläßt, kann sie doch nicht als ein Freibrief für steuerliche Konstruktionen angesehen werden. In einer Reihe für die Steuerplanung wichtiger Punkte hat der Gesetzgeber ausdrücklich das Erfordernis der wirtschaftlichen Rechtfertigung der Handlung in das Gesetz aufgenommen. Dies ist u. a. bei grenzüberschreitenden Transaktionen mit Steuerparadiesen der Fall³. Darüber hinaus wird in Belgien Steuerumgehung durch die Gerichte traditionell über den Rechtsbegriff der Täuschung verfolgt. Das bedeutet, daß die Steuerverwaltung das Recht hat, zu beweisen, daß die rechtliche Qualifikation, die der Steuerpflichtige seinen Handlungen zumißt, nicht mit deren tatsächlichen Merkmalen übereinstimmt und sich dahinter eine andere Rechtskonstruktion mit anderen steuerlichen Folgen verbirgt.

² *Brepols*, Kassationshof 6. Juni 1961, Pas. 1961, I, 1081.

³ So wird in Art. 54 B-EStG (Art. 46) der Abzug von Zinsen und Lizenzgebühren nur anerkannt, wenn es sich um echte Zahlungen handelt, die den normalen Umfang nicht überschreiten. In Art. 344 B-EStG (Art. 250) wird hinsichtlich der steuerlichen Unbedenklichkeit eines Vermögenstransfers in ein Steuerparadies ausdrücklich auf nachvollziehbare finanzielle und wirtschaftliche Erfordernisse verwiesen.

II. Rechtsform und Besteuerung

1. Unternehmen mit und ohne eigene Rechtspersönlichkeit

Das belgische Recht stellt für die unternehmerische Betätigung verschiedene Rechtsformen zur Verfügung: das Einzelunternehmen, die verschiedenen Gesellschaftsformen mit eigener Rechtspersönlichkeit und schließlich den zivilrechtlichen Gesellschaftsvertrag.

Ein Unternehmen kann auf verschiedene Weise eigene Rechtspersönlichkeit erwerben. Der häufigste Fall ist die Wahl einer handelsrechtlichen Gesellschaftsform⁴. Sie kann aber auch durch Gründung einer gemeinnützigen Gesellschaft erworben werden, die nach belgischem Recht eine von den Mitgliedern getrennte Rechtsperson ist⁵, sowie über eine ausländische Gesellschaftsform. In einzelnen Fällen kann die Rechtspersönlichkeit auch unmittelbar durch eine Sonderregelung erlangt werden, wie dies durch Gesetz vom 16. März 1865 zur Errichtung der Allgemeinen Spar- und Rentenkasse der Fall war.

Zum Verständnis der nichtsteuerlichen Motive bei der Wahl der Rechtsform werden im folgenden die geläufigsten Unternehmensformen dargestellt.

2. Gesellschaft mit eigener Rechtspersönlichkeit

Die Wahl einer Gesellschaftsform mit eigener Rechtspersönlichkeit hat verschiedene nicht-steuerliche Gründe. Der wichtigste ist ohne Zweifel die Trennung des Privatvermögens vom Unternehmerrisiko, vor allem in den Unternehmensformen mit beschränkter Haftung der Gesellschafter. Allerdings umgehen wichtige Gläubiger, wie z. B. Banken, die beschränkte Haftung ihrer Kunden in der Regel dadurch, daß sie die Gesellschafter bei der Kreditvergabe verpflichten, eine persönliche Bürgschaftserklärung abzugeben, die sich auch auf das Privatvermögen erstreckt. In der Rechtsprechung besteht die zunehmende Tendenz, im Konkurs die Rechtsperson der Gesellschaft unter bestimmten Voraussetzungen zu durchbrechen und den persönlichen Konkurs der Gesellschafter auszusprechen⁶.

⁴ Art. 2 Gesellschaftsrecht.

⁵ Gesetz vom 27. Juni 1921, Staatsanzeiger 1. Juli 1921.

⁶ *Van Ryn, J.*, und *Van Ommeslaghe, P.*, Examen de Jurisprudence, 1966–1971, des sociétés commerciales, RCJB, 1973, Nr. 20, S. 357; *Ronse, J.*, Waarheid en leugen omtrent de onderneming met beperkte aansprakelijkheid, Mededeling van de Koninklijke Academie voor Letteren en Schone Kunsten van België, Jahrgang XI, 1978, Nr. 2, 2. Druck.

Ein anderer wichtiger Grund für die Wahl einer Gesellschaftsform mit eigener Rechtspersönlichkeit ist die Einfachheit der Übertragung des Betriebsvermögens durch Übertragung der Anteile, insbesondere bei der Aktiengesellschaft, wo überwiegend Inhaberaktien ausgegeben werden, die ohne Formalitäten durch Handschenkung übertragen werden können. Die Möglichkeit der einfachen Übertragbarkeit spielt vor allem für den Generationenwechsel in Familienbetrieben eine wichtige Rolle.

3. Einzelunternehmen

Jede natürliche Person kann in eigenem Namen eine unternehmerische Tätigkeit ausüben und haftet dann mit ihrem gesamten Vermögen vollständig und unbeschränkt für die Schulden des Unternehmens. Die Haftung erstreckt sich auch auf das Privatvermögen. Soweit der Unternehmensgewinn durch kaufmännische Handlungen erwirtschaftet wurde, ist der Unternehmer außerdem Kaufmann im Sinne des Handelsgesetzes, woraus sich bestimmte Verpflichtungen (Eintragung ins Handelsregister, Buchführungspflichten) ergeben. Darüber hinaus ist der Einzelunternehmer in der Regel bestimmten Niederlassungsvorschriften unterworfen, die die jeweiligen Berufsverbände und Kammern selbst erlassen.

4. Zivilrechtlicher Gesellschaftsvertrag

Der einfache zivilrechtliche Gesellschaftsvertrag (Art. 1832 B-BGB) verleiht keine eigene Rechtspersönlichkeit und wird rechtlich und steuerlich gleichbehandelt. Er unterstellt nicht-kaufmännisches Handeln, z. B. einen freien Beruf. Der Unternehmensgewinn wird unmittelbar jedem Gesellschafter zugerechnet und als sein persönliches Einkommen besteuert. Die Gesellschaft hat in der Regel eigenes Vermögen, und die Gesellschafter haben aufgrund des Gesellschaftsvertrages Forderungsrechte gegenüber der Gesellschaft. In der Praxis kommt der zivilrechtliche Gesellschaftsvertrag im Bereich der Unternehmen kaum vor, es sei denn, der Gesellschaftszusammenschluß ist zeitlich begrenzt.

5. Gesellschaftsformen des Handelsrechts

Ein Unternehmen erwirbt regelmäßig dadurch eigene Rechtspersönlichkeit, daß es eine im Handelsrecht kodifizierte Gesellschaftsform wählt. Die Wahl dieser Form bedeutet jedoch nicht zwangsläufig, daß die Gesellschaft als Kaufmann im Sinne des Handelsrechts behandelt wird. Das belgische Recht kennt die handelsrechtliche Gesellschaft mit nichtgewerblichem

Unternehmensziel. Hierunter fallen z. B. Gesellschaften von Freiberuflern (Rechtsanwälte, Ärzte), die wegen der intellektuellen Art ihrer Tätigkeit nicht als Kaufleute gelten, sich aber dennoch in einer Handelsgesellschaft zusammenschließen können.

Die Errichtung einer Gesellschaft im Sinne des Handelsrechts setzt stets einen schriftlichen Gesellschaftsvertrag voraus, und zwar entweder formlos (bei der OHG und der KG) oder in der gesetzlich vorgeschriebenen Form vor einem Notar (bei allen anderen Gesellschaftsformen). Der Gesellschaftsvertrag muß in Auszügen im Staatsanzeiger bekanntgemacht werden. Ohne die Veröffentlichung kann keine Forderung der Gesellschaft vor Gericht geltend gemacht werden. Die Gesellschaft muß einen Namen haben, der – auch bei Aktiengesellschaften – aus einem Phantasienamen oder aus den Namen der Gesellschafter bestehen kann.

Beschränkt haftende Gesellschafter haben ein gesetzlich vorgeschriebenes Mindestnominalkapital. Dieses variiert je nach Gesellschaftsform. Ein bestimmter Mindestbetrag dieses Nominalkapitals muß bei Gründung effektiv eingezahlt werden. Eingebraachte Sachwerte sind durch einen Wirtschaftsprüfer zu bewerten. Für große Gesellschaften muß ein Finanzplan erstellt werden, aus dem sich eine Übersicht über die zu erwartenden Einnahmen und Ausgaben ergibt.

Schließlich gilt im belgischen Recht das Erfordernis der „Mehrköpfigkeit“: Um rechtswirksam handeln zu können, muß eine belgische Gesellschaft ungeachtet ihrer Form stets zwei oder mehr Gesellschafter haben. Obwohl die Rechtsprechung Strohmannkonstruktionen verwirft, ist es möglich, daß Gesellschafter nur einen einzigen Anteil besitzen, wenn bei diesen Gesellschaftern sichergestellt ist, daß sie alle Gesellschafterrechte innehaben und ausüben dürfen. Die einzige Ausnahme von der Regel der Mehrköpfigkeit bildet die Einmanngesellschaft mit beschränkter Haftung, für deren rechtsgültige Errichtung und Tätigkeit eine einzige natürliche Person als Gesellschafter ausreicht.

5.1 Offene Handelsgesellschaft⁷

Die Offene Handelsgesellschaft (OHG) ist eine sehr einfache Gesellschaftsform mit unbeschränkter Haftung. Sie wird vor allem von kleinen Unternehmen gewählt, die ihre Buchführung nicht veröffentlichen wollen. Die OHG ist weder gemäß den Vorschriften des Gesetzes über den Jahresabschluß buchführungspflichtig, noch unterliegt sie der Verpflichtung zur

⁷ Art. 15–17 Gesellschaftsrecht.

Veröffentlichung ihres Jahresabschlusses. Es bestehen keine Mindestvorschriften hinsichtlich des Gesellschaftskapitals. Die Gesellschafter können nicht nur Geld- und Sachvermögen in die Gesellschaft einbringen, sondern auch immaterielle Vermögensbestandteile wie Arbeit und Know-how. Auch juristische Personen können Gesellschafter einer OHG sein.

Die offene Handelsgesellschaft ist durch das Zusammenwirken von Entscheidungs- und Ausführungsfunktionen in der Person des Gesellschafters gekennzeichnet. Jeder Gesellschafter kann die Gesellschaft gegenüber Dritten verpflichten, und alle Gesellschafter haften gesamtschuldnerisch und unbeschränkt für die Schulden der Gesellschaft. Die Kontrolle über die Gesellschaft liegt nicht bei externen Wirtschaftsprüfern, sondern bei den Gesellschaftern selbst. Für die wichtigsten Entscheidungen (Auflösung, Änderung der Gesellschaftsform, Satzungsänderung und Änderung der Kapitalstruktur) ist Einstimmigkeit erforderlich.

Die unbeschränkte Haftung, das Erfordernis der Einstimmigkeit bei grundlegenden Entscheidungen, die komplizierten Vorschriften hinsichtlich der Übertragung von Gesellschaftsanteilen und die Auflösung von Rechts wegen bei Tod eines Gesellschafters sind die wesentlichen Nachteile dieser Gesellschaftsform.

5.2 Kommanditgesellschaft⁸

Die Kommanditgesellschaft (KG) existiert in zwei Formen: der einfachen Kommanditgesellschaft und der Kommanditgesellschaft auf Aktien (KGaA). Ähnlich wie in Deutschland ist die KG durch den Unterschied zwischen den gesamtschuldnerisch haftenden oder „aktiven“ Gesellschaftern und den „passiven“ Gesellschaftern, die lediglich Geldgeber sind, gekennzeichnet. In beiden Formen der KG haften letztere nur bis zur Höhe ihrer Kapitaleinlage.

Die KG kann formlos errichtet werden. Zur Gründung einer KGaA ist eine an Formvorschriften gebundene Errichtung vor einem Notar erforderlich. Hat eine KG oder KGaA mehr als einen voll haftenden Gesellschafter, so entspricht deren Verhältnis untereinander den Beziehungen zwischen OHG-Gesellschaftern. Sowohl juristische als auch natürliche Personen können als Gesellschafter der KG auftreten. Der Name eines beschränkt haftenden Gesellschafters darf nicht im Firmennamen vorkommen. Bei der KG wird die Kontrolle unmittelbar durch die aktiven Gesellschafter ausgeübt, und für den Jahresabschluß besteht keine Publizitätspflicht.

⁸ Art. 18–25 Gesellschaftsrecht für die einfache KG. Art. 105–115 für die KGaA.

Die KGaA unterliegt neben den Bestimmungen für die KG in einigen Bereichen den Vorschriften für die Aktiengesellschaft. Das gilt insbesondere hinsichtlich des Grundkapitals (Mindestgrundkapital DM 62 550, wovon wenigstens DM 12 500 eingezahlt sein müssen) und der externen Kontrolle durch einen Wirtschaftsprüfer. Die Rechtsform der KG ist in Belgien wegen ihrer im Vergleich zur OHG komplizierteren Struktur und der ungünstigen Rechtsposition des beschränkt haftenden Gesellschafters wenig gebräuchlich. Die einzige größere KG war jahrelang die „Compagnie Solvay“.

5.3 *Genossenschaft*⁹

Das Recht der Genossenschaften wurde kürzlich reformiert¹⁰, wobei sich die wichtigste Anpassung auf die Einführung eines Mindestkapitals für Genossenschaften mit beschränkter Haftung bezog (Mindestnominalkapital DM 37 500, wovon mindestens 1/4 jedes individuellen Genossenschaftsanteils oder DM 9 375 eingezahlt sein müssen). Des weiteren wurden notarielle Gründungsurkunden zur Voraussetzung gemacht und strengere Prüfungsvorschriften eingeführt. Die Prüfung der Genossenschaften erfolgt durch Wirtschaftsprüfer oder durch dem „Institut der Accountants“ angeschlossene Buchprüfer.

Im übrigen bleibt die alte Genossenschaftsstruktur erhalten: Eine Genossenschaft kann mit beschränkter oder unbeschränkter Haftung errichtet werden und ist im wesentlichen dadurch gekennzeichnet, daß sie ein veränderliches Genossenschaftskapital hat, daß die Teilnehmer jederzeit austreten können und daß ein Teil der Gewinne in Form von Rabatten an die Mitglieder ausgeschüttet werden kann. Auch juristische Personen können an einer Genossenschaft beteiligt sein.

Wegen ihrer flexiblen Kapitalstruktur und der Möglichkeit zur Rabattauschüttung wurde die Genossenschaft traditionsgemäß von Unternehmen des gemeinsamen Ein- und Verkaufs sowie von verarbeitenden Betrieben, wie Molkereien und Landwirten gegründet. In jüngster Zeit gewinnt die Gründung von Genossenschaften beim Zusammenschluß freier Berufe (Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer, Accountants, Ärzte) an Bedeutung.

⁹ Art. 141–147 Gesellschaftsrecht.

¹⁰ Gesetz vom 20. Juli 1991, Staatsanzeiger 1. August 1991.

5.4 Aktiengesellschaft¹¹

Die wichtigste Gesellschaftsform ist zweifellos die der Aktiengesellschaft (AG). Sie ist bis in die Einzelheiten geregelt und bestimmt damit die Grundregeln für andere Gesellschaftsformen, so u. a. für die KGaA, die GmbH und die Genossenschaft. Im wesentlichen stimmt ihre Organisation mit der einer deutschen AG überein. Allerdings gibt es keine Regelungen über die Mitbestimmung der Arbeitnehmer¹².

Eine Aktiengesellschaft wird nur wirksam durch notarielle Urkunde errichtet. Das Mindestgrundkapital beträgt DM 62 500, das einzuzahlende Mindestkapital DM 12 500. Die wesentlichen Satzungsbestimmungen müssen im Staatsanzeiger veröffentlicht werden, und die Bewertung der Sacheinlagen erfolgt vorab durch einen Wirtschaftsprüfer. Des weiteren muß die Gesellschaft beim Notar einen Finanzplan hinterlegen, in dem ihre Kapitalstruktur dokumentiert ist.

Das Grundkapital der Gesellschaft besteht aus Inhaber- oder Namensaktien mit oder ohne Nennwert, die grundsätzlich frei übertragbar sind. Durch die Satzung können jedoch bestimmte Einschränkungen auferlegt werden. Die Aktien vermitteln grundsätzlich alle Gesellschafterrechte, insbesondere auf Gewinn- und Liquidationsausschüttungen sowie auf das Stimmrecht in der Hauptversammlung. Das Stimmrecht dieser Aktien entspricht ihrem Anteil am Grundkapital. Andere Aktien, welche nicht das Grundkapital repräsentieren, können ein eingeschränktes Stimmrecht haben. Entscheidungen, die nicht von grundsätzlicher Bedeutung für die Gesellschaft sind, werden mit einfacher Mehrheit der anwesenden bzw. vertretenen Aktionäre getroffen.

Satzungsänderungen können nur mit qualifizierter Mehrheit von $\frac{3}{4}$ der Stimmen erfolgen, und sind darüber hinaus an die Voraussetzung geknüpft, daß mindestens die Hälfte des Grundkapitals anwesend bzw. vertreten ist. Die Befugnisse der Hauptversammlung sind im wesentlichen auf die Ernennung und Abberufung der Vorstandsmitglieder und Prüfer, die Feststellung des Jahresabschlusses und der Protokolle und auf Satzungsänderungen beschränkt.

Die AG wird durch einen Vorstand geleitet, der mindestens 3 Mitglieder haben muß, welche die Gesellschaft gemeinschaftlich vertreten. Der Vorstand hat alle Befugnisse, mit Ausnahme derjenigen, die der Hauptversammlung vorbehalten sind.

¹¹ Art. 26–115 Gesellschaftsrecht.

¹² Vgl. dazu später in diesem Abschnitt.

Die externe Prüfung der Gesellschaft erfolgt durch einen Wirtschaftsprüfer, der Mitglied des Instituts der Wirtschaftsprüfer sein muß. Eine Prüfung oder Aufsicht durch die Arbeitnehmer ist nicht vorgesehen. Ihre Kontroll- und Aufsichtsfunktion wird innerhalb des Betriebsrates wahrgenommen, der sich paritätisch aus Mitgliedern der Unternehmensleitung und Arbeitnehmern (über die Gewerkschaften) zusammensetzt. Die Aktionäre sind im Betriebsrat nicht vertreten¹³.

Darüberhinaus muß die Unternehmensleitung den Arbeitnehmern den Jahresabschluß und die „finanziell-wirtschaftliche Information“ vorlegen, die durch den Wirtschaftsprüfer erläutert werden¹⁴.

Die AG ist die in Belgien am häufigsten vorkommende Gesellschaftsform, weil sie am umfassendsten geregelt ist und die beschränkte Haftung garantiert. Die strenge Trennung zwischen Verwaltungs- und Geldgeberfunktionen ist gewährleistet. Die Aktiengesellschaft unterliegt allerdings bestimmten Form- und Publizitätsvorschriften, weshalb kleine Unternehmen und Familienunternehmen oft die Gesellschaftsform der OHG oder der GmbH vorziehen.

5.5 Gesellschaft mit beschränkter Haftung

Während die bisher dargestellten Gesellschaftsformen immer mindestens zwei Gesellschafter haben müssen, erlaubt das belgische Gesellschaftsrecht die Gründung einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) durch eine Einzelperson. Die Rechtsform der GmbH wird häufig von Einzelunternehmern gewählt, um eine vom Inhaber getrennte Rechtspersönlichkeit zu erwerben.

Wie bei der AG muß ein notarieller Gründungsvertrag verfaßt werden und ein Mindestkapital von DM 37 500 vorhanden sein, wovon mindestens DM 12 500 einzuzahlen sind. Sacheinlagen müssen durch einen Wirtschaftsprüfer bewertet werden. Die externe Prüfung der Gesellschaft erfolgt – wie bei der Aktiengesellschaft – durch einen Wirtschaftsprüfer, zumindest dann, wenn die Gesellschaft einen Geschäftsführer einstellt, der nicht Gesellschafter ist. Auch juristische Personen können Gesellschafter einer GmbH sein.

Im Gegensatz zu einer AG sind die Stammanteile einer GmbH namensgebunden. Die Übertragung dieser Anteile ist nicht so einfach zu bewerkstel-

13 Gesetz vom 20. September 1948 über die Organisation des Betriebslebens, Staatsanzeiger 27. September 1948.

14 Königlicher Erlaß vom 27. November 1973 über die finanziellwirtschaftliche Information, Staatsanzeiger 28. November 1973.

ligen wie bei Inhaberaktien, da sie in Schriftform erfolgen muß, im Gesellschaftsregister eingetragen wird und Rechte gegenüber der Gesellschaft begründet.

Bei der GmbH können die Entscheidungs- und Ausführungsebene in der Person des Gesellschafters zusammenfallen. Obwohl das Gesellschaftsrecht eine Trennung nicht vorsieht, wird in der Praxis zwischen den sogenannten „aktiven“ und „passiven“ Gesellschaftern unterschieden. Die „aktiven“ Gesellschafter leiten die Gesellschaft, während die „passiven“ lediglich als Geldgeber auftreten. Praktisch ergibt sich daraus, daß die aktiven Gesellschafter oft gleichzeitig Geschäftsführer sind.

Der Geschäftsführer übt die Leitungsfunktion aus. Er vertritt die GmbH nach außen, muß aber nicht zwingend Gesellschafter sein. Wie das Vorstandsmitglied einer AG hat er alle Vollmachten, die zur Erreichung des Unternehmensziels erforderlich sind, bis auf diejenigen, die der Gesellschafterversammlung vorbehalten sind, bzw. die ihm durch satzungsmäßige Beschränkungen auferlegt werden. Die Dauer seiner Bestellung wird in der Satzung bestimmt. Der in der Gründungsurkunde ernannte Geschäftsführer wird, wenn nicht ausdrücklich eine andere Regelung getroffen wurde, als für die Dauer der Gesellschaft bestellt angesehen. Falls die Gesellschaft auf unbestimmte Zeit errichtet wurde, bedeutet dies eine lebenslange Bestellung. Er kann lediglich mit der für Satzungsänderungen erforderlichen Mehrheit in der Gesellschafterversammlung abberufen werden.

Die GmbH ist nach der AG die in Belgien am meisten verbreitete Gesellschaftsform. Sie findet sich vor allem im Bereich der kleinen und mittleren Unternehmen. Wie bereits erwähnt, wird die beschränkte Haftung der Gesellschafter von den wichtigsten Gläubigern (Banken oder große Lieferanten) oft dadurch umgangen, daß sie neben der Haftung der Gesellschaft eine persönliche Bürgschaft der Gesellschafter fordern.

6. Unternehmensgruppen

Weder das Gesellschaftsrecht noch das Steuerrecht Belgiens kennt Gruppen oder Konzerne. Unternehmensgruppen bilden daher keine steuerliche Einheit, sondern jede Gesellschaft wird als gesondertes Besteuerungssubjekt betrachtet. Auch bei den nationalen und europäischen Zusammenarbeitsvereinigungen, in welchen verschiedene Gesellschaften verbunden sind, werden alle Gesellschaften voneinander unabhängig besteuert.

Eine Gesellschaft kann Aktionärin einer anderen Gesellschaft sein oder als Leitungsorgan einer anderen Gesellschaft fungieren. Diese Möglichkeit

besteht jedoch nicht für eine GmbH, weil dort die Geschäftsführer stets natürliche Personen sein müssen. Im Falle der Beteiligung einer Gesellschaft an einer anderen Gesellschaft bestehen Mechanismen, mit deren Hilfe eine Doppelbesteuerung der ausgeschütteten Gewinne vermieden wird¹⁵. Durch den Königlichen Erlaß vom 6. März 1990 wird verbundenen Unternehmen die Verpflichtung auferlegt, einen konsolidierten Jahresabschluß zu erstellen und zu veröffentlichen. Als verbundene Unternehmen werden Gesellschaften angesehen, die direkt oder indirekt zu mindestens 50 % an einer anderen Gesellschaft beteiligt sind oder die tatsächliche Kontrolle über eine Gesellschaft ausüben. Ob eine Gesellschaft die tatsächliche Kontrolle über eine andere Gesellschaft ausübt, ist anhand verschiedener Kriterien zu untersuchen, die jeweils für sich zu beurteilen sind. Die Pflicht zur Konsolidierung ist an bestimmte Mindestgrenzen hinsichtlich Umsatz, Kapital und Mitarbeiterzahl der verbundenen Unternehmen geknüpft (Jahresumsatz mehr als DM 85 Mio., Bilanzsumme mehr als DM 42,5 Mio., mindestens 500 Arbeitnehmer), wobei mindestens zwei dieser Voraussetzungen zugleich erfüllt sein müssen.

Bilanz- und gesellschaftsrechtlich wurden Regeln für den Konzern entwickelt, die jedoch steuerlich nicht anerkannt werden¹⁶. Das diesbezüglich größte Hindernis ist derzeit noch das steuerrechtliche Verbot, Verluste einer Gesellschaft auf eine andere zu übertragen.

III. Buchführungspflichten

1. Handelsrechtliche Buchführungspflichten

Das belgische Handelsgesetz legt dem Kaufmann die Verpflichtung zu einer einfachen Buchführung auf, die aus einem Journal für die Einnahmen und Ausgaben, einem Inventarbuch und einem Kassenbuch besteht. Daneben verpflichtet das Bilanzgesetz alle Unternehmen, die wenigstens zwei von drei Mindestvorschriften erfüllen (Umsatz mindestens DM 8,5 Mio., Bilanzsumme mindestens DM 4,25 Mio. und/oder mindestens 50 Arbeitnehmer), zu einer vollständigen Buchführung entsprechend der 4. EG-Richtlinie¹⁷. Kleine Unternehmen im Sinne der Richtlinie können einen vereinfachten Jahresabschluß erstellen. Schließlich besteht, wie bereits er-

15 Vgl. hierzu VII.2, S. 64.

16 Vgl. jedoch unten XI., S. 70.

17 4. EG-Richtlinie über den Jahresabschluß, 78/860/EEG, Veröffentlichungsblatt 222, 14 VIII, 1978.

wähnt, für große verbundene Unternehmen die Verpflichtung zur Veröffentlichung eines konsolidierten Jahresabschlusses.

2. Steuerrechtliche Buchführungspflichten

Das Umsatzsteuergesetz schreibt mehrwertsteuerpflichtigen Unternehmen bestimmte Buchführungspflichten vor: Sie müssen Rechnungen nach bestimmten Formvorschriften erstellen, Bücher über die eingehenden und ausgehenden Rechnungen führen und jährlich eine Auflistung ihrer Kunden vornehmen¹⁸. Diese Verpflichtungen gelten ungeachtet dessen, ob der jeweilige Steuerpflichtige andere buchhalterische Verpflichtungen hat.

Für die Festsetzung der Einkommensteuer sind die allgemeinen Buchführungsvorschriften des Bilanzgesetzes nicht zwingend; es muß lediglich eine beweisfähige Buchführung vorliegen, die so angelegt ist, daß die Geschäftsvorfälle lückenlos dokumentiert sind, so daß Änderungen, Einfügungen oder Fälschungen ausgeschlossen sind. Die Buchführung muß der Wirklichkeit entsprechen und alle Bewegungen mit ihrem korrekten Wert registrieren. Die Struktur der Buchführung selbst sowie die Konteneinteilung sind für Steuerzwecke unwesentlich.

In Einzelfällen ergibt sich für den Steuerpflichtigen unmittelbar aus dem Bilanzgesetz die Verpflichtung, bestimmte Belege zu erstellen, die ausschließlich dem steuerlichen Nachweis bestimmter Handlungen dienen. Dies ist z. B. bei den persönlichen Lohnsteuerkarten und -listen der Fall, die für alle gezahlten Vergütungen erstellt werden müssen. Dasselbe gilt für die Vergütung von Dienstleistungen, die von selbständigen Dritten für das Unternehmen erbracht wurden. Ohne diese Belege können die entsprechenden Löhne, Gehälter und anderen Vergütungen steuerlich auch dann nicht als Betriebsangaben geltend gemacht werden, wenn ihre Zahlung sich zweifelsfrei aus einer ordnungsmäßigen und ansonsten beweiskräftigen Buchführung ergibt.

IV. Anwendungsbereich der Körperschaftsteuer

Gewinne in Belgien ansässiger Unternehmen unterliegen entweder der Einkommensteuer oder der Körperschaftsteuer. Entscheidungskriterium für die unterschiedliche Besteuerung ist die Art der Rechtsperson. Die Regeln

¹⁸ Art. 50 B-MwStG, Königlicher Erlaß Nr. 1 vom 23. Juni 1969 über die Entrichtung der Mehrwertsteuer.

zur Bestimmung des Einkommens und der abzugsfähigen Kosten sind für die Einkommen- und die Körperschaftsteuer (mit Ausnahme einiger spezieller Regeln im Körperschaftsteuerrecht) dieselben¹⁹.

1. Voraussetzungen der Körperschaftsteuerpflicht

Die Körperschaftsteuerpflicht ist an drei Voraussetzungen geknüpft:

- Der Steuerpflichtige muß ein erwerbswirtschaftlich tätiges Unternehmen sein,
- das Unternehmen muß seinen Firmensitz, seinen Hauptbetrieb oder seinen Verwaltungssitz in Belgien haben und
- muß in der Form einer Gesellschaft mit eigener Rechtspersönlichkeit betrieben werden²⁰.

Die erste Voraussetzung dient zur Abgrenzung von den Gesellschaften ohne betrieblichen Zweck bzw. ohne gewinnbringende Tätigkeit, wie z. B. gemeinnützige Vereine, die gegebenenfalls der Steuer der Rechtspersonen unterworfen sind. Durch die zweite Voraussetzung werden Steuerpflichtige ausgeklammert, die ihren Sitz im Ausland haben und daher der beschränkten Steuerpflicht unterliegen, so daß sie lediglich mit den Einkünften belgischen Ursprungs besteuert werden. Die dritte und wichtigste Bedingung für die Körperschaftsteuerpflicht ist die eigene Rechtspersönlichkeit des Unternehmens, und zwar unabhängig davon, wie diese begründet wurde. Das bedeutet, daß im Gegensatz zu Deutschland in Belgien kein einziges Unternehmen in der Form einer Handelsgesellschaft der Einkommensteuerpflicht unterliegt, weil alle im Handelsgesetzbuch kodifizierten Gesellschaftsformen eine eigene Rechtspersönlichkeit haben und damit körperschaftsteuerpflichtig sind. Bis zum Steuerjahr 1987 bestand für kleine Personengesellschaften die Möglichkeit, für die Besteuerung nach dem Einkommensteuergesetz zu optieren. Diese Wahlmöglichkeit wurde jedoch 1986 abgeschafft²¹.

Weil in Belgien das Vorhandensein einer eigenen Rechtspersönlichkeit mit der Frage der Körperschaftsteuerpflicht zusammenfällt, besteht aufgrund der verschiedenen Steuersätze von Einkommensteuer (25–55 % auf Gewinnausschüttungen, Vergütungen und Veräußerungsgewinne) und Körperschaftsteuer (28–39 % auf thesaurierte Gewinne) ein Anreiz, jeweils

19 Art. 183 B-EStG (Art. 96).

20 Art. 2 und 179 B-EStG (Art. 94).

21 Art. 18 Gesetz vom 4. August 1986, Staatsanzeiger 20. August 1986.

bestimmte Einnahmen und Ausgaben einer bestimmten Steuerart zuzuordnen. Gegen Steuervermeidungen auf diesem Gebiet gibt es zum Teil gesetzliche Bestimmungen. So werden z. B. die Zinsen für Darlehen und Vorschüsse der Gesellschafter an eine GmbH als Gewinnausschüttungen behandelt²², und der kostenlose Gebrauch von Firmenfahrzeugen bzw. die Nutzung von Firmenwohnungen durch die Gesellschafter unterliegen bei diesen der Einkommensteuer²³. Teilweise erfolgt die Korrektur auch über die Rechtsprechung, wenn z. B. überhöhte Mieten für Betriebsgebäude, die ein Gesellschafter seiner Gesellschaft zur Verfügung stellt, als Vergütungen bzw. verdeckte Gewinnausschüttungen behandelt werden²⁴.

Die steuerliche Trennung zwischen der Personengesellschaft und ihren Gesellschaftern bedeutet auch, daß laufende Verluste und Veräußerungsverluste der Gesellschaft nicht auf die aktiven Gesellschafter übertragen werden können. Der durch die Gesellschaft erlittene Verlust kann von einem aktiven Gesellschafter nur dann steuerlich geltend gemacht werden, wenn er diesen Verlust auch tatsächlich übernimmt, d. h. wenn er ihn der Gesellschaft mit eigenem Geld vergütet. Passive Gesellschafter können übernommene Verluste steuerlich nicht absetzen, da sie nicht in der Gesellschaft tätig sind.

2. Steuerliche Behandlung von Personen- und Kapitalgesellschaften

Obwohl im Gesellschaftsrecht zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften kein Unterschied besteht, wird im Steuerrecht zwischen ihnen differenziert. Der wesentliche Unterschied besteht darin, daß der Begriff des ausgeschütteten Gewinns in der Personengesellschaft weiter gesteckt ist als in der Kapitalgesellschaft. So umfaßt er bei der Personengesellschaft z. B. auch die Zinsen für Gesellschafterdarlehen oder Geldzuwendungen der Gesellschafter an die Gesellschaft. Ein anderer wichtiger Unterschied besteht darin, daß in der Kapitalgesellschaft die Vergütung der Vorstandsmitglieder streng von den Gewinnausschüttungen getrennt wird. Während die Vergütungen abzugsfähige Betriebsausgaben darstellen, unterliegen die Ausschüttungen der Körperschaftsteuer. Die AG und die KGaA sowie alle Unternehmensformen, die ihre Rechtspersönlichkeit auf andere Weise als durch das Gesellschaftsrecht (z. B. durch den oben dargestellten zivilrechtlichen Gesellschaftsvertrag) erworben haben, werden steuerrechtlich als Kapitalgesellschaften angesehen. Die anderen Gesellschaftsformen, z. B.

²² Art. 18,3 B-EStG (Art. 15,2°).

²³ Art. 33,2° und 31,2° B-EStG (Art. 27, 2,2° und 26,2°).

²⁴ Appellationshof Antwerpen 10. Januar 1989, FJF 89/74.

die OHG, die KG, die GmbH einschließlich der Einmanngesellschaft sowie die Genossenschaft mit und ohne beschränkte Haftung, werden als Personengesellschaften behandelt.

Alle Personengesellschaften einschließlich der Einmanngesellschaft unterliegen der Körperschaftsteuer und werden unabhängig von den Gesellschaftern besteuert. Beziehungen zwischen der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern werden steuerlich als eigenständige Handlungen unabhängiger Parteien behandelt. Bei der Besteuerung der Personengesellschaft wird zwischen dem mitarbeitenden oder aktiven Gesellschafter auf der einen Seite und dem „stillen“ oder passiven Gesellschafter auf der anderen Seite unterschieden. Der aktive Gesellschafter ist nicht nur am Kapital und an den Gewinnen der Gesellschaft beteiligt, sondern darüber hinaus aktiv im Unternehmen tätig und wird hierfür vergütet. Die Vergütung wird nicht als eine Gewinnausschüttung betrachtet, sondern als eine vom steuerpflichtigen Gewinn der Gesellschaft abzugsfähige Ausgabe. Der Gesellschafter hat sie als seine Einkünfte zu versteuern. Das Verhältnis zwischen Gewinnausschüttung und Tätigkeitsvergütung kann hier jedoch – anders als bei Kapitalgesellschaften – durch die Gesellschafter selbst praktisch unbeschränkt bestimmt werden.

3. Gruppen von Gesellschaften

Das belgische Steuerrecht erkennt weder Gesellschaftsgruppen noch Zusammenschlüsse als selbständige Steuersubjekte an. Alle Gesellschaften, die Teil einer solchen Gruppe sind, werden getrennt besteuert.

V. Feststellung des Unternehmensgewinns

1. Handelsrechtlicher Jahresabschluß als Ausgangspunkt der steuerlichen Gewinnermittlung

Für alle Unternehmen, die gesetzlich zur Erstellung eines Jahresabschlusses verpflichtet sind, ist dieser handelsrechtliche Jahresabschluß Ausgangspunkt für die steuerliche Gewinnermittlung. Bei der Feststellung des Unternehmensgewinns ist der Steuerpflichtige stets an den Inhalt seiner Buchführung gebunden. So werden z. B. Aufwendungen, Abschreibungen, Rückstellungen und Verluste steuerlich nur dann berücksichtigt, wenn sie als solche in der Buchhaltung registriert wurden. Bei Unternehmen, die nicht gesetzlich buchführungspflichtig sind, wird eine gegebenenfalls vorhandene freiwillige Buchführung als Ausgangspunkt für die Gewinnfest-

stellung verwendet, wenn sie steuerlich beweisfähig ist. Grundsätzlich wird demnach nur ein einziger Jahresabschluß erstellt, der sowohl zur Erfüllung von Publizitätspflichten als auch für die Steuererklärung verwendet wird, und es wird keine gesonderte Steuerbilanz erstellt. Für kleine Unternehmen kann der steuerpflichtige Gewinn pauschal anhand bestimmter Parameter festgestellt werden, z. B. über das Einkaufsvolumen oder die Multiplikation eines Grundbetrages mit der vermutlichen Kundenzahl.

2. Steuerlicher Gewinnbegriff

Auch wenn der Jahresabschluß Ausgangspunkt für die Feststellung des Unternehmensgewinns ist, wird die Übereinstimmung zwischen Handelsbilanzgewinn und steuerlichem Gewinn nicht so konsequent erreicht wie unter dem deutschen Begriff der „Maßgeblichkeit“.

Der Gewinnbegriff des Einkommensteuergesetzes verweist nicht auf den Unternehmensgewinn, wie er sich aus dem Jahresabschluß ergibt. Art. 24 B-EStG (Art. 21) beschreibt den Unternehmensgewinn der Einkommensteuer als (a) den sich aus allen Handlungen des Unternehmens ergebenden Gewinn und (b) jede realisierte bzw. in den Büchern ausgedrückte Wertsteigerung von betrieblichen Vermögensbestandteilen. Hieraus ergibt sich ein zweigleisiger Gewinnbegriff, der sich (a) aus den laufenden Gewinnen und (b) aus Wertsteigerungen des Betriebsvermögens zusammensetzt. Beide Bestandteile des Unternehmensgewinns werden von den anderen Einkünften der natürlichen Person abgegrenzt. Nicht betriebsbedingte Gewinne oder Wertsteigerungen fallen nicht unter den Begriff des Unternehmensgewinns.

Art. 183 B-EStG (Art. 96) verweist hinsichtlich der Qualifikation von Einkünften als Unternehmensgewinn auch für die Körperschaftsteuer ausdrücklich auf den oben bei der Einkommensteuer beschriebenen Gewinnbegriff. Die für die Einkommensteuer geltenden Bestimmungen sind grundsätzlich – mit wenigen Ausnahmen – dieselben wie für die Körperschaftsteuer. In den früheren Art. 98 und 100 B-EStG, die nunmehr in Art. 185 B-EStG zusammengefaßt sind, wird der steuerpflichtige Unternehmensgewinn auf Basis seiner späteren Verwendung festgestellt, d. h. es wird zwischen ausgeschütteten und thesaurierten Gewinnen differenziert. Die in der Buchhaltung realisierten Wertsteigerungen des Betriebsvermögens werden den thesaurierten Gewinnen hinzugefügt.

3. Spezifisch steuerrechtliche Regeln der Gewinnfeststellung

Abgesehen von den unterschiedlichen Gewinnbegriffen gibt es auch im Bereich der einzelnen Bilanzpositionen zahlreiche Bestimmungen, in denen das Steuerrecht vom Handelsrecht abweicht oder mit denen die handelsrechtliche Buchführung einfachheitshalber den steuerlichen Vorschriften folgt:

3.1 Vorratsbewertung

Im Bereich der Vorratsbewertung ist sowohl die LIFO- als auch die FIFO-Methode erlaubt. Die Eiserne Vorratsbewertung wird seitens der Steuerverwaltung nicht akzeptiert. Bewertet wird zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Treten außergewöhnliche Wertminderungen infolge von Preissenkungen ein, wodurch der Marktpreis unter die historischen Anschaffungskosten fällt, dürfen die Vorräte zu den niedrigeren Marktpreisen bewertet werden. Ausgewiesene Wertsteigerungen gehören auch dann zum steuerpflichtigen Gewinn, wenn sie nicht realisiert wurden. Diese Regeln gelten sowohl für die Einkommen- als auch für die Körperschaftsteuer.

3.2 Abschreibungen

Abschreibungen können sowohl linear, als auch – innerhalb bestimmter Grenzen – degressiv erfolgen²⁵. Degressive Abschreibungen sind bis zur Höhe der doppelten linearen Abschreibung zugelassen, höchstens jedoch bis zu einem Abschreibungssatz von 20 %. Degressive und lineare Abschreibungsmethode dürfen kombiniert werden, wobei die lineare Abschreibung ab dem Jahr angewandt wird, in dem der lineare Abschreibungsbetrag höher ausfällt als die degressive Abschreibung. Im allgemeinen passen die Unternehmen in ihrer Buchführung die Abschreibungsmethoden an die steuerlichen Vorschriften an. Im Gegensatz zu vielen anderen Staaten ist in Belgien „good will“ abschreibungsfähig; eine für die Steuerpflichtigen günstige Vorschrift, die allerdings von der Steuerverwaltung in neuerer Zeit zunehmend restriktiv gehandhabt wird²⁶. Auch die Abschreibungsregeln gelten – wie die Bestimmungen bezüglich der Vorratsbewertung – für die Einkommen- und die Körperschaftsteuer gleichermaßen.

25 Art. 64 B-EStG (Art. 49).

26 Art. 63 B-EStG (Art. 48,4^o).

3.3 Rückstellungen und Rücklagen

Vor allem auf dem Gebiet der Rückstellungen für Aufwendungen und wahrscheinliche Verluste ergeben sich Abweichungen zwischen den Vorschriften des Bilanzgesetzes und denen des Steuergesetzes. Für wahrscheinliche Verluste aus Forderungen werden weder in der Handelsbilanz noch in den Steuerdokumenten Rückstellungen gebildet, da die zu erwartenden Verluste auf der Aktivseite als Verminderung der Forderungen gebucht werden.

Der steuerliche Abzug wahrscheinlicher Verluste aus Forderungen ist jedoch sehr streng geregelt. Art. 4, 1,2° des Königlichen Erlasses zum B-EStG bestimmt, daß die Verluste streng abgegrenzt werden müssen und daß sich die Wahrscheinlichkeit des jeweiligen Verlustes nicht aus allgemeinen Risiken, sondern für jede Forderung getrennt aus den besonderen Umständen des Einzelfalles ergeben muß. Insbesondere bei Konkursen hat dieser strenge Wortlaut zu zahlreichen Streitigkeiten geführt²⁷. Obwohl die Steuerverwaltung und die Gerichte zur Zeit flexibler entscheiden, gilt weiterhin der Grundsatz, daß der Ausfall einer Konkursforderung steuerlich nur dann berücksichtigt werden kann, wenn genau feststeht, welcher Teil der Forderung wirklich verloren ist, was in den meisten Fällen allerdings erst bei Abschluß des Konkurses feststeht.

Darüber hinaus dürfen die Forderungsausfälle nicht unbeschränkt berücksichtigt werden, da ihr steuerlicher Abzug unter mathematischen Beschränkungen im Verhältnis zum Gewinn und zum Totalbetrag der Forderungen steht: Forderungsausfälle sind nur bis zur Höhe von 5 % des steuerpflichtigen Gewinns einschließlich der zweifelhaften Forderungen abzugsfähig, wobei der Totalbetrag der Wertminderung nicht höher als 7,5 % des höchsten Gewinnes der letzten 5 Jahre sein darf. Des weiteren darf der Totalbetrag der Wertminderung nicht mehr als 3% des Totalbetrages der Forderungen betragen. Die Steuerverwaltung fordert von den Unternehmen äußerste Sorgfalt in der Gläubigerposition.

Das belgische Steuerrecht verbietet die Bildung freier Rücklagen. Die steuerliche Abzugsfähigkeit von Pensionszusagen für Vorstandsmitglieder und Mitarbeiter eines Unternehmens ist ebenfalls stark eingeschränkt. Lediglich der Abzug von Beiträgen an gesetzliche Pensionskassen ist in vollem Umfang erlaubt, desgleichen der Abzug von Arbeitgeberanteilen zu ergänzenden Pensionsregelungen unter der Voraussetzung, daß die erworbenen Pensionsansprüche zusammen mit den anderen gesetzlichen und zusätzli-

²⁷ Appellationshof Brüssel, 8. Oktober 1987, FJF 88/11; desgl. Brüssel, 27. November 1990, FJF 91/41.

chen Beiträgen zur Altersversorgung nicht mehr als 80 % des letzten regulären Bruttojahresgehalts des Mitarbeiters betragen²⁸. Die entsprechenden Beiträge müssen an eine Versicherungsgesellschaft oder Pensionskasse überwiesen werden, die vom Unternehmen rechtlich getrennt ist. Die Bildung einer steuerfreien Pensionsrückstellung innerhalb des eigenen Unternehmens ist nicht möglich.

Die Regeln hinsichtlich steuerfreier Rückstellungen und Rücklagen gelten sowohl für die Einkommensteuer als auch für die Körperschaftsteuer. Außerdem muß die Rücklage bzw. Rückstellung für Körperschaftsteuerzwecke in der Bilanz unverändert bestehen bleiben. Vgl. unten 3.6, S. 59.

3.4 *Verlustausgleich und Verlustabzug*

Der Ausgleich von Verlusten aus unternehmerischer Tätigkeit innerhalb einer Periode ist auf die übrigen betrieblichen Einkünfte, wie z. B. Löhne, Gehälter und Pensionen beschränkt. Beim einzelnen Gesellschafter ist die Verlustkompensation weder mit Einkünften aus beweglichem oder unbeweglichem Eigentum aus Privatbesitz noch mit sonstigen nichtberufsmäßigen Einkünften erlaubt.

Die Übertragung von Verlusten eines Steuerpflichtigen auf einen anderen ist nicht erlaubt, weil nach belgischem Recht Verluste lediglich innerhalb derselben Rechtsperson ausgeglichen werden dürfen²⁹. Aus dieser Rechtslage ergibt sich ferner, daß der Ausgleich von Verlusten zwischen verschiedenen Gesellschaften im Konzernverbund ausgeschlossen ist. Von diesem Grundsatz wird lediglich im Falle des Verlustausgleichs zwischen Ehepartnern abgewichen, und zwar auch dann, wenn die Ehepartner getrennt besteuert werden.

Der Verlustvortrag ist seit der Anpassung des Steuergesetzes an die Empfehlungen der EG-Kommission³⁰ grundsätzlich zeitlich unbegrenzt erlaubt, der Verlustrücktrag ist jedoch nicht gestattet. Der Verlustvortrag auf künftige Buchjahre ist in der Körperschaftsteuer auf DM 1 Mio. pro Jahr begrenzt, bzw. – wenn der Gewinn mehr als DM 2 Mio. pro Jahr beträgt – auf die Hälfte dieses Gewinns. Im Falle einer Fusion können die Verluste der übernommenen Gesellschaft nicht übernommen werden. Die Übertragung von Verlusten der übernehmenden Gesellschaft ist Beschränkungen unterworfen. Diese sind in einem Entwurf zur Fusionsgesetzgebung enthalten, welcher z. Z. dem Parlament vorliegt.

28 Art. 59 B-EStG (Art. 45,3°).

29 Kassationshof, 8. Juni 1936, Pas. 1936, I, 282, SA Charbonages du Hasard.

30 Art. 78 B-EStG (Art. 43, 1,3°) und Art. 206 B-EStG (Art. 114).

3.5 Steuerbefreiung der Veräußerungsgewinne

Die allgemeine Steuerbefreiung der Wertsteigerungen gilt lediglich für nicht realisierte Gewinne aus Forderungen und anderen Aktiva mit Ausnahme von Vorräten. Sie basiert zum einen auf dem Grundsatz, daß nur realisierte Gewinne steuerpflichtig sind, und zum anderen auf der Überlegung, daß Buchgewinne auf Vorräte usw. als realisiert anzusehen sind.

Auch realisierte Gewinne sind jedoch unter der Voraussetzung der Wiederanlage im Unternehmen steuerfrei. Diese Befreiung erstreckt sich auf alle materiellen und immateriellen nicht-finanziellen Bestandteile des Anlagevermögens, wenn das jeweilige Wirtschaftsgut mindestens 5 Jahre vor seiner Veräußerung im Unternehmen vorhanden war und die Wiederanlage des Veräußerungserlöses innerhalb von 3 Jahren in Form von abschreibungsfähigen materiellen oder immateriellen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens erfolgt. Die Steuerfreiheit der Veräußerungsgewinne wird allerdings in Höhe der Abschreibungen auf den freigestellten Teil der wiederangelegten Aktivbestandteile zurückgenommen.

Die Besteuerungsregeln für Veräußerungsgewinne aus betrieblichen Finanzanlagen wurden durch das Gesetz vom 23. Oktober 1991, welches die nationale Gesetzgebung an die Bestimmungen der Mutter-Tochter-Richtlinie vom 23. Juli 1991 anpaßte, grundlegend geändert (Staatsanzeiger 15. November 1991). Vorher waren die Veräußerungsgewinne aus Finanzanlagen, die mehr als 5 Jahre in einem Industrie-, Handels- oder Landwirtschaftsunternehmen angelegt waren, unter der Voraussetzung der Wiederanlage dieser Gewinne innerhalb von 3 Jahren in materielle oder immaterielle abschreibungsfähige Aktiva oder in neue Aktien steuerfrei (alter Art. 36 B-EStG, durch Art. 3 A Gesetz vom 23. Oktober 1991 abgeschafft). Diese Bestimmung galt sowohl für die Einkommen- als auch für die Körperschaftsteuer.

Das neue Gesetz hat diese Regelung weitgehend geändert und einen Unterschied zwischen der einkommen- und der körperschaftsteuerrechtlichen Behandlung betrieblich bedingter Veräußerungsgewinne aus Finanzanlagen eingeführt. Veräußerungsgewinne aus betrieblichen Finanzanlagen werden im Einkommensteuerbereich nunmehr grundsätzlich progressiv besteuert. Ausnahmen bestehen für solche Gewinne, die bei Überlassung eines Betriebes oder im Zusammenhang mit Betriebsreorganisationen realisiert werden. Diese Gewinne unterliegen nicht der Einkommensteuer. Der Körperschaftsteuer unterliegen Veräußerungsgewinne aus betrieblichen Finanzanlagen grundsätzlich nicht. In diesem Zusammenhang muß allerdings erwähnt werden, daß Aktien in Belgien nur in Ausnahmefällen im

Betriebsvermögen gehalten werden. Einige wenige Fälle gab es bei den anerkannten Maklern, die sich nach der Börsenreform von 1990 in Gesellschaften organisierten.

Durch Privataktionäre realisierte Veräußerungsgewinne sind grundsätzlich steuerfrei, da allgemein gilt, daß Veräußerungsgewinne aus Privatvermögen nicht besteuert werden. Einzige Ausnahme ist der Gewinn aus der Veräußerung einer wesentlichen Beteiligung (direkte oder indirekte Beteiligung von mehr als 25 %), soweit die Aktien einer ausländischen Gesellschaft übertragen werden. Diese Bestimmung ist jedoch verhältnismäßig einfach dadurch zu umgehen, daß die Aktien einer belgischen Tochtergesellschaft der ausländischen Gesellschaft übertragen werden.

Auch der Aktienverkauf durch Unternehmen unterliegt in Belgien z. Z. nicht der Körperschaftsteuer³¹. Das ist die logische Folge der Steuerbefreiung bei Beteiligungen. Eine Doppelbesteuerung mit Körperschaftsteuer wird somit nicht nur bei den Dividenden vermieden, sondern auch bei Veräußerungsgewinnen. In dem Umfang, in dem die thesaurierten Gewinne bereits bei der Tochtergesellschaft besteuert wurden, besteht in der Tat keine Notwendigkeit, diese Gewinne in Form eines Veräußerungsgewinns beim Verkauf der Aktien durch die Muttergesellschaft ein zweites Mal zu besteuern. Korrespondierend dazu sind Verluste aus der Veräußerung von Aktien nicht abzugsfähig. Eine erforderliche Mindestbeteiligung für die Steuerfreiheit der Veräußerungsgewinne gibt es nicht.

3.6 Zweckgebundene Rücklagen

Die oben dargestellte Steuerfreistellung von Rücklagen, Rückstellungen und Veräußerungsgewinnen gilt sowohl für die Einkommensteuer als auch für die Körperschaftsteuer. Für die Körperschaftsteuerbefreiung muß jedoch eine zusätzliche Voraussetzung erfüllt sein: Die steuerfreien Rücklagen, Rückstellungen und Veräußerungsgewinne müssen zweckgebunden auf der Passivseite der Bilanz gebucht werden und dort verbleiben. Sobald diese Position vermindert oder anderweitig verwendet wird, muß sie in Höhe der Inanspruchnahme versteuert werden. Das gilt auch dann, wenn die damit zusammenhängenden Veräußerungsgewinne zu diesem Zeitpunkt noch nicht realisiert sind³².

31 Art. 192 B-EStG (Art. 105 b).

32 Art. 190 B-EStG (Art. 105).

3.7 Indexierung der Besteuerungsgrundlage

In Belgien findet bei der Feststellung der Besteuerungsgrundlage in Unternehmen die Inflationsrate keine Berücksichtigung, soweit es sich um Wirtschaftsgüter handelt, die nach dem 31. Dezember 1949 erworben wurden. Für die vor diesem Stichtag erworbenen Wirtschaftsgüter besteht ein beschränkter Inflationsausgleich, welcher die verschiedenen Abwertungen des Belgischen Franc zwischen 1918 und 1949 berücksichtigt³³.

4. Zeitpunkt der Entstehung steuerpflichtigen Einkommens

Der Zeitpunkt, zu dem das steuerpflichtige Einkommen entsteht, wird entweder durch das Entstehen einer Forderung (Besteuerung auf Forderungsbasis) oder durch deren Vereinnahmung determiniert (Besteuerung auf Kassenbasis).

Der Besteuerung auf Forderungsbasis unterliegen alle Unternehmen, die in Form einer handelsrechtlichen Gesellschaft betrieben werden sowie alle industriellen, Handels- und Landbauunternehmen ohne eigene Rechtspersönlichkeit. Freiberufler sowie Dienstleistungsbetriebe ohne eigene Rechtspersönlichkeit werden auf Kassenbasis besteuert. Grund hierfür ist, daß für viele dieser Unternehmen keine gesetzliche Buchführungspflicht besteht, so daß eine Besteuerung auf Forderungsbasis Schwierigkeiten bereiten würde. Der wichtigste Vorteil der Besteuerung auf Kassenbasis ist, daß sich für das jeweilige Unternehmen keine Probleme hinsichtlich zweifelhafter und uneinbringlicher Forderungen ergeben. Wird jedoch ein freier Beruf in Form einer Handelsgesellschaft ausgeübt, werden die Einkünfte aus dieser freien Berufstätigkeit auf Forderungsbasis, d. h. im Augenblick der Rechnungslegung besteuert. Diese Regeln sind zwingendes Recht, d. h. der Steuerpflichtige hat keine Wahl zwischen einer Besteuerung auf Forderungs- und auf Kassenbasis.

Hinsichtlich der abzugsfähigen Betriebsausgaben besteht allerdings ein Wahlrecht. Diese sind entweder zu dem Zeitpunkt abzugsfähig, zu dem sie feststehen und gebucht sind oder zum Zeitpunkt der tatsächlichen Zahlung. Die Mehrzahl der Steuerpflichtigen entscheidet sich für die erstgenannte Abzugsmöglichkeit.

³³ Art. 2,6° B-EStG (Art. 119).

VI. Steuertarife

1. Einkommensteuer

Für das Steuerjahr 1991 gelten folgende Einkommensteuertarife³⁴:

zu versteuerndes Einkommen		Steuersatz
DM	0 – 11 500	25 %
DM	11 500 – 15 250	30 %
DM	15 250 – 21 750	40 %
DM	21 750 – 50 000	45 %
DM	50 000 – 75 500	50 %
DM	75 500 – 110 000	52,5 %
über DM	110 000	55 %

Die Tarifsprünge werden normalerweise durch Kopplung an den Index der Verbraucherpreise angepaßt. Dadurch wird eine Erhöhung der effektiven Steuerbelastung durch Inflation vermieden³⁵. Für die Jahre 1992–1996 wird die Inflationsanpassung des Tarifs allerdings ausgesetzt.

Die Steuerlast wird um durchschnittlich 7 % Gemeindesteuer erhöht. Außerdem müssen die Sozialbeiträge für freie Berufe berücksichtigt werden, die vor der Einkommensteuer erhoben werden und daher deren Bemessungsgrundlage mindern. Der Sozialbeitragssatz auf das erste Einkommensegment von jährlich DM 82 000 beträgt 16,3 %, für das folgende Segment von DM 38 000 beträgt die Belastung 11,78 %. Die jährliche Beitragsbemessungsgrenze beträgt DM 120 000.

Neben dem progressiven Einkommensteuertarif existieren mehrere proportionale Tarife, deren wichtigster 16,5 % beträgt und für Veräußerungsgewinne aus Immobilien und Finanzaktiva angewendet wird, die mehr als 5 Jahre betrieblich genutzt wurden und bei denen die Besteuerung nicht auf mehrere Perioden verteilt wird. Dieser Tarif gilt auch für Gewinne aus der Veräußerung von immateriellen Aktiva, die bei der Beendigung der Berufstätigkeit erzielt werden³⁶.

³⁴ Art. 130 B-EStG (Art. 7,1°, Gesetz 7. 12. 1988).

³⁵ Art. 178 B-EStG (Art. 8,1° und 2°, Gesetz 7. 12. 1988).

³⁶ Art. 171,4° a und b B-EStG (Art. 93, 1,2° a und b).

Von Privatpersonen realisierte Gewinne aus dem Verkauf von Aktien sind auch dann steuerfrei, wenn die betreffende Person in der Gesellschaft tätig ist, z. B. als Vorstandsmitglied oder Geschäftsführer. Beim Verkauf einer wesentlichen Beteiligung (mehr als 25 % des Gesellschaftsvermögens) an eine Gesellschaft oder andere Rechtsperson mit Sitz im Ausland besteht hingegen – wie bei Unternehmen – Steuerpflicht. Zum Beispiel wird der Veräußerungsgewinn aus dem Verkauf einer wesentlichen Beteiligung an einer belgischen Gesellschaft an eine deutsche Gesellschaft mit 25 % besteuert³⁷.

2. Körperschaftsteuer

Der Körperschaftsteuertarif ist, wie die untenstehende Tabelle zeigt, leicht progressiv.

steuerpflichtiges Einkommen		Satz
DM	0 – 50 000	28 %
DM	50 000 – 180 000	36 %
DM	180 000 – 650 000	41 %
über DM	650 000	39 %

Ist das steuerpflichtige Einkommen höher als DM 650 000, wird auf das gesamte zu versteuernde Einkommen der Basissteuersatz von 39 % angewendet.³⁸ Des weiteren besteht ein besonderer Straftarif von 200 % für die sogenannten „geheimen Kommissionen“; das sind Vergütungen, bei denen das Unternehmen die Identität des Zahlungsempfängers der Steuerverwaltung nicht bekanntgibt³⁹.

3. Steuererhöhung bei unzureichender Steuervorauszahlung

Auf die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuerschuld ist jeweils nach Quartalsende eine Vorauszahlung in Höhe eines Viertels der voraussichtlichen Jahressteuer zu leisten. Für die Vorauszahlungen wird eine rechnerische Zinsvergütung ermittelt, die mit einer eventuell höheren Steuerschuld verrechnet werden kann.

³⁷ Art. 90,9° B- EStG (Art. 67,8°).

³⁸ Art. 215 B-EStG (Art. 126).

³⁹ Art. 219 B-EStG (Art. 33,1° und 2°, Gesetz 7. 12. 1988).

Bei nicht rechtzeitiger oder zu niedriger Vorauszahlung erhöht sich die Steuerschuld. Der Umfang der Steuererhöhung wird auf Basis eines markt-orientierten Schuldzinses berechnet, der jedes Jahr neu bestimmt wird. Für das Steuerjahr 1992 betrug die Steuererhöhung bei Fehlen jeglicher Vorauszahlung 22,5 % des letztlich zu entrichtenden Steuerbetrages⁴⁰.

VII. Anrechnung der Körperschaftsteuer beim Aktionär

1. Natürliche Personen

Wie weiter oben bereits dargestellt, werden natürliche Personen auch insoweit als Privatanleger betrachtet, als es sich bei ihrem Wertpapiervermögen um Anteile an einer Gesellschaft handelt, bei der sie als Vorstandsmitglied oder Geschäftsführer tätig sind. Der von dieser Gesellschaft ausgeschüttete Gewinn wird bei ihnen als Vermögenseinkommen und nicht als Berufseinkommen besteuert.

Im Gegensatz zu den meisten anderen EG-Staaten besitzt Belgien keine Mechanismen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung des Gewinns bei den Gesellschaften und ihren Privataktionären. Begründet wird dies damit, daß die der Körperschaftsteuer unterworfenen ausgeschütteten Gewinne beim Empfänger nicht mehr der Einkommensteuer unterliegen. Die einzige Steuer, die zusätzlich zur Körperschaftsteuer erhoben wird, ist die Kapitalertragsteuer von 25 % auf die ausgeschüttete Dividende. Diese Quellensteuer ist eine Definitivsteuer, d. h. es besteht keine Möglichkeit, diese Doppelbesteuerung zu verringern. Die Gesamtsteuerbelastung der an Privataktionäre ausgeschütteten Dividenden beträgt damit 39 % Körperschaftsteuer + $(25 \% \times 61)$ Kapitalertragsteuer = 54,25 %⁴¹.

Die Quellensteuer wird in den meisten Doppelbesteuerungsabkommen (so auch im belgisch-deutschen) auf 15 % der Bruttodividende ermäßigt. Zinsen und Lizenzgebühren stellen Betriebsausgaben dar und unterliegen einer Quellensteuer von lediglich 10 %.

Wegen der Tarifunterschiede ist es von großer Bedeutung, welcher Einkommenskategorie eine Ausschüttung zuzuordnen ist. Werden die Gewinne in Form von Dividenden, Zinsen oder Lizenzgebühren ausgeschüttet, unterliegen sie der vergleichsweise niedrigen proportionalen Besteuerung. Andere Ausschüttungsformen sind in der Sphäre des Anteilseigners dem

40 Art. 157–159 B-EStG (Art. 89).

41 Art. 313 und 269 B-EStG (Art. 220 b und 174).

progressiven Einkommensteuersatz unterworfen. Der Gesetzgeber hat allerdings mehrmals eingegriffen, um in Einzelfällen Zinsen und Lizenzgebühren, Gehälter und Mieteinkünfte als verdeckte Gewinnausschüttungen zu qualifizieren.

2. Körperschaftsteuerpflichtige Gesellschafter

Ist der Aktionär eine juristische Person, wird die Doppelbesteuerung der Dividenden nicht durch Verrechnung der von der ausschüttenden Gesellschaft gezahlten Körperschaftsteuer mit der vom Empfänger gezahlten Steuer vermieden, sondern durch Freistellung der Dividende.

Das Steuergesetz wurde durch Gesetz vom 23. Oktober 1991 an die Vorschriften der Mutter-Tochter-Richtlinie angepaßt. Die Regelung in Belgien erkennt die Steuerfreistellung jedoch in einem wesentlich weiter gespannten Rahmen zu als in der Mutter-Tochter-Richtlinie⁴²: Die Freistellung ist für alle Ausschüttungen vorgesehen und erstreckt sich auch auf die von ausländischen Gesellschaften (aus EG- oder Drittstaaten) ausgeschütteten Dividenden. Die einzige Einschränkung diesbezüglich besteht darin, daß die ausschüttende ausländische Gesellschaft nicht in einem Steuerparadies ansässig sein darf, bzw. daß es sich nicht um eine Holding- oder Finanzierungsgesellschaft handelt, die einer steuerrechtlichen Sonderregelung unterliegt⁴³.

Die Dividenden werden bis auf eine steuerpflichtige Kostenpauschale von maximal 5 % der Bruttodividende vollständig von der belgischen Körperschaftsteuer befreit. Die Zinskosten für Darlehen und den Erwerb von Beteiligungen bleiben sowohl beim Erwerb inländischer als auch ausländischer Beteiligungen abzugsfähig, ohne daß hierfür eine Mindestbeteiligung vorausgesetzt wird. Mindestbeteiligungen widersprechen der Tradition des belgischen Rechts; die Kontrolle innerhalb belgischer Gesellschaftsgruppen wird oft über geringe Beteiligungen ausgeübt. Ebenso wenig bestimmt das Gesetz einen Mindestzeitraum, während dessen die Beteiligung im Besitz der ausländischen Gesellschaft gewesen sein muß.

Wie die Dividenden an Privatpersonen unterliegen auch an Gesellschaften ausgeschüttete Dividenden der Quellensteuer von 25 %. Die Quellensteuer hat hier jedoch grundsätzlich keine Doppelbesteuerung zur Folge, da sie vollständig mit der Körperschaftsteuer des Empfängers verrechenbar ist. Weil die Dividende abgesehen von der Primärbelastung nahezu vollständig steuerfrei ist, entsteht praktisch keine Körperschaftsteuer. Ist die Körper-

42 Art. 201 B-ESStG (Art. 111, 1, 1°, durch Art. 1 A, 1, Gesetz 23. 10. 1991 geändert).

43 Art. 203 B-ESStG (Art. 113, 1, durch Art. 113, 1 C Gesetz 23. 10. 1991 geändert).

schaftsteuerschuld der Gesellschaft niedriger als die von ihr gezahlte Quellensteuer, wird der Quellensteuerüberhang erstattet.

Hinsichtlich der Dividenden, die an ausländische Gesellschaften ausgeschüttet wurden, bestimmen die meisten Doppelbesteuerungsabkommen, daß die Quellensteuer auf 15 % verringert wird. Für Dividenden, die an Muttergesellschaften in einem anderen EG-Staat ausgeschüttet werden, entfällt die Quellensteuer vollständig, soweit bestimmte Mindestvoraussetzungen erfüllt sind. Die im EG-Ausland ansässige Muttergesellschaft muß eine direkte Beteiligung von 25 % an der Tochtergesellschaft haben und diese Beteiligung mindestens 1 Jahr halten. Für Beteiligungen ausländischer Gesellschaften, die nicht den Mindestvoraussetzungen entsprechen, wird auf die in den Doppelbesteuerungsabkommen geregelten Verminderungen zurückgegriffen.

Die belgische Steuerverwaltung hat – wie bereits oben erwähnt – stets die steuerliche Konsolidierung von Unternehmenszusammenschlüssen abgelehnt. Die belgische Wirtschaft ist nicht einhellig derselben Meinung, da die Belange des Industriesektors sich von denen der Banken unterscheiden. Der Hohe Finanzrat hat sich in seinem Sondergutachten über die Körperschaftsteuer vom Juni 1991 erstmalig dafür ausgesprochen, das steuerliche Konsolidierungsverbot grundlegend zu überdenken.

VIII. Die steuerliche Behandlung von Unternehmensreorganisationen

Bei der steuerlichen Behandlung von Unternehmensreorganisationen muß zwischen der Übertragung eines Einzelunternehmens einerseits und der Übernahme, Verschmelzung oder Zerlegung anderer Unternehmen unterschieden werden. Die Übertragung eines Einzelunternehmens vollzieht sich nach den Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes, während bezüglich der Übernahme, Verschmelzung oder Zerlegung von Gesellschaften die Vorschriften des Körperschaftsteuergesetzes zum Tragen kommen. In beiden Fallgruppen wird die Besteuerung der bei der Reorganisation anfallenden Veräußerungsgewinne aufgeschoben, aber nicht aufgehoben. Die Voraussetzungen und die Durchführung der Besteuerung unterscheiden sich grundlegend.

1. Übertragung eines Einzelunternehmens

1.1 Steuerpflichtige Übertragung

Die Übertragung eines Einzelunternehmens wird steuerrechtlich mit der Beendigung einer eigenständigen Berufstätigkeit gleichgestellt. Übersteigt der erzielte Veräußerungserlös den Buchwert der übertragenen Wirt-

schaftsgüter, so unterliegt die Differenz der Proportionalsteuer von 16,5 %⁴⁴. Dieser besondere proportionale Steuersatz gilt auch für good-will und andere immaterielle Aktiva, jedoch nur soweit ihr Wert das Vierfache des durchschnittlichen steuerlichen Nettogewinns der letzten vier Jahre vor der Übertragung nicht übersteigt. Der diese Grenze überschreitende Betrag wird progressiv besteuert.

Die Anwendung des Proportionsatzes ist an die Voraussetzung geknüpft, daß die Berufstätigkeit vollständig beendet wird, oder daß es sich zumindest um die Beendigung einer Teiltätigkeit handelt. Unter dem Begriff Teiltätigkeit wird eine technische oder wirtschaftliche Einheit verstanden, mit deren Hilfe eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit ausgeübt werden kann, auch wenn diese Einheit im konkreten Fall nicht als selbständiger Betriebsteil bestand. Eine Apotheke und eine Drogerie z. B. können als zwei Einheiten betrieben werden. Ein Aktienportefeuille wird nicht als selbständige Einheit angesehen.

1.2 Steuerfreie Übertragung

In zwei Fällen der Unternehmensübertragung fällt keine Steuer an:

- bei Übertragung auf den Ehepartner oder in direkter Linie erbberechtigte Personen,
- bei Übertragung auf eine bestehende oder neuerrichtete Gesellschaft⁴⁵.

Bei Übertragung auf Erben wird lediglich die Fortführung des Unternehmens durch den Übernehmer gefordert. Die Steuerbefreiung der Übertragung auf eine bestehende oder neu zu errichtende Gesellschaft ist an die Voraussetzung geknüpft, daß es sich um die Übertragung der Gesamtheit aller Bestandteile oder einer Teilgesamtheit handelt und daß die Übertragung mit Aktien vergütet wird. Vor Umsetzung der Mutter-Tochter-Richtlinie in belgisches Recht bestanden zusätzlich die Einschränkungen, daß der Minister die Übertragung genehmigen mußte und daß die übernehmende Gesellschaft in Belgien ansässig sein mußte.

Folge der Steuerfreistellung ist, daß die Steuer zum Zeitpunkt der Übertragung nicht erhoben wird. Die steuerlichen Buchwerte der übertragenen Bestandteile gehen unverändert auf den Erwerber über. Sofern bei der Übertragung Aktien ausgegeben werden, sind diese für Steuerzwecke (eventuelle Besteuerung nach den Regeln der wesentlichen Beteiligung) entsprechend dem steuerlichen Buchwert der übertragenen Wirtschaftsgü-

44 Art. 171, 4° a und b B-EStG (Art. 93, 1, 2° a und b).

45 Art. 46, 1 B-EStG (Art. 40, 1).

ter zu bewerten⁴⁶. Diese Steuerfreistellung ist jedoch fakultativ; der Steuerpflichtige kann zwischen einer steuerfreien und einer steuerpflichtigen Übertragung wählen, wenn die Voraussetzungen für eine Steuerfreistellung vorliegen.

2. Übertragung, Verschmelzung und Zerlegung

Einer vollständigen Umsetzung der Fusionsrichtlinie in belgisches Recht steht nach wie vor entgegen, daß es nach derzeit geltendem Recht nicht möglich ist, eine Fusion oder Spaltung im Sinne der Richtlinie durchzuführen, ohne daß die aufgenommene Gesellschaft liquidiert wird. Deshalb wurde die EG-Fusionsrichtlinie durch Gesetz vom 28. 7. 1992 nur teilweise umgesetzt.

Ab dem Veranlagungsjahr 1993 sind Veräußerungsgewinne aus der Übertragung von Teilbetrieben oder des gesamten Betriebes innerhalb der EG unter bestimmten Bedingungen von der belgischen Körperschaftsteuer befreit. Wichtigste Voraussetzung für die Steuerbefreiung ist nach wie vor, daß die Vermögensübertragung in Aktien vergütet wird. Die steuerlichen Buchwerte der Vermögensbestandteile der übertragenden Gesellschaft sowie die steuerbefreiten und die versteuerten Rücklagen gehen ebenfalls unverändert auf die übernehmende Gesellschaft über. Nur wenn die übernommene und die übernehmende Gesellschaft bereits vor der Übertragung Kreuzbeteiligungen hatten, werden die übertragenen Rücklagen im Verhältnis der Beteiligung der übernehmenden an der übertragenen Gesellschaft verringert.

Durch die Anpassung an die EG-Fusionsrichtlinie weicht das belgische Recht nicht wesentlich von der bis dahin geltenden Regelung der Körperschaftsteuerfreistellung ab⁴⁷. Gewinne und Verluste aus der Veräußerung von Aktien bleiben im Fall der Unternehmensübertragung sowohl bei natürlichen Personen als auch bei Gesellschaften steuerlich unberücksichtigt. Die Verluste der übernommenen bzw. verschmolzenen Gesellschaft sind nicht auf die übernehmende bzw. überlebende Gesellschaft übertragbar; die Verluste der übernehmenden Gesellschaft selbst sind den allgemeinen Beschränkungen für Unternehmensverluste⁴⁸ unterworfen. Aus der Übernahme resultierende Verluste können nur dann mit anderen Verlusten der übernehmenden Gesellschaft verrechnet werden, wenn die

46 Art. 46, 2 und 3 B-EStG (Art. 40, 2 und 3).

47 Art. 211 f. B-EStG (Art. 124).

48 Vgl. oben V., 3.4, S. 57.

Fusion tatsächlichen finanziellen und wirtschaftlichen Erfordernissen entsprach⁴⁹.

Die Übernahme, Verschmelzung oder Zerlegung wird mit der Liquidation der übertragenen Gesellschaft gleichgestellt, was zur Folge hat, daß beim Aktionär der Übergang des Gesellschaftsvermögens und dessen Vergütung mit Aktien wie eine Gewinnausschüttung besteuert wird. Konkret bedeutet dies, daß die Ausschüttung des eingezahlten Kapitals als Rückzahlung der ursprünglichen Einlage steuerfrei erfolgt, daß die bereits versteuerten Rücklagen nicht weiter besteuert werden und daß die unversteuerten Rücklagen (freigestellte Rücklagen sowie die eigentlichen Liquidationsgewinne) als Gewinnausschüttung behandelt werden und damit dem Normaltarif der Körperschaftsteuer unterliegen. Im Gegensatz zur üblichen Gewinnausschüttung ist die Liquidationsausschüttung jedoch nicht der Quellensteuer unterworfen.

IX. Steuersubventionen

In Belgien hat die Gewährung steuerlicher Subventionen eine lange Tradition. Sie werden überwiegend in der regionalen Wirtschaftspolitik eingesetzt und haben den Zweck, wirtschaftlich rückständige Gebiete zu beleben. Eines der neueren Beispiele ist die Steuerbefreiung bestimmter Unternehmen in den sogenannten Beschäftigungs- und Rekonversionszonen.

Seit Beginn der 80er Jahre gab es zahlreiche Förderungsmaßnahmen, die für das gesamte belgische Staatsgebiet galten und darauf ausgerichtet waren, die Personalkosten (steuerfreie Rücklagen bei der Neueinstellung von Personal und Forschern) oder die Finanzierungskosten für Investitionen (Investitionsabzug, Ausgabe steuerbegünstigter Aktien) zu verringern. Eine dritte Maßnahmengruppe zielte auf die Förderung sogenannter Coordination Centres ab. In dem Sondergutachten an die Regierung vom Juni 1991 hat der Hohe Finanzrat vorgeschlagen, die steuerlichen Förderungsmaßnahmen bis auf wenige Ausnahmen abzuschaffen. Die Regierung ist diesem Vorschlag gefolgt und hat die meisten Vergünstigungen für Unternehmen abgeschafft, mit Ausnahme der Subventionen für Coordination Centres und den besonderen Investitionsabzug für energiesparende Investitionen sowie für Investitionen in wissenschaftliche Forschung. Der Investitionsabzug für die begünstigten Wirtschaftsgüter des Aktivvermögens beträgt zwischen 4 % und 14,5 % des abschreibungsfähigen Wertes und wird

⁴⁹ Art. 206 B-EStG (Art. 114).

zusätzlich zur regulären Abschreibung im Jahr der Anschaffung bzw. Herstellung gewährt.

X. Steuerverfahren

Sowohl Einzelunternehmen als auch Gesellschaften müssen jährlich eine unterschriebene Steuererklärung abgeben. Das Datum, bis zu welchem die Steuererklärung abzugeben ist, ist auf dem Steuerformular angegeben. Gesellschaften haben die Steuererklärung einen Monat nach Feststellung des Jahresabschlusses, spätestens jedoch 6 Monate nach Ende des Geschäftsjahrs einzureichen.

Einzelunternehmen müssen ihrer Steuererklärung grundsätzlich keine besonderen Erläuterungen hinzufügen. Es steht ihnen jedoch frei, bestimmte Positionen der Steuererklärung mit Hilfe von Buchführungsbelegen o. ä. zu verdeutlichen. Gesellschaften sind verpflichtet, je nach Größe einen vollständigen oder verkürzten Jahresabschluß beizufügen, ohne daß alle Positionen des Jahresabschlusses in der Steuererklärung angegeben werden müssen.

Die Veranlagung seitens der Finanzbehörde erfolgt jährlich und stützt sich primär auf die Buchführung und andere Dokumente des Unternehmens, aber auch auf Auskünfte, die beim Unternehmen oder bei Dritten eingeholt werden. Nötigenfalls findet eine Außenprüfung statt. Die belgische Steuerverwaltung prüft nicht alle Steuerpflichtigen in regelmäßigen Abständen. Bei kleinen Unternehmen kann es vorkommen, daß mehrere Jahre keine Prüfung vor Ort stattfindet, während große Unternehmen grundsätzlich jedes Jahr geprüft werden. Die Steuerverwaltung ist bei der Außenprüfung in ihren Befugnissen eingeschränkt; sie hat kein Recht zu Hausdurchsuchungen oder Beschlagnahmen, und das Bankgeheimnis ist sehr weitgehend. Die Steuerverwaltung kann grundsätzlich bis zu drei Jahre nach Ende eines Veranlagungsjahres die Steuererklärung korrigieren und gegebenenfalls einen berechtigten Steuerbescheid erlassen. Im Falle bewußter Steuerhinterziehung beträgt dieser Zeitraum fünf Jahre.

Der Steuerpflichtige kann innerhalb von sechs Monaten schriftlich beim zuständigen Direktor der Steuern Einspruch gegen den Steuerbescheid einlegen. Dieser kann hierauf formlos und nicht termingebunden reagieren. Der Steuerpflichtige hat das Recht, Einsicht in die Verfahrensdokumente zu nehmen und durch die Steuerverwaltung gehört zu werden. Gegen die Einspruchsentscheidung des Direktors kann innerhalb von 40 Tagen nach Zustellung Berufung bei einem ordentlichen Appellationshof

ingelegt werden. Gegebenenfalls ist Revision beim Kassationshof möglich.

In der vergangenen Legislaturperiode wurde ein umfangreicher Gesetzentwurf zur Reform des Steuerverfahrens eingebracht. Wesentlicher Punkt hierbei war die Vereinheitlichung der verschiedenen Verfahren bei den direkten und indirekten Steuern. Dieser Entwurf wurde damals nicht ratifiziert, er dürfte jedoch in gegebenenfalls modifizierter Form erneut eingebracht werden.

Neben dem Gesetzesentwurf zur Verfahrensreform steht der Entwurf zur Anerkennung des Berufs des Steuerberaters zur Debatte. Dieser Entwurf sieht den Schutz der Berufsbezeichnung und des Berufs des Steuerberaters vor, enthält jedoch kein Monopol für die Berufsausübung. Wie bisher werden auch in Zukunft die Unternehmen ihre Steuererklärungen selbst einreichen können und – falls sie dies wünschen – auch selbst ihre Streitigkeiten mit der Steuerverwaltung austragen dürfen. Für die Verfahren vor den Zivilgerichten ist allerdings weiterhin ein Rechtsanwalt erforderlich.

XI. Anpassung der belgischen Körperschaftsteuer an die Steuerharmonisierung

Die Debatte zur Steuerharmonisierung in der EG wurde aufgrund der Bekanntmachung der Empfehlungen des Ruding-Komitees⁵⁰ und der Stellungnahme der EG-Kommission beschleunigt. Es ist zu erwarten, daß insbesondere die Maßnahmen im Zusammenhang mit grenzüberschreitenden Einkommensströmen sehr schnell in die Praxis umgesetzt werden. Dies gilt insbesondere für die Einführung eines Mindeststeuersatzes. Maßnahmen zur Harmonisierung der Steuerbemessungsgrundlage dagegen werden voraussichtlich noch einige Zeit auf sich warten lassen, wozu das Ruding-Komitee allerdings selbst geraten hat.

Die Einführung eines Mindeststeuersatzes bereitet in Belgien keinerlei Probleme. Schwierigkeiten dürften sich allerdings bei der Erweiterung der Quellensteuer auf Dividenden und hinsichtlich der Vorschläge zur Abschaffung der Quellensteuer auf Zinsen und Lizenzgebühren ergeben, da das belgische Steuersystem traditionell auf die Erhebung von Quellensteuern angelegt ist. Den Empfehlungen im Ruding-Gutachten zu folgen, dürfte nicht nur einen Steuerausfall für den Teil der Ausschüttungen mit

⁵⁰ Conclusions and Recommendations of the Committee of Independent Experts on Company Taxation, März 1992.

sich bringen, der den EG-Ausländern zufließt, sondern auch Auswirkungen auf die Quellensteuer auf inländische Ausschüttungen haben, weil die Quellensteuer die einzige Steuer auf diese Ausschüttungen ist. Wahrscheinlich wird sich Belgien gegen die Abschaffung der Quellensteuer aussprechen, solange die Besteuerung von Einkünften aus Kapitalvermögen auf europäischer Ebene nicht anderweitig gewährleistet werden kann.

Eine weitere Schwierigkeit liegt in der Übertragung von Verlusten ausländischer Tochtergesellschaften. Wie bereits dargelegt, ist es nicht möglich, inländische Verluste auf eine ausländische Gesellschaft zu übertragen. Darüber hinaus besteht keine Möglichkeit zur steuerlichen Konsolidierung. Das belgische Steuersystem müßte weitgehend angepaßt werden, bevor eine Verlustkompensation mit ausländischen Tochtergesellschaften erlaubt wird. Die Übertragung von Verlusten ausländischer Betriebsstätten dagegen bringt keine Schwierigkeiten mit sich, da diese bereits nach geltendem Recht möglich ist.

Die Empfehlungen zum „advance ruling“ in zweifelhaften Fällen der Ermittlung von Verrechnungspreisen sind in Belgien allgemein positiv aufgenommen worden, da sich die Steuerverwaltung anhand der Praxis in den anderen Mitgliedstaaten ein Bild von realistischen Preiselementen machen kann, während sie z. Z. oft im luftleeren Raum operiert.

Die Empfehlungen zur Transparenz bzw. Abschaffung steuerlicher Förderungsmaßnahmen sind in Belgien unproblematisch, da sie hier bereits weitgehend umgesetzt wurden. Hinsichtlich der Coordination Centres ist zu erwarten, daß die belgische Regierung deren Status weiter stützen wird, solange noch nicht durch die EG überzeugend dargelegt werden kann, daß von der Förderung dieser Gesellschaften nennenswerte internationale Wettbewerbseffekte ausgehen.

Hinsichtlich der längerfristigen Empfehlungen zur Harmonisierung der Steuerbemessungsgrundlagen hat Belgien keine Vorbehalte, außer bei der Freistellung bestimmter Rückstellungen, dem Abzug wahrscheinlicher Verluste und dem Abzug bestimmter Betriebsausgaben, wie z. B. Reise- und Repräsentationskosten. Hinsichtlich der strukturellen Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zwischen Gesellschaften und ihren Aktionären besteht in Belgien kein Änderungsbedarf. Das Ruding-Gutachten hat das belgische System mit seinem maßvollen Körperschaftsteuertarif (39 %) und seiner niedrigen proportionalen Quellensteuer im Bereich der Einkommensteuer (25 %) als mustergültig angesehen⁵¹.

51 Ruding-Gutachten, S. 34.

Unternehmensbesteuerung in Frankreich

Prof. Robert Baconnier

Président du Directoire du Bureau Francis Lefebvre, Paris

Inhaltsübersicht

- I. Rechtsformen unternehmerischer Betätigung
 - 1. Einzelunternehmer
 - 2. Personengesellschaften
 - 2.1 Société en nom collectif (Offene Handelsgesellschaft)
 - 2.2 Société en commandite simple (Kommanditgesellschaft)
 - 2.3 Société civile (Gesellschaft bürgerlichen Rechts)
 - 3. Kapitalgesellschaften
 - 3.1 Société anonyme (Aktiengesellschaft)
 - 3.2 Société en commandite par actions (Kommanditgesellschaft auf Aktien)
 - 4. Société à responsabilité limitée (Gesellschaft mit beschränkter Haftung)
- II. Überblick über die Steuern auf den im Unternehmen erzielten Gewinn
 - 1. Einkommensteuer (impôt sur le revenu des personnes physiques)
 - 1.1 Steuerpflicht
 - 1.2 Besteuerung der einzelnen Unternehmensgewinne
 - 2. Körperschaftsteuer (impôt sur les sociétés)
 - 3. Gewerbesteuer (taxe professionnelle)
- III. Ermittlung des Gewinns für die Zwecke der Besteuerung
 - 1. Grundsätze der Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinns
 - 1.1 Gewerblicher Rohertrag (bénéfice brut professionnel)
 - 1.2 Außerordentliche Erträge
 - 1.3 Steuerlich abziehbare Betriebsausgaben
 - 1.4 Verlustvortrag
 - 2. Besonderheiten der Gewinnermittlung bei Körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen
 - 2.1 Verlustrücktrag
 - 2.2 Steuerbefreiung der Dividendeneinkünfte von Tochtergesellschaften (Schachtelprivileg)
 - 2.3 Konsolidierte Konzernbesteuerung
- IV. Steuerliche Subventionen
 - 1. Steuergutschrift für Forschungsaufwendungen
 - 2. Steuergutschrift für Ausbildungsaufwendungen
 - 3. Zeitlich begrenzte Steuerbefreiungen für neue Unternehmen
 - 4. Auslandsinvestitionen
- V. Steuersätze
 - 1. Einkommensteuer
 - 2. Körperschaftsteuer
- VI. Anrechnung von Steuern
 - 1. Steuerguthaben
 - 2. Abziehbarkeit von Steuern
- VII. Besteuerungsverfahren
 - 1. Steuererklärung
 - 1.1 Körperschaftsteuerpflichtige Gesellschaften
 - 1.2 Einkommensteuerpflichtige Unternehmen
 - 2. Prüfung der Steuererklärungen

I. Rechtsformen unternehmerischer Betätigung

1. Einzelunternehmer

Einzelunternehmer ist derjenige, der allein ein Unternehmen betreibt. Übt der Einzelunternehmer eine Handelstätigkeit im Sinne der Art. 632 ff. des Code de Commerce aus und ist er im Handelsregister eingetragen, so ist er Kaufmann im Sinne des Code de Commerce und hat alle Rechte und Pflichten eines Kaufmannes.

Ist ein Einzelunternehmer nicht im Handelsregister eingetragen, obwohl er ein kaufmännisches Gewerbe betreibt, so unterliegt er den Pflichten eines Kaufmannes, genießt jedoch nicht dessen Rechte.

2. Personengesellschaften

Personengesellschaften zeichnen sich dadurch aus, daß die Person der Gesellschafter und nicht das Gesellschaftskapital im Vordergrund steht. Daher spielen die Personen der Gesellschafter eine tragende Rolle bei der Gründung, während des Bestehens und bei der Auflösung der Gesellschaft.

2.1 *Société en nom collectif* (Offene Handelsgesellschaft)

Die *société en nom collectif* (SNC) ist in den Art. 10 bis 22 des Gesetzes Nr. 66–537 vom 24. Juli 1966 (Loi 1966) geregelt. Alle Gesellschafter einer SNC sind Kaufleute und haften unbegrenzt und gesamtschuldnerisch für die Schulden der Gesellschaft, wenn diese nach einer durch den Gerichtsvollzieher zugestellten Mahnung nicht zahlt (Art. 10 Loi 1966). Die SNC erlangt nach Art. 5 Loi 1966 mit der Eintragung in das Handels- und Gesellschaftsregister Rechtsfähigkeit. Sie ist nach Art. 1 Loi 1966 ohne Rücksicht auf die Art ihrer Tätigkeit Handelsgesellschaft (Formkaufmann).

2.2 *Société en commandite simple* (Kommanditgesellschaft)

Die *société en commandite simple*, die in den Art. 23 bis 33 des Gesetzes Nr. 66–537 vom 24. Juli 1966 (Loi 1966) geregelt ist, hat zwei Arten von Gesellschaftern: einen oder mehrere Komplementäre (*commandités*), deren Rechtsstellung der des Gesellschafters einer SNC entspricht, sowie einen oder mehrere Kommanditisten (*commanditaires*), die für die Schulden der Gesellschaft nach Art. 23 2° al. Loi 1966 nur in Höhe ihres Beitrages haften. Die *société en commandite simple* ist nach Art. 1 Loi 1966 ebenfalls grundsätzlich eine Handelsgesellschaft.

2.3 *Société civile* (Gesellschaft bürgerlichen Rechts)

Die *société civile* ist, von einigen besonderen Formen abgesehen, in den Art. 1845 ff. des Code Civil geregelt. Es handelt sich bei der *société civile* um eine Gesellschaft mit eigener Rechtspersönlichkeit (Art. 1842 1^{er} al. Code Civil), deren Gesellschaftszweck auf Tätigkeiten beschränkt ist, die nicht zu einem Handelsgewerbe gehören, wie z. B. Immobilienverwaltung, Bautätigkeit oder beratende Tätigkeit. Jeder Gesellschafter einer *société civile* haftet nach Art. 1857 Code Civil für die Schulden der Gesellschaft anteilig im Verhältnis seiner Beteiligung am Gesellschaftskapital. Diese Haftung setzt nach Art. 1858 Code Civil voraus, daß der Gläubiger gegenüber der Gesellschaft einen fruchtlosen Vollstreckungsversuch unternommen hat.

3. Kapitalgesellschaften

Bei Kapitalgesellschaften tritt das Kapital und nicht die Person der Gesellschafter in den Vordergrund.

3.1 *Société anonyme* (Aktiengesellschaft)

Die *société anonyme* ist in den Art. 70 bis 250 und 432 bis 464 des Gesetzes Nr. 66–537 vom 24. Juli 1966 (Loi 1966) und in den Art. 54 bis 201 der Verordnung (Décret) Nr. 67–236 vom 23. März 1967 geregelt. Die *société anonyme* ist eine Handelsgesellschaft, deren Kapital in Aktien aufgeteilt ist, deren Aktionäre keine Kaufleute sind, nach Art. 73 Loi 1966 am Verlust nur bis zur Höhe ihrer Einlagen teilnehmen und den Gläubigern der Gesellschaft nicht persönlich haften. Ihr Mindestkapital beträgt nach Art. 71 1^{er} al. Loi 1966 250 000 französische Francs. Nimmt eine *société anonyme* jedoch den öffentlichen Kapitalmarkt in Anspruch, beträgt das Mindestkapital nach Art. 71 1^{er} al. Loi 1966 1 500 000 Francs.

Entsprechend der Organisationsform gibt es zwei Arten von *sociétés anonymes*: die klassische *société anonyme* (Art. 89 ff. Loi 1966), die von einem Verwaltungsrat (*conseil d'administration*) und dessen Präsidenten geleitet wird und die vom deutschen Recht beeinflusste *société anonyme* (Art. 118 ff. Loi 1966) mit Vorstand (*directoire*) und Aufsichtsrat (*conseil de surveillance*). Die *société anonyme* ist eine in Frankreich weit verbreitete Gesellschaftsform und wird des öfteren auch von mittelständischen Unternehmen der *société à responsabilité limitée* (GmbH) vorgezogen. Grund dafür ist überwiegend die ungünstigere Stellung des Geschäftsführers der *société à responsabilité limitée* in steuerrechtlicher und sozialversicherungsrechtlicher Hinsicht.

3.2 *Société en commandite par actions* (Kommanditgesellschaft auf Aktien)

Die in den Art. 251 bis 262 des Gesetzes Nr. 66–537 von 24. Juli 1966 (Loi 1966) geregelte *société en commandite par actions* ist eine Gesellschaft, deren Kapital in Aktien aufgeteilt ist und die nach Art. 251 1^{er} al. Loi 1966 zwei verschiedene Arten von Gesellschaftern hat: einen oder mehrere Komplementäre (*commandités*), die Kaufleute sind und die unbeschränkt und gesamtschuldnerisch für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft haften, sowie mindestens drei Kommanditaktionäre (*associés commanditaires*), deren Rechtsstellung derjenigen von Aktionären gleicht.

Die *société en commandite par actions* wird von einem oder mehreren Geschäftsführern verwaltet. Als Geschäftsführer kommen sowohl Personen, die nicht Gesellschafter sind, als auch Komplementäre in Betracht.

4. *Société à responsabilité limitée* (Gesellschaft mit beschränkter Haftung)

Nach herrschender Lehrmeinung ist die von Art. 34 bis 69 und 423 bis 431 des Gesetzes Nr. 66–537 von 24. Juli 1966 (Loi 1966) geregelte *société à responsabilité limitée* (SARL) weder eine Personengesellschaft noch eine Kapitalgesellschaft.¹ Für die Annahme einer Kapitalgesellschaft spricht zwar die Tatsache, daß die Gesellschafter einer SARL am Verlust nur bis zur Höhe ihrer Einlagen teilnehmen, den Gläubigern der Gesellschaft nicht persönlich haften und keine Kaufleute sind, jedoch weist die SARL auch typische Merkmale einer Personengesellschaft auf. So darf eine SARL nach Art. 36 Loi 1966 nicht mehr als fünfzig Gesellschafter haben, und ihre Anteile sind nach Art. 45 Loi 1966 auch nicht frei übertragbar. Das Mindestkapital beträgt nach Art. 35 1^{er} al. 50 000 Francs. Die SARL wird von einem oder mehreren Geschäftsführern (*gérants*) geleitet, die nach Art. 49 Loi 1966 nicht notwendig Gesellschafter sein müssen.

Eine SARL kann auch Komplementärin (*commandité*) einer *société en commandite simple* oder einer *société en commandite par actions* sein. Die Kombination dieser beiden Gesellschaftstypen ist der deutschen GmbH & Co. KG ähnlich. Allerdings ist diese gesellschaftsrechtliche Kombination mit keinerlei steuerlichen Vorteilen verbunden, was zur Folge hat, daß die französische „GmbH & Co. KG“ nicht weit verbreitet ist.

¹ In diesem Sinne wohl *Juglart/Ippolito*, *Cours de Droit Commercial. Les sociétés commerciales*, 2^e vol., 9^e é d. 1992, n^o 862; *Merle*, *Droit commercial. Sociétés commerciales*, 3^e é d. 1992, n^o 174.

II. Überblick über die Steuern auf den im Unternehmen erzielten Gewinn

Unternehmensgewinne unterliegen in Frankreich je nach der Rechtsform der unternehmerischen Betätigung entweder der Einkommensteuer oder der Körperschaftsteuer.

1. Einkommensteuer (*impôt sur le revenu des personnes physiques*)

1.1 Steuerpflicht

Die französische Einkommensteuer wird auf das Jahreseinkommen natürlicher Personen erhoben. Demzufolge unterliegen ihr u. a. der Gewinn eines Einzelunternehmers sowie der auf eine natürliche Person entfallende Anteil am Gewinn einer Personengesellschaft. Im Ausland erzielte Unternehmensgewinne unterliegen der französischen Einkommensteuer, wenn sie einer Person zufließen, die in Frankreich ihren Wohnsitz hat. Personen mit Wohnsitz in Frankreich im Sinne des Art. 4 B des Code Général des Impôts (CGI) sind nämlich unbeschränkt steuerpflichtig, und somit wird ihr Welteinkommen besteuert. In Frankreich erzielte Unternehmensgewinne, die einer im Ausland ansässigen Person zukommen, unterliegen nur dann der französischen Einkommensteuer, wenn diese Gewinne aus einer französischen Quelle im Sinne des Art. 164 B CGI stammen (beschränkte Steuerpflicht).

1.2 Besteuerung der einzelnen Unternehmensgewinne

Im Code Général des Impôts ist keine einheitliche Definition des zu versteuernden Einkommens enthalten. Vielmehr wird nach Art. 1 CGI zwischen acht Einkunftsarten unterschieden, und auf die Gesamtsumme aller Einkünfte wird ein einheitlicher progressiver Einkommensteuertarif (siehe unten V.1., S. 88) angewandt. Jede dieser Einkunftsarten enthält eigene Regeln hinsichtlich der Bemessungsgrundlage der auf sie entfallenden Einkommensteuer. Welcher dieser Einkunftsarten Unternehmensgewinne zuzuordnen sind, hängt von der Tätigkeit des Unternehmens ab.

Im Rahmen dieser Tagung sei dabei besonders auf die Einkunftsart der „*bénéfices industriels et commerciaux*“ (industrielle und gewerbliche Gewinne) hingewiesen. Zu dieser Einkunftsart gehören die Unternehmensgewinne, die in den Art. 34 und 35 CGI definiert sind. Es handelt sich dabei hauptsächlich, jedoch nicht ausschließlich, um Gewinne eines kaufmänni-

schen Gewerbes, aus Industrieunternehmen oder aus Handwerksbetrieben. Auch der von einem gewerbetreibenden Einzelunternehmer erzielte Gewinn unterliegt der Einkommensteuer, deren Bemessungsgrundlage nach den Regeln der Einkunftsart „*bénéfices industriels et commerciaux*“ und mit Hilfe der Bilanz ermittelt wird. Steuerrechtlich sind somit das Privatvermögen und das dem Gewerbebetrieb gewidmete Vermögen des Einzelunternehmers zu unterscheiden.

Der Einkommensteuer unterliegt nach Art. 8 CGI auch der Gewinnanteil, den ein Gesellschafter aus seiner Beteiligung an einer nicht körperschaftsteuerpflichtigen Gesellschaft erzielt. Gemeint sind damit im Prinzip Gesellschafter einer *société en nom collectif* oder einer *société civile* (sofern nicht der unten II.2., S. 79, erwähnte Ausnahmefall einer vom Zivilrecht, abweichenden steuerrechtlichen Beurteilung der Gesellschaftstätigkeit vorliegt), Komplementäre einer *société en commandite simple* und – auf Grund einer Option – Gesellschafter einer sogenannten Familien – GmbH im Sinne des Art. 239 bis AA CGI.

Die steuerrechtliche Besonderheit französischer Personengesellschaften läßt sich folgendermaßen zusammenfassen:

- Nicht die Gesellschaft als solche ist einkommensteuerpflichtig, vielmehr trifft die Steuerpflicht ausschließlich die Gesellschafter mit ihrem Gewinnanteil,
- die Einkommensteuerpflicht der Gesellschafter entsteht mit der Erzielung eines zu versteuernden Gewinns durch die Gesellschaft ohne Rücksicht darauf, ob der Gewinnanteil an den Gesellschafter ausgeschüttet wird.

Daraus folgt, daß von nicht körperschaftspflichtigen Gesellschaften vorgenommene Ausschüttungen nicht mehr zu besteuern sind. Allerdings können Personengesellschaften nach Art. 206-3 CGI für die Körperschaftsteuerpflicht optieren. Des weiteren sei erwähnt, daß Gewinne einer Personengesellschaft immer dann der Körperschaftsteuer unterliegen, wenn sie einem Gesellschafter zufließen, der körperschaftsteuerpflichtig ist. Nach Art. 60 CGI wird der zu versteuernde Gewinn einer Personengesellschaft in derselben Weise ermittelt wie der Gewinn eines Einzelunternehmers.

2. Körperschaftsteuer (*impôt sur les sociétés*)

Körperschaftsteuerpflichtig sind nach Art. 206 CGI vor allem französische Kapitalgesellschaften, d. h. Aktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Kommanditgesellschaften auf Aktien, letztere auch hinsichtlich des Gewinnanteils der persönlich haftenden Gesellschafter. Im

übrigen sind Körperschaftsteuerpflichtig: Kommanditgesellschaften mit den Gewinnanteilen ihrer Kommanditisten und Personengesellschaften, die für die Körperschaftsteuer optiert haben. Ferner werden nach Art. 206-2 CGI auch Gesellschaften des bürgerlichen Rechts als Körperschaftsteuerpflichtig behandelt, wenn sie auf Grund einer vom Zivilrecht (s. oben I., 2.3. S. 75) abweichenden Beurteilung der Finanzverwaltung („du point de vue „fiscal“²) eine kaufmännische, industrielle oder handwerkliche Tätigkeit ausüben³.

Aus Art. 209-I CGI geht hervor, daß Gewinne nur dann der französischen Körperschaftsteuer unterliegen, wenn sie in Unternehmen entstehen, die in Frankreich betrieben werden, und wenn sie auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens der französischen Steuerhoheit unterliegen. Gewinne, die außerhalb Frankreichs erzielt worden sind, unterliegen daher grundsätzlich nicht der französischen Körperschaftsteuer (*territorialité de l'impôt sur les sociétés*). Gesellschaften mit Sitz außerhalb Frankreichs unterliegen der französischen Körperschaftsteuer lediglich für die in Frankreich erzielten Gewinne.

Die meisten Doppelbesteuerungsabkommen sehen vor, daß Gewinne einer ausländischen Gesellschaft, die in Frankreich keine Betriebsstätte (*établissement stable*) unterhält, nicht der französischen Körperschaftsteuer unterliegen. Wenn kein Doppelbesteuerungsabkommen eingreift, gelten folgende Regeln, die sich allerdings nicht aus dem Gesetz ergeben, sondern von der Rechtsprechung entwickelt worden sind⁴: Ein Unternehmen wird in Frankreich betrieben,

- wenn es dort eine Betriebsstätte unterhält oder
- wenn die ausländische Gesellschaft einen Vertreter in Frankreich hat, der sie vertraglich binden kann, oder
- wenn eine in sich abgeschlossene Folge von Geschäften in ihrer Gesamtheit in Frankreich durchgeführt wird (*cycle commercial complet*).

Körperschaftsteuerpflichtig ist die Gesellschaft als solche und nicht der Gesellschafter. Gewinnausschüttungen an Gesellschafter sind von letzteren zu versteuern. Um eine doppelte Besteuerung zu verhindern, wird dem Empfänger von Ausschüttungen, die auf einem ordnungsgemäßen Beschluß der dafür zuständigen Organe beruhen, eine Steuergutschrift (*avoir fiscal*) gewährt (siehe unten VI.1., S. 89).

2 *Mémento Pratique Francis Lefebvre, Fiscal 1993*, n° 7836.

3 Dazu *Cozian/Viandier, Droit des Sociétés*, 3^e éd. 1990, n° 1488.

4 *Mémento Pratique Francis Lefebvre, Fiscal 1993*, n° 3167.

3. Gewerbesteuer (taxe professionnelle)

Das französische Steuerrecht kennt – wie das deutsche – eine Gewerbesteuer. Sie ist in den Art. 1447 ff. CGI geregelt. Gewerbesteuerpflichtig sind nach Art. 1447 CGI natürliche Personen und juristische Personen, die nachhaltig eine selbständige berufliche Tätigkeit ausüben; Betriebe der Land- und Forstwirtschaft sind nach Art. 1450 CGI von der Gewerbesteuer befreit. Besteuerungsgrundlage ist jedoch nicht der Unternehmensgewinn, vielmehr wird die Steuer auf den Mietwert der materiellen Anlagegegenstände und die Summe aller Löhne erhoben (Art. 1467-1 CGI).

III. Ermittlung des Gewinns für die Zwecke der Besteuerung

Die Gewinnermittlung gewerblicher Unternehmen ist im Prinzip für alle bilanzierenden Unternehmen gleich und wird nach den Regeln der „bénéfices industriels et commerciaux“ – siehe oben II., 1.2, S. 78 bestimmt. Es gibt jedoch einige grundlegende Unterschiede hinsichtlich der Gewinnermittlung zwischen Kapitalgesellschaften auf der einen und Personengesellschaften oder Einzelunternehmern auf der anderen Seite. So wird in Kapitalgesellschaften, im Gegensatz zu Personengesellschaften, der steuerliche Unternehmensgewinn nicht den Gesellschaftern, sondern der Gesellschaft zugerechnet. Außerdem sind bei Körperschaftsteuerpflichtigen Gesellschaften in angemessener Höhe an Gesellschafter gezahlte Vergütungen stets abzugsfähig, während die Bezüge der geschäftsführenden Gesellschafter nicht körperschaftsteuerpflichtiger Gesellschaften niemals abzugsfähige Ausgaben darstellen. Darüber hinaus weisen Kapitalgesellschaften noch weitere Besonderheiten auf, welche unter III.2. auf S. 84 f. behandelt werden.

1. Grundsätze der Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinns

Der Ermittlung des zu versteuernden Unternehmensgewinns liegen zwei Prinzipien zugrunde:

- der Grundsatz der jährlichen Abschnittsbesteuerung nach Art. 36 CGI, der besagt, daß die Steuer jeweils für ein Wirtschaftsjahr erhoben wird und
- das Bilanzprinzip, demzufolge am Ende des Wirtschaftsjahres sämtliche bis zu diesem Zeitpunkt entstandenen Forderungen und Verbindlichkeiten zu berücksichtigen sind.

Ausgangspunkt der steuerlichen Gewinnermittlung ist nach Art. 38 quater des Anhangs III CGI die Handelsbilanz unter dem Vorbehalt der davon abweichenden steuerrechtlichen Vorschriften⁵. Wegen dieses Vorbehalts weichen steuerpflichtiger Gewinn und handelsbilanzrechtlicher Gewinn regelmäßig voneinander ab. Daher spricht man von der „Eigenständigkeit des Steuerrechts“⁶, um die Tatsache hervorzuheben, daß bestimmte steuerrechtliche Regeln nicht mit denen des bürgerlichen Rechts oder des Handelsrechts übereinstimmen müssen.

Darüber hinaus bestimmen die Vorschriften des Art. 39-1-2^o und 5^o CGI, daß Abschreibungen und Rückstellungen steuerrechtlich nur berücksichtigt werden, wenn sie auch in der Handelsbilanz angesetzt worden sind, mögen sie auch handelsrechtlich nicht geboten sein⁷.

Gemäß Art. 38-1 CGI ist der Reingewinn eines Unternehmens steuerpflichtig. Er wird nach Art. 38-2 CGI durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt. Der Reingewinn eines Unternehmens ergibt sich aus folgenden Erträgen und Aufwendungen:

1.1 *Gewerblicher Rohertrag (bénéfice brut professionnel)*

Nach der Buchführungspraxis ist der gewerbliche Rohertrag eines Geschäftsjahres der Betrag, um den die Summe der Verkaufserlöse und des Warenbestandes am Ende des Geschäftsjahres die Summe der Anschaffungs- und Herstellungskosten der Waren zuzüglich des Warenbestandes am Anfang des Geschäftsjahres übersteigt. Einkäufe und Verkäufe sowie Dienstleistungen werden nach Art. 38-2 CGI auf Grund der Lieferung berücksichtigt, ungeachtet des tatsächlichen geldmäßigen Zu- und Abflusses der Gegenleistung. Unbezahlte Ein- und Verkäufe erscheinen in der Bilanz als Verbindlichkeiten beziehungsweise Forderungen. Forderungen in ausländischer Währung sind nach Art. 38-4 CGI zum Stichtag erfolgswirksam neu zu bewerten. Vorräte von Waren und Betriebsstoffen können nach Art. 38-3 CGI statt mit ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten mit dem niedrigeren Marktpreis am Bilanzstichtag angesetzt werden. Dafür muß ein Passivposten für Wertminderung (*provision pour dépréciation*) ausgewiesen werden.

Des weiteren kann in einigen Fällen eine Preissteigerungsrücklage (Art. 39-1-5^o 5^e et 6^e al. CGI) oder eine Rücklage für Preisschwankungen bei Rohstoffen (Art. 39-1-5^o 3^e et 4^e al. CGI) vorgenommen werden. Sind Anschaf-

5 *Mémento Pratique Francis Lefebvre, Fiscal 1993*, n^o 609.

6 *Autonomie du droit fiscal*; z. B. *Trotabas/Cotteret, Droit fiscal*, 7^e éd. 1992, n^o 9.

7 *Mémento Pratique Francis Lefebvre, Comptable 1993*, § 181-1.

fungs- bzw. Herstellungskosten nicht eindeutig bestimmbar, so kann der Durchschnitt dieser Kosten unter Berücksichtigung der durchschnittlichen Umschlagshäufigkeit des Vorratsvermögens zugrunde gelegt werden. Die FIFO-Methode kann ebenfalls angewandt werden, die LIFO-Methode jedoch nur, wenn sie den tatsächlichen Verhältnissen entspricht⁸.

1.2 Außerordentliche Erträge

Neben dem gewerblichen Rohertrag sind auch andere Gewinne des Unternehmens steuerpflichtig, darunter Veräußerungsgewinne von Anlagevermögen (plus-values), Erträge aus Vermietung und Verpachtung, Dividenden usw. Einige dieser außerordentlichen Erträge werden steuerlich besonders behandelt. Dies gilt vor allem für langfristige Veräußerungsgewinne von Gegenständen des Anlagevermögens (plus-values à long terme), die speziellen Steuersätzen (siehe unten V., S. 88 f.) unterliegen. Auf kurzfristige Veräußerungsgewinne (plus-value à court terme) sind hingegen die normalen Steuersätze anwendbar. Bei nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern ist ein Veräußerungsgewinn nach Art. 39 duodecies-2 a CGI kurzfristig, wenn die Veräußerung binnen weniger als zwei Jahren nach dem Erwerb oder der Herstellung erfolgt. Dieselbe Regelung gilt nach Art. 39 duodecies-4 a CGI für Veräußerungsverluste (moins-value).

Bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern ist ein Veräußerungsgewinn unter der gleichen Bedingung kurzfristig. Aber auch wenn das Wirtschaftsgut länger als zwei Jahre zum Betriebsvermögen gehörte, ist ein Veräußerungsgewinn nach Art. 39 duodecies-2 b CGI kurzfristig bis zur Höhe der steuerlich in Anspruch genommenen Abschreibungen. Veräußerungsverluste bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern sind hingegen nach Art. 39 duodecies-4 b CGI stets kurzfristig, unabhängig von der Dauer der Zugehörigkeit des Wirtschaftsgutes zum Betriebsvermögen.

1.3 Steuerlich abziehbare Betriebsausgaben

1.3.1 Absetzungen für Abnutzung

Absetzungen für Abnutzung (amortissements) sollen den Wertverlust von Anlagegütern berücksichtigen und entsprechend für deren Wiederbeschaffung Vorsorge treffen. Ein Wirtschaftsgut ist abschreibungsfähig, wenn es ein Anlagegut ist und einem Wertverzehr unterliegt. Daher können Grund und Boden und der Firmenwert nicht abgeschrieben werden.

⁸ Mémento Pratique Francis Lefebvre, Fiscal 1993, n° 654.

In Frankreich sind steuerlich zwei AfA-Methoden zulässig, die *lineare AfA* sowie die *degressive AfA*. Die degressiven AfA-Sätze sind das Produkt aus dem linearen Abschreibungssatz und dem Koeffizienten 1,5, wenn die normale Nutzungsdauer 3 oder 4 Jahre, 2, wenn die normale Nutzungsdauer 5 oder 6 Jahre beträgt, 2,5, wenn die normale Nutzungsdauer über 6 Jahre liegt (Art. 39 A, 39 AA CGI). Steuerlich ist mindestens die AfA in Höhe der linearen Abschreibung vorzunehmen (Art. 39 B CGI). Bleibt die für ein Wirtschaftsgut in Anspruch genommene Abschreibung hinter der linearen Mindestabschreibung zurück, so kann die Differenz in späteren Wirtschaftsjahren nicht mehr nachgeholt werden.

1.3.2 Wertberichtigungen, Rückstellungen und Rücklagen

Wertberichtigungen, Rückstellungen und Rücklagen (*provisions pour risques et charges; provisions pour hausse des prix et pour fluctuation des cours*) können gebildet werden:

- als Wertberichtigungen von Wirtschaftsgütern, die zwar keinem Wertverlust durch Gebrauch oder bloßen Zeitablauf unterliegen und für die deshalb keine Absetzungen für Abnutzungen vorgenommen werden können, die aber aus besonderen Gründen an Wert verloren haben;
- als Rückstellungen für künftige Verluste und Aufwendungen, deren Entstehen auf Grund gegenwärtiger Ereignisse wahrscheinlich ist (Art. 39-1-5° 1^{er} al. CGI), so zum Beispiel für einen bereits eingeklagten Schadensersatzanspruch. Die steuerliche Abzugsfähigkeit von Rückstellungen ist in Frankreich stark eingeschränkt. Der Verlust beziehungsweise die Aufwendungen müssen der Höhe nach bekannt sein, das Entstehen muß wahrscheinlich und nicht nur möglich sein⁹. Pauschale Rückstellungen sind möglich, wenn sie auf genauen Statistiken beruhen, die die exakte Ermittlung des wahrscheinlichen Verlustes zulassen;
- steuerfreie Rücklagen sind gesetzlich ausdrücklich vorgesehen als Rücklagen im Falle von Auslandsinvestitionen (Art. 39 octies A, B, C CGI), als Preissteigerungsrücklage (Art. 39-1-5° 5^e et 6^e al. CGI) und als Preisschwankungsrücklage (Art. 39-1-5° 3^e et 4^e al. CGI).

1.3.3 Allgemeine Kosten

Allgemeine Kosten (*frais généraux*) sind Aufwendungen, die kein Wirtschaftsgut schaffen und daher im Ergebnis den Wert des Aktivvermögens

⁹ Vgl. *Mémento Pratique Francis Lefebvre, Fiscal 1993*, n° 926, zu den Unterschieden zwischen handelsrechtlicher und steuerrechtlicher Beurteilung.

vermindern und Aufwendungen für Wirtschaftsgüter mit einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von unter einem Jahr sowie für geringwertige Wirtschaftsgüter (Anschaffungskosten nicht über 2500 Francs ohne TVA [Umsatzsteuer])¹⁰. Sie sind abzugsfähig, wenn sie hinreichend belegt sind und im Interesse des Unternehmens und in seinem normalen Betrieb gemacht wurden. Teilweise bestehen auch Abzugsbeschränkungen, so für Vergütungen für Angestellte, die im Unternehmen zu den fünf oder zehn am besten Verdienenden gehören (Art. 39-5 CGI), für Steuern (siehe unten VI.2., S. 90), für Finanzierungskosten für Gesellschafterdarlehen (Art. 39-1 3° CGI) sowie für Betriebsausgaben für Jagd und Fischfang, Yachten und Ferienwohnungen (Art. 39-4 CGI).

1.4 Verlustvortrag

Der Verlust eines Wirtschaftsjahres kann auf die fünf folgenden Wirtschaftsjahre vorgetragen werden (Art. 156-I CGI; ferner für körperschaftsteuerpflichtige Gesellschaften: Art. 209-I 3° al. CGI). Über den Zeitraum von fünf Jahren hinaus können Verluste vorgetragen werden, soweit sie aus Abschreibungen resultieren, die in Verlustwirtschaftsjahren vorgenommen werden (Art. 209-I 4° al. CGI). Die Gesellschaft kann die Verteilung der Verluste über die dem Verlustjahr folgenden fünf Wirtschaftsjahre nach ihrer Wahl vornehmen.

2. Besonderheiten der Gewinnermittlung bei körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen

2.1 Verlustrücktrag

Eine körperschaftsteuerpflichtige Gesellschaft kann den Verlust eines Wirtschaftsjahres auf Grund einer entsprechenden Option auf die drei dem Jahr der Optionsausübung vorangehenden Wirtschaftsjahre zurücktragen (Art. 220 quinquies CGI). Dieses Recht hängt von bestimmten Voraussetzungen ab, die in Art. 220 quinquies I 6° al. CGI genannt sind. Aus diesem Verlustrücktrag ergibt sich ein Steuerguthaben in Höhe der auf diese Weise in der Vergangenheit zuviel gezahlten Körperschaftsteuer, die mit den Steuern der nächsten fünf Jahre verrechnet werden kann. Ein nach Ablauf dieser fünf Jahre noch verbleibender Überhang wird erstattet.

¹⁰ Mémento Pratique Francis Lefebvre, Fiscal 1993, n° 624.

2.2 Steuerbefreiung der Dividendeneinkünfte von Tochtergesellschaften (Schachtelprivileg)

Das Schachtelprivileg ist körperschaftsteuerpflichtigen Mutter- und Tochtergesellschaften vorbehalten. Es ist in Art. 216 CGI i.V.m. Art. 145 CGI geregelt und gilt für Gesellschaften, die der Körperschaftsteuer unterliegen und die an einer Tochtergesellschaft mit mindestens 10 % des Kapitals oder mit einer Einlage von mindestens 150 Millionen Francs beteiligt sind (Art. 145 CGI). Das unter gewissen weiteren Bedingungen anwendbare Schachtelprivileg besteht darin, daß die Muttergesellschaft keine Körperschaftsteuer auf Dividenden zahlt, die sie von ihrer Tochtergesellschaft erhält; nur 5 % des Betrages der Dividenden sind zu versteuern (Art. 216 CGI). Da die Dividendeneinkünfte von der Steuer befreit sind, steht der Empfängerin kein „avoir fiscal“ (unten VI.1., S. 89) zu. Eine Muttergesellschaft kann jedoch die Anrechnungsbeträge, die auf ihre Dividendeneinkünfte von Tochtergesellschaften entfallen würden, an die Empfänger ihrer eigenen Dividende weitergeben (unten VI.1., S. 89).

2.3 Konsolidierte Konzernbesteuerung

Eine für die Jahre ab 1988 geschaffene Neuregelung in den Art. 223 A – U CGI führt erstmals in Frankreich die steuerliche „intégration“ ein. Sie bewirkt die Verrechnung von Gewinnen und Verlusten verschiedener Gesellschaften einer Gruppe (groupe de sociétés) und geht weit über die bisher – mit ministerieller Sondergenehmigung – gegebenen Möglichkeiten der Zusammenfassung steuerlicher Ergebnisse hinaus. Voraussetzung der Zusammenrechnung der steuerlichen Ergebnisse mehrerer Gesellschaften auf der Ebene einer Muttergesellschaft sind die direkte oder indirekte mindestens 95 %ige Beteiligung (Stimmrechte) vom Beginn des Wirtschaftsjahres der ersten Konsolidierung an, eine Option für die Konsolidierung auf fünf Jahre und die Körperschaftsteuerpflicht sämtlicher beteiligten Gesellschaften nach französischem Recht.

IV. Steuerliche Subventionen

Im französischen Steuerrecht gibt es eine Vielzahl von Vergünstigungen, die dazu dienen, *Investitionsanreize* zu bieten. Neuregelungen lassen darüber hinaus bestimmte ältere Regelungen weiterbestehen, woraus sich Überlagerungen verschiedener Systeme ergeben. Auf folgende Investitionsanreize sei besonders hingewiesen.

1. Steuergutschrift für Forschungsaufwendungen

Zur Zeit sind zwei Fördersysteme zu unterscheiden, die sich auf komplizierte Weise überschneiden:

- das 1983 eingeführte, zunächst bis 1992 anwendbare, durch Art. 20 der Loi de finances pour 1983 (n° 92-1376 du 30 décembre 1992) bis zum Jahre 1995 verlängerte System der Steuergutschrift im Falle jährlich steigender Forschungsaufwendungen (Art. 244 quater B paragraphes I–IV ter CGI) und
- das durch Förderungsgesetz 1988 vorgesehene System der Förderung von Forschungsaufwendungen, das in den Jahren 1988 bis 1990 auf Unternehmen anwendbar war, die das 1983 eingeführte System nicht in Anspruch genommen haben (Art. 244 quater B paragraphe V CGI).

Auf die Einzelheiten dieser beiden Förderungssysteme kann hier nicht eingegangen werden¹¹.

2. Steuergutschrift für Ausbildungsaufwendungen

Erstmals für 1988 wurde eine Steuergutschrift für Aufwendungen zur Fortbildung von Mitarbeitern des Unternehmens eingeführt (Art. 244 quater C CGI). Diese Steuergutschrift beträgt 25 % des Betrages, um den die Ausbildungsaufwendungen eines Jahres die des vorangegangenen Jahres übersteigen und berücksichtigt (ab 1993, vgl. Art. 17 der Loi de finances pour 1993 [n° 92-1376 du 30 décembre 1992]) darüber hinaus die Zahl der Auszubildenden. Das System gilt von 1988 bis 1990 und setzt eine Option des Unternehmers voraus. Das erste Bezugsjahr ist 1988. Danach können die Unternehmer wiederum für 1991 bis 1993 optieren. Die Steuergutschrift wird von der Einkommensteuer oder der Körperschaftsteuer abgesetzt. Ein übersteigender Betrag ist erstattungsfähig. Sinken die Ausbildungsaufwendungen unter die Höhe des Vorjahres, entsteht eine Steuerlastschrift, die mit der Gutschrift der folgenden Jahre verrechnet wird. Beim Ausbildungsaufwand zugunsten bestimmter minderqualifizierter Arbeitnehmer gilt eine pauschale Erhöhung um 40 %, so daß die Gutschrift hier effektiv 65 % beträgt.

¹¹ Näheres bei *Mémento Pratique Francis Lefebvre, Fiscal 1993*, n° 970 ff.

3. Zeitlich begrenzte Steuerbefreiungen für neue Unternehmen

Einen weiteren Investitionsanreiz bietet Art. 44 sexies CGI, wonach gewisse ab dem 1. Oktober 1988 vorgenommenen Unternehmensgründungen mit erheblichen steuerlichen Vorteilen verbunden sind. Die Begünstigung besteht in einer völligen Steuerbefreiung (Einkommen- oder Körperschaftsteuer) für die ersten 24 Monate der Tätigkeit. Im anschließenden dritten Jahr ist nur ein Viertel des Gewinns zu versteuern, im folgenden vierten Jahr wird die Hälfte des Gewinns versteuert, und im letzten Jahr des Begünstigungszeitraums werden drei Viertel des Gewinns der Besteuerung unterworfen.

Diese Steuerbefreiung gilt gleichermaßen für Produktions- wie für Handelsbetriebe im Sinne des Art. 34 CGI, doch sind Kreditinstitute, Versicherungsgesellschaften und Immobilienverwaltungsgesellschaften sowie verschiedene andere Tätigkeiten (freie Berufe und Landwirtschaft) ausgeschlossen. Die Steuerbefreiung ist vor allem an die Bedingung geknüpft, daß das Kapital des neu gegründeten Unternehmens nicht direkt oder indirekt von anderen Unternehmen gehalten wird. Außerdem darf es sich bei dem neuen Unternehmen nicht lediglich um die Ausdehnung einer bereits bestehenden Tätigkeit handeln.

4. Auslandsinvestitionen

Das französische Steuerrecht sieht für Investitionen im Ausland, die nach dem 31. Dezember 1987 vorgenommen werden, in den Art. 39 octies A paragraphes I quater – V, 39 octies B und C CGI Steuervergünstigungen vor. Sie hängen von unterschiedlichen Voraussetzungen ab und bestehen in einer steuerfreien Rücklage in Höhe der gesamten Investitionen der ersten fünf Jahre oder der Hälfte dieses Betrages oder aber in einem Verlustabzug bis zur Höhe der Investition. Nach Ablauf der fünf Jahre ist die Rücklage teilweise innerhalb von fünf weiteren Jahren oder nach Maßgabe der aus der Investition erzielten Gewinne steuerwirksam aufzulösen.

Diese Regelungen sind durch Art. 39 octies D CGI für Investitionen in Handelsunternehmen nach dem 31. Dezember 1991 modifiziert worden. Die Rücklage wird insoweit für Verluste in den ersten fünf Jahren nach der Investition gewährt (Art. 39 octies D – I 2^e al. CGI). Sie ist nach Maßgabe der erzielten Gewinne, spätestens aber im zehnten Jahr nach der Investition aufzulösen.

V. Steuersätze

1. Einkommensteuer

Der Einkommensteuertarif für den Veranlagungszeitraum 1990 steigt, je nach Höhe des zu versteuernden Einkommens, progressiv in Stufen an. Der Höchststeuersatz liegt nach Art. 197-I 2^e al. CGI bei 56,8 %. Hierbei handelt es sich um den Grenzsteuersatz der höchsten Einkommenstufe. Die Einkommensstufen sind durch Erhöhungen wiederholt der inflationären Entwicklung angepaßt worden. Da eine Haushaltsbesteuerung stattfindet, wird der Gesamtbetrag der Einkünfte des Steuerpflichtigen, seines Ehegatten und seiner Kinder unter Anwendung des Familiensplittings („quotient familial“) je nach Haushaltsgröße aufgeteilt. Gewinne, die aus der Veräußerung von Anlagegütern stammen (plus-values), unterliegen einem besonderen Steuersatz, wenn es sich um sogenannte langfristige Veräußerungsgewinne (plusvalue) handelt. Dieser Steuersatz beträgt für nicht Körperschaftsteuerpflichtige Personen seit 1991 einheitlich 16 % (Art. 39 quidecies-1 CGI). Kurzfristige Veräußerungsgewinne unterliegen dem normalen Steuersatz.

2. Körperschaftsteuer

Die Körperschaftsteuer beträgt ab 1. Januar 1993 33¹/₃ % (Art. 219-I CGI). In den Jahren 1991 und 1992 betrug der Steuersatz 34 %. Bis zum Jahre 1992 wurde zwischen ausgeschütteten und nicht ausgeschütteten Gewinnen unterschieden. Im Falle der Ausschüttung stieg der Steuersatz nach Art. 219-I c CGI von 34 % auf 42 %. Diese Vorschrift wurde durch Art. 11-II der Loi de finances pour 1993 (n° 92-1376 du 30 décembre 1992) aufgehoben. Seit 1993 ändert sich daher der Steuersatz durch die Ausschüttung nicht mehr.

Zum steuerlichen Gewinn gehören außer den laufenden Gewinnen auch Gewinne aus der Veräußerung von Anlagevermögen (plus-value), die auch bei Kapitalgesellschaften einem speziellen Steuersatz unterliegen. Er beträgt seit 1. Oktober 1991 einheitlich 18 % (Art. 219 a bis CGI). Der ermäßigte Steuersatz gilt aber nur dann, wenn der Veräußerungsgewinn nicht ausgeschüttet wird. Diese Bedingung wird durch die Einstellung in eine Rücklage (réserve spéciale de plus-value à long terme) erfüllt, die in Art. 209 quater 1 CGI vorgeschrieben ist. Bei Ausschüttungen aus dieser Rücklage wird der normale Steuersatz (33¹/₃ %) unter Abzug des bereits entrichteten Satzes fällig (Art. 209 quater 2 CGI).

Kurzfristige Veräußerungsgewinne unterliegen ebenfalls dem normalen Körperschaftsteuersatz.

Körperschaftsteuerpflichtige Gesellschaften haben nach Art. 223 septies CGI für jedes Wirtschaftsjahr eine pauschale Mindestkörperschaftsteuer zu entrichten, selbst wenn sie keinen Gewinn erzielen. Die Mindestkörperschaftsteuer (imposition forfaitaire annuelle) gilt auch für ausländische Gesellschaften. Sie ist progressiv und ihr Betrag hängt vom Umsatz der Gesellschaft ab. Diese pauschale Steuerpflicht ist mit Wirkung ab 1. Januar 1993 durch Art. 44 der Loi de finances pour 1993 (n° 92- 1376 du 30 décembre 1992) erweitert worden. Der Mindestbetrag dieser Steuer beträgt 5000 Francs und der Höchstbetrag nunmehr 100 000 Francs. Dieser Höchstbetrag ist zu entrichten, wenn der Umsatz der Gesellschaft mindestens 500 000 000 Francs beträgt.

VI. Anrechnung von Steuern

1. Steuerguthaben

Von körperschaftsteuerpflichtigen Gesellschaften vorgenommene Gewinnausschüttungen sind für deren Empfänger steuerpflichtiges Einkommen, es sei denn, letztere erfüllen die Bedingungen des Schachtelprivilegs (siehe oben III.2.2, S. 85). Um eine doppelte steuerliche Belastung des Gesellschaftsgewinns zu vermeiden, führen Gewinne, die von französischen Gesellschaften auf Grund eines von den zuständigen Organen ordnungsgemäß gefaßten Beschlusses ausgeschüttet werden, im allgemeinen zu einem Steuerguthaben des Dividendenempfängers (avoir fiscal) in Höhe des halben Ausschüttungsbetrages (Art. 158 bis, ter CGI). Eine Ausschüttung von 100 Francs wird bei dem Gesellschafter so behandelt, als betrüge sie 150 Francs, nämlich 100 Francs, die er tatsächlich erhält, und 50 Francs, die er nicht ausbezahlt bekommt, die er aber von seiner insgesamt geschuldeten Steuer abziehen kann. Der avoir fiscal gewährt dem Gesellschafter die von der Gesellschaft entrichtete Körperschaftsteuer seit der Senkung des Steuersatzes für ausgeschüttete Gewinne von 42 % auf 33¹/₃ % (oben V.2., S. 88) vollständig zurück.

Zuweilen werden jedoch Gewinne der Gesellschaft nicht oder nicht voll besteuert. Die Ausschüttung dieser Gewinne dürfte nicht zu einem avoir fiscal berechtigen. Der französische Gesetzgeber wählte jedoch einen einfacheren Weg. Auch für Ausschüttungen nicht oder nicht voll besteuert Gewinne wird der avoir fiscal gewährt. Jedoch hat die Gesellschaft in diesem Fall nach Art. 223 sexies 11^{er} al. CGI einen steuerlichen Vorausabzug

zu entrichten, den „*précompte mobilier*“. Der Betrag des „*précompte*“ entspricht dem mit der Ausschüttung verbundenen „*avoir fiscal*“.

Art. 158 quater CGI schließt die Steueranrechnung vermittels des *avoir fiscal* für die Dividenden bestimmter Gesellschaften aus, so insbesondere für Immobiliengesellschaften.

2. Abziehbarkeit von Steuern

Aus Art. 39-1-4° CGI geht hervor, daß ein Unternehmen alle Steuern und Abgaben bei der Gewinnermittlung abziehen kann, sofern der Abzug nicht ausdrücklich vom Gesetz ausgeschlossen ist. Insbesondere sind nach Art. 213 1^{er} al. CGI die Körperschaftsteuer und die Einkommensteuer vom Abzug ausgeschlossen. Nicht abzugsfähig sind ferner verschiedene spezielle Steuern, wie zum Beispiel die besondere Kraftfahrzeugsteuer auf unternehmenseigene Personenkraftwagen, sofern der Gewinn der Körperschaftsteuer unterliegt (Art. 1010 CGI), sowie bestimmte steuerliche Zuschläge. Abgesehen hiervon sind im wesentlichen alle Steuern und Abgaben steuerlich abzugsfähige Betriebsausgaben (Gewerbsteuer einschließlich Lohnsummensteuer [Art. 1467-1 CGI], Grundsteuer [Art. 1379 ff. CGI], Registergebühren [*droits d'enregistrement*] [Art. 662 ff. CGI] usw.). Letztgenannte Steuern mindern auch den steuerlichen Gewinnanteil des Gesellschafters einer Personengesellschaft, da sie von der Gesellschaft entrichtet wurden.

Einige Bußgelder für Wirtschaftsstraftaten und Steuerstraftaten sowie Zuschläge, die sich auf die Steuerveranlagung beziehen, sind nach Art. 39-2 CGI nicht abzugsfähig. Vorbehaltlich anderweitiger Bestimmungen im CGI sind andere Geldbußen, Strafen und Zuschläge grundsätzlich abzugsfähig, so vor allem solche für verspätete Steuerzahlung sowie Straf- und Verspätungszuschläge bei der Sozialversicherung. Von diesen Regeln gibt es jedoch Ausnahmen gemäß dem von der Rechtsprechung aufgestellten Grundsatz, daß durch rechts- oder sittenwidriges Verhalten entstandene Ausgaben nie abzugsfähig sind. Unter Berufung auf diesen Grundsatz weigert die Finanzverwaltung den Abzug von Bußgeldern, die einem Arbeitnehmer wegen der Verletzung von Verkehrsregeln im Dienst auferlegt und von Unternehmen erstattet wurden.

VII. Besteuerungsverfahren

1. Steuererklärung

1.1 Körperschaftsteuerpflichtige Gesellschaften

Alle körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen müssen nach Art. 223 CGI jedes Jahr eine Steuererklärung abgeben, auch wenn sie keinen Gewinn erzielt haben. Die Steuererklärung muß nach Art. 223 2^e al. CGI binnen drei Monaten nach dem Ende des Wirtschaftsjahres abgegeben werden. Da die meisten Gesellschaften ihr Geschäftsjahr am 31. Dezember beenden, verlängert die Finanzverwaltung im allgemeinen die Fristen über den 31. März hinaus. Bei Überschreitung dieser Steuerklärungsfristen entsteht nach Art. 1728 CGI ein Verspätungszuschlag, auch werden nach Art. 1727 CGI Säumniszuschläge erhoben.

Die Steuererklärung ist bei dem Finanzamt einzureichen, welches für den Sitz der Gesellschaftsleitung zuständig ist. Weicht der Ort des Sitzes der Gesellschaft von dem der Leitung ab, ist die Steuererklärung beim Finanzamt des Ortes der Hauptniederlassung einzureichen.

Die Steuererklärung muß auf einem Formblatt der Finanzverwaltung abgegeben werden; sie muß Angaben über den Gewinn oder Verlust im Veranlagungszeitraum, über Veräußerungsgewinne, Anrechnungsbeträge, Ausschüttungen usw. enthalten. Der Steuerklärung sind zahlreiche Anlagen mit weiteren Informationen beizufügen.

1.2 Einkommensteuerpflichtige Unternehmen

Der Einzelunternehmer hat nach Art. 53 A CGI i. V. m. Art. 175 1^{er} al. CGI vor dem 1. März eines jeden Jahres eine Steuererklärung über das erzielte Ergebnis abzugeben. Dieselbe Verpflichtung trifft nach Art. 60 2^e al. CGI die nicht körperschaftsteuerpflichtige Personengesellschaft. Die Gesellschaft muß nach Art. 242-1 CGI in dieser Steuerklärung auch Angaben über die Gewinnverteilung machen. Zusätzlich muß jeder einzelne Gesellschafter eine eigene Steuererklärung abgeben.

2. Prüfung der Steuerklärungen

Steuerklärungen werden von der Finanzverwaltung aktenmäßig und durch Betriebsprüfungen geprüft. Im allgemeinen kann die Finanzverwaltung nach Art. L 169 Livre des Procédures Fiscales (LPF) Steuerfälle nur

innerhalb einer Frist aufgreifen, die am 31. Dezember des dritten Jahres nach Ablauf des Jahres endet, in dessen Verlauf der den Steueranspruch begründende Tatbestand eingetreten ist. Innerhalb dieser Verjährungsfrist kann die Finanzverwaltung Steuerkontrollen zur Überprüfung der körperschaftsteuerpflichtigen und der gewerblichen Einkünfte durchführen. Außerdem kann die Finanzverwaltung Auskünfte von Personen verlangen, zu denen das geprüfte Unternehmen geschäftliche Beziehungen unterhält, so zum Beispiel von Lieferanten, Kunden und Angestellten.

Wurde eine Steuererklärung nicht oder nicht fristgemäß abgegeben, kann die Finanzverwaltung nach Art. L 66 1^o, 2^o LPF die Veranlagung von Amts wegen vornehmen. Voraussetzung dafür ist nach Art. L 67 1^{er} al., L 68 1^{er} al. LPF, daß der Steuerpflichtige nach einer Mahnung binnen dreißig Tagen die geforderte Steuererklärung nicht abgegeben hat. Gegen diese Veranlagung von Amts wegen kann der Steuerpflichtige nach Art. L 76 A LPF Rechtsmittel einlegen, doch obliegt ihm nach Art. L 191 LPF die Beweislast für die Voraussetzungen einer Minderung des Steueranspruchs.

Führt die Überprüfung einer Steuererklärung (aktenmäßige Prüfung oder Betriebsprüfung) zu einem geänderten Steuerbescheid, so kann dieser vom Steuerpflichtigen angefochten werden.

Unternehmensbesteuerung in Großbritannien

Andrew Marflow*
Price Waterhouse, London

Inhaltsübersicht

- | | |
|---|---|
| <ul style="list-style-type: none">I. Rechtsformen unternehmerischer Betätigung<ul style="list-style-type: none">1. Einzelkaufmann2. Personengesellschaften3. Nichteingetragene Gesellschaften4. Gesellschaften mit unbeschränkter Haftung5. Gesellschaften mit beschränkter Nachschußpflicht6. Gesellschaften ohne NachschußpflichtII. Buchführungspflichten<ul style="list-style-type: none">1. Einzelkaufmann2. Personengesellschaften3. KapitalgesellschaftenIII. Überblick über die Besteuerung des Unternehmensgewinns<ul style="list-style-type: none">1. Einkommensteuer<ul style="list-style-type: none">1.1 Umfang der Besteuerung1.2 Festsetzung von Unternehmensgewinnen1.3 Verlustabzug1.4 Persönliche Freibeträge und Einkommensteuertarif1.5 Sozialversicherung2. Körperschaftsteuer<ul style="list-style-type: none">2.1 Umfang der Besteuerung2.2 Steuerbegünstigung von Verlusten2.3 Körperschaftsteuersätze3. Steuer auf Veräußerungsgewinne | <ul style="list-style-type: none">3.1 Umfang der Besteuerung3.2 Berechnung der steuerpflichtigen Veräußerungsgewinne3.3 Steuersatz3.4 Steuerpflicht der Kapitalgesellschaften4. Anrechnungssystem bei der Körperschaftsteuer<ul style="list-style-type: none">4.1 Anwendungsbereich4.2 Steuererleichterungen für gezahlte Kapitalertragsteuer4.3 Besteuerung der AnteilseignerIV. Gewinnermittlung<ul style="list-style-type: none">1. Rechtsformabhängigkeit2. Zurechnung steuerbarer GewinneV. Berechnung des steuerpflichtigen Gewinns<ul style="list-style-type: none">1. Die Funktion des handelsrechtlichen Jahresabschlusses2. Abschreibung von Anlagegütern3. Rückstellungen und Posten, die nach Überschufrechnung besteuert werdenVI. Steuerliche SubventionenVII. EG-RichtlinienVIII. Lokale SteuernIX. Steuererklärung |
|---|---|

* Der Beitrag wurde übersetzt von wiss. Mitarbeiterin *Regina Schmitz*, Köln.

I. Rechtsformen unternehmerischer Betätigung

In Großbritannien stehen für das Betreiben eines Unternehmens verschiedene Formen von Kapital- und Personengesellschaften zur Verfügung, deren Form nicht zwingend im Gesetz geregelt ist.

1. Einzelkaufmann

Eine einzelne natürliche Person, die eine gewerbliche Tätigkeit oder einen freien Beruf auf eigene Rechnung ausübt, wird als Einzelkaufmann („sole trader“) bezeichnet. Diese Bezeichnung ist nicht gesetzlich definiert, und für den Geschäftsverkehr ist es regelmäßig nicht von Bedeutung, ob eine Tätigkeit als Hobby oder auf kommerzieller Basis ausgeübt wird. Wesentlich ist diese Unterscheidung jedoch für die Frage, ob Gewinne und Verluste aus dieser Tätigkeit steuerlich berücksichtigt werden können.¹

2. Personengesellschaften

Das Recht der Personengesellschaften basiert auf dem „Partnership Act 1890“. Dieses Gesetz definiert eine Personengesellschaft als die Beziehung zwischen Personen, die gemeinsam ein Geschäft mit der Absicht betreiben, Gewinn zu erzielen. Die Rechte und Pflichten sowie die Beziehungen der Gesellschafter untereinander werden durch einen Gesellschaftsvertrag geregelt. Nur dort, wo der Vertrag keine ausdrücklichen Regelungen enthält, gelten die standardisierten Normen des „Partnership Act 1890“.

Einige grundlegende Unterschiede bestehen zwischen englischem und schottischem Recht. Zum Beispiel besitzt im englischen Gesellschaftsrecht eine Personengesellschaft keine eigene Rechtspersönlichkeit, wohingegen nach schottischem Recht die Personengesellschaft den Status einer eigenständigen juristischen Person hat. Das bedeutet, daß in England die Gesellschafter als eine Gruppe von einzelnen Personen Gesamthandseigentümer des Gesellschaftsvermögens sind, während in Schottland die Gesellschaft selbst Eigentümerin des Gesellschaftsvermögens ist.

Das Gesetz sieht vor, daß eine Personengesellschaft nicht mehr als 20 Gesellschafter haben darf, wobei die Gesellschafter natürliche oder juristische Personen sein können. Wird diese Zahl überschritten, so wird die Gesellschaft rechtlich wie eine nichteingetragene Personenvereinigung („unincorporated association“) behandelt. Ausnahmen werden lediglich für Angehörige

¹ Vgl. Part X, ICTA (Income and Corporation Taxes Act) 1988.

bestimmter freier Berufe, wie z. B. Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Anwälte und Börsenmakler gemacht, weil historisch bedingt diese Tätigkeiten nur von Einzelkaufleuten und Personengesellschaften, nicht jedoch von Kapitalgesellschaften ausgeübt werden können. Das Verbot der Gründung freiberuflicher Kapitalgesellschaften ist vor kurzem gelockert worden, jedoch ist es unwahrscheinlich, daß sich diese Lockerung in näherer Zukunft nennenswert auf die Wahl der Gesellschaftsform auswirken wird.

Im britischen Recht existieren zwei Formen der Personengesellschaft, die im folgenden dargestellt werden:

Bei der „general partnership“, die vergleichbar ist mit der offenen Handelsgesellschaft im deutschen Recht,² ist die Haftung jedes Gesellschafters unbegrenzt. Die Gesellschafter haften sowohl gesamtschuldnerisch als auch persönlich für die gesamten Verbindlichkeiten der Firma, was bedeutet, daß jeder einzelne Gesellschafter unabhängig von der Höhe seines Anteils für die gesamten Verbindlichkeiten der Firma in Anspruch genommen werden kann.

In den Fällen der „limited partnership“ können bestimmte Gesellschafter ihre Haftung auf die Höhe ihrer Einlage begrenzen, wenn dies im Gesellschaftsvertrag niedergelegt ist. Voraussetzung für die beschränkte Haftung ist aber, daß diese Gesellschafter nicht aktiv an der Geschäftsführung beteiligt sind. Beteiligt sich ein beschränkt haftender Gesellschafter an der Geschäftsführung, haftet er dadurch automatisch unbeschränkt. Bei einer „limited partnership“ muß mindestens ein Gesellschafter unbeschränkt haften, auch wenn dieser Gesellschafter selbst eine beschränkt haftende Kapitalgesellschaft ist. Anders als bei der „general partnership“ müssen bestimmte Tatsachen im Gesellschaftsregister („Registrar of Companies“) eingetragen sein, wie zum Beispiel die Namen der beschränkt haftenden Gesellschafter und die Höhe ihrer Einlage.

Die Regeln für „limited partnerships“ sind im „Limited Partnership Act 1907“ kodifiziert. Diese Gesellschaftsform ist nicht sehr weit verbreitet, hat aber ihre Bedeutung für die Steuerplanung.

3. Nichteingetragene Gesellschaften

Eine Vereinigung von natürlichen oder juristischen Personen, die selbst keine eigene Rechtspersönlichkeit hat, wird als „nichteingetragene Gesell-

² Anders als bei der deutschen OHG ist diese Gesellschaftsform nicht den Vollkaufleuten vorbehalten, sondern z. B. auch Handwerkern, Landwirten und den Freiberuflern zugänglich.

schaft“ („unincorporated association“) bezeichnet. Im allgemeinen üben derartige Personenvereinigungen keine Betätigung mit Gewinnerzielungsabsicht aus, sondern es handelt sich um Wirtschaftsverbände oder um Vereinigungen zur Verfolgung sozialer Zwecke, zur Freizeitgestaltung oder zu Bildungszwecken. Die nichtrechtsfähige Personenvereinigung hat keine vorgeschriebene gesetzliche Form, und ihre rechtliche Stellung bestimmt sich durch die Regeln in ihrer Satzung.

4. Gesellschaften mit unbeschränkter Haftung

Die Anteilseigner dieser Gesellschaftsform (der sog. „unlimited company“) haben nicht den Vorteil der beschränkten Haftung, weshalb diese Rechtsform heutzutage selten anzutreffen ist. In früheren Zeiten war diese Gesellschaftsform gebräuchlicher, weil man mit ihr bestimmte Anforderungen an das Gesellschaftskapital umgehen konnte, denen Gesellschaften mit beschränkter Haftung („limited companies“)³ normalerweise unterliegen. Seit diese Anforderungen auch für „limited companies“ abgeschafft wurden, besteht der Hauptvorteil einer Gesellschaft mit unbeschränkter Haftung darin, daß sie grundsätzlich von einigen Publizitätspflichten des Unternehmensgesetzes („Companies Act“), insbesondere von der Verpflichtung, Jahresabschlüsse einzureichen, befreit ist.

5. Gesellschaften mit beschränkter Nachschußpflicht

In einer Gesellschaft mit beschränkter Nachschußpflicht („company limited by guarantee“) ist die Haftung der Anteilseigner nicht auf ihre Einlage, sondern auf einen bestimmten Betrag begrenzt, mit dem der jeweilige Gesellschafter bei Auflösung der Gesellschaft haftet. Diese Gesellschaftsform wird nicht so sehr zur Ausübung gewerblicher Tätigkeiten gewählt, sondern mehr für Freiberuflervereinigungen, Wirtschaftsverbände und caritative Zwecke.

6. Gesellschaften ohne Nachschußpflicht

Die Gesellschaft ohne Nachschußpflicht („company limited by shares“) ist eine der gebräuchlichsten Gesellschaftsformen in Großbritannien. Die Haftung ihrer Anteilseigner ist begrenzt auf den Nominalwert ihrer Anteile.

³ Zu den verschiedenen Formen der „limited companies“ vgl. unten Abschnitte 5. und 6.

Das britische Gesellschaftsrecht unterscheidet zwischen „privaten“ und „öffentlichen“ Gesellschaften („private“ und „public companies“). Aufgrund der Angleichung des britischen Gesellschaftsrechts an die 12. EG-Richtlinie ist es neuerdings möglich, „private companies“ mit nur einem Anteilseigner zu gründen, während in der Vergangenheit mindestens zwei Gesellschafter erforderlich waren. „Public companies“ hingegen müssen nach wie vor mindestens zwei Gesellschafter haben. Viele „private companies“ haben bei der Gründung nur ein minimales Nominalkapital (zwingend erforderlich ist lediglich je ein 1 £- Anteil pro Anteilseigner), und das Gründungsverfahren ist denkbar einfach. In der Praxis haben Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer und andere Freiberufler einen Vorrat an neu gegründeten „limited companies“, auch bekannt als „off the shell-companies“, die ihren Mandanten für einen sofortigen Kauf zur Verfügung stehen. Auf diese Weise ist es den Mandanten möglich, eine „Gesellschaftshülle“ innerhalb einiger Stunden zu erwerben, ohne eine Gesellschaft neu gründen zu müssen und eintragen zu lassen, was mehrere Wochen dauern kann.

Jede Kapitalgesellschaft muß eine Gesellschaftssatzung haben. Diese enthält zwei Dokumente: das „memorandum“ und die „articles of association“. Das der Registerbehörde einzureichende „memorandum“ regelt im wesentlichen das Außenrechtsverhältnis und muß Angaben über Firma, Sitz und Gegenstand der Gesellschaft, Haftungsbeschränkung und Nominalkapital enthalten. Es hat insofern große Bedeutung, als Rechtsgeschäfte, die über den im „memorandum“ festgelegten Rahmen hinausgehen, unwirksam sind. Die „articles of association“ regeln die Tätigkeit und die Geschäftsführung im Innenverhältnis.

Für „off the shell-companies“ sind diese Dokumente in sehr allgemeiner, standardisierter Form abgefaßt und müssen gegebenenfalls nach der Übernahme geändert werden.

Nur „public companies“ können Anteile und Schuldverschreibungen an die Öffentlichkeit ausgeben. Um den Status einer Publikumsgesellschaft zu erlangen, müssen zusätzliche Voraussetzungen erfüllt sein, von denen als die wichtigsten zu nennen sind:

- aus der Gründungsurkunde („memorandum“) muß hervorgehen, daß es sich um eine Publikumsgesellschaft handelt;
- die Gesellschaft muß als „public company“ i. S. des „Companies Act“ eingetragen sein;
- die Firma muß den Zusatz „public limited company“ (plc) oder die entsprechende walisische Bezeichnung enthalten;

- vom Nominalwert des Gründungskapitals müssen mindestens 50 000 £ zugeteilt sein. Gleichzeitig muß mindestens ein Viertel des nominellen Gründungskapitals zusammen mit dem gesamten Emissionsagio eingezahlt sein.

„Public companies“ sind darüber hinaus in verschiedenen Bereichen strengeren Anforderungen unterworfen als „private companies“. Es gelten z. B. spezielle Vorschriften zur Kapitalerhaltung, hinsichtlich der Ausschüttungen und in bezug auf Darlehen an Direktoren. Des weiteren existieren gesetzliche Publikationspflichten für die Rechnungslegung.

II. Buchführungspflichten

1. Einzelkaufmann

Es gibt keine allgemeinen handels- oder steuerrechtlichen Vorschriften für den Einzelkaufmann, Bücher in einer bestimmten Form zu führen. Gewisse Mindestaufzeichnungen sind jedoch erforderlich, um beispielsweise die Umsatzsteuer auszuweisen oder um die Einkommensteuer auf die Angestelltengehälter berechnen zu können. Die Bücher müssen der Steuerbehörde als Teil der Steuererklärung des Einzelkaufmanns eingereicht werden; sie müssen jedoch nicht von einem Abschlußprüfer geprüft und nicht publiziert werden.

2. Personengesellschaften

Auch für Personengesellschaften gibt es keine gesetzlich geregelten Buchführungs- oder Rechnungsprüfungsbestimmungen. Ihr Status gleicht insofern dem des Einzelkaufmanns. Manche Berufsverbände erlegen jedoch ihren Mitgliedern von sich aus bestimmte Buchführungspflichten auf.

3. Kapitalgesellschaften

Das britische Gesellschaftsrecht verlangt von den Kapitalgesellschaften, daß sie einen Geschäftsbericht und eine geprüfte Jahresbilanz erstellen und bei der Registerbehörde einreichen. Die einzureichenden Unterlagen unterliegen speziellen Formvorschriften und müssen bestimmte im Gesellschaftsrecht verankerte Angaben enthalten. Verschiedene andere Details, wie z. B. Informationen über Direktoren, müssen bei der Registerbehörde hinterlegt werden.

III. Überblick über die Besteuerung des Unternehmensgewinns

Welche Steuer auf den Gewinn erhoben wird, hängt von der Rechtsform des Unternehmens ab. Die persönliche Einkommensteuer wird bei natürlichen Personen auf Unternehmensgewinne erhoben, die sie als Einzelunternehmer oder als Gesellschafter von Personengesellschaften erwirtschaften. Kapitalgesellschaften unterliegen mit ihren Gewinnen der Körperschaftsteuer. Die Gewinnermittlungsvorschriften sind für Personen- und Kapitalgesellschaften sehr ähnlich.

1. Einkommensteuer

1.1 *Umfang der Besteuerung*⁴

Der Einkommensteuer unterliegen allgemein Personen, die ihren Wohnsitz in Großbritannien haben („residents“), mit ihrem gesamten Welteinkommen einschließlich der Unternehmensgewinne für das Veranlagungsjahr. Dieses beginnt jeweils am 6. April und endet am 5. April des darauffolgenden Jahres. Wo der Wohnsitz einer natürlichen Person ist, wird anhand bestimmter Kriterien festgelegt, die hauptsächlich auf Dauer und Häufigkeit der Aufenthalte in Großbritannien abstellen oder auf die Frage, ob die Person eine Unterkunft in Großbritannien hat. Einkommensteuer wird darüber hinaus von Nichtansässigen auf Einkünfte aus britischen Quellen unter Berücksichtigung bestehender Doppelbesteuerungsabkommen erhoben.

Für Steuerzwecke werden die Einkünfte in Abhängigkeit von der Einkunftsquelle kategorisiert und entsprechend den Regeln der jeweiligen Einkunftsart besteuert (Schedulenbesteuerung).

Bestimmte Einkünfte, wie z. B. Zinsen und im Ausland gezahlte Dividenden, sind nur dann steuerbar, wenn sie an natürliche Personen gezahlt werden.⁵ Um die Doppelbesteuerung von Auslandseinkünften zu vermeiden, wird in der Regel zu Lasten des britischen Steueraufkommens eine Steuergutschrift gewährt.

1.2 *Festsetzung von Unternehmensgewinnen*⁶

Die Veranlagung zur Einkommensteuer erfolgt bei natürlichen Personen grundsätzlich in der Weise, daß der Unternehmensgewinn (laufende Ge-

4 Vgl. Part I, Part VII, Chapter V und Part XVIII, ICTA 1988.

5 Die Besteuerung von Gewinnen, die dem Anrechnungsverfahren unterliegen, wird unten in Abschnitt 4., S. 108 gesondert behandelt.

6 Vgl. Part IV, Chapter II, ICTA 1988.

winne und Veräußerungseinkünfte) aus dem Wirtschaftsjahr zugrunde gelegt wird, welches im vorangegangenen Kalenderjahr beendet wurde („preceding-year-basis“). Auf diesen Gewinn wird der Einkommensteuersatz für das laufende Steuerjahr angewendet.

Die Bestimmungen hinsichtlich der Gewinnermittlung in den Jahren des Beginns bzw. der Aufgabe des Geschäftsbetriebs sind sehr komplex und können dazu führen, daß ein und derselbe Bilanzgewinn die Bemessungsgrundlage für mehr als ein Jahr darstellt, während die Gewinne aus anderen Jahren sich gegebenenfalls niemals steuerlich auswirken.

Ähnlich werden natürliche Personen besteuert, die Gesellschafter einer Personengesellschaft sind. Sie werden nach der „preceding-year-method“ mit dem Anteil am Gewinn besteuert, der ihnen laut Gesellschaftsvertrag zusteht. Wenn der Gesellschaftsvertrag keine bestimmte Gewinnverteilung vorsieht, werden bei der Zurechnung des Gewinns gleiche Gewinnanteile bei allen Gesellschaftern angenommen.

1.3 Verlustabzug⁷

Verluste aus einem Einzelunternehmen oder aus dem Anteil an einer Personengesellschaft können mit jeglichen anderen Quelleneinkünften aus derselben Veranlagungsperiode verrechnet werden. Die Verrechnung mit Veräußerungsgewinnen ist nicht möglich.⁸ Wenn das Einkommen einer natürlichen Person in einem Steuerjahr aufgrund eines späteren Realisierungszeitpunktes Einkünfte aus unternehmerischer Tätigkeit enthält, die in dem Wirtschaftsjahr erwirtschaftet wurden, das im vergangenen Steuerjahr endete, hat das zur Folge, daß Verluste eines bestimmten Jahres mit Gewinnen aus dem vorangegangenen Jahr verrechnet werden können. Darüber hinausgehende Verluste können in der Regel mit laufendenden unternehmerischen Einkünften aus den Folgejahren verrechnet werden, solange der Betrieb fortgeführt wird. Verluste, die dann immer noch bestehen, können so lange vorgetragen werden, bis der Steuerpflichtige sie mit künftigen Gewinnen desselben unternehmerischen Gewerbezweigs verrechnen kann.

Des weiteren werden Steuererleichterungen für Verluste gewährt, die in den Anfangs- oder Schlußjahren eines Gewerbebetriebs anfallen. Die Verluste, die in den ersten vier Jahren nach Gründung des Unternehmens entstehen, können bis zu drei Jahre vor Beginn der Tätigkeit zurückgetragen und mit

⁷ Vgl. Part IV, Chapter VII, s. 117 und Part X, Chapter I, ICTA 1988.

⁸ Zur Steuer auf Veräußerungsgewinne, die bei natürlichen Personen zusätzlich zur Einkommensteuer erhoben wird, vgl. unten Abschnitt 3.3, S. 107.

den laufenden Einkünften des Steuerzahlers aus anderen Einkünftekategorien verrechnet werden. Wenn betriebliche Verluste in den letzten zwölf Monaten vor der endgültigen Aufgabe des Unternehmens entstehen, können diese zurückgetragen und mit den Gewinnen der letzten drei Jahre aus diesem Unternehmen verrechnet werden.

Die betrieblichen Verluste, die ein beschränkt haftender Gesellschafter steuerlich geltend machen kann, sind auf den Betrag begrenzt, für den der Gesellschafter nach dem Gesellschaftsvertrag haftet.

1.4 Persönliche Freibeträge und Einkommensteuertarif⁹

Natürliche Personen, die in Großbritannien ansässig sind, erhalten für 1992/93 einen persönlichen Grundfreibetrag von 3445 £. Eheleute werden unabhängig voneinander besteuert und einer der Ehepartner erhält einen zusätzlichen Verheirateten-Freibetrag von 1700 £. Andere Freibeträge sind an enge Voraussetzungen geknüpft. So gibt es z. B. einen Freibetrag für Blinde.

Die Freibeträge werden bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens von den Einkünften der natürlichen Person abgezogen. Nichtansässige Personen, die der britischen Steuer unterliegen, haben nur dann Anspruch auf den persönlichen Freibetrag, wenn das jeweilige Doppelbesteuerungsabkommen dies vorsieht.

Die Einkommensteuersätze werden jährlich neu festgesetzt. Für das Steuerjahr 1992/93, das am 5. April 1993 endete, beträgt der Einkommensteuersatz für die ersten 2000 £ zu versteuerndes Einkommen (d. h. die Summe der Einkünfte abzüglich der oben dargestellten Freibeträge) 20 %. Der Steuersatz von 25 % wird auf das darüber hinaus zu versteuernde Einkommen bis 23 700 £ angewendet. Für das darüber hinausgehende zu versteuernde Einkommen beträgt der Steuersatz 40 %.

1.5 Sozialversicherung

Zusätzlich zur Einkommensteuer unterliegen Einzelunternehmer und natürliche Personen, die Gesellschafter von Personengesellschaften sind, der Sozialversicherungspflicht. Die Zugehörigkeit zu einer bestimmten Beitragsklasse hängt von Art und Umfang der Erwerbstätigkeit („status“) ab. Der Sozialversicherungsbeitrag wird entweder als Festbetrag oder als Prozentsatz vom Gewinn erhoben und stellt insofern eine zusätzliche steuerähnliche Belastung dar.

⁹ Vgl. Part I und Part VII, Chapter I, ICTA 1988.

2. Körperschaftsteuer

2.1 Umfang der Besteuerung¹⁰

Der Körperschaftsteuer unterliegen die gesamten weltweiten Gewinne, d. h. Quellen- und Veräußerungseinkünfte aus unternehmerischer Tätigkeit von in Großbritannien ansässigen Kapitalgesellschaften und bestimmten nichtrechtsfähigen Personenvereinigungen. Darüber hinaus sind die Gewinne britischer Zweigniederlassungen im Ausland und die Betriebsstätten von im Ausland ansässigen Gesellschaften in Großbritannien körperschaftsteuerpflichtig. Eine Kapitalgesellschaft gilt als in Großbritannien ansässig, wenn sie dort als Kapitalgesellschaft eingetragen ist, oder wenn ihre Geschäfte in Großbritannien geführt werden.

Um eine Doppelbelastung mit britischer Körperschaftsteuer zu vermeiden, sind Dividenden von britischen Kapitalgesellschaften von der Körperschaftsteuer befreit, wenn sie an andere britische Kapitalgesellschaften ausgeschüttet werden (Schachtelprivileg). Britische Kapitalgesellschaften unterliegen nach dem Gesetz über die beherrschten ausländischen Kapitalgesellschaften („Controlled Foreign Companies Legislation“)¹¹ mit den Gewinnen ihrer ausländischen Tochtergesellschaften nicht der britischen Körperschaftsteuerpflicht, es sei denn, die Gewinne werden von der Tochtergesellschaft an die Muttergesellschaft ausgeschüttet. Entsprechend bestehen bei der Muttergesellschaft keine Abzugsmöglichkeiten bezüglich der Verluste von ausländischen Tochtergesellschaften, es sei denn, diese Tochtergesellschaften sind (zu Besteuerungszwecken) auch im Inland ansässig und erfüllen bestimmte weitere Bedingungen.

Im Gegensatz dazu unterliegen die Gewinne der Zweigniederlassungen britischer Gesellschaften im Ausland der britischen Körperschaftsteuer. Gleichzeitig kann die Gesellschaft jedoch die Verluste ihrer ausländischen Zweigniederlassung abziehen, wobei die Gewinnermittlung in Übereinstimmung mit den in Großbritannien üblichen Besteuerungsprinzipien erfolgt.

Die Doppelbesteuerung der ausländischen Gewinne wird durch Gewährung einer Steuervergütung für im Ausland gezahlte Steuern vermieden, was gleichzeitig einen Verzicht auf die Besteuerung der Gewinne im Inland zur Folge hat.¹²

¹⁰ Vgl. Part I, ICTA 1988.

¹¹ S. weiter unten in diesem Abschnitt.

¹² Vgl. Part XVIII, ICTA 1988.

Britische Kapitalgesellschaften mit ausländischen Tochtergesellschaften in Niedrigsteuergewässern,¹³ die von im Inland Ansässigen beherrscht werden, unterliegen möglicherweise der „UK Controlled Foreign Companies Legislation“.¹⁴ Ziel dieser Gesetzgebung ist es, die Gewinne der ausländischen Tochtergesellschaften auch dann der britischen Besteuerung zu unterwerfen, wenn sie nicht an die Muttergesellschaft ausgeschüttet werden. Von diesem Grundsatz sind u. a. folgende Gesellschaften ausgenommen:

- ausländische Gesellschaften, die bestimmte gesetzliche Anforderungen erfüllen, und börsennotierte ausländische Gesellschaften (mit bestimmten Einschränkungen),
- ausländische Gesellschaften, die innerhalb von 18 Monaten nach Beendigung ihres Wirtschaftsjahres einen wesentlichen Gewinnanteil (50 % des ausschüttungsfähigen Gewinns bei Handelsgesellschaften, bei anderen Gesellschaften 90 %) nach Großbritannien ausschütten,
- ausländische Gesellschaften, bei denen die steuerpflichtige Einlage der britischen Muttergesellschaft für ein volles Jahr nicht mehr als 20 000 £ beträgt.

Darüber hinaus wird eine sogenannte „Motiv-Test“-Ausnahme gemacht, wenn zur Zufriedenheit der britischen Steuerbehörden dargelegt werden kann, daß

- eine Minderung der britischen Steuern durch Verlagerung von Gewinnen in das Ausland nicht Hauptzweck oder einer der Hauptzwecke der Existenz der ausländischen Gesellschaft ist und
- in den Fällen, in denen Transaktionen der ausländischen Gesellschaft zu einer Minderung der britischen Steuer führen, diese Minderung minimal ist, oder es nicht Hauptzweck oder einer der Hauptzwecke dieser Transaktion war, diese Steuererminderung zu erreichen.

2.2 Steuerbegünstigung von Verlusten¹⁵

Wenn eine im Vereinigten Königreich ansässige Kapitalgesellschaft einen Verlust erzielt, kann dieser bei der Besteuerung folgendermaßen berücksichtigt werden:

13 Darunter sind Staaten zu verstehen, bei denen die steuerliche Belastung der Gewinne weniger als 50 % der Belastung derselben Gewinne in Großbritannien ausmacht.

14 Vgl. Part XVII, Chapter IV und Schedule 25, ICTA 1988.

15 Vgl. Part VI, Chapter V und Part X, Chapter II-IV, ICTA 1988.

- Der Verlust kann mit Gewinnen (einschl. Veräußerungsgewinnen) aus demselben Wirtschaftsjahr verrechnet werden.
- Für die Wirtschaftsjahre, die am 1. April oder später enden, können Verluste, die nach der Verrechnung mit den Gewinnen aus dem laufenden Jahr übrig bleiben, zurückgetragen und mit dem Gesamtgewinn (einschl. Veräußerungsgewinnen) der drei vorangegangenen Jahre verrechnet werden.
- In den Fällen, in denen ein Konzernverbund zwischen einer britischen Holdinggesellschaft und einer 75%-Tochtergesellschaft besteht, können Verluste auf andere Konzernunternehmen übertragen werden. Die Übertragung erfolgt dann auf ein Unternehmen, das die Verluste mit seinem positiven Gesamtgewinn verrechnen kann. Bestimmte Restriktionen bestehen jedoch bezüglich der steuerlichen Berücksichtigung von Verlusten, wenn eine Gesellschaft in den Konzern hineinkommt oder ihn verläßt, oder wenn eine Gesellschaft den Geschäftsbetrieb einstellt.
- Wenn keine 75%-Konzernbeziehung besteht, sondern ein Konsortium von in Großbritannien ansässigen Kapitalgesellschaften 75 % der Anteile einer inländischen Gesellschaft hält, können Verluste in beide Richtungen zwischen dieser Gesellschaft und ihren Anteilseignern verschoben werden. Die Höhe der Verlustzuweisung wird dabei durch den prozentualen Anteil der Beteiligung begrenzt, die das jeweilige Mitglied des Konsortiums innehat.
- Darüber hinausgehende Verluste aus unternehmerischer Tätigkeit, die nicht auf andere Art verwendet werden, können unbegrenzt vorgetragen und mit zukünftigen Gewinnen aus demselben Gewerbezug verrechnet werden. Diese Verluste gehören zu dem spezifischen Gewerbezug, nicht zu der Kapitalgesellschaft, so daß, wenn die Gesellschaft ihr Betätigungsfeld wechselt, der Vortrag dieser Verluste nicht mehr zulässig ist.
- Hat eine Kapitalgesellschaft eine Dividende erhalten, die bereits mit Kapitalertragsteuer („Advance Corporation Tax“ ACT) belastet ist,¹⁶ kann die Gesellschaft eine Erstattung der Kapitalertragsteuer erreichen, indem sie von ihrem Wahlrecht Gebrauch macht, ihre eigenen Verluste mit der Dividende zu verrechnen.

¹⁶ Siehe unten, Abschnitt 4.2, S. 109 f.

2.3 Körperschaftsteuersätze¹⁷

Die Körperschaftsteuersätze werden jährlich im nachhinein festgesetzt. Für das Haushaltsjahr vom 1. April 1991 bis 31. März 1992 betrug der Satz 33 % für Gesellschaften, deren Gewinn über 1 250 000 £ liegt. Für Kapitalgesellschaften mit einem Gewinn bis 250 000 £ gilt der ermäßigte Steuersatz von 25 %. Dazwischen werden die Steuersätze schrittweise einander angenähert. Hat eine Gesellschaft in- oder ausländische Beteiligungen in ihrem Betriebsvermögen, werden diese Grenzen entsprechend reduziert. Die Grenzen reduzieren sich proportional, wenn das Geschäftsjahr der Gesellschaft weniger als 12 Monate hat.

Der nominale Steuersatz, der bei einer in Großbritannien ansässigen Gesellschaft erhoben wird, gilt gleichermaßen für ausgeschüttete und thesaurierte Gewinne, für eingetragene und nichteingetragene Personenvereinigungen; auch zwischen „private companies“ und „public companies“ besteht kein Unterschied. Eine ausländische Kapitalgesellschaft mit einer Geschäftsstelle oder permanenten Betriebsstätte in Großbritannien schuldet den gleichen Steuersatz. Für eine nichtansässige Gesellschaft gilt jedoch niemals der ermäßigte Körperschaftsteuersatz.

Die Auswirkungen des ACT-Systems sind für den Zeitpunkt der Steuerzahlung und die effektive Steuerbelastung von großer Bedeutung.

3. Steuer auf Veräußerungsgewinne

3.1 Umfang der Besteuerung

Der Steuer auf Veräußerungsgewinne („capital gains tax“) unterliegen die Veräußerungsgewinne gewöhnlich in Großbritannien ansässiger natürlicher Personen. Gewöhnlich ansässig („ordinarily resident“) bedeutet in diesem Zusammenhang, daß eine natürliche Person üblicherweise in Großbritannien wohnt, auch wenn dies für das jeweilige Besteuerungsjahr nicht zutrifft. Veräußerungsgewinne sind im Gegensatz zu den laufenden Einkünften Gewinne, die durch die Verfügung über Anlagegegenstände oder durch die Veräußerung von Gesellschaftsanteilen entstehen.¹⁸

¹⁷ Vgl. Part I, ICTA 1988.

¹⁸ Vgl. Part I, TCGA (Taxation of Chargeable Gains Act) 1992.

3.2 Berechnung der steuerpflichtigen Veräußerungsgewinne¹⁹

Grundsätzlich unterliegen der Steuer auf Veräußerungsgewinne nur solche Veräußerungsgewinne oder -verluste, die seit dem 31. März 1982 entstanden sind. Gewinne oder Verluste aus Verfügungen über Gegenstände, die sich zu diesem Zeitpunkt bereits im Besitz des Steuerpflichtigen befanden, werden üblicherweise so berechnet, als wären die Vermögensgegenstände an diesem Tag zum Marktwert erworben worden. Verschiedene komplexe Regeln können diesen Grundsatz außer Kraft setzen.

Im folgenden werden die bedeutendsten Befreiungen von der Steuer auf Veräußerungsgewinne dargestellt:

- Zum Ausgleich von Inflationsgewinnen oder -verlusten wird die Indexierung zugelassen.
- Bestimmte Anlagegegenstände sind von der Steuer auf Veräußerungsgewinne befreit. Dazu zählen in erster Linie der Hauptwohnsitz der natürlichen Person, Kraftfahrzeuge und verschiedene Vermögensgegenstände von geringem Wert.
- Natürlichen Personen wird eine jährliche Steuerbefreiung von gegenwärtig 5800 £ gewährt.
- Ein Ruhestandsfreibetrag („retirement relief“) kann angewendet werden, um einen Teil des Gewinns, den ein Einzelunternehmer oder Gesellschafter einer Personengesellschaft bei der Veräußerung von Anlagegütern des Unternehmens erzielt, von der Steuer auszunehmen. In einigen Fällen, in denen Anteile innerhalb einer Familienpersonengesellschaft verkauft werden, können die realisierten Gewinne ebenfalls als „retirement relief“ qualifiziert werden. Um diesen Freibetrag in Anspruch nehmen zu können, muß der Steuerpflichtige mindestens 55 Jahre alt sein. (Ausnahmen gelten bei krankheitsbedingtem früherem Ruhestand.) Obwohl der Freibetrag allgemein als „Ruhestands-Freibetrag“ bezeichnet wird, ist es keine zwingende Voraussetzung, daß der Steuerpflichtige im Jahr der Inanspruchnahme tatsächlich in den Ruhestand geht.
- Die Besteuerung der Gewinne aus der Veräußerung bestimmter Anlagegüter des Betriebsvermögens kann grundsätzlich auf spätere Besteuerungszeiträume verschoben werden, wenn der Ertrag innerhalb eines bestimmten Zeitraums in bestimmte betrieblich genutzte Anlagegegenstände reinvestiert wird.

¹⁹ Vgl. Part II und Schedule 3, TCGA 1992.

- Die Besteuerung von Gewinnen, die beispielsweise durch die Schenkung bestimmter betrieblicher Anlagegüter oder die unentgeltliche Übertragung von Anteilen an einer Familienpersonengesellschaft entstehen, kann oftmals aufgeschoben werden, was dazu führt, daß die Steuer erst dann gezahlt werden muß, wenn der Empfänger des Geschenks den jeweiligen Vermögensgegenstand verkauft.

Veräußerungsverluste werden mit Veräußerungsgewinnen desselben Besteuerungsjahres verrechnet. Darüber hinausgehende Verluste werden vorgetragen, um sie mit den Veräußerungsgewinnen späterer Perioden zu verrechnen. Veräußerungsverluste können weder zurückgetragen werden noch können sie das allgemeine Einkommen mindern.

3.3 *Steuersatz*

Veräußerungsgewinne natürlicher Personen bis zu einer Gesamthöhe von 5800 £ unterliegen im Steuerjahr 1992/93 nicht der Besteuerung. Darüber hinausgehende Veräußerungsgewinne werden mit denselben Steuersätzen besteuert wie das allgemeine Einkommen, und zwar so, als wären die Veräußerungsgewinne zusätzliches allgemeines Einkommen. Andere Steuersätze gelten für Vermögens- und Erbschaftsverwalter.²⁰

3.4 *Steuerpflicht der Kapitalgesellschaften*²¹

Anders als natürliche Personen zahlen britische Kapitalgesellschaften und ausländische Kapitalgesellschaften mit Zweigniederlassung in Großbritannien keine Steuer auf Veräußerungsgewinne, sondern ihre Veräußerungsgewinne sind körperschaftsteuerpflichtiger Bestandteil ihres Gesamteinkommens. Die Berechnung erfolgt jedoch nach den oben dargestellten Regeln, die für die Besteuerung der Veräußerungsgewinne natürlicher Personen gelten.

Ein Teil der Steuervergünstigungen, die für natürliche Personen gelten, gelten auch für Kapitalgesellschaften. Das gilt beispielsweise grundsätzlich für die Vorschrift, die es ermöglicht, die Besteuerung bestimmter betrieblicher Veräußerungsgewinne hinauszuschieben, wenn eine Reinvestition in Form bestimmter Anlagegüter erfolgt. Auch die Indexierungsregeln und die Behandlung der Veräußerungsverluste sind dieselben wie bei Personengesellschaften.

Anders als Verluste aus unternehmerischer Tätigkeit sind Verluste aus Veräußerungsgeschäften an die juristische Person, d. h. das Unternehmen an

²⁰ Vgl. Part I, TCGA 1992.

²¹ Vgl. Part I und Part VI, TCGA 1992.

sich gekoppelt, nicht an die Art der Tätigkeit. Das führt dazu, daß der Wechsel des Betätigungsfelds keine Auswirkung auf die steuerliche Berücksichtigung der Veräußerungsverluste des Unternehmens hat. Veräußerungsverluste eines Unternehmens im Konzernverbund können nicht mit den Gewinnen eines anderen Konzernunternehmens verrechnet werden. Durch sorgfältige Planung ist es jedoch normalerweise möglich, den zu veräußernden Vermögensgegenstand vor dem endgültigen Verkauf zunächst steuerfrei an ein Konzernunternehmen mit Veräußerungsverlusten zu übertragen, damit dieses dann den Vermögensgegenstand an einen Dritten weiterveräußert. Auf diese Weise kann der entstehende Veräußerungsgewinn mit den Veräußerungsverlusten des veräußernden Unternehmens verrechnet werden.

Verfügt eine nichtansässige Kapitalgesellschaft über Anteile an einer inländischen Kapitalgesellschaft, unterliegen diese Veräußerungsgewinne grundsätzlich nicht der britischen Steuer.

4. Anrechnungssystem bei der Körperschaftsteuer

4.1 Anwendungsbereich²²

Nach dem britischen Anrechnungssystem unterliegt der Gewinn von in Großbritannien ansässigen Kapitalgesellschaften lediglich der Körperschaftsteuer. Werden Gewinne in Form von Dividenden ausgeschüttet, muß die Kapitalgesellschaft eine Kapitalertragsteuer entrichten, die als ACT bezeichnet wird. Kapitalertragsteuer fällt darüber hinaus bei anderen Ausschüttungsformen an, wie z. B. bei der Übertragung von Vermögensgegenständen oder bestimmten Arten der Zinszahlung.²³ Der Steuersatz ist an den Basis-Einkommensteuersatz gekoppelt und beträgt derzeit ^{25/75} des Dividendenbetrags.

Erhält eine britische Gesellschaft von anderen britischen Gesellschaften Dividenden, auf die bereits Kapitalertragsteuer entrichtet wurde (sog. „Franked Investment Income“), kann dies die Höhe der ACT für die eigene Ausschüttung reduzieren. Kapitalertragsteuer fällt demnach nur in Höhe des Betrages an, mit dem die Ausschüttungen der Gesellschaft innerhalb einer Periode über ihrem „Franked Investment Income“ liegt. Übersteigt die Höhe des „Franked Investment Income“ den Ausschüttungsbetrag, kann dieser Überschuß von der Gesellschaft vorgetragen und mit der zu

²² Vgl. Part VI und Schedule 13, ICTA 1988.

²³ S. unten Abschnitt V.3., S. 115.

zahlenden ACT künftiger Perioden verrechnet werden. Diese Möglichkeit besteht grundsätzlich für einen unbegrenzten Zeitraum. ACT-Zahlungen erzeugen einen cash-flow-Effekt, weil die Kapitalertragsteuer normalerweise kurz nach Ende des Quartals zahlbar ist, das auf die Dividendenzahlung folgt, wohingegen die Körperschaftsteuer üblicherweise neun Monate nach Ende des Wirtschaftsjahres der Gesellschaft anfällt.

4.2 Steuererleichterungen für gezahlte Kapitalertragsteuer²⁴

Eine Gesellschaft, die ACT entrichtet hat, kann diesen Betrag bis zu einer gewissen Höchstgrenze mit ihrer Körperschaftsteuerschuld für das Ausschüttungsjahr verrechnen. Die Betragsbegrenzung hat zur Folge, daß eine Gesellschaft, die mit dem vollen Körperschaftsteuersatz besteuert wird, niemals ihre gesamte Körperschaftsteuerschuld durch Entrichtung von Kapitalertragsteuer abdecken kann.

Der Höchstbetrag orientiert sich am Basis-Satz der Einkommensteuer und ist zur Zeit auf 25 % des steuerpflichtigen Jahresgewinns beschränkt, wohingegen der volle Körperschaftsteuersatz gegenwärtig 33 % beträgt. Für den Fall, daß die ACT nicht voll mit der Körperschaftsteuerschuld eines bestimmten Jahres verrechnet werden kann, kann der überschüssige Betrag zurückgetragen und mit Körperschaftsteuerschuld aus den sechs vorangegangenen Rechnungsjahren verrechnet werden. Ein eventuell nach dem Rücktrag verbleibender ACT-Überhang kann von der Gesellschaft vorge-
tragen werden, normalerweise zeitlich unbegrenzt.

Weitere Regeln bezüglich der ACT gelten für bestimmte Gruppen von Kapitalgesellschaften:

- Hält die britische Muttergesellschaft mehr als 50% des Beteiligungskapitals einer in Großbritannien ansässigen Tochter (bezeichnet als eine 51%-Tochtergesellschaft), muß die Tochtergesellschaft keine ACT auf Dividenden entrichten, die sie an ihre Mutter abführt, es sei denn, sie optiert für die ACT, wie unten auf dieser Seite erläutert wird.
- Eine in Großbritannien ansässige Muttergesellschaft kann die Entrichtung der ACT auf ihre 51 %-Tochtergesellschaft übertragen. Jede übertragene ACT wird behandelt, als wäre sie von der Tochtergesellschaft für eine Ausschüttung gezahlt worden, die am selben Tag stattgefunden hat wie die der Muttergesellschaft. Die ACT kann dann von der Tochtergesellschaft – wie oben beschrieben – mit deren Körperschaftsteuerschuld verrechnet oder auf unbegrenzte Zeit vorgetragen werden. Allerdings ist

²⁴ Vgl. Part VI, Chapters V und VI, ICTA 1988.

es nicht möglich, daß die Tochtergesellschaft ACT, die ihr übertragen wurde, zurückträgt und mit Körperschaftsteuerverbindlichkeiten aus vorangegangenen Perioden verrechnet.

Wenn eine Tochtergesellschaft Körperschaftsteuerschulden aus früheren Jahren hat, mit denen ACT verrechnet werden kann, kann es für die Tochtergesellschaft vorteilhaft sein, Gewinne an die Mutter auszuschütten und für die ACT zu optieren, auch wenn der Konzernverbund die Ausschüttung ohne ACT erlaubt. Auf diese Weise kann die Tochtergesellschaft die gezahlte ACT zurücktragen und Körperschaftsteuererstattungen für die vergangenen Perioden erhalten. Die Muttergesellschaft kann die auf die erhaltenen Dividenden bereits gezahlte ACT dazu nutzen, die eigene ACT zu reduzieren, die sie für Gewinnausschüttungen an ihre Anteilseigner zu zahlen hätte.

Speziell vielen „public companies“ bereiten die ACT-Regeln Schwierigkeiten, weil bei ihnen große ACT-Überschüsse anfallen, die sie nicht in vollem Umfang nutzen können. Derartige ACT-Überschüsse können vor allem dann entstehen, wenn die Gewinne einer Gesellschaft in erster Linie im Ausland erwirtschaftet werden, weil dann aufgrund der Gutschrift der im Ausland gezahlten Steuern in Großbritannien keine oder nur eine sehr geringe Körperschaftsteuerschuld entsteht. Weil solche Gesellschaften aber aufgrund der Erwartungen des Kapitalmarktes grundsätzlich gehalten sind, Dividenden auszuschütten, schaffen sie oft mehr ACT-Volumen als sie nutzen können. In solchen Fällen kann die effektive Steuerbelastung dieser Unternehmen aufgrund der ACT ansteigen. Der britische Schatzkanzler sagte in seiner Haushaltsrede 1992, daß das Entstehen von ACT-Überschüssen für Unternehmen, die einen großen Teil ihres Gewinns im Ausland erwirtschaften, ein „ernstzunehmendes Problem“ sei und eine Angelegenheit, „mit der die Regierung sich befassen wird“. Er bot allerdings keine sofortige Befreiungsregel an, und bis jetzt sind noch keine konkreten Vorschläge gemacht worden.

4.3 Besteuerung der Anteilseigner²⁵

In Großbritannien ansässige Anteilseigner (einschl. Einzelunternehmer und Gesellschafter von Personengesellschaften) unterliegen mit allen an sie ausgeschütteten britischen Dividenden der Einkommensteuer. Sie erhalten eine Steuergutschrift, die der von der ausschüttenden Gesellschaft gezahlten ACT entspricht. Auf diese Weise wird die potentielle Doppelbelastung reduziert. Eine natürliche Person, die Anteile hält, wird

²⁵ Vgl. Part VI, Chapter IV, ICTA 1988.

mit der Summe aus erhaltener Nettodividende und der ACT, die das Unternehmen für diese Dividende abgeführt hat, besteuert. In Höhe der ACT erfolgt eine Gutschrift auf die Einkommensteuerschuld, die dem Basis-Steuersatz entspricht. Ein Anteilseigner, der nur in Höhe des Basis-Steuersatzes zur Einkommensteuer herangezogen wird, hat demnach bezüglich der Dividende seine Einkommensteuerschuld abgegolten. Zusätzliche Steuerpflicht entsteht nur dann, wenn der persönliche Einkommensteuersatz des Dividendenempfängers höher ist. Grundsätzlich ist bei Nichtansässigen die von der britischen Gesellschaft entrichtete ACT nicht anrechenbar, es sei denn, das jeweilige Doppelbesteuerungsabkommen regelt etwas anderes.

IV. Gewinnermittlung

1. Rechtsformabhängigkeit

Im großen und ganzen wird der steuerpflichtige Gewinn für Einzelunternehmer, Personen- und Kapitalgesellschaften auf die gleiche Weise ermittelt. Einer der größeren Unterschiede rührt daher, daß Kapitalgesellschaften eigenständige juristische Personen sind, Einzelunternehmen und Personengesellschaften hingegen nicht. Erhält ein Einzelunternehmer oder der Gesellschafter einer Personengesellschaft eine Vergütung für seine Tätigkeit, mindert diese Vergütung nicht den steuerpflichtigen Gewinn, weil sie als Gewinnverwendung angesehen wird und nicht als Betriebsausgabe, die dazu dient, den Gewinn zu erhöhen. Bei Kapitalgesellschaften sind Gehälter an Beschäftigte, die gleichzeitig Anteilseigner sind, absetzbar, wenn das Gehalt in angemessenem Verhältnis zur Tätigkeit steht. Die Abzugsfähigkeit wird damit begründet, daß es sich bei der Gesellschaft und den Anteilseignern rechtlich gesehen um verschiedene Personen handelt. Dividenden oder andere Ausschüttungen, die von einer Kapitalgesellschaft gezahlt werden, sind nicht absetzbar.

2. Zurechnung steuerbarer Gewinne²⁶

Steuerbares Einkommen wird der relevanten rechtlich anerkannten Person zugerechnet. Während der Einzelunternehmer und die Kapitalgesellschaft als eigenständige rechtliche Person behandelt werden, hat die Personengesellschaft im englischen Recht keine eigene Rechtspersönlichkeit. Aus

²⁶ Vgl. Part IV, TMA (Taxes Management Act) 1970.

praktischen Gründen gibt es jedoch Rechtsvorschriften, die bezüglich der Gewinne die Veranlagung der Gesellschaft als Ganzes ermöglichen. Die Gesellschafter haften dann für die Steuerschulden der Gesellschaft gemeinschaftlich und unmittelbar.

Obwohl bestimmte Vergünstigungen nur in Großbritannien ansässigen Unternehmensgruppen zustehen (z. B. bezüglich der konzerninternen Verlust- und ACT-Zuweisungen), wird jedes Konzernunternehmen gesondert von der Steuerbehörde veranlagt; die Abgabe einer konsolidierten Steuererklärung ist nicht möglich.

V. Berechnung des steuerpflichtigen Gewinns

1. Die Funktion des handelsrechtlichen Jahresabschlusses

Der Jahresabschluß, der aufgrund handelsrechtlicher Bilanzierungsgrundsätze erstellt wird, bildet die Grundlage der Steuererklärung, die bei der Steuerbehörde einzureichen ist. Dabei ist es unerheblich, ob die Rechnungslegung freiwillig oder aufgrund gesetzlicher Vorschriften erfolgt. Kapitalgesellschaften reichen nicht nur die gesetzlich vorgeschriebenen Bücher bei der Steuerbehörde ein, sondern darüber hinaus zusätzliche Unterlagen, die Aufschluß über Einzelheiten geben, die nicht aus der Buchführung hervorgehen, sowie eine Reihe von Berechnungen, welche die Ableitung des steuerpflichtigen Gewinns aus dem Handelsbilanzgewinn ermöglichen. Personenvereinigungen, die nicht für gesetzliche Zwecke Bücher führen, reichen bei der Steuerbehörde die für interne Zwecke benötigten Bücher ein und machen darüber hinaus gegebenenfalls zusätzliche Angaben, die zur korrekten Steuerfestsetzung benötigt werden.

Obwohl der handelsrechtliche Jahresabschluß die Grundlage für die Berechnung des steuerpflichtigen Unternehmensgewinns bildet, hat das nicht zwangsläufig zur Folge, daß die Bilanzpositionen steuerrechtlich ebenso beurteilt werden müssen, auch wenn dies tatsächlich für die meisten Posten zutrifft. Unterschiede zwischen handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Buchführungsgrundsätzen bestehen in erster Linie bei der Frage, ob eine Ausgabe der Kapital- oder der Einkommenssphäre zuzuordnen ist. Grundsätzlich können nur Ausgaben zur Erzielung des laufenden Einkommens bei der Berechnung des einkommensteuerpflichtigen Gewinns berücksichtigt werden, wohingegen Kapitalausgaben („capital expenditure“) nur in dem Umfang steuermindernd geltend gemacht wer-

den können, in dem spezielle Vergünstigungen vom Gesetzgeber gewährt werden.²⁷

Ob eine Betriebsausgabe, die nicht nach einer bestimmten Vorschrift absetzbar ist, den laufenden Einkünften oder den Kapitaleinkünften zuzurechnen ist, ist gesetzlich nicht geregelt. Statt dessen muß die Entscheidung anhand der bisherigen Rechtsprechung der Gerichte getroffen werden. Im Laufe der Jahre wurde dafür eine Anzahl von Kriterien entwickelt. Vereinfacht gesagt handelt es sich um Kapital („capital in nature“), wenn eine Ausgabe mit der Absicht getätigt wird, einen Vermögensgegenstand zu erwerben oder den Gewinn des Unternehmens aufrecht zu erhalten.

Weitere Unterschiede zwischen Handelsbilanzgewinn und steuerpflichtigem Gewinn bestehen darin, daß Bewirtungskosten nicht grundsätzlich absetzbar sind, ebenso wie ein Teil der Leasingraten für Kraftfahrzeuge, deren Wert 12 000 £ überschreitet.

2. Abschreibung von Anlagegütern²⁸

Bei der Wahl des Abschreibungssatzes besteht handelsrechtlich ein Spielraum, der den Unternehmen für bilanzpolitische Maßnahmen zur Verfügung steht. Um dennoch zu gewährleisten, daß Anlagegüter bei allen Unternehmen gleichmäßig besteuert werden, ist nicht die handelsrechtliche Abschreibung maßgeblich, sondern es findet ein steuerrechtlicher Abschreibungssatz Anwendung, der gesetzlich geregelt ist und jeweils nur für bestimmte Anlagegüter gilt.

Nicht für alle Arten von Kapitalausgaben, die in einem Unternehmen entstehen, werden Steuererleichterungen gewährt. Zum Beispiel gibt es für Investitionen in Beteiligungen, Grundstücke (wenn es sich nicht um Ausgaben handelt, die mit Mineralgewinnungsrechten im Zusammenhang stehen), Bürogebäude, goodwill und andere immaterielle Wirtschaftsgüter regelmäßig keine irgendwie gearteten Abschreibungen, die bei der Berechnung des steuerpflichtigen Gewinns berücksichtigt werden.

In der Handelsbilanz wird im Normalfall jedes einzelne Anlagegut über seine erwartete Lebensdauer abgeschrieben. Zu Steuerzwecken werden für bestimmte Kategorien z. B. von Fabrikanlagen, Ausrüstungsgegenständen und immateriellen Wirtschaftsgütern Sammelkonten gebildet und Gruppenabschreibungen vorgenommen. Die Abschreibung von Fabrikanlagen und Ausrüstungsgegenständen erfolgt dabei üblicherweise degressiv

²⁷ Vgl. Part IV, ICTA 1988.

²⁸ Vgl. CAA (Capital Allowances Act) 1990.

mit einem Abschreibungssatz von 25 %. In der Herbsterklärung des Kanzlers vom 12. November 1992 kündigte die Regierung Vorschläge an, eine 40%-Abschreibung für Ausgaben zu gewähren, die in den ersten 12 Monaten nach Anschaffung anfallen. Die verbleibenden Ausgaben sollen dem Sammelkonto hinzugerechnet und nach der normalen Methode abgeschrieben werden.

Es ist des weiteren möglich, bestimmte Posten von Fabrikanlagen und Maschinen aus dem Sammelkonto herauszunehmen und getrennt zu behandeln, wenn das steuerrechtlich vorteilhaft ist. Computeranlagen zum Beispiel haben in der Regel eine sehr kurze Nutzungsdauer und verursachen häufig einen Veräußerungserlös unterhalb des Buchwerts. Im Wege der Aussonderung dieser Anlagegüter aus dem Sammelkonto ist es möglich, durch die Schaffung eines Veräußerungsverlustes außerhalb des Sammelkontos die gewährten Abzugsbeträge zu erhöhen. Dieser Veräußerungsverlust entspricht der Differenz zwischen dem Teil des Anschaffungspreises, der noch nicht steuerlich abgeschrieben werden konnte, und dem Veräußerungserlös, und kann mit steuerbarem Einkommen verrechnet werden. Verbliebe dieser Verlust im Sammelkonto, würde der Veräußerungserlös das Abschreibungsvolumen und damit die Abschreibungsbeträge auf die nichtbegünstigten Betriebsausgaben erhöhen. Die Veräußerungsverluste würden dadurch auf die übliche Weise über eine Reihe von Jahren verteilt gewährt.

Andere Steuersubventionen werden für Investitionen in die wissenschaftliche Forschung gewährt, wo sämtliche Ausgaben in der Periode absetzbar sind, in der sie entstehen.

Ausgaben für industrielle Gebäude werden nicht in das Sammelkonto aufgenommen, sondern jedes Anlagegut wird linear über 25 Jahre abgeschrieben. In der Herbsterklärung des Kanzlers vom 12. November 1992 kündigte die Regierung Vorschläge an, eine 20%ige Anfangsabschreibung bezüglich derjenigen Ausgaben für Industriebauten einzuführen, die von einem Vertrag herrühren, der am oder vor dem 31. Oktober 1993 geschlossen wird, wenn das Gebäude bis Ende 1994 in Betrieb genommen wird. Diese Abschreibung soll nur in dem Wirtschaftsjahr gestattet sein, in dem die relevante Ausgabe getätigt wird. Danach könnten jährliche Abschreibungen in Höhe von 4 % der Anschaffungskosten getätigt werden, bis die gesamten Anschaffungskosten abgeschrieben sind.

Einschränkungen bezüglich der maximalen jährlichen Steuerabschreibung bestehen für Kraftfahrzeuge, die mehr als 12 000 £ kosten.

3. Rückstellungen und Posten, die nach Überschußrechnung besteuert werden²⁹

Bestimmte Posten werden nicht aufgrund des eingereichten Betriebsvermögensvergleichs besteuert, sondern bei der Berechnung des steuerpflichtigen Gewinns den steuerrechtlichen Vorschriften angepaßt. Die wichtigsten Posten sind im folgenden dargestellt.

Für Steuerzwecke wird ein Unterschied gemacht zwischen „spezifischen“ und „allgemeinen“ Rückstellungen. Vereinfacht gesagt sind spezifische Rückstellungen diejenigen Rückstellungen, die sich auf Ausgaben beziehen, welche bereits wirtschaftlich entstanden sind und deren Höhe sorgfältig berechnet werden kann. Allgemeine Rückstellungen sind diejenigen, die sich auf zukünftige Verpflichtungen oder Ausgaben beziehen. Steuerlich dürfen nur erstere berücksichtigt werden, allgemeine Rückstellungen dürfen nur dann den Gewinn mindern, wenn die zukünftigen Verpflichtungen und Ausgaben hinreichend konkretisiert sind.

Darüber hinaus gibt es bestimmte Arten von Einnahmen und Ausgaben, die anhand einer Überschußrechnung anstelle der sonst üblichen Bilanzierung ermittelt werden. Dies sind unter anderem

- Pensionsbeiträge,
- bestimmte Patent- und Lizenzgebühren,
- Zinseinkünfte und bestimmte Arten von Zinsausgaben.

In bestimmten Fällen werden von einer Kapitalgesellschaft gezahlte Zinsen als ACT-pflichtige Ausschüttung behandelt. Das kommt zum Beispiel dann vor, wenn die Zinsen an eine ausländische Muttergesellschaft gezahlt werden, die eine Beteiligung von 75 % oder mehr an der britischen Gesellschaft hat, es sei denn die Muttergesellschaft ist in einem Staat ansässig, der ein Doppelbesteuerungsabkommen mit Großbritannien geschlossen hat, welches diese Regelung außer Kraft setzt.

In den Fällen, in denen ein britisches Doppelbesteuerungsabkommen auf die Besteuerung dieser Posten verzichtet, kann dieser Verzicht bestimmte Grenzen haben. Insbesondere ist es für britische Abkommen üblich, daß sie Vertragsklauseln enthalten, welche einen Besteuerungsverzicht aufgrund spezieller Beziehungen zwischen ausschüttender und empfangender Gesellschaft ausschließen,

- wenn der Zinssatz im Verhältnis zu der zugrundeliegenden Forderung höher ist als der Zinssatz, der gezahlt worden wäre, wenn die Beziehung zwischen den Gesellschaften nicht bestünde, oder

²⁹ Vgl. Part IV, Part VI, Part IX und Part XIV, ICTA 1988.

- wenn der Umfang der Zinszahlungen den Betrag übersteigt, der unabhängig von dieser Beziehung gezahlt worden wäre.

In beiden der genannten Fälle bezieht sich der Ausschluß des Verzichts ausschließlich auf den unangemessenen Teil der Zinszahlung.

Die erste Ausnahme dient der Überprüfung, ob der für ein bestimmtes Darlehen vereinbarte Zinssatz dem Fremdvergleich standhält.

Der Anwendungsbereich der zweiten Ausnahme, zu der die Steuerbehörde im Jahre 1992 eine Vorschrift einführen mußte, um ihre langjährige Interpretation dieser Ausnahme zu bestätigen, ist potentiell etwas weiter. Die Steuerbehörde will anhand dieser Vorschrift überprüfen, ob eine in Großbritannien ansässige Gesellschaft „thinly capitalized“ ist, das heißt, ob ihr Fremdkapital in einem unangemessenen Verhältnis zum Eigenkapital steht („equity ratio“). Nach Auffassung der Steuerbehörde ist eine Gesellschaft „thinly capitalized“, wenn das Verhältnis Fremd- zu Eigenkapital das Verhältnis 1:1 überschreitet und wenn der Gewinn vor der Zinszahlung nicht die dreifache Höhe der Zinszahlung erreicht. Unter diesen Umständen lehnt die Finanzbehörde möglicherweise die Abzugsfähigkeit eines Teils oder der gesamten Zinszahlungen innerhalb des Unternehmensverbands ab.

VI. Steuerliche Subventionen³⁰

Aus politischen oder ökonomischen Gründen sind in der Vergangenheit gelegentlich bestimmte Zuschüsse oder spezielle Steuervergünstigungen gewährt worden. Im Bereich der Steuervergünstigungen gibt es gegenwärtig eine Anzahl von Industriezonen, in denen bei Kapitalausgaben für Industrie- und Geschäftsgebäude eine Sofortabschreibung in Höhe von 100 % schon im ersten Jahr möglich ist, während normalerweise Industriebauten über 25 Jahre abgeschrieben werden müssen. Diese Industriezonen werden in der Regel für einen Zeitraum von zehn Jahren in Gebieten geschaffen, die besonders der wirtschaftlichen und industriellen Entwicklung bedürfen. Die britische Regierung hat vor kurzem beschlossen, künftig keine neuen begünstigten Industriezonen mehr zu schaffen, es sei denn, außergewöhnliche Umstände liegen vor. Mithin werden die derzeit verfügbaren Vergünstigungen auslaufen, wenn die jeweilige begünstigte Zone das Ende dieser Zehn-Jahres-Frist erreicht.

³⁰ Vgl. Part I, CAA 1990.

VII. EG-Richtlinien

Großbritannien hat die erforderlichen Gesetzesänderungen eingeführt, um die Mutter-Tochter-Richtlinie in nationales Steuerrecht umzusetzen. Im Jahre 1992 wurden darüber hinaus eine Reihe von Gesetzesänderungen zur Umsetzung der Fusionsrichtlinie erlassen. Ein Teil der in der Fusionsrichtlinie vorgesehenen Steuererleichterungen kann jedoch erst gewährt werden, wenn die 10. EG-Richtlinie in Großbritannien umgesetzt ist.

VIII. Lokale Steuern

In Großbritannien wird keine örtliche Steuer auf Unternehmensgewinne erhoben. Statt dessen wird der jährliche Pachtwert des Grundvermögens, das ein Unternehmen besitzt, besteuert, und zwar unabhängig davon, ob das Unternehmen eingetragen ist oder nicht. Diese Belastung wird als „uniform business rate“ bezeichnet.

Die „uniform business rate“ wird von den örtlichen Behörden erhoben und an die zentrale Staatskasse weitergeleitet, bevor das Aufkommen nach einem bestimmten Verteilungsschlüssel an die Gemeinden zurückgeleitet wird.

IX. Steuererklärung

Für alle natürlichen Personen, Personen- und Kapitalgesellschaften besteht die Verpflichtung, jährlich eine Steuererklärung einzureichen. Die Steuerbehörde bearbeitet diese Erklärungen, berechnet die Steuerschuld und führt in jedem Fall eine Steuerveranlagung durch.

Derzeit werden Verfahrensänderungen eingeführt, welche die Begleichung der Steuerschuld von Kapitalgesellschaften beschleunigen sollen. Diese Änderungen haben zum Inhalt, daß alle Kapitalgesellschaften eine Steuererklärung innerhalb von 12 Monaten einzureichen und die selbst ermittelte Steuerschuld innerhalb von 9 Monaten nach Jahresende zu begleichen haben, unabhängig davon, ob eine Steuerfestsetzung seitens der Finanzbehörde erfolgt ist. Anderenfalls erhebt die Steuerbehörde Zinsen und Säumniszuschläge. Dieses neue System gilt für alle Wirtschaftsjahre, die am 1. Oktober 1993 oder später enden.

Darüber hinaus ist ebenfalls die Selbstberechnung der Steuer bei natürlichen Personen und Personengesellschaften geplant. Die Steuerbehörde hat-

te dann lediglich die Pflicht, eine Auswahl von Erklärungen zu überprüfen. Zu diesem Verfahren wurden bereits konkretisierende Vorschläge erarbeitet. Es ist allerdings unwahrscheinlich, daß diese Neuerung vor 1995/96 in Kraft treten wird.

Die Steuerbehörden führen schon jetzt eine Reihe von Überprüfungen in den Fällen durch, in denen vermutet wird, daß eine Steuererklärung nicht vollständig ist oder nicht abgegeben wurde. Diese Maßnahmen scheinen die Mehrheit der Steuerzahler abzuschrecken, absichtlich gegen das Gesetz zu verstoßen, obwohl es immer wieder Fälle der Steuerhinterziehung gibt. Steuerhinterziehung ist die durch Betrug oder Verschleierung verhinderte Steuerzahlung oder erhaltene Steuerrückzahlung, die dem Steuerpflichtigen gesetzlich nicht zusteht.

Im allgemeinen besteht ein hohes Maß an Steuerehrlichkeit sowohl bei natürlichen Personen als auch bei Unternehmen, was auf eine Reihe von Faktoren zurückzuführen ist:

- allgemein niedrigere Einkommen- und Körperschaftsteuersätze aufgrund der Steuerreformen in der Mitte der achtziger Jahre, die den Anreiz zur Steuerhinterziehung vermindert haben,
- Ausweitung der Konsumsteuern (insbesondere der Mehrwertsteuer), die schwieriger zu hinterziehen sind,
- Ausweitung und bessere Nutzung der Möglichkeiten der Betriebsprüfung und der Steuerfahndung und
- Anwachsen der Steuern, die im Quellenabzugsverfahren erhoben werden.

Die Abschaffung der Devisenkontrollen hat in den Bereichen, in denen Vermögen ins Ausland transferiert wird, die Aufdeckung von Steuerhinterziehungen eindeutig erschwert. Definitionsgemäß ist der Umfang dieser Art von Steuerhinterziehung nicht quantifizierbar, da derartige Transaktionen in bar erfolgen und der Steuerbehörde nicht mitgeteilt werden.

Die Aufdeckung einer Steuerhinterziehung hat für den Steuerpflichtigen zur Folge, daß er Zinsen auf die hinterzogene Steuerschuld entrichten muß, daß in der Regel Bußgelder verhängt werden und es möglicherweise zu einem Strafprozeß kommt.

Im Gegensatz dazu versteht man unter Steuervermeidung Rechtsgestaltungen, die der Steuerpflichtige wählt, um seine Steuerschuld zu minimieren oder um eine Steuererstattung zu erlangen. Steuervermeidung ist legal und beinhaltet keine vorsätzliche Verschleierung von für die Besteuerung erheblichen Tatsachen, sondern den Versuch, Rechtsgeschäfte steueroptimal zu

gestalten. Wie etliche Fälle der Vergangenheit zeigen, wird die Steuervermeidung seitens der Gerichte anerkannt. In dem wichtigen Präzedenzfall des IRC (Inland Revenue Commissioners) v. Duke of Westminster³¹ sagte Lord Tomlin: „Jedermann ist berechtigt, seine Angelegenheiten so zu ordnen, daß die Steuer niedriger ist, als sie es bei anderen Gestaltungen wäre.“

Ungeachtet der grundsätzlichen Anerkennung der Steuervermeidung gibt es seitens der Steuerbehörden einige Einschränkungen hinsichtlich der möglichen Transaktionen. Künstliche Rechtsgestaltungen, die nicht aus wirtschaftlichen Motiven gewählt werden, können der Steuer unterworfen werden. Das bekannteste Beispiel war der Fall des Furniss v. Dawson³², in dem entschieden wurde, daß ein künstlicher Zwischenschritt, der nicht aus wirtschaftlichen Gründen in eine bestimmte Rechtsgestaltung eingefügt wird, bei der Bestimmung der steuerlichen Folgen unberücksichtigt bleibt.

31 Vgl. 19 TC 490.

32 Vgl. 1984 STC (Simon's Tax Cases) 153.

Unternehmensbesteuerung in Dänemark

Niels Winther-Sørensen

Aarhus

Inhaltsübersicht

- | | |
|---|--|
| <ul style="list-style-type: none">I. Rechtsformen unternehmerischer Betätigung<ul style="list-style-type: none">1. Einzelunternehmen2. Personengesellschaften3. Kapitalgesellschaften4. Genossenschaften5. Stiftungen6. KombinationenII. Buchführungs- und Bilanzierungspflichten der einzelnen GesellschaftsformenIII. Überblick über die Steuern auf den UnternehmensgewinnIV. Allgemeine Grundsätze der Einkünfteermittlung<ul style="list-style-type: none">1. Einkommensbegriff2. Steuerpflichtige Erträge3. Abzugsfähige Aufwendungen4. VerlustausgleichV. Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb<ul style="list-style-type: none">1. Begriff der gewerblichen Tätigkeit2. Besonderheiten bei der Einkünfteermittlung<ul style="list-style-type: none">2.1 Veräußerung von Umlaufvermögen2.2 Abzugsfähige Aufwendungen2.3 Abschreibungen2.4 Feststellung und Bewertung des Warenverbrauchs2.5 Betriebliche Verluste2.6 Risikovorsorge3. Besonderheiten der Gewinnermittlung bei körperschaft- | <ul style="list-style-type: none">steuerpflichtigen Gesellschaften3.1 Überblick3.2 „Zusammenveranlagung“ verbundener Gesellschaften4. Das besondere Einkommen<ul style="list-style-type: none">4.1 Erlöse aus dem Verkauf von unbeweglichen Vermögensgegenständen<ul style="list-style-type: none">4.1.1 Unbewegliche Güter des Umlaufvermögens4.1.2 Unbewegliche Güter des Anlagevermögens4.2 Veräußerungserlöse aus Beteiligungen an steuerpflichtigen Gesellschaften4.3 Erlöse aus dem Verkauf immaterieller Wirtschaftsgüter4.4 Erlöse aus dem Verkauf von Maschinen, Betriebs- und GeschäftsausstattungVI. Vermeidung der Doppelbesteuerung von Einkommen aus steuerpflichtigen Gesellschaften<ul style="list-style-type: none">1. Steuerpflichtige Gesellschaften als Gesellschafter2. Natürliche Personen als GesellschafterVII. Steuerliche Subventionen<ul style="list-style-type: none">1. Gesetz über Investmentfonds |
|---|--|

- | | |
|---|--|
| <ul style="list-style-type: none"> 2. Vorausschreibungen 3. Versuchs- und Forschungszwecke 4. Vergünstigungen für strukturschwache Gebiete <p>VIII. Tarif</p> <ul style="list-style-type: none"> 1. Steuer auf das allgemeine Einkommen | <ul style="list-style-type: none"> 2. Steuer auf das besondere Einkommen 3. Unternehmenssteuerregelung <p>IX. Besteuerungsverfahren</p> <ul style="list-style-type: none"> 1. Einzureichende Unterlagen 2. Nachprüfung |
|---|--|

I. Rechtsformen unternehmerischer Betätigung

Das dänische Gesellschaftsrecht bietet für die Gründung eines Unternehmens verschiedene Rechtsformen an, zwischen denen grundsätzlich frei gewählt werden kann. Lediglich für gewisse Arten unternehmerischer Betätigung ist eine bestimmte Rechtsform gesetzlich vorgeschrieben, z. B. dürfen Banken und Sparkassen nur in der Form einer Aktiengesellschaft betrieben werden.

1. Einzelunternehmen

Wer als Einzelunternehmer ein Gewerbe betreibt, haftet unbeschränkt und unmittelbar. Das Unternehmen kann zum Schutz der Firma beim Gewerbe- und Gesellschaftsamt (dem dänischen Handelsregister) eingetragen werden, eine Verpflichtung hierzu besteht jedoch nicht. Weitergehende gesetzliche Sonderregelungen gibt es für das Einzelunternehmen nicht.

2. Personengesellschaften

Die beiden bekanntesten Formen der Personengesellschaft sind die „Interessentskab“ (I/S, entspricht in etwa der deutschen OHG) und die „Kommanditselskab“ (K/S, vergleichbar mit der deutschen Kommanditgesellschaft). Während bei einer I/S sämtliche Gesellschafter persönlich, solidarisch und unmittelbar für die Schulden der Gesellschaft haften, gilt dies bei der K/S lediglich für die Komplementäre. Die Kommanditisten hingegen haften nur bis zur Höhe ihrer Kapitaleinlage.

Anders als im deutschen HGB fehlt aber im dänischen Recht jegliche Regelung bezüglich der Organisation einer Personengesellschaft. Es bestehen weder Formvorschriften für das Gründungsverfahren, noch besteht eine Verpflichtung zur Eintragung der Personengesellschaft in das Handelsregister. Ein schriftlicher Gesellschaftsvertrag empfiehlt sich zwar aus praktischen Erwägungen, zwingend ist er nach dänischem Gesellschaftsrecht

aber lediglich für die K/S. Die Firma muß in jedem Fall einen die jeweilige Gesellschaftsform anzeigenden Zusatz enthalten.

Dem deutschen Recht ähnlich ist, daß eine Personengesellschaft eigenes Vermögen besitzen, Rechte erwerben und Verpflichtungen eingehen kann. Die Gläubiger können sich aus dem Vermögen der Gesellschaft befriedigen, und die Gesellschaft ist vor Gericht prozeßfähig.

Gerade wegen der weitgehend fehlenden gesetzlichen Regelungen für Personengesellschaften besteht im Rahmen der jeweils gewählten Rechtsform eine erhebliche Freiheit bei der Ausgestaltung des konkreten Gesellschaftsverhältnisses.

Neben den bereits genannten Formen der Personengesellschaften gibt es auch noch die Kommanditgesellschaft auf Aktien, bei der der Komplementär eine Aktiengesellschaft ist, sowie die stille Gesellschaft.

Die Reederei ist eine besondere Form des Eigentums an Schiffen, die im Seehandelsgesetz („søloven“) besonders geregelt ist.

3. Kapitalgesellschaften

Bei den Kapitalgesellschaften haben die „Aktieselskab“ (A/S, entspricht der AG) und die „Anpartselskab“ (ApS, entspricht einer GmbH) die größte praktische Bedeutung. Diese beiden Gesellschaftsformen sind – anders als die Personengesellschaften – umfassend gesetzlich geregelt in den Gesetzen „aktieselskabsloven“ (Aktiengesetz), „anpartesselskabsloven“ (GmbH-Gesetz) sowie in den entsprechenden EG-Richtlinien. Allerdings kommt auch dort etlichen Vorschriften kein zwingender Charakter zu. Das Mindest-Grundkapital für eine A/S beträgt DKK 500 000, das Mindest-Stammkapital für eine ApS DKK 200 000. Beide Arten von Gesellschaften müssen im Handelsregister eingetragen werden.

Wegen der weiten Gestaltungsmöglichkeiten des dänischen Gesellschaftsrechts können beschränkt haftende Gesellschaften gegründet werden, die weder der A/S noch der ApS entsprechen und daher auch nicht unter die diesbezüglichen Gesetze fallen. Entscheidend ist, daß die gesellschaftliche Konstruktion sich erheblich von derjenigen der A/S oder ApS unterscheidet. Dies ist z. B. dann der Fall, wenn die Gesellschaft ein sich ständig veränderndes haftendes Kapital hat oder die Anzahl der Gesellschafter schwankt.

Kommanditgesellschaften auf Aktien sind im Gesetz über Aktiengesellschaften geregelt, haben aber in der Praxis eher geringe Bedeutung.

4. Genossenschaften

Die Genossenschaften („Andelsselskaber“) sind durch ihren besonderen Zweck und ihre Funktion gekennzeichnet.¹ Eine Genossenschaft hat zum Gegenstand, die Interessen der Mitglieder wahrzunehmen, indem sie entweder

- für die Mitglieder Waren oder Dienstleistungen einkauft, herbeischafft oder herstellt oder
- die Erzeugnisse der Mitglieder verarbeitet, veredelt oder verkauft.

Ein weiteres Wesensmerkmal der Genossenschaft ist, daß sie vorzugsweise mit den Mitgliedern Handel betreibt. Die Gewinnverteilung unter den Mitgliedern richtet sich nach dem Umsatz, den die einzelnen Mitglieder innerhalb der Genossenschaft erzielen.

Auch die Rechtsform der Genossenschaft ist im Gesetz nicht detailliert geregelt, sondern beruht auf einer Satzung zwischen den Gesellschaftern. Die Eintragung ins Handelsregister ist nicht obligatorisch. Wenn nicht durch Satzung anders bestimmt, haften die Mitglieder persönlich und solidarisch, aber – anders als bei Personengesellschaften – subsidiär für Schulden der Gesellschaft. In der Praxis wird jedoch meist eine beschränkte Haftung vereinbart („Andesselskab AmbA“). Um dabei nicht den Vorschriften über die Aktiengesellschaften zu unterliegen, was nicht zuletzt erhebliche Auswirkungen auf den anzuwendenden Steuersatz hätte,² müssen darüber hinaus bestimmte Vereinbarungen getroffen werden, wie z. B. bestimmte Förderpflichten gegenüber den Mitgliedern und die oben bereits beschriebene besondere Gewinnverteilung.

5. Stiftungen

Auch Stiftungen ist es gestattet, einen gewerblichen Betrieb zu unterhalten. Unter bestimmten Bedingungen muß dann eine Eintragung der Stiftung in das Handelsregister erfolgen. Das Recht der gewerblich tätigen Stiftungen ist im dänischen Gesetz über gewerbetreibende Stiftungen („lov om erhvervsdrivende fonde“) geregelt.

Das charakteristische Merkmal einer Stiftung ist, daß das Gründervermögen abgesondert ist und die Gründer darüber hinaus nicht mit ihrem Privatvermögen haften. Die Stiftung ist somit selbst rechtsfähig, und es gibt keine persönlich oder beschränkt haftenden Gesellschafter.

¹ Vgl. selskabsskattelovens § 1 Abs. 1 Nr. 32 und 4.

² Siehe unten, VIII.1., S. 149.

6. Kombinationen

Die gesellschaftsrechtliche Gestaltungsfreiheit ermöglicht verschiedene Kombinationen von Gesellschaftsformen. Kapitalgesellschaften können in sowohl bürgerlich-rechtlicher als auch in steuerrechtlicher Hinsicht als Gesellschafter einer Personengesellschaft auftreten, z. B. in einer I/S oder in einer Kommanditgesellschaft. Es sei schon jetzt besonders erwähnt, daß das Einkommen einer Kommanditgesellschaft in der Praxis direkt bei den Gesellschaftern besteuert wird, auch wenn der Komplementär eine Kapitalgesellschaft ist und ungeachtet dessen, daß sämtliche Kommanditisten nur beschränkt haften.

II. Buchführungs- und Bilanzierungspflichten der einzelnen Gesellschaftsformen

Nach dem Buchführungsgesetz („bogføringsloven“) besteht für bestimmte Personengesellschaften und Personen, deren Gewerbe im Gesetz enumerativ aufgeführt ist, die Verpflichtung, über Geschäftsvorfälle Bücher zu führen.³ Für Personengesellschaften gilt, daß die Gesellschaft als solche buchführungspflichtig ist, und nicht die einzelnen Gesellschafter.

Der Steuerminister hat seine Kompetenz gemäß § 3 des dänischen Steueraufsichtsgesetzes („skattekontrolloven“) genutzt, um gesetzlich nicht buchführungspflichtigen Gewerbetreibenden durch Verordnung Buchführungspflicht aufzuerlegen. Sowohl kraft Gesetzes als auch kraft Verordnung haben Rechnungslegungspflichtige eine Jahresbilanz zu erstellen und bei der Steuerbehörde einzureichen.⁴

Die geringe Anzahl Gewerbetreibender, die weder gesetzlich noch kraft Verordnung rechnungslegungspflichtig ist, wird sich in der Praxis trotzdem zur Rechnungslegung gezwungen sehen, weil die Steuerbehörde ansonsten das zu versteuernde Einkommen durch Schätzung ermitteln kann. Will eine natürliche Person die Vorteile der Unternehmenssteuerregelung ausnutzen,⁵ muß diese Person Geschäftsbücher führen.⁶

Kapitalgesellschaften, Genossenschaften und Stiftungen unterliegen der Buchführungspflicht ohne Rücksicht auf die Art des ausgeübten Gewer-

3 Vgl. bogføringslovens § 1 C.

4 Vgl. skattekontrollovens § 3, stk. 3.

5 Vgl. unten, VIII.3., S. 150.

6 Vgl. virksomhedsskattelovens § 2, stk.1.

bes.⁷ Ferner besteht für eingetragene A/S und ApS sowie Stiftungen eine besondere erweiterte Bilanzierungspflicht nach Maßgabe des Gesetzes über Jahresabschlüsse („årsregnskabsloven“).

III. Überblick über die Steuern auf den Unternehmensgewinn

Natürliche Personen unterliegen mit ihren Einkünften der Einkommensteuer („personsskattelovens“). Erträge aus Beteiligungen an Personengesellschaften (I/S, K/S, stillen Gesellschaften u. a. m.) werden dem Jahreseinkommen der jeweiligen Gesellschafter direkt hinzugerechnet. Ebenfalls können durch gewerbetreibende Personengesellschaften erlittene Verluste bei der Ermittlung des Jahreseinkommens bei den jeweiligen Gesellschaftern direkt abgezogen werden, im Falle des Kommanditisten jedoch nur bis zur Höhe der geleisteten Einlage.

Juristische Personen sind selbständige Steuersubjekte und unterliegen der Körperschaftsteuer („indkomstskat af aktieselskaber“ u. a.). Den größten Anteil an den körperschaftsteuerpflichtigen Steuersubjekten stellen die eingetragenen Aktiengesellschaften (A/S) und Gesellschaften mit beschränkter Haftung (ApS).⁸ Andere gewerbetreibende Gesellschaften sind dann selbständige Besteuerungssubjekte, wenn keiner der Gesellschafter für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft persönlich haftet, und die gesellschaftlichen Gewinne je nach geleisteter Kapitaleinlage auf die Gesellschafter anteilig verteilt werden.⁹ Gewerbetreibende Stiftungen zahlen Steuern nach Bestimmungen, die im wesentlichen denjenigen für Aktiengesellschaften, GmbHs und ähnlichen Gesellschaften entsprechen. Auch der Steuersatz ist derselbe.¹⁰ Bei Genossenschaften gilt die vereinfachte und begünstigende Regelung, daß der Gewinn nicht durch Verrechnung zwischen Erträgen und Aufwendungen des Jahres ermittelt, sondern durch Anwendung eines Steuersatzes von 16 % auf das Vermögen des Steuerschuldners berechnet wird.

7 Vgl. bogføringslovens § 1 A. 6.

8 Vgl. selskabsskattelovens § 1, stk. 1 nr. 1.

9 Vgl. selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2.

10 Vgl. fondsbeskatningslovens § 11 Abs. 1.

IV. Allgemeine Grundsätze der Einkünfteermittlung

1. Einkommensbegriff

Das dänische Steuerrecht hat für die Einkommen- und Körperschaftsteuer einen einheitlichen Einkommensbegriff. Das zu versteuernde Jahreseinkommen ergibt sich sowohl für natürliche Personen als auch für Gesellschaften aus dem Unterschied zwischen den steuerpflichtigen Einkünften (im deutschen Recht: Einnahmen) und den steuerlich absetzbaren Aufwendungen des jeweiligen Steuerjahres, das vom 1. 4. bis 31. 3. reicht.

Neben diesem sog. „allgemeinen Einkommen“, dem das Quellenprinzip zugrundeliegt, wird für bestimmte Vorgänge ein sog. „besonderes Einkommen“ ermittelt, das auch gesondert besteuert wird. Dieses wird, da es hauptsächlich für gewerbliche Betriebe interessant ist, unter V.4., S. 139 ff. näher erläutert.

2. Steuerpflichtige Erträge

Gem. §§ 4–6 des Staatssteuergesetzes von 1922 (StStG) werden zunächst zur Ermittlung des „allgemeinen Einkommens“ alle Erträge, und zwar unabhängig von ihrer Erzielungsart (gewerbliche Tätigkeit, Kapitalerträge, Einnahmen aus Lohnarbeit) erfaßt. Gem. § 4 StStG gelten als Einkommen alle Einnahmen in Geld oder Geldwert, wobei beispielhaft unter anderem folgende Einnahmen aufgezählt werden:

- Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, industrieller Betätigung, Handel, Fabrikation, Handwerk, Schifffahrt und Fischerei;
- Einkünfte aus Lohn- und Dienstverhältnissen, Pensionen und Leibrenten;
- Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, wozu auch der Mietwert der selbstgenutzten Wohnung zählt;
- Zinsen und Dividenden
- sowie – für den deutschen Steuerrechtler sicher ungewohnt – Lotteriegewinne und Spielgewinne.

§ 5 a StStG erklärt zudem Spekulationsgewinne unter bestimmten Voraussetzungen für steuerpflichtig und grenzt darüber hinaus das Einkommen von reinen Wertsteigerungen und Wertminderungen ab. Für natürliche Personen sind Gewinne aus der Veräußerung von Forderungen (Kursgewinne) steuerfrei, sofern deren Zinsnennbetrag mindestens einem Zinssatz ent-

spricht, der auf der Basis des aktuellen Zinsstandes¹¹ festgesetzt wird. Dies gilt jedoch nicht für Kursgewinne aus Forderungen, die im Rahmen des Gewerbebetriebs¹² des Steuerpflichtigen erworben wurden; Gewinne hieraus sind in diesem Fall dem allgemeinen Einkommen hinzuzurechnen. Korrespondierend dazu können eventuelle Kursverluste steuermindernd abgesetzt werden.

Im Gegensatz dazu sind Gewinne aus dem Verkauf von Vermögensgütern (Grundstücken, Kursgewinnen, Aktien, immateriellen Rechten usw.) grundsätzlich nicht dem steuerpflichtigen allgemeinen Einkommen zuzurechnen.

Erwähnenswert erscheint darüberhinaus, daß auch Schenkungen steuerpflichtiges Einkommen darstellen, soweit die Zuwendung nicht unter nahen Angehörigen erfolgte.¹³

3. Abzugsfähige Aufwendungen

Von diesem Einkommen ist gem. § 6 a StStG abzugsfähig, was im Laufe des Jahres zu seiner Erwerbung, Sicherung und Erhaltung aufgewendet worden ist („driftsomkostninger“). Dazu zählen unter bestimmten Umständen auch Abschreibungen.¹⁴ Für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte gelten Sonderregeln.

Bemerkenswert erscheint, daß nach dänischem Recht gemäß § 6 e StStG auch Zinsaufwendungen vom zu versteuernden Einkommen abgezogen werden können. Das Erfordernis der Zweckbindung des Darlehens besteht nicht, und es ist somit auch nicht notwendig, zwischen Zinsausgaben für gewerbliche Darlehen einerseits und sonstigen Zinsausgaben andererseits zu unterscheiden. Nach dieser Bestimmung sind auch Zinsaufwendungen für solche Darlehen steuerfrei, die für den Erwerb von Vermögensgegenständen verwendet werden, deren Veräußerungsgewinn ebenfalls nicht der Besteuerung unterliegt. Um derartige Gestaltungen zu unterbinden, sind im Verlauf der Jahre verschiedene Gesetzesänderungen in Kraft getreten. Die gesetzlichen Eingriffe haben indessen das Zinsabzugsrecht nicht entscheidend beeinträchtigt.

11 Vgl. kursgevinstlovens § 7.

12 Vgl. kursgevinstlovens §§ 3 und 4.

13 Schenkungen unter nahen Angehörigen unterliegen allerdings der Schenkungssteuer.

14 Siehe unten V. 2.3, S. 131.

4. Verlustausgleich

Grundsätzlich ist der Verlustausgleich zwischen verschiedenen Einkunftsquellen in einer Periode unbegrenzt möglich. Verluste aus Gewerbebetrieb z. B. können somit gegen andere positive Einkünfte aus demselben Veranlagungsjahr verrechnet werden. Auch durch Personengesellschaften erlittene Verluste können bei den jeweiligen Gesellschaftern durch eigene positive Erträge aus anderen Einkunftsquellen ausgeglichen werden. Der Verlustrücktrag eines negativen Ergebnisses ist hingegen grundsätzlich nicht möglich, der Verlustvortrag ist auf fünf Jahre begrenzt. Dies trifft sowohl für natürliche Personen¹⁵ als auch für steuerpflichtige Gesellschaften¹⁶ zu. Gewisse Einschränkungen bestehen jedoch für steuerpflichtige Gesellschaften, wenn mehr als 50 % der Gesellschafter ausgetauscht werden.¹⁷ Verbleibt ein positives Gesamteinkommen, so können bei natürlichen Personen zusätzlich einzelne Aufwendungen abgezogen werden, die im wesentlichen den deutschen Sonderausgaben, bzw. den außergewöhnlichen Belastungen entsprechen.

V. Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Grundsätzlich macht es nach dem oben beschriebenen System der Einkommensbesteuerung keinen Unterschied, ob das Einkommen durch gewerbliche oder abhängige Tätigkeit oder aufgrund sonstiger Vorgänge erzielt wird. Im Ergebnis findet – von den Ausnahmen beim Tarif abgesehen¹⁸ – eine einheitliche Besteuerung statt. Allerdings bestehen im Falle einer gewerblichen Tätigkeit Besonderheiten, insbesondere hinsichtlich der Auswirkung eines eventuell vorhandenen Warenbestandes oder eventueller Abschreibungen.¹⁹ Auch die Möglichkeit, für die Unternehmenssteuerregelung zu optieren,²⁰ knüpft an Einkommen aus gewerblicher Tätigkeit an.

1. Begriff der gewerblichen Tätigkeit

Die dänischen Steuergesetze enthalten keine Definition des Begriffs der „gewerblichen Tätigkeit“. Zudem hat er auch in verschiedenen Zusammenhängen unterschiedliche Bedeutung.

15 Vgl. personskatteovens § 13 und virksomhedsskatteovens § 13.

16 Vgl. ligningslovens § 15.

17 Vgl. ligningslovens § 15, stk. 5–9.

18 Siehe unten VIII., S. 148 ff.

19 Siehe unten V., S. 2.3, S. 131.

20 Siehe unten VIII.3, S. 151.

Generell sei erwähnt, daß das dänische Steuerrecht kein Äquivalent zur „selbständigen Arbeit“ enthält. Freiberufler wie z. B. Rechtsanwälte, Ärzte und dergl. werden somit als Gewerbetreibende im üblichen Sinne angesehen. Die Vermietung von Grundstücken und Gebäuden wird in der Praxis immer als gewerbliche Tätigkeit behandelt, wohingegen bei der Vermietung von beweglichen Wirtschaftsgütern anhand des konkreten Falles zu entscheiden ist, ob die Tätigkeit eine gewerbliche ist. Auch die Abgrenzung der gewerblichen Einkünfte gegenüber Einkünften aus Lohnarbeit führt vielfach zu Rechtsstreitigkeiten.

2. Besonderheiten bei der Einkünfteermittlung

2.1 Veräußerung von Umlaufvermögen

Gewinne aus dem Verkauf von Vermögensgütern, die Teil des Umlaufvermögens der steuerpflichtigen Gesellschaft sind und deshalb dem allgemeinen Einkommen hinzugerechnet werden, ergeben sich aus dem Unterschied zwischen der Anschaffungssumme abzüglich eventueller Abschreibungen und dem Veräußerungserlös. Die Anschaffungssumme solcher Vermögensgüter kann erst dann steuerlich abgesetzt werden, wenn die Veräußerung stattfindet. Wird ein Vermögensgegenstand des Umlaufvermögens der steuerpflichtigen Gesellschaft mit Verlust veräußert, kann der Verlust bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens im Veräußerungsjahr abgezogen werden.

2.2 Abzugsfähige Aufwendungen

Nach § 6 StStG ist zwischen betrieblichen Aufwendungen zur Sicherung des laufenden Einkommens einerseits und betrieblichen Aufwendungen, die sich auf die Einkommensquelle beziehen, andererseits zu unterscheiden. Infolgedessen sind Aufwendungen für Sachanlagen nicht absetzbar. Eine weitere Konsequenz ist, daß Kosten aus der Gründung eines Gewerbebetriebes oder Ausgaben für eine Betriebserweiterung nicht unter § 6 StStG fallen und somit grundsätzlich nicht abzugsfähig sind. Diese können z. B. sein:

- Aufwendungen für Forschung und Marktanalysen,
- die Erschließung neuer Märkte oder
- Honorare an Rechtsanwälte und Wirtschaftsprüfer anlässlich einer Firmengründung oder Betriebserweiterung.

Indessen sind nach und nach Sonderbestimmungen eingeführt worden, die bewirken, daß der Hauptteil der genannten Aufwendungen trotzdem zum

Zeitpunkt ihrer Entstehung absetzbar ist oder über eine Reihe von Jahren aktiviert und abgeschrieben werden kann.²¹ Privatausgaben können nicht abgesetzt werden,²² was wiederum zahlreiche Abgrenzungsprobleme verursacht. Für gemischt gewerblich und privat veranlaßte Aufwendungen besteht – anders als in Deutschland – eine beschränkte Abzugsfähigkeit. Eine Reihe von Repräsentationsaufwendungen beispielsweise sind mit bis zu 25 % der tatsächlich entstandenen Kosten abzugsfähig.²³

Betrieblich veranlaßte Lohnkosten, Mieten, etc. mindern das allgemeine Einkommen. Einzelunternehmen und Personengesellschaften können allerdings – wie in Deutschland – den gezahlten Unternehmerlohn nicht steuermindernd geltend machen. Dahingegen sind Lohnauszahlungen an den Ehegatten und die Kinder abzugsfähig.

2.3 Abschreibungen

Da – wie oben beschrieben – Anschaffungskosten für Gegenstände des Anlagevermögens grundsätzlich nicht als betriebliche Aufwendungen bei der Ermittlung des allgemeinen Einkommens abgezogen werden können, weil sie keine laufenden Aufwendungen (zur Erzielung des Einkommens), sondern solche zur Anschaffung der Einkommensquelle darstellen, hat der dänische Staat einkommensmindernde Abschreibungen ausdrücklich zugelassen.

Die Abschreibungsbestimmungen sind hauptsächlich im Abschreibungsgesetz („afskrivningsloven“), im Gesetz über das besondere Einkommen („lov om særlig indkomst“) sowie im Veranlagungsgesetz („ligningsloven“) enthalten. Den ursprünglichen Ansatzpunkt der Absetzung für Abnutzung auf Anlagegüter, der auf den Wertverlust infolge von Verschleiß abstellt, hat man schon längst verlassen. Es besteht deshalb ein großer Unterschied zwischen steuerlichen Abschreibungen einerseits und in der Handelsbilanz ausgewiesenen Abschreibungen andererseits. Während die Abschreibungen in der Handelsbilanz auf dem Grundsatz der Vorsicht basierend die tatsächliche Wertminderung ausweisen sollen, ermöglicht das Abschreibungsgesetz dem Steuerpflichtigen, innerhalb gewisser Prozentspannen die Abschreibungssätze frei zu wählen. Im Gesetz über das besondere Einkommen sowie im Veranlagungsgesetz sind andere Abschreibungsbestimmungen mit einem festen Abschreibungssatz vorgesehen. Ferner gibt es Abschreibungsmöglichkeiten bei Wirtschaftsgütern, die ihrer

21 Vgl. u. a. ligningslovens §§ 8 und 8 B, I und J.

22 Vgl. statsskattelovens § 6 i. f.

23 Vgl. ligningslovens § 8.

Natur nach nicht abnutzbar sind, z. B. Abschreibungen auf Forschungsaufwendungen und auf immaterielle Güter; unter gewissen Umständen werden auch Vorratsabschreibungen gestattet. Die steuerlichen Abschreibungen haben somit auch klare wirtschaftspolitische Zwecke.

Das Abschreibungsgesetz umfaßt die Abschreibungen auf Maschinen sowie sonstige Betriebs- und Geschäftsausstattung, Schiffe und Gebäude. Das Gesetz betrifft alle Vermögensgegenstände, die gewerblich verwendet werden. Für gemischt genutzte Vermögensgegenstände gelten besondere Regeln.²⁴

Für *Maschinen und Betriebs- und Geschäftsausstattung* gilt, daß EDV-Software, Vermögensgegenstände unter DKK 6700 sowie Vermögensgegenstände mit einer Nutzungsdauer von unter drei Jahren im Anschaffungsjahr uneingeschränkt abzugsfähig sind. Dasselbe gilt für Betriebsmittel, die zu Versuchs- und Forschungszwecken eingesetzt werden, ohne Rücksicht auf die Nutzungsdauer.²⁵

Der Wert von Vermögensgütern, deren Anschaffungssumme im Anschaffungsjahr nicht sofort abgesetzt werden kann, wird mit einem Saldenwert ermittelt. Der Buchwert in der Abschlußbilanz ergibt sich als der Buchwert in der Eröffnungsbilanz abzüglich der Verkaufssumme derjenigen Vermögensgegenstände, die im Laufe des Jahres verkauft wurden, und zuzüglich der im Laufe des Jahres erworbenen Wirtschaftsgüter. Der Abschreibungssatz kann als ein Prozentsatz zwischen 0 und 30 des Saldenbuchwerts beliebig gewählt werden.²⁶ Der hiernach berechnete Betrag kann bei der Gewinnermittlung abgezogen werden. Somit wird im Ergebnis – über eine entsprechend geringere Absetzung für Abnutzung – zumindest für die Wirtschaftsgüter dieses Sammelkontos eine Besteuerung eventueller Veräußerungsgewinne bewirkt.

Für *Gebäude*²⁷ können Abschreibungen vorgenommen werden, wenn das Gebäude einer der vielen im § 18 des Abschreibungsgesetzes erwähnten Kategorien angehört. Diese Gebäude sind dadurch gekennzeichnet, daß sie für einen Zweck genutzt werden, der typischerweise einen Verschleiß mit sich führt. Zum Beispiel können keine Abschreibungen auf Gebäude für Büro- und Wohnzwecke vorgenommen werden, wohingegen Fertigungsgebäude für Herstellungszwecke grundsätzlich abschreibungsfähig sind. Der Abschreibungshöchstsatz wird im Verhältnis zur erwarteten Nut-

24 Vgl. afskrivningslovens §§ 8 ff.

25 Vgl. afskrivningslovens § 3.

26 Vgl. afskrivningslovens § 2.

27 Vgl. afskrivningslovens §§ 18 ff.

zungsdauer mit bis zu 6 % pro Jahr festgelegt. Der Steuerpflichtige kann im einzelnen Einkommensjahr einen beliebigen Abschreibungssatz zwischen 0 und dem Höchstsatz wählen. Auf die Anschaffungssumme für ein Gebäude können bis zu 100 % abgeschrieben werden. Der sich ergebende Abschreibungsbetrag wird bei der Ermittlung des allgemeinen Jahreseinkommens abgezogen.

Bei *Schiffen zu gewerblichen Zwecken*²⁸ werden Abschreibungen nach einem Saldensystem vorgenommen, das demjenigen der Maschinen, Betriebs- und Geschäftsausstattung entspricht. Im übrigen wird auf VII. 2, S. 146, über die Möglichkeiten der Vorausabschreibung bereits vor Lieferung des Schiffes hingewiesen.

Da die steuerpflichtige Gesellschaft nach dem Abschreibungsgesetz einen beliebigen Abschreibungssatz zwischen 0 und dem Höchstsatz jährlich frei wählen kann und da Verlustrückträge nicht gestattet sind und steuerliche Verluste nur bis zu fünf Jahren vorgetragen werden können, kann es in gewissen Jahren vorteilhaft sein, nur einen kleinen Betrag oder gar nichts abzuschreiben.

Aufwendungen für den Erwerb von *immateriellen Wirtschaftsgütern* können bei der Ermittlung des allgemeinen Einkommens abgeschrieben werden.²⁹ Der Abschreibungssatz wird im Verhältnis zur Laufzeit des Rechts kalkuliert, jedoch so, daß zeitlich unbeschränkte Rechte über einen Zeitraum von 10 Jahren abgeschrieben werden. Im Gegensatz zu Abschreibungen nach Maßgabe des Abschreibungsgesetzes werden die hier behandelten Abschreibungen nach Richtsätzen vorgenommen. Nach der jüngsten Gesetzgebung hat die steuerpflichtige Gesellschaft jedoch in bezug auf Aufwendungen für den Erwerb von Know-how und Patentrechten die Wahlmöglichkeit, den Aufwand in dem Jahr, in dem er entstanden ist, voll abzuschreiben.³⁰

Anschaffungskosten für „goodwill“ können nicht abgeschrieben werden, was damit begründet wird, daß Gewinne und Verluste bei der Veräußerung von „goodwill“ weder bei der allgemeinen Einkommensermittlung noch bei der Ermittlung des besonderen Einkommens auszuweisen sind.

28 Vgl. afskrivningslovens §§ 12 ff.

29 Vgl. lov om særlig indkomstkat § 15.

30 Vgl. ligningslovens § 8 L.

Aufwendungen für *Versuchs- und Forschungszwecke* können über 5 Jahre mit 20 % pro Jahr abgeschrieben werden.³¹ Die Richtsätze sind für den Gewerbebetrieb bindend. Für Betriebsausstattung, die für Forschungszwecke genutzt wird, kann die Anschaffungssumme im Anschaffungsjahr abgesetzt werden.³²

Bereits an dieser Stelle sei aber darauf hingewiesen, daß die aus der Veräußerung von abschreibungsfähigen Wirtschaftsgütern resultierenden Veräußerungsgewinne nicht der Besteuerung entzogen sind. Gerade für diese Fälle wurde die „besondere Einkommensteuer“ geschaffen. Sie knüpft häufig an die Veräußerung von abschreibungsfähigen Wirtschaftsgütern an und wird unter V.4., S. 139, näher erläutert.

2.4 Feststellung und Bewertung des Warenverbrauchs

Eine weitere Sonderregelung für Einkommen aus „gewerblicher Tätigkeit“ enthält das Gesetz über die Warenbestandsaufnahme („varelagerloven“). Eine Warenbestandsaufnahme sowie die Bewertung des festgestellten Bestandes ist notwendig, weil der Warenverbrauch Teil der Ausgaben ist, die durch die Erzielung des laufenden Einkommens veranlaßt sind. Das Gesetz über die Warenbestandsaufnahme regelt lediglich die Aufnahme der Bestände an Waren, Rohstoffen, Erzeugnissen u. a. m. Dahingegen sind Grundstücke und Gebäude nicht von diesem Gesetz umfaßt, auch wenn der Steuerzahler gewerblichen Immobilienhandel betreibt.

Der Warenverbrauch wird nach dem Warenbestandsgesetz als der Unterschied zwischen dem in der Eröffnungsbilanz ausgewiesenen Wert des Warenbestandes zuzüglich Warenbezugskosten bzw. Herstellungskosten und dem Wert des Warenbestandes ausweislich der Schlußbilanz festgesetzt. Die in der Eröffnungsbilanz erscheinenden Werte müssen mit den Werten der Schlußbilanz des vorigen Jahres übereinstimmen.³³

Die steuerliche Ermittlung des Warenverbrauchs unterscheidet sich von derjenigen des Handelsrechts. Bei der Bewertung des Warenbestands am Ende eines Einkommensjahres kann der Steuerpflichtige wählen, ob er den Warenbestand aufgrund des Tagespreises am Jahresende oder des Bezugspreises zuzüglich Zölle, Frachtkosten und dergl. ermitteln will, oder, falls die Ware im eigenen Betrieb hergestellt ist, zum Herstellungspreis.³⁴ Bei der Wahl der Bewertungsmethode wird vorausgesetzt, daß der Steuerpflichtige

31 Vgl. ligningslovens §§ 8 B und 8 C.

32 Vgl. oben V. 2.2, S. 130.

33 Vgl. varelagerlovens § 2 Abs. 2.

34 Vgl. varelagerlovens § 1 Abs. 1.

nur zwischen der FIFO-Methode (first in, first out) und einer Durchschnittsmethode wählen kann. Die LIFO-Methode (last in, first out) wird für nicht anwendbar angesehen, auch wenn sie handelsbilanzrechtlich mit dem Grundsatz der Vorsicht übereinstimmt.

Der sich hiernach ergebende Betrag kann nach Wahl der Steuerpflichtigen seit dem Einkommensjahr 1992 um bis zu 26 % abgewertet werden.³⁵ Die steuerpflichtige Gesellschaft kann mit einer Abwertung erreichen, daß der Wert des Warenbestandes gegen Ende des Einkommensjahres herabgesetzt wird, wodurch bei der Ermittlung des allgemeinen Einkommens eine Abzugsmöglichkeit entsteht, die einem fiktiven Warenmehrerverbrauch zugeschrieben werden kann.

Da der Wert des Warenbestandes nach der Wertberichtigung, die im Jahr 01 erfolgte, der Bestandsaufnahme am Anfang des darauf folgenden Einkommensjahres zugrunde gelegt wird, kann eine Abwertung im Jahr 01 bewirken, daß der Wert des Warenbestandes gegen Ende des Jahres 02 den Wert des Bestandes am Jahresanfang zuzüglich Zugänge desselben Jahres übersteigt. Ein so entstandener fiktiver negativer Verbrauch ist in der Einkommensermittlung als Ertrag auszuweisen. Der Steuerzahler hat jedoch auch die Möglichkeit, am Ende des Jahres 02 den Warenbestand abzuwerten und dadurch zu vermeiden, einen so entstandenen Gewinn im betreffenden Jahr als Ertrag auszuweisen.

Wie ersichtlich, kann sowohl das Warenbestandsgesetz als auch das Abschreibungsgesetz zum Ergebnisausgleich angewendet werden, indem der Steuerpflichtige in jedem Jahr den Abschreibungssatz zwischen 0 und 26 % frei wählen kann.

Durch Gesetzesänderung wurde das Warenbestandsgesetz im Dezember 1991 in der Weise modifiziert, daß der Abwertungshöchstsatz stufenweise herabgesetzt wird, und zwar von 30 % im Einkommensjahr 1991 bis 15 % im Einkommensjahr 1996 und den darauffolgenden Jahren.

Für Gegenstände, die zwar Teil des Umlaufvermögens sind, die jedoch nicht im Gesetz über Warenbestände genannt sind, kann die Anschaffungssumme in dem Jahr abgesetzt werden, in dem die Veräußerung stattfindet. Dies ist z. B. der Fall bei Steuerpflichtigen, die Immobilienhandel betreiben, weil unbewegliches Vermögen nicht vom Gesetz über Warenbestände erfaßt wird.

³⁵ Vgl. varelagerlovens § 1 Abs. 4.

2.5 Betriebliche Verluste

Als betriebliche Verluste werden in der Regel solche Vermögensminderungen bezeichnet, die im Gegensatz zu den betrieblichen Aufwendungen nicht das Ergebnis einer bewußten Ausgabenverfügung sind. Ferner werden Verluste aus Bürgschaftsverpflichtungen dieser Kategorie zugeordnet.

Die steuerlichen Verhältnisse in bezug auf Forderungsverluste wurden 1985 mit dem Gesetz über Kursgewinne („kursgevinstloven“) ausdrücklich gesetzlich geregelt. Verluste aus Forderungen können von natürlichen Personen, die als Einzelunternehmer oder in Form einer Personengesellschaft ein Gewerbe betreiben, dann abgezogen werden, wenn die Forderungen im Rahmen der gewerblichen Tätigkeit erworben wurden.³⁶

Im Unterschied zum Handelsbilanzrecht gilt für das Steuerrecht der Grundsatz, daß Verluste erst dann abgesetzt werden können, wenn sie realisiert worden sind.³⁷ Das hat z. B. zur Folge, daß die Zahlungsunfähigkeit von Schuldner nur dann einkommensmindernd berücksichtigt werden kann, wenn der Verlust festgestellt ist, was besagt, daß der Gläubiger vergeblich versucht haben muß, sich beim Schuldner zu befriedigen, d. h. daß die Forderung tatsächlich uneinbringlich ist. Die Veranlagungsbehörde („ligningsrådet“) kann jedoch auf Antrag des Steuerpflichtigen zulassen, die ausstehenden Forderungen anders auszuweisen, z.B. nach einem Bestandsaufnahmeverfahren, wodurch am Jahresende eine tatsächliche Bewertung der ausstehenden Forderungen zum Kurswert vorgenommen wird.³⁸ Solche Genehmigungen werden u. a. Kreditinstituten erteilt.

2.6 Risikovorsorge

Das Staatssteuergesetz selbst sieht in § 6 a nur sehr geringe Möglichkeiten der steuerlichen Berücksichtigung von Beträgen zur vorsorglichen Abwendung künftiger Aufwendungen vor. Zunächst wird eine an Sicherheit grenzende Wahrscheinlichkeit gefordert, daß der Aufwand tatsächlich eintritt. Es besteht somit ein signifikanter Unterschied zur handelsrechtlichen Bildung von Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten. Z.B. kann die Zusage einer künftigen Pensionsleistung nicht vor der Auszahlung abgezogen werden, und zwar auch dann nicht, wenn die Zusage in Übereinstimmung mit dem Grundsatz der Vorsicht passiviert werden müßte.

³⁶ Vgl. kursgevinstlovens § 4.

³⁷ Vgl. kursgevinstlovens § 8.

³⁸ Vgl. kursgevinstlovens § 8 und cirkulære Nr. 15 vom 21. 3. 1990 fra Told og Skat-testyrelsen, pkt.

3. Besonderheiten der Gewinnermittlung bei körperschaftsteuerpflichtigen Gesellschaften

3.1 Überblick

Schuldner der Steuern auf das Einkommen einer körperschaftsteuerpflichtigen Gesellschaft ist die Gesellschaft als solche. Ausschüttungen an die Gesellschafter werden dort besteuert und sind nicht bei der Gesellschaft abzugsfähig. Die Anteilseigner können Verluste der Gesellschaft nicht einkommensmindernd absetzen.

Die Ermittlung des steuerlichen Gewinns entspricht – abgesehen von einigen Besonderheiten – der Ermittlung der gewerblichen Einkünfte bei natürlichen Personen.³⁹

Steuerpflichtige Gesellschaften können Lohnzahlungen an die Gesellschafter als Aufwendungen abziehen, weshalb sie bei den Gesellschaftern als allgemeines Lohneinkommen besteuert werden. Des weiteren können die Gesellschaften jede Art von Kursverlusten aus Anteilen und Forderungen abziehen.⁴⁰ Eine wichtige Ausnahme bildet jedoch die Bestimmung, daß Verluste aus Forderungen gegen Tochtergesellschaften, die mit Stimmanteilen oder Kapitalbeteiligungen direkt oder indirekt zu 50 % beherrscht werden, nicht abzugsfähig sind.⁴¹ Dies gilt jedoch nicht, wenn die Forderung aus einer Warenlieferung der Muttergesellschaft an eine Tochtergesellschaft resultiert. Korrespondierend zur Abzugsfähigkeit von Kursverlusten werden aber auch Kursgewinne immer berücksichtigt.⁴²

Natürliche Personen, die kleinere steuerpflichtige Gesellschaften beherrschen, sind häufig dazu verpflichtet, für aufgenommene Kredite der Gesellschaft der Bank gegenüber Sicherheit zu leisten. Wird ein Gesellschafter zu einem späteren Zeitpunkt aus einer solchen Bürgschaft in Anspruch genommen, ist dieser Betrag in der Regel nicht abzugsfähig.

3.2 „Zusammenveranlagung“ verbundener Gesellschaften

Es gibt keine eigentliche Konzernbesteuerung. Allerdings besteht in Konzernen mit Aktiengesellschaften (A/S) und „Anpartselskaber“ (ApS) eine

39 Vgl. selskabsskattelovens § 8.

40 Vgl. kursgevinstlovens § 2.

41 Vgl. kursgevinstlovens § 6 B.

42 Vgl. kursgevinstlovens § 2.

Möglichkeit der „Zusammenveranlagung“ („sambeskatning“).⁴³ Die Zusammenveranlagung kann sowohl mit dänischen als auch mit ausländischen Tochtergesellschaften erfolgen, jedoch immer unter der Bedingung, daß die Muttergesellschaft dänisch ist.

Die Zusammenveranlagung hat nicht etwa zur Folge, daß das gesamte Jahresergebnis bei der Muttergesellschaft ermittelt wird. Im Gegenteil sind die Jahresergebnisse der jeweiligen Gesellschaften individuell zu ermitteln. Die Gewinnermittlung findet für alle beteiligten Gesellschaften nach dänischen Steuervorschriften statt.

Das Einkommen, das Gegenstand der Zusammenveranlagung wird, ergibt sich aus der Summe der Ergebnisse der jeweiligen Gesellschaften und hat somit für den Konzern den Vorteil, daß ein negatives Ergebnis der einen Gesellschaft mit einem positiven Ergebnis einer anderen verrechnet werden kann. Hierdurch können steuerliche Verluste in den einzelnen Konzerngesellschaften auf der Stelle ausgenutzt werden (ansonsten besteht nur die Möglichkeit des Verlustvortrags zur Verrechnung mit dem Einkommen derselben Gesellschaft in den folgenden fünf Jahren). Außerdem bringt die Zusammenveranlagung mit ausländischen Tochtergesellschaften gewisse Vergünstigungen mit sich, die oft insgesamt zu einer niedrigeren Besteuerung des Konzerns beitragen.

Die wichtigste Voraussetzung für die Zusammenveranlagung ist, daß die Kapitalbeteiligung der Muttergesellschaft an der Tochtergesellschaft die Höchstgrenze der für Auslandskapital zulässigen Beteiligungsquote erreicht. Außerdem sind im Gesetz eine Reihe sonstiger Bedingungen⁴⁴ vorgesehen, so z. B. die Bedingung der Vermeidung eines „thin capitalization“. Des weiteren besteht nur eingeschränkt die Möglichkeit, steuerliche Verluste aus der Zeit vor der Zusammenveranlagung mit Gewinnen aus anderen Konzerngesellschaften zu verrechnen. Es wird nicht vorausgesetzt, daß die Tochtergesellschaft wirtschaftlich und organisatorisch in die Muttergesellschaft eingegliedert ist. Die Zusammenveranlagung ist auch nicht deshalb ausgeschlossen, weil die Muttergesellschaft eine reine Holdinggesellschaft ist. Wenn eine dänische Muttergesellschaft mit einer ausländischen Tochtergesellschaft zusammenveranlagt werden möchte, bestehen für die dänische Muttergesellschaft besondere Verpflichtungen hinsichtlich der Rechnungslegung der ausländischen Tochtergesellschaft.

43 Vgl. selskabsskattelovens § 31.

44 Vgl. cirkulære nr. 6 af 30/4 1992 om sambeskatning.

4. Das besondere Einkommen

Grundsätzlich sind gem. § 15 StStG Gewinne und Verluste aus der Veräußerung von Vermögensgegenständen nicht dem allgemeinen Einkommen hinzuzurechnen, es sei denn, der Gegenstand ist Teil des Umlaufvermögens. Oft kann es schwierig sein zu entscheiden, ob ein Vermögensgegenstand zum Umlaufvermögen des Steuerpflichtigen gehört, d. h. ob dessen Kauf und Verkauf im Rahmen des Gewerbebezugs des Steuerpflichtigen erfolgt.⁴⁵ Entscheidend ist, ob der Steuerpflichtige den Vermögensgegenstand mit der Absicht erworben hat, ihn zwecks Gewinnerzielung weiterzuverkaufen und daß es sich bei der Anschaffung nicht nur um einen einmaligen Vorfall handelt. Als Beispiel sei erwähnt, daß Aktien nicht dem Umlaufvermögen des Steuerpflichtigen hinzugerechnet werden, nur weil die Gesellschaft ein Gewerbe betreibt. Damit die Aktien als Umlaufvermögensgegenstände betrachtet werden können, muß der An- und Verkauf von Aktien das eigentliche Gewerbe darstellen, z. B. im Falle eines Börsenmaklers oder einer Bank. Als ein anderes Beispiel sei erwähnt, daß Anlagegüter und unbewegliches Vermögen nicht dem Umlaufvermögen zugerechnet werden, auch wenn sie in den Geschäftsbetrieb des Steuerpflichtigen eingehen, es sei denn der Steuerpflichtige betreibt Handel mit diesen Vermögensgegenständen. Erlöse aus der Veräußerung von Gebäuden, die zu Mietzwecken dienen, werden auch nicht ohne weiteres dem allgemeinen Einkommen hinzugerechnet.

Das Gesetz über die Steuer auf das besondere Einkommen („lov om særlig indkomstskat“) sowie daran anknüpfende Gesetzesvorschriften brechen in mehreren wichtigen Punkten mit dem Grundsatz, daß Gewinne aus der Veräußerung von Anlagevermögen und anderen Wirtschaftsgütern nicht der Besteuerung unterliegen. Die Pflicht zur Entrichtung von Steuern auf das besondere Einkommen obliegt sowohl natürlichen Personen als auch steuerpflichtigen Gesellschaften.

Die der besonderen Einkommensteuer unterliegenden Vorgänge sind in verschiedenen Bestimmungen abschließend aufgezählt.

Im folgenden werden nun einige Fälle näher dargestellt. Dabei wird gegebenenfalls eine Abgrenzung zum allgemeinen Einkommen vorgenommen.

4.1 Erlöse aus dem Verkauf von unbeweglichen Vermögensgegenständen

Steuerlich wird unterschieden, ob der Steuerpflichtige gewerbsmäßigen Handel mit Immobilien betreibt oder nicht. Danach richtet sich, ob der

⁴⁵ Vgl. statsskattelovens § 5 a.

Vermögensgegenstand zum Umlauf- oder zum Anlagevermögen des Steuerpflichtigen gehört.

Ein Fertigungsgebäude, ein Bürogebäude o. ä., das als Grundlage für den Geschäftsbetrieb des Steuerpflichtigen dient, oder ein Grundstück, das vermietet wird, kann nicht allein unter Hinweis auf seine Verwendung zum Umlaufvermögen des Steuerpflichtigen gezählt werden. Eine Voraussetzung ist somit de facto, daß der Steuerpflichtige Immobilienhändler ist. Der Rechtsprechung können zahlreiche Beispiele zu dieser Abgrenzungsfrage entnommen werden.

Die Vermietung unbeweglichen Vermögens stellt in der Praxis grundsätzlich einen selbständigen Gewerbebetrieb dar. Das gilt auch, wenn ein Gesellschafter, der z. B. eine steuerpflichtige Gesellschaft zu 100 % besitzt, dieser sein unbewegliches Vermögen vermietet. Sind nur wenige Gesellschafter einer steuerpflichtigen Gesellschaft gewerbetreibend, werden die Eigentumsverhältnisse oft so vereinbart, daß diejenigen Gesellschafter die Immobilien besitzen, die natürliche Personen sind. Diese vermieten wiederum das Vermögen an die Gesellschaft. Ein eventuelles Abschreibungsrecht wird hiernach den natürlichen Personen zukommen, die es besser ausnutzen können als die Gesellschaft.

Bei Veräußerung nach 7jährigem Besitz wird, sofern der einzelne Gesellschafter im übrigen keinen Immobilienhandel betreibt, nur auf eventuelle „wiedergewonnene Abschreibungen“ Steuer anfallen, die bei der Ermittlung des besonderen Einkommens anzugeben sind. „Wiedergewonnene Abschreibungen“ werden als der Unterschied zwischen dem Wert des Gegenstandes nach Abschreibungen (= Anschaffungssumme abzüglich vorgenommener Abschreibungen) und der Verkaufssumme charakterisiert. Wenn die Verkaufssumme die Anschaffungssumme unterschreitet, ergeben sie sich als der Unterschied zwischen dem Buchwert des Gegenstandes und der Veräußerungssumme.

4.1.1 Unbewegliche Güter des Umlaufvermögens

Natürliche Personen und steuerpflichtige Gesellschaften, die Immobilienhandel betreiben, müssen bei der Veräußerung eines Grundstücks oder Gebäudes den Gewinn oder Verlust bei der Ermittlung des allgemeinen Einkommens ansetzen.⁴⁶ Im Falle von Abschreibungen auf Gebäude wird der Gewinn oder Verlust als der Unterschied zwischen der Anschaffungssumme abzüglich der abgeschriebenen Beträge und der Verkaufssumme berechnet.

⁴⁶ Vgl. statsskattelovens §4 i.V.m. §5.

4.1.2 *Unbewegliche Güter des Anlagevermögens*

Betreibt der Steuerpflichtige keinen Immobilienhandel, kann er eventuelle Verluste aus der Veräußerung von unbeweglichen Vermögensgegenständen nicht steuerlich absetzen. Bei Veräußerungsgewinnen aus dem Verkauf von Gebäuden ist zwischen der Besteuerung von „wiedergewonnenen Abschreibungen“ einerseits und Veräußerungsnettoerlös andererseits zu unterscheiden. „Wiedergewonnene Abschreibungen“ werden voll bei der Ermittlung des besonderen Einkommens mit einbezogen.⁴⁷ Ungeachtet dessen, ob diese im konkreten Fall entstehen, ist festzustellen, ob bei der Veräußerung von unbeweglichem Vermögen eine Besteuerung nach dem Immobilienertragsteuergesetz („ejendomsavancebeskatningsloven“) erfolgen soll.⁴⁸ Das Immobilienertragsteuergesetz regelt die Besteuerung der Gewinnspanne zwischen Verkaufssumme und Anschaffungssumme,⁴⁹ wobei zur Ermittlung der Anschaffungssumme eventuell vorgenommene Abschreibungen unberücksichtigt bleiben, da sie ja bereits dem allgemeinen Einkommen zugerechnet werden.

Der Veräußerungsgewinn wird zu 100 % dem besonderen Einkommen hinzugerechnet, wenn der Verkauf innerhalb von drei Jahren nach dem Erwerb des unbeweglichen Vermögensgegenstandes erfolgt. Danach erfolgt eine stufenweise Herabsetzung um 20 % pro Jahr, so daß der Veräußerungserlös aus dem Verkauf des Grundeigentums nach 7jährigem Besitz steuerfrei ist.⁵⁰

4.2 *Veräußerungserlöse aus Beteiligungen an steuerpflichtigen Gesellschaften*

Natürliche Personen und steuerpflichtige Gesellschaften, die im Rahmen ihres Gewerbezweigs Handel mit Anteilen an steuerpflichtigen Gesellschaften betreiben, müssen die daraus resultierenden Gewinne und Verluste bei der Ermittlung des allgemeinen Einkommens in der Steuerbilanz ausweisen.⁵¹

Für sonstige Beteiligte an steuerpflichtigen Gesellschaften, egal ob der Gesellschafter eine natürliche Person ist oder eine ebenfalls steuerpflichtige Gesellschaft, ist es maßgeblich, ob diese die Kapitalanteile mehr oder weniger als drei Jahre besessen haben.

47 Vgl. afskrivningslovens § 29 i. V. m. lov om særlig indkomst § 2, Nr. 2.

48 Vgl. lov om smørlig indkomstskat § 2, Nr. 13.

49 Vgl. ejendomsavancebeskatningslovens § 4.

50 Vgl. ejendomsavancebeskatningslovens § 6.

51 Vgl. aktieavancebeskatningslovens § 3.

Der Gewinn aus Kapitalanteilen (Aktien, Stammanteilen, etc.), die weniger als 3 Jahre im Besitz des Veräußerers gewesen sind, wird dem allgemeinen Einkommen zugeordnet.⁵² Verluste können bis zu 5 Jahre vorgetragen, aber nur gegen Erträge aus der Veräußerung von anderen Kapitalanteilen verrechnet werden, die ebenfalls weniger als 3 Jahre im Besitz des Veräußerers gewesen sind.

Bei den Verkauf von Kapitalanteilen, die mehr als 3 Jahre im Besitz des Veräußerers waren, ist zu unterscheiden, ob der Veräußerer eine natürliche Person oder ebenfalls eine steuerpflichtige Gesellschaft ist, und ob die natürliche Person ggf. die Gesellschaft beherrscht:

Eine natürliche Person, die die veräußerte Gesellschaft nicht beherrscht, hat den Erlös aus dem Verkauf von Kapitalanteilen an steuerpflichtigen Gesellschaften in der Steuerbilanz nicht anzugeben, weder als allgemeines noch als besonderes Einkommen. Umgekehrt können Verluste auch nicht abgesetzt werden.⁵³

Entsprechende Bestimmungen finden auf die Veräußerung von Kapitalanteilen durch eine steuerpflichtige Gesellschaft Anwendung, ohne Rücksicht darauf, ob der Veräußerer die zu veräußernde Gesellschaft beherrscht.⁵⁴

Eine natürliche Person beherrscht die Gesellschaft, wenn sie direkt oder indirekt mehr als 25 % des Grundkapitals besitzt oder über mehr als 50 % der Stimmanteile verfügt.⁵⁵ Ist das der Fall, so hat die natürliche Person in der Steuerbilanz den Erlös aus dem Verkauf der Kapitalanteile an der Gesellschaft als besonderes Einkommen auszuweisen.⁵⁶ Der Ertrag ergibt sich aus dem Unterschied zwischen Veräußerungssumme und Anschaffungssumme. Jedoch wird der sich hieraus ergebende Betrag in Abhängigkeit von der Dauer des Anteilsbesitzes stufenweise herabgesetzt, und zwar vom dritten bis zum achten Jahr, in dem die Person die Anteile gehalten hat, jeweils um 10 %.⁵⁷ Demnach ist bei der Veräußerung von Kapitalanteilen nach 8jährigem oder längerem Besitz nur die Hälfte des Veräußerungsgewinns dem besonderen Einkommen hinzuzurechnen. Da der Steuersatz

52 Vgl. aktieavancelovens § 2.

53 Vgl. aktieavancebeskatningslovens § 4 Abs. 1, 2. Buchst.

54 Vgl. aktieavancebeskatningslovens § 4 Abs. 5.

55 Vgl. aktieavancebeskatningslovens § 4 Abs. 2-3.

56 Vgl. aktieavancebeskatningslovens § 4 i. V.m. lov om særlig indkomstskat § 2, Nr. 6.

57 Vgl. aktieavancebeskatningslovens § 7.

für das besondere Einkommen 50 % beträgt⁵⁸, folgt daraus, daß eine Veräußerung nach dem 8. Jahr nur eine tatsächliche Belastung von 25 % auslöst. Darüber hinaus gibt es einen Freibetrag, so daß insgesamt bis zu DKK 65 000 an Erlösen aus dem Verkauf von Kapitalanteilen unbesteuert bleiben. Jedoch werden für die Gewährung dieses Freibetrages Anteilsverkäufe aus 4 Jahren zusammengerechnet, so daß er in diesem Zeitraum nur einmal voll ausgenutzt werden kann.

Durch den Verkauf von Kapitalanteilen entstandene Verluste können nach einem mindestens 3jährigen Beteiligungsbesitz von natürlichen Personen, die die Gesellschaft beherrschen, vom besonderen Einkommen abgezogen werden.⁵⁹ Der Verlust ergibt sich aus dem Unterschied zwischen der Anschaffungssumme und der Verkaufssumme. Eine Abstufung ist nicht vorgesehen.

4.3 Erlöse aus dem Verkauf immaterieller Wirtschaftsgüter

Der Erlös aus dem Verkauf von Rechten wird dem besonderen Einkommen zugeordnet, so wie auch Verluste vom besonderen Einkommen abgezogen werden.⁶⁰ Steuerpflichtig ist der Unterschied zwischen Anschaffungssumme abzüglich eventueller Abschreibungen und der Verkaufssumme.⁶¹

Wenn der Urheber selbst ein immaterielles Recht verkauft, ist der Gewinn oder Verlust in der Steuerbilanz als allgemeines Einkommen auszuweisen.⁶²

Wenn Know-How oder Patentrechte, die im Jahr der Entstehung des Aufwands abgeschrieben wurden, zu einem späteren Zeitpunkt verkauft werden, ist die ganze Verkaufssumme dem allgemeinen Einkommen im Veräußerungsjahr hinzuzurechnen.⁶³

4.4 Erlöse aus dem Verkauf von Maschinen, Betriebs- und Geschäftsausstattung

Für Maschinen, Betriebs- und Geschäftsausstattung werden die Verkaufserlöse aus denjenigen Vermögensgegenständen, deren Anschaffungskosten im Anschaffungsjahr voll abgezogen wurden⁶⁴, bei der Ermittlung des all-

58 Vgl. unten, VIII.2., S. 149.

59 Vgl. aktieavancebeskatningslovens § 4 Abs. 4.

60 Vgl. lov om særlig indkomstskat § 2, Nr. 4.

61 Vgl. lov om særlig indkomstskat § 6.

62 Vgl. lov om særlig indkomstskat § 3 Abs. 5.

63 Vgl. ligningslovens § 8 L, Abs. 2.

64 Vgl. oben, V. 2.3, S. 132.

gemeinen Einkommens einbezogen.⁶⁵ Für sonstige Vermögensgegenstände wird ein Verkauf normalerweise nur durch die Veränderung des Saldenwerts der Betriebs- und Geschäftsausstattung indirekt Bedeutung erlangen. Wenn der Steuerpflichtige den Betrieb veräußert, ist eine eventuelle Differenz zwischen dem Verkaufspreis der Maschinen, Betriebs- und Geschäftsausstattung und dem Buchwert bei der Ermittlung des besonderen Einkommens in der Steuerbilanz auszuweisen.⁶⁶

VI. Vermeidung der Doppelbesteuerung von Einkommen aus steuerpflichtigen Gesellschaften

Das Einkommen der Personengesellschaft wird bei den Gesellschaftern direkt besteuert, weshalb keine Doppelbesteuerung stattfindet. Bis 1991 wurde eine Doppelbesteuerung im Zusammenhang mit der Ausschüttung von Dividenden durch steuerpflichtige Gesellschaften mittels Steuervergütungen („avoir fiscal“) vermindert. Nach den jüngsten Vorschriften ist es weiterhin so, daß eine steuerpflichtige Gesellschaft ausgeschüttete Gewinne nicht abziehen kann. Der Steuersatz für ausgeschüttete und thesaurierte Gewinne ist auf der Ebene der Gesellschaft gleich; eine Begünstigung der ausgeschütteten Gewinne erfolgt jedoch auf der Ebene der Gesellschafter.

1. Steuerpflichtige Gesellschaften als Gesellschafter

Wenn eine Tochtergesellschaft Gewinne an eine dänische Muttergesellschaft abführt, die das ganze Einkommensjahr hindurch oder in einem zusammenhängenden Zeitraum von mindestens zwei Jahren bis zum Ausschüttungszeitpunkt⁶⁷ mehr als 25 % des Grundkapitals besitzt, werden diese bei der Muttergesellschaft normalerweise nicht besteuert, auch dann nicht, wenn die Tochtergesellschaft ihren Hauptsitz im Ausland hat. Ein steuerfreier Bezug von Dividenden ausländischer Tochterunternehmen ist allerdings ausgeschlossen, wenn die Einkünfte der Tochtergesellschaft im Ausland wesentlich günstigeren Besteuerungsvorschriften unterliegen als in Dänemark.⁶⁸

65 Vgl. afskrivningslovens § 3 Abs. 5.

66 Vgl. afskrivningslovens § 6.

67 Vgl. selskabsskattelovens § 13 Abs. 1.

68 Vgl. selskabsskattelovens § 13 Abs. 3.

Kann die Gewinnabführung nicht steuerfrei erfolgen, z. B. weil der Erwerber weniger als 25 % des Kapitals hält oder der Besitzzeitraum zu kurz ist, werden nur 66 % des Gewinnbetrags bei der Einkommensermittlung des Erwerbers mit einbezogen.⁶⁹ Außerdem werden auf Antrag vom Steuerminister gewisse steuerliche Ermäßigungen gewährt.⁷⁰ Für ausgeschüttete Dividenden an und von Gesellschaften, die von der EG-Richtlinie 90/435/EWG umfaßt sind, bestehen darüber hinaus besondere Vergünstigungsvorschriften.⁷¹

2. Natürliche Personen als Gesellschafter

Hat die ausschüttende Gesellschaft ihren Sitz in Dänemark, wird der ausgeschüttete Gewinn bei natürlichen Personen bis zu DKK 26 200 mit 30 % besteuert, der darüber hinausgehende Gewinn mit 45 %.⁷² Die Höhe der Steuer ist unabhängig davon, ob der Gesellschafter die steuerpflichtige Gesellschaft beherrscht oder nicht.

Wenn die ausschüttende Gesellschaft ihren Sitz im Ausland hat, wird die ausgeschüttete Dividende als Kapitalertrag angesehen⁷³ und wird bei der Einkommensermittlung dem allgemeinen Einkommen zugerechnet.⁷⁴

VII. Steuerliche Subventionen

Aus wirtschaftspolitischen Gründen sieht das Steuergesetz verschiedene Regelungen vor, die Investitionen anregen sollen.

1. Gesetz über Investmentfonds

Das Investmentfondsgesetz („investeringsfondsloven“) ermöglicht die Bildung einer besonderen Rücklage für spätere Investitionen in Vermögensgüter oder Einsparungen für andere besondere Zwecke. Gewerbetreibende natürliche Personen können bis zu 25 % des allgemeinen Einkommens aus Gewerbetätigkeit in Rücklagen einstellen,⁷⁵ die in der Steuerbilanz vom all-

69 Vgl. selskabsskattelovens § 13 Abs. 4.

70 Vgl. selskabsskattelovens § 17 Abs. 4.

71 Vgl. selskabsskattelovens § 17 Abs. 3.

72 Vgl. personskattelovens § 8 a.

73 Vgl. skattekontrollovens §§ 1–2.

74 Vgl. oben IV.2., S. 127.

75 Vgl. investeringsfondslovens § 4.

gemeinen Einkommen abgezogen werden.⁷⁶ Gleichzeitig ist aufgrund besonderer Vorschriften des Investmentfondsgesetzes der Rückstellungsbetrag auf ein Sperrkonto einzuzahlen. Dieser muß binnen 6 Jahren für den Erwerb von abschreibungsfähigen Vermögensgegenständen verwendet werden, z. B. für Maschinen, Betriebs- und Geschäftsausstattung, Schiffe und besondere Gebäude, zu Forschungszwecken oder zur Vermarktung im Zusammenhang mit dem Export.⁷⁷

Da der festgelegte Betrag im betreffenden Jahr abzugsfähig ist, wird gleichzeitig die Abschreibungsbemessungsgrundlage um den Betrag gekürzt, der für die Anschaffung des Wirtschaftsguts verwendet wurde, und der aus der Rücklage herrührte.⁷⁸ Hierdurch wird vermieden, daß mehr als 100 % abgeschrieben werden.

Die Möglichkeiten, das Investmentfondsgesetz anzuwenden, bestehen für Personengesellschaften nur eingeschränkt.⁷⁹ Für körperschaftsteuerpflichtige Gesellschaften gilt das Gesetz nicht.

2. Vorausabschreibungen

Das Abschreibungsgesetz sieht Möglichkeiten vor, gewisse im Gesetz vorgesehene größere Investitionen in Anlagegüter im voraus abzuschreiben. Die Vorausabschreibungen bewirken, daß das zu versteuernde Einkommen um den im voraus abgeschriebenen Betrag reduziert werden kann. Die gesamten Vorausabschreibungen werden dann von der Abschreibungsbemessungsgrundlage abgezogen, so daß insgesamt nicht mehr als 100 % abgeschrieben werden können. Nur im Zeitraum zwischen dem Abschluß des Kaufvertrages und der Lieferung des Gutes können Vorausabschreibungen geltend gemacht werden.

Für Schiffe können im Zeitraum zwischen dem Vertragsabschluß und der Lieferung 15 % p.a. im voraus abgeschrieben werden, jedoch insgesamt nur 30 %.⁸⁰ Voraussetzung ist aber immer, daß die gesamte vereinbarte Anschaffungssumme mindestens DKK 200 000 beträgt.

Gleiches gilt für Maschinen, Betriebs- und Geschäftsausstattung sowie Neubauten.⁸¹ Allerdings ist hier die Bedingung, daß die gesamte vereinbarte

76 Vgl. investeringsfondslovens § 1.

77 Vgl. investeringsfondslovens §§ 3 ff. und 6 ff.

78 Vgl. investeringsfondslovens § 7.

79 Vgl. investeringsfondslovens § 3 A.

80 Vgl. afskrivningslovens § 14.

81 Vgl. afskrivningslovens § 29 H.

Anschaffungssumme mindestens DKK 700 000 beträgt.⁸² Für steuerpflichtige Gesellschafter von Personengesellschaften gilt, daß der Kapitalanteil des jeweiligen Gesellschafters mindestens DKK 700 000 betragen muß.

3. Versuchs- und Forschungszwecke

Die Steuergesetze enthalten eine Reihe von Bestimmungen, deren Zweck die Förderung der Forschung ist. Wie oben, S. 130, bereits erwähnt, können die Anschaffungskosten in Zusammenhang mit Forschungsmaßnahmen im Jahr der Entstehung voll abgezogen werden, ungeachtet ihrer Höhe. Rücklagen nach dem Investmentfondsgesetz können zu Lasten von Aufwendungen für Forschungszwecke eingesetzt werden.

Durch die Teilnahme an besonderen Forschungsprojekten entsteht ein zusätzlicher Freibetrag in Höhe von 25 % der Kosten. Dieser Betrag beeinträchtigt nicht die Abzugsmöglichkeiten für Betriebskosten und Abschreibungen nach den allgemeinen Regeln, so daß Gesamtabzüge vorkommen können, die 100 % der tatsächlichen Kosten übersteigen.⁸³

4. Vergünstigungen für strukturschwache Gebiete

Um die gewerbliche Entwicklung und die Beschäftigung in strukturschwachen Gebieten zu fördern, hat der Gesetzgeber im Juni 1991 Vorschriften erlassen, wonach Unternehmen bis 1999 Abschreibungen auf Maschinen, Betriebs- und Geschäftsausstattung sowie auf Gebäude in diesen Gebieten zum doppelten Satz vornehmen können.⁸⁴ Eine Bedingung für die Inanspruchnahme der besonders günstigen Abschreibungsregeln ist, daß das Unternehmen sich bis 31. 12. 1994 in einem der besonders ausgewählten Gebiete niedergelassen hat. Die Abschreibungen dürfen 100 % der Anschaffungskosten nicht übersteigen. Wegen eines möglichen Verstoßes gegen die EWG-Verträge ist das Inkrafttreten des Gesetzes jedoch vorläufig (im November 1992) verschoben worden.

⁸² Vgl. afskrivningslovens § 29 E.

⁸³ Vgl. ligningslovens § 8 G.

⁸⁴ Vgl. lov nr. 486 af 24. 6. 1992.

VIII. Tarif

1. Steuer auf das allgemeine Einkommen

Das Personalsteuergesetz („personskatteloven“) umfaßt drei Steuersätze, die in ihrem Zusammenwirken der Besteuerung einen progressiven Charakter verleihen.

Das zu versteuernde allgemeine Einkommen unterliegt einer proportionalen Steuer in Höhe von 22 %, die dem dänischen Staat zufließt, und einer rund 30%igen Steuer an die kommunalen Behörden, abzüglich eines Grundfreibetrags in Höhe von DKK 30 000.⁸⁵ Im Ergebnis entsteht daraus eine Steuerbelastung von 52 % (sog. „52%-Steuer“).

Hinzu kommt eine Steuer in Höhe von 6 % auf den Betrag, der DKK 162 300 übersteigt (sog. „6%-Steuer“). Ertragshoheit über diesen Teil der Steuer hat ebenfalls der Staat. Allerdings gelten für die Berechnung des zu versteuernden Einkommens folgende Besonderheiten:⁸⁶

Zum einen können Aufwendungen zum Erwerb, zur Sicherung und Erhaltung des Einkommens nur dann abgezogen werden, wenn sie auf gewerblicher Tätigkeit beruhen. Das hat zur Folge, daß zwischen Aufwendungen, die aus Gewerbetätigkeit stammen und Aufwendungen, die durch Lohnarbeit entstanden sind, zu unterscheiden ist.

Zweitens können bei der Ermittlung der „6%-Steuer“ Kapitalaufwendungen nur gegen Kapitalerträge verrechnet werden. Daher sind Zinsausgaben, die die Kapitalerträge übersteigen, nicht abzugsfähig, was insbesondere Einzelunternehmen und Personengesellschaften belastet, da Neuanschaffungen häufig fremdfinanziert werden. Aus diesem Grund wurde vor einigen Jahren von der dänischen Regierung die weiter unten dargestellte Unternehmenssteuerregelung geschaffen.

Weiterhin werden 12 % auf den 231 800 DKK übersteigenden Betrag vom Staat erhoben.⁸⁷ Bei der Berechnung des hier zugrunde zu legenden zu versteuernden Einkommens gelten wiederum zwei Besonderheiten:

Ebenso wie bei der „6%-Steuer“ können auch hier Aufwendungen zum Erwerb, zur Sicherung und zur Erhaltung des Einkommens nur abgezogen werden, wenn sie sich auf gewerbliches Einkommen beziehen.

85 Vgl. personskattelovens § 6 und 10 f.

86 Vgl. personskattelovens § 8 i. V.m. §§ 3 und 4.

87 Vgl. personskattelovens § 7.

Zweitens bleiben Kapitalerträge, wie z. B. Dividenden, und auch Kapitalaufwendungen außer Betracht.

Durch die Kumulation der verschiedenen Steuersätze (52 %, 6 %, 12 %) kann es zu einer Besteuerung des Gesamteinkommens von mehr als 68 % kommen. In diesem Fall wird der Grenzsteuersatz durch Absenken der staatlichen Einkommensteuer in der Summe auf 68 % beschränkt (Plafondierung).⁸⁸ Weiterhin erfolgt eine Kappung der Einkommen- und Vermögensteuer auf einen Betrag in Höhe von 78 % des zu versteuernden Einkommens, unabhängig von der zuvor beschriebenen Plafondierung bei der Einkommensteuer.

Wenn eine Personengesellschaft mehr als 10 Gesellschafter hat, sind den natürlichen Gesellschaftern bei der Ermittlung der „6%- und 12%-Steuern“ hinsichtlich der abzugsfähigen Beträge besondere Begrenzungen gesetzt.

Für selbständig steuerpflichtige Gesellschaften beträgt der Steuersatz auf das Einkommen nach der jüngsten Gesetzesänderung am 29.4. 1992 34 %.⁸⁹ Sie haben wie natürliche Personen nunmehr eine voraussichtliche Steuer zu ermitteln, die im Laufe des Einkommensjahres entrichtet wird. Es bestehen jedoch einige Übergangsbestimmungen für ältere steuerpflichtige Gesellschaften, die statt dessen wählen können, die Steuer im Jahr nach dem Einkommensjahr zu entrichten, wobei der Steuersatz dann aber 38 % beträgt. Bei Genossenschaften beträgt der Steuersatz 15 %, Bemessungsgrundlage ist – aus Vereinfachungsgründen – das Reinvermögen.

Ein Unterschied zur Besteuerung natürlicher Personen besteht darin, daß das besondere Einkommen der Gesellschaften dem allgemeinen Einkommen hinzugerechnet und mit dem gleichen Steuersatz belastet wird.⁹⁰

2. Steuer auf das besondere Einkommen

Das besondere Einkommen wird – anders als das allgemeine Einkommen – bei natürlichen Personen mit einer proportionalen Steuer von 50 % belastet.⁹¹ Ist das besondere Einkommen negativ ist, wird es gegen das normale Einkommen verrechnet, ebenso wie ein negatives allgemeines Einkommen mit einem positiven besonderen Einkommen verrechnet werden kann. Der

88 Vgl. personskattelovens § 19.

89 Vgl. selskabsskattelovens § 20 Abs. 1.

90 Vgl. selskabsskattelovens § 8 stk. 2.

91 Vgl. lov om særlig indkomstskat § 9.

Umstand, daß der Steuerpflichtige die Unternehmenssteuerregelung ausnutzt, ändert an der Ermittlung des besonderen Einkommens und dessen Besteuerung nichts.

3. Unternehmenssteuerregelung

Die Unternehmenssteuerregelung wurde 1985 mit dem Unternehmenssteuergesetz („virksomhedsskatteloven“) als ein Angebot an gewerbetreibende natürliche Personen geschaffen. Gewisse Voraussetzungen, zu denen unter anderem die Buchführungspflicht gehört, müssen erfüllt sein, um von dieser Regelung Gebrauch machen zu können.⁹²

Hauptzielsetzung des Unternehmenssteuergesetzes ist, daß Erträge aus Investitionen in gewerbliche Betriebe nicht höher besteuert werden dürfen als passive Investitionen z. B. in Schuldverschreibungen.

Des weiteren soll erreicht werden, daß die Belastung der thesaurierten Gewinne bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften die gleiche ist wie bei körperschaftsteuerpflichtigen Gesellschaften. Aus diesem Grund werden Einkünfte, die nicht zu privaten Konsumzwecken entnommen werden, mit einer vorläufigen proportionalen Unternehmenssteuer von 34 % belastet.⁹³

Hierdurch erreicht man, daß natürlichen gewerbetreibenden Personen die gleichen Möglichkeiten zur Eigenfinanzierung eröffnet werden wie den Kapitalgesellschaften.

Entnimmt der Steuerpflichtige später Mittel, die der vorläufigen Unternehmenssteuer unterlagen, erfolgt zum Zeitpunkt der Entnahme eine Nachversteuerung bis zu den für natürliche Personen geltenden Sätzen.⁹⁴ Die Unternehmenssteuerregelung ermöglicht es Steuerpflichtigen mit schwankendem Jahreseinkommen, durch günstige Wahl der Entnahmezeitpunkte das Einkommen gleichmäßiger auf verschiedene Veranlagungszeiträume zu verteilen und so die Progressionswirkung der „6%- und 12%-Steuer“ auszugleichen.

Ein gravierender Nachteil der Besteuerung natürlicher Personen und Personengesellschaften ist, daß nach den allgemeinen Regeln bei der Berechnung der „12%-Steuer“ keine Zinsaufwendungen abgezogen werden können und bei der Berechnung der „6%-Steuer“ nur in Höhe der Kapitaler-

92 Vgl. virksomhedsskattelovens §§ 1 und 2.

93 Vgl. virksomhedsskattelovens § 10 Abs. 2.

94 Vgl. virksomhedsskattelovens § 10 Abs. 3.

träge. Nimmt der Steuerzahler die Unternehmenssteuerregelung in Anspruch, erreicht er auch für diese Steuern die volle Abzugsfähigkeit der Zinsaufwendungen für gewerbliche Kredite. Zinserlöse werden, wie oben S. 148 f. erwähnt, bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage der "12%-Steuer" nicht mit einbezogen. Optiert der Steuerzahler jedoch für die Unternehmenssteuerregelung, werden Erträge aus Gewerbetätigkeit, die für den eigenen Bedarf entnommen werden, bis zu einer Höchstgrenze, die einem geschätzten normalen Kapitalerlös entspricht, nach ähnlichen Bedingungen besteuert wie z. B. normale Zinserlöse.⁹⁵

IX. Besteuerungsverfahren

1. Einzureichende Unterlagen

Natürliche Personen haben jedes Jahr eine Steuererklärung bei der Steuerbehörde einzureichen.⁹⁶ Gewerbetreibende sind außerdem dazu verpflichtet, Bilanzunterlagen und Anhänge vorzulegen.⁹⁷ Die Pflicht erstreckt sich für unbeschränkt Steuerpflichtige auch auf Unterlagen, die aus Gewerbetätigkeit im Ausland herrühren.

Personengesellschaften reichen selbst keine Unterlagen ein, sondern die jeweiligen Gesellschafter müssen die Bilanzen erstellen.

2. Nachprüfung

Die erste Nachprüfung erfolgt durch die generelle Veranlagung bei der örtlichen Steuerbehörde.⁹⁸ Die Steuerfestsetzung hat spätestens am 31. März des zweiten Kalenderjahres nach dem Veranlagungsjahr zu erfolgen.⁹⁹ Sowohl die örtliche¹⁰⁰ als auch die zentrale Steuerbehörde¹⁰¹ haben weitgehende Befugnisse, nach Ablauf dieser Frist von Amts wegen die Steuerfestsetzung zu ändern, allerdings nicht später als 3 Jahre nach dem Veranlagungsjahr.¹⁰²

95 Vgl. lov om særlig inkomstskat § 9.

96 Vgl. skattekontrollovens § 1–2.

97 Vgl. skattekontrollovens § 3 Abs. 2.

98 Vgl. skattestyrelseslovens § 2 ff.

99 Vgl. skattestyrelseslovens § 2 Abs. 4.

100 Vgl. skattestyrelseslovens § 4 Abs. 2–3 und BKG Nr. 230 vom 6. 4. 1990.

101 Vgl. skattestyrelseslovens § 14 Abs. 4–5 i. V. m. § 19.

102 Vgl. skattestyrelseslovens § 35.

Unternehmensbesteuerung in Italien

Prof. Augusto Fantozzi*

Rechtsanwalt, Rom

Inhaltsübersicht

- | | |
|---|---|
| <ul style="list-style-type: none">I. Rechtsformen unternehmerischer Betätigung<ul style="list-style-type: none">1. Einzelunternehmen<ul style="list-style-type: none">1.1 Allgemeiner Unternehmerbegriff1.2 Landwirtschaftlicher Unternehmer1.3 Kaufmännischer Unternehmer1.4 Kleinunternehmer1.5 Familienunternehmen2. Kollektivunternehmen<ul style="list-style-type: none">2.1 Übersicht über die Gesellschaftsformen2.2 Besondere Formen von Kollektivunternehmen<ul style="list-style-type: none">2.2.1 Unternehmenszusammenschlüsse mit Außertätigkeit2.2.2 Arbeitsgemeinschaft2.2.3 Stille Gesellschaft2.2.4 Aktiengesellschaftliche BeteiligungsformenII. Steuern auf den Unternehmensgewinn<ul style="list-style-type: none">1. Personensteuern2. RealsteuernIII. Steuerlicher Gewinnbegriff<ul style="list-style-type: none">1. Steuerpflichtige Einkünfte des Einzelunternehmers2. Körperschaftsteuerpflichtige Einkünfte | <ul style="list-style-type: none">3. Steuerpflichtige Einkünfte gewerblich tätiger Personengesellschaften und Familienunternehmen4. Körperschaftsteuerpflicht ausländischer Unternehmen5. Einkünfte des alleinigen Aktionärs und der an einer Personengesellschaft beteiligten Aktiengesellschaft6. Einkünfte aus vorübergehenden Unternehmenszusammenschlüssen und aus stillen GesellschaftenIV. Ermittlung und Besteuerung des Unternehmensgewinns<ul style="list-style-type: none">1. Steuerliche Gewinnermittlung<ul style="list-style-type: none">1.1 Allgemeine Grundsätze<ul style="list-style-type: none">1.1.1 Positive Elemente des steuerpflichtigen Gewinns1.1.2 Negative Elemente des steuerpflichtigen Gewinns1.1.3 Vorräte1.1.4 Veränderungen der abgabenrechtlichen Bemessungsgrundlage1.2 Ermittlung der Einkünfte von körperschaftsteuerpflichtigen Gesellschaften und „enti“ |
|---|---|

* Der Beitrag wurde übersetzt von *Frau Gabriele von Groll*, öffentlich bestellte und vereidigte Dolmetscherin und Übersetzerin, Breitbrunn.

- | | |
|--|--|
| <ul style="list-style-type: none"> 1.2.1 Gewerblich tätige Gesellschaften und „enti“ mit Sitz im Inland 1.2.2 Steuerinländische, nicht gewerblich tätige „enti“ 1.2.3 Nichtansässige Gesellschaften oder „enti“ 2. Besteuerung des Unternehmensgewinns <ul style="list-style-type: none"> 2.1 Steuergutschrift und Ausgleichsteuer 2.2 Charakteristika der Personensteuern 2.3 Einfluß der Besteuerung auf die Wahl der Unternehmensform <ul style="list-style-type: none"> 2.3.1 Einflüsse, die sich aus der Gewinnermittlung ergeben 2.3.2 Einflüsse, die sich aus der Gewinnverteilung ergeben | <ul style="list-style-type: none"> 2.4 Steuersätze 2.5 Aktuelle Probleme im Bereich der Unternehmensbesteuerung <ul style="list-style-type: none"> 2.5.1 Überhöhte Abschreibungen 2.5.2 Abgrenzung zwischen Betriebsausgaben und Repräsentationsaufwendungen 2.5.3 Lease back 2.5.4 Verluste ausländischer Betriebsstätten 2.5.5 Ausgleichsteuer und ausländische Steuerrechtssubjekte V. Steuersubventionen <ul style="list-style-type: none"> 1. Förderung der Kapitalbildung 2. Förderung strukturschwacher Gebiete |
|--|--|

I. Rechtsformen unternehmerischer Betätigung

Nach der italienischen Rechtsordnung kann unternehmerische Tätigkeit sowohl in Form eines Einzelunternehmens als auch in Form eines Kollektivunternehmens ausgeübt werden. Darüber hinaus gibt es besondere vertragliche Instrumente, mit deren Hilfe die Zusammenarbeit zwischen Unternehmen gestaltet werden kann.

1. Einzelunternehmen¹

1.1 Allgemeiner Unternehmerbegriff

Die Normen des italienischen codice civile (im folgenden „c.c.“) definieren zunächst den allgemeinen Begriff des Unternehmers. Danach ist Unterneh-

¹ S. dazu die Literaturhinweise am Ende des Beitrages.

mer, wer berufsmäßig und in organisierter Form eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, d. h. eine Tätigkeit, die auf die Produktion oder den Austausch von Gütern und Dienstleistungen gerichtet ist (Art. 2082 c.c.). Unter diesen allgemeinen Unternehmerbegriff fallen grundsätzlich auch Kleinunternehmer und Landwirte, obwohl ihre Tätigkeit sowohl in qualitativer als auch in quantitativer Hinsicht vom allgemeinen Unternehmerbegriff abweicht, sowie die Rechtsfigur des Kaufmanns, der in Anbetracht der wirtschaftlichen Bedeutung seiner Tätigkeit besonderen gesetzlichen Regeln unterworfen ist (Art. 2195 ff. c.c.).

Die Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit i. S. des Unternehmerbegriffs muß berufsmäßig, d. h. gewohnheitsmäßig erfolgen. Nach herrschender Meinung beinhaltet der Begriff „berufsmäßig“ in diesem Zusammenhang jedoch nicht, daß die Tätigkeit ausschließlich und ohne Unterbrechungen ausgeübt werden muß oder daß es sich um die Haupttätigkeit des Rechtssubjekts handelt².

Unternehmerische Tätigkeit erfordert darüber hinaus, daß ihre Ausübung mit Hilfe einer betriebswirtschaftlichen Organisation erfolgt. In diesem Zusammenhang muß allerdings festgestellt werden, daß die italienischen Rechtsvorschriften keinerlei Angaben darüber enthalten, welche unerläßlichen Anforderungen an den Begriff der Organisation zu stellen sind, die auf die Ausübung unternehmerischer Tätigkeit gerichtet ist. Die höchstgerichtliche Rechtsprechung neigt deshalb dazu, dieses Merkmal als überflüssig anzusehen³. In der Lehre besteht hingegen Übereinstimmung, daß eine Tätigkeit zur Erzeugung von Gütern oder Dienstleistungen nicht als unternehmerisch angesehen werden kann, wenn sie ausschließlich in der persönlichen Arbeit des Individuums besteht und nur unter Einsatz von geringwertigen Gütern verrichtet wird. Die Lehre vertritt hier einhellig die Auffassung, eine solche Tätigkeit sei als freiberuflich und nicht als unternehmerisch zu qualifizieren⁴.

Der zivilrechtliche Unternehmerbegriff beinhaltet ferner, daß die erzeugten Güter und Dienstleistungen für den Markt, d. h. nicht für den Eigenverbrauch produziert werden. Darüber hinaus ist nach überwiegender Ansicht in der Rechtsprechung die Gewinnerzielungsabsicht Wesensmerkmal der unternehmerischen Tätigkeit⁵.

2 G. Auletta / N. Salanitro, Handelsrecht, Giuffrè, 1984, S. 15; Kassationshof, Entscheidung Nr. 6395 vom 3. Dezember 1981.

3 Kassationshof, Entscheidung Nr. 5589 vom 16. September 1983.

4 G. Auletta / N. Salanitro, Recht, S. 16 m. w. Nachw.

5 Kassationshof, Entscheidung Nr. 6395 vom 3. Dezember 1981.

1.2 Landwirtschaftlicher Unternehmer

Unter Berücksichtigung des allgemeinen Unternehmerbegriffs i. S. des Art. 2082 c.c. bestimmt der nachfolgende Art. 2135: „Landwirtschaftlicher Unternehmer ist, wer eine auf die Bewirtschaftung des Bodens, auf die Forstwirtschaft und Viehzucht sowie auf andere damit zusammenhängende Aktivitäten gerichtete Tätigkeit ausübt.“ Unter die im Gesetz genannten anderen Aktivitäten fällt in erster Linie die Verarbeitung und Veräußerung landwirtschaftlicher Erzeugnisse, soweit sie nach Art und Umfang im gewöhnlichen Bereich landwirtschaftlicher Betätigung liegt, d. h. im Verhältnis zu den in Art. 2135 c.c. genannten typischen landwirtschaftlichen Tätigkeiten nur von zweitrangiger und nebensächlicher Bedeutung ist⁶.

Die Zivilrechtsprechung qualifiziert eine Tätigkeit, die in den Anwendungsbereich der Norm fällt, auch dann als landwirtschaftliches Unternehmen i. S. des Art. 2135 c.c., wenn sie mit außergewöhnlichem Güter- und Kapitaleinsatz verbunden ist. Kann die ausgeübte Tätigkeit dagegen dem Anwendungsbereich des Art. 2135 nicht zugeordnet werden, so muß das Vorliegen eines landwirtschaftlichen Unternehmens notwendigerweise verneint werden⁷.

Landwirtschaftliche Betriebe unterliegen weder der Buchführungspflicht noch der Konkursgesetzgebung.

1.3 Kaufmännischer Unternehmer

„Kaufmännische Unternehmer“ i. S. des italienischen Zivilrechts sind diejenigen, die eine der folgenden im Gesetz aufgeführten Tätigkeiten ausüben:

- (1) auf Erzeugung von Gütern oder Dienstleistungen gerichtete gewerbliche Tätigkeiten;
- (2) Vermittlertätigkeiten im Warenverkehr;
- (3) Beförderungstätigkeiten zu Lande, zu Wasser oder in der Luft;
- (4) Bank- oder Versicherungsgeschäfte;
- (5) Hilfsgeschäfte zu den vorgenannten Tätigkeiten.

Die Zivilrechtslehre vertritt in diesem Zusammenhang die Auffassung, die unter (3) bis (5) genannten Tätigkeiten seien lediglich Spezialfälle der ersten beiden, die ihrerseits wiederum nur den in Art. 2082 c.c. enthaltenen allge-

6 Kassationshof, Entscheidung Nr. 6992 vom 17. Dezember 1982.

7 Kassationshof, Entscheidungen Nr. 774 vom 7. Februar 1981 und Nr. 1245 vom 17. Mai 1966.

meinen Unternehmerbegriff durch die Vermutung der gewerblichen Natur von Tätigkeiten zur Erzeugung von Gütern oder Dienstleistungen konkretisierten⁸. Art. 2195 c.c. enthalte für die Tätigkeit eines Handelsunternehmens keine eigenständige Begriffsbestimmung, im Gegensatz zu dem vorausgehenden Art. 2135 c.c., in dem die Tätigkeit des landwirtschaftlichen Unternehmers positiv definiert sei.

Für die Gesetzesauslegung bedeute dies, daß zur Bestimmung der Rechtsnatur eines Unternehmens vorab geprüft werden müsse, ob das Rechtssubjekt, welches das Unternehmen betreibe, landwirtschaftlicher Unternehmer i. S. des Art. 2135 c.c. sei. Hieraus folge weiterhin, daß ein Unternehmer, dessen Tätigkeit nicht zu den in Art. 2135 c.c. beschriebenen landwirtschaftlichen Tätigkeiten gehöre, als kaufmännischer Unternehmer zu qualifizieren sei. Kaufmännische Unternehmer im Sinne des Art. 2195 c.c. sind zur Eintragung in das Handelsregister verpflichtet⁹.

Umstritten ist allerdings, welche Bedeutung dem Adjektiv „gewerblich“ in Art. 2195 c.c. beizumessen ist. Nach einer im Schrifttum vertretenen Ansicht ist jede auf die Produktion von Gütern zielende Tätigkeit, die sich von der landwirtschaftlichen Produktion unterscheidet, gewerblich. Tätigkeiten zur Erbringung von Dienstleistungen hingegen fallen nach dieser Auffassung nicht darunter – ihnen müsse allerdings der Charakter eines Handelsunternehmens zuerkannt werden¹⁰. Nach der Gegenmeinung ist jegliche nicht-handwerkliche Produktionstätigkeit, d. h. jede Tätigkeit, die nicht von einem handwerklichen Unternehmer ausgeübt wird, eine gewerbliche i. S. des Art. 2195 c.c.¹¹

1.4 Kleinunternehmer

Der Begriff des Kleinunternehmers ist in Art. 2083 c.c. definiert und umfaßt die selbst anbauenden Landwirte, die Handwerker und Kleinkaufleute.

Abgrenzungsmerkmal zu den oben dargestellten Unternehmerbegriffen ist, daß der Kleinunternehmer seine Einkünfte in erster Linie durch eigene Arbeitsleistung bzw. durch die Arbeitsleistung von Familienangehörigen erwirtschaftet und das eingesetzte Kapital von untergeordneter Bedeutung ist. Dabei ist das Verhältnis der Arbeitsleistung des Unternehmers und sei-

8 *F. Ferrara*, *Gli imprenditori e la società* (Die Unternehmer und die Gesellschaft), Giuffrè, 1980, S. 54.

9 In diesem Sinne auch *G. Auletta/N. Salanitro*, *Diritto commerciale*, S. 21.

10 *F. Galgano*, *L'imprenditore* (Der Unternehmer), Zanichelli, 1985, S. 42.

11 *F. Ferrara* (Fn. 8), S. 54.

ner Familie zum eingesetzten Kapital nicht nach arithmetischen Kriterien zu ermitteln, sondern anhand wirtschaftlicher und funktionaler Gesichtspunkte, wobei die der Produktionstätigkeit vorgeschalteten Organisationsstrukturen zu berücksichtigen sind.

Dies bedeutet: Sobald dem für Produktionszwecke eingesetzten Kapital eine dominierende Bedeutung zukommt und sich die vom Unternehmer ausgeübte Tätigkeit weitgehend auf die Koordinierung der Produktionsfaktoren beschränkt, sollte die Betätigung dem Bereich des gewöhnlichen Unternehmens und nicht dem des Kleinunternehmens zugeordnet werden¹².

Kleinunternehmer werden gemäß Art. 2202 c.c. nicht ins Handelsregister eingetragen.

1.5 Familienunternehmen

Ein besonderer Unternehmenstyp des italienischen Rechts ist das „Familienunternehmen“, d. h. ein Betrieb, in dem der Ehegatte, die Verwandten bis zum dritten Grad und die Verschwägerten bis zum zweiten Grad nachhaltig zusammenarbeiten¹³. Im Zivilrecht gilt, daß der Familienangehörige seine Mitarbeit im Familienunternehmen sowohl im Betrieb selbst als auch in der Familie (z. B. durch Erziehung und Betreuung der Kinder) leisten kann. Das Steuerrecht hingegen erkennt ausschließlich die im betrieblichen Bereich erbrachte Arbeitsleistung an.

Die Begriffsmerkmale des Familienunternehmens sind bis heute nicht vollständig geklärt. Noch immer steht nicht fest, ob es sich um eine Gesellschaft handelt, deren Gesellschafter alle oder einige ständig mitarbeitenden Familienmitglieder sind, oder um das Einzelunternehmen eines Familienmitglieds, in dem die anderen ständig mitarbeitenden Familienmitglieder als Beteiligte weitgehende Geschäftsführungsbefugnisse haben. Lehre und Rechtsprechung neigen zu der letztgenannten Ansicht.

Unstreitig ist jedoch, daß unabdingbare Voraussetzung für das Bestehen eines Familienunternehmens die verwandtschaftlichen Beziehungen sind, die zwischen den einzelnen Mitgliedern bestehen. Haben die Familienmitglieder hinsichtlich der Zusammenarbeit im Unternehmen ein anderes Vertragsverhältnis vereinbart, ist die Annahme der Existenz eines Familienunternehmens ausgeschlossen¹⁴.

12 F. Ferrara (Fn. 8), S. 57.

13 Vgl. Art. 89 des Gesetzes Nr. 151 vom 19. Mai 1975 sowie Art. 230 b.c.c.

14 Kassationshof, Entscheidung Nr. 3948 vom 9. Juni 1983.

2. Kollektivunternehmen¹⁵

2.1 Übersicht über die Gesellschaftsformen

In kollektiver Form kann ein Unternehmen vor allem durch Gründung einer Gesellschaft betrieben werden. Zur Gründung einer Gesellschaft wird ein entsprechender Vertrag zwischen zwei oder mehreren Personen geschlossen, demzufolge Güter oder Dienstleistungen zur gemeinsamen Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit zusammengefaßt werden, um die Erträge einer solchen Betätigung zu teilen (Art. 2247 c.c.).

Die italienische Rechtsordnung ermöglicht sowohl die Gründung von Personengesellschaften (Gesellschaften des bürgerlichen Rechts, offene Handelsgesellschaften oder Kommanditgesellschaften) als auch von Kapitalgesellschaften (Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien und Gesellschaften mit beschränkter Haftung). Gewerbliche Tätigkeiten dürfen allerdings nicht in Form einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts ausgeübt werden. Verstößt eine Gesellschaft gegen dieses Verbot, ist sie gegebenenfalls als irreguläre Kommanditgesellschaft zu qualifizieren¹⁶. Umgekehrt gilt jedoch, daß eine nicht-gewerbliche Tätigkeit auch in einer anderen Form als in der Gesellschaft bürgerlichen Rechts ausgeübt werden kann (Art. 2249 c.c.). Für alle genannten Gesellschaftsformen setzt Art. 2447 c.c. Gewinnerzielungsabsicht voraus.

Die italienische Rechtsordnung erkennt ausschließlich den Kapitalgesellschaften eine eigene Rechtspersönlichkeit zu, nicht aber den Personengesellschaften, wenngleich diesen eine vermögensrechtliche Eigenständigkeit hinsichtlich des Gesellschaftsvermögens zugestanden wird.

Unter dem Gesichtspunkt der persönlichen Haftung der Gesellschafter kann wie folgt differenziert werden:

- Gesellschaftsformen, in denen alle Gesellschafter persönlich und uneingeschränkt für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft haften; dieser Gruppe gehören die Gesellschaften des bürgerlichen Rechts, in deren Gesellschaftsvertrag zur Haftung der Gesellschafter nichts bestimmt ist, sowie die offenen Handelsgesellschaften an;
- Gesellschaftsformen, in denen kein Gesellschafter persönlich für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft haftet; zu dieser Kategorie zählen die Aktiengesellschaften und die Gesellschaften mit beschränkter Haftung;
- Gesellschaftsformen, in denen einige Gesellschafter persönlich und

¹⁵ S. dazu die Literaturhinweise am Ende des Beitrags.

¹⁶ Kassationshof, Entscheidung Nr. 4709 vom 5. November 1977.

unbeschränkt für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft haften, während sich die Haftung anderer Gesellschafter auf den eingebrachten Kapitalanteil beschränkt; zu dieser Kategorie gehören die Kommanditgesellschaft und die Kommanditgesellschaft auf Aktien sowie die Gesellschaften des bürgerlichen Rechts, deren Gesellschaftsvertrag den Haftungsausschluß einiger Gesellschafter vorsieht.

Bei der Entscheidung für eine der oben genannten Gesellschaftsformen kann es darüber hinaus von Bedeutung sein, daß lediglich die Aktiengesellschaft zur Ausgabe von Schuldverschreibungen berechtigt ist und daß Aktiengesellschaften und GmbH mit einem Kapital von über 200 000 Lire einen Aufsichtsrat zu bestellen haben, dem es obliegt, die Geschäftsbücher zu prüfen (Art. 2488 c.c.).

Die Genossenschaften unterliegen in mehrerer Hinsicht Sonderregelungen. Sie verfolgen einen auf Gegenseitigkeit ausgerichteten Zweck, d. h. sie werden gegründet, um ihren Mitgliedern zu besonders günstigen Konditionen bestimmte Güter oder Dienstleistungen bereitzustellen. Nutznießer der gemeinschaftlichen Betätigung sind ausschließlich die Genossen selbst¹⁷. Der Umstand allerdings, daß die Genossenschaften einen auf Gegenseitigkeit beruhenden Zweck verfolgen, schließt nicht aus, daß sie im Einzelfall als Unternehmen angesehen werden können, wie aus den Art. 2511 ff. c.c. ausdrücklich hervorgeht. Bei den Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit z. B. handelt es sich um Genossenschaften, die einen wechselseitigen Zweck verfolgen und gleichzeitig eine der oben ausdrücklich genannten gewerblichen Betätigungen ausüben.

Die ausländischen Gesellschaften sind in den Art. 2506 ff. c.c. ebenfalls gesondert geregelt¹⁸. Eine ausländische Gesellschaft i.S. des italienischen Rechts liegt vor,

- wenn die Gesellschaft im Ausland gegründet wurde,
- wenn sie ihren Verwaltungssitz im Ausland hat und
- die Haupttätigkeit des Unternehmens im Ausland erfolgt.

Das Gesetz sieht allerdings auch die Möglichkeit vor, daß eine ausländische Gesellschaft ihre Geschäftstätigkeit ständig im italienischen Inland ausübt. So ist z. B. eine ausländische Gesellschaft, wenn sie in Italien eine oder mehrere Zweigniederlassungen mit ständiger Vertretung unterhält, für jede dieser Niederlassungen den italienischen Gesetzesbestimmungen und somit folgenden Verpflichtungen unterworfen:

¹⁷ *F. Ferrara* (Fn. 8), S. 650.

¹⁸ *F. Ferrara* (Fn. 8), S. 646.

- Die Gesellschaft ist in das Handelsregister einzutragen und der Gründungsvertrag muß bei der Registerbehörde hinterlegt werden;
- hinsichtlich der Jahresabschlüsse besteht Publikationspflicht;
- die Namen und eigenhändigen Unterschriften der Personen, die die Gesellschaft auf italienischem Staatsgebiet vertreten, sind zu hinterlegen.

2.2 *Besondere Formen von Kollektivunternehmen*

2.2.1 *Unternehmenszusammenschlüsse mit Außertätigkeit*

Von der in Form einer Gesellschaft ausgeübten gewerblichen Tätigkeit zu unterscheiden sind die sogenannten „Unternehmenszusammenschlüsse mit Außertätigkeit“ (Art. 2612 ff. c.c.). Hierunter sind Zusammenschlüsse mehrerer Unternehmen zu verstehen, die eine gemeinsame Geschäftsstelle errichten, um Verbindungen zum Markt herzustellen; eine solche Geschäftsstelle verfügt über eine gemeinschaftliche Organisation, die die verschiedenen Phasen des betreffenden Vorhabens organisiert und durchführt.

Zweck solcher Unternehmenszusammenschlüsse ist die Erlangung wirtschaftlicher Vorteile für die Mitglieder des Verbundes; erreicht werden soll dieses Ziel durch Vereinbarungen über die Einschränkung der Tätigkeit der einzelnen Mitglieder oder durch Kooperationsvereinbarungen. Derartige Unternehmenszusammenschlüsse erstreben einen „mittelbaren Gewinn“, d. h. einen Gewinn, der nicht nach einem bestimmten Gewinnverteilungsplan aufgeteilt wird, sondern der von den Mitgliedern selbst unmittelbar erwirtschaftet werden muß¹⁹.

Unternehmenszusammenschlüsse sind außerdem dadurch gekennzeichnet, daß Dritte bezüglich aller Verbindlichkeiten, die im Namen des Verbundes eingegangen wurden, ihre Ansprüche allein gegenüber dem Fonds des Verbundes geltend machen können. Sind dagegen von den Organen des Verbundes Verpflichtungen zu Lasten der einzelnen Mitglieder begründet worden, so haften diese gesamtschuldnerisch mit dem Verbundfonds.

Im Falle der Zahlungsunfähigkeit einzelner Mitglieder werden deren Schulden unter allen übrigen Mitgliedern im Verhältnis zu den jeweiligen Beteiligungen am Verbund aufgeteilt.

¹⁹ In diesem Sinne G. Volpe Putzolu, *La concorrenza e i consorzi* (Die Konkurrenz und die Konsortien), Cedam, 1985.

2.2.2 *Arbeitsgemeinschaft*

Eine besondere Form unternehmerischer Zusammenarbeit ist die zeitlich begrenzte Arbeitsgemeinschaft. Dieses im Gesetz Nr. 584 vom 8. August 1977 vorgesehene Rechtsgebilde, das für sich allein gesehen noch nicht zu einer gemeinsamen Organisation führt, besteht letztlich in einem Kollektivmandat mit Vertretungsbefugnis, das von einem oder von mehreren Unternehmen einem beauftragten Unternehmen (dem „capogruppo“) mit dem Ziel erteilt wird, sich bei einer Auftragsvergabe für ein gemeinschaftliches Angebot den Zuschlag zu sichern. Bei dieser Form des Zusammenwirkens behalten sowohl die auftraggebenden als auch das beauftragte Unternehmen ihre rechtliche Selbständigkeit, und zwar auch für den Bereich des Abgabenrechts.

Das Gesetz Nr. 584 sieht vor, daß alle in der Arbeitsgemeinschaft zusammengeschlossenen Unternehmen dem Auftraggeber gegenüber gesamtschuldnerisch haften, außer im Falle einer möglichen Aufteilbarkeit des Werkes, das den Gegenstand der Vergabe bildet.

Was die systematische Einordnung einer solchen Arbeitsgemeinschaft auf Zeit in die Rechtsordnung angeht, so ist die zivilrechtliche Lehre noch nicht gefestigt. Sie neigt jedoch zu der Auffassung, daß dieses Rechtsgebilde dem des Unternehmenszusammenschlusses ähnelt und bevorzugt die Lösung des „Vertrages eigener Art“, bzw. des atypischen Zusammenschlusses²⁰.

2.2.3 *Stille Gesellschaft*

Auch die stille Gesellschaft ist als ein Institut anzusehen, dessen Ziel in der Förderung der Zusammenarbeit zwischen Unternehmen besteht und zu dessen rechtlicher Beurteilung sich noch keine eindeutige Lehrmeinung gebildet hat, obgleich dieses Rechtsgebilde schon seit längerem existiert. Gemäß Art. 2549 c.c. basiert die stille Gesellschaft auf einem Vertrag, in dem der Inhaber („associante“) einem anderen, dem stillen Gesellschafter („associato“), eine Gewinnbeteiligung an seinem Unternehmen bzw. an einem oder an mehreren Geschäften gegen Einbringung einer Vermögensanlage gewährt. Die Unternehmensführung bzw. Ausführung der Geschäfte liegt ausschließlich beim Inhaber; der stille Gesellschafter hat lediglich Prüfungsbefugnis und ist außerdem – allerdings nur im Rahmen der eingebrachten Einlage – an etwaigen Verlusten der Gesellschaft beteiligt (Art. 2552 und 2553 c.c.).

20 G. Cottino, *Diritto Commerciale* (Handelsrecht), Cedam, 1987, S. 54.

Das zentrale Problem, das sich im Zusammenhang mit der stillen Gesellschaft stellt, besteht in der Notwendigkeit, diese Rechtsbeziehung vom Gesellschaftsvertrag zu unterscheiden und zu bestimmen, ob insoweit ein Austauschvertrag oder ein Gesellschaftsvertrag vorliegt. Die Rechtsprechung neigt zur Verneinung eines Gesellschaftsvertrages²¹, was im Schrifttum zum Teil auf Widerspruch stößt²².

2.2.4 *Aktiengesellschaftliche Beteiligungsformen*

Zwei weitere Problemfelder des italienischen Gesellschaftsrechts betreffen die Einmann-Aktiengesellschaft und die Beteiligung einer Aktiengesellschaft am Kapital einer Personengesellschaft.

Das italienische Zivilrecht sieht die Einmann-Aktiengesellschaft ausdrücklich vor, indem es in Art. 2362 c.c. bestimmt, daß die Person, die Alleininhaberin des gesamten Aktienpakets ist, bei Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft für deren während dieser Zeit begründeten Verbindlichkeiten einzustehen hat.

Lehre und Rechtsprechung indessen haben sich vorwiegend mit den praktischen Auswirkungen dieser Regelung befaßt. Für den Fall, daß die Gesetzesvorschrift eine Haftung des Alleinaktionärs bei Zahlungsunfähigkeit vorsehe, müsse dies im Sinne der italienischen Konkursordnung verstanden werden, d. h. nicht im Sinne einer vorübergehenden Unmöglichkeit, die Verbindlichkeiten zu begleichen, sondern im Sinne einer dauerhaften Zahlungsunfähigkeit²³, was juristisch auf eine gesetzliche Bürgschaft zugunsten der Gesellschaft hinausliefe. Nach der Rechtsprechung gilt Art. 2362 c.c. auch in den Fällen, in denen der Alleinaktionär eine Gesellschaft ist, da der Gesetzeszweck nicht ausschließlich darin bestehe, die Führung eines als Gesellschaft getarnten Einzelunternehmens zu verhindern²⁴.

Die Rechtsprechung verneint die Anwendbarkeit des Art. 2362 c.c. auf eine AG mit mehr als einem Gesellschafter, und zwar auch dann, wenn die Höhe der weiteren Beteiligung am Gesellschaftskapital absolut geringfügig ist²⁵. Das Schrifttum hingegen neigt der entgegengesetzten Meinung zu, die dem Umstand Rechnung trägt, daß im Falle einer unerheblichen Beteiligung nur der Anschein erweckt wird, es gebe mehrere Aktionäre²⁶.

21 Kassationshof, Entscheidung Nr. 1134 vom 17. April 1968.

22 G. Cottino (Fn. 20), S. 43.

23 G. Cottino (Fn. 20), S. 288.

24 G. Cottino (Fn. 20), S. 288.

25 Kassationshof, Entscheidung Nr. 5143 vom 7. Oktober 1982.

26 G. Cottino (Fn. 20), S. 294.

Die Möglichkeit der Beteiligung einer Kapitalgesellschaft an einer Personengesellschaft wird nach einem Urteil der Vereinigten Senate des Kassationshofs²⁷ mit der Begründung verneint, hierdurch werde „der in einer solchen Beteiligung liegende Vermögensanteil“ dem eigens für die Aktiengesellschaft eingeführten System der Kontrolle durch den Aufsichtsrat und die Justizbehörden entzogen“ und den Gesellschaftern einer Personengesellschaft anvertraut, die derartigen Kontrollen nicht unterliegen²⁸. Die Lehrmeinung in diesem Punkt ist sehr uneinheitlich²⁹.

II. Steuern auf den Unternehmensgewinn³⁰

In Italien unterliegen die Unternehmensgewinne den Personensteuern, d. h. der Einkommensteuer (Imposta sul reddito delle persone fisiche, „IRPEF“) und der Körperschaftsteuer (Imposta sul reddito delle persone giuridiche „IRPEG“) sowie der „ILOR“ (Imposta locale sui redditi), einer objektbezogenen lokalen Ertragsteuer.

I. Personensteuern

Einzelunternehmer und Gesellschafter von Personengesellschaften unterliegen mit ihren persönlichen Einkünften aus unternehmerischer Betätigung der IRPEG. Die IRPEG belastet die Unternehmensgewinne

- der Kapitalgesellschaften, Genossenschaften und Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit, die ihren Sitz im italienischen Inland haben;
- der öffentlichen-rechtlichen oder privatrechtlichen sonstigen Personenvereinigungen („enti“³¹), sofern sie in Italien ansässig und überwiegend gewerblich tätig sind sowie

27 Kassationshof, Entscheidung Nr. 5636 vom 17. Oktober 1988.

28 Kassationshof, Entscheidung Nr. 5636 (Fn. 27).

29 Zum Stand des Meinungsstreits vgl. neuerdings *L. Barbera*, Partecipazioni di spa a società commerciali di persone: una nuova motivazione dell'ammissibilità nel confronto con le redimensionate obiezioni della giurisprudenza di legittimità (Aktiengesellschaftsbeteiligung an Personengesellschaften: eine neue Argumentation für ihre Zulässigkeit in Gegenüberstellung zu den abgeschwächten Einwänden der Gesetzmäßigkeitsrechtsprechung), in *Giur. Comm.*, 1989, II, S. 708.

30 Fn. Lit.-Verz. zu Kap. II.

³¹ *Anmerkung der Übersetzerin*: Der Begriff „enti“ kann nicht in jedem Fall in die deutsche Sprache übertragen werden. Es handelt sich um eine italienische Besonderheit, die das deutsche Recht nicht kennt. „Enti“ lassen sich als öffentlich-

- der Gesellschaften und sonstigen Personenvereinigungen, die ihren Sitz nicht im italienischen Inland haben (Art. 87 Testo Unico delle Imposte Dirette „TUIR“).

Für die internationale Abgrenzung der Steuerpflicht gilt das Welteinkommensprinzip, d. h. in Italien ansässige Unternehmen und „enti“ unterliegen mit ihren Einkünften der italienischen Besteuerung, auch wenn diese im Ausland erwirtschaftet wurden. Unternehmenseinkünfte von Gesellschaften oder sonstigen Personenvereinigungen, die ihren Sitz nicht auf italienischem Staatsgebiet haben, unterliegen der Personenbesteuerung in Italien, soweit sie in Italien erwirtschaftet wurden (Art. 20 TUIR).

2. Realsteuern

Der ILOR unterliegen beim Einzelunternehmer, bzw. auf der Ebene der Gesellschaft die im Inland erzielten Unternehmenseinkünfte. Von der Steuerpflicht befreit sind Gesellschafter und Teilhaber hinsichtlich ihrer Einkünfte aus Beteiligungen an Kapitalgesellschaften oder an nicht gesellschaftlich organisierten „enti“ sowie an Personengesellschaften.

Unternehmen, in denen die gewerbliche Tätigkeit vornehmlich durch die eigene Arbeitskraft bzw. derjenigen von Familienmitgliedern oder Gesellschaftern geleistet wird, sind ebenfalls von der lokalen Ertragsteuer befreit, sofern die Zahl der beschäftigten Personen einschließlich des Inhabers (bzw. der Gesellschafter) nicht mehr als drei beträgt; nicht mitgezählt werden hierbei bis zu drei Lehrlinge (Art. 115, Abs. 2, Buchst. e TUIR n.F.). Durch diese Regelung soll vermieden werden, daß die vornehmlich mit Hilfe der Arbeitskraft des Steuersubjekts erzielten Unternehmensgewinne durch die ILOR belastet werden, da die lokale Ertragsteuer ausschließlich solche Erträge erfassen soll, die hauptsächlich durch den Einsatz von Kapital erzielt werden. Folgerichtig unterliegen Einkünfte aus selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeit ebenfalls nicht der lokalen Ertragsteuer.

Ist ein Steuersubjekt im Inland ansässig, gelten als dort erzielt auch alle die Unternehmensgewinne, die durch ausländische Geschäftsstellen ohne getrennte Geschäfts- und Buchführung erwirtschaftet werden. Bei auslän-

rechtliche oder privatrechtliche Zusammenschlüsse außerhalb des Gesellschafts-, Genossenschafts- und Vereinsrechts beschreiben (Zweckvermögen). Sie sind entweder mit eigener Rechtspersönlichkeit ausgestattet und damit den Körperschaften gleichgestellt oder unselbständige Gebilde, Handelsbetriebe und Verwaltungseinheiten; vgl. auch Art. 11, 12 c.c.

dischen Steuersubjekten werden nur die im Inland erzielten Unternehmensgewinne mit ILOR belastet.

III. Steuerlicher Gewinnbegriff³¹

1. Steuerpflichtige Einkünfte des Einzelunternehmers

Die IRPEF erfaßt, wie unter II. schon ausgeführt, die gewerblichen Einkünfte der Einzelunternehmer. Art. 51 Abs. 1 TUIR bestimmt, daß Unternehmenseinkünfte diejenigen sind, die aus der Ausübung eines Gewerbebetriebs stammen. Als Ausübung des Gewerbebetriebs sind die in Art. 2195 c.c. aufgezählten Geschäftstätigkeiten anzusehen³². Zu steuerlich relevanten Unternehmenseinkünften führen diese Tätigkeiten unter der Voraussetzung, daß sie nachhaltig berufsmäßig und nicht nur gelegentlich betrieben werden. Anderenfalls sind die Erträge nicht den Unternehmenseinkünften, sondern den sonstigen Einkünften zuzuordnen (Art. 81 TUIR). Das Tatbestandsmerkmal der nachhaltigen berufsmäßigen Ausübung erfordert keine Ausschließlichkeit, so daß eine Geschäftstätigkeit auch dann zu gewerblichen Einkünften führen kann, wenn sie zugleich mit einer nichtgewerblichen Tätigkeit ausgeübt wird.

Um Einkünfte als „gewerblich“ zu qualifizieren, ist es nicht erforderlich, daß eine Organisation in Form eines Unternehmens besteht, mit deren Hilfe die Einkünfte erwirtschaftet werden. Im Hinblick auf die Grundsätze der Rechtssicherheit und Einfachheit, an denen sich das italienische Steuerrecht orientiert, erweist sich ein bloßer Hinweis auf den zivilrechtlichen Begriff des Unternehmers wegen der oben dargestellten Meinungsverschiedenheiten in diesem Bereich als verfehlt. Die steuerlich relevanten Betätigungen sind somit objektbezogen zu verstehen, d. h. sie führen als solche unmittelbar zu Unternehmenseinkünften.

Daraus ergibt sich, daß die Ausübung einer in Art. 2195 c.c. aufgezählten Betätigung steuerlich stets Unternehmenseinkünfte begründet, und zwar unabhängig von der Qualifikation desjenigen, der diese Tätigkeit ausübt, und unabhängig von der Existenz einer bestimmten, der Betätigung vorgeschalteten Organisationsform. Deshalb gehören zu den gewerblichen Einkünften auch diejenigen der Handwerker i. S. des Art. 2083 c.c., obwohl sie nicht unter den allgemeinen Unternehmerbegriff fallen. Im Hinblick darauf geht die Tendenz im Steuerrecht dahin, das Element des

³¹ S. dazu die Literaturhinweise am Ende des Beitrags.

³² Vgl. oben I.1.3, S. 156.

„Industriellen“ als Wesensmerkmal der gewerblichen Tätigkeit zu vernachlässigen³³.

Gewerbliche Einkünfte fallen auch bei der Tierzucht an, sofern der Futtermittelanteil aus eigenem Anbau weniger als 25 % ausmacht, sowie bei der Bearbeitung, Verarbeitung und Veräußerung von Produkten der Landwirtschaft und der Tierhaltung, sofern der Anteil, der nicht zur gewöhnlichen landwirtschaftlichen Betätigung gehört, unter 50 % liegt. Zweck dieser Vorschrift ist es, die gewerblichen Einkünfte von den Einkünften aus landwirtschaftlicher Urproduktion abzugrenzen. Auch die Hilfskräfte eines landwirtschaftlichen Unternehmers, der unter die auch steuerrechtlich maßgebliche Spezialvorschrift des Art. 2195 c.c. fällt, erwirtschaften keine gewerblichen Einkünfte.

Art. 51 Buchst. a TUIR bestimmt darüber hinaus, daß zu den gewerblichen Einkünften auch solche gehören, die von unternehmerischen Leistungen herrühren, welche nach herrschender Meinung nicht unter Art. 2195 c.c. fallen. Dem liegt die Absicht des Steuergesetzgebers zugrunde, bei den gewerblichen Einkünften auch solche aus Dienstleistungen zu erfassen, die – obwohl mit der „Produktion“ von Dienstleistungen i. S. des Art. 2195 c.c. nicht vergleichbar – durch einen besonderen Organisationsgrad der Produktionsfaktoren gekennzeichnet sind³⁴. So besteht z. B. kein Zweifel daran, daß die Erbringung von Leistungen im Bereich des Hotelgewerbes die Voraussetzungen des Art. 51 Buchst. a TUIR erfüllt. Demgegenüber liegen die Voraussetzungen dieser Norm z. B. bei der Betätigung eines Gebäudeanstrichers nicht vor, sofern sich diese im Einsatz der Arbeitskraft des Steuerpflichtigen erschöpft.

Indem der Steuergesetzgeber von einer solchen Unterscheidung ausgeht, hat er festgestellt, daß diejenigen Dienstleistungen, die sich nicht dem Begriff der „Produktion“ in Art. 2195 c.c. zuordnen lassen, nur unter der Voraussetzung zu gewerblichen Einkünften führen, daß eine Organisation in Form eines Unternehmens besteht.

Darin liegt ein Unterschied gegenüber den Aktivitäten der „Produktion“ von Dienstleistungen i. S. des Art. 2195 c.c., die wie dargelegt – ebenso wie die von Gütern – unabhängig vom Bestehen einer bestimmten Organisationsform aufgrund der Bedeutung der Produktionsfaktoren zu gewerblichen Einkünften führt.

33 A. Fantozzi, *Il reddito d'impresa, in Il reddito d'impresa nel nuovo Testo unico*, Padova, 1988, S. 116.

34 A. Fantozzi, *Imprenditore e impresa nelle imposte sui redditi e nell'IVA (Unternehmer und Unternehmen im Lichte der Einkommen- und Mehrwertsteuer)*, Giuffré, 1982, S. 79.

Eine Dienstleistung, die vom Steuerpflichtigen selbst fortlaufend erbracht wird, das qualifizierende Tatbestandsmerkmal der „Organisation“ jedoch nicht erfüllt, führt zu Einkünften aus selbständiger Arbeit (Art. 49 TUIR).

Umstritten ist, ob berufsmäßig erbrachte Dienstleistungen künstlerischer oder geistiger Art als gewerbliche Tätigkeit angesehen werden können. Für die Auffassung, wonach derartige Dienstleistungen niemals zu gewerblichen, sondern immer nur zu Einkünften aus selbständiger Arbeit führen können, spricht erstens das Vertrauen des Auftraggebers in die künstlerische oder geistige Arbeitsleistung und zweitens der Aspekt, daß die persönliche Qualifikation einer solchen Arbeitsleistung auch dann im Vordergrund steht, wenn sie in organisierter Form erbracht wird³⁵.

Kraft Gesetzes als gewerbliche Einkünfte anzusehen sind schließlich diejenigen aus der Ausbeutung von Minen, Gruben, Torflagern, Salinen, Seen, Weihern und anderen Binnengewässern (Art. 51 Abs. 2 Buchst. b TUIR).

Das Spektrum der Tätigkeiten, die zu gewerblichen Einkünften führen können, stellt sich also wie folgt dar:

- Tätigkeiten zur Erzeugung von Gütern im Sinne des Art. 2195 c.c. führen zu gewerblichen Einkünften unabhängig davon, ob eine Organisation in Form eines Unternehmens besteht – also auch dann, wenn sie, wie z. B. bei Handwerkern, von der Arbeitskraft des Steuerpflichtigen und seiner Familienmitglieder geprägt ist;
- Gewerbliche Einkünfte können sich außerdem aus den Aktivitäten zur Erzeugung von Dienstleistungen i. S. des Art. 2195 c.c. ergeben, und zwar auch dann, wenn diese hauptsächlich auf der Arbeitskraft des Steuerpflichtigen und seiner Familienmitglieder beruhen;
- Dienstleistungen, die nicht unter Art. 2195 c.c. fallen, führen dagegen nur dann zu gewerblichen Einkünften, wenn sie in der Organisationsform eines Unternehmens erbracht werden.

2. Körperschaftsteuerpflichtige Einkünfte

Zu den körperschaftsteuerpflichtigen Einkünften gehören diejenigen der Aktiengesellschaften, der Kommanditgesellschaften auf Aktien, der Gesellschaften mit beschränkter Haftung, der Genossenschaften und der

35 G. *Gulmanelli*, La nozione di lavoro autonome nell'IRPEF: spunti sistematici (Der Begriff der selbständigen Arbeit im Lichte der IRPEF: systematische Ansätze), in *Giur. Comm.*, 1978, I, S. 933.

ausschließlich oder vornehmlich gewerblich tätigen Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit, die ihren Sitz auf italienischem Staatsgebiet haben (Art. 6, 87 und 95 TUIR). Für ertragsteuerliche Zwecke bestimmt sich der Sitz der Gesellschaften und der sonstigen Personenvereinigungen danach, ob sie für den überwiegenden Teil des Besteuerungszeitraums ihren Gesellschaftssitz, ihren Verwaltungssitz oder ihren hauptsächlichlichen Geschäftsgegenstand auf italienischem Staatsgebiet haben.

Die Einkünfte dieser Steuerpflichtigen sind, unabhängig von ihrer Quelle, stets gewerbliche Einkünfte. Diese im Wege einer unwiderleglichen gesetzlichen Vermutung festgeschriebene Qualifikation der Einkünfte überwindet die im Bereich der Zivilrechtslehre bestehenden Meinungsverschiedenheiten hinsichtlich der möglicherweise nichtunternehmerischen Rechtsnatur bestimmter Aktivitäten. Dieser Grundsatz gilt jedoch nicht für nicht-gesellschaftlich organisierte „enti“, die zwar ihren Sitz in Italien haben, die aber weder ausschließlich noch hauptsächlich gewerblich tätig sind. Bei diesen werden nur diejenigen Einkünfte als gewerblich angesehen, die aus einer unternehmerischen Betätigung i. S. des Art. 51 TUIR stammen. Anders als die übrigen Körperschaftsteuersubjekte können diese Steuerpflichtigen demnach auch Einkünfte nichtgewerblicher Art erzielen (Art. 87 und Art. 108 TUIR).

3. Steuerpflichtige Einkünfte gewerblich tätiger Personengesellschaften und Familienunternehmen

Die Einkünfte von im Inland ansässigen gewerblich tätigen Personengesellschaften sind ebenfalls stets gewerbliche Einkünfte (Art. 6 TUIR), unabhängig von ihrer Quelle. Bezüglich der ILOR ist die Personengesellschaft selbst Steuersubjekt. Bei den Personensteuern hingegen wird der steuerpflichtige Gewinn zwar auf der Ebene der Gesellschaft ermittelt, für die Steuerfestsetzung werden jedoch kraft Gesetzes die Einkünfte den Gesellschaftern selbst zugerechnet.

51 % der Einkünfte aus einem Familienunternehmen werden obligatorisch dessen Leiter zugerechnet. Die übrigen 49 % werden auf die Familienmitglieder, die dem Betrieb ihre Arbeitskraft fortlaufend und hauptsächlich zur Verfügung gestellt haben, entsprechend ihrer Beteiligung verteilt.

4. Körperschaftsteuerpflicht ausländischer Unternehmen

Ausländische Unternehmen sind mit den Einkünften körperschaftsteuerpflichtig, die nach den Vorschriften des Ertragsteuerrechts als in Italien

erzielt anzusehen sind. Dazu zählen die gewerblichen Einkünfte, die in Italien mit Hilfe einer Betriebsstätte erwirtschaftet werden (Art. 20 Abs. 1 Buchst. e TUIR). Nach Art. 112 Abs. 2 TUIR sind als in Italien erzielt auch „die Wertsteigerungen und Wertverluste der Wirtschaftsgüter anzusehen, die den auf italienischem Staatsgebiet ausgeübten gewerblichen Tätigkeiten zu dienen bestimmt sind oder auch nur mit ihnen zusammenhängen, selbst wenn diese Aktivitäten nicht mit Hilfe einer Betriebsstätte ausgeübt werden“.

Unterhält ein ausländisches Unternehmen keine Betriebsstätte auf italienischem Staatsgebiet, gelten nach Art. 113 Abs. 2 TUIR für dessen Einkünfte die Bestimmungen der jeweils zugrundeliegenden Einkunftsart. Die einschlägigen Normen haben einen Theorienstreit über die genaue Begriffsbestimmung der gewerblichen Einkünfte nicht in Italien ansässiger Unternehmen ausgelöst.

Ein Teil der Lehre vertritt den Standpunkt, daß die Einkünfte eines in Italien nicht ansässigen Unternehmens insgesamt als gewerblich zu qualifizieren seien, so daß diese Einkünfte in Italien nur dann zu versteuern seien, wenn das Unternehmen in Italien eine Betriebsstätte unterhält. Diese Gesetzesauslegung stützt sich auf den Wortlaut des Art. 113 Abs. 1 TUIR, wonach die gesamten in Italien steuerbaren Einkünfte ausländischer Unternehmen mit Betriebsstätte im Inland aufgrund einer Gewinn- und Verlustrechnung zu ermitteln sind, die sich auf die Geschäftstätigkeit dieser Betriebsstätte und anderer in Italien steuerbarer Betätigungen bezieht³⁶. Diese Auffassung hätte zur Folge, daß im Falle fehlender Betriebsstätten in Italien ausländische Unternehmen keine Einkünfte zu versteuern haben.

Die herrschende Meinung verlangt indessen für die steuerliche Erfassung von Einkünften ausländischer Unternehmen keine Betriebsstätte in Italien³⁷. Zwar seien nach dem Wortlaut des Gesetzes Nr. 825 von 1971, der für die derzeit geltenden Rechtsvorschriften maßgeblichen Ermächtigungsnorm, nicht in Italien ansässige Unternehmen nur insoweit steuerpflichtig, als der jeweilige Unternehmensgewinn auf italienischem Staatsgebiet und mittels einer Betriebsstätte erzielt wurde. Aus diesem Wortlaut lasse sich jedoch das Erfordernis einer Betriebsstätte im Inland nicht ableiten. Beson-

36 *M. Caratozzolo*, *Natura giuridica e tassabilità delle royalties corrisposte a soggetti non residenti* (Rechtsnatur und Besteuerbarkeit der an Steuersubjekte ohne Sitz in Italien entrichteten royalties), in *Giur. Comm.*, 1980, I, S. 473.

37 *M. Perrone*, *Applicazione dell'imposta ai non residenti*, in *Commentario al TUIR*, Buffetti, S. 316 ff.

ders die Steuerrechtsprechung hat die Betriebsstättenthese als mit dem Sinn und Zweck des Gesetzes nicht vereinbar verworfen³⁸.

5. Einkünfte des alleinigen Aktionärs und der an einer Personengesellschaft beteiligten Aktiengesellschaft

Bei der Erörterung der verschiedenen Rechtsformen unternehmerischer Betätigung unter zivilrechtlichen Aspekten wurde dargelegt, welche Folgen sich aus der Beteiligung eines einzigen Aktionärs an einer Aktiengesellschaft für die Haftung ergeben, und daß die Erscheinungsform der Einmann-Aktiengesellschaft nicht nur in Art. 2362 c.c. vom Gesetz, sondern auch von der Rechtsprechung anerkannt wird. Obgleich spezielle Beiträge der steuerrechtlichen Lehre zu diesem Thema fehlen, darf man annehmen, daß diese besondere Unternehmensform auch auf dem Gebiet des Abgabenrechts als zulässig anzusehen ist.

Im Fall der an einer Personengesellschaft beteiligten Aktiengesellschaft hat der italienische Finanzminister in den formularmäßigen Anleitungen zur Steuererklärung die Meinung vertreten, diese Form der Unternehmensführung sei steuerrechtlich anzuerkennen, obgleich der Kassationshof – wie schon erwähnt – für das Zivilrecht die Nichtigkeit dieses Gebildes ausgesprochen hat.

Hieraus folgt, daß die Einkünfte, die von einer Personengesellschaft erzielt wurden, an der eine Aktiengesellschaft beteiligt ist, gewerbliche Einkünfte der ersteren sind – unabhängig davon, daß diese Einkünfte für Zwecke der Körperschaftsteuer bei der letzteren erfaßt werden, und zwar nach dem Zurechnungsprinzip, das die Besteuerung der von Personengesellschaften erzielten Einkünfte beherrscht.

6. Einkünfte aus vorübergehenden Unternehmenszusammenschlüssen und aus stillen Gesellschaften

Der italienische Finanzminister hat in zahlreichen Verlautbarungen hervorgehoben, daß die von mehreren im Rahmen eines zeitlich begrenzten Unternehmenszusammenschlusses i. S. des Gesetzes Nr. 548 von 1977 erzielten Einkünfte jedem einzelnen Unternehmen als eigene gewerbliche Einkünfte zuzurechnen sind. Hierfür sei allerdings Voraussetzung, daß die Arbeiten im Rahmen des vorübergehenden Unternehmenszusammenschlusses von den einzelnen Unternehmen in unterscheidbarer Weise aus-

³⁸ Entscheidung des Zentralen Handelsgerichts – Vereinigte Senate – Nr. 8782 vom 12. Oktober 1981.

geführt werden und man infolgedessen die Rechtsgrundlage des Zusammenschlusses nicht als Gesellschaftsvertrag qualifizieren muß³⁹. Damit hat sich der Finanzminister der zivilrechtlichen Lehre angeschlossen, wonach der Vertrag über einen zeitweiligen Unternehmenszusammenschluß gesellschaftsrechtliche Elemente aufweisen kann, sofern sich die Unternehmensbetätigung unter typisch gesellschaftsrechtlichen Bedingungen vollzieht⁴⁰. Hieraus folgt, daß in den Fällen, in denen aus einem zeitlich begrenzten Unternehmenszusammenschluß ein gesellschaftliches Gebilde entsteht, die erwirtschafteten Einkünfte diesem Gebilde zuzurechnen sind und nicht den einzelnen am Zusammenschluß beteiligten Unternehmen.

Auch der Vertrag über eine stille Gesellschaft kann – wie zuvor schon ausgeführt – zivilrechtlich den Rechtsgrund für die Annahme eines Gesellschaftsvertrages bilden. Das hat zur Folge, daß auch in einem solchen Fall die vom Inhaber der stillen Gesellschaft erzielten Unternehmenseinkünfte in ihrer Gesamtheit der Gesellschaft zuzurechnen sind.

IV. Ermittlung und Besteuerung des Unternehmensgewinns⁴¹

1. Steuerliche Gewinnermittlung

1.1 Allgemeine Grundsätze

Die Ermittlung des Unternehmensgewinns erfolgt auf der Grundlage des Nettoergebnisses der handelsrechtlichen Gewinn- und Verlustrechnung unter Berücksichtigung von Zu- und Abschlägen, die sich aus bestimmten steuerrechtlichen Vorschriften ergeben (Art. 52 TUIR).

Nach einer in Art. 2 Nr. 16 des Ermächtigungsgesetzes Nr. 825 vom 9. Oktober 1971 enthaltenen Anweisung gilt für die steuerliche Gewinnermittlung das Prinzip der Maßgeblichkeit des handelsrechtlichen Gewinnbegriffs, der wesentlich durch die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung bestimmt wird. Dabei sind aber auch der Grundsatz der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit sowie die Erfordernisse von Effizienz, Stärkung und Rationalisierung des Produktionsapparates zu berücksichtigen. Demnach bildet der handelsrechtliche Jahresabschluß, insbesondere die

39 Ris. Min. – Ministerialerlaß – Nr. 9571 vom 30. März 1979.

40 D. Corapi, *Le associazioni temporanee di impresa* (Vorübergehende Unternehmenszusammenschlüsse), Giuffrè, 1983.

41 S. dazu die Literaturhinweise am Ende des Beitrags.

Gewinn- und Verlustrechnung die Ausgangsgröße für die steuerliche Gewinnermittlung. Diese Ausgangsgröße wird nunmehr durch steuerrechtliche Vorschriften modifiziert und dadurch mit den Zielen der Besteuerung in Einklang gebracht. Im Ergebnis führt dies dazu, daß die steuerlichen Unternehmenseinkünfte nur der Tendenz nach mit dem handelsrechtlichen Gewinnbegriff übereinstimmen.

1.1.1 Positive Elemente des steuerpflichtigen Gewinns

Als positive Elemente handelsrechtlicher Gewinnermittlung, die durch das Steuerrecht modifiziert werden können, sind die folgenden in den einschlägigen Gesetzen ausdrücklich erwähnt:

– Erträge

Erträge (Art. 53 TUIR) sind Entgelte, die aus dem Verkauf von Waren stammen, deren Herstellung und Vermarktung in die normale Geschäftstätigkeit fällt; das gleiche gilt für Vergütungen von Dienstleistungen, die im Rahmen der üblichen Geschäftstätigkeit anfallen oder dieser vorausgehen.

– Wertsteigerungen

Wertsteigerungen i. S. des Art. 54 TUIR sind in erster Linie Erträge des Unternehmens aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, d. h. von Gegenständen, die im Rahmen der Geschäftstätigkeit eingesetzt werden, die aber nicht – wie die Ware – den Gegenstand dieser Betätigung bilden, aber auch Entgelte für die Veräußerung von Investitionsgütern, die nicht im Rahmen der Geschäftstätigkeit eingesetzt werden. Steuerpflichtige Wertsteigerungen sind demnach vor allem diejenigen, die im Handelsrecht als „Veräußerungsgewinne“ definiert werden.

Neben den am Markt realisierten Wertsteigerungen werden unter bestimmten Voraussetzungen auch Buchgewinne steuerlich berücksichtigt.

– Außerordentliche Erträge

Außerordentliche Erträge (Art. 55 TUIR) sind solche, die sich aufgrund zu hoch angesetzter Kosten, Verluste, Abschreibungen oder passiver Buchansätze früherer Bilanzen ergeben. In dem Umfang, in dem diese Ansätze bei der Ermittlung des steuerlichen Gewinns früherer Jahre überhöht waren, sind außerordentliche Erträge auszuweisen.

– *Sonstige Erträge*

Außer den zuvor genannten zählt das Gesetz weitere positive Wertveränderungen auf, die bei der Ermittlung des steuerlichen Unternehmensgewinns zu berücksichtigen sind, nämlich Dividenden, Zinsen und Immobilienerträge (Art. 56 und 57 TUIR). Hinsichtlich der Immobilienerträge ist zu unterscheiden, ob die Grundstücke betrieblich genutzt werden oder nicht (Art. 40 TUIR). Im erstgenannten Fall können die Kosten im Zusammenhang mit den Grundstücken abgesetzt werden, und die tatsächlich erzielten Erträge gehen in die Gewinnermittlung ein. Im zweiten Fall dagegen wird für das jeweilige Grundstück nach den Katasterrichtlinien ein Bodenertrag ermittelt, von dem eine Aufwendungspauschale abgezogen werden kann. Die tatsächlichen Aufwendungen sind für die Besteuerung irrelevant.

1.1.2 Negative Elemente des steuerpflichtigen Gewinns

Zu den negativen Elementen der steuerlichen Gewinnermittlung gehören hauptsächlich die durch die Geschäftstätigkeit entstandenen Aufwendungen, wie sie sich aus der Gewinn- und Verlustrechnung und aus der Jahresbilanz ergeben. Besonders geregelt sind in den einschlägigen abgabenrechtlichen Vorschriften die nachstehend aufgeführten negativen Faktoren:

– *Abschreibungen*

Abschreibungen (Art. 67 TUIR) sind einerseits bilanzmäßiger Ausdruck des Wertverzehrs betrieblich genutzter Wirtschaftsgüter, andererseits dienen sie dem steuerrechtlichen Zweck einer periodengerechten Gewinnermittlung. Die abgabenrechtlichen Vorschriften bestimmen, daß auf materielle Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens vom Beginn ihrer betrieblichen Nutzung an Abschreibungen vorgenommen werden dürfen, deren Höhe durch Erlaß des Finanzministers begrenzt ist.

Die Abschreibungssätze dürfen allerdings im Fall einer rascheren Abnutzung, die auf einem intensiveren Einsatz des jeweiligen Wirtschaftsgutes im Vergleich zu den branchenüblichen Verhältnissen beruht, überschritten werden (außerordentliche Abschreibung). Zusätzlich zur normalen, bzw. außerordentlichen Abschreibung ist eine vorzeitige Abschreibung möglich, um einem tatsächlichen vorzeitigen Wertverzehr, den das Wirtschaftsgut des Betriebsvermögens erlitten hat, Rechnung zu tragen und diesen in der Unternehmensbilanz auszuweisen; sie kann aber auch, unabhängig vom Abnutzungsgrad eines solchen Wirtschaftsguts, allein wegen des in der außerordentlichen Abschreibung liegenden Steuervorteils genutzt werden.

Auch immaterielle Wirtschaftsgüter, zeitlich begrenzte Nutzungsrechte (z. B. Autobahnkonzessionen) und unentgeltlich zugewendete Gegenstände des Betriebsvermögens können nach bestimmten Regeln abgeschrieben werden (Art. 68 und 64 TUIR).

– *Rückstellungen*

Nach den steuerrechtlichen Vorschriften können Rückstellungen sowohl für im Verlauf des Geschäftsjahrs tatsächlich eingetretene Verbindlichkeiten gebildet werden, die sich finanziell in den künftigen Wirtschaftsjahren auswirken werden, als auch für bestimmte ungewisse Verbindlichkeiten, deren Risiko ebenfalls auf mehrere Geschäftsjahre zu verteilen ist.

Zu der erstgenannten Art zählen die Rückstellungen, die für Entschädigungen bei Beendigung von Arbeitsverhältnissen und für die Altersvorsorge gebildet werden. Derartige Rückstellungen sind in Höhe der Quoten berücksichtigungsfähig, die sich aus den gesetzlichen und vertraglichen Bestimmungen ergeben, die das Arbeitsverhältnis regeln (Art. 70 TUIR).

Zur letztgenannten Art von Rückstellungen zählen diejenigen, die zur allgemeinen Abdeckung von Forderungsrisiken gebildet werden. Solche Rückstellungen sind pro Wirtschaftsjahr in Höhe von 0,5 % der entsprechenden Bilanzpositionen pauschal berücksichtigungsfähig, sofern sie auf ordentlichen Geschäftsvorfällen beruhen; Banken und Kreditinstitute können eine Pauschalwertberichtigung auf die Kreditgewährung an Kunden vornehmen (Art. 71 TUIR).

In die gleiche Kategorie fallen Rückstellungen, mit deren Hilfe die mit Fremdwährungsgeschäften verbundenen Risiken abgedeckt werden sollen. Solche Rückstellungen sind nach einem besonderen Mechanismus zu bilden, der die Entwicklung des Wechselkurses von Forderungen und Verbindlichkeiten ausländischer Währungen berücksichtigt (Art. 72 TUIR). Eine eigens nach den Steuervorschriften berücksichtigungsfähige Rückstellung ist diejenige für noch nicht endgültig festgesetzte Betriebssteuern.

– *Sonstige abzugsfähige Aufwendungen*

Das italienische Steuerrecht gestattet über die oben dargestellten Faktoren hinaus den Abzug weiterer Aufwendungen. Hierunter fallen die Beiträge an Gewerkschaften und Berufsverbände, die unmittelbar aufgrund der jeweiligen Satzung geschuldet werden (Art. 64 TUIR). Schuldzinsen sind in einem bestimmten Verhältnis zwischen den steuerpflichtigen Erträgen und den Gesamteinkünften abzugsfähig, wobei im Rahmen der

Gesamteinkünfte auch bestimmte steuerfreie Einkünfte berücksichtigt werden (Art. 63 TUIR). Wertminderungen des Vermögens und außerordentliche Verluste, die in Umkehrung der zuvor angesprochenen Wertsteigerungen und außerordentlichen Erträge definiert werden, sind gem. Art. 66 TUIR abzugsfähig. Aufwendungen, deren Nutzen sich über mehrere Geschäftsjahre erstreckt, wie zum Beispiel Werbemaßnahmen oder Forschung und Entwicklung, können entweder in einem Betrag oder anteilig in einem vom Gesetzgeber festgelegten zeitlichen Rahmen steuermindernd geltend gemacht werden (Art. 62 TUIR).

1.1.3 Vorräte

Bei der Bestimmung des steuerlichen Unternehmensgewinns spielt die Bewertung von Vorräten eine bedeutende Rolle. Das Steuerrecht schreibt für ihre Bewertung keine bestimmte Methode vor, sondern verweist auf die Vorschriften des c.c. sowie auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und beschränkt sich auf die Fixierung bestimmter Untergrenzen.

Vorräte im Sinne des Steuerrechts sind auch Aktien, Schuldverschreibungen und diesen gleichgestellte Wertpapiere (Art. 61 TUIR) sowie Werkleistungen, Lieferungen und Dienstleistungen, die vertraglich, z. B. im Rahmen des Werkvertrages, für eine Zeitspanne von mehr als einem Jahr zu erbringen sind (Art. 60 TUIR). Für diese besonderen Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens gelten spezielle Bewertungskriterien.

1.1.4 Veränderungen der abgabenrechtlichen Bemessungsgrundlage

Die zuvor erwähnten positiven und negativen Elemente, die bei der Ermittlung des steuerlichen Unternehmensgewinns zu berücksichtigen sind, können Gegenstand besonderer, in den Abgabengesetzen vorgesehenen Veränderungen der Bemessungsgrundlage sein und dazu führen, daß sich der steuerliche Unternehmensgewinn nicht mit dem zivilrechtlichen, in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesenen Gewinn deckt.

Ein Teil der Abweichungen hat seinen Grund in den Erfordernissen der Stärkung der unternehmenseigenen Kapitalstruktur, ist also – wie schon erwähnt – Ausdruck des in Art. 2 Nr. 16 des Ermächtigungsgesetzes Nr. 825 von 1971 verankerten Prinzips, das auf die Steuergesetzgebung eingewirkt hat. Zu dieser Kategorie gehören die Fälle, in denen es erlaubt ist, bei der Ermittlung des steuerlichen Unternehmensgewinns bestimmte Wertsteigerungen auf fünf Wirtschaftsjahre verteilt in gleichbleibenden Quoten zu berücksichtigen, obgleich sie zivilrechtlich in vollem Umfang zum Ertrag des Entstehungsjahres gehören. Die einzigen unter diesem

Gesichtspunkt in den abgabenrechtlichen Vorschriften geregelten Wertsteigerungen sind die Veräußerungsgewinne, d. h. Gewinnrealisierungen, die auf die entgeltliche Veräußerung von Wirtschaftsgütern oder auf die Entschädigung für deren Verlust oder Beschädigung zurückzuführen sind (Art. 54 TUIR). Ebenso ist es mit bestimmten außerordentlichen Erträgen, die bei der Ermittlung des steuerlichen Unternehmensgewinns nur berücksichtigt werden dürfen, wenn sie nicht der Deckung von Geschäftsverlusten eines Wirtschaftsjahres dienen, während sie zivilrechtlich uneingeschränkt in die Ertragsrechnung einer Abrechnungsperiode eingehen (Art. 55 TUIR).)

Anderer Vorschriften sollen der Steuerhinterziehung begegnen – so z. B. die Spezialregelungen, welche die steuerliche Abzugsfähigkeit von Repräsentationsaufwendungen des Unternehmers einschränken (Art. 74 TUIR). Ebenfalls hierher gehören Abweichungen, die darauf abzielen, an der Quelle besteuerte Erträge bei der Ermittlung des steuerlichen Unternehmensgewinns außer Betracht zu lassen, obgleich sie zivilrechtlich in die Ertragsrechnung einzubeziehen sind (Art. 58 TUIR).

Besondere Abweichungen für die Ermittlung des steuerlichen Unternehmensgewinns schließlich können sich aus den Rechtsgrundsätzen der sachlichen Zuordnung, der sachlichen Verknüpfung und des Ausweises der negativen und positiven Faktoren in der Gewinn- und Verlustrechnung ergeben (Art. 75 TUIR).

Das *Prinzip der sachlichen Zuordnung* sorgt für ein zeitliches Ordnungskriterium bei der Berücksichtigung der für die Einkunftsermittlung maßgeblichen Faktoren. Nach diesem steuerrechtlichen Grundsatz sind die Bemessungsgrundlagen für die Ermittlung des Unternehmensgewinns nicht im Wirtschaftsjahr der Abrechnung, d. h. im Falle des Aufwands nicht im Wirtschaftsjahr der Zahlung und im Falle des Ertrages nicht in dem des Zuflusses, sondern in dem Wirtschaftsjahr zu berücksichtigen, in dem Belastung bzw. Ertrag durch Vollzug der zugrundeliegenden Geschäfte realisiert werden. In Übereinstimmung mit diesem Prinzip der sachlichen Zuordnung regelt das Abgabenrecht die Relevanz der verschiedenen für die Ermittlung des steuerlichen Unternehmensgewinns maßgeblichen Faktoren. In diesem Zusammenhang ist ausdrücklich bestimmt, daß Erträge, Aufwendungen sowie andere für die Gewinnermittlung maßgeblichen positiven und negativen Faktoren in dem Wirtschaftsjahr berücksichtigt werden, dem sie sachlich zuzuordnen sind (Art. 75 TUIR).

Der *Grundsatz der sachlichen Verknüpfung* hingegen betrifft die wechselseitige Beziehung, die für Zwecke der steuerlichen Gewinnermittlung zwi-

schen den gewinnmindernden Bemessungsgrundlagen und der ausgeübten Geschäftstätigkeit gegeben sein muß. Nach diesem Prinzip dürfen Aufwendungen und andere gewinnmindernde Umstände nur insoweit berücksichtigt werden, als sie sich – und sei es auch nur mit Hilfe einer Prognose – auf Betätigungen oder Wirtschaftsgüter beziehen, die zu Erlösen oder anderen Wertzugängen führen, die von der steuerlichen Gewinnermittlung erfaßt werden (Art. 75 TUIR). Fest steht andererseits aber auch, daß Aufwendungen, die zu den „Gemeinkosten“ des Unternehmens gehören und demgemäß, was den Kausalzusammenhang angeht, in unauf löslicher Vermengung aus Aktivitäten oder Wirtschaftsgütern herrühren, die nur teilweise zur Erzielung des steuerlichen Unternehmensgewinns beitragen, nur mit einem bestimmten, zuvor festgelegten Prozentsatz abziehbar sind. Hieraus folgt, daß auch im Hinblick auf das Prinzip der sachlichen Verknüpfung Aufwendungen, die den zivilrechtlich ermittelten Unternehmensgewinn gemindert haben, abgabenrechtlich Gegenstand einer abweichenden Behandlung sein können, weil ihnen die erforderliche sachliche Verknüpfung fehlt, und sie daher steuerlich nicht abziehbar sind.

Der *Grundsatz des Buchnachweises* betrifft ebenfalls die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen bei der Ermittlung des steuerlichen Unternehmensgewinns. Dieses Prinzip besagt, daß – von ausdrücklich fixierten Ausnahmen abgesehen – die mit der Unternehmenstätigkeit verbundenen Belastungen steuerlich nur insoweit abgezogen werden dürfen, als sie in der Gewinn- und Verlustrechnung des betreffenden Wirtschaftsjahres ausgewiesen sind. Fehlt ein solcher Buchungsnachweis, so dürfen derartige Aufwendungen bei der Ermittlung des steuerlichen Unternehmensgewinns nicht berücksichtigt werden, auch wenn sie tatsächlich angefallen sind (Art. 75 TUIR). Es kann also der Grundsatz des Buchnachweises auch zu Veränderungen der zivilrechtlichen Berechnungsgrundlage für den steuerlichen Unternehmensgewinn führen.

Dazu kommt es dann, wenn in die Gewinn- und Verlustrechnung Aufwendungen aufgenommen werden müssen, die zwar den steuerlichen Unternehmensgewinn mindern, im zivilrechtlichen Bereich aber keine solche Wirkung haben. Ein typisches Beispiel hierfür ist der erforderliche Buchungsnachweis von Abschreibungsquoten in der Gewinn- und Verlustrechnung, die dem wirklichen Wertverzehr der dazugehörenden Wirtschaftsgüter nicht entsprechen. Solche Abschreibungssätze müßten Eingang in die Gewinn- und Verlustrechnung des betreffenden Wirtschaftsjahres finden, um steuerlich nach dem Prinzip des Buchnachweises abzugsfähig zu sein. Der Ansatz in der Gewinn- und Verlustrechnung ist aber unter zivilrechtlichen Gesichtspunkten nicht korrigierbar, weil die in Frage stehenden

Abschreibungsquoten mit dem tatsächlichen Wertverzehr der Wirtschaftsgüter nicht übereinstimmen.

1.2 Ermittlung der Einkünfte von körperschaftsteuerpflichtigen Gesellschaften und „enti“

1.2.1 Gewerblich tätige Gesellschaften und „enti“ mit Sitz im Inland

Wie schon erwähnt, gilt der Ertrag von Kapitalgesellschaften und nicht gesellschaftlich organisierten „enti“ mit Sitz in Italien gemäß einer gesetzlichen Vermutung als gewerblicher Unternehmensgewinn – unabhängig davon, woher der Ertrag stammt (Art. 95 TUIR), sofern die gewerbliche Betätigung die Haupttätigkeit der betreffenden Gesellschaft darstellt. Die Ermittlung dieses Gewinns richtet sich nach den oben schon erläuterten Vorschriften der Art. 51 ff. TUIR. Darüber hinaus sieht das Gesetz im Hinblick auf die Eigenart der körperschaftsteuerpflichtigen Gesellschaften und gewerblichen „enti“ folgende Sonderregelungen vor:

- Quasi internationales Schachtelprinzip: Gewinne, die von nicht in Italien ansässigen Konzerngesellschaften ausgeschüttet werden, sind bei der Einkünfteermittlung nur in Höhe von 40 % zu berücksichtigen, auch wenn sie für die Bemessung der auf den Ausgleich entfallenden Körperschaftsteuer⁴² in vollem Umfang anzusetzen sind. Als Konzerngesellschaften i. S. des italienischen Rechts gelten Gesellschaften, auf die ein beachtlicher Einfluß ausgeübt wird. Ein solcher Einfluß wird angenommen, sofern in der ordentlichen Gesellschafterversammlung ein Fünftel, bei den an der Börse geführten Gesellschaften ein Zehntel der Stimmen seitens der in Italien ansässigen Gesellschaft gehalten wird.
- Der Aufpreis für die Emission von Aktien oder Anteilen (Agio) sowie die von den Zeichnern neuer Aktien oder Anteile gezahlten Ausgleichszinsen bleiben bei der Bemessung des steuerlichen Unternehmensgewinns unberücksichtigt, was damit begründet wird, daß diese Zahlungen ihrer Natur nach das Vermögen, nicht das steuerpflichtige Einkommen betreffen.
- Werden Obligationen oder ähnliche Titel ausgegeben, ist in jedem Veranlagungszeitraum die Differenz zwischen dem bei Emission der Anleihe erhaltenen und dem bei Anleihefälligkeit geschuldeten Betrag nach Maßgabe des Tilgungsplans abziehbar.
- Im Falle einer Kapitalherabsetzung durch Rücknahme eigener Aktien bleibt der Unterschied zwischen dem Preis der zurückgenommenen

⁴² S. unten IV.2.1, S. 182.

Aktien und dem entsprechenden Anteil am Nettovermögen bei der Ermittlung des Unternehmensgewinns unberücksichtigt.

1.2.2 *Steuerinländische, nicht gewerblich tätige „enti“*

Bei der Einkünfteermittlung von „enti“, deren Haupttätigkeit keinen gewerblichen Charakter hat, sind die folgenden Einkünfte zu berücksichtigen (Art. 108 TUIR):

- Einkünfte aus Grundbesitz;
- Einkünfte aus Kapitalvermögen;
- sonstige Einkünfte;
- Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die aus einer nicht in der Hauptsache ausgeübten gewerblichen Tätigkeit stammen.

Die oben dargestellte grundsätzliche Vermutung der gewerblichen Natur aller Einkünfte gilt hier nicht. Bei diesen „enti“ gilt vielmehr eine Qualifizierung der gewerblichen Tätigkeit, die teilweise von der schon umrissenen und aus Art. 51 TUIR abzuleitenden Begriffsbestimmung abweicht: Art. 108 TUIR bestimmt, daß Dienstleistungen, die zwar unter Art. 2195 c.c. fallen, die aber im Rahmen der institutionellen Tätigkeit ohne eine bestimmte Organisation und gegen Zahlung von Vergütungen erbracht werden, für diese „enti“ nicht als gewerbliche Tätigkeiten gelten, soweit die Vergütungen die unmittelbar damit zusammenhängenden Aufwendungen nicht übersteigen.

Die Art der Einkünfteermittlung wird durch die gewählte Buchführungsmethode beeinflusst (Art. 109 TUIR):

- Wird für die gesamte Tätigkeit, einschließlich einer möglicherweise gewerblichen Tätigkeit, eine einzige Buchführung eingerichtet, sind sämtliche Aufwendungen in Höhe des Anteils absetzbar, den die Erträge aus gewerblicher Tätigkeit am Gesamtertrag haben;
- wird hinsichtlich der gewerblichen Tätigkeit eine gesonderte Buchführung eingerichtet, gelten für die Einkünfte aus Gewerbebetrieb die oben dargestellten allgemeinen Gewinnermittlungsregeln.

1.2.3 *Nichtansässige Gesellschaften oder „enti“*

Das in Italien steuerbare Einkommen nichtansässiger Gesellschaften und „enti“ beschränkt sich auf die inlandsradizierten Einkünfte (Art. 112 TUIR).

Als inlandsradiziert i. S. des Art. 20 TUIR gelten Einkünfte, die aus Betäti-

gungen stammen, welche mit Hilfe einer inländischen Betriebsstätte ausgeübt werden. Gemäß Art. 20 TUIR werden außerdem einige dort besonders aufgeführten Einkünfte von Steuerausländern als in Italien erzielt angesehen, wenn sie einem Steuerinländer oder einer inländischen Betriebsstätte des Steuersubjekts zuzurechnen sind. Zu diesen Einkünften gehören z. B. Patent- und Lizenzgebühren.

Bei der Ermittlung der Einkünfte ist wiederum das Vorhandensein einer Betriebsstätte entscheidend, und zwar unabhängig davon, ob es sich um gewerblich tätige Gesellschaften oder „enti“ (Art. 113 TUIR) oder um nicht gewerblich tätige Gebilde dieser Art (Art. 114 TUIR) handelt. Existiert in Italien eine Betriebsstätte, sind sämtliche im Inland erzielten Einkünfte als gewerbliche Einkünfte anzusehen und nach den einschlägigen Vorschriften zu ermitteln. Dabei ist zu beachten, daß in die Besteuerung auch die Gewinne und Verluste einzubeziehen sind, die aus der Veräußerung von für die gewerbliche Tätigkeit genutzten Anlagevermögen stammen, selbst wenn diese Gewinne oder Verluste nicht durch die vorgenannte Betriebsstätte erzielt wurden.

Besteht dagegen in Italien keine Betriebsstätte, so müssen die Einkünfte des ausländischen Steuersubjekts nach den für die jeweilige Einkunftsart geltenden Vorschriften ermittelt werden.

2. Besteuerung des Unternehmensgewinns

2.1 *Steuergutschrift und Ausgleichsteuer*

Die italienische Besteuerung der Gesellschaften ist auf die gemeinschaftsrechtlichen Harmonisierungskriterien abgestimmt.

Im Jahre 1977 war man vom klassischen System der Doppelbesteuerung zum System einer Steuergutschrift auf die Ausschüttungen übergegangen. Dabei erfolgte eine Steuergutschrift in Höhe von $\frac{1}{3}$ der ausgeschütteten Dividenden, und zwar unabhängig davon, ob die Gewinne in Italien erzielt wurden oder nicht, und unabhängig davon, ob sie der vollen Besteuerung unterworfen waren oder nicht (wie z. B. bei Steuererleichterung für den „Mezzogiorno“). Auf diese Weise konnte es dazu kommen, daß die dem Gesellschafter erteilte Steuergutschrift höher war als die tatsächliche Steuerbelastung der Gesellschaft.

Zur Vermeidung solcher Mißstände wurde 1983 anstelle des Systems der Steuergutschrift ein weitaus komplizierteres Verfahren eingeführt, das dem deutschen System angenähert ist. Damit verbunden war auf der Ebene der

Gesellschaft eine Ausgleichsteuer auf die ausgeschütteten, steuerlich noch nicht vollständig erfaßten Gewinne. Gegenwärtig wird eine Steuergutschrift in Höhe von $\frac{9}{16}$ der ausgeschütteten Dividenden erteilt.

Ein Beispiel soll dieses Verfahren verdeutlichen: Eine körperschaftsteuerpflichtige Einmann-Gesellschaft erzielt einen steuerbaren Gewinn von Lit. 10 Millionen und beabsichtigt, den gesamten nach Zahlung der Steuern verbleibenden Gewinn an den Gesellschafter auszuschütten. Die ILOR verursacht keinerlei Doppelbesteuerungsprobleme, weil die von den Gesellschaftern bezogenen Gewinnanteile von dieser Steuer ausgeschlossen sind. Folglich ist der steuerbare Gewinn lediglich mit Körperschaftsteuer belastet. Bei einem Körperschaftsteuersatz von 36 % hat die Gesellschaft im Beispielfall auf ihren Gewinn Lit. 3 600 000 Körperschaftsteuer zu entrichten und kann demnach Lit. 6 400 000 ausschütten. Dem Gesellschafter wird zum Ausgleich der gezahlten Körperschaftsteuer eine Steuergutschrift in Höhe von $\frac{9}{16}$ der Ausschüttung erteilt. Auf diese Weise wird erreicht, daß die bei der Gesellschaft erhobene Steuer beim Gesellschafter in vollem Umfang als eine Art Vorauszahlung auf dessen persönliche (Einkommen-) Steuerschuld behandelt wird (Art. 92 TUIR).

Da sich aber die Körperschaftsteuer nach der steuerlichen Bemessungsgrundlage richtet, während die Dividende aus dem – nicht unbedingt identischen – handelsrechtlichen Gewinn abgeleitet wird, konnte es in den Fällen, in denen der handelsrechtliche Gewinn den steuerpflichtigen Gewinn überstieg, zu einem Steuervorteil kommen:

Da für den Handelsbilanzgewinn dem Gesellschafter eine Steuergutschrift in Höhe von $\frac{9}{16}$ auf den ausgeschütteten Gewinn erteilt wurde, obwohl die von der Gesellschaft entrichtete Körperschaftsteuer aufgrund des steuerpflichtigen Gewinns niedriger war, wurden auf Gesellschafterebene Steuern gutgeschrieben, die nicht entrichtet wurden. Aus diesem Grund bestimmte der Gesetzgeber im Gesetz Nr. 649 vom 25. November 1983, daß soweit zum Ausschüttungszeitpunkt die Körperschaftsteuer noch nicht abgezogen ist, (obwohl die Voraussetzungen für die Entstehung der entsprechenden Steuervergütung schon erfüllt waren) eine sogenannte „Ausgleichsteuer“ anfällt. Die Ausgleichsteuer beläuft sich auf $\frac{9}{16}$ des Differenzbetrags zwischen ausgeschüttetem und körperschaftsteuerpflichtigem Gewinn und gleicht den Unterschiedsbetrag zwischen der in Anspruch genommenen Gutschrift und der entrichteten Körperschaftsteuer aus.

Diese gesetzliche Regelung trifft demnach auch Vorkehrungen für den Fall, daß die Ausschüttungen nicht aus dem laufenden Geschäftsgewinn, sondern aus den Rücklagen bestritten werden. Das TUIR hat dieses Verfahren

bestätigt und es außerdem auf die gewerblichen „enti“ ausgedehnt, die in der ersten Fassung des Gesetzes von dieser Regelung noch ausgenommen waren. Die Ausgleichsteuer wird von Kapitalgesellschaften und gewerblichen „enti“ geschuldet, wenn diese Steuersubjekte einen Gewinn ausschütten, der über 64 % des körperschaftsteuerpflichtigen Einkommens liegt. Zu Steuererleichterungen für die Gesellschaft kann es nach Einführung dieser Ausgleichsteuer im wesentlichen nur noch dann kommen, wenn Gewinne nicht ausgeschüttet werden.

Auf diese Weise gelangt das italienische Körperschaftsteuersystem, wenngleich mit Hilfe anderer Mechanismen, zu denselben Ergebnissen wie das deutsche.

2.2 Charakteristika der Personensteuern

Folgende Charakteristika der Personensteuern IRPEF und IRPEG beeinflussen die Höhe des steuerpflichtigen Unternehmensgewinns:

– *Verlustvortrag*

Übersteigt der Verlust aus dem Betrieb eines Einzelunternehmens oder der einem Gesellschafter zugerechnete Verlust einer Personengesellschaft den im gleichen Veranlagungszeitraum erzielten Gesamtbetrag der Einkünfte, so kann der Unterschiedsbetrag mit dem Gesamtbetrag der Einkünfte der folgenden maximal fünf Veranlagungszeiträume verrechnet werden (Art. 8 Abs. 3 TUIR). Diese Regelung gilt auch bei der Einkünftermittlung von Kapitalgesellschaften und nicht gesellschaftlich organisierten „enti“, die der Körperschaftsteuer unterliegen (Art. 102 TUIR).

– *Steuergutschrift für im Ausland erzielte Einkünfte*

Soweit zum Gesamtbetrag der Einkünfte im Ausland erzielte Einkünfte gehören, können die hierauf im Ausland endgültig gezahlten Steuern im Verhältnis der ausländischen Einkünfte zum Gesamtbetrag der Einkünfte und nach Abzug der aus früheren Veranlagungszeiträumen anrechenbaren Verluste von der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer abgezogen werden, und zwar bis zur Höhe des auf diese Einkünfte entfallenden italienischen Steuersatzes (Art. 15 und 92 TUIR).

– *Besteuerung von Sondervorgängen*

Einkünfte der Gesellschafter von Personenhandelsgesellschaften aufgrund ihres Ausscheidens, der Liquidation oder des Konkurses der Gesellschaft sowie die Herabsetzung des Gesellschaftskapitals können zu einer gesonderten Besteuerung führen, wenn zwischen der Gründung der Gesellschaft und der Mitteilung des Ausscheidens, dem Beschluß über

die Herabsetzung des Gesellschaftskapitals oder dem Beginn des Liquidationsverfahrens mehr als fünf Jahre liegen (Art. 16 Buchst. 1 TUIR). Dieser Grundsatz, der auch für die körperschaftsteuerpflichtigen Kapitalgesellschaften gilt (Art. 16 Buchst. m TUIR), ist allerdings an gewisse Einschränkungen hinsichtlich der Person des Gesellschafters geknüpft.

Auf die vorgenannten Einkünfte wird nach Abzug der ILOR ein Steuersatz angewendet, der auf die Hälfte des Nettogesamteinkommens des Steuerpflichtigen in den zwei vorausgegangenen Jahren anzuwenden wäre. Hinsichtlich der Einkünfte anlässlich der Liquidation der Gesellschaft wird angenommen, daß diese im Jahr des Beginns des Liquidationsverfahrens entstanden sind.

– *Abzug der ILOR von der Bemessungsgrundlage der Personensteuer*

Für die Erhebung der persönlichen Steuern gilt der Grundsatz, daß nur die um die regionale Ertragsteuer bereinigten Einkünfte besteuert werden dürfen. Dieser Grundsatz wird nach geltendem Recht allerdings nur teilweise verwirklicht, weil der Abzug der ILOR von dem personensteuerpflichtigen Einkommen nur in Höhe von 75 % gestattet ist.

2.3 *Einfluß der Besteuerung auf die Wahl der Unternehmensform*

2.3.1 *Einflüsse, die sich aus der Gewinnermittlung ergeben*

Die Rechtsform, in der ein Unternehmen geführt wird, kann durch die abgabenrechtlichen Gewinnermittlungsvorschriften beeinflusst werden. Wie bereits dargestellt, wird der Gewinn der gewerblich tätigen Personengesellschaften, Kapitalgesellschaften, Genossenschaften und Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit sowie der nicht-gesellschaftlich organisierten sonstigen Personenvereinigungen, deren ausschließlicher Gegenstand die Ausübung eines Gewerbebetriebs ist, einheitlich nach den für diese Einkunftsart geltenden Vorschriften ermittelt (Art. 6 letzter Abs. und Art. 95 Abs. 1 TUIR). Alle Wirtschaftsgüter dieser Steuerpflichtigen werden kraft gesetzlicher Vermutung dem Betriebsvermögen zugeordnet (Art. 77 Abs. 2 und Art. 95 Abs. 2 TUIR).

Im Gegensatz dazu wird der Unternehmensgewinn des Einzelunternehmers wie auch derjenige der nicht gesellschaftlich organisierten „enti“, die nicht gewerblich tätig sind, zusammen mit ihren sonstigen nichtunternehmerischen Einkünften jeweils nach den hierfür geltenden Regeln ermittelt.

In bestimmten Fällen wird Einzelunternehmen und Personengesellschaften vom Gesetz – abweichend von den allgemeinen Regeln – eine vereinfachte Buchführung zugestanden (Art. 79 TUIR und 18 der DPR, Präsidialver-

ordnung Nr. 600 vom 29. September 1973). Die vereinfachte Buchführung ist ihnen vor allem dann gestattet, wenn sie als „Kleinunternehmer“ anzusehen sind, d. h. wenn ihr Jahresgewinn je nach der Art der ausgeübten Tätigkeit die Grenze von 1 Mrd bzw. 360 Mio Lire nicht übersteigt (Art. 79 TUIR).

Bedeutsam für die Wahl der Unternehmensform ist auch die Ermittlung des Gewinns im Bereich der landwirtschaftlichen Bodenbewirtschaftung und der Aufzucht von Tieren. Diese Erträge müssen nämlich, wenn sie von einer Kapitalgesellschaft oder einem „enti“ mit ausschließlich oder hauptsächlich gewerblicher Tätigkeit erwirtschaftet werden, kraft Gesetzes nach den allgemeinen Vorschriften bestimmt werden, die für die Ermittlung des Unternehmensgewinns gelten (Art. 51 Abs. 2 Buchst. c und Art. 78 Abs. 2 TUIR). Umgekehrt werden diese Einkünfte, wenn sie von anderen Rechtssubjekten als den zuvor genannten erwirtschaftet werden, nach Katasterkriterien, d. h. pauschal, ermittelt.

Besonderen Vorschriften unterliegt auch die Ermittlung des Unternehmensgewinns, der von nicht gesellschaftlich organisierten „enti“ erwirtschaftet wird, deren Haupttätigkeit nicht gewerblicher Art ist (Art. 108 bis 111 TUIR). Legt eine solche Personenvereinigung ihrer Gewinnermittlung keine gesonderte Buchführung zugrunde, sind, wie schon dargelegt, Aufwendungen und andere Wertabgaben nur in Höhe eines Teilbetrags abzugsfähig, der sich aus dem Verhältnis der gewerblichen Einkünfte zum Gesamtbetrag aller Einkünfte ergibt (Art. 109 TUIR).

2.3.2 Einflüsse, die sich aus der Gewinnverteilung ergeben

Die Wahl der Unternehmensform wird desweiteren von der Besteuerung des Gewinns im Augenblick seiner Verteilung beeinflusst:

Beim Einzelunternehmen kommt es – sowohl für die IRPEF als auch für die ILOR – zu einer Zusammenfassung der gewerblichen Einkünfte mit den übrigen steuerpflichtigen Einkünften. Von dem hieraus gebildeten Gesamtbetrag der Einkünfte sind allerdings die vom Unternehmen bei Ausübung seiner gewerblichen Tätigkeit erlittenen Verluste abziehbar (Art. 8 TUIR).

Im Gegensatz dazu ist von dem Unternehmensgewinn einer gewerblich tätigen Personengesellschaft nur die ILOR abzuziehen, während IRPEF und IRPEG die Einkünfte des Gesellschafters belasten (Art. 5 TUIR). Insoweit herrscht der Grundsatz der „Steuertransparenz“. Diesem Grundsatz zufolge werden für Zwecke der persönlichen Steuern die Einkünfte einer Personengesellschaft automatisch dem Gesellschafter zugerechnet – ungeachtet der Tatsache, daß die Gesellschaft selbst Steuersubjekt der

ILOR und außerdem gehalten ist, eine eigene Einkommensteuererklärung abzugeben (Art. 5 TUIR und Art. 6 der Präsidentialverordnung Nr. 600 vom 29. September 1973). Korrespondierend wird für die Bemessung der vom Gesellschafter geschuldeten Einkommen- oder Körperschaftsteuer der von einer Personengesellschaft erlittene Verlust im Verhältnis seiner Beteiligung am Gesellschaftskapital abgezogen (Art. 8 Abs. 2 TUIR). Handelt es sich allerdings um eine Kommanditgesellschaft und übersteigen diese Verluste das vom Gesellschafter eingebrachte Kapital, so können sie nur bei den persönlich haftenden Gesellschaftern abgezogen werden (Art. 8 Abs. 2 TUIR).

Bezüglich der IRPEG aus gewerblichen Einkünften von Kapitalgesellschaften, von nicht gesellschaftlich organisierten „enti“, von Genossenschaften und Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit dagegen sind sowohl die Gesellschaften selbst Steuersubjekte als auch – im Augenblick der Gewinnverteilung – die Gesellschafter bzw. Anteilseigner. (Art. 42 und 56 Abs. 2 TUIR). Dem Anteilseigner steht allerdings die Steuergutschrift auf Dividenden zu, und zwar in Höhe des schon erwähnten Betrages von $\frac{9}{16}$ des ausgeschütteten Gewinns. Ist eine Personengesellschaft Bezieher einer solchen Ausschüttung, so steht die Steuergutschrift deren Gesellschaftern im Verhältnis ihrer Anteile zu (Art. 14 TUIR).

2.4 Steuersätze

Der Körperschaftsteuersatz ist proportional und liegt z. Z. bei 36 % des steuerbaren Einkommens, von dem die für die Einkünfte eines Veranlagungszeitraums geschuldete ILOR bis zu 75 % abziehbar ist.

Von der geschuldeten Körperschaftsteuer sind die Steuergutschriften auf Dividenden und auf im Ausland entrichtete Steuern, die zu Lasten des Steuerpflichtigen erhobenen Quellensteuern, eventuelle Steuervorauszahlungen sowie aus früheren Veranlagungszeiträumen stammende Steuergutschriften abziehbar.

Die progressiv gestaffelten Einkommensteuersätze betragen für 1992

bis zu	7 200.00 Lire			10 %;
von	7 200 000 Lire	bis zu	14 400 000 Lire	22 %;
von	14 400 000 Lire	bis zu	35 900 000 Lire	26 %;
von	35 900 000 Lire	bis zu	72 000 000 Lire	33 %;
von	72 000 000 Lire	bis zu	179 800 000 Lire	40 %;
von	179 800 000 Lire	bis zu	359 700 000 Lire	45 %;
über	359 700 000 Lire			50 %.

Die im Bereich der Körperschaftsteuer genannten Steuergutschriften, Abzüge und Vorauszahlungen sind auch von der Einkommensteuerschuld abziehbar.

Die ILOR beträgt derzeit proportional 16,2 % der steuerpflichtigen Bemessungsgrundlage.

Alle zuvor genannten Steuersätze gelten für die Unternehmensgewinne, unabhängig davon, ob diese ausgeschüttet oder zur Bildung von Rücklagen verwendet werden. Die abgabenrechtlichen Vorschriften enthalten gleichwohl Regelungen, die darauf abzielen, die Besteuerung für bestimmte Anteile der Unternehmensgewinne auszusetzen oder abzuschwächen, um die Kapitalstruktur zu stärken.

Hierzu gehört vor allem die Regelung des Art. 54 Abs. 4 TUIR. Danach können, wie schon erwähnt, Wertzuwächse, die durch die Veräußerung von Produktions- oder Investitionsgütern realisiert wurden, entweder vollständig im Jahr der Veräußerung oder in gleichbleibenden Anteilen im Jahr der Veräußerung und in den nachfolgenden (höchstens fünf) Veranlagungszeiträumen berücksichtigt werden. Mit dieser zweiten Möglichkeit verfolgt der Gesetzgeber das Ziel, mit Hilfe von Steuererleichterungen die Selbstfinanzierung von Unternehmen zu begünstigen.

Der gleichen Zielsetzung dient Art. 55 Abs. 3 Buchst. b TUIR, wonach bestimmte außerordentliche Unternehmenserträge (darunter auch Verstärkungen des Betriebskapitals, selbst wenn sie von Seiten des Staates bewirkt wurden) bei der Einkünfteermittlung unberücksichtigt bleiben, sofern sie in einen eigens hierfür gebildeten Passivposten der Bilanz als Rücklagen eingestellt und nicht zu anderen Zwecken als zur Deckung von Betriebsverlusten verwendet werden.

2.5 Aktuelle Probleme im Bereich der Unternehmensbesteuerung

2.5.1 Überhöhte Abschreibungen

Trotz der umfangreichen Bemühungen des italienischen Gesetzgebers, den Bereich der Ertragsteuern zusammengefaßt in einem einzigen Gesetz, eben im TUIR, zu regeln, weist die Unternehmensbesteuerung bis heute noch nicht gesicherte Grenzbereiche auf.

Zu diesen ungesicherten Problemfeldern gehört in erster Linie die Behandlung der überhöhten Abschreibung. Es stellt sich hier die Frage, ob die vorzeitige, von den objektiven Umständen der Abnutzung nicht gerechtfertigte Abschreibung, die dem Unternehmer gemäß Art. 67 TUIR zusteht, aufgrund des nachfolgenden Art. 75 TUIR und des darin normierten Nach-

weisprinzips in der Gewinn- und Verlustrechnung des in Frage stehenden Wirtschaftsjahrs ausgewiesen werden muß, um steuerlich berücksichtigt werden zu können. Ein Teil der Lehre ist gegen diese Lösung, weil sie zu zivilrechtlichen Bilanzierungen führe, die der wirklichen Vermögenslage des Unternehmens nicht entspreche.

Ein Argument für die Aufnahme der vorweggenommenen Abschreibung in die Gewinn- und Verlustrechnung scheint sich jedoch aus der (allerdings noch nicht in Kraft getretenen) Neufassung des Art. 2425 c.c. zu ergeben. Danach muß die Bilanz nämlich die Wertberichtigungen und Rückstellungen enthalten, die ausschließlich in Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften vorgenommen wurden. Außerdem bestimmt der gleiche Artikel, daß sich derartige Korrekturen und Rückstellungen auf die zivilrechtliche Gewinn- oder Verlustermittlung auswirken müssen⁴³.

2.5.2 *Abgrenzung zwischen Betriebsausgaben und Repräsentationsaufwendungen*

Ungewißheit herrscht auch hinsichtlich der in Art. 74 TUIR erforderlichen Abgrenzung zwischen den in vollem Umfang abzugsfähigen Betriebsausgaben und den Repräsentationsaufwendungen. Letztere sind nur für drei Wirtschaftsjahre zu je einem Neuntel ihrer tatsächlichen Höhe abziehbar. Diese Abgrenzungsschwierigkeiten versucht Art. 21 des Gesetzes Nr. 413 vom 30. Dezember 1991 zu beheben: Darin ist vorgesehen, daß sich die Unternehmen an einen besonderen „Beratenden Ausschuß“ wenden können, um zu erfahren, ob ein bestimmter Aufwand den Betriebsausgaben oder den Repräsentationsaufwendungen zuzuordnen ist.

2.5.3 *Lease back*

Rechtsunsicherheit besteht auch weiterhin bezüglich der Anerkennung des „lease-back“-Vertrages. Die Finanzverwaltung neigt dazu, von der Nichtigkeit, zumindest vom Umgehungscharakter eines solchen Vertrages auszugehen. Dies hat zur Folge, daß es nach geltendem Recht äußerst zweifelhaft erscheint, ob der Mieter die im Rahmen eines „lease-back“-Vertrages gezahlten Entgelte steuerlich absetzen kann.

43 Vgl. hierzu A. Fantozzi, La nuova disciplina del bilancio d'esercizio in attuazione della IV Direttiva CEE, I rapporti fra la nuova disciplina del bilancio e la normativa tributaria, in Riv. Dir. Trib., 1991, I, S. 587.

2.5.4 Verluste ausländischer Betriebsstätten

Zweifelhaft ist ferner, ob ein italienisches Unternehmen für Zwecke der in Italien geschuldeten ILOR die Verluste seiner ausländischen Betriebsstätten gewinnmindernd berücksichtigen kann oder nicht.

Das italienische Finanzministerium lehnt dies ab, was in der Fassung der Erklärungsdrucke für die Einkommensteuer zum Ausdruck kommt. Danach sollen, weil die von ausländischen Betriebsstätten mit eigener Geschäftsführung und Buchführung erwirtschafteten Einkünfte für die lokale Ertragsteuer unbeachtlich sind, auch entsprechende Verluste steuerlich irrelevant sein. Diese Rechtsauffassung steht im Einklang mit einer Äußerung des Kassationshofs⁴⁴, der aber von der Rechtsprechung der unteren Instanzen widersprochen wird.

2.5.5 Ausgleichsteuer und ausländische Steuerrechtssubjekte

Eine Ursache für die Verzerrung der Besteuerung bei Körperschaftsteuer-subjekten mit internationalen Beziehungen schließlich liegt darin, daß die an Steuerausländer ausgeschütteten Gewinne der Erhebung des IRPEG-Ausgleichs unterworfen sind. Nach dem italienischen Steuerrecht entsteht die Steuerschuld nämlich unabhängig davon, wo der Dividendenempfänger ansässig ist, so daß die ausländischen Bezieher der entsprechenden Erträge also nicht in den Genuß der Steuergutschrift auf Dividenden kommen, die Steuerschuldnern mit Sitz in Italien gewährt wird⁴⁵.

V. Steuersubventionen

Steuersubventionen werden in Italien hauptsächlich zur Unterstützung der unternehmerischen Kapitalbildung und zur Förderung strukturschwacher Regionen gewährt.

1. Förderung der Kapitalbildung

Zu den Vorschriften, welche die unternehmerische Kapitalbildung fördern sollen, gehören vor allem die in Art. 54 Abs. 4 TUIR getroffenen Regelungen. Danach können Vermögenmehrungen durch die Veräußerung von

⁴⁴ Entscheidung des Kassationshofes Nr. 11917 vom 14. Dezember 1990.

⁴⁵ Vgl. hierzu S. Lattanzi, IRPEG di gonguaglio e soggetti non residenti. Spunti per una valutazione della natura e funzione del tributo, in La maggiorazione di conguaglio IRPEG, Eti, 1988.

Anlage- oder Investitionsgütern bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Unternehmensgewinns wahlweise vollständig im Jahr der Veräußerung oder verteilt auf dieses Wirtschaftsjahr und (höchstens) auf die fünf nachfolgenden Veranlagungszeiträume berücksichtigt werden.

In die gleiche Richtung zielt die ebenfalls schon angesprochene Regelung des Art. 55 Abs. 3 Buchst. b TUIR. Danach werden bestimmte außerordentliche Unternehmenserträge, die in einem besonderen Passivposten der Bilanz als Rückstellung ausgewiesen wurden, bei der Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage nur berücksichtigt, sofern die Rückstellung selbst für andere Zwecke als zur Deckung von Unternehmensverlusten verwendet wird.

Ähnlichen Subventionscharakter hat Art. 67 Abs. 3 TUIR, demzufolge steuerlich Abschreibungssätze zulässig sind, obgleich sie nach zivilrechtlichen Kriterien dem Grad des Wertverzehrs der Wirtschaftsgüter nicht entsprechen und infolgedessen nicht gerechtfertigt sind.

Den gleichen Zweck schließlich verfolgt die in Art. 106 Abs. 2 TUIR enthaltene Regelung, allerdings unter dem Gesichtspunkt regionaler Wirtschaftsförderung. Nach dieser Regelung sind von der Körperschaftsteuer befreite Rücklagen und Gewinne der Ausgleichsteuer nicht unterworfen, sofern diese Erträge von Unternehmen erzielt werden, die in den begünstigten Gebieten des „Mezzogiorno“ errichtet wurden, um in diesem Gebiet neue produktive unternehmerische Initiativen zu entfalten. Der starke Anreiz dieser Steuervergünstigung zeigt sich, wenn man bedenkt, daß dem Bezieher des ausgeschütteten Gewinns die Steuergutschrift hierauf auch dann zusteht, wenn die Gesellschaft die auf diesem Gewinn lastende Personensteuer nicht entrichtet hat.

Die Vorschrift des Art. 196 TUIR bestimmt außerdem, daß die Ausgleichsteuer sich um die Hälfte vermindert, wenn der ausgeschüttete Gewinn von Gesellschaften erzielt wird, die in den Provinzen Triest und Görz tätig sind.

2. Förderung strukturschwacher Gebiete

Außer den zuvor genannten sieht das italienische Abgabenrecht noch weitere spezielle Steuervergünstigungen vor. Besonders wichtig in diesem Zusammenhang sind diejenigen, die für den „Mezzogiorno“ gelten:

So sind z. B. technisch organisierte Industrieanlagen, die auf dem Gebiet des „Mezzogiorno“ errichtet werden sowie ihren Anbauten von der ILOR, d. h. von der auf industriellen Erträgen lastenden Regionalsteuer, befreit (Art. 101 der Präsidialverordnung Nr. 218 vom 6. März 1978). Desgleichen

sind Produktionsunternehmen, die dort gegründet werden, für einen Zeitraum von zehn Jahren von der IRPEG befreit (Art. 105 der Präsidialverordnung Nr. 218 vom 6. März 1978). Gleichfalls im Regelungsbereich der ILOR werden unter gewissen Voraussetzungen auch noch Steuerbefreiungen für Gewinne von im „Mezzogiorno“ tätigen Unternehmen und „enti“ gewährt, soweit diese Gewinne in Industrieanlagen reinvestiert werden (Art. 102 der Präsidialverordnung Nr. 218 vom 6. März 1978).

Literatur

Zu Kapitel I, Teil 1:

Jaeger, La nozione di impresa dal codice allo Statuto (Der Begriff des Unternehmens vom Gesetzbuch bis zur Satzung), in Quaderni di Giurisprudenza Commerciale, Heft Nr. 65, Giuffrè; *Bigiavi*, La professionalità dell'imprenditore (Die Berufsmäßigkeit des Unternehmers), Cedam, 1984; *Galgano*, L'imprenditore (Der Unternehmer), Zanichelli, 1985; *Minervini*, L'imprenditore (Der Unternehmer), Morano, 1970; *Gaultierotti*, L'impresa artigiana (Der Handwerksbetrieb), Giuffrè, 1977.

Zu Kapitel I, Teil 2:

Ferri, Le società (Die Gesellschaften) in Trattato di diritto civile a cura di Vassali, Utet, 11987; *Galgano*, La società per azioni (Die Aktiengesellschaft), Cedam, 1988; *Galgano*, Società in accomandita per azioni (Kommanditgesellschaften auf Aktien). Società a responsabilità limitata (Gesellschaften mit beschränkter Haftung), Cedam, 1985; *Ferara F.*, Gli imprenditori e la società (Die Unternehmer und die Gesellschaft), Giuffrè, 1980; *Ghidini, Libertini, Volpe-Putzolu*, La concorrenza e i consorzi (Der Wettbewerb und die Genossenschaften), Cedam, 1981; *Guglielmetti*, La concorrenza e i consorzi (s. o.), Utet, 1970.

Zu Kapitel II:

Fantozzi, Diritto tributario (Steuerrecht), Utet, 1991; *Tesauo*, Istituzioni del diritto tributario (Institutionen des Steuerrechts), Utet, 1989, Band 2; *Berlini*, Corso Istituzionale di diritto tributario (Institutioneller Steuerrechtskurs), 1978, Band 2.

Zu Kapitel III:

Fantozzi, Imprenditori e impresa nelle imposte sui redditi e nell'IVA (Unternehmer und Unternehmen in der Einkommen-Umsatzsteuer und der MWSt.), Giuffrè, 1982; *Polano*, Attività commerciali e impresa nel diritto tributario (Gewerbliche Tätigkeiten und Unternehmen im Steuerrecht), Cedam, 1984, *R. Napoletano*, Il possesso e le attività produttive di reddito fiscale d'impresa (Der Besitz und die Tätigkeiten, die steuerpflichtige Unternehmenseinkünfte erzeugen), Giuffrè, 1982; *Fantozzi*, Il reddito d'impresa (Die Unternehmenseinkünfte) in *Rass. Trib. (Steuerzeitschrift)*, 1989, I, 1 ff.; *Verrucoli*, Riforma tributaria e evoluzione del concetto di reddito d'impresa (Steuerreform und Entwicklung des Begriffes der Unternehmenseinkünfte), in *Riv. soc.*, 1977, 382 ff.; *Oppo*, Categorie commercialistiche e riforma tributaria (Arten gewerblicher Tätigkeiten und die Steuerreform) in *Giur. comm.* 1976, I, 103 ff.; *Filippi*, Riflessioni sull'individuazione del reddito d'impresa ai fini tributari (Gedanken zur Ermittlung der Unternehmenseinkünfte für Steuerzwecke), in *Giur. comm.*, 1976, I, 103 ff.; *Cicognani*, L'imposizione del reddito d'impresa (Besteuerung der Unternehmenseinkünfte), Cedam, 1980; *Michel*, Reddito d'impresa e imprenditore commerciale (Die Unternehmenseinkünfte und der gewerbliche Unternehmer), in *Riv. dir. fin.* 1979, I, 396 ff.

Zu Kapitel IV:

Leo-Monacchi-Schiavo, Le imposte sui redditi nel Testo Unico (Die Ertragssteuern in die Ertragssteuerordnung), Giuffrè, 1990; *Falsitta*, Convergenze e divergenze tra il diritto tributario e diritto commerciale nella disciplina del bilancio d'esercizio (Übereinstimmungen und Abweichungen zwischen Steuerrecht und Handelsrecht bei der Jahresbilanz), in *Giur. comm.*, 1980, I, 193 ff.; *Id.* Concetti fondamentali e principi ricostruttivi in tema di rapporti tra bilancio civile e bilancio fiscale (Grundsätze und neue Aspekte für das Verhältnis Grundsätze von zivilrechtlicher und steuerrechtlicher Bilanz), *dieselbst*, 1984, I, 77 ff.; *Colombo*, Disciplina del bilancio e norme tributarie: integrazione, autonomia o inquinamento (Bilanzrecht und Steuergesetze: Integration, Autonomie oder Verunreinigung), in *Dir. prat. trib.* 1980, I, 1449 ff.; *Nuzzo*, Ricostruzione dei rapporti fra bilancio e dichiarazione (Wiederherstellung der Beziehungen zwischen Bilanz und Erklärung), in *Giur. comm.* 1985, I, 810 ff.; *Lupo*, La determinazione del reddito e del patrimonio delle società di capitali tra principi civilistici e norme tributarie (Ermittlung der Einkünfte und des Vermögens von Kapitalgesellschaften zwischen zivilrechtlichen und steuerrechtlichen Grundsätzen), in *Rass. trib.*, 1990, I, 699; *Bafile*, Reddito imponibile e

risultato economico di gestione: sancita la diversità o avvicinate le posizioni (Steuerpflichtige Gewinne und Betriebsergebnis: Bestätigung des Unterschieds oder Annäherung der Standpunkte?), in *Rass. trib.*, 1987, I, 427 ff.; *Bafile*, Considerazioni sui requisiti e sugli effetti del bilancio nella determinazione del reddito d'impresa (Überlegungen zu den Eigenschaften und der Wirkung der Bilanz bei der Ermittlung des Unternehmensgewinns), *daselbst*, 1984, I, 155; *Amatucci*, I componenti positive: ricavi e proventi (Die positiven Bestandteile: Erlöse und Erträge), in *Il reddito d'impresa*, cit., 405; *Falsitta*, Le plusvalenze nel nuovo Testo Unico: profili critici e ricostruttivi della nuova disciplina (Die Wertsteigerungen in der neuen Ertragsteuerordnung: kritische und neue Aspekte der Neuregelung), in *Il reddito d'impresa*, cit. 397; *Granelli*, Le plusvalenze dei beni d'impresa (Die Wertsteigerungen der Wirtschaftsgüter eines Unternehmens), *daselbst*, 417; *Falsitta*, La tassazione delle plusvalenze e sopravvenienze nelle imposte sui redditi (Die Besteuerung der Wertsteigerungen und außerordentlichen Erträge bei den Ertragssteuern), *Cedam*, 1986; *Marini*, Le sopravvenienze nel reddito d'impresa (Außerordentliche Erträge in der Unternehmenseinkommensteuer), *Cedam*, 1984; *Monti*, Pluralità di funzione dell'ammortamento nella disciplina di diritto civile e tributario, con particolare riferimento all'ammortamento delle immobilizzazioni materiali (Unterschiedliche Funktionen der Abschreibung im Zivil- und Steuerrecht, insbesondere bei materiellen Anlagegütern), in *Rass. trib.*, 1988, I, 209 ff.; *Pansieri*, La legittimità civilistica degli ammortamenti anticipati (Die zivilrechtliche Zulässigkeit der vorweggenommenen Abschreibungen), in *Giur. comm.* 1981, II, 1019; *Cicognani*, Ammortamenti anticipati e apprente incompatibilità fra gli art. 52 e 74 del DPR del 29 settembre 1973, n. 597 (Vorweggenommene Abschreibungen und scheinbare Unvereinbarkeit von Art. 52 und 74 der Präsidialverordnung Nr. 597 vom 29. September 1973), in *Riv. dir. fin.*, 1979, II, 127 ff.; *Falsitta*, Ammortamenti anticipati: un preteso conflitto tra norma civilistica e norma tributaria (Vorweggenommene Abschreibungen: ein möglicher Widerspruch zwischen zivilrechtlicher und steuerrechtlicher Norm), in *Giur. comm.* 1979, I, 525; *Cicognani*, Il principio di competenza nel T.U.I.R., con particolare riguardo all'art. 75,1, 2, 3 (Das Prinzip sachlicher Zuordnung im T.U.I.R., vor allem im Hinblick auf Art. 75, Abs. 1, 2 und 3), in *Il reddito d'impresa*, cit., 567; *La Rossa*, Le norme generali sui rapporti tra bilancio e dichiarazione (Allgemeine Vorschriften zum Verhältnis von Bilanz und Steuererklärung), *daselbst*, 581; *Lattanzi*, La valutazione fiscale delle rimanenze (Steuerliche Bewertung der Vorräte), *Ipsa*, 1988; *Filippi*, Il credito d'imposta su dividendi, disciplina e natura (Die Steuergutschrift auf Dividenden, Regelung und Rechtsnatur), in *Dir. prat. trib.*, 1979, I, 840; *Lovisolò*, Il sistema

impositivo dei dividendi (Das Besteuerungssystem der Dividenden), Cedam, 1980; *Ingrosso*, Il credito d'imposta (Die Steuergutschrift), Giuffrè, 1984; *Pirazzini*, La natura giuridica della maggiorazione di conguaglio (Die Rechtsnatur des Ausgleichzuschlags), in *Rass. Trib.*, 1988, I, 245; *Lattanzi*, Irpeg di conguaglio e soggetti non residenti. Spunti per una valutazione della natura e funzione del tributo (Ausgleichsteuer und ausländische Steuersubjekte. Ansätze zu einer Beurteilung von Wesen und Aufgabe der Abgabe), in *La maggiorazione di conguaglio Irpeg*, Eti, 1988.

Unternehmensbesteuerung in Spanien

Regierungsdirektor Dr. *Heinz-Jürgen Selling*
Bonn

Inhaltsübersicht

- | | |
|--|--|
| <ul style="list-style-type: none">I. Rechtsform der unternehmerischen Tätigkeit<ul style="list-style-type: none">1. Einzelkaufmann2. Personengesellschaften<ul style="list-style-type: none">2.1 Offene Handelsgesellschaft2.2 Kommanditgesellschaft2.3 Stille Gesellschaft3. Kapitalgesellschaften<ul style="list-style-type: none">3.1 Aktiengesellschaft3.2 Kommanditgesellschaft auf Aktien3.3 Gesellschaft mit beschränkter Haftung4. Handelsrechtliche Buchführungs- und Bilanzierungspflichten<ul style="list-style-type: none">4.1 Handelsbücher4.2 Der allgemeine KontenrahmenII. Überblick über die Steuern auf den Unternehmensgewinn<ul style="list-style-type: none">1. Besteuerung der Einzelunternehmer<ul style="list-style-type: none">1.1 Einkommensteuer<ul style="list-style-type: none">1.1.1 Steuerpflicht1.1.2 Einkommen1.1.3 Gewinnermittlung1.1.4 Veräußerungsgewinne1.1.5 Verluste1.1.6 Steuersatz1.1.7 Steuerzahllast1.2 Vermögensteuer<ul style="list-style-type: none">1.2.1 Steuerpflicht1.2.2 Vermögensbewertung | <ul style="list-style-type: none">1.3 Erbschaft- und Schenkungsteuer<ul style="list-style-type: none">1.3.1 Steuerpflicht1.3.2 Bemessungsgrundlage1.4 Gemeindesteuern<ul style="list-style-type: none">1.4.1 Gewerbesteuer1.4.2 Grundsteuer1.4.3 Neubausteuer1.4.4 Wertzuwachssteuer1.5 Verkehrssteuern<ul style="list-style-type: none">1.5.1 Umsatzsteuer1.5.2 Vermögensübertragungssteuer1.5.3 Verbrauchsteuern2. Besteuerung der juristischen Personen<ul style="list-style-type: none">2.1 Körperschaftsteuer<ul style="list-style-type: none">2.1.1 Steuerpflicht2.1.2 Steuerobjekt2.1.3 Verlustausgleich und -vortrag2.1.4 Steuerzahlschuld2.2 Sonstige Steuern3. Sondervorgänge<ul style="list-style-type: none">3.1 Veräußerungen3.2 Durchgriffsbesteuerung3.3 Konzernbesteuerung3.4 Gründung und Auflösung von Gesellschaften3.5 Einbringung, Umwandlung und Spaltung von Gesellschaften |
| <ul style="list-style-type: none">III. Steuerliche Privilegierung der Rechtsform | |

- IV. Ermittlung des Gewinns
 - 1. Unbeschränkt steuerpflichtige Unternehmen
- III. Steuerliche Privilegierung der Rechtsform
- IV. Ermittlung des Gewinns
 - 1. Unbeschränkt steuerpflichtige Unternehmen
 - 1.1 Allgemeine Vorschriften
 - 1.1.1 Gewinnermittlungsarten
 - 1.1.2 Gewinnermittlungszeitraum
 - 1.1.3 Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz
 - 1.2 Besondere Vorschriften
 - 1.2.1 Erträge
 - 1.2.2 Aufwendungen
 - 1.2.3 Bewertung von Erträgen und Aufwendungen
 - 2. Beschränkt steuerpflichtige Unternehmen mit Betriebsstätte in Spanien
- V. Steuersätze
 - 1. Einkommensteuer unbeschränkt Steuerpflichtiger
 - 1.1 Einzelveranlagung/getrennte Veranlagung (1992)
 - 1.2 Zusammenveranlagung
 - 1.3 Vergleich des deutschen und spanischen Steuersatzes
 - 2. Körperschaftsteuer unbeschränkt Steuerpflichtiger
 - 3. Einkommen- und Körperschaftsteuer beschränkt Steuerpflichtiger
 - 4. Vermögensteuer
 - 5. Erbschaft- und Schenkungsteuer
 - 6. Sonstige Steuern
 - 7. Sondersteuer
- VI. Anrechnung der auf den Unternehmensgewinn entfallenden Steuern auf die Steuern des Gesellschafters
 - 1. Natürliche Personen
 - 1.1 Anrechnung der Körperschaftsteuer
 - 1.2 Anrechnung der ausländischen Quellen-, Einkommen- und Körperschaftsteuer
 - 2. Juristische Personen
 - 2.1 Anrechnung der Körperschaftsteuer
 - 2.2 Anrechnung der ausländischen Quellen- und Körperschaftsteuer
 - 3. Kapitalertragsteuer im Mutter-Tochter-Verhältnis über die Grenze
- VII. Besteuerungsverfahren

I. Rechtsform der unternehmerischen Tätigkeit¹

Spanien unterscheidet, wie auch Deutschland, drei Formen der unternehmerischen Tätigkeit: den Einzelkaufmann, die Personengesellschaft und die Kapitalgesellschaft.

1. Einzelkaufmann

Einzelkaufmann ist nach Art. 1 Nr. 1 Código de Comercio (CCom = spanisches Handelsgesetzbuch) derjenige, der ein Handelsgeschäft betreibt. Gemäß Art. 2 Abs. 2 CCom werden als Handelsgeschäfte alle im CCom aufgeführten und ähnliche Geschäfte verstanden. Auf dieser Grundlage wird als Handelsgeschäft jede Tätigkeit definiert, die plan- und gewinnorientiert nach außen gerichtet ist².

Die Staatsangehörigkeit ist für Deutsche kein Hindernis, in Spanien tätig zu werden. Deutsche genießen nicht erst seit dem Beitritt Spaniens zur Europäischen Gemeinschaft Niederlassungs- und Betätigungsschutz (siehe Art. 7 EG-Vertrag, Diskriminierungsverbot). Sie können sich auch auf den deutsch-spanischen Niederlassungsvertrag von 1972 (Boletín oficial del Estado (B.O.E.) [= spanisches Bundesgesetzblatt] vom 29. November 1972) mit den aus den meisten internationalen Wirtschaftsverträgen bekannten „National-Treatment“- und „most-favoured-nation“-Clauses berufen. Danach ist es natürlichen und juristischen deutschen Personen problemlos möglich, ein Gewerbe zu betreiben. Beschränkungen gibt es nur für das Bank- und das Versicherungsgeschäft; aber auch diese Beschränkungen werden in naher Zukunft durch EG-Richtlinien (z. B. die geplante 3. Lebensversicherungs-Richtlinie) abgebaut werden.

2. Personengesellschaften

Das spanische Gesellschaftsrecht unterscheidet, wie auch das deutsche Gesellschaftsrecht, zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften. Zu den Personengesellschaften zählen die offene Handelsgesellschaft (OHG) und die Kommanditgesellschaft (KG). Kapitalgesellschaften sind die Aktiengesellschaft (AG), die Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) und die Genossenschaften. In der Praxis sind andere Gesell-

¹ Zum spanischen Gesellschaftsrecht: *Garrigues*, Curso de Derecho Mercantil, Madrid 1976.

² *Martínez Val*, Derecho Mercantil, Barcelona 1979, S. 74.

schaftsformen nicht üblich. Der Wortlaut des CCom läßt aber jede der in Deutschland bekannten Gesellschaftsformen zu.

Personengesellschaften haben zur Zeit in Spanien noch eine völlig untergeordnete Bedeutung. Die meisten Gesellschaften dieser Art sind mit deutscher Beteiligung entstanden. Der Grund für diese geringe Verbreitung liegt in dem Gesellschaftsrecht vor Transformation der EG-Gesellschaftsrecht-Richtlinie (B.O.E. vom 27. Juli 1984). Bis dahin war für die Kapitalgesellschaften kein Mindestkapital und keine Publizitätspflicht vorgeschrieben. Außerdem erlaubten die Organisationsvorschriften für Kapitalgesellschaften fast unbegrenzte Gestaltungsmöglichkeiten. Insofern bestand keine Notwendigkeit, eine Gesellschaftsform mit Haftungsrisiko zu wählen. Die Einführung eines Mindestkapitals bei den Kapitalgesellschaften wird aber vermutlich die Wahl von Personengesellschaften attraktiver machen.

2.1 Offene Handelsgesellschaft

Als OHG gilt gemäß Art. 122 Nr. 1 CCom jede „Handelsgesellschaft, bei der sich alle Gesellschafter bei persönlicher Haftung und unter einer Gesellschaftsfirma verpflichten, in dem von ihnen festgelegten Verhältnis an denselben Rechten und Pflichten teilzuhaben.“ Sie wird durch notariellen Vertrag gegründet und im Handelsregister eingetragen (Art. 16 und 119 CCom). Mit dem Gründungsvertrag erwirbt sie eine eigene Rechtspersönlichkeit. Die Eintragung in das Handelsregister hat aber nur deklaratorische Wirkung. Wie die deutsche OHG ist die Gestaltung ihrer Organisation im wesentlichen den Gesellschaftern überlassen.

Eine Sonderform der OHG ist die „Europäische Wirtschaftliche Interessenvereinigung“ (EWIV), die durch das Gesetz 12 vom 29. April 1991 (B.O.E. vom 30. April 1991) eingeführt wurde. Wie auch in Deutschland gelten für sie die Vorschriften der OHG. Um den Vorgaben der EG-VO 2137 vom 25. Juli 1985 nachzukommen, wird nicht die EWIV als solche besteuert, sondern jedes Mitglied, d. h. für deutsche Gesellschafter, daß sie die auf sie entfallenden Gewinne in Spanien als Betriebsstättengewinne versteuern müssen.

2.2 Kommanditgesellschaft

Die KG ist gemäß Art. 122 Nr. 2 CCom jede Gesellschaft, „bei welcher eine oder mehrere Personen ein bestimmtes Kapital zum gemeinschaftlichen Fonds beitragen, um für die Ergebnisse der Gesellschaftsunternehmen einzustehen, welche ausschließlich von anderen, persönlich haftenden Perso-

nen geleitet werden.“ Mit Ausnahme der beschränkten Haftung und Geschäftsführung gilt das gleiche wie für die OHG.

Eine GmbH & Co. KG ist rechtlich möglich. In der Praxis ist sie aber unbekannt.

2.3 *Stille Gesellschaft*

Nach Art. 239 bis 243 CCom können Kaufleute „sich an den Geschäften anderer Kaufleute beteiligen, indem sie zu diesen Geschäften einen von ihnen vereinbarten Kapitalanteil beitragen und Teilhaber an den günstigen und ungünstigen Ergebnissen in dem von ihnen festgelegten Verhältnisse werden.“ Wie auch in Deutschland ist die stille Gesellschaft keine Außen-gesellschaft und hat demzufolge keine eigene Rechtspersönlichkeit³. Folgerichtig behandelt das spanische Steuerrecht (Art. 125 b Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, B.O.E. vom 15. Oktober 1992) die Gewinnverteilung als nicht abzugsfähige Ausgabe des Geschäftsherrn und das deutsch-spanische Doppelbesteuerungsabkommen (B.O.E. vom 8. April 1968) in Art. 10 Abs. 3 als Dividende.

3. Kapitalgesellschaften

3.1 *Aktiengesellschaft*

Mit Wirkung vom 1. Januar 1990 wurde die EG-Gesellschafts-Richtlinie für die AG (B.O.E. vom 27. Dezember 1989) in das spanische Recht transformiert. Deutsches und spanisches Aktienrecht decken sich nunmehr in wesentlichen Teilen.

Die AG wird durch mindestens drei Personen vor einem Notar gegründet. Die Aktien können anschließend auf einen einzigen Gesellschafter übertragen werden. Die Zulässigkeit einer Einmann-AG war bisher immer streitig gewesen, wurde aber durch die Generaldirektion für das Register- und Notarwesen bestätigt (B.O.E. vom 14. August 1990). Abgesehen von den nunmehr sehr strengen Form- und – für spanische Verhältnisse – extensiven Publizitätsvorschriften ist die Einführung eines Mindestkapitals von 10 Millionen Peseten von entscheidender Bedeutung für die weitere Zukunft dieser Gesellschaftsform. Im europäischen Vergleich liegt sie damit nach Italien mit 20 Millionen Peseten und Großbritannien mit 12 Millionen Peseten an dritter Stelle vor Deutschland mit 7 Millionen Peseten und Frankreich/Belgien mit 5 Millionen Peseten. Schon jetzt entfallen auf jede neugegründete AG 4 GmbH-Gründun-

³ *Uria*, Derecho Mercantil, 17. Aufl., Madrid 1987, S. 428.

gen, obwohl bisher die Rechtsform der Aktiengesellschaft mit einem Anteil von 75 % an allen Neugründungen die am meisten gewählte Rechtsform war. Berücksichtigt man weiter, daß 70 % aller AG mit einem Haftungskapital von 1 Millionen Peseten und weniger ausgestattet sind, verdeutlicht dies den Umfang der sicherlich noch vorzunehmenden Umgründungen.

3.2 *Kommanditgesellschaft auf Aktien*

Eine Unterform der Aktiengesellschaft ist die Kommanditgesellschaft auf Aktien, für die gemäß Art. 152 CCom die Regeln des Aktiengesetzes gelten. Die Rechtsverhältnisse der unbeschränkt haftenden Komplementäre unterliegen wie auch in Deutschland dem OHG-Recht.

3.3 *Gesellschaft mit beschränkter Haftung*

Die Reform des Gesellschaftsrechtes paßte auch die GmbH an die flexiblere deutsche Organisationsform an. Durch die Einführung eines Mindestkapitals von „nur“ 500 000 Peseten hat sie – wie schon oben ausgeführt – eine neue Attraktivität erhalten.

Auch die GmbH kann als Einmann-GmbH geführt werden. Es ist jedoch damit zu rechnen, daß im Zusammenhang mit der 12. EG-Richtlinie betreffend die Einführung der Einmann-GmbH das GmbH-Gesetz neu überarbeitet wird.

4. Handelsrechtliche Buchführungs- und Bilanzierungspflichten⁴

4.1 *Handelsbücher*

Im Rahmen der Anpassung an das europäische Handels- und Gesellschaftsrecht wurde auch das CCom mit seinen Bestimmungen zur Führung der Handelsbücher durch das spanische Bilanzrichtliniengesetz vom 25. Juli 1989 (B.O.E. vom 27. Juli 1989) geändert. Demnach sind von jedem Kaufmann bestimmte Bücher zu führen, die über das Maßgeblichkeitsprinzip auch von steuerlicher Bedeutung sind. Es handelt sich gemäß Art. 25 bis 27 CCom um

- Journal,
- Inventar- und Bilanzbuch,
- Protokollbuch,
- Buch über die Inhaber von Namensaktien.

⁴ Sáez Torrecilla/Corona Romero, Plan General de Contabilidad, Bd. I, II, Madrid 1991.

Die Buchhaltung muß den chronologischen Ablauf aller Geschäfte erkennen lassen und die einzelnen Buchungen müssen klar und unmißverständlich sein. Im Journal muß grundsätzlich pro Tag gebucht werden. Sammelbuchungen innerhalb eines Monats sind möglich, sofern sich die Einzelheiten aus anderen Büchern ergeben (Art. 28 Nr. 2 CCom).

Nach Art. 27 CCom müssen alle oben genannten obligatorischen Bücher gebunden und nummeriert sein. Vor Benutzung werden sie vom Handelsregister legalisiert (d. h. pro Blatt mit einem aufgestempelten Sichtvermerk versehen). Daneben gibt es auch die Möglichkeit, eine lose Blattführung nachträglich zu binden und vom Amtsgericht legalisieren zu lassen; sie muß innerhalb von vier Monaten nach Abschluß des Geschäftsjahres zur Legalisierung vorgelegt werden. Die Legalisierung kann auf Antrag auch in den Geschäftsräumen der jeweiligen Gesellschaft erfolgen. Näheres zu diesem Verfahren ergibt sich aus der Verordnung vom 20. Januar 1975 (B.O.E. vom 20. Januar 1975).

Auch in Spanien kennt man den Begriff der „Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung“. Er wurde erst 1973 in das CCom aufgenommen. 1980 hat die „Asociación Espanola de Contabilidad y Administración de Empresas“ (A.E.C.A.) dazu gewisse Erläuterungen gegeben, die aber über die Grundsätze nicht wesentlich hinausgehen, die schon die Kontenpläne (s. dazu I. 4.2, S. 203 f., enthalten).

Die Bilanzierungsprinzipien sind folgende:

- Prinzip der Unternehmensfortführung,
- Bewertungsstetigkeit,
- Vorsichtsprinzip (das im Zweifel allen anderen Prinzipien vorgeht und sich vor allem im Verursachungsprinzip niederschlägt),
- Bilanzierung der Einnahmen und Ausgaben im Zeitpunkt der Verursachung, und zwar ohne transitorische Rechnungsabgrenzungsposten,
- Kompensationsverbot zwischen der Aktiv- und Passivseite sowie den Einnahmen und Ausgaben,
- Einzelbewertungsgrundsatz,
- Übereinstimmung von Eröffnungs- und Schlußbilanz und
- Bewertung des Anlage- und Umlaufvermögens zu Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten (s.u.).

Ansatzvorschriften:

Bilanziert wird nur das juristische und nicht das wirtschaftliche Eigentum (Leasinggüter werden also nur bei dem Leasinggeber aktiviert; allerdings

darf das Leasingrecht beim Leasingnehmer unter Ausweis der vollen Verbindlichkeit ausgewiesen werden). Immaterielle Wirtschaftsgüter (mit Ausnahme des Firmenwertes) können auch dann angesetzt werden, wenn sie selbst geschaffen wurden. Für Forschungs-, Gründungs- und Kapitalbeschaffungsaufwand wird eine Bilanzierungshilfe gewährt. Der Wirtschaftsgutbegriff gleicht dem nach deutschen Vorschriften.

Bewertungsvorschriften:

Der Anschaffungskostenbegriff entspricht in etwa dem im deutschen Recht. Bei den Herstellungskosten ergibt sich folgender Unterschied:

Kostenarten	Bundesrepublik Deutschland	Spanien
Materialeinzelkosten + Fertigungseinzelkosten + Sonderkosten der Fertigung	Pflicht-Untergrenze	Pflicht-Untergrenze (bei Wertverzehr nur Normalkosten)
+ notwendige Materialgemeinkosten + notwendige Fertigungsgemeinkosten + Wertverzehr des Anlagevermögens (Fertigungsbereich)	Wahlrecht	
+ Kosten der allgemeinen Verwaltung + Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs + Aufwendungen für freiwillige soziale Leistungen + Aufwendungen für betriebliche Altersversorgung	Wahlrecht	Verbot (lt. A. E. C. A.)
+ Fremdkapitalzinsen (unter gewissen Voraussetzungen) = Obergrenze der Herstellungskosten	Wahlrecht	Wahlrecht
Vertriebskosten	Verbot	Verbot

Im Bilanzrichtliniengesetz wird der Grundsatz der umgekehrten Maßgeblichkeit ausdrücklich ausgeschlossen. Das heißt jedoch nicht, daß es keine steuerlichen Vorschriften gibt, die als Voraussetzung der Abzugsfähigkeit von Betriebsausgaben eine entsprechende Bilanzierung in der Handelsbilanz fordern (s. dazu IV. 1.2.3, S. 224). Abzinsung auf nicht oder niedrigverzinsliche Forderungen sind nicht bekannt. Verbindlichkeiten werden mit dem Rückzahlungsbetrag angesetzt. Der Ausweis eines Disagios ist nur bei Kapitalgesellschaften vorgesehen. Irreversible Verluste werden als außerordentliche Verluste im Rahmen der G+V-Rechnung, reversible Verluste als passiver Wertberichtigungsposten ausgewiesen. Abschreibungszwang besteht bei Umlaufvermögen von Kapitalgesellschaften. Ein Zuschreibungszwang bei Wegfall der Voraussetzungen der Wertkorrektur gilt allgemein. Eine Gruppenbewertung bei Vorratsvermögen ist nicht ausdrücklich vorgesehen. Ansonsten gelten in etwa die in der Bundesrepublik Deutschland bekannten Ansatz- und Bewertungsvorschriften.

Die Kapitalgesellschaften können einen verkürzten Jahresabschluß aufstellen, wenn Bilanzsumme, Umsatz und Zahl der Beschäftigten eine bestimmte Grenze nicht übersteigen. Ein Umsatzkostenverfahren gibt es nicht. Die Jahresabschlüsse von Kapitalgesellschaften, die eine ungekürzte Bilanz aufstellen müssen, sind durch eine qualifizierte Person prüfen zu lassen (Art. 109 Aktiengesetz). Solche Personen sind Wirtschaftsprüfer, die im staatlichen Register für Buchprüfer eingetragen sind (Gesetz über Buchprüfer, B.O.E. vom 15. Juli 1988).

Nach Abschluß des Wirtschaftsjahres sind die Bücher und Geschäftskorrespondenz sechs Jahre aufzubewahren. Der in § 257 deutsches HGB gemachte Unterschied zwischen zehn Jahren Aufbewahrungspflicht für wichtige und sechs Jahren für weniger wichtige Unterlagen wird nicht gemacht.

4.2 Der allgemeine Kontenrahmen

Mit Königlichem Dekret Nr. 1643/1990 (B.O.E. vom 27. Dezember 1990) wurde ein neuer allgemeiner Kontenrahmen eingeführt, der die Bestimmungen des bisherigen Kontenrahmens von 1973 an das neue Aktienrecht anpaßt und – im Gegensatz zu früher – für Gesellschaften und Einzelunternehmen obligatorisch ist.

Der allgemeine Kontenplan 90 besteht aus fünf Teilen:

- (I.) Bilanzierungsprinzipien
- (II.) Kontenplan
- (III.) Definition der Kontengruppen, -untergruppen und Einzelkonten

(IV.) Jahresabschluß

(V.) Bewertung

Der Kontenplan enthält folgende Gruppen:

Gruppe 1: Basisfinanzierung, einschließlich der Jahresergebnisse, über deren Verwendung noch zu bestimmen ist (Untergruppe 12), und der G+V-Rechnung (Konto 129)

Gruppe 2: Anlagevermögen, einschließlich der Wertberichtigungen

Gruppe 3: Bestände

Gruppe 4: Gläubiger und Schuldner im laufenden Geschäftsverkehr

Gruppe 5: Finanzkonten

Gruppe 6: Anschaffungen und sonstige Aufwendungen, die später in die G+V-Rechnung übergehen

Gruppe 7. Verkaufserlöse und sonstige Einnahmen

II. Überblick über die Steuern auf den Unternehmensgewinn⁵

Das spanische Steuerrecht unterscheidet für die steuerliche Behandlung der Unternehmensgewinne nur zwischen den natürlichen und juristischen Personen. Da es den in Deutschland gemachten Unterschied zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften nicht nachvollzieht, ist das Problem der Zurechnung des gesellschaftsrechtlichen Gewinnes zu den Gesellschaftern einer OHG/KG oder die steuerliche Behandlung von Sondervergütungen grundsätzlich irrelevant (zur Ausnahme bei den sog. durchgriffsbesteuerten Gesellschaften, s.u. 3.2, S. 219).

⁵ Allgemeine Darstellung des spanischen Steuerrechts: *Ferreiro Lapatza*, *Curso de Derecho Financiero Espanol*, 7. Aufl., Madrid 1985.

Einzelsteuern: *Combarros Vellanuera*, *La empresa y su valoracion eu el impuesto sobre el patrimonio*, Madrid 1987 (zu beziehen über das spanische Finanzministerium); *Escuela de la Hacienda Publica*, *Impuesto sobre Sociedades*, Madrid 1987 (zu beziehen über das spanische Finanzministerium); *Escuela de la Hacienda Publica*, *Procedimientos Tributarios*, Madrid 1984 (zu beziehen über das spanische Finanzministerium); *Escuela de la Inspeccion Financiera Tributaria*, *Impuesto sobre Sociedades*, Madrid 1984 (zu beziehen über das spanische Finanzministerium); *Gonzales Poreda*, *Tributacion de no residentes*, 2. Aufl., Madrid 1989; *Sanz Gadea*, *Impuesto sobre Sociedades*, Bd. I, II, 2. Aufl., Madrid 1988. – Zeitschriften zum spanischen Steuerrecht: *Cronica Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales Plaza de Canalejas 3, 28014 Madrid; *Revista Technica Tributana*, Asociacion Espanola de Asesores Fiscales, Montalban, 3–6° dcha., 28014 Madrid.

1. Besteuerung der Einzelunternehmer

1.1 Einkommensteuer

Die persönliche Einkommensteuer ist mit dem Gesetz 19 (B.O.E. vom 7. Juni 1991) neu geregelt worden. Der Einkommensteuer unterliegen die Einkünfte und (nicht auf bloße Neubewertung zurückzuführende, d. h. realisierte) Vermögensveränderungen. Steuerpflichtig sind alle natürlichen Personen. Die Steuer wird entsprechend der Leistungsfähigkeit des Steuerschuldners erhoben.

1.1.1 Steuerpflicht

Unbeschränkt steuerpflichtig sind alle Personen, deren gewöhnlicher Aufenthalt in Spanien ist oder die sich mehr als 183 Tage im Kalenderjahr in Spanien aufhalten. Unbeschränkt steuerpflichtig sind auch Personen, die nicht in Spanien ansässig sind, die aber zur Familieneinheit eines Ansässigen gehören. Die Familieneinheit besteht aus den Ehepartnern, minderjährigen Kindern, im Falle von gerichtlich festgestellter Trennung oder Scheidung dem Ehepartner und den von ihm betreuten Kinder. Die Besteuerung des nicht in Spanien ansässigen Teils der Familieneinheit richtet sich aber nicht nach nationalem spanischen Recht, sondern nach dem jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen.

Personen, die zu einer Familieneinheit gehören, können ab 1. Januar 1988 zwischen der getrennten Veranlagung und der Zusammenveranlagung wählen. Die Wahl der Veranlagungsart entscheidet über die Zurechnung der Einkünfte und die Höhe der Steuerabzüge.

Bei der getrennten Veranlagung werden die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und den gewerblichen, freiberuflichen und künstlerischen Tätigkeiten ausschließlich dem Einkünftebezieher zugerechnet. Bei den Kapitaleinkünften und solchen aus Vermögensveränderungen erfolgt die Zurechnung nach den Regeln des Zivil- und Güterrechts (z. B. bei der Zugewinnsgemeinschaft werden die Einkünfte je zur Hälfte angerechnet). Die familienbezogenen Abzüge werden im Regelfall zur Hälfte geteilt.

Bei der Zusammenveranlagung werden die Einkünfte ohne Rücksicht auf den Inhaber der Einkunftsquelle zusammengerechnet und einem gemilderten Steuersatz unterworfen. Die Frei- und Abzugsbeträge werden – von einigen unbedeutenden Ausnahmen abgesehen – nicht verdoppelt. Die Mitglieder des Familienverbandes haften im Unterschied zur getrennten Veranlagung gesamtschuldnerisch mit der Möglichkeit der Aufteilung der Steuerschuld im Fall der Vollstreckung.

Die Einkünfte und Vermögensveränderungen von bürgerlich-rechtlichen Gesellschaften, ruhenden Erbschaften, Gütergemeinschaften und sonstigen Gemeinschaften ohne Rechtspersönlichkeit, die eine wirtschaftliche Einheit oder ein getrenntes Vermögensobjekt darstellen, werden den jeweiligen Gesellschaftern ebenso wie Steuerabzüge und -ermäßigungen zugerechnet (Art. 52 bis 55 EStG). Körperschaftsteuer wird nicht erhoben.

Zur sog. Durchgriffsbesteuerung, s.u. 3.2, S. 219.

1.1.2 Einkommen

Unter Einkommen versteht man die Gesamtheit der Nettoeinkünfte des Steuerschuldners zuzüglich der Vermögensgewinne und abzüglich der Vermögensverluste. Der Einkommensteuer unterliegen

- alle Einkünfte aus persönlicher Arbeit (Art. 24 ff. EStG),
- Kapitaleinkünfte (Art. 31 ff. EStG),
- Einkünfte aus gewerblicher, freiberuflicher oder künstlerischer Tätigkeit (Art. 40 ff. EStG) und
- Vermögensveränderungen jeglicher Art (= Vermögenszuwachs abzüglich Vermögensminderungen) gemäß Art. 44 ff. EStG.

Unter die gewerblichen Tätigkeiten fallen insbesondere Land- und Forstwirtschaft, Viehzucht, Fischerei, Industrie, Handel und Dienstleistungen und der Bergbau. Außerdem zählt dazu der Verkauf und die Vermietung von Grundstücken, wenn diese Tätigkeit in einem Geschäftslokal mit mindestens einem Angestellten durchgeführt wird.

1.1.3 Gewinnermittlung

Die Einkünfte ergeben sich aus der Differenz zwischen Betriebseinnahmen (einschließlich Einnahmen und Subventionen) und den abzugsfähigen Betriebsausgaben. Veräußerungsgewinne und -verluste werden als positive oder negative Einkünfte erfaßt. Einlagen und Entnahmen innerhalb von drei Jahren seit der Anschaffung der Wirtschaftsgüter führen nicht zur Aufdeckung stiller Reserven. Im übrigen gelten für die Gewinnermittlung die Vorschriften des Körperschaftsteuergesetzes (s.u. IV. 1.1.3, S. 222). Über die nach dem Körperschaftsteuergesetz berücksichtigungsfähigen Ausgaben hinaus darf noch 1 % der Bruttoeinnahmen abgesetzt werden. Auf keinen Fall gelten als abzugsfähige Ausgaben (Art. 42 EStG):

- Schenkungen spanischen Kulturgutes,
- Zahlungen und Leistungen zwischen verschiedenen Mitgliedern dersel-

- ben Familieneinheit, wenn die Vergütung in vergleichbaren Fällen nicht oder nicht in dieser Höhe gezahlt wurde und
- obligatorische Beiträge an Versicherungen, die (auch) das Todesfallrisiko absichern.

1.1.4 Veräußerungsgewinne

Eine begünstigte Besteuerung der Veräußerungsgewinne gibt es nur für die privaten, nicht für die gewerblichen Einkünfte. Siehe im übrigen unten II.3.1, S. 218.

Zur Auswirkung gewerblicher Veräußerungsgewinne auf den Steuerbetrag, siehe V. 1.1, S. 234.

1.1.5 Verluste

Die Steuerbemessungsgrundlage ist die Summe der Einkünfte und Vermögensveränderungen. Bei der Verrechnung der gewerblichen mit den privaten Einkünften sind aber Verlustausgleichsverbote zu beachten. So dürfen die gewerblichen Verluste nicht mit den Gewinnen aus der Veräußerung des Privatvermögens verrechnet werden. Anteilige Verluste von nicht rechtsfähigen Gesellschaften (s. oben 1.1.1, S. 205) sind nur mit anteiligen Gewinnen dieser Gesellschaften aus den folgenden fünf Jahren ausgleichbar.

1.1.6 Steuersatz

(s. unter V., S. 233 ff.)

1.1.7 Steuerablast

Von dem (nach Anwendung des Steuersatzes auf die Steuerbemessungsgrundlage – gekürzt um Unterhaltsleistungen und Pflichtbeiträge für Todesfallversicherungen – sich ergebenden) Steuerbetrag werden noch bestimmte Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen abgezogen. Außerdem können – wie bei der Körperschaftsteuer – bestimmte Abzüge zur Investitionsförderung (s. 2.1.4, S. 217), die Vorauszahlungen, ausländische Steuer (s. VI.1.2, S. 241 und eine Teilanrechnung der Körperschaftsteuer auf bezogene Dividenden geltend gemacht werden.

1.2 Vermögensteuer

Mit Gesetz 50/1977 vom 14. November 1977 (B.O.E. vom 16. November 1977) wurde erstmals eine provisorische Vermögensteuer eingeführt. Sie

wurde abgelöst durch das Vermögensteuergesetz 19/1991 (B.O.E. vom 7. Juni 1991).

Die Hauptfunktion des alten Vermögensteuergesetzes bestand in der Kontrolle von Steuerpflichtigen mit möglichen Einkunftsquellen. Nunmehr tritt daneben auch die Umverteilungsaufgabe der höheren Belastung der begüterten Personen; die Vermögensteuer versteht sich insoweit als Mindeststeuer (insbesondere für Steuerpflichtige mit ausschließlich Grundbesitz) und als Ausgleich für den freien Kapitalverkehr ab Einführung des einheitlichen Marktes 1993. Das Vermögensteuergesetz ist strikt auf den zivilrechtlich Berechtigten zugeschnitten und läßt keine Zusammenveranlagung zu. Schwerpunkt der Reform ist die quantitative Bestimmung der Bemessungsgrundlage, wobei ausdrücklich in der Einführung des Gesetzes darauf hingewiesen wurde, daß das Vermögensteuergesetz keine quantitativen Maßstäbe für andere Steuerarten setzt. Hier bezieht man sich vermutlich auf die Debatte über die Wertmaßstäbe bei Verrechnungspreisen, insbesondere die Bestimmung von Grundstückspreisen.

Es handelt sich um eine direkte, persönliche Steuer auf das gesamte Nettovermögen von Privatpersonen, die auf andere Steuern nicht anrechnungsfähig ist. Unbeschränkt steuerpflichtig sind alle in Spanien ansässigen Personen mit ihrem gesamten in- und ausländischen Vermögen. Beschränkt steuerpflichtig sind die nicht ansässigen Personen mit ihrem gesamten in Spanien belegenen Vermögen sowie den Rechten, die in Spanien ausgeübt werden können.

1.2.1 Steuerpflicht

Steuerpflichtig sind

- in Spanien wohnhafte natürliche Personen, deren steuerpflichtiges Nettovermögen 15 Millionen Peseten oder deren steuerpflichtiges Bruttovermögen 100 Millionen Peseten übersteigt,
- beschränkt Steuerpflichtige, die in Spanien über Vermögen verfügen oder über Rechte, die hier geltend gemacht werden können, und
- alle diejenigen Personen, die von der Steuerverwaltung dazu aufgefordert werden.

Im Unterschied zur Einkommensteuer gibt es bei den Mitgliedern der Familieneinheit keine Optionsmöglichkeit; sie müssen eine getrennte Erklärung abgeben. Die Vermögensgegenstände werden zwischen ihnen nach den Regeln des Zivil- und Güterrechts aufgeteilt.

1.2.2 Vermögensbewertung

Soweit nichts anderes geregelt ist, ist der Marktwert anzusetzen. Die Bemessungsgrundlage ergibt sich aus dem Wert der jeweiligen Güter und der dinglichen Nutzungsrechte sowie – bei unbeschränkt Steuerpflichtigen – den persönlichen Schulden des Steuerpflichtigen. Von besonderem Interesse ist die Bewertung des Grundvermögens und des Anteils an juristischen Personen. Für das Betriebsvermögen gilt folgendes:

- Natürliche Personen, die eine gewerbsteuerpflichtige Tätigkeit ausüben, unterliegen mit ihrem Vermögen der Vermögensteuer. Existiert eine Buchführung nach dem Handelsgesetzbuch, so ist als Vermögen die Differenz zwischen dem Aktivvermögen und den Verbindlichkeiten, die aus der Buchführung zu entnehmen sind, anzusetzen. Ausnahmen gelten für das Grundvermögen.

- Das Grundvermögen wird mit dem höheren der folgenden Werte angesetzt: dem Katasterwert (= Einheitswert), dem im Einzelfall durch das Finanzamt für andere Steuerarten angesetzten Wert oder den Anschaffungskosten.

Bei Gebäuden im Zustand der Bebauung werden die Anschaffungskosten des Grund und Bodens sowie die bis zum Ende des Kalenderjahres angefallenen Baukosten angesetzt. Bei Eigentumswohnungen werden die Anschaffungskosten des Grund und Bodens nur mit dem im Kaufvertrag festgesetzten Anteil zugeordnet.

Eine interessante Neuregelung gibt es für das zeitlich begrenzte Wohnrecht. Je nach Modell gilt ein anderer Ansatz: Hat der Berechtigte einen zivilrechtlich verbrieften Anspruch auf das Grundvermögen, gelten die o.g. Regeln; wird das Wohnrecht lediglich über ein schuldrechtliches Zertifikat verbrieft, sind als Wertmaßstab die Anschaffungskosten heranzuziehen.

Bei dinglichen Nutzungsrechten wird der jeweilige Wert zwischen dem Eigentümer und dem Nutzungsberechtigten nach den Regeln der Vermögensübertragungssteuer (= für Grundvermögen gleichbedeutend mit der deutschen Grunderwerbsteuer, s. u. II. 1.5.2, S. 214) angesetzt.

- Anteile an Gesellschaften werden danach beurteilt, ob sie an der Börse notiert sind oder nicht. Für börsennotierte Papiere gibt das Finanzministerium eine Liste heraus, aus der die Durchschnittskurse der letzten vier Monate des Kalenderjahres zu entnehmen sind. Für die anderen Gesellschaften ist zu unterscheiden, ob ihr Jahresabschluß von einem Wirtschaftsprüfer geprüft wurde oder nicht. Im Falle einer Prüfung darf der

sich aus der Bilanz ergebende Kapitalanteil angesetzt werden, ansonsten ist von dem mit 12,5 % kapitalisierten Durchschnitt des Jahresergebnisses der letzten drei Jahre auszugehen oder vom höheren Buchwert.

Anteile an Kapitalanlagegesellschaften werden mit dem Rücknahmewert bewertet.

1.3 Erbschaft- und Schenkungsteuer

Mit Gesetz Nr. 29 vom 18. Dezember 1987 (B. O. E. vom 19. Dezember 1987) ist die neue Erbschaft- und Schenkungsteuer verkündet worden. Weitere Erläuterungen befinden sich in der Durchführungsverordnung (Real Decreto 1629, B. O. E. vom 16. November 1991). Es handelt sich um eine direkte und subjektive Steuer auf den unentgeltlichen Vermögenserwerb von natürlichen Personen, die nach der Gesetzesbegründung eine „Komplementärsteuer“ zur Einkommensteuer sein soll. Erbrechtlicher Erwerb oder Schenkungen zugunsten von juristischen Personen unterliegen der Körperschaftsteuer.

Der Steuertarif ist progressiv nach der Höhe der Zuwendung gestaffelt, wobei je nach Verwandtschaftsgrad, Alter des Begünstigten und dessen Vorvermögen noch eine weitere Modifikation erfolgt.

1.3.1 Steuerpflicht

Steuerpflichtig sind die anlässlich einer Erbschaft und durch eine Schenkung Begünstigten oder die im Rahmen eines Lebensversicherungsvertrages Drittbegünstigten.

Unbeschränkt Steuerpflichtige mit gewöhnlichem Wohnsitz in Spanien (= mehr als 183 Tage) werden ohne Rücksicht auf den Ort der Zuwendung besteuert. Beschränkt steuerpflichtige Personen werden nur mit dem im Inland belegenen Vermögen herangezogen.

1.3.2 Bemessungsgrundlage

Bemessungsgrundlage ist:

- bei Erbschaften:
der Verkehrswert des Nachlasses einschließlich des Hausrates, vermindert um dingliche Nutzungsrechte, nachgewiesene persönliche Verbindlichkeiten und Nachlaßverbindlichkeiten,
- bei Schenkungen:
der Verkehrswert der Zuwendung abzüglich der darauf lastenden dinglichen Nutzungs- und Sicherungsrechte, bei gemischten Schenkungen der verrechnete Wert der Leistungen,

- bei Lebensversicherungen:
der (u. U. kapitalisierte) Betrag, den der Begünstigte erhält. Sofern der Überlebende von dem verstorbenen Ehegatten eingesetzt wurde, werden nur 50 % der Versicherungssumme angesetzt.

Bei dinglichen Nutzungsrechten wird der Wert zwischen dem Eigentümer und dem Nutzungsberechtigten aufgeteilt.

Die Steuerverwaltung behält sich ein Vorkaufsrecht auf die Erbobjekte vor, wenn der überprüfte Wert mehr als 50 % über dem deklarierten Wert und unter dem Vermögensteuerwert liegt. Das Vorkaufrecht kann nur innerhalb von sechs Monaten nach der bestandskräftigen Steuerfestsetzung geltend gemacht werden.

Im Falle von Erbschaften gelten folgende Freibeträge:

- Gruppe I:
Nachkommen unter 21 Jahren: 2 386 000 Peseten, zuzüglich 596 000 Peseten für jedes Jahr, das er jünger als 21 Jahre ist, höchstens jedoch 7 158 000 Peseten,
- Gruppe II:
Nachkommen über 21 Jahre, Ehegatten, Eltern, Großeltern und Adoptiveltern: 2 386 000 Peseten,
- Gruppe III:
Verwandte zweiten und dritten Grades: 1 193 000 Peseten,
- Gruppe IV:
Verwandten, vom vierten Grad an und Nichtverwandte: kein Freibetrag,
- geistig oder körperlich Behinderte:
7 158 000 Peseten, unabhängig von den vorher genannten Freibeträgen.
Bei Schenkungen gibt es keine Freibeträge.

1.4 Gemeindesteuern

Mit Gesetz Nr. 7/1985 erfolgte die politische Neuordnung der Gemeindeverwaltung und mit Gesetz über die Gemeindefinanzen 39 vom 28. Dezember 1988 (B.O.E. vom 30. Dezember 1988) die Regelung der Gemeindefinanzierung. Eine ganze Reihe von früheren Steuerarten wurde aufgehoben und durch fünf grundsätzlich eigenständige Gemeindesteuern ersetzt:

- die Kfz-Steuer,
- die Grundsteuer,

- die Gewerbesteuer,
- die Neubausteuer und
- die Wertzuwachssteuer auf Immobilien.

Hinzu kommen zahlreiche Gebühren und Beiträge, grundsätzlich geregelt in dem Gesetz über Gebühren und öffentliche Preise 8 (B.O.E. vom 15. April 1989) sowie in den Einzelgesetzen der autonomen Regionen („Länder“). Für gewisse übergemeindliche Zweckverbände und Provinzverwaltungen wurden Zuschläge zu einzelnen Steuerarten eingeführt.

Die einzelnen formellen Pflichten sind den Gemeindeordnungen zu entnehmen.

1.4.1 Gewerbesteuer

Die neue Gewerbesteuer ist eine Realsteuer, der jede unternehmerische Tätigkeit mit oder ohne feste Geschäftseinrichtung auf spanischem Boden unterliegt.

Darunter fallen insbesondere alle Industrie-, Handels-, Dienstleistungs- und Bergbaubetriebe sowie die unabhängige Viehzucht. Die Land- und Forstwirtschaft ist von der Besteuerung mit Gewerbesteuer ausgenommen.

Die Bemessungsgrundlage knüpft nicht – wie in Deutschland – an den tatsächlich erzielten Gewinn, sondern an einen kalkulierten Mindestbetrag an. Zu diesem Zweck werden – wie bisher für die verschiedenen Gewerbezweige – Indikatoren der Leistungskraft aufgestellt. Solche Indikatoren, quantifiziert in Peseten, können sein: verbrauchte Kilowatt, Zahl der Arbeitnehmer, Transportleistung usw. Neu ist aber in diesem Zusammenhang ein weiterer Indikator, der früher entscheidend für die Erhebung der sogenannten Niederlassungssteuer war, nämlich die Quadratmeterzahl der Geschäftseinrichtung und deren Lage in einem bestimmten Stadtviertel. Die Anwendung aller dieser Koeffizienten führt zur sog. Mindeststeuer, die mit der Bemessungsgrundlage identisch ist.

Auf diese Mindeststeuer können die Gemeinden und Kreise Hebesätze anwenden, die nach Ortsgröße und Lage der Gewerbefläche unterschiedlich hoch sind. Dadurch kann sich die Mindeststeuer vervier- oder verfünffachen.

1.4.2 Grundsteuer

Dieser Steuer unterliegen gemäß Art. 61 bis 78 des Gesetzes 39/88 alle städtischen und agrarischen Grundstücke. Sie ist in etwa vergleichbar mit der

deutschen Grundsteuer. Steuertatbestand ist das Eigentum, der Nießbrauch oder eine Verwaltungsgenehmigung. Besteuert wird der Katasterwert des Grundstücks. Der Basissteuersatz beträgt 0,4 % bei städtischen Immobilien und 0,3 % bei agrarisch genutzten Flächen. Die Gemeinden können aufgrund einer Satzung höhere Steuersätze bis zu einem gesetzlich festgesetzten Limit beschließen.

1.4.3 Neubausteuer

Die Steuer auf Bauten und Einrichtungen wird gemäß Art. 101 bis 104 des Gesetzes 39/88 auf alle diejenigen Vorhaben erhoben, die eine Baulizenz erfordern. Besteuerungsgrundlage sind die effektiven Bau- und Einrichtungskosten. Der allgemeine Steuersatz beträgt 2 %. Die einzelnen Gemeinden können jedoch Zuschläge bis zu einer gesetzlich festgelegten Grenze aufgrund Gemeindegenehmigung beschließen.

1.4.4 Wertzuwachssteuer

Diese Steuer auf städtische Grundstücke fällt gemäß Art. 105 bis 111 des Gesetzes 39/88 immer dann an, wenn ein Wertzuwachs bei einer Eigentumsübertragung oder der Bestellung bzw. Übertragung von Nutzungsrechten realisiert wird. Ausgangspunkte für die Berechnung ist der Katasterwert auf den im Zeitpunkt der Übertragung – abhängig von Nutzungsdauer und Ortsgröße – Koeffizienten durch die Gemeinden angewandt werden können...

Als Steuersätze gelten je nach Ortsgrößen bestimmte Mindest- und Höchstsätze.

1.5 Verkehrssteuern

1.5.1 Umsatzsteuer

Mit Gesetz Nr. 30 vom 2. August 1985 (B.O.E. vom 9. August 1985) ist in Spanien die Mehrwertsteuer eingeführt worden. Die Durchführungsbestimmungen sind im Königlichen Dekret Nr. 2028 vom 31. Oktober 1985 mit zahlreichen späteren Änderungs-VO veröffentlicht worden. Da die Umsatzsteuer auf die entsprechenden EG-Richtlinien zurückzuführen ist, braucht darauf für deutsche Leser nicht eingegangen zu werden. Seit 1992 gelten ein allgemeiner Steuersatz von 13 % (ab 1. August 1992: 15 % gem. Art. 1 des Real Decreto-Ley 5, B.O.E. vom 23. Juli 1992), ein verminderter Steuersatz von 6 % für aus den verschiedensten Zwecken begünstigte Lieferungen und Leistungen sowie ein erhöhter Luxussteuersatz von 28 % für bestimmte Luxusgüter (z. B. Kraftfahrzeuge).

1.5.2 Vermögensübertragungssteuer

Die Vermögensübertragungssteuer ist am 30. Dezember 1980 (B.O.E. vom 3. Februar 1981) neugefaßt worden.

Sie besteht eigentlich aus 3 Steuerarten: der Steuer auf die Übertragung von Vermögenswerten, der Gesellschaftsteuer und der Stempelsteuer

Der Steuer auf die Übertragung von Vermögenswerten unterliegen

- entgeltliche Vermögensübertragungen jeder Art von Gütern und Rechten, die umsatzsteuerpflichtig sind und
- die Bestellung von dinglichen Rechten und Bürgschaften, der Abschluß von Pacht- und Pensionsverträgen sowie die Gewährung behördlicher Genehmigungen. Soweit Grundstücke betroffen sind, kann sie mit der Grunderwerbsteuer verglichen werden.

Auf das Entgelt werden folgende Steuersätze angewandt:

- | | |
|---|------------------------|
| - Übertragung von unbeweglichen Gütern
außer Grundpfandrechten: | 6 % |
| - Übertragung von beweglichen oder halbbeweglichen Gütern: | 4 % |
| - Bestellung und Übertragung von Grundpfandrechten: | 1 % |
| - Gewährung von Pensionen, Bürgschaften, Darlehen
(auch in der Form von Obligationen und Gewährung
von Krediten jeder Art): | 1 % |
| - Städtische Mietverträge:
durchschnittlich | zwischen 0,3 und 0,7 % |
| - Pacht von Geschäftslokalen:
durchschnittlich | zwischen 0,3 und 0,4 % |
| - Behördliche Genehmigungen: | 4 % |

Der Gesellschaftsteuer unterliegen alle Gesellschaften, die in Spanien ihre Geschäftsleitung haben. Bei Wechsel der Geschäftsleitung aus einem EG-Land nach Spanien fällt diese Steuer nur dann an, wenn eine Gesellschaftsteuer in diesem Land nicht erhoben wurde.

Die Steuer entsteht bei Gründung, Kapitalerhöhung oder -herabsetzung, Fusion, Spaltung (außer bei Gesellschaften in EG-Staaten) oder Auflösung und beträgt 1 %.

Der Stempelsteuer (Wechsel- und Notariatssteuer) unterliegen notarielle Urkunden und Handelsdokumente (Handelswechsel, uneigentliche Wechsel ohne Akzept, übertragene Depotscheine usw.). Sie beträgt bei notariellen Urkunden 0,5 % auf dem Vertragswert und wird bei Handelsdokumenten nach einer Wertskala erhoben.

1.5.3 Verbrauchsteuern

Die Verbrauchsteuern sind im Gesetz 45 vom 23. Dezember 1985 sowie der Durchführungsverordnung vom 27. Dezember 1985 geregelt. Die Steuersätze werden in den jährlichen Haushaltsgesetzen geändert. Den Verbrauchsteuern unterliegen Alkohol und alkoholische Getränke, Bier, Erdölerzeugnisse und Backwaren. Steuertatbestand ist jeweils die Herstellung oder die Einfuhr dieser Produkte.

2. Besteuerung der juristischen Personen

2.1 Körperschaftsteuer

Die juristischen Personen werden nach dem Körperschaftsteuergesetz 61 vom 27. Dezember 1978 (B.O.E. vom 30. Dezember 1978) besteuert. Ab 1. Januar 1983 gilt die neue Durchführungsverordnung (Königliches Dekret 2631 vom 15. Oktober 1982 in B.O.E. vom 21. bis 27. Oktober 1982), die mit 400 Artikeln zum Teil sehr detaillierte Regelungen enthält.

Weiterhin von großer Bedeutung für die Besteuerung sind die in den jährlichen Gesetzen über den Staatshaushalt enthaltenen Regelungen, die Teil der Wirtschafts- und Finanzpolitik der Regierung sind.

Den drei baskischen Provinzen (Alava, Guipuzcoa und Vizcaya) sowie Navarra ist es aufgrund einer althergebrachten Steuerautonomie gestattet, sämtliche Steuern in ihren Territorien selbst zu regeln und zu erheben. Der größte Unterschied dieser „Länder“-Steuer zur Körperschaftsteuer des „Bundes“ liegt bei den Vergünstigungen für Investitionen und den Regelungen bezüglich der Bilanzberichtigungen. Nähere Bestimmungen finden sich in der Verordnung vom 27. Juli 1981 über die Steuerverträge mit den baskischen Provinzen (B.O.E. vom 24. September 1981) sowie im Gesetz 28 (B.O.E. vom 27. Dezember 1990).

Auch für die kanarischen Inseln ist eine Abweichung von der Körperschaftsteuer des „Bundes“ vorgesehen: Nämlich die Gewährung einer steuerbegünstigten Investitionsrücklage und eines gegenüber dem allgemeinen System günstigeren Investitionsabzuges.

In den afrikanischen Exklaven Ceuta und Meliella ansässigen Gesellschaften wird gem. Art. 82 Körperschaftsteuer-Durchführungsverordnung (KStDV) eine Steuervergünstigung von 15 % gewährt.

2.1.1 *Steuerpflicht*

Der Körperschaftsteuer unterliegen alle juristischen Personen, die nicht von der Einkommensteuer erfaßt werden. Insbesondere zählen hierzu auch (s. oben II.1.1.1, S. 205) die Personengesellschaften und – in der Form der Außengesellschaft – die BGB-Gesellschaft. Dabei sind alle in Spanien ansässigen Körperschaften unbeschränkt steuerpflichtig. Sie sind in Spanien ansässig, wenn sie dort ihren Sitz haben. Der steuerliche Sitz ist dort, wo die Geschäftsleitung ausgeübt wird.

Die juristischen Personen unterliegen der Besteuerung mit der Gesamtheit ihrer Einkünfte und Vermögensveränderungen unabhängig davon, wo diese entstanden sind oder wo der zur Zahlung Verpflichtete seinen Wohnsitz hat. Beschränkt Steuerpflichtige unterliegen der Besteuerung dagegen nur mit denjenigen Einkünften und Vermögensänderungen, die in Spanien erzielt wurden.

2.1.2 *Steuerobjekt*

Steuerobjekt der Körperschaftsteuer sind die Nettoeinkünfte des Schuldners zuzüglich des Vermögenszuwachses und abzüglich der Vermögensverluste entsprechend der in IV., S. 221, erläuterten Ermittlung des Gewinnes.

Kriterium der zeitlichen Zurechnung ist das Aufwands- und Vertragsprinzip. Für den Steuerpflichtigen günstigere Verteilungsmöglichkeiten als in der Bundesrepublik Deutschland sind möglich bei Verkauf auf Raten und langfristigen Dienstleistungen (Verteilung des Gewinns auf den Vertragszeitraum und nach der Höhe der Raten), dem Anlagenbau (Verteilung des Gewinns auf Produktionszeit und Entstehung der Kosten) usw.

2.1.3 *Verlustausgleich und -vortrag*

Verluste können mit dem Gewinn des laufenden und der fünf folgenden Wirtschaftsjahre verrechnet werden (Art. 156 bis 163 KStDV). Besondere Bestimmungen gelten für Verluste aus Fremdwährungskrediten und Verluste aus Rekonventionsindustrien (vortragsfähig bis zur Gewinnphase).

2.1.4 *Steuerzahlschuld*

Von dem durch Anwendung des Steuersatzes auf die Steuerbemessungsgrundlage ermittelten Steuerbetrag können neben den Vorauszahlungen noch gem. Art. 172 KStDV folgende Beträge abgezogen werden (in dieser Reihenfolge):

- (1) Abzüge zur Verminderung der Doppelbesteuerung von Dividenden (s.u. VI.2.1, S. 241),
- (2) Abzüge bei Vorliegen internationaler Doppelbesteuerung (s.u. VI. 2.2, S. 241, VI.3, S. 241 f.),
- (3) gesetzlich zulässige Steuerermäßigungen (s. weiter unten in diesem Abschnitt),
- (4) Abzüge aufgrund von durchgeführten Investitionen (s. weiter unten in diesem Abschnitt),
- (5) Abzüge von einbehaltenen Quellensteuern, z.B. Kapitalertragsteuer.

Die Abzüge können bis auf null verrechnet werden. Nur bei Verrechnung mit den Quellensteuern kann es zu einer Erstattung kommen.

Steuerermäßigungen werden gewährt

- bei spanischen Aktiengesellschaften, deren alleiniger Zweck das Halten von ausländischen Aktien ist: 99 % der Steuerschuld (Art. 179 KStDV),
- bei Export von Büchern und ähnlichem: 99 % der Steuerschuld auf die erzielten Gewinne aus dem Exportgeschäft (Art. 180 KStDV),
- bei steuerlich geförderten Genossenschaften: 50 % der Steuerschuld (Art. 181 KStDV und Haushaltsgesetz vom 30. Dezember 1989, B.O.E. vom 30. Dezember 1989),
- bei wirtschaftlichen Aktivitäten in den Enklaven Ceuta und Melilla: 50 % der Steuerschuld (Art. 182 KStDV) und
- auf Einkünfte aus Krediten, die von internationalen Organisationen oder ausländischen Banken gewährt werden: bis zu 95 % der Steuerschuld.

Zur Förderung von Sach- und Personalinvestitionen werden bestimmte Steuervergünstigungen ermöglicht. Die generelle Regelung findet sich in den Artikeln 200–252 KStDV. Die Ausnahmen sind in den jeweiligen Haushaltsgesetzen enthalten.

Förderungsfähig sind gem. Gesetz 31 (B.O.E. vom 28. Dezember 1991)

- neue Anlageinvestitionen (keine Immobilien, kein Leasing, Verbleibensdauer 5 Jahre) in Höhe von 5 % der Anschaffungskosten,

- Schaffung neuer Arbeitsplätze:
500 000 Pts pro Vollarbeitsplatz (700 000 Pts bei Schwerbehinderten),
- Forschungs- und Entwicklungsprogramme:
 - in Höhe von 15 % der Aufwendungen für immaterielle Wirtschaftsgüter (WG) und 30 % für materielle WG, soweit sie die durchschnittlichen Kosten der letzten 2 Jahre nicht übersteigen sowie
 - in Höhe von 30 % der Aufwendungen für immaterielle WG und 45 % für materielle WG, soweit sie die durchschnittlichen Kosten der letzten 2 Jahre übersteigen,
- Investitionen in ausländische Betriebsstätten und Tochtergesellschaften (mindestens 25 % Beteiligung): 15 % der Aufwendungen,
- Erschließungskosten ausländischer Märkte: 15 % der Aufwendungen,
- Investitionen von Verlags- und Filmunternehmen: 5 % der Aufwendungen und
- Anschaffung von anerkanntem spanischen Kulturgut: 10 % der Anschaffungskosten.

Die Höchstgrenze beträgt – mit Ausnahme der Abzüge für die Schaffung von Arbeitsplätzen – 25 % der Steuerschuld. Bei Betriebsgründungen, Rekonversionen oder Unternehmen, die Verluste früherer Jahre durch Einlagen ihrer Gesellschafter ausgleichen, können die Vergünstigungen bis zum Zeitpunkt der Gewinnphase vorgetragen werden. Abzüge, die wegen der vorgenannten Höchstgrenze nicht ausgeschöpft wurden, können 5 Jahre vorgetragen werden.

2.2 Sonstige Steuern

Im übrigen unterliegen juristische Personen mit Ausnahme der Erbschaft-, Schenkung- und Vermögensteuern denselben Steuern wie die natürlichen Personen (s. II. 1., S. 205).

3. Sondervorgänge

3.1 Veräußerungen

Für die Veräußerungen gibt es keine besonderen Regeln. Der zu versteuernde Veräußerungsgewinn ergibt sich aus der Differenz von Veräußerungspreis und Anschaffungskosten. Gewinne aus der Veräußerung von Zeichnungsrechten aus börsennotierten Papieren sind zwar steuerfrei, vermindern allerdings die Durchschnittsanschaffungskosten der Papiere mit der

Folge der Nachversteuerung in der Zukunft. Zeichnungsrechte von nicht börsennotierten Gesellschaftsanteilen werden im Zeitpunkt der Veräußerung versteuert.

Der Gewinn aus dem Verkauf von Anlagevermögen ist steuerfrei, wenn er in Wirtschaftsgüter gleicher Art und Bestimmung innerhalb von 2 Jahren (bzw. mit Zustimmung des Finanzamts innerhalb von 4 Jahren) reinvestiert wird. Die neuen Wirtschaftsgüter müssen mindestens 2 Jahre im Betriebsvermögen verbleiben (bzw. 10 Jahre bei Grundstücken), allerdings ist die Geltendmachung der Anschaffungskosten als Betriebsausgaben nicht mehr möglich.

3.2 Durchgriffsbesteuerung

Die große Neuerung des geltenden Körperschaftsteuergesetzes war die Einführung der sog. „steuerlichen Transparenz“, die auch Durchgriffsbesteuerung genannt wird. Danach unterliegen Investmentgesellschaften, Holdinggesellschaften (Gesellschaften, bei denen mehr als 50 % Aktiva aus Beteiligung bestehen) oder Gesellschaften, deren Zweck die bloße Vermögensverwaltung ist, nicht der Körperschaftsteuer (Art. 360 KStDV), wenn

- mehr als 50 % des Gesellschaftskapitals einer Familiengruppe (bis zum vierten Grad) gehören und
- mehr als 50 % des Kapitals nicht mehr als 10 Gesellschaftern gehört und keine juristische Person des öffentlichen Rechtes beteiligt ist.

In diesen Fällen werden sowohl die ausgeschütteten als auch die nicht ausgeschütteten Gewinne den Gesellschaftern zugerechnet und bei diesen der Einkommensteuer unterworfen bzw. der Körperschaftsteuer, wenn es sich um juristische Personen handelt. Zweck dieser Regelung ist die Bekämpfung von zwischengeschalteten Gesellschaften, die Gewinne thesaurieren und sich somit der progressiven Einkommensbesteuerung der Gesellschafter entziehen.

Ein Außensteuergesetz, das die passiven Einkünfte von spanisch beherrschten Gesellschaften in Niedrigsteuerländern dem Gesellschafter zurechnet, existiert in Spanien nicht.

Obwohl die gesetzlichen Voraussetzungen für eine Anwendung der Regeln, wie sie von dem deutschen Bundesfinanzhof zu den Basisgesellschaften entwickelt wurde, im allgemeinen Abgabenrecht vorliegen, haben Verwaltung und Rechtsprechung sich noch nicht dazu entschließen können, diese „substance-over-form“-rules anzuwenden.

3.3 Konzernbesteuerung

Mit Gesetzes-Dekret vom 25. Februar 1977 (B.O.E. vom 28. Februar 1977) wurde die konsolidierte Besteuerung zur Vermeidung der Doppelbesteuerung des Liefer- und Leistungsverkehrs zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft(en) eingeführt („régimen de tributación consolidada“). Im Unterschied zum deutschen Steuerrecht, das die Ergebnisse verbundener Unternehmen im Rahmen der Organschaft auf den Organträger überleitet, hat sich der spanische Gesetzgeber für die Ergebniskonsolidierung mit Zwischengewinneliminierung entschieden. Die Durchführungsbestimmungen sind im Königlichen Dekret Nr. 1414 vom 17. Juni 1977 enthalten (B.O.E. vom 24. Juni 1977 und B.O.E. vom 9. Juni 1982). Weiterhin enthalten die Verordnungen vom 10. Februar 1981 (B.O.E. vom 10. März 1981) und vom 15. Juli 1982 (B.O.E. vom 30. Juli 1982) Bedingungen für die Aufstellung konsolidierter Gruppenbilanzen.

3.4 Gründung und Auflösung von Gesellschaften

Die Gründung und Auflösung von Gesellschaften ist im Prinzip nicht mit steuerlichen Problemen verbunden. Mit Ausnahme der Sachgründung ist der Gründungsvorgang als solcher steuerfrei. Die Liquidation einer Gesellschaft führt – wie es nicht weiter verwundern kann – zur Schlußbesteuerung der stillen Reserven.

3.5 Einbringung, Umwandlung und Spaltung von Gesellschaften

Mit Gesetz 29 vom 16. Dezember 1991 (B.O.E. vom 17. Dezember 1991) hat Spanien die Einbringungs-, Umwandlungs- und Spaltungsrichtlinie der EG umgesetzt. Damit wurde ein gewaltiger Systemwechsel vollzogen. Das System der Steuerstundung, wie es in Deutschland im Umwandlungssteuergesetz für unbeschränkt steuerpflichtige Unternehmen festgelegt ist, war bisher unbekannt. Bis dahin galt das System der völligen Aufdeckung der stillen Reserven und der Steuerbefreiung bis zu 99 %, wenn das Finanzministerium diese Vorgänge als gesamtwirtschaftlich zweckmäßig beurteilt hat.

III. Steuerliche Privilegierung der Rechtsformen

Besondere Besteuerungsregelungen bestehen u. a. für folgende Rechtsformen, bzw. Vorgänge:

- Vereinigungen und zeitweilige Zusammenschlüsse von Unternehmen im Gesetz Nr. 18 vom 26. Mai 1982 über steuerliche Regelung von

- „agrupaciones y uniones temporales de empresas“ (B.O.E. vom 9. Juni 1982);
- Unternehmen zur Suche und Ausbeutung von Kohlenwasserstoffen im Gesetz Nr. 21 vom 27. Juni 1974 („investigación y explotación de hidrocarburos“, B.O.E. vom 29. Juni 1974), insbesondere die Art. 43–56;
 - Bergbauunternehmen im Gesetz Nr. 6 vom 4. Januar 1977 („fomento de la minería“, B.O.E. vom 8. Januar 1977), insbesondere die Art. 26, 30–19;
 - Leasing-Gesellschaften im Dekret-Gesetz Nr. 15 vom 25. Februar 1977, Titel II (B.O.E. vom 28. Februar 1977), insbesondere „arrendamiento financiero“ Art. 25;
 - Genossenschaften im Gesetz Nr. 20 vom 19. Dezember 1990 („cooperativas“, B.O.E. vom 20. Dezember 1990);
 - Investment-Gesellschaften in Gesetz Nr. 46 über „inversiones colectivas“ vom 26. Dezember 1984 (B.O.E. vom 27. Dezember 1984) sowie VO vom 31. Juli 1980;
 - Risiko-Kapital-Gesellschaften im Gesetzes-Dekret vom 14. März 1986 (B.O.E. vom 26. März 1986);
 - Pensionsfonds im Gesetz Nr. 8 vom 8. Juni 1987 (B.O.E. vom 9. Juni 1987 und Real Decreto 1307 vom 30. September 1988);
 - Gesellschaften in Arbeitnehmerhand, Gesetz 15/1986;
 - Verschmelzung, Spaltung, Einlage von selbständigen Geschäftsteilen, Anteilstausch auf Grund des Gesetzes Nr. 29 vom 16. Dezember 1991 (B.O.E. vom 17. Dezember 1991), das die Fusionsrichtlinie der EG 90/434 transformiert, d. h. gewinnneutrale Behandlung dieser Vorgänge mit der Folge des Steueraufschubes in die Zukunft.

IV. Ermittlung des Gewinns

1. Unbeschränkt steuerpflichtige Unternehmen

1.1 Allgemeine Vorschriften

1.1.1 Gewinnermittlungsarten

Es gibt die Gewinnermittlung

- auf Grund einer Erfolgsbilanz (sog. indirekte Ermittlung), in der die Erträge und Aufwendungen sowie Vermögensveränderungen gegenübergestellt werden. Dies ist das allgemein übliche System,

- auf Grund des Betriebsvermögensvergleiches gem. Art. 167 KStDV als Differenz des steuerlichen Kapitals zweier aufeinanderfolgender Bilanzstichtage. Voraussetzung für die Anwendung dieses Verfahrens ist, daß
 - die indirekte Ermittlung nicht möglich ist und
 - die verfügbaren buchhalterischen und sonstigen Unterlagen die Anwendung dieses Systems ermöglichen;
- auf Grund einer Schätzung nach Indizien gem. Art. 168 ff. KStDV:
 - wenn die Buchführung nicht den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung entspricht,
 - bei Geschäften zwischen verbundenen Unternehmen,
 - bei Vermutung der Entgeltlichkeit einer Leistung,
 - bei Ermittlung des Verkehrswertes von Wirtschaftsgütern und
 - bei Behinderung der Betriebsprüfung durch den Steuerpflichtigen.

1.1.2 Gewinnermittlungszeitraum

Der Gewinnermittlungszeitraum stimmt mit dem (vom Kalenderjahr unter Umständen abweichenden) Wirtschaftsjahr des Unternehmens überein. Verkürzte Wirtschaftsjahre sind möglich (z. B. bei Beginn, Beendigung, Verschmelzung von Unternehmen usw.).

1.1.3 Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz

Die Handelsbilanz ist maßgeblich für die Steuerbilanz, soweit steuerliche Vorschriften nichts anderes vorsehen (Art. 37 KStDV). Über diesen Grundsatz hinaus gibt es auch formelle Vorschriften, die bei Abweichen der Handelsbilanz von der Steuerbilanz zu beachten sind (Art. 88 Abs. 9 KStDV). Aufwendungen, die steuerlich früher als nach handelsrechtlichen Vorschriften berücksichtigt werden können und nicht in einem G+V-Konto buchmäßig erfaßt sind, werden auch nicht in späteren Jahren steuerlich berücksichtigt; das gleiche gilt mit umgekehrten Vorzeichen für die Möglichkeit der Verteilung von Erträgen entgegen handelsrechtlichen Vorschriften. Im Ergebnis heißt das, daß die steuerlichen Vorschriften Vorrang vor den handelsrechtlichen Bestimmungen haben.

1.2 Besondere Vorschriften

1.2.1 Erträge

Als solche gelten:

- Erträge aus dem Leistungs- und Warenverkehr,
- Erträge aus Finanzanlagen und
- Subventionen jeglicher Art, Entschädigungen sowie Bewertungsgewinne.

Dabei ist zu beachten, daß Erträge aus Verkäufen oder Leistungen mit dem vollen Betrag verbucht werden müssen, einschließlich indirekter Abgaben und sonstiger zusätzlicher Aufwendungen zu Lasten des Käufers (Art. 92 KStDV). Die Umsatzsteuer kann allerdings getrennt von dem Erlöskonto als Steuerverbindlichkeit gebucht werden.

1.2.2 Aufwendungen

Als Aufwendungen können steuerlich alle diejenigen Beträge abgesetzt werden, die für die Erzielung der Einkünfte notwendig sind. Einige Aufwendungen sollen hier aufgeführt werden:

- Alle Zahlungen zum Erwerb von Wirtschaftsgütern, wenn:
 - diese der Erzielung von Erträgen dienen und
 - nicht aktiviert werden (s.u. 1.2.3, S. 227),
- Entlohnung von Arbeitnehmern,
- sonstige Personalkosten,
- Sozialleistungen,
- Finanzierungskosten, soweit nicht aktivierungspflichtig oder verteilungsfähig (s.u. 1.2.3, S. 227),
- abzugsfähige Steuern und Abgaben (soweit nicht aktivierungspflichtig):
 - indirekte staatliche und regionale Steuern (außer Umsatzsteuer) und
 - nicht staatliche Abgaben und Steuerzuschläge,
- Fremdleistungen (soweit nicht aktivierungspflichtig oder verteilungsfähig, s.u. 1.2.3, S. 232),
- Leasingraten:

Leasingraten sind mit Ausnahme des Immobilienleasing in voller Höhe beim Leasingnehmer abzugsfähig. Allerdings müssen die Leasingraten

eine gleichbleibende oder steigende Höhe haben. Bei Immobilienleasing ist nur der Zins-, nicht aber der auf den Grund und Boden entfallende Tilgungsanteil abzugsfähig (B.O.E. vom 30. Juni 1988);

- Gewinnbeteiligungen und sonstige Vergütungen von Verwaltungsräten,
- Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten

Nur im Falle von Rechtsstreitigkeiten kann für die mit Wahrscheinlichkeit zu leistenden Zahlungen eine abzugsfähige Rückstellung gebildet werden (Art. 84 KStDV).

Gemäß Art. 125 KStDV sind u. a. folgende Aufwendungen steuerlich nicht abzugsfähig:

- Offene und verdeckte Gewinnausschüttungen (einschließlich stiller Beteiligungen),
- freiwillige Zuwendungen (außer an bestimmte begünstigte Institutionen),
- die Körperschaftsteuer,
- Strafen, die von einer Behörde verhängt worden sind,
- nachgeholte Aufwendungen, die nach steuerlichen Vorschriften unzutreffenderweise in früheren Jahren angesetzt wurden und
- Amortisationen von „good-will“-Beträgen.

1.2.3 Bewertung von Erträgen und Aufwendungen

(1) Abschreibung von Sachanlagevermögen

Für die Abschreibungen von Sachanlagevermögen (in etwa identisch mit dem dt. Begriff) gelten die allgemeinen Bilanzierungsregeln, d. h. daß sie effektiv und in der Buchhaltung entsprechend ausgewiesen sein müssen.

Abschreibungsfähige Wirtschaftsgüter sind

- materielle Anlagegüter, die einer Abnutzung unterliegen, sei es durch den Gebrauch oder die technische Veralterung (ausgeschlossen hiervon sind Grundstücke),
- immaterielle (auch selbstgeschaffene) WG, die einer Abnutzung unterliegen und entsprechend aktiviert worden sind.

Abschreibungsgrundlage sind die Anschaffungskosten (= Kaufpreis und alle Nebenkosten bis zur Ingebrauchnahme) und die Herstellungskosten auf Vollkostenbasis. Die Abschreibung kann nicht „en bloc“ erfolgen, sondern nur für jeden Gegenstand einzeln. Gleichartige und zum selben Zeit-

punkt erworbene Gegenstände können zusammengefaßt werden. Es muß jedoch jederzeit ersichtlich sein, welcher akkumulierte Abschreibungsbeitrag auf einen bestimmten Gegenstand entfällt. Die Abschreibung gilt als abzugsfähige Aufwendung, wenn

- die Abschreibungskoeffizienten und Abschreibungsperioden die maximalen Sätze der VO vom 23. Februar 1965 (B.O.E. vom 12. März 1965) und vom 21. 12. 1968 (B.O.E. vom 30. Dezember 1968) nicht überschreiten (Abschreibungstafeln) oder
- die Abschreibungskoeffizienten und -perioden einem von der Finanzbehörde genehmigten Abschreibungsplan entsprechen („plan especial“) oder
- die lineare bzw. in einigen Fällen die degressive Abschreibung angewendet wird oder
- die tatsächliche Wertminderung besonders nachgewiesen wird.

(1.1) Normale Abschreibung nach der offiziellen Tabelle

Die genannten allgemeinen Verordnungen sehen differenzierte Abschreibungssätze für etwa 125 verschiedene Branchen und Sektoren vor. Allgemein läßt sich sagen, daß die Abschreibungen zu knapp bemessen sind (z. B. Industriegebäude 3 % jährlich, Kraftfahrzeuge 14 % und Werkzeuge 20 %).

Die Abschreibungssätze nach Tabelle sind allgemein verbindlich. Höhere Abschreibungen sind nur dann möglich, wenn die Effektivität der Abwertung speziell nachgewiesen werden kann, was im Einzelfall kaum möglich ist. Abschreibungen, die über die Höchstsätze hinausgehen, werden als Gewinnbestandteil betrachtet, ebenso wie Abschreibungen, die nach Ablauf der maximalen Abschreibungszeit vorgenommen werden, bzw. nachgeholt Abschreibungen, die in früheren Jahren nicht vorgenommen worden sind. In Kürze sollen neue Abschreibungstafeln erarbeitet werden. Für gebrauchte WG kann – vereinfacht ausgedrückt – die doppelte Abschreibung geltend gemacht werden.

(1.2) Spezielle Abschreibungspläne

Da die generellen Abschreibungen nach Tabelle normalerweise zu niedrig sind, besteht die Möglichkeit, höhere als die normalen Abschreibungssätze beim Finanzamt zu beantragen. Diese können linear oder degressiv sein.

Die Möglichkeit spezieller Abschreibungspläne ist beschränkt auf

- materielle WG, die neu sind und sich in Spanien befinden;
diese kommen insbesondere in folgenden Fällen in Frage:
 - Zwei- oder Mehrschichtenbetrieb,

- extreme klimatische Einflüsse, hohe Temperaturen, Einwirkungen chemischer Elemente usw.
- immaterielle WG aus in Spanien durchgeführten und genehmigten Forschungs- und Entwicklungsplänen.

Die speziellen Abschreibungspläne müssen vom Finanzamt genehmigt werden. Sie gelten drei Monate nach Vorlage der Pläne als stillschweigend genehmigt, wenn das Finanzamt die Genehmigung nicht ausdrücklich verweigert.

(1.3) Sonderabschreibungen und Bewertungsfreiheiten

Außerdem gibt es noch Sonderabschreibungen und befristete Bewertungsfreiheiten, die in einigen Wirtschaftsförderungsgesetzen enthalten sind, z. B.

- im Bergbaugesetz, Abschreibungsfreiheit für 10 Jahre (B.O.E. vom 8. Januar 1977),
- im Erdölschürfungs- und -förderungsgesetz, mit spezifischen Abschreibungsbestimmungen (B.O.E. vom 29. Juni 1974 und 14. Oktober 1976),
- im Gesetz über „Industrien von bevorzugtem Interesse“, Abschreibungsfreiheit für 5 Jahre (B.O.E. vom 5. Dezember 1963),
- im Gesetzes-Dekret über Rekonversion und Reindustrialisierung, Abschreibungsfreiheit für 5 Jahre für alle nach Plan vorgenommenen Investitionen (B.O.E. vom 28. Juli 1984),
- im Gesetz über Forstwirtschaft (B.O.E. vom 8. Januar 1977),
- im Real Decreto 2/1985, Investitionsförderung für das 2. Halbjahr 1985,
- im Gesetz 82/1982, Art. 11 betreffend Bewertungsfreiheit von Anlagen zur Forschung und Entwicklung und
- im Gesetz 15/1986 betreffend Arbeitnehmersgesellschaft.

(1.4) Degressive Abschreibung

Das Königliche Dekret Nr. 3061 vom 29. Dezember 1979 (B.O.E. vom 23. Januar 1980) ließ erstmals für einige besondere Fälle die degressive Abschreibung zu. Voraussetzung ist eine effektiv höhere Abnutzung des betreffenden WG in den ersten Jahren oder aber stark ansteigende Reparaturen oder Wartungskosten in den späteren Jahren. Durch die degressive Abschreibung wird eine schnellere Ersetzung des betreffenden WG gefördert. Generell wird die Anwendung beschränkt auf materielle neue Anlagegüter mit mehr als 3 Jahren Nutzungsdauer.

Darüber hinaus wird die Anwendung auf folgende WG beschränkt:

- Maschinen und Einrichtungen für Industrie und Landwirtschaft,
- Transportmittel, einschließlich Schiffe und Flugzeuge,
- Datenverarbeitungsanlagen und
- cinematografische und phonografische Erzeugnisse.

Als Methoden der degressiven Abschreibung finden Anwendung die geometrisch-degressive Abschreibung (gleichbleibender linearer Abschreibungssatz multipliziert mit dem Koeffizienten 1,5–2,5) und die arithmetisch-degressive Abschreibung (auch digitale Abschreibung genannt), die der in Deutschland verwendeten Methode entspricht.

(2) Geschäftswert

Wirtschaftsgüter sind grundsätzlich zu aktivieren, auch wenn sie nicht entgeltlich erworben werden. Der Geschäftswert als immaterielles Wirtschaftsgut kann nach Art. 91 (4) Bilanzrichtliniengesetz nur dann aktiviert werden, wenn er entgeltlich erworben wurde. Er ist gleichmäßig mindestens innerhalb von 10 Jahren abzuschreiben.

Art. 66 Abs. 2 KStDV bestimmt, daß ein Geschäftswert, der nicht entgeltlich erworben wurde, nicht abschreibungsfähig ist und Wertminderungen nur im Rahmen einer Marktwertabschreibung berücksichtigt werden können. Für das Sachanlagevermögen gibt es jedoch eine steuerliche Vorschrift, die zu einem anderen Ergebnis führt und Art. 66 Abs. 2 KStG vollständig widerspricht. Es handelt sich hier um Art. 15 KStG, der auch die Vermögensänderungen bei den Gewinnermittlungen berücksichtigt.

Dort heißt es nämlich, daß bei allen Steuerpflichtigen buchmäßig entstandene Verluste berücksichtigt werden, die in Übereinstimmung mit den Regeln des Aktiengesetzes verbucht werden. Der Geschäftswert ist der letzte Bilanzposten innerhalb des Sachanlagevermögens. Die Verbuchung nach dem Handelsrecht wäre demnach auch maßgeblich für das Steuerrecht. Außerdem bestimmt nunmehr Art. 14 h KStG in der Fassung des Real-Decreto-Ley 5/90 (B.O.E. vom 21. Dezember 1990), daß ein nachweisbarer Geschäftswert grundsätzlich abgeschrieben werden kann.

(3) Bilanzierungshilfen

Bilanzierungshilfen werden gewährt für

- Gründungs-, Umgründungs- und Kapitalerhöhungskosten, zu verteilen auf 10 Jahre (nach dem Bilanzrichtliniengesetz 5 Jahre),
- Anlaufkosten (verteilbar auf 10 Jahre),
- Umstrukturierungskosten (verteilbar auf 5 Jahre).

(4) Finanzanlagevermögen

Bewertungskriterium ist der Börsenkurs oder Rückzahlungswert am Bilanzstichtag. Nach Handels- und Steuerrecht besteht ein Zuschreibungszwang, wenn die Gründe für die Beibehaltung entfallen.

(5) Forschungs- und Entwicklungskosten

Es wird unterschieden zwischen den Aufwendungen mit erfolgreichen und fehlgeschlagenen Forschungs- und Entwicklungsergebnissen. Die Probleme bestehen in der Abgrenzung

- zwischen Erfolg und Mißerfolg,
- mehrerer Projekte und
- der damit verbundenen Kostenzuordnung.

Vor der Bestimmung des Erfolges oder Mißerfolges sind die Aufwendungen jedenfalls nicht abzugsfähig.

Bei erfolgreichen Projekten erfolgt die Aktivierung im immateriellen Anlagevermögen. Vorschriften über die Kriterien oder Methoden der Abschreibung gibt es nicht.

Aufwendungen für fehlgeschlagene Projekte gelten als abschreibbare Kosten, obwohl sie keinen über das Wirtschaftsjahr hinausgehenden Nutzen haben. Sie können aber auch sofort abgeschrieben werden.

	Erfolgreiche Projekte	Fehlgeschlagene Projekte
Aktienrecht	<ul style="list-style-type: none"> – Aktivierung im immateriellen Anlagevermögen – AfA: 1-5 Jahre, freie Wahl 	sofort abzugsfähig
Steuerrecht	<ul style="list-style-type: none"> – Aktivierung im immateriellen Anlagevermögen – AfA, keine Verteilungskriterien 	AfA: 1-5 Jahre, freie Wahl

(6) Wertberichtigung von Forderungen

Wenn der wahrscheinlich zu realisierende Wert einer zweifelhaften Forderung unter dem Bilanzansatz liegt, kann eine Wertberichtigung vorgenommen werden, die in der Bilanz gem. Art. 82 KStDV gesondert ausgewiesen werden muß. Die Realisierbarkeit einer Forderung wird als zweifelhaft angesehen, wenn nachgewiesen werden kann, daß

- sich der betreffende Kunde im Konkurs befindet, die Zahlungen eingestellt hat oder ein Vergleich mit seinen Gläubigern vorliegt,
- gerichtliche Schritte eingeleitet sind, von deren Ausgang die teilweise oder vollständige Realisierbarkeit der Forderung abhängt, und
- die ausstehenden Forderungen als uneinbringlich angesehen werden und seit ihrer Fälligkeit mindestens sechs Monate vergangen sind.

Als nicht zweifelhafte Forderungen werden angesehen:

- alle Forderungen gegen öffentliche Körperschaften oder von diesen verbürgte Forderungen, grundrechtlich gesicherte, mit Eigentumsvorbehalt abgesicherte, verpfändete oder mit entsprechenden Sicherheiten versehene Forderungen bis zur Höhe der gesicherten Beträge und
- Forderungen zwischen verbundenen Unternehmen, es sei denn, diese seien gerichtlich als zahlungsunfähig erklärt worden.

Zweifelhafte Forderungen sind gesondert zu bilanzieren und von den übrigen, normalen Forderungen getrennt auszuweisen. Gleichzeitig wird einem passiven Wertberichtigungsposten erfolgswirksam der Betrag zugeführt, der als uneinbringlich angesehen wird.

Hierbei sind folgende Höchstgrenzen zu beachten:

vergangener Zeitraum seit der Fälligkeit	zu berichtiger Wert Höchstsatz
Mehr als 6 Monate, bis zu 12 Monaten	25 %
Mehr als 12 Monate, bis zu 18 Monaten	50 %
Mehr als 18 Monate, bis zu 24 Monaten	75 %
Mehr als 24 Monate	100 %

Anstelle der Einzelwertberichtigung ist eine Pauschalwertberichtigung in Höhe von 0,5 % des Forderungsbestandes zulässig. Wertberichtigungen wegen fehlender oder niedriger Verzinslichkeit sind nicht zulässig.

(7) Vorratsbewertung

Vorräte sind zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten. Die KStDV spricht in Art. 79 nur von der Bewertung nach Durchschnittskosten, nicht aber von einer Bewertung nach der FIFO-Methode. Aus Art. 80 ist jedoch abzuleiten, daß auch diese Bewertungsmethode weiterhin steuerlich anerkannt wird, solange sie nicht dem Prinzip der Bewertung zu Anschaffungs- bzw. Durchschnittskosten widerspricht.

Globale Wertberichtigungen, die eine langsame Umschlagshäufigkeit oder eine technische Überholung berücksichtigen, sind steuerlich nicht zulässig.

(8) Wertberichtigungen

Die Marktwert*abschreibung* orientiert sich am Handelsrecht.

Das KStG erlaubt *Zuschreibungen* über die Anschaffungskosten hinaus, wenn sie über den Marktwert nicht hinausgehen (Art. 41 Abs. 2 KStG). Grund ist entweder eine höhere Ausschüttung an die Aktionäre oder die Verlängerung des Verlustvortragszeitraumes von fünf Jahren. Das alte Aktiengesetz in seinem Art. 104 ließ diese Zuschreibung nicht zu, doch ging man bisher davon aus, daß diese Vorschrift durch das zeitlich spätere KStG aufgehoben wurde. Nunmehr hat das Bilanzrichtliniengesetz wiederum die Anschaffungskosten als Höchstwert gesetzt, so daß Wertzuschreibungen darüber hinaus nicht zulässig sein dürften.

(9) Wechselkursdifferenzen

Wechselkursdifferenzen können im Moment der Zahlung der jeweiligen Verbindlichkeiten realisiert werden.

Eine Ausnahme gilt für Finanzierungen, die sich über einen Zeitraum von mehr als 12 Monaten erstrecken. In diesem Fall können zum Bilanzstichtag Wechselkursdifferenzen realisiert werden. Die sich ergebenden Differenzen (Verluste oder Gewinne) können über die Restlaufzeit oder über maximal 5 Jahre verteilt werden, sofern sie mehr als 5 % des Buchwertes ausmachen.

(10) Verrechnungspreise

Im Fall von abhängigen Gesellschaften, d. h. bei einer Beteiligung von mindestens 25 % am Gesellschaftskapital oder im Fall der tatsächlichen Beherrschung auch ohne die genannte Kapitalbeteiligung, erfolgt die Bewertung, wie sie inzwischen unabhängigen Firmen gegeben ist. Eine derartige Korrektur ist insbesondere vorzunehmen (Art. 39 KStDV)

- bei direkter oder indirekter Beteiligung von ausländischen Firmen,
- bei Geschäften zwischen einer Gesellschaft und deren Gesellschaftern, wenn diese familiär verbunden sind und
- bei Geschäften zwischen zwei Gesellschaften, die demselben Gesellschafterkreis zu mindestens 25 % gehören oder in denen dieselben Gesellschafter die tatsächliche Macht ausüben.

Einen Erlaß über Verrechnungspreise gibt es zur Zeit noch nicht. Die Auffassung, daß die Vorschriften über Auslandsinvestitionen präjudizierende Wirkung haben, wird von der spanischen Konzernbetriebsprüfung und –

für den speziellen Fall des Technologietransfers – durch das Real Decreto 1750/87 ausdrücklich abgelehnt. Allgemeines Kriterium scheint im Moment noch die Überprüfung des Vorteils für einen der Beteiligten zu sein. Hinsichtlich der Höhe wendet die Steuerverwaltung vornehmlich die Preisvergleichsmethode und die Wiederverkaufsmethode (durch Ermittlung der üblichen Handelsspanne) an.

Die Rechtsprechung zur Gegenberichtigung, wonach Verrechnungspreise zwischen abhängigen Unternehmen nicht einseitig zum Nachteil nur eines der Beteiligten geändert werden durften, wurde korrigiert. Nunmehr ist es auch möglich, den Verrechnungspreis gewinnerhöhend zu berichtigen, ohne daß dies automatisch eine Minderung der Einnahmen oder eine Erhöhung der Ausgaben bei dem anderen Beteiligten nach sich zieht.

Neu ist auch die ausdrückliche Anwendung der Verrechnungspreisregelungen auf das Verhältnis zwischen Stammhaus und Betriebsstätte.

Eine Entscheidung des Obersten Verwaltungsgerichtes vom 26. Juli 1989 leitet aus Art. 169 Abs. 1 a KStDV folgende Ermittlungsmethoden ab:

- Preise auf offiziellen Börsen (Waren- und Wertpapiermarkt);
- Preise, die im Anzeigenteil des spanischen Bundesgesetzblattes oder in anderen offiziellen Publikationsorganen veröffentlicht sind;
- Vergleichspreise aus anderen Geschäftsbeziehungen. Dazu hat das Gericht ausgeführt, daß diese Vergleichspreise vom Finanzamt im einzelnen dem Steuerpflichtigen zu benennen sind. Das gleiche gelte für die Angabe der angewendeten Vergleichsmethoden. Im entschiedenen Fall wurde gerügt, daß die Preise der einzelnen Handelsstufen nicht auseinandergelassen und die unterschiedlichen Märkte, Zeitspannen und Warenarten nicht berücksichtigt wurden;
- Wertfestsetzung in anderen Steuerarten, z. B. der Vermögensübertragungsteuer (für Zwecke der Preisermittlung zwischen verbundenen Unternehmen wird man jedoch die Regeln der Verrechnungspreise als Spezialnorm ansehen müssen);
- eigene Listenpreise des Unternehmens (z. B. Kreditkonditionen der Banken) und
- Handelsspannen für ähnliche Geschäfte.

Das Gericht hat als weiteres wichtiges Ergebnis seiner Überlegungen ausgeführt, daß diese Methoden nur eine beispielhafte Aufzählung darstellten, und daß selbstverständlich darunter auch die Wiederverkaufs- und die Kostenaufschlagsmethode zu verstehen seien.

(11) Fremdfinanzierung

In Art. 16 Abs. 9 KStG (i.d.F. des Real Decreto 1841, B.O.E. vom 31. Dezember 1991) wird die direkte und indirekte Fremdfinanzierung von spanischen Unternehmen durch ausländische juristische und natürliche Personen geregelt. Zinsen können zu Dividenden umqualifiziert werden, wenn das Verhältnis zwischen Fremd- und Eigenkapital das Verhältnis von 2 : 1 nicht übersteigt. Zweifelhaft ist jedoch, ob diese Regelung wegen des Diskriminierungsverbotes des DBA gegenüber deutschen Unternehmen Bestand haben kann. Da es nämlich keine vergleichbare Regelung für inländische (d. h. in Spanien ansässige) Kreditgeber gibt, halte ich diese Vorschrift für nicht auf deutsche Kreditgeber anwendbar.

2. Beschränkt steuerpflichtige Unternehmen mit Betriebsstätte in Spanien

Die Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer beschränkt steuerpflichtiger Unternehmen wird aus der betrieblichen Handelsbilanz abgeleitet, modifiziert nach den Steuerbilanzvorschriften, die für unbeschränkt steuerpflichtige Personen gelten (siehe oben 1., S. 221 ff.). Es gibt keine allgemeinen Vorschriften, die die Abwicklung von Geschäften zwischen Betriebsstätte und Stammhaus regeln, und insoweit auch keine Methode der Aufteilung des Gesamtgewinns des Unternehmens nach verschiedenen Schlüsseln. Lediglich für die Geschäftsführungs- und allgemeinen Verwaltungskosten ist eine Aufwandsverrechnung bei der Betriebsstätte in Art. 317 KStDV vorgesehen. Danach ist die steuerliche Abzugsfähigkeit abhängig von dem getrennten Ausweis in der G+V-Rechnung, der Erläuterung der Beträge und Berechnungsmodalitäten (Umsatz-, Kosten-, Investitionsschlüssel) sowie der Bestätigung durch einen Wirtschaftsprüfer. Hinsichtlich des Waren-, Lizenz- und Dienstleistungsverkehrs sowie der Zinsverrechnung kann sich der deutsche Investor auf die im OECD-Kommentar zu Art. 7 DBA anerkannten Gewinnabgrenzungsgrundsätze berufen, soweit sie mit dem „arm's-length“-Prinzip (= Abwicklung wie zwischen unabhängigen Dritten) übereinstimmen. Das heißt u. a. für die Lizenz-, Miet- und Zinsverrechnung, daß sie nur insoweit der Betriebsstätte zugerechnet werden dürfen, als sie von ihr verursacht wurden. Innerhalb des Warenverkehrs zwischen Betriebsstätte und Stammhaus muß der Betriebsstätte ein angemessener Gewinnanteil verbleiben.

Der Verlustausgleich erfolgt nach den normalen Regeln der Körperschaftsteuer (Art. 318 KStDV). Im Unterschied zu der unbeschränkten Steuerpflicht soll er jedoch nicht zwischen Gewinnen und Verlusten verschiedener spanischer Betriebsstätten desselben Steuerpflichtigen möglich sein; diese Regelung verstößt gegen das Diskriminierungsverbot des DBA Spanien und ist deshalb nicht zu beachten.

Bei einer Rückführung von Wirtschaftsgütern wird der inflationsbedingte Teil der aufgedeckten stillen Reserven durch Anwendung des Umrechnungskurses auf die Anschaffungskosten des Wirtschaftsgutes eliminiert. Das setzt allerdings die Anschaffung dieses Wirtschaftsgutes mit ausländischen Devisen voraus. Besteuert wird nach allgemein anerkannten internationalen Regeln der auf die Besitzzeit anfallende Zuwachs an stillen Reserven, bereinigt um den Inflationsgewinn.

Aus dem Aufwands- und Ertragsprinzip folgt, daß in das Besteuerungsrecht Spaniens auch die nach der Auflösung der Betriebsstätte entstehenden nachträglichen Erträge und Aufwendungen fallen.

Für die natürlichen Personen mit Betriebsstätte in Spanien gibt es außer dieser Form der Gewinnermittlung noch die Möglichkeit, für eine i. d. R. günstigere Einkommenschätzung zu optieren. Sie setzt einen Umsatz von nicht mehr als 50 Mio Pts (Art. 29 des Dekrets 1841 vom 30. Dezember 1991, B.O.E. vom 31. Dezember 1991) voraus.

V. Steuersätze

1. Einkommensteuer unbeschränkt Steuerpflichtiger

1.1 Einzelveranlagung/getrennte Veranlagung (1992)

Bemessungsgrundlage (BG)	Steuerbetrag I	Restbemessungsgrundlage	Grenzsteuersatz für Steuerbetrag II
400 000	0	600 000	20,00
1 000 000	120 000	570 000	22,00
1 570 000	245 400	570 000	24,00
2 140 000	382 200	570 000	26,00
2 710 000	530 400	570 000	28,00
3 280 000	690 000	570 000	30,00
3 850 000	861 000	570 000	32,00
4 420 000	1 043 400	570 000	34,00
4 990 000	1 237 200	570 000	36,00
5 560 000	1 442 400	570 000	38,00
6 130 000	1 659 000	570 000	40,00
6 700 000	1 887 000	570 000	42,00
7 270 000	2 126 400	570 000	44,00
7 840 000	2 337 200	570 000	46,00
8 410 000	2 639 400	570 000	48,00
8 980 000	2 913 000	570 000	50,50
9 550 000	3 200 850	von da an	53,00

Für die gewerblichen und freiberuflichen Einkünfte gilt eine weitere Regelung, welche die Einkommensteuer auf diese Einkünfte nicht nur bezüglich der Bemessungsgrundlage, sondern auch bei dem Steuersatz an die Körperschaftsteuer angleicht.

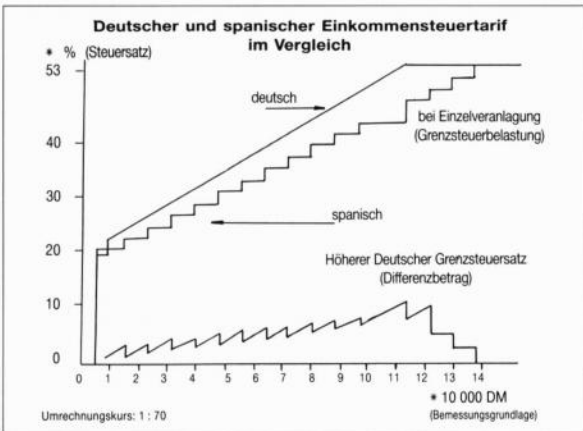
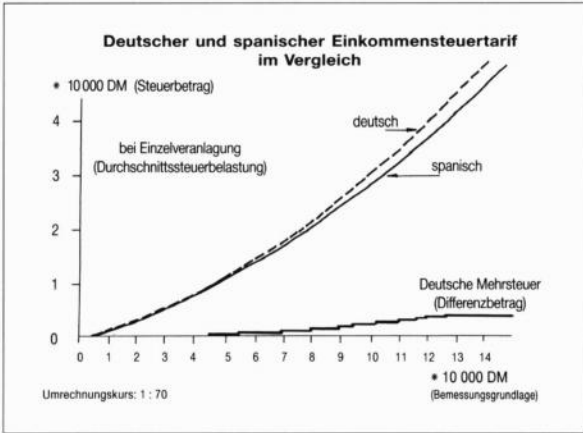
Übersteigt nämlich der durchschnittliche Steuersatz der Einkommensteuer den Körperschaftsteuersatz von 35 %, dann wird die Einkommensteuer gekürzt, und zwar in Höhe des Betrages, der sich aus der Anwendung der Differenz zwischen Einkommen- und Körperschaftsteuer auf die betrieblichen Veräußerungsgewinne ergibt.

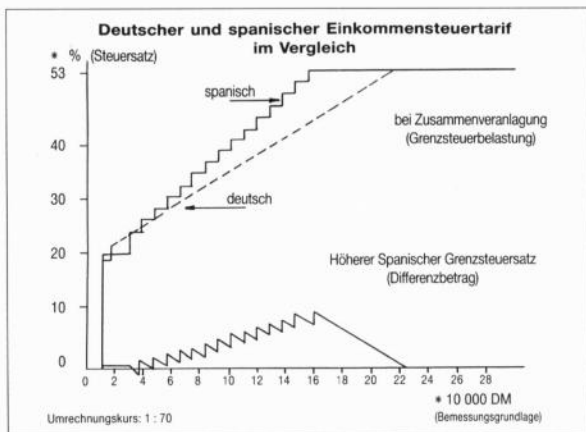
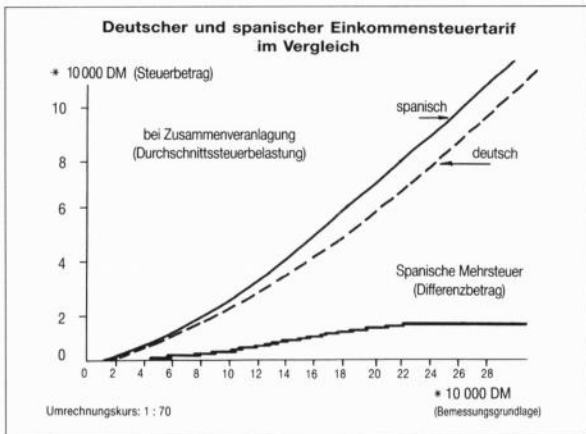
1.2 Zusammenveranlagung

Auslöser für die Einkommensteuerreform 1992 war das Urteil des Bundesverfassungsgerichts, das die obligatorische Zusammenveranlagung der Familienmitglieder für verfassungswidrig erklärt hatte. Der Gesetzgeber zog daraus die Konsequenzen und stellt nunmehr die Zusammenveranlagung wahlweise zur Verfügung. Spanien hat sich ausdrücklich gegen die Anwendung des deutschen Splittingtarifsystems entschieden, das als ungeredete Bevorzugung der Familie angesehen wird. Es wurde für 1992 folgender Tarif vorgesehen:

Bemessungsgrundlage (BG)	Steuerbetrag I	Restbemessungsgrundlage	Grenzsteuersatz für Steuerbetrag II
800 000	0	1 200 000	20,00
2 000 000	240 000	625 000	24,00
2 625 000	390 000	625 000	26,00
3 250 000	552 500	625 000	28,00
3 875 000	727 500	625 000	30,00
4 500 000	915 000	625 000	32,00
5 125 000	1 115 000	625 000	34,00
5 750 000	1 327 000	625 000	36,00
6 375 000	1 552 500	625 000	38,00
7 000 000	1 790 000	625 000	40,00
7 625 000	2 040 000	625 000	42,00
8 250 000	2 302 500	625 000	44,00
8 875 000	2 557 500	625 000	46,00
9 500 000	2 865 000	625 000	48,00
10 125 000	3 165 000	875 000	50,50
11 000 000	3 606 875	von da an	53,00

1.3 Vergleich des deutschen und spanischen Steuersatzes





Wie sich aus dem Vergleich der deutschen und spanischen Steuersätze ergibt, sind die spanischen Durchschnitts- und Grenzsteuersätze bei der Zusammenveranlagung deutlich höher als die vergleichbaren deutschen Sätze.

2. Körperschaftsteuer unbeschränkt Steuerpflichtiger

– Allgemeiner Satz	35 %
– Landwirtschaftliche Sparkassen, Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit, Kreditgenossenschaften, gegenseitige Garantiegesellschaften	26 %
– Steuerbegünstigte Genossenschaften	20 %
– Erdölförderungsgesellschaften	40 %
– Steuerbefreite Körperschaften	25 %
– Grundstücksverwaltungsgesellschaften (Gesetz Nr. 19, B.O.E. vom 14. Juni 1992)	7 %
– Investmentgesellschaften	1 %
– Pensionsfonds	0 %

3. Einkommen- und Körperschaftsteuer beschränkt Steuerpflichtiger

Nichtansässige natürliche und juristische Personen ohne ständige spanische Niederlassung haben auf ihre spanischen Einkünfte statt der oben unter 1., S. 233, und 2. auf dieser Seite genannten Steuersätze besondere Quellensteuersätze zu entrichten. Dabei werden die einzelnen Einnahmen gesondert besteuert. Die Steuern sind definitiv und werden entweder als Quellensteuern vom Vergütungsschuldner einbehalten oder sind von einem zu benennenden Fiskalvertreter zu entrichten.

Auf den Bruttobetrag wird die Steuer mit folgenden Sätzen erhoben:

- 25 % allgemein; dieser Steuersatz betrifft insbesondere Dividenden und andere Gewinnanteile, Zinsen und Nutzungsgebühren;
- 14 % Managementzahlungen u. ä. spanischer Tochtergesellschaften an ausländische Muttergesellschaften aufgrund besonderer Vertragsvereinbarungen; diese Steuer darf aber aufgrund des Art. 7 und 9 dt.-spa. DBA nicht erhoben werden;
- 10 % auf Gebühren für Nutzungsrechte an Spielfilmen zur gewerblichen Nutzung, auf Mieterträge aus der Nutzung von Containern (außer solchen im Hochseeverkehr);

- 8 % auf Pensionen und Renten bis 1,5 Mio Pts;
- 20 % auf Pensionen und Renten über 1,5 Mio Pts;
- 4 % auf Erträge von Rückversicherern.

Im Fall von gewerblichen Dienstleistungen, technischer Hilfe, Montage- und Installationsleistungen und allgemein im Fall von in Spanien ausgeübter Geschäftstätigkeit ohne ständige Niederlassung wird eine Steuer in Höhe von 25 % auf den Reinertrag (Bruttoentgelt abzüglich Personal- und Materialkosten) erhoben.

Bei Veräußerungsgewinnen von Steuerausländern wird ebenfalls der Reinertrag als Bemessungsgrundlage herangezogen und einer Quellensteuer von 35 % unterworfen.

Betriebsstätten nichtansässiger natürlicher und juristischer Personen unterliegen mit ihren Gewinnen einem Steuersatz von 35 %.

Zinsen und Veräußerungsgewinne von Kapitalvermögen, die nicht Teil eines Betriebsstättengewinnes sind, werden von der Steuer freigestellt, wenn sie von Steuerpflichtigen mit Wohnsitz/Sitz in einem Mitgliedstaat der EG bezogen werden. Das gilt nicht für Beteiligungen an spanischen Gesellschaften in Höhe von mindestens 25 % am gezeichneten Kapital und für solche Gesellschaften, deren Aktivvermögen hauptsächlich aus Grundvermögen besteht.

4. Vermögensteuer

Auf die Bemessungsgrundlage, die bei unbeschränkt Steuerpflichtigen um einen Freibetrag von 15 Mio (bzw. 20 Mio, sofern Grundstücke vorhanden sind, die einer Wertüberprüfung unterliegen haben) gekürzt wird, ist folgender Steuersatz anzuwenden:

Bemessungs- grundlage	Steuerbetrag	Restbemes- sungsgrund- lage	Grenzsteuer- satz
0	0	25 000 000	0,20
25 000 000	50 000	25 000 000	0,30
50 000 000	390 000	50 000 000	0,50
100 000 000	375 000	100 000 000	0,90
200 000 000	1 275 000	200 000 000	1,30
400 000 000	3 875 000	400 000 000	1,70
800 000 000	10 675 000	800 000 000	2,10
1 600 000 000	27 475 000	von da an	2,50

Wenn Einkommen- und Vermögensteuer zusammen 70 % der einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlage übersteigen, wird die Vermögensteuer bis zu 80 % gekürzt, d. h. eine Steuer von 20 % des Vermögensteuer-Betrages bleibt als Mindeststeuer.

5. Erbschaft- und Schenkungsteuer

			1 193 000 Pts x 7,65 %
bis	1 193 000 Pts =	91 625 +	1 193 000 Pts x 8,50 %
bis	2 386 000 Pts =	192 670 +	1 193 000 Pts x 9,35 %
bis	3 579 000 Pts =	304 215 +	1 193 000 Pts x 10,02 %
bis	4 772 000 Pts =	425 901 +	1 193 000 Pts x 11,05 %
bis	5 965 000 Pts =	557 728 +	1 193 000 Pts x 11,90 %
bis	7 158 000 Pts =	699 695 +	1 193 000 Pts x 12,75 %
bis	8 351 000 Pts =	851 802 +	1 193 000 Pts x 13,60 %
bis	9 544 000 Pts =	1 014 050 +	1 193 000 Pts x 14,45 %
bis	10 737 000 Pts =	1 186 439 +	1 193 000 Pts x 15,30 %
bis	11 930 000 Pts =	1 386 968 +	5 960 000 Pts x 16,15 %
bis	17 890 000 Pts =	2 331 508 +	5 960 000 Pts x 18,70 %
bis	23 850 000 Pts =	3 446 028 +	11 925 000 Pts x 21,25 %
bis	35 775 000 Pts =	5 980 090 +	23 850 000 Pts x 25,50 %
bis	59 625 000 Pts =	12 061 840 +	59 625 000 Pts x 29,75 %
bis	119 250 000 Pts =	29 800 278	
über	119 250 000 Pts =	34,00 % auf den überschießenden Betrag	

Der sich so ergebende Steuerbetrag wird mit folgenden Korrektur-Faktoren multipliziert, woraus sich die endgültige Steuerschuld ergibt:

bestehendes Vorvermögen des Erben	Gruppe I	Gruppe II u III	Gruppe IV
bis 60 Mio Pts	1,0	1,5882	2,0
von 60–300 Mio Pts	1,05	1,6676	2,1
von 300–600 Mio Pts	1,1	1,7471	2,2
über 600 Mio Pts	1,2	1,9059	2,4

6. Sonstige Steuern

(Siehe oben II. 1.4, S. 211 ff., 1.5, S. 213 ff. und II 2.2, S. 218)

7. Sondersteuer

Für ausländische Gesellschaften, die Eigentümer oder Nießbraucher spanischer Grundstücke sind, ist eine Sondersteuer eingeführt worden. Hinter-

grund ist die bekannte Tatsache, daß vornehmlich von Ausländern über ausländische Gesellschaften spanischer Grundbesitz gekauft, vermietet und verkauft wird; insbesondere wird die Mehrzahl der Time-Sharing-Modelle in dieser Form durchgeführt. Diese Gestaltung hat den Vorteil, daß mit dem Verkauf des Gesellschaftsanteils weder Einkommen- noch Grunderwerbsteuer anfällt. Auch bei der Gesellschaft fällt keine Steuer an, weil sie keine Einkünfte erzielt. Da der spanische Fiskus außerstande ist, den Anteilseigner dieser Gesellschaften zu ermitteln, wenn er seinen Sitz in Steueroasenländern hat, wird die Steuer aus Vereinfachungsgründen bei diesen (Time-Sharing-)Gesellschaften erhoben, und zwar ab 1992 jeweils am Jahresende in Höhe von 5 % auf den Einheitswert des Grundbesitzes. Außerdem ist die Steuerzahlungspflicht mit einem besonders schnellen Vollstreckungsverfahren in das Grundstück gekoppelt.

Die Steuer wird jedoch nicht erhoben, wenn

- die Gesellschaften ihren Sitz in Ländern mit DBA haben, in denen die große Auskunftsklausel vereinbart wurde (also z. B. nicht mit Deutschland),
- die Gesellschaft dem Finanzamt die Herkunft der Mittel und die Gesellschafter benennt, oder
- die Gesellschaft neben der Grundstücksverwaltung noch andere Geschäfte betreibt.

VI. Anrechnung der auf den Unternehmensgewinn entfallenden Steuern auf die Steuern des Gesellschafters

1. Natürliche Personen

1.1 Anrechnung der Körperschaftsteuer

Unbeschränkt Steuerpflichtige haben das Recht, 10 % der Dividenden von Unternehmen, die der unbeschränkten Körperschaftsteuer in Spanien unterliegen, von dem Steuerbetrag abzuziehen.

1.2 Anrechnung der ausländischen Quellen-, Einkommen- und Körperschaftsteuer

(Siehe unten 2.2, S. 241.)

2. Juristische Personen

2.1 *Anrechnung der Körperschaftsteuer*

Folgende Abzüge zur Verminderung der Doppelbesteuerung von Dividenden können von unbeschränkt Körperschaftsteuerpflichtigen geltend gemacht werden:

- bei Dividenden und sonstigen Erträgen aus Beteiligungen anderer, in Spanien ansässiger Gesellschaften: 50 % der darauf lastenden Steuer der ausschüttenden Gesellschaft und
- 100 % der bei den Dividenden, die von spanischen Firmen ausgeschüttet werden, und 100 % der entrichteten Körperschaftsteuer, wenn die Dividenden Wertpapierinvestmentfonds, Wertpapierinvestmentgesellschaften, Unternehmensförderungsgesellschaften oder einer beherrschenden Gesellschaft zufließen, die an der beherrschten Gesellschaft eine Beteiligung von mehr als 25 % hält.

2.2 *Anrechnung der ausländischen Quellen- und Körperschaftsteuer*

Im Fall von Auslandseinkünften kann der jeweils geringere der folgenden Beträge gem. Art. 175 KStDV abgezogen werden:

- die tatsächlich im Ausland gezahlte Quellensteuer oder
- der Steuerbetrag, der dafür in Spanien hätte abgeführt werden müssen.

Bestehen DBA, so gelten die entsprechenden Regelungen.

Neu ist die seit 1992 mögliche anteilige Anrechnung von ausländischer Körperschaftsteuer auf Dividenden, die von ausländischen Gesellschaften gezahlt wurden. Voraussetzung ist eine Mindestbeteiligung des spanischen Unternehmens von 25 %, die ununterbrochen sowohl im Jahr der Ausschüttung als auch im Vorjahr bestanden haben muß. Anrechnungshöchstgrenze ist der Betrag, der sich aus der Anwendung des spanischen Körperschaftsteuersatzes auf den ausländischen Gewinn bzw. Gewinnanteil ergeben würde. Die Anrechnung wird nur in Spanien ansässigen Gesellschaften gewährt.

3. Kapitalertragsteuer im Mutter-Tochter-Verhältnis über die Grenze

Mit Gesetz 29 vom 16. Dezember 1991 (B.O.E. vom 17. Dezember 1991) hat Spanien die Mutter-Tochter-Richtlinie der EG transformiert. Die Wirkung dieser Richtlinie ist bekannt: Bei einer Ausschüttung aus einer mindestens in Höhe von 25 % bestehenden Beteiligung, die ununterbrochen

2 Jahre vor Ausschüttung bestanden haben muß, entfällt die Kapitalertragsteuer von 25 %. Bei der Muttergesellschaft werden die Dividenden freigestellt. Auf diese Art und Weise ist die Ausschüttung im Konzernverhältnis von jeglicher Steuer befreit.

VII. Besteuerungsverfahren

Das Besteuerungsverfahren in Grundzügen zu beschreiben, würde den Rahmen dieser Darstellung sprengen. Es erscheint mir interessant, auf einige Besonderheiten hinzuweisen, die Rückschlüsse auf Steuerverwaltung und -moral der Steuerpflichtigen zulassen.

Die Abgabenordnung sieht die allgemeine Verpflichtung vor, die Finanzbehörden bei der Steuerfahndung zu unterstützen. Art. 111 der Abgabenordnung (in der Neufassung von B.O.E. vom 27. April 1985) erklärt ausdrücklich, daß auch alle Kredit- und Finanzierungsinstitute der Betriebsprüfung und der Steuerfahndung auf Verlangen die gewünschten Unterlagen zugänglich machen müssen. Von einem Bankgeheimnis kann insoweit keine Rede sein.

Gem. dem Königlichen Dekret Nr. 338 (B.O.E. vom 14. März 1990) müssen alle unbeschränkt Steuerpflichtigen sowie alle Personen, die ein Bankkonto besitzen, Zahlungen empfangen, Börsengeschäfte tätigen, notarielle Verträge abschließen, Bank- oder Versicherungsoperationen tätigen usw., eine Steuernummer haben. Auch die nicht im Erhebungsgebiet ansässigen Unternehmer müssen die Steuernummer auf den von ihnen ausgestellten Rechnungen angeben. Nach Art. 113 Abs. 2 Abgabenordnung führt die fehlende Angabe der Steuernummer zu einer Kontensperre bei Kreditinstituten. Im übrigen wird die Nichtangabe dieser Steuernummer auf den Rechnungen mit empfindlichen Geldbußen bestraft. Die von der Finanzverwaltung erfaßten Informationen werden in einem Zentralrechner in Madrid zusammengeführt und mit den Steuererklärungen verglichen. Steuerhinterziehung wird mit außerordentlich harten Bußen geahndet.

Wenn auch – wie in Deutschland – viele Steuerhinterzieher durch die Maschen der Verwaltung schlüpfen, ist die Überwachung in Form einer Rasterfahndung streng ausgelegt. Die Verwaltung hat einen außerordentlich hohen Automationsgrad erreicht, und versteht sich als die Preußen des Südens. Sie ist bei vielen Steuerpflichtigen gefürchtet und hat die Zahlungsmoral seit der Demokratisierung Spaniens in 1978 gewaltig angehoben. Die hohe Steuerbelastung hat jedoch das Gefühl verstärkt, daß Steuerzahlung eine Last ist und bleibt.

Unternehmensbesteuerung in Griechenland

Prof. Dr. Konstantinos Finokaliotis
Thessaloniki

Inhaltsübersicht

- | | |
|---|---|
| <ul style="list-style-type: none">I. Rechtsformen unternehmerischer BetätigungII. Überblick über die Steuern auf den Unternehmensgewinn<ul style="list-style-type: none">1. Griechische Unternehmen und Gesellschaften2. Ausländische Unternehmen3. Abgrenzung der „inländischen“ von „ausländischen“ Unternehmen4. Einkommensteuer für juristische Personen, Art. 3 des Gesetzes 3843/1958<ul style="list-style-type: none">4.1 Abgrenzung4.2 Besteuerungsgegenstand und Bemessungsgrundlage5. ZusammenfassungIII. Ermittlung des Gewinns<ul style="list-style-type: none">1. Bemessungsgrundlage<ul style="list-style-type: none">1.1 Geschäftsjahr/Veranlagungszeitraum1.2 Ausgleich durch überperiodischen Verlustabzug2. Verfahren zur Gewinnermittlung<ul style="list-style-type: none">2.1 Buchmäßige Ermittlung<ul style="list-style-type: none">2.1.1 Verfahren bei Unternehmen der Buchführungs-klasse C2.1.2 Ermittlung des Bruttoeinkommens2.1.3 Ermittlung des Nettoeinkommens2.2 Nicht buchmäßige Ermittlung<ul style="list-style-type: none">2.2.1 Anwendbarkeit2.2.2 Verfahren | <ul style="list-style-type: none">2.3 Zusammenfassung3. Besondere RegelungenIV. Besteuerung ausländischer Unternehmen<ul style="list-style-type: none">1. Keine Betriebsstätte in Griechenland2. Betriebsstätte in GriechenlandV. Steuerliche Subventionen<ul style="list-style-type: none">1. Förderung der Wirtschaft in bestimmten Zonen2. Besteuerung steuerfreier Abzüge3. Erhöhte Sonderabschreibungen4. Bildung steuerfreier Rücklagen5. FazitVI. Die Steuersätze<ul style="list-style-type: none">1. Gegenwärtige Regelungen2. Besondere RegelungenVII. Besteuerungsverfahren<ul style="list-style-type: none">1. Steuererklärung2. Anlagen3. Folgen verspäteter, unterlassener oder unvollständiger ErklärungVIII. Kritische Bemerkungen<ul style="list-style-type: none">1. Zum Prinzip des Dualismus2. Zum Abzugssystem3. Zur Methode der linearen Abschreibung4. Zu Subventionen5. Zu den Steuersätzen6. Weitere Vorschläge zur Änderung des geltenden Systems |
|---|---|

- 6.1 Umsetzung von EG-Richtlinien
- 6.2 Umsetzung des Übereinkommens über die Beseitigung der Doppelbesteuerung

- 6.3 Regel/Ausnahme
- 7. Problem der Steuerhinterziehung

I. Rechtsformen unternehmerischer Betätigung

Die Ausübung wirtschaftlicher Tätigkeit im Sinne der Erzielung von Einnahmen und Gewinn kann in Griechenland entweder die Rechtsform des Einzelunternehmens oder die der Gesellschaft haben.

Mit der Rechtsform der Gesellschaft wird die Vergrößerung des Unternehmens und dadurch wirtschaftliche Macht angestrebt, indem wichtige Faktoren, wie Kapital, Arbeit, Ruf, Erfahrung usw. vereinigt werden. Das griechische Recht stellt – wie auch alle anderen Rechtsordnungen, die das Prinzip der Vertragsfreiheit anerkennen – verschiedene Rechtsformen für die unternehmerische Betätigung zur Verfügung:

- das Einzelunternehmen,
- Personengesellschaften, und zwar die
 - offene Handelsgesellschaft (OHG), Art. 20 ff. HGB,
 - Kommanditgesellschaft (KG), Art. 38 HGB,
- Kapitalgesellschaften, und zwar die
 - Aktiengesellschaft (AG), Art. 29 HGB, Gesetz 2190/1920,
 - Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH), Gesetz 3190/1955,
- die Genossenschaft.

Unternehmerische Betätigung kann auch von juristischen Personen des öffentlichen Rechts ausgeübt werden, und zwar im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art, auch wenn in einem solchem Fall die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt.

Das Prinzip der Wirtschafts- und Vertragsfreiheit ermöglicht Kombinationen der genannten Rechtsformen, auch wenn dadurch in bestimmten Fällen haftungsrechtliche und steuerrechtliche Probleme entstehen können. So kann z. B. auch die GmbH & Co. KG¹ in Griechenland bestehen. Auch die sog. Einmann-Kapitalgesellschaft existiert in Griechenland. Allerdings darf sie nicht als solche gegründet werden, doch kann sie später entstehen und als solche im Wirtschaftsleben tätig sein. So ist nach Art. 47 a Abs. 2 des Gesetzes 2190/1920 die Vereinigung aller Aktien in einer Person kein Grund zur Auflösung der Gesellschaft. Dagegen gibt das Gesetz im Falle

¹ L. Kotsiris, Studien zum Recht, 1982, 116.

einer Einmann-GmbH jedem, der ein Interesse daran hat, das Recht, die Auflösung der Gesellschaft durch Gerichtsentscheidung zu bewirken (Art. 44 Abs. 1 e und Abs. 2 des Gesetzes 3190/1955)².

Unternehmerische Betätigung kann auch von einer stillen Gesellschaft ausgeübt werden (Art. 47 HGB). Schließlich erkennt das griechische Recht jetzt auch die sog. „verbundenen Unternehmen“ an (Art. 42 e Abs. 5)³.

II. Überblick über die Steuern auf den Unternehmensgewinn

1. Griechische Unternehmen und Gesellschaften

Die wirtschaftliche Tätigkeit des Unternehmens, auch wenn sie nicht mit Gewinnerzielungsabsicht ausgeübt wird, führt zur Erzielung von Einnahmen. Die Einnahmen sind – wie bekannt – der wichtigste objektive Faktor der Leistungsfähigkeit. Gemäß Art. 4 Abs. 5 der Griechischen Verfassung ist jede Person entsprechend ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu den öffentlichen Lasten heranzuziehen⁴. Aus diesem Grund sind nicht nur die Einzelunternehmer (natürliche Personen), sondern auch die juristischen Personen Subjekte der Steuern auf das Einkommen.

Die Besteuerung der Unternehmen hat nicht zu unterschätzende Folgen für das Preisniveau und die Investitionen sowie für die Leistungsfähigkeit des Unternehmens. Aus diesen Gründen muß der Gesetzgeber bei jeder Regelung allen diesen Faktoren Rechnung tragen.

Neben diesen Problemen hat auch die Rechtfertigung einer besonderen Steuer auf das Einkommen der juristischen Personen das Schrifttum lange beschäftigt, da die juristischen Personen aus natürlichen Personen beste-

2 *L. Kotsiris*, Greek Company Law, 1989, 69, 77; *K. Pamponkis*, Das Recht der AG, Bd. A, 3. Aufl. 1991, 18, 214; *Michalopoulos*, Die Einmann-GmbH, EED, 1987, 343; *K. Rokas*, Die Vereinigung aller Aktien in der Hand eines Gesellschafters, Studien zum Handelsrecht, Bd. A, 1971, 311; *Georgakopoulos*, Gesellschaftsrecht, Die AG, Bd. C, 1974, 544; *Doublis*, Der Beitrag des Unternehmensrechts zur Lösung des Problems der Einmann-Gesellschaft, Festschrift für K. Rokas, 1985, 125; *Levantis*, Gesellschaftsrecht, Bd. 2, 8. Aufl. 1988, 543; *N. Rokas*, Handelsgesellschaften, 4. Aufl. 1990, 108, 246, 284.

3 *K. Pamponkis* (Fn. 2), 66 B; *Doublis*, Einführung in das Unternehmensrecht, PN, 1981, 314.

4 *L. Theocharopoulos*, Die öffentlichen Finanzen, 1975, 195; *K. Finokaliotis*, Das Prinzip der Steuergerechtigkeit und die griechische Verfassung, 1985; *J. Anastopoulos*, Steuerrecht, 1983, 79.

hen. Die Besteuerung der juristischen Personen wurde damit gerechtfertigt, daß die Körperschaft und ihre Anteilseigner verschiedene Rechtssubjekte seien. Außerdem hätte die Besteuerung nur des ausgeschütteten Gewinns bei den Anteilseignern dazu geführt, daß der Teil des Unternehmens nicht der Besteuerung unterliegt⁵, der für neue Investitionen oder für die Bildung von Rücklagen verwendet würde. Dies würde nicht nur gegen das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit verstoßen, sondern wäre ein Wettbewerbsvorteil für bestimmte Rechtsformen von Unternehmen.

Bzgl. der Besteuerung des Unternehmensgewinns stellen sich zwei wichtige Fragen:

Wer ist das Steuersubjekt, wem wird also der erzielte Gewinn zugerechnet und was ist der Steuergegenstand und die Bemessungsgrundlage?

Soweit es um die erste Frage geht, folgt der griechische Gesetzgeber im Prinzip einem an die Rechtsform anknüpfenden Dualismus⁶: Es wird zwischen den Personengesellschaften und den Einzelunternehmen einerseits und den Kapitalgesellschaften andererseits unterschieden. Im Falle der Besteuerung einer Kapitalgesellschaft wird ihr nicht ausgeschütteter Gewinn selbständig belastet. Daneben besteht für die Anteilseigner eine Steuerpflicht für die ausgeschütteten Gewinne. Dagegen unterliegen im Falle der Besteuerung von Personengesellschaften nur die Gesellschafter der Steuer (Einkünfte aus Gewerbebetrieb).

Diese unterschiedliche Behandlung der Unternehmen versucht man damit zu rechtfertigen, daß im Fall der Personengesellschaften und Einzelunternehmen das Schwergewicht bei den Gesellschaftern liegt, während bei den Kapitalgesellschaften das Kapital im Vordergrund steht, auch wenn hinter dem Kapital natürliche Personen stehen, die alle Entscheidungen für das Unternehmen treffen.

Diese Entscheidung des griechischen Gesetzgebers ist aber nicht ohne Ausnahmen.

So unterliegen gemäß Art. 3 des Gesetzes 3843/1958⁷ über die Einkommensteuer für juristische Personen (Körperschaftssteuer) dieser Steuer: die griechischen Aktiengesellschaften, die öffentlichen Unternehmen und die kommunalen Unternehmen, soweit ihre Tätigkeit der Erzielung von Ein-

5 K. Perdikiis, *Die Theorie der Steuer*, 1986, 135; W. Dalamangas, *Steuerlehre*, 1981, 351.

6 L. Theocharopoulos (Fn. 4), 66; K. Tipke, *Steuerrecht*, 11. Aufl., 1987, 327; L. Mehl, *Sciences et Techniques Fiscales*, 1957, 157.

7 L. Theocharopoulos, *Steuerrecht (Besonderer Teil)*, 1990, 186; J. Anastopoulos (Fn. 4), 134; W. Dalamangas (Fn. 5), 351.

nahmen dient, die Genossenschaften, die ausländischen Unternehmen unabhängig von ihrer Rechtsform (also auch die Personengesellschaften) und die ausländischen Organisationen, deren Tätigkeit der Erzielung von Einnahmen dient. Neben diesen unterliegen alle anderen juristischen Personen, die keinen Betrieb gewerblicher Art unterhalten, wie z. B. gemeinnützige juristische Personen, einer beschränkten Steuerpflicht⁸.

2. Ausländische Unternehmen

Beschränkt steuerpflichtig sind auch die ausländischen Unternehmen. So sind ausländische Unternehmen (unabhängig von ihrer Rechtsform) steuerpflichtig nur

- für das Nettoeinkommen, das von einer Betriebsstätte in Griechenland erzielt wurde und
- für das Nettoeinkommen aus Quellen, die in Griechenland liegen.

Außerdem sind ausländische Luftfahrt- und Schifffahrtunternehmen nur für den Gewinn von Transportleistungen vom griechischen Flughafen bzw. Seehafen bis zum Bestimmungsort steuerpflichtig.

3. Abgrenzung der „inländischen“ von „ausländischen“ Unternehmen

Es ist erforderlich, die Begriffe „inländische“ und „ausländische“ Unternehmen voneinander abzugrenzen, weil die ausländischen Unternehmen nur beschränkt steuerpflichtig sind, während die inländischen unbeschränkt der Steuer unterliegen. Zusätzlich gewährt das griechische Steuerrecht den inländischen Unternehmen ein Abzugsrecht (Anrechnungsverfahren) für die im Ausland gezahlte Steuer. Der griechische Gesetzgeber definiert diese Begriffe nicht. Nach herrschender Meinung läßt sich die Antwort aus Art. 10 des griechischen BGB ableiten. Danach sind „inländische“ juristische Personen solche, die nach griechischem Recht gebildet wurden und in Griechenland ihren Sitz haben⁹.

Eine andere Frage ist, was unter dem Begriff „Betriebsstätte“ zu verstehen ist. Art. 5 des Gesetzes 3843/1958 hat den Begriff präzisiert. Demgemäß

⁸ L. Theocharopoulos (Fn. 7), 185 ff.

⁹ L. Theocharopoulos (Fn. 7), 183 ff., 270; D. Papasteriou, Der Sitz der juristischen Personen im Privatrecht, 1980, 271; L. Theocharopoulos, Les solutions grecques au problème des doubles impositions legales internationales en matière d'impôts directes, 1969, 84; D. Ewrigenis, Internationales Privatrecht, 1968, 217; Staatsrat 3847/1977.

hat ein ausländisches Unternehmen eine „ständige Betriebsstätte“ in Griechenland, wenn es a) dort Zweigniederlassungen, Geschäftsstellen oder Stätten hat, die zur Ausbeutung von Bodenschätzen dienen, b) im Inland Erzeugnisse herstellt oder landwirtschaftliche Erzeugnisse bearbeitet, c) in Griechenland tätig ist oder Dienstleistungen durch Vertreter oder ohne Vertreter erbringt, falls diese Leistungen den Charakter der Beratung, der wissenschaftlichen und technischen Forschung, der Aufstellung von Plänen usw. haben, d) ein Lager hat, von dem aus es Aufträge ausführt, oder e) an einer Personengesellschaft oder einer GmbH beteiligt ist, die in Griechenland ihren Sitz hat. Diese Regelungen sind allerdings nur anzuwenden, soweit kein Doppelbesteuerungsabkommen den Begriff der Betriebsstätte anders definiert. In einem solchen Fall ist die spezielle Vorschrift anzuwenden.

4. Einkommensteuer für juristische Personen, Art. 3 des Gesetzes 3843/1958

4.1 Abgrenzung

Nach dem Titel des Gesetzes geht es um die Einkommensteuer für juristische Personen. Dennoch unterliegen dieser Steuer nicht die Personengesellschaften und die GmbH, obwohl sie juristische Personen sind.

Im Gegensatz zu dem Prinzip, daß die Kapitalgesellschaften der Körperschaftsteuer unterliegen, werden von diesen Regelungen auch die ausländischen Personengesellschaften erfaßt, während die inländischen GmbH mittelbar der Einkommensteuer für natürliche Personen unterliegen, weil die Anteilseigner zur Einkommensteuer nach ihrem Anteil veranlagt werden (und nicht die GmbH selbst). Dies gilt – im Unterschied zum deutschen Recht –, obwohl die GmbH zu den Kapitalgesellschaften (zumindest teilweise) gehört¹⁰.

Unter die Einkommensteuer für natürliche Personen fallen neben den Einzelunternehmen und den Personengesellschaften auch die Wirtschaftsgemeinschaften und Gesellschaften des Bürgerlichen Rechts, aber auch die stillen Gesellschaften. Auch in diesen Fällen sind die Gewinne nicht dem Unternehmen, sondern den Anteilseignern entsprechend ihrem Gewinn-

¹⁰ A. Kianidou-Pampoukis, Handelsrecht I, 2. Aufl., 1975, 251; L. Kotsiris (Fn. 2), 36; K. Pampoukis, Gesellschaftsrecht, Besonderer Teil, 187; A. Tsirindanis, Handelsrecht, Bd. B., 5. Aufl. 1960, 177; Moumouris, Die GmbH, 2. Aufl., 1960, 148; N. Rokas (Fn. 2), 241.

anteil zuzurechnen. Im Falle einer stillen Gesellschaft ist der gesamte Gewinn dem Inhaber des Handelsgeschäfts zuzurechnen (Art. 31 Abs. 4 b).

Dasselbe gilt für die „atypischen Gesellschaften“. Dabei handelt es sich um Gesellschaften, die sich als solche im Wirtschaftsleben betätigen, ohne die gesetzlichen Formalitäten zu erfüllen, oder um solche, die zwar gesetzmäßig zustandegekommen sind, sich aber nach dem im Gründungsvertrag vorgesehenen Endtermin weiter betätigen, ohne die notwendigen Formvorschriften einzuhalten. Auch in diesen Fällen werden die Gewinne des Unternehmens den Beteiligten zugerechnet.

Für eine Reihe von Unternehmern gelten spezielle Vorschriften in dem Sinne, daß sie eine von diesen Vorschriften abweichende Steuer zahlen. Dies gilt z. B. für die Schiffseigentümer, deren Schiffe die griechische Flagge führen (Gesetz 27/1975). Auf diesen Fall werden wir (s. unter III.2.1.2, S. 255) näher eingehen, wobei aber zu bemerken ist, daß diese Vorschriften gemäß Art. 107 der griechischen Verfassung eine höhere formelle Kraft als diejenige eines einfachen Gesetzes haben, so daß eine Änderung bzw. eine Abschaffung dieser Bestimmung nur im Wege der Verfassungsänderung geschehen kann.

4.2 Besteuerungsgegenstand und Bemessungsgrundlage

Das Einkommen, und zwar das Nettoeinkommen, stellt die wichtigste Maßgröße der steuerlichen Leistungsfähigkeit dar. Aus diesem Grunde legt der griechische Gesetzgeber als Besteuerungsgegenstand und als Bemessungsgrundlage die Summe der Reineinkünfte fest (Art. 1 EStG und Art. 1 KStG).

Es besteht ein wichtiger Unterschied zwischen der Einkommensteuer und der Körperschaftsteuer: Für die Einkommensteuer werden die Einkünfte aus allen Quellen¹¹ addiert, so daß von jeder der Bruttoeinnahmen die entsprechenden Erwerbsaufwendungen abgezogen werden, während für die Körperschaftsteuer die Abzüge von den gesamten Bruttoeinnahmen gekürzt werden.¹²

11 Die Quellen sind Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen (Vermietung von Grundstücken usw.), aus Kapitalvermögen (Dividenden einer AG, Zinsen usw.), Landwirtschaft, Gewerbebetrieb, aus selbständiger und nichtselbständiger Arbeit.

12 Eine anderer Unterschied besteht darin, daß bei der Körperschaftsteuer die Steuerschuld in der Weise ermittelt wird, daß das zu versteuernde Einkommen mit dem im Gesetz vorgesehenen Satz multipliziert wird, während bei der Einkommensteuer die Schuld dadurch ermittelt wird, daß von der Steuer, die den Brutto-

5. Zusammenfassung

Nach griechischem Recht unterliegt der von den Unternehmen erzielte Gewinn der Einkommensteuer für natürliche Personen oder der Einkommensteuer für juristische Personen (Körperschaftsteuer).

Maßgebend für die Besteuerung ist die Rechtsform des Unternehmens. So unterliegen die inländischen Personengesellschaften, die stillen Gesellschaften und die GmbH sowie die Einzelunternehmen der Einkommensteuer für natürliche Personen, während die AG, die öffentlichen bzw. kommunalen Unternehmen und die Genossenschaften nach den Körperschaftsteuervorschriften besteuert werden.

Von Bedeutung ist aber auch die „Nationalität“ des Unternehmens, denn alle ausländischen Unternehmen unterliegen – unabhängig von ihrer Rechtsform – der Körperschaftsteuer.

Im Falle der Personengesellschaften und der GmbH ist nicht die Gesellschaft als solche steuerpflichtig, sondern die Gesellschafter mit ihrem Gewinnanteil.

Unternehmen, die der Körperschaftsteuer unterliegen, sind mit ihrem nicht ausgeschütteten Gewinn steuerpflichtig, während der ausgeschüttete Gewinn Bestandteil des steuerpflichtigen Einkommens (aus Gewerbebetrieb) der Anteilseigner ist.

Der Konzern ist als solcher nicht steuerpflichtig. Vielmehr erstreckt sich die Steuerpflicht auf die einzelnen Unternehmen für den von ihnen erzielten Gewinn.

Für bestimmte Arten von Unternehmen gelten besondere Regelungen, mit der Folge, daß sie von der Einkommensteuer bzw. von der Körperschaftsteuer befreit sind.

III. Ermittlung des Gewinns

Wie bereits erwähnt wurde, müssen die Unternehmen nach dem in der Verfassung verankerten Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit besteuert werden. Entscheidender Faktor dafür ist das Nettoeinkommen.

einnahmen entspricht, die Steuer abgezogen wird, die den Aufwendungen entspricht. Das zuletzt genannte Verfahren, das einmalig in der Gesetzgebung ist, wurde im Jahre 1992 abgeschafft, so daß seitdem der Steuersatz auf das zu versteuernde Nettoeinkommen angewandt wird.

Die daraus resultierende Frage ist:

Wie ist das zu versteuernde Einkommen zu ermitteln? Nach griechischem Recht ist dafür die Buchführungsklasse entscheidend, in die das Unternehmen eingeordnet ist. Die Einordnung in eine Buchführungsklasse mit den Bezeichnungen A, B und C geschieht nach dem jährlichen Bruttoeinkommen, das von dem Unternehmen in der vorangegangenen Periode¹³ erzielt wurde, hängt aber auch von der Rechtsform des Unternehmens ab.

So sind in der Buchführungsklasse C die inländischen und ausländischen AG und GmbH eingeordnet, unabhängig von ihren Bruttoeinnahmen¹⁴. Die Einordnung in eine dieser Klassen ist nicht nur entscheidend für die Verpflichtungen bezüglich der Buchführung, sondern wirkt sich auf die Ermittlung des zu versteuernden Einkommens aus. Grundsätzlich wird der Gewinn des Unternehmens, das der Klasse C angehört, auf Grund einer Buchführung ermittelt. Für die anderen Unternehmen (Klassen A und B) ist ein anderes Verfahren vorgesehen, das zur Ermittlung eines Soll-Einkommens führt.

1. Bemessungsgrundlage

Bevor wir auf das Verfahren der Gewinnermittlung eingehen, werden kurz einige wichtige Aspekte erläutert:

1.1 Geschäftsjahr/Veranlagungszeitraum

Bemessungsgrundlage ist das Einkommen einer Periode von zwölf Monaten (Geschäftsjahr) (Art. 32 des Gesetzes 3323/1955, Art. 7 des Gesetzes 3843/1958). Der Veranlagungszeitraum kann in bestimmten Fällen kürzer oder länger sein¹⁵, kann aber 24 Monate nicht übersteigen. Im Falle eines kürzeren Veranlagungszeitraums wird das Einkommen dieser (kürzeren) Periode besteuert. Übersteigt aber das Geschäftsjahr 12 Monate, wird zunächst der der verlängerten Periode zugerechnete Gewinn ermittelt,

13 In die A-Klasse gehören Unternehmen mit jährlichen Bruttoeinnahmen bis 15 000 000 Drachmen, in die B-Klasse diejenigen mit Bruttoeinnahmen bis 180 000 000 Drachmen und in die C-Klasse solche mit Bruttoeinnahmen über 180 000 000 Drachmen.

14 In den Bestimmungen des Art. 3 Abs. 2–6 des Gesetzes über steuerliche Bücher und Schriften sind weitere Ausnahmen vorgesehen.

15 *N. Totsis/Cb. Totsis*, Die Besteuerung des Gewinns in der ersten Periode, *Logistis*, 1976, 15; *Th. Alexandrou*, Die verlängerte Geschäftsperiode des Unternehmens in der Einkommensteuer, *DFN*, 1985, 742; *A. Paroutsas*, Die Einkommensteuer, 1986, 148.

anschließend wird aber der Teil vom gesamten Gewinn abgezogen, der der Verlängerung entspricht. Der abgezogene Gewinn wird im nächsten Jahr besteuert¹⁶. Für die Unternehmen, die der Klasse A oder B angehören, ist der Veranlagungszeitraum das Kalenderjahr. Das gilt aber nicht für die Unternehmen, die der Klasse C angehören. Für sie endet das Geschäftsjahr entweder am 30. Juni oder am 31. Dezember¹⁷.

Erträge und Aufwendungen werden derjenigen Periode zugerechnet, in der sie entstanden sind, unabhängig vom Zeitpunkt der Ein- und Auszahlung.

1.2 Ausgleich durch überperiodischen Verlustabzug

Neben dem Prinzip der Jährlichkeit gilt auch das Prinzip der Selbständigkeit der Geschäftsjahre. Um die Härten, die sich aus den Schwankungen ergeben, zu mildern, erkennt das griechische Recht einen überperiodischen Verlustabzug an. So können gemäß Art. 4 Abs. 1 des Gesetzes 3323/1955 die Verluste von Landwirtschafts-, Gewerbebetriebs- und Gastwirtschaftsunternehmen auf die darauf folgenden fünf Perioden (hintereinander) übertragen werden. Auf diese Weise findet ein Ausgleich zwischen dem Verlust einer Periode mit dem Gewinn der nächsten¹⁸, übernächsten oder einer späteren Periode statt. In solchen Fällen wird der Verlust von dem erzielten Gewinn abgezogen. Dieser Verlustvertrag ist jedoch nur unter der Bedingung erlaubt, daß die Bücher ordnungsgemäß geführt sind.

Es muß aber erwähnt werden, daß der Verlustvertrag auf fünf Jahre begrenzt ist¹⁹.

Und auf einen weiteren Umstand ist hinzuweisen: Der Ausgleich ist auch dann gestattet, wenn Verluste und Gewinne von unterschiedlichen Tätigkeiten des Unternehmens²⁰ herrühren. – Außerdem genügt es nach einem Gutachten des juristischen Beraters des Finanzministeriums²¹ nicht, daß sich der Verlust als Resultat der Handelsbilanz ergibt, denn in einem sol-

16 *Tb. Alexandron* (Fn. 15), 15; Staatsrat 332/1966, 2145/1968.

17 Für die Betriebsstätten ausländischer Unternehmen sowie für inländische Unternehmen, an denen ein ausländisches Unternehmen mit wenigstens 51 % beteiligt ist, endet das Geschäftsjahr in dem Zeitpunkt, in dem die Geschäftsperiode des ausländischen Unternehmens endet.

18 Art. 4 Abs. 1 des Gesetzes 3323/1955 und Art. 8 Abs. 7 des Gesetzes 3843/1958, in der heutigen Fassung (Gesetz 1882/1990, Art. 51 Abs. 9 a).

19 Staatsrat 1702, 1703/1985.

20 Staatsrat 4325/1986.

21 Gutachten des Finanzministeriums 742/1989.

chen Fall besteht die Möglichkeit, daß der Verlust von steuerfreien Einkommen gedeckt werden kann.

Wie aber aus Art. 21 Abs. 7 des Gesetzes 1828/1989 in Verbindung mit Art. 4 Abs. 2 des Gesetzes 3323/1955 hervorgeht, darf eine inländische AG Verluste aus ihrer Tätigkeit im Ausland nur mit Gewinnen aus einer anderen Tätigkeit im Ausland ausgleichen und nicht mit Gewinnen, die im Inland erzielt wurden²². Außerdem ist nach der Rechtsprechung ein Ausgleich zwischen dem Verlust aus einer Tätigkeit im Ausland mit dem in Griechenland erzielten Gewinn aus der Beteiligung an einer AG nicht gestattet. Dies wird damit gerechtfertigt, daß die Regelungen über die Gewinnermittlung im Ausland und diejenigen des griechischen Rechts verschieden sind²³.

2. Verfahren zur Gewinnermittlung

2.1 Buchmäßige Ermittlung

Bezüglich des Verfahrens zur Gewinnermittlung muß man – wie unter III., S. 251 bereits erwähnt – unterscheiden zwischen Unternehmen, die der Klasse C angehören, und denjenigen, die den Klassen A und B angehören.

2.1.1 Verfahren bei Unternehmen der Buchführungs-kategorie C

Die Gewinnermittlung von Unternehmen, die der Klasse C²⁴ angehören, findet im Prinzip nach den Regeln der ordnungsmäßigen Buchführung statt. Für die Bewertung der Wirtschaftsgüter enthält das griechische Steuerrecht eigenständige Regelungen, die von denjenigen des Handelsrechts abweichen.

Die Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens werden grundsätzlich mit ihrem Anschaffungspreis angesetzt, es sei denn, daß nach den gesetzlichen Regeln eine Anpassung an gestiegene Preise stattgefunden hat. In den achtziger Jahren haben wegen der Inflation drei solcher Anpassungen stattgefunden. Diese Regelungen sind der Richtlinie 78/660/EWG (4. EG-Richtlinie) angeglichen.

Das griechische Recht sieht eine jährliche Abschreibung vor. Für die Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens wird die Methode der linearen Abset-

22 L. Theocharopoulos (Fn. 7), 210.

23 Staatsrat 62, 63, 2970, 2971/1986.

24 Diese Methode wird auch angewendet für Unternehmen, die der Klasse B angehören, sofern ihre Tätigkeit auf die Erbringung von Leistungen beschränkt ist.

zung für Abnutzung angewandt. Die Sätze für die jährliche Abschreibung, die der gewöhnlichen Nutzungsdauer entsprechen, sind entsprechend den einzelnen Wirtschaftsgütern festgesetzt. So beträgt der Abschreibungssatz für Gebäude 8 %, für Maschinen 12 % und für Transportmittel 20 %.

Bezüglich der Bewertung des Umlaufvermögens gestattet der griechische Gesetzgeber alle Bewertungsverfahren (wie auch Art. 40 Abs. 1 der 4. EG-Richtlinie) (LIFO, FIFO usw.) unter der Voraussetzung, daß das Unternehmen die einmal gewählte Methode beibehält.– Merkwürdigerweise sieht aber Art. 41 des KfStBS eine Methode vor, die von den Steuerbeamten anzuwenden ist, um die Ansätze zu prüfen. So wird die Bewertung des Umlaufvermögens nach dem Anschaffungs- oder dem (aktuellen) Marktpreis vorgenommen, wobei der niedrigere dieser Preise maßgebend ist.

2.1.2 Ermittlung des Bruttoeinkommens

Die Bruttoeinkommen der Unternehmen, die den Buchführungsklassen B und C angehören, werden auf Grund der Buchführung ermittelt, soweit diese sich als vollständig und wahr erweist. Dagegen werden die Bruttoeinnahmen von Unternehmen, die der Klasse A angehören, in der Weise ermittelt, daß der Bruttogewinn (der als Prozentsatz vom Staat bestimmt wird) zum Gesamtbetrag des Wareneinkaufs addiert wird.

Zu den Bruttoeinnahmen gehören

- Einnahmen aus Verkäufen, soweit sie nicht aufschiebend bedingt oder befristet sind²⁵ und Einnahmen aus der Erbringung von Dienstleistungen. Als Entgelt wird das in dem Vertrag vereinbarte²⁶ und nicht dasjenige, das erzielt werden könnte, angesetzt;
- Einnahmen aus Gebäudevermietung, aus der Beteiligung an anderen Unternehmen²⁷ aus Wertpapieren, aus der entgeltlichen Abtretung von

25 Staatsrat 354/1967.

26 Staatsrat 1205/1984. Bei Geschäften zwischen Mutter- und Tochtergesellschaften, die weit unter dem am Markt üblichen Preis abgeschlossen werden, wird nach ständiger Rechtsprechung die Differenz zwischen Marktpreis und vertraglich vorgesehenem Entgelt zu den Bruttoeinnahmen hinzuaddiert. – Staatsrat 153/1987, 784–786/1988, 3803/1988. Siehe auch Art. 8 Abs. 4 des Gesetzes 3843/1958, wie es durch Art. 55 Abs. 8 des Gesetzes 2041/1980 geändert wurde. Siehe auch Art. 55 Abs. 6 des Gesetzes 1041/1980.

27 Zu den Bruttoeinnahmen einer AG wird nicht der Gewinn aus der Beteiligung an einer GmbH gerechnet. Dieser Gewinn wird zu dem übrigen zu versteuernden Einkommen addiert und gemäß Art. 10 Abs. 1 e des Gesetzes 3843/1958 besteuert.

Rechten, aus Patenten usw. und aus allen anderen Einkunftsquellen^{28, 29};

- Zuschüsse, die von der Muttergesellschaft an die Tochtergesellschaft gegeben werden.

Alle diese Einnahmen werden den Bruttoeinnahmen zugerechnet, soweit sie nicht steuerfrei sind. Hierzu muß erwähnt werden, daß eine Reihe subjektiver Befreiungen bestehen (für den Fiskus, die Selbstverwaltungsorganisationen, die Kirche)³⁰, auf die wir nicht weiter eingehen werden.

Daneben bestehen bestimmte objektive Befreiungen. Die wichtigste darunter ist die Befreiung von Zinseinkünften. So sind Zinseinnahmen aus Staatsanleihen, aus Schuldscheinen der Europäischen Investitionsbank, aus Bankanlagen in ausländischer Währung usw. steuerfrei. Dagegen werden nunmehr nach Art. 21 des Gesetzes 1921/1991 die Zinsen aus Bankeinlagen und Schuldscheinen griechischer Banken mit einem Satz von 10 % besteuert.

Steuerfrei sind auch die Gewinne inländischer Unternehmen aus Schiffs-transporten, soweit sie einer besonderen Besteuerung unterliegen³¹. Unter der Voraussetzung der Gegenseitigkeit ist auch der Gewinn ausländischer Unternehmen, der in Griechenland durch Schiff- und Luftfahrttransportleistungen erzielt wurde, von der Steuer befreit (Art. 6 Abs. 2 des Gesetzes 3843/1958).

Wichtige Befreiungen sehen auch die Gesetze zur Förderung von Investitionen vor, auf die wir später noch eingehen werden.

2.1.3 Ermittlung des Nettoeinkommens

Um das Nettoeinkommen zu ermitteln, werden von den Bruttoeinnahmen bestimmte im Gesetz vorgesehene *Aufwendungen* abgezogen, soweit sich die Buchführung als vollständig und wahr erwiesen hat.

Ist die Buchführung ordnungsmäßig, wird das Reineinkommen durch den Abzug der in Art. 30 vorgesehenen Aufwendungen von den Bruttoeinnahmen ermittelt.

So werden abgezogen:

- „Allgemeine Kosten“, wie z. B. Aufwendungen für Löhne und Gehälter, soziale Abgaben, Aufwendungen für Altersversorgung. Dazu gehö-

28 Art. 17, 18, 19, 21–26, 31 (Abs. 1, 2) 32, 34, 35–38 des Gesetzes 3323/1955.

29 Dazu Staatsrat 3322/1981, 250/1980, 3551/1986.

30 Dazu *L. Theocharopoulos* (Fn. 7), 204, 227; Staatsrat 1463/1982.

31 Staatsrat 770-772/1986. Siehe Gesetz 27/1975.

- ren auch die Spenden an den Fiskus, an die Kommunale Selbstverwaltung, an Wohltätigkeitsanstalten usw.;
- Aufwendungen für Roh- Hilfs- und Betriebsstoffe und bezogene Leistungen (Transport, Versicherung, Lagerung usw.);
 - Zinsen für Darlehen;
 - Steuern und Abgaben, die das Unternehmen belasten;
 - Abschreibungen auf unsichere Forderungen und Kosten der Einrichtung des Geschäftsbetriebs sowie Abschreibungen auf die beweglichen und unbeweglichen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens;
 - Rückstellungen der Versicherungsgesellschaften sowie diejenigen zur Wiederherstellung der Aktiva;
 - Schäden aufgrund von Verlust und Verschleiß der Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens und aufgrund des Wertverlustes von Finanzanlagen;
 - sonstige Aufwendungen sowie geringwertige Schenkungen;
 - Leistungen an ausländische Unternehmen für die Überlassung der Benutzung von Warenzeichen, Patenten, know-how usw.;
 - Aufwendungen für die wissenschaftliche Forschung;
 - schließlich Aufwendungen für die Reparatur von Maschinen.

Außerdem sind in bestimmten Fällen andere Beträge abziehbar, wie z. B. 1 % der Vergütungen, die Transport- und Exportunternehmen von ausländischen Unternehmen erhalten haben. Industrieunternehmen wird ein gleichartiger Abzug in Höhe von 5 % gewährt.

Obwohl der griechische Gesetzgeber ausführlich die abziehbaren Aufwendungen geregelt hat, entstehen bei der Anwendung häufig Probleme, die die Rechtsprechung zu lösen hat.

Nach Auffassung der Rechtsprechung müssen die Aufwendungen *bestimmte allgemeine Voraussetzungen* erfüllen, um abziehbar zu sein:

- Sie müssen endgültig und liquid³² und ordnungsgemäß in die Bücher des Unternehmens eingetragen sein;
- sie müssen sich ferner auf die jeweilige Periode beziehen und nicht auf eine zukünftige (Vorauszahlung von Löhnen, Mieten usw.)³³.

32 Staatsrat 3624-5/1983. Ferner 434/1986, 3292-94/1986, 8/1987, 1642-3/1990.

33 FG Thessaloniki 325/1962.

Mit einer Reihe von Entscheidungen haben die Verwaltungsgerichte den Begriff „allgemeine Kosten“ präzisiert. So fallen darunter nicht nur Gehälter, die regelmäßig zu bezahlen sind, sondern auch jedes andere Entgelt für zusätzliche Leistungen der Angestellten³⁴,³⁵.

Nach einer vor kurzem veröffentlichten Entscheidung gehört dazu auch die Vergütung an die Mitglieder des Aufsichtsrats, auch wenn der Vertrag nicht ordnungsgemäß abgeschlossen ist (z. B. ohne Bewilligung der Hauptversammlung)³⁶. Zu den „allgemeinen Kosten“ gehören auch die Mieten für die Unterbringung des Personals, Geldstrafen, die wegen Vertragsverletzung bezahlt wurden³⁷, die Vergütung von ausländischen Sachverständigen für die Kontrolle der Buchführung³⁸, Spenden³⁹, Aufwendungen an Dritte wegen des Verlustes von Wirtschaftsgütern, die dem Unternehmen überlassen waren⁴⁰, Aufwendungen für die Werbung⁴¹ und im allgemeinen jede Aufwendung⁴², sofern sie zur Förderung des Unternehmens und zur Gewinnerzielung beitragen kann⁴³,⁴⁴.

Voraussetzung für die *Abschreibung unsicherer Forderungen* ist die Wahrscheinlichkeit, daß die Forderung wegen Zahlungsunfähigkeit des Schuldners nicht eingezogen wird⁴⁵. Ob diese Voraussetzung vorliegt oder nicht, wird im Einzelfall geprüft.

34 Damit Steuerhinterziehungen vermieden werden, sind die Gehälter an Verwandte bis zum 4. Grad nur dann abziehbar, wenn für sie die Versicherungsgebühren (Beiträge) bezahlt wurden, Staatsrat 2530/1970, 4160/1984. Gehälter, die an den Ehegatten gezahlt werden, sind nicht abziehbar.

35 Staatsrat 16/1987, 2443/1988, 1642-43/1990.

36 Staatsrat 1580/1989.

37 Staatsrat 2551/1986.

38 Staatsrat 4820/1983, 3930/1986, 1282-83/1989.

39 Staatsrat 16/1987, 342/1987.

40 Staatsrat 1385/1990.

41 Staatsrat 1423/1984.

42 Staatsrat 1724/1984 (z. B. Vergütungen an Rechtsanwälte usw.).

43 Staatsrat 1093/1974, 2607/1984.

44 Als „allgemeine Kosten“ werden auch Aufwendungen in der Art von Provisionen (Staatsrat 2804/1989) angesehen. – Siehe auch die Entscheidungen des Staatsrats 1470/1989, 4313-4/1985, 837/1990.

45 Staatsrat 2607/1984, 2030/1984, 1539/1989, 2331/1989, 834, 837/1990.

Die Rechtsprechung hat sich desweiteren mit einer Reihe von Problemen bezüglich abzugsfähiger Aufwendungen⁴⁶ beschäftigt, auf die wir nicht weiter eingehen.

Neben diesen Aufwendungen, die für alle Unternehmen abziehbar sind, läßt das griechische Recht den *Abzug besonderer Aufwendungen* für bestimmte Gruppen von Unternehmen zu. So sind die Rückstellungen der Versicherungsgesellschaften für Lebensversicherungen abzugsfähig. Die Banken berücksichtigen das Forderungsrisiko mit dem Abzug eines bestimmten Betrages.

Ein schwieriges Problem, das die Rechtsprechung und das Schrifttum beschäftigt hat, war der *Abzug von Aufwendungen, die mit steuerfreien Einnahmen zusammenhängen*. Die bis 1990 geltenden Regelungen sahen vor, daß die Aufwendungen abgezogen werden durften, nachdem sie um einen Teilbetrag, der den steuerfreien Einnahmen entsprach, gekürzt worden sind⁴⁷. Um die daraus resultierenden Schwierigkeiten zu beseitigen, sah Art. 2 des Gesetzes 1882/1990 den Abzug eines Anteils in Höhe von 35 % vor. Nach wenigen Monaten wurde aber diese Vorschrift durch Art. 37 des Gesetzes 1884/1990 abgeändert und auf Banken beschränkt. Für die anderen Unternehmen ist der Abzug in Höhe von 35 % nicht zugelassen.

2.2 Nicht buchmäßige Ermittlung

Neben der *buchmäßigen Ermittlung* des Gewinns sieht das griechische Recht ein weiteres Verfahren zur Gewinnermittlung vor.

2.2.1 Anwendbarkeit

Dieses Verfahren ist in jedem Fall anwendbar auf Unternehmen, die der Buchführungsklasse A und teilweise der Klasse B angehören sowie für die nicht buchführenden Unternehmen nach Art. 8 Abs. 7 des Gesetzes 3843/1958 und nach Art. 34 des Gesetzes 3323/1955. Dagegen wird dieses Verfahren für die Gewinnermittlung von Unternehmen, die der Buchführungsklasse C angehören, sowie von Unternehmen der Klasse B, die nur Leistungen erbringen, nur in dem Fall angewandt, daß sich ihre Bücher als unvollständig und unwahr erweisen. Da dieses Verfahren nicht zu einem

46 Staatsrat 884/1968, 2499/1984, 2571/1988, 1899/1990, 3802/1988.

47 Dazu *D. Kaldis*, Die Rechtsprechung des Staatsrates bezüglich der Aufwendungen, die den steuerfreien Einnahmen entsprechen, DFN 1987, 1267.

48 Siehe Staatsrat 522/1989.

Ist-Einkommen, sondern zu einem Soll-Einkommen führt, ist es wichtig zu erklären, wann diese Voraussetzungen vorliegen. Dieses Verfahren, das mit dem Prinzip der Leistungsfähigkeit nicht vereinbar ist, da es in gewisser Weise willkürlich ist, ist als Abwehrakt des Staates gegen die Unwahrheit und Unvollständigkeit der Buchführung anzusehen. Darum ist es nur ausnahmsweise anzuwenden⁴⁹. Die Rechtsprechung hat diesbezüglich mit einer Reihe von Entscheidungen Voraussetzungen entwickelt. So führen nicht alle unvollständigen oder fehlerhaften Eintragungen zu diesem Verfahren, sondern es ist nur dann anwendbar, wenn – wegen der Unvollständigkeit^{50, 51} – die Gewinnermittlung auf Grund der Buchführung nicht möglich ist⁵². Eine solche Entscheidung der Steuerbeamten muß daher vollständig begründet werden.

2.2.2 Verfahren

Nach diesem Verfahren wird der Gewinn in der Weise ermittelt, daß die Bruttoeinnahmen mit einem Faktor multipliziert werden, der für die einzelnen Kategorien von Unternehmen bestimmt wird. Hinzuzurechnen sind Einnahmen aus Vermietung usw., aber auch andere Einnahmen, wie Eingänge aus wegen Zweifelhaftheit abgeschriebener Forderungen⁵³.

Um die Unternehmen vor der unangemessenen Anwendung dieses Verfahrens zu schützen, sieht Art. 106 des Gesetzes 1892/1990 vor, daß der Beschluß über die Unvollständigkeit und Fehlerhaftigkeit der Buchführung, der zu diesem Verfahren führt, von einem Ausschuß gefaßt wird, der aus zwei Steuerbeamten und einem Vertreter der Handelskammer besteht.

49 *J. Drillerakis*, Die Bücher des Unternehmens und die nicht buchmäßige Ermittlung des Gewinns bei der Einkommensteuer, DFN 1990, 1249; *D. Kaldis*, Die buchmäßige und die nicht buchmäßige Ermittlung des Gewinns der Unternehmen, DFN 1991, 530.

50 Staatsrat 2528/1986, 1259/1989, 254, 255, 2644/1988, 3206/1989.

51 Die buchmäßige Ermittlung ist auch dann anwendbar, wenn diese Unvollständigkeiten oder Fehler nicht in der Absicht der Steuerhinterziehung gemacht wurden und die Höhe des zu versteuernden Einkommens dadurch nicht wesentlich beeinflußt wird.

52 Art. 36 Abs. 2 des Gesetzes 3323/1955, wie es durch Art. 13 des Gesetzes 1563/1985 geändert wurde. Nach der Rechtsprechung ist es möglich, daß die Bruttoeinnahmen nicht buchmäßig bestimmt werden, während der Gewinn buchmäßig unter Abzug der Aufwendungen ermittelt wird, Staatsrat 3774/1987, 3327/1988. Auch das Gegenteil ist möglich, falls die Aufwendungen unvollständig aufgezeichnet worden sind, Staatsrat 254–255/1988.

53 *L. Theocharopoulos* (Fn. 7) 211, 212.

Wie bereits erwähnt, kennt das griechische Steuerrecht besondere Regelungen für einige Kategorien von Unternehmen. So ist ein besonderes Verfahren für die Unternehmen vorgesehen, deren Tätigkeit sich auf das Bauwesen bezieht (Bau und Verkauf von Häusern usw.)⁵⁴. Ferner gelten für die ausländischen Schifffahrt- und Luftfahrtunternehmen, für die ausländischen Unternehmen ohne und mit Betriebsstätte in Griechenland besondere Regelungen (siehe unten auf dieser Seite).

2.3 Zusammenfassung

Es bestehen also grundsätzlich zwei Verfahren für die Ermittlung des Reineinkommens:

- Die *buchmäßige Ermittlung*, die dann anzuwenden ist, wenn Unternehmen, die der Klasse C und teilweise auch der Klasse B angehören, ihre Bücher vollständig und ohne Fehler geführt haben. In diesem Falle werden von den Bruttoeinnahmen bestimmte – im Gesetz vorgesehene – Aufwendungen abgezogen.
- Die *nicht buchmäßige Ermittlung*, die dann anwendbar ist, wenn die Unternehmen zu der Klasse A und teilweise auch zu der Klasse B gehören. Dieses Verfahren gilt auch für Unternehmen der Klasse C, wenn ihre Bücher Unvollständigkeiten und Fehler aufweisen, so daß eine buchmäßige Ermittlung unmöglich ist. Im Fall der nicht buchmäßigen Ermittlung werden die Bruttoeinnahmen mit einem Faktor, der im Gesetz je nach Unternehmensart bestimmt ist, multipliziert. Addiert werden in einem solchen Fall bestimmte Einnahmen, die im Gesetz vorgesehen sind.

3. Besondere Regelungen

Neben diesen Verfahren sieht das griechische Steuerrecht weitere besondere Regelungen zur Ermittlung des Reineinkommens vor. Dies gilt z. B. für die Unternehmen, die im Bauwesen tätig sind, und für ausländische Unternehmen, die Einkommen in Griechenland durch Schiffe und Flugzeuge unter fremder Flagge erwerben. In dem zuletzt genannten Fall beträgt das Reineinkommen 10 % der Bruttoeinnahmen.

⁵⁴ Gemäß Art. 36 a des Gesetzes 3323/1955 werden die Bruttoeinnahmen von Bauunternehmen mit Hilfe des „objektiven Wertes“ (Art. 41 des Gesetzes 1249/1982), sonst mit Hilfe vergleichender Angaben bestimmt. Das Nettoeinkommen beträgt dann 15 % dieser Summe, FG Thessaloniki 262/1987.

IV. Besteuerung ausländischer Unternehmen⁵⁵

Wie bereits erwähnt wurde, unterliegen die ausländischen Unternehmen unabhängig von ihrer Rechtsform der Einkommensteuer für juristische Personen, also der Körperschaftsteuer. Steuerobjekt ist der Reingewinn, der aus einer Betriebsstätte in Griechenland oder aus anderen inländischen Quellen erzielt wird⁵⁶.

1. Keine Betriebsstätte in Griechenland

Bezüglich der Gewinnermittlung von Unternehmen, die keine Betriebsstätte in Griechenland haben, verweist Art. 8 Abs. 6 des Gesetzes 3843/1955 auf die entsprechenden Regelungen der Einkommensteuer für natürliche Personen⁵⁷. So unterliegen der Steuer Zinsen, soweit sie nicht steuerfrei sind, und Dividenden⁵⁸, ferner Einnahmen aus Wohnungsvermietung, aus Rechten (Royalties), know-how, Patenten, Urheberrechten⁵⁹, aus Nutzungsrechten von Fernseh- oder Kinofilmen und Radiosendungen⁶⁰, aus Plänen und Forschungsarbeiten⁶¹, aus Bauarbeiten in Griechenland^{62, 63},

55 *L. Theocharopoulos*, (Fn. 7) 211; *Cb. Anagnostopoulos*, Die Besteuerung ausländischer Unternehmen, die aus Quellen in Griechenland Gewinn erzielen, DFN 1990, 1373.

56 Die ausländischen Handels-, Industrie- und Schifffahrtsunternehmen (gemäß Art. 1 des Notgesetzes [NG] 89/1967, Art. 1 des NG 378/1968 und Art. 25 des Gesetzes 27/1975) sowie ausländische Bauunternehmen (Art. 9 des Gesetzes 4171/1961), die in Griechenland ansässig sind und deren Tätigkeit außerhalb des griechischen Territoriums stattfindet, sind unter bestimmten Voraussetzungen von der Steuer bezüglich dieser Einnahmen befreit, *Anagnostopoulos* (Fn. 55), 1379.

57 In einem solchen Fall hat das ausländische Unternehmen keine Pflicht, eine Steuererklärung abzugeben, da mit der Einbehaltung der entsprechenden Steuer seine Steuerschuld erlischt.

58 Die ausländischen Unternehmen unterliegen in einem solchen Fall den gleichen Regeln wie die inländischen (Art. 10 des NG 1148/1967).

59 Die Steuer beträgt 25 % der Bruttoeinnahmen.

60 Die Steuer beträgt 10 % der Bruttoeinnahmen.

61 Die Steuer beträgt 20 % der Bruttoeinnahmen.

62 Die Steuer beträgt 5 % der Bruttoeinnahmen im Falle von Bauarbeiten für den Fiskus und 6 % bei Bauarbeiten für Privatpersonen.

63 Für die ausländischen Bauunternehmen, die unter Art. 9 des Gesetzes 4171/1961 fallen, siehe oben Fn. 56.

aus Transportleistungen mit Flugzeugen und Schiffen unter fremder Flagge^{64, 65} usw.

Zusätzlich ist zu bemerken, daß im Falle von Zinsen und Dividenden sowie von Einnahmen aus Rechten, know-how usw., aus Forschungs- und Planungsarbeiten sowie Bauarbeiten die zu zahlende Steuer von dem Schuldner der Einnahme einbehalten und an das Finanzamt entrichtet wird. Mit der Einbehaltung der zu zahlenden Steuer durch den Schuldner erlischt die Steuerschuld des ausländischen Unternehmens.

2. Betriebsstätte in Griechenland

Für die Steuerpflicht des Gewinns eines ausländischen Unternehmens aus einer Betriebsstätte in Griechenland gelten folgende Regelungen:

- Ob eine Betriebsstätte vorliegt, wird nach den bereits erwähnten Regelungen des Art. 5 des Gesetzes 3843/1958 entschieden, es sei denn, das jeweils einschlägige Doppelbesteuerungsabkommen definiert den Begriff der Betriebsstätte anders.⁶⁶
- Für die Gewinnermittlung gelten die gleichen Regelungen, die für die griechischen Unternehmen anwendbar sind. So besteht auch für die Betriebsstätte des ausländischen Unternehmens eine Pflicht zur ordnungsmäßigen Buchführung⁶⁷. Ausländische AG und GmbH gehören der Klasse C an, und zwar unabhängig von der Höhe ihrer Bruttoeinnahmen⁶⁸.
- Wenn die Buchführung vollständig und richtig ist, ist das Verfahren der buchmäßigen Gewinnermittlung anwendbar. Demgemäß werden zur Ermittlung des Reineinkommens von den Bruttoeinnahmen die Aufwendungen, die vorher erwähnt wurden, abgezogen, aber mit einer

64 Gemäß Art. 4, d des Gesetzes 3843/1958 sind solche ausländischen Unternehmen – unabhängig von dem Bestehen einer Betriebsstätte in Griechenland – steuerpflichtig mit dem Gewinn, den sie durch Personen- und Gütertransporte vom griechischen See- und Lufthafen bis zum Bestimmungsort erzielen.

65 In einem solchen Fall beträgt das Nettoeinkommen 10 % der Bruttoeinnahmen (Art. 8 Abs. 5 des Gesetzes 3843/1958). Das so ermittelte Nettoeinkommen unterliegt der Steuer mit einem Satz von 46 %. Dies gilt natürlich nur, soweit nicht das ausländische Unternehmen – gemäß Art. 6 Abs. 2 des Gesetzes 3843/1958 – unter der Voraussetzung der Gegenseitigkeit von der Steuer befreit ist. Dazu Staatsrat 4039/1990.

66 Staatsrat 3112/1989, 2962/1989.

67 Art. 1 Abs. 1 Rechtsverordnung 99/1977.

68 Art. 3 Abs. 2 Rechtsverordnung 99/1977.

Beschränkung (Art. 5 Abs. 2 des Gesetzes 3843/1958): Die „allgemeinen Kosten“ des Unternehmen, die die Betriebsstätte belasten, dürfen nicht höher als 2 % der in Griechenland erzielten Bruttoeinnahmen sein^{69, 70}. Hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit dieser Regelung sind Zweifel wegen des in der Verfassung verankerten Prinzips der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit geboten.

- Um Steuerumgehungen zu verhindern, gibt der griechische Gesetzgeber den Steuerbeamten das Recht, die Bilanz der Betriebsstätte zu ändern, sofern klar ersichtlich ist, daß der sich daraus ergebende Gewinn nicht der wirkliche ist⁷¹. In einem solchen Fall wird für die einzelnen Geschäfte der Ertrag angesetzt, der hätte erzielt werden können, wenn die Betriebsstätte mit einem Dritten ein entsprechendes Geschäft abgeschlossen hätte⁷².

Wie auch für inländische Unternehmen wird der Gewinnermittlung der Betriebsstätte nicht das Ergebnis der Buchführung zugrundegelegt, wenn die Buchführung unvollständig oder fehlerhaft ist⁷³.

Außerdem beträgt das Reineinkommen ausländischer Unternehmen von Transportleistungen mit Schiffen und Flugzeugen unter fremder Flagge 10 % der Bruttoeinnahmen⁷⁴ (Soll-Einkommen) (Art. 8 Abs. 5 des Gesetzes 3843/1958).

V. Steuerliche Subventionen

Um Investitionsanreize zu bieten, hat der griechische Gesetzgeber bestimmte Subventionen – darunter auch steuerliche – vorgesehen. Bereits am Anfang der fünfziger Jahre wurden bedeutende Investitionsanreize für

69 Siehe auch Art. 7 Abs. 2 OECD-Musterabkommen 1963. Dazu *L. Theocharopoulos*, Les solutions grecques au problème des doubles impositions 1969, 74; *L. Theocharopoulos* (Fn. 7), 218 ff.

70 Diese Beschränkung ist natürlich nicht anwendbar, sofern ein anwendbares Doppelbesteuerungsabkommen eine andere Regelung enthält.

71 Vgl. Art. 7 Abs. 2, Art. 8 OECD-Musterabkommen 1963. Siehe Art. 55 des Gesetzes 1041/1980.

72 *L. Theocharopoulos* (Fn. 7), 219 ff.

73 Art. 8 Abs. 7 des Gesetzes 3843/1958.

74 Vgl. oben Fn. 64, 65.

ausländische Investitionen geschaffen (Gesetz 2687/1953)⁷⁵. Zu bemerken ist, daß diese Regelungen einen höheren Rang als einfache Gesetze haben, so daß eine Reform nur durch Verfassungsänderung möglich ist.

1. Förderung der Wirtschaft in bestimmten Zonen

Auch Gesetze, die zur Förderung der Wirtschaft erlassen worden sind, sehen Investitionsanreize für inländische und ausländische Unternehmen vor (so das Notgesetz 1078/1971, das Gesetz 1116/1981, das Gesetz 1262/1982 und das Gesetz 1892/1990).

Nach den geltenden Vorschriften werden Investitionsanreize prinzipiell den Unternehmen gewährt, die sich in einer der vom Gesetz vorgesehenen Zonen⁷⁶ niederlassen. Diese Unternehmen, können steuerfreie Abzüge vom Reingewinn vornehmen, sofern sie neue produktive Investitionen bis zum 31. Dezember 1994 tätigen. Diese Abzüge sind in der Weise nach Zonen gestaffelt, daß die Abzüge für die weniger entwickelten Gebiete höher sind⁷⁷.

Die Sätze der steuerfreien Abzüge, die auf den Wert der neuen produktiven Investitionen bezogen werden, sowie die Prozentsätze des jährlichen Reingewinns, die der steuerfreie Abzug erreichen kann, sind – nach Zonen gestaffelt – die folgenden⁷⁸:

75 Dazu *K. Mavrias*, *Le régime juridique des investissements étrangers en Grèce*, 1975; *J. Dryllerakis*, *Die Investitionen und der Schutz ausländischen Kapitals*, 1975.

76 Für die Anwendung der diesbezüglichen Regelungen ist das Staatsgebiet in Zonen aufgeteilt (A, B, C, D, Thrazien). In die Zone A gehören grundsätzlich die Präfektur von Attika, die Präfektur von Thessaloniki und ein Teil der Präfektur von Korinth.

77 Neben den steuerfreien Abzügen und den erhöhten Abschreibungen bietet das selbe Gesetz auch Investitionszuschüsse und Zinssubventionen.

78 Besondere Sätze sind für Hotelunternehmen vorgesehen. Für bestimmte Kategorien von Unternehmen gelten besondere Regelungen. So genießen z. B. die Unternehmen, die sich in der Zone A niederlassen, die Vorteile der Zone C, soweit sie Investitionen vornehmen, die dem Umweltschutz oder der Produktion hochwertiger Technologie dienen.

Zone	Satz des steuerfreien Abzugs auf Investitionswert	Satz der jährlichen Reingewinne, die der steuerfreie Abzug erreichen kann
A	—	—
B	60 %	60 %
C	75 %	75 %
D	90 %	90 %
Thrazien	100 %	100 %

Die steuerfreien Abzüge^{79, 80} werden auf Grund des Nettogewinns berechnet. Werden in dem betreffenden Geschäftsjahr keine Gewinne erzielt oder reichen die erzielten Gewinne nicht aus, kann der steuerfreie Abzug von den Gewinnen der unmittelbar darauffolgenden Geschäftsjahre vorgenommen werden, bis die vorerwähnten Sätze gedeckt sind.

2. Besteuerung steuerfreier Abzüge

Nach Art. 14 des Gesetzes 1892/1990 wird der steuerfreie Abzug rückgängig gemacht, wenn bestimmte Voraussetzungen vorliegen. Dies ist der Fall, wenn

- die Vermögensgegenstände des Anlagevermögens verkauft werden, bevor fünf Jahre seit dem Erwerb verlossen sind; die Besteuerung erstreckt sich auf den Anteil des Abzugs, der dem Wert dieser Gegenstände entspricht;
- eine Ausschüttung oder Entnahme des entsprechenden Betrages des steuerfreien Abzugs erfolgt;
- die Auflösung des Unternehmens oder der Gesellschaft stattfindet;
- ein Gesellschafter ausscheidet und zwar für den Betrag, der auf ihn auf Grund des Anteils an der Gesellschaft entfällt;
- der Abzug von dem Gesellschafter oder seinen Erben entnommen wird;
- der Anteil – im Falle des Todes eines Gesellschafters – auf seine Erben übergeht, sofern die Gesellschaft zwischen den übrigen Gesellschaftern weitergeführt wird;
- sich die Buchführung des Unternehmens als unrichtig erweist.

79 Sie werden in der Form der steuerfreien Rücklage auf getrennten Konten in den Büchern der Gesellschaft ausgewiesen.

80 Über die entsprechenden Regelungen des Gesetzes 1262/1982 vgl. *P. Grekos*, Steuerfreie Abzüge der Gesetze zur Wirtschaftsförderung durch Investitionsanreize, DFN 1985, 406.

3. Erhöhte Sonderabschreibungen

Neben den steuerfreien Abzügen sieht dasselbe Gesetz (Art. 15) erhöhte Sonderabschreibungen vor, die zu einer zeitlichen Vorwegnahme der Absetzungen führen. Diese Abschreibungen sind gestaffelt entsprechend den Zonen, in denen sich die Unternehmen niedergelassen haben und hängen von der Zahl der Arbeitsschichten ab:

Zone	1 Schicht	2 Schichten	3 Schichten
A	—	20 %	40 %
B	20 %	40 %	80 %
C	35 %	70 %	120 %
D	50 %	100 %	150 %

4. Bildung steuerfreier Rücklagen

Daneben gewährt Art. 22 des Gesetzes 1828/1990 weitere steuerliche Subventionen. Diese Regelung sieht die Bildung steuerfreier Rücklagen vor, unter der Voraussetzung, daß diese in den folgenden drei Jahren zur Vornahme neuer produktiver Investitionen benutzt werden.

Diese Regelungen können alternativ zu den geschilderten Bestimmungen über die steuerfreien Abzüge angewandt werden. Die beiden Formen der steuerlichen Begünstigung unterscheiden sich in folgenden Punkten:

- Die steuerfreien Rücklagen werden zeitlich vor den begünstigten Investitionen gebildet. Die steuerfreien Abzüge können dagegen erst nach den Investitionen gebildet werden;
- die Regelung über die steuerfreien Rücklagen ist – im Gegensatz zu den Bestimmungen über die steuerfreien Abzüge – unabhängig von dem Niederlassungsort;
- die steuerfreien Rücklagen darf das Unternehmen auf Dauer ansetzen, ohne daß eine Nachversteuerung stattfindet. Bei den steuerfreien Abzügen handelt es sich in Wirklichkeit nur um einen Aufschub der Besteuerung;
- im Falle der Bildung steuerfreier Rücklagen muß der gesamte Betrag zur Vornahme neuer produktiver Investitionen verwendet werden, während die steuerfreien Abzüge nur einen Teil des Betrags der Investitionen, gestaffelt nach dem Niederlassungsort, erreichen.

5. Fazit

Diese Regelungen zeigen, daß der griechische Gesetzgeber aus wirtschaftlichen Gründen starke Anreize bietet, um die wirtschaftliche und regionale Entwicklung des Landes zu fördern. Die Staffelung der Begünstigung nach Zonen verstößt m. E. nicht gegen das Gleichheitsgebot, da der Gesetzgeber gemäß Art. 106 der Verfassung gehalten ist, alle notwendigen Maßnahmen zu ergreifen, um die wirtschaftliche Entwicklung der wirtschaftlich schwächeren Gebiete zu fördern⁸¹. Die Staffelung nach der Zahl der Arbeitsschichten dient der Verwirklichung des Rechts auf Arbeit, das in Art. 22 Abs. 1 der Verfassung verankert ist.

VI. Die Steuersätze

Nachdem das Nettoeinkommen der AG ermittelt ist, die steuerfreien Abzüge sowie der ausgeschüttete Gewinn an die Anteilseigner und die Vergütungen an die Aufsichtsratsmitglieder abgezogen sind⁸², kommt man zu dem zu versteuernden Einkommen, das mit dem Steuersatz belastet wird. Dies gilt – wie bereits erwähnt – für die Körperschaftsteuer, mit der das Unternehmen selbständig besteuert wird. Der an die Gesellschafter ausgeschüttete Gewinn unterliegt der Einkommensteuer für natürliche Personen.

Dagegen sind im Falle des Einzelunternehmens, der inländischen Personengesellschaft und der GmbH die Gesellschafter mit ihrem Gewinnanteil steuerpflichtig. Der Gewinnanteil des Gesellschafters unterliegt der Einkommensteuer als Einkommen aus Gewerbebetrieb. Hinzugerechnet werden die Vergütungen, die dem Gesellschafter für seine Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft gezahlt werden, sowie die Summe der Einkünfte aus allen anderen Quellen.

1. Gegenwärtige Regelungen

Bezüglich der Steuersätze muß zunächst betont werden, daß sie nur in einem formellen Gesetz geregelt werden können. Insoweit ist auch die

81 K. Finokaliotis, Das Prinzip der Steuergerechtigkeit im Lichte der Verfassung, 1985, 148.

82 Gemäß Art. 4 des Gesetzes 3843/1958 sind auch die gewinnabhängigen Vergütungen der Arbeitnehmer abzuziehen.

Ermächtigung zum Erlaß von Rechtsverordnungen ausgeschlossen (Art. 78 Abs. 1, 4 der Verfassung).

Festzustellen ist eine Tendenz zur Senkung der Steuersätze, ein Phänomen, das nicht nur in Griechenland zu beobachten ist. Gegenwärtig (1991) gelten folgende Regelungen:

- Für die Einkommensteuer bestehen progressive Steuersätze, so daß mit der Steigerung des zu versteuernden Einkommens auch der Prozentsatz steigt;
- neuerdings wurden die Tarifstufen von 9 auf 4 gesenkt;
- mit dem Steuersatz⁸³ von 18 % wird das Einkommen belastet, das die Grenze von 1,2 Millionen Drachmen übersteigt;
- der höchste Satz beträgt 50 % und wird für ein zu versteuerndes Einkommen von mehr als 7,5 Millionen Drachmen angewendet.

Dagegen ist der Steuersatz in der Einkommensteuer für juristische Personen (Körperschaftsteuer) proportional. Das griechische Steuerrecht sieht unterschiedliche Sätze je nach der Art des Unternehmens vor. Für die inländischen AG und die ausländischen Unternehmen beträgt der Steuersatz 46 %. Ausnahmsweise werden niedrigere Sätze angewandt:

- für inländische Industrie-, Handwerks-, Bergbau- und Steinbruchunternehmen in der Rechtsform der AG: 40 %;
- für inländische Industrie-, Handwerks- und Bergbauunternehmen, deren Aktien an der Börse eingeführt sind oder die dem Gesetz zur Wirtschaftsförderung durch Investitionsanreize unterliegen: 35 %⁸⁴;
- für sonstige Unternehmen, die dem genannten Gesetz unterliegen: 40 %^{85, 86}.

Daneben ist auch im griechischen Recht das Einkommen durch zusätzliche Steuern bzw. Abgaben belastet: So ist für die Einnahmen aus Häuserver-

83 Siehe aber unten Fn. 99.

84 Soweit sie den Regelungen für Zuschüsse über 50 Millionen Drachmen nach dem 1. 1. 1987 oder den gleichen Regelungen unabhängig von der Höhe der Investition bis zum 31. 12. 1986 oder nach dem 1. 1. 1990 den Regelungen für steuerfreie Abzüge unterstellt sind.

85 Unter den gleichen Voraussetzungen wie die vorangegangene Fallgruppe, siehe Fn. 84.

86 Die Dividenden dagegen werden unabhängig von der Nationalität des Anteilseigner besteuert, soweit sie die vom Gesetz vorgesehene Grenze übersteigen. Die Grenze und die Steuersätze sind davon abhängig, ob die Aktien an der Börse eingeführt sind und ob sie Inhaber- oder Namensaktien sind.

mietung eine zusätzliche Steuer in Höhe von 3 % zu zahlen⁸⁷. Außerdem haben die Eigentümer von Häusern einen Beitrag in Höhe von 3 % an die Einrichtung für die Wasserversorgung zu leisten. Schließlich sind Stempelgebühren für die Einnahmen aus Häuservermietung im Höhe von 3 % und ferner ein Beitrag für landwirtschaftliche Versicherung in Höhe von 20 % vorgesehen. Eine zusätzliche Steuer in Höhe von 3 % wird auch für das Einkommen aus Wertpapieren gezahlt.

2. Besondere Regelungen

Darüber hinaus enthält das griechische Steuerrecht besondere Regelungen für bestimmte Fälle: So werden

- das Einkommen aus Wertpapieren (außer Dividenden)⁸⁸ ausländischer Unternehmen, die keine Betriebsstätte in Griechenland haben, mit einem Steuersatz von 46 %,
- das Einkommen aus der Überlassung von Nutzungsrechten (know-how, Patente usw.) mit 25 %,
- das Einkommen aus der Überlassung der Nutzung von Kino- und Fernsehfilmen usw. mit 10 %, das Einkommen aus Bauarbeiten im öffentlichen Bereich mit 5 % und im privaten Bereich mit 6 % des Bruttoeinkommens, das Einkommen aus Forschungsarbeiten usw. mit 20 % des Bruttoeinkommens besteuert.

VII. Besteuerungsverfahren

Alle Unternehmen, sofern sie nicht von der Steuer befreit sind oder einem besonderen Verfahren unterliegen, haben jährlich eine Steuererklärung abzugeben. Dafür gelten folgende Bestimmungen:

1. Steuererklärung

Personengesellschaften müssen eine Erklärung über das Ergebnis des Geschäftsjahres und die Verteilung des Gewinns oder des Verlustes auf die Gesellschafter beim Finanzamt einreichen (Termin 25. Februar für Unternehmen der Klassen A und B und 10. April oder 10. Oktober für Unterneh-

⁸⁷ Art. 9 Abs. 3 des Gesetzes 3323/1955, bei der Einkommensteuer für natürliche Personen beträgt der Satz 2-4 %.

⁸⁸ Siehe Fn. 86.

men der Klasse C, je nachdem, ob ihr Geschäftsjahr am 31. Dezember oder am 30. Juni endet).

Die GmbH geben ihre Erklärung über das Ergebnis des Geschäftsjahres binnen eines Monats nach der Genehmigung ihrer Bilanz ab.

Die AG und die ausländischen Unternehmen reichen bis zum 10. Mai ihre Erklärung dem Finanzamt ein. Mit der Einreichung ist ein Teil des Steuerbetrags fällig⁸⁹.

2. Anlagen

Mit der Steuererklärung sind einzureichen: die Handelsbilanz, drei Berichte über die Investitionen, die im abgelaufenen Geschäftsjahr vorgenommen wurden, die Entscheidung des Aufsichtsrats über die Ausschüttung von Gewinnen, ein Bericht über die an die Aufsichtsratsmitglieder gezahlten Vergütungen, eine Bestätigung über die einbehaltene Steuer usw.

3. Folgen verspäteter, unterlassener oder unvollständiger Erklärung

Im Falle, daß ein Unternehmen seine Erklärung nicht rechtzeitig oder überhaupt nicht einreicht, sind zusätzliche Steuern und Geldstrafen vorgesehen. So wird im Falle der Nichteinreichung der Erklärung eine zusätzliche Steuer fällig in Höhe von 150 % der zu zahlenden Steuer und eine Geldstrafe in Höhe von 50 %, wenn die zu zahlende Steuer 500 000 Drachmen nicht übersteigt; bei höheren Steuern beträgt die Geldstrafe 60 %.

Ist die Erklärung nicht vollständig, ist ebenfalls eine zusätzliche Steuer vorgesehen. Im Fall einer unrichtigen Erklärung ist neben der zusätzlichen Steuer eine Geldstrafe zu bezahlen.

VIII. Kritische Bemerkungen

1. Zum Prinzip des Dualismus

Anders als in Deutschland ist die GmbH in Griechenland nicht als solche steuerpflichtig, vielmehr unterliegen ausschließlich die Gesellschafter mit

⁸⁹ Art. 11, 13 des Gesetzes 3843/1958. Wenn die Steuererklärung abgegeben wird, der fällige Steuerbetrag jedoch nicht bezahlt wird, darf das Finanzamt nach der Rechtsprechung weder die Entgegennahme dieser Erklärung verweigern noch eine Steuerstrafe verhängen. Es sind nur Fälligkeitszinsen im Höhe von 2 % monatlich zu zahlen.

ihrem Gewinnanteil der Einkommensteuerpflicht. Im übrigen folgt das griechische Steuerrecht dem auch in Deutschland bekannten Dualismus: Einzelunternehmen, Personengesellschaften und GmbH unterliegen – mittelbar – der Einkommensteuer für natürliche Personen, AG und Genossenschaften, aber auch alle ausländischen Unternehmen der Einkommensteuer für juristische Personen (Körperschaftsteuer).

Nach den Vorschlägen einer vom Finanzministerium eingesetzten Kommission sollen die geltenden Regelungen so geändert werden, daß nunmehr die Gesellschaft als solche und nicht die Gesellschafter mit ihrem Gewinnanteil besteuert werden, und zwar mit einem Satz von 42 % für das Jahr 1992 und 38 % für die folgenden Jahre. Dieser Vorschlag ist nicht unbegründet.

Die Personengesellschaften und die GmbH sind juristische Personen; aus diesem Grunde sollten sie als solche besteuert werden.

Außerdem werden dadurch die Fälle vermieden, in denen (wie in den Familiengesellschaften) der Gewinn auf mehrere Gesellschafter verteilt wird, um einen niedrigeren Steuersatz zu erzielen. Mit einem solchen Verfahren wird aber das Leistungsfähigkeitsprinzip verletzt.

Natürlich steht diesem Vorschlag die Tradition entgegen, die erfahrungsgemäß jede Änderung erschwert. Außerdem wird der Standpunkt vertreten, daß dadurch die kleinen und mittleren Personengesellschaften und die GmbH stärker als früher belastet werden.

M. E. sollte diese Differenzierung in der Besteuerung abgeschafft, und es sollten einheitliche Regelungen für die Unternehmensbesteuerung eingeführt werden. Dadurch wird vermieden, daß die Gesellschaften je nach ihrer Rechtsform steuerlich privilegiert oder diskriminiert werden. Außerdem wird die Harmonisierung der direkten Steuern in den Europäischen Gemeinschaften gefördert, weil alle Probleme, die auf der Differenzierung beruhen, dadurch abgeschafft werden. Eine solche Änderung brächte in Griechenland keine unüberwindlichen Probleme, zumal dort die Personengesellschaften und die GmbH juristische Personen sind. So würden auch Wettbewerbsprobleme abgeschafft, die dadurch entstehen können, daß inländische Personengesellschaften und GmbH anders als die ausländischen gleicher Rechtsform besteuert werden.

Aus allen diesen Gründen wäre die Schaffung eines rechtsformneutralen Besteuerungssystems für alle Unternehmen in allen EG-Ländern ein bedeutsamer Schritt zur Steuerharmonisierung.

2. Zum Abzugssystem

Bezüglich der Körperschaftsteuer hat der griechische Gesetzgeber weder das sog. klassische System noch das Vollarrechnungssystem⁹⁰, das in Deutschland gilt, vorgesehen: Er hat sich für das Abzugssystem entschieden, so daß der ausgeschüttete Gewinn bei der Gesellschaft von der Bemessungsgrundlage abgezogen wird, um eine Doppelbelastung zu vermeiden.

Ähnliche Folgen hätte aber auch die Einführung des Vollarrechnungssystems. Im Ergebnis belastet dieses System nur noch den nicht ausgeschütteten Gewinn der Körperschaft mit Körperschaftsteuer. Der ausgeschüttete Gewinn hingegen wird letztlich nur beim Anteilseigner mit der Einkommensteuer belastet⁹¹. Somit wird die Doppelbelastung beseitigt.

Natürlich besteht ein Unterschied zwischen beiden Systemen:

Im Falle des Abzugssystems wird die Beseitigung der Doppelbelastung auf der Ebene des Unternehmens und im Falle des Vollarrechnungssystems in der Sphäre des Anteilseigners vorgenommen. Dieser Unterschied ist natürlich nicht ohne Folgen, sofern – wie in Griechenland – die Steuersätze unterschiedlich sind.

Angesichts der Bemühungen in der EG, die direkten Steuern zu harmonisieren, und angesichts der Systeme der anderen Staaten würde ich vorschlagen, das Abzugssystem durch ein Vollarrechnungssystem zu ersetzen. Eine solche Änderung, die keine besonderen Probleme schaffen würde⁹², wäre ein wesentlicher Schritt im Hinblick auf die Anpassung des griechischen Systems an das EG-Recht, das – wie der kürzlich zurückgenommene Vorschlag⁹³ – anscheinend an einem Teilanrechnungsverfahren orientiert wird.

3. Zur Methode der linearen Abschreibung

Bezüglich der Abschreibungen sieht das griechische Recht die Methode der linearen Abschreibung vor, und zwar auf der Grundlage des Anschaffungs-

90 Dazu L. Theocharopoulos (Fn. 4); W. Patsouratis, Die Besteuerung der juristischen Personen in Griechenland und die diesbezügliche Entwicklung im Ausland, in: Prioritäten in der Finanzpolitik, 1989, 308.

91 Tipke/Lang, Steuerrecht, 13. Aufl. 1991, 405.

92 W. Patsouratis (Fn. 89), 319–321.

93 Abl. EG Nr. C 253 vom 5. 11. 1975. Bekanntlich enthielt der Bericht der Neumark-Kommission einen ersten Vorschlag (1962), wonach ein System mit zwei Steuersätzen eingeführt werden sollte. Nach dem Vorschlag von van den Tempel (1970) sollte dagegen das klassische System eingeführt werden.

preis und – falls eine Neubewertung stattgefunden hat – auf der Grundlage des neuen Wertes. Die Prozentsätze sind: 8 % für Gebäude, 12 % für Maschinen und 20 % für Transportmittel.

Diesbezüglich ist vorzuschlagen, die Sätze so zu ändern, daß der sich auf Gebäude beziehende Abschreibungssatz gesenkt und derjenige für Maschinen erhöht wird. So wird es möglich, die Maschinen in kürzerer Zeit zu ersetzen, so daß sie der neuen Technologie angepaßt werden. Wir teilen die Meinung der Kommission des Finanzministeriums, wonach auch für die Unternehmensgegenstände, die stillgelegt sind, Abschreibungssätze – wenn auch niedrigere – vorzusehen sind.

Das Problem der Abschreibungen bekommt eine besondere Bedeutung im Falle andauernder hoher Inflation, denn sie führt zur Verringerung des realen Wertes der Abschreibung⁹⁴. Um dies zu vermeiden, hat der griechische Gesetzgeber in den achtziger Jahren dreimal gestattet, die Werte der Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens dem gestiegenen Preisniveau anzupassen. Nachdem die letzte Anpassung im Jahre 1988 stattgefunden hat, ist eine neue Anpassung vorzuschlagen.

4. Zu Subventionen

Bezüglich der Subventionen ist zu betonen, daß der griechische Gesetzgeber bereits seit den fünfziger Jahren versucht hat, durch Anreize – darunter auch steuerliche – die Investitionen zu fördern (durch erhöhte Abschreibungen, durch den Abzug steuerfreier Gewinne usw.).

Erfahrungsgemäß aber haben solche Regelungen keine besondere Bedeutung. Dagegen spielen die direkten Subventionen eine bedeutsame Rolle⁹⁵.

Dies sollte aber nach meiner Meinung angesichts der geringeren Möglichkeiten unseres Landes, Zuschüsse zu gewähren, nicht zur Abschaffung der steuerlichen Subventionen führen.

Bezüglich der Steuerbefreiungen ist anzumerken, daß das griechische Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht eine große Zahl davon vorsieht. Dies führt notwendigerweise zur Beschränkung der Bemessungsgrundlage und somit zur Verringerung der Steuereinnahmen.

Aus diesem Grunde ist die Abschaffung einer großen Zahl von Steuerbefreiungen (wie z. B. der Einnahmen aus Zinsen staatlicher Schuldscheine)

⁹⁴ W. Patsouratis (Fn. 81), 292.

⁹⁵ Siehe auch W. Patsouratis (Fn. 89), 294, 320; N. Tatsos, Die Politik steuerlicher Subventionen, in: Die öffentlichen Finanzen, 1991, 231.

vorzuschlagen. Diese Erweiterung der Bemessungsgrundlage wird – im Zusammenhang mit der Bekämpfung der Steuerhinterziehung – im Vergleich zum heutigen enttäuschenden Niveau die Steuereinnahmen erhöhen.

5. Zu den Steuersätzen

Hinsichtlich der Steuersätze ist eine Tendenz zur Senkung vorhanden: Nachdem nämlich die Steuersätze Anfang 1990 gesenkt wurden⁹⁶, ist eine weitere Senkung angekündigt worden, die für die Einkommen von 1992 an gelten soll. Zu bemerken sind außerdem die vorteilhaften diesbezüglichen Regelungen für die Unternehmen, für die das Gesetz zur Wirtschaftsförderung durch Investitionsanreize gilt.

6. Weitere Vorschläge zur Änderung des geltenden Systems

6.1 Umsetzung von EG-Richtlinien

Neben den vorerwähnten Vorschlägen zur Änderung des geltenden Systems muß Griechenland so schnell wie möglich zwei vom Rat der Europäischen Gemeinschaften erlassene Richtlinien umsetzen. Es handelt sich um

- die Richtlinie über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (90/435/EWG) und
- die Richtlinie über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen (90/434/EWG)⁹⁷. Diese Richtlinien, die bis 1. Januar 1992 umgesetzt wer-

96 Es muß aber bemerkt werden, daß die Senkung des höchsten Satzes in der Einkommensteuer mit einer Erhöhung der Belastung des niedrigeren Einkommens verbunden war. So galt z. B. nach der früheren Regelung der Satz von 18 % für zu versteuerndes Einkommen über 1,43 Millionen Drachmen, während die geltende Regelung Einkommen über 1,2 Millionen mit 30 % besteuert. Außerdem belastete der Satz von 30 % früher Einkommen über 3,25 Millionen Drachmen, während heute der gleiche Satz für Einkommen über 3 Millionen Drachmen anwendbar ist. Wenn man dazu bedenkt, daß die hohe Inflationsrate zu nominellen Erhöhungen des Einkommens führt, ist die Belastung noch stärker. Siehe dazu *A. Balafusias*, Die Einkommensteuer und die Änderungen des Jahres 1990, in: *Die öffentlichen Finanzen*, 1991, 171–173.

97 Dazu *A. Mouzoulas*, Die Richtlinie über das Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, DFN 1991, 1212; *N. Barbas*, Der Harmonisierungsprozeß der direkten Steuern in der EG, Griech. Z. für EuR, 1992, I.

den sollten, werden keine besonderen Probleme für den griechischen Gesetzgeber schaffen.

Soweit es um die Richtlinie 90/434/EWG geht, bestehen seit 1972 die Regelungen der Rechtsverordnung 1297. Natürlich müssen diese Regelungen an die vorerwähnte Richtlinie angepaßt werden. So gelten z. B. die Regelungen der Rechtsverordnung 1297/1972 im Gegensatz zur Richtlinie – unabhängig von der Rechtsform – für alle Unternehmen. Dagegen sind sie nicht anwendbar für Fusionen zwischen inländischen und ausländischen Gesellschaften. Änderungen müssen aber auch hinsichtlich der griechischen Regelungen über Steuerbefreiungen vorgenommen werden.

Bezüglich der Richtlinie 90/435/EWG muß angenommen werden, daß auch insoweit keine besonderen Schwierigkeiten für die Umsetzung entstehen werden, zumal die Richtlinie in Art. 5 Abs. 2 für Griechenland das Recht anerkennt, die Steuer für den an Muttergesellschaften anderer Staaten ausgeschütteten Gewinn einzubehalten, soweit es den ausgeschütteten Gewinn nicht mit der Körperschaftsteuer belastet (Art. 4 des Gesetzes 3843/1958).

Nach den geltenden Regelungen ist der Satz in einem solchen Fall 25 %. Dieser Satz darf aber nicht angewendet werden, wenn das maßgebende Doppelbesteuerungsabkommen einen niedrigeren Satz vorsieht.

6.2 Umsetzung des Übereinkommens über die Beseitigung der Doppelbesteuerung

Außerdem hat Griechenland das Übereinkommen über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen (90/436/EWG) unterzeichnet. Im Gegensatz zu den Richtlinien ist hier keine bestimmte Frist für die Inkraftsetzung vorgesehen. Die griechische Regierung soll aber das Verfahren für die Ratifizierung dieses Übereinkommens einleiten.

6.3 Regel/Ausnahme

Als Schwäche des griechischen Steuerrechts gilt der Umstand, daß es zu jeder Regelung jeweils mehrere Ausnahmen gibt, so daß in Wirklichkeit das Prinzip zur Ausnahme wird. Dieses Problem ist eng mit dem Problem der vielfachen Regelungen verknüpft, das seinerseits mit Verfassungsverletzungen verbunden ist. So wurden z. B. vom März 1990 bis März 1991 die Regelungen der Einkommen- und Körperschaftsteuer dreimal geändert, obwohl im März 1990 eine Kodifizierung der geltenden Vorschriften statt-

gefunden hat. Darüber hinaus finden oft Änderungen außerhalb der Gesetzgebung statt, so daß trotz der Bestimmung des Art. 78 der Verfassung mehrere Regelungen in Rechtsverordnungen bzw. in Ministerialentscheidungen zu finden sind.

7. Problem der Steuerhinterziehung

Abschließend möchte ich kurz auf die Höhe des staatlichen Aufkommens an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer eingehen. So betragen die Einnahmen aus der Körperschaftsteuer nur 1 % des Bruttosozialprodukts. Sie erreichen nur ungefähr 5 % der gesamten Steuereinnahmen. Von diesen Einnahmen fallen 78 % auf die inländischen AG, 22 % auf die ausländischen Unternehmen und nur 0,2 % auf die Genossenschaften. Aber auch die Einnahmen der Einkommensteuer aus Gewerbebetrieb sind niedrig, so daß die Einnahmen an Einkommensteuer aus nichtselbständiger Arbeit 75 % betragen. Die Steuerhinterziehung, die dahinter steht⁹⁸ und zum „nationalen Sport“ geworden ist, ist das größte Problem des griechischen Steuerrechts, das alle Regierungen zu lösen versuchen. In Wirklichkeit schaffen sie es kaum, diese anzutasten⁹⁹.

98 Die Steuerhinterziehung schätzt man in Griechenland auf 35 % der Steuereinnahmen. Dazu *W. Manessiotis*, Die Steuerhinterziehung in Griechenland, in: Die öffentlichen Finanzen, 1991, 259.

99 Am 20. 1. 1992 hat die Regierung eine Reform für die Einkommen- und Körperschaftsteuer angekündigt: a) Bei der Einkommensteuer wird der Grundfreibetrag auf 1 000 000 Drachmen erhöht. b) Der Einkommensteuertarif wird folgendermaßen festgelegt:

Einkommen bis 1 000 000 Drachmen 0 %,

Einkommen von 1 000 001 – 2 500 000 5 %,

Einkommen von 2 500 001 – 4 000 000 15 %,

Einkommen von 4 000 001 – 7 000 000 30 %,

Einkommen über 7 000 000 40 %. Der höchste Satz von 40 % wird ab 1. 1. 1994 ab abgeschafft. Er wird dann 30 % betragen. c) Mehrere Steuerbefreiungen werden abgeschafft. d) Bei der Körperschaftsteuer wird der höchste Satz von 46 % auf 35 % sinken. Dieser Satz wird sowohl für den nicht ausgeschütteten Gewinn als auch für den ausgeschütteten Gewinn gelten. e) Für die Steuerhinterziehung wird nicht nur Geldstrafe, sondern auch Freiheitsstrafe vorgesehen.

Die Regierung hofft, daß die starke Senkung der Steuersätze, die Erweiterung der Bemessungsgrundlage und die „drakonischen“ Regelungen für die Steuerhinterziehung die Staatseinnahmen aus der Einkommen- und Körperschaftsteuer erhöhen werden. Bestimmt sind die angekündigten Leitsätze der Reform der richtige Weg. Ob es aber der Regierung gelingt, der Steuerhinterziehung Herr zu werden, ist – angesichts der Erfahrung – zweifelhaft.

Überlegungen zur Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Gemeinschaft

Prof. Dr. Albert J. Rädler
Universität Hamburg

Inhaltsübersicht

- I. Einleitung: Deutsche Steuerkuriositäten
- II. Grundlagen der Steuerharmonisierung im Körperschaftsteuerrecht
 - 1. Wettbewerb der Steuersysteme
 - 2. Rechtliche Möglichkeiten der Steuerharmonisierung
 - 3. Konvergenz der Systeme
 - 3.1 Tendenz zur Senkung der Steuersätze
 - 3.2 Verhältnis von Einkommensteuersatz zu Körperschaftsteuersatz
 - 4. Subsidiarität
- III. Harmonisierungsbereiche
 - 1. Direkte Steuern und Wettbewerb
 - 2. Steuersysteme
 - 3. Bemessungsgrundlage
 - 4. Steuersätze
 - 5. Steuererhebung
 - 6. Zusammenfassende Würdigung
 - 7. Die Arbeit der EG-Kommission
 - 8. Die Arbeit des Europäischen Gerichtshofs
- IV. Besteht eine Notwendigkeit zur Harmonisierung der Körperschaftsteuer?
 - 1. Wunschziel: Einheitlicher europäischer Kapitalmarkt im weltweiten Verbund
 - 2. Die heutige Situation in der EG
 - 3. Die Besteuerung der Personengesellschaften
 - 4. Der Maßgeblichkeitsgrundsatz
 - 5. Einzelheiten zur Bemessungsgrundlage
 - 5.1 Buchführung und Umlaufvermögen
 - 5.2 Anlagevermögen
 - 5.3 Rückstellungen
 - 5.4 Veräußerungsgewinne
 - 5.5 Verluste
 - 5.6 Ausländische Einkünfte
 - 5.7 Durchführung der Harmonisierung der Bemessungsgrundlagen
 - 6. Steuersätze
- V. Schlußwort

I. Einleitung: Deutsche Steuerkuriositäten

In diesem Beitrag möchte ich einige der Überlegungen aufzeigen, die unsere Arbeit im Ruding-Komitee, dem von der EG-Kommission eingesetzten Sachverständigenausschuß zur Unternehmensbesteuerung, beherrschen.

Es zeigt sich immer wieder, wie die Steuerrechte der Mitgliedstaaten der Gemeinschaft in weiten Bereichen unabhängig voneinander entstanden sind. So gibt es in jedem Mitgliedsland eine ganze Reihe von Steuerkuriositäten, die in den anderen Staaten kaum auf Verständnis stoßen. Die deutschen Besonderheiten sind dabei nicht die geringsten.

Eine der wesentlichen Kuriositäten, die das deutsche Steuersystem für andere Staaten zu bieten hat, ist die wirtschaftliche und steuerliche Bedeutung der Personengesellschaften. So gibt es z. B. wenig Verständnis für die GmbH & Co. KG und die Probleme, die mit dieser zusammenhängen. Dies ist auch meine Erfahrung im Ruding-Komitee.

Ein auf ähnliches Unverständnis stoßender Punkt ist das Nebeneinander von Gewerbesteuer und Körperschaftsteuer bzw. Einkommensteuer verbunden mit der schwierigen Berechnung der Gesamtsteuerlast. Es herrscht das Gefühl vor, daß man die Höhe der gesamten Steuerlast gar nicht kennen soll. M.E. hätte schon längst die Gewerbesteuer als Zuschlag oder als Teil der Einkommensteuer bzw. der Körperschaftsteuer ausgestaltet werden sollen.

Ein weiterer Aspekt ist der Erfindungsreichtum der deutschen Unternehmen, wenn es um neue Rückstellungen geht. Lassen Sie mich dies mit dem Bericht eines italienischen Industriellen dokumentieren, der die Rückstellungssituation in den Handelsbilanzen in einigen Mitgliedstaaten untersucht hat: In Italien betragen die Rückstellungen im Durchschnitt rd. 7 % der Bilanzsumme, in Frankreich kann mit rd. 8 % gerechnet werden, aber bei den deutschen Großunternehmen machen sie rd. 26 % der Bilanzsumme aus. Daraus werden natürlich auch steuerliche Rückschlüsse gezogen.

Das exotischste Moment aus der Sicht anderer ist wohl Mitunternehmerbesteuerung mit der Diskussion um Steuerbilanzen verschiedener Grade. Auch in den letzten Verästelungen der Theorie des Maßgeblichkeitsgrundsatzes sind wir sicherlich Weltmeister.

Als exotisch angesehen wird weiter die Betriebsaufspaltung, die sich im Einkommensteuergesetz überhaupt nicht finden läßt; sie ist nur an einer Stelle im Umwandlungssteuergesetz erwähnt.

Schließlich möchte ich die Organschaft anführen, vor allem mit ihren zivilrechtlichen Folgen, welche im Ausland nicht immer ganz richtig erkannt werden.

II. Grundlagen der Steuerharmonisierung im Körperschaftsteuerrecht

Im folgenden möchte ich mit den Grundlagen der Steuerharmonisierung bei den direkten Steuern, insbesondere bei der Unternehmensbesteuerung, fortfahren und dann auf Einzelfragen eingehen.

Im Zusammenhang mit den Grundlagen ist gerade in letzter Zeit immer stärker die Frage aufgekommen: Brauchen wir überhaupt eine Harmonisierung; sollen wir nicht alles den Marktkräften überlassen, die dann das Chaos schon irgendwie in Ordnung bringen? Dies ist die Frage nach dem Wettbewerb der Steuersysteme, die vor allem von britischer Seite in die Diskussion eingebracht worden ist.

1. Wettbewerb der Steuersysteme

Dem Wettbewerb der Steuersysteme stehe ich kritisch gegenüber. Wahrscheinlich befinden wir uns schon mitten in diesem Wettbewerb.

Bezogen auf die Steuersätze muß man theoretisch zu dem Schluß kommen, daß der Wettbewerb erst beim Steuersatz Null aufhören wird, vielleicht aber auch erst bei einem Minus-Steuersatz, wenn man Subventionen berücksichtigt.

Ich sehe in einem solchen Wettbewerb der Steuersysteme über die Grenzen hinweg sehr große Gefahren, vor allem für mittelständische Existenzen in grenznahen Regionen. Trotz ökonomischer Effizienz können sie möglicherweise im Steuerwettbewerb nicht mehr bestehen.

Ein besonderes Problem scheint mir auch darin zu liegen, daß sich die größeren Länder mit einem Wettbewerb der Systeme schwerer tun als die kleineren. Das wird immer wieder bei der Entstehung unserer Steuergesetze sichtbar: Wer stellt schon die Frage, wie diese sich über die Grenzen hinweg auf ausländische Investoren im Inland auswirken oder umgekehrt auf deutsche Investoren im Ausland? Bei uns ist diese Frage leider immer noch sekundär. Umgekehrt ist festzustellen: Je kleiner ein Land ist, umso mehr dreht sich die ganze Steuerdiskussion und auch Steuergesetzgebung um die Außenwirkungen. Am besten wird das durch unser Nachbarland Luxemburg dokumentiert.

2. Rechtliche Möglichkeiten der Steuerharmonisierung

Es stellt sich die weitere Frage nach der rechtlichen Möglichkeit der Steuerharmonisierung. Man muß diese Frage deshalb stellen, weil die EG-Kom-

mission nur dann Vorschläge machen darf, wenn dies im EG-Vertrag vorgesehen ist und nach Art. 100 EG-Vertrag für die Steuerharmonisierung grundsätzlich Einstimmigkeit notwendig ist. Dies zeigt sich vor allem in der Diskussion um die Mehrwertsteuerharmonisierung, die für die Erreichung des einheitlichen Binnenmarktes mit dem Wegfall der Grenzkontrollen enorm wichtig ist.

Großbritannien lehnt es grundsätzlich ab, eine Richtlinie zu den Mehrwertsteuersätzen mit zu unterschreiben. Die britischen Vertreter sind der Meinung, daß ein „Gentlemen's Agreement“ erreicht worden ist, an das sie sich halten werden, und dessen Voraussetzungen sie schon erfüllt haben; sie möchten sich aber nicht stärker binden. Wenn Großbritannien nicht seine Meinung noch ändert, dann kommt es zu einer Richtlinie, in der sich Großbritannien der Stimme enthält; es kann aber auch sein, daß es bei einem Gentlemen's Agreement bleibt.

Es gibt zwar im Steuerbereich eine Ausnahme von der Einstimmigkeit: Bei einer erheblichen Verzerrung kann nach Art. 101 Abs. 2 EG-Vertrag in Steuersachen eine qualifizierte Mehrheit gegen einen Mitgliedstaat entscheiden, der diese Verzerrung verursacht hat. Bisher ist diese Bestimmung allerdings nicht angewandt worden.

3. Konvergenz der Systeme

Ein weiterer wichtiger Begriff ist die Konvergenz der Systeme. Darunter ist gewissermaßen die stille Harmonisierung zu verstehen, bei der die Mitgliedstaaten in ihrer Steuergesetzgebung einander nicht unberücksichtigt lassen und vielleicht auch Angleichungen vornehmen. Ein typisches Beispiel hierfür ist die Körperschaftsteuerreform in Italien, die sich weitgehend das bereits eingespielte deutsche Anrechnungssystem zum Vorbild genommen hat. Dies schließt den Steuersatz von 36 % ein, nicht aber den erhöhten Steuersatz für einbehaltene Gewinne.

Derartige Beispiele sind allerdings rar. Im allgemeinen stellt man selbst innerhalb der Gemeinschaft ein wildes Durcheinander fest.

Es gibt Staaten, in denen bei der Körperschaftsteuer die Ausschüttung begünstigt wird, und in anderen wird die Einbehaltung begünstigt. Eine klare Linie ist nicht erkennbar. Allerdings zeigen sich doch einige wenige Grundzüge, die aber bisher an Deutschland weitgehend vorbeigegangen sind.

3.1 *Tendenz zur Senkung der Steuersätze*

Zu diesen Grundzügen gehört einmal die Senkung der Steuersätze. Wir haben davon im Laufe dieser Tagung wiederholt gehört; als Beispiel dient Frankreich, wo der Körperschaftsteuersatz auf 34 % gesenkt wird.

Wenig beachtet wird auch, daß Schweden im letzten Jahr die Besteuerung der natürlichen Personen auf einen Satz von maximal 50 % beschränkt hat, wobei der Einkommensteuerhöchstsatz nur für Arbeitseinkünfte und für unternehmerische Einkünfte gilt, während für Einkünfte aus Kapitalvermögen der Höchststeuersatz auf 30 % festgesetzt wurde.

Was mögen die traditionellen schwedischen Sozialdemokraten über diese Umkehrung der alten Werte denken?

An dieses Beispiel sollten wir vielleicht denken, wenn es um die Regelung der Zinsbesteuerung geht.

3.2 *Verhältnis von Einkommensteuersatz zu Körperschaftsteuersatz*

Eine weitere Konvergenztendenz zeigt sich derzeit bei der Zusammenführung des Höchststeuersatzes der Einkommensteuer und des Körperschaftsteuersatzes für einbehaltene Gewinne.

M.E. war die Regelung in Deutschland in diesem Punkt immer vorbildlich: Es wurde immer versucht, den Einkommensteuerhöchstsatz an den Körperschaftsteuerhöchstsatz für einbehaltene Gewinne anzugleichen.

Es läßt sich eine gewisse Tendenz in Nachbarländern feststellen, den Einkommensteuerhöchstsatz und den Körperschaftsteuersatz zu senken. Hinsichtlich des Körperschaftsteuersatzes zeigt sich dies deutlich bei einem Vergleich mit dem inzwischen zurückgezogenen Richtlinienentwurf von 1975 über die Harmonisierung der Körperschaftsteuersysteme, in welchem eine Körperschaftsteueranrechnung von rd. der Hälfte vorgeschlagen wurde. Die Kommission ist dabei von einem Körperschaftsteuersatz auf einbehaltene Gewinne von 45 % bis 55 % ausgegangen. Aus heutiger Sicht ist dies nicht mehr verständlich. Heute müßte diese Spanne 30 % bis 40 % betragen.

Der Eindruck wird damit bestätigt, daß wir uns schon mitten im Wettbewerb der Systeme befinden, allerdings ist diese Nachricht bei uns noch nicht so richtig angekommen.

4. Subsidiarität

Ein weiteres Schlagwort, das ich kurz erwähnen möchte, weil es in letzter Zeit immer häufiger verwendet wird, ist das der „Subsidiarität“. Sie soll die Harmonisierung einschränken. Grundaussage der Subsidiarität ist, daß auf unterer Ebene geregelt werden soll, was dort geregelt werden kann. Ist das vielleicht nur ein anderer Begriff für Föderalismus?

Aber es folgt dann gleich die weitere Frage nach, welche diesen Grundsatz wieder einschränkt: Soll dies auch dann gelten, wenn es auf unterer Ebene teurer wird? Darin liegt eine klare Grenze des Grundsatzes der Subsidiarität.

III. Harmonisierungsbereiche

1. Direkte Steuern und Wettbewerb

Im Mittelpunkt der Harmonisierungsdiskussion muß m. E. die Frage nach dem freien Wettbewerb stehen und damit auch die nach der Verzerrung des Wettbewerbs.

Als Ausgangspunkt kann dazu am besten Art. 8 a EG-Vertrag dienen, der durch die Einheitliche Akte 1987 eingeführt worden ist: In der Europäischen Gemeinschaft soll ein Raum ohne Binnengrenzen entstehen, in dem der freie Verkehr von Waren, Personen und Dienstleistungen gewährleistet ist. Zu diesem Zweck müssen Beschränkungen abgeschafft werden, welche geeignet sind, den Wettbewerb zu verzerren. Dies betrachte ich als Grundvoraussetzung, um der Notwendigkeit einer Harmonisierung gerecht zu werden. In diesem Zusammenhang komme ich nun auf spezielle Harmonisierungsbereiche der Besteuerung zu sprechen, die ich vor allem aus deutscher Sicht beurteilen möchte. Es handelt sich dabei um Steuersysteme, Bemessungsgrundlagen, Steuersätze, Steuererhebung und deren kombinierte Wirkung.

2. Steuersysteme

Im europäischen Vergleich der Steuersysteme hat Deutschland Vorteile und Nachteile aufzuweisen.

Positiv sehe ich im Inlandsbereich unser Körperschaftsteuersystem, das sich insbes. bewährt hat, in seiner Wirkung auf den Kapitalmarkt; es weist aber auch gewisse darwinistische Wirkungen auf, die sich darin zeigen, daß wachsende Unternehmen leicht Kapital an der Börse finden können, wäh-

rend sich reife Unternehmen – vor allem wenn sie einer schlechten Branchenkonjunktur unterliegen – mit diesem System sehr schwer tun.

Leider kann man sich dieser grundsätzlich positiven Beurteilung des Körperschaftsteuersystems nicht auch aus europäischer Sicht anschließen, weil es dazu beiträgt, die nationalen Kapitalmärkte weiter zu isolieren. Darauf komme ich noch zurück (s. unten IV.2., S. 288).

Als Nachteil des deutschen Steuersystems möchte ich vor allem auf die Nebensteuern in Form der Gewerbesteuer mit ihren beiden Elementen hinweisen, die möglichst rasch ersetzt oder in die Hauptsteuern integriert werden sollte. Dazu kommt die Kompliziertheit des deutschen Systems, insbes. auch die Neigung, in der Gesetzgebung die Einzelfallgerechtigkeit sehr stark in den Vordergrund zu schieben. Der Versuch dem Einzelfall gerecht zu werden, ist nicht nur verwaltungstechnisch sehr aufwendig, sondern es muß häufig auch in die Privatsphäre des Steuerpflichtigen eingedrungen werden.

Eine weitere negative Seite stellt die recht unterschiedliche Besteuerung der Einkünfte aus verschiedenen Quellen dar.

3. Bemessungsgrundlage

M. E. steht Deutschland zusammen mit den Niederlanden und Luxemburg im europäischen Vergleich recht gut da. Die Gewinnermittlung entspricht weitgehend den betriebswirtschaftlichen Erfordernissen.

Die Höhe der steuerlichen Abschreibungen berücksichtigt den raschen technischen Fortschritt und vielleicht auch noch eine mäßige Inflationsrate. Im internationalen Vergleich sind die Rückstellungsregelungen z. T. sehr großzügig.

Negativ zu sehen ist das Fehlen von ermäßigten Steuersätzen für Vermögensgewinne bei Kapitalgesellschaften und die Einschränkung der Übertragungsmöglichkeiten bei Kapitalgewinnen. Wir haben gesehen, daß die Roll-over-Möglichkeit in vielen Ländern sehr ausgeprägt ist, während man bei uns dazu neigt, § 6 b EStG immer weiter einzuschränken, also tendenziell in die andere Richtung zu gehen.

4. Steuersätze

Im Bereich der Steuersätze muß man leider sagen, daß Deutschland in den letzten Jahren die europäische Entwicklung verpaßt hat. Wir haben unbestritten die höchsten Steuersätze, vor allem wenn man die Gewerbeertrag-

steuer zur Körperschaftsteuer bzw. zur Einkommensteuer hinzurechnet.

Theoretisch hängt man in der EG immer noch der einheitlichen Besteuerung des Einkommens an, obwohl die Entwicklung seit einiger Zeit mehr in Richtung der Zedularbesteuerung geht, d. h. für die einzelnen Einkunftsarten bestehen nicht nur unterschiedliche Bemessungsgrundlagen, sondern auch unterschiedliche Steuersätze. Einzelheiten würden den Rahmen des Beitrags sprengen, auf weitere Ausführungen wird daher verzichtet.

5. Steuererhebung

Hinsichtlich der Unternehmenseinkünfte hat Deutschland in der Gemeinschaft unbestritten die strengste Betriebsprüfung. Dasselbe gilt für den Lohnsteuerabzug. Probleme bestehen im Bereich der Zinseinkünfte, und zwar weniger aufgrund der gesetzlichen Regelungen als vielmehr aufgrund der tatsächlichen Erfassung. Diese Schwierigkeiten im Zusammenhang mit den Zinseinkünften führen dazu, daß im Ausland auch das Vertrauen in die intensive deutsche Betriebsprüfung etwas leidet.

6. Zusammenfassende Würdigung

Zieht man Bilanz, so findet man zunächst interessanterweise in allen größeren EG-Ländern Untersuchungen vor, die eindeutig beweisen, daß die Steuerbelastung für Unternehmergewinne in dem jeweiligen Land am höchsten ist. Sicherlich ist auch in Deutschland die Wirkung nicht ganz so schlimm, wie die Steuersätze es vermuten lassen. Die gesamtwirtschaftlichen Zahlen der OECD lassen erkennen, daß wir uns nicht an der Spitze bewegen, wohl aber im oberen Bereich, wobei die Gesamtbelastung bei stark wachsenden Unternehmen durch eine relativ großzügige Bemessungsgrundlage etwas erleichtert wird. Sogenannte „reife“ Industrien und Unternehmen ohne weiteres Wachstum trifft jedoch die volle Wucht der hohen Steuersätze.

Man muß sich natürlich fragen, in welchen Fällen sich die hohen Steuersätze unmittelbar auswirken. Dazu möchte ich zwei Beispiele bringen:

– Das erste Beispiel betrifft die *Verrechnungspreise*.

Wenn es um die Frage geht, ob an die deutsche Vertriebsniederlassung teurer oder billiger verkauft werden soll – und sei es nur im Rahmen des Ermessensbereichs, den das Gesetz zuläßt – so wird die Antwort aus steuerlicher Sicht lauten, die Preise seien möglichst hoch anzusetzen. Die

Wirkung läßt sich aufgrund des Unterschiedes der Steuersätze in den beiden Ländern einfach ausrechnen.

- Als zweites Beispiel für eine unmittelbare Auswirkung möchte ich *den Bereich der internationalen Verschiebung von Finanzerträgen* anführen.

Typisch hierfür sind die Finanzierungsgesellschaften in Irland, wobei durch die Kombination verschiedener gesetzlicher Regelungen – nämlich niedrigem irischen Steuersatz von 10 % und vollem Schachtelprivileg nach Deutschland gemäß Doppelbesteuerungsabkommen – es der deutschen Wirtschaft in der letzten Zeit gelungen ist, Finanzerträge gering besteuert nach Irland auszulagern und dann steuerfrei nach Deutschland zurückzubringen. Man darf aber dabei nicht übersehen, daß die zurückkommenden steuerfreien Schachteldividenden ins EK 01 kommen und daher bei weiterer Ausschüttung später versteuert werden müssen (Körperschaftsteuerliche Verstrickung).

Bei Fabrikationseinkünften sehe ich die Auswirkungen unterschiedlicher Steuersätze nicht so dramatisch. Dort müssen viele Faktoren zusammenwirken, um Gewinn entstehen zu lassen. Ebenso stellt die Steuer einen Residualbetrag dar. M. W. hat sich noch niemand darüber beklagt, daß z. B. die Steuervergünstigungen im Mezzogiorno den Wettbewerb auf europäischer Ebene verzerren. Man kann also bei Fabrikationsgewinnen relativ großzügig sein.

Ein weiteres Problem, welches bei uns in letzter Zeit weniger diskutiert wurde, ist anhand von Untersuchungen der OECD in den Vordergrund gerückt. Die OECD hat die Steuerbelastungen auch unter Berücksichtigung der nationalen Geldentwertung verglichen, wobei Scheingewinne zu versteuern sind. Dabei hat sich in der Vergangenheit für die Bundesrepublik positiv ausgewirkt, daß die Inflationsraten immer relativ niedrig waren. In diesem Jahr fällt dieser Vorteil weg. Das ist ein Minuspunkt für den Investitionsstandort Deutschland.

7. Die Arbeit der EG-Kommission

Die EG-Kommission hat – wie bereits erwähnt – 1975 einen Vorschlag für eine Harmonisierung der Körperschaftsteuersysteme vorgelegt mit einem Steuersatz zwischen 45 % und 55 %. Diese Satzhöhe entspricht nicht mehr den heutigen Umständen. Der Vorschlag wurde inzwischen zurückgezogen, ebenso wie eine Regelung für Grenzgänger, die noch einige andere Punkte enthielt.

Später gab es einen Vorentwurf zur Harmonisierung der Bemessungsgrundlage, der 1989 an die Verbände verteilt wurde. Er erhielt allgemeinen Beifall, was nicht überrascht, da es sich um eine Harmonisierung auf der Basis betriebswirtschaftlicher Erkenntnisse handelte – im Gegensatz zu den meisten geltenden Steuergesetzen. Das Projekt wurde dennoch zu den Akten gelegt. Selbst für Deutschland hätte die Übernahme des Vorentwurfs wahrscheinlich in einigen Übergangsjahren Ausfälle in der Größenordnung von jährlich rd. 10 Milliarden DM gebracht. Erst nach ungefähr fünf Jahren hätten sich die Steuereinnahmen wieder normalisiert. In den anderen Ländern wären diese Ausfälle in der Übergangszeit noch mehr ins Gewicht gefallen.

Die Tätigkeit der Wettbewerbsabteilung der EG-Kommission sehe ich im Zusammenhang mit Steuervergünstigungen besonders kritisch. Die EG-Kommission hat sowohl die belgischen Koordinationszentren als auch die irischen Finanzgesellschaften zunächst einmal abgelehnt, sich dann aber in Verhandlungen mit beiden Ländern mit weitgehenden Kompromissen einverstanden erklärt. Rückblickend hat man den Eindruck, daß die Kommission sich in beiden Fällen hat über den Tisch ziehen lassen, denn mit den Kompromissen hat sie selbst neue Wettbewerbsverzerrungen geschaffen.

8. Die Arbeit des Europäischen Gerichtshofs

Zur Arbeit des Europäischen Gerichtshofs im Bereich der direkten Steuern:

In den letzten Jahren haben sich namentlich zwei Grundsatzentscheidungen als Motor der Steuerharmonisierung erwiesen: In der Entscheidung der „EG-Kommission gegen Frankreich“ vom 26. Februar 1986 (Rs. 270/83, EuGHE 1986, 27) ging es um die französische Besteuerung von französischen Betriebsstätten von EG-Versicherungsgesellschaften, die ihrerseits wieder in Frankreich Beteiligungen hielten. Frankreich hat diesen Betriebsstätten sowohl das „avoir fiscal“ als auch das „régime sociétés-mères et filiales“ mit der Begründung vorenthalten, sie seien keine Tochtergesellschaften. Der Europäische Gerichtshof hat aber alle Vorbringen der französischen Verwaltung, wie beispielsweise, daß die Steuerpflichtigen sich in Frankreich nur als Tochtergesellschaft zu organisieren bräuchten, zurückgewiesen. Das Gericht hat sehr deutlich gemacht, daß nach Art. 52 EG-Vertrag derartige Diskriminierungen nicht toleriert werden.

Leider hat das Bundesfinanzministerium darauf bisher nicht reagiert. Es ließe sich sicher eine Reihe von Bestimmungen aufzählen, die nicht mit dieser Entscheidung übereinstimmen.

Man muß sich allerdings fragen, welche Unterschiede zwischen beschränkter und unbeschränkter Steuerpflicht überhaupt noch bestehen dürfen.

Eine ähnliche Entscheidung traf der Europäische Gerichtshof für natürliche Personen am 8. Mai 1990 (Rs. C-175/88, EuGHE 1990, 1779) in der Sache Biehl gegen Luxemburg. Luxemburg hat ähnlich wie wir für beschränkt Steuerpflichtige Sondervorschriften, die nicht stichhaltig zu begründen sind; so gibt es z. B. keinen Lohnsteuerjahresausgleich. Auch solche Sondervorschriften hat der Europäische Gerichtshof eindeutig zurückgewiesen.

Derzeit wird von der EG-Kommission und den Mitgliedstaaten die Natur der Doppelbesteuerungsabkommen diskutiert. Die Diskussion wurde durch die Regelung über das Treaty Shopping in Art. 28 des deutsch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommens ausgelöst.

Man wird auch darüber nachdenken müssen, ob bei bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Mitgliedstaaten nicht eine Meistbegünstigung aus dem Gedanken der Gemeinschaftspräferenz heraus für alle EG-Ansässigen besteht. Ich möchte noch nicht behaupten, daß dem so ist; die Steuerpflichtigen sollten sich aber darauf einrichten.

IV. Besteht eine Notwendigkeit zur Harmonisierung der Körperschaftsteuer?

Im letzten Hauptteil möchte ich der Frage nachgehen, ob die Körperschaftsteuersysteme in der Gemeinschaft harmonisiert werden müssen.

1. Wunschziel: Einheitlicher europäischer Kapitalmarkt im weltweiten Verbund

Die Antwort darauf ergibt sich aus dem gesetzten Ziel. Man könnte sicherlich die Meinung vertreten, man solle alles so weiterlaufen lassen wie bisher; die Mitgliedstaaten müßten dann schon im Eigeninteresse für eine Mindestkonvergenz sorgen. Wenn ich mir aber einen einheitlichen Europäischen Kapitalmarkt als Ziel setze, so muß ich konsequenterweise auch die Körperschaftsteuersysteme anpassen, mit dem Ziel, zwischen den Mitgliedstaaten weitgehende Finanzierungsneutralität zu schaffen. Diese Finanzierungsneutralität muß bestehen:

- zwischen Ausschüttung und Einbehaltung,
- zwischen Kapitalgesellschaft und Personenunternehmen sowie zwischen Tochtergesellschaft und Betriebsstätte (Rechtsformneutralität),
- zwischen im Inland ansässigen Aktionären mit inländischen Aktien und solchen mit Aktien von Unternehmen anderer Mitgliedstaaten.

Eine noch zu treffende Teilungsregelung muß sowohl den Quellenstaat wie auch den Wohnsitzstaat zufriedenstellen; dafür ist eine Regelung denkbar, wonach die gesamte Steuer – bestehend aus Körperschaftsteuer und Einkommensteuer – etwa hälftig zwischen den beiden Ländern geteilt wird.

Diese gibt dem Quellenstaat das Recht auf eine gewisse Mindeststeuer (sog. „source country entitlement“), steht aber im Gegensatz zu einem grenzüberschreitenden Anrechnungssystem, das zu Lasten des Quellenstaates geht.

Ein Blick auf die deutsche Regelung zeigt, daß Inländer mit Dividenden von inländischen Aktien weit besser behandelt werden als solche mit Dividenden von ausländischen (einschließlich EG-Gesellschaften). Ich habe Zweifel, ob das mit Art. 67 EG-Vertrag noch in Einklang steht.

Selbstverständlich muß man auch die Wirkungen gegenüber Drittstaaten, wie den USA, Japan oder der Schweiz berücksichtigen, damit es nicht zu einem Steuerkrieg kommt. Daraus wird sich nicht unbedingt die Anwendbarkeit eines Anrechnungsverfahrens ergeben, sondern es kommt beispielsweise auch das belgische System in Betracht. Damit die Neutralität zwischen Ausschüttung und Einbehaltung erreicht wird, müßte vielleicht zusätzlich ein ermäßigter Steuersatz auf Ausschüttungen eingeführt werden.

2. Die heutige Situation in der EG

In der EG bestehen heute im wesentlichen folgende Körperschaftsteuersysteme:

- Drei Länder besitzen ein *System der Vollanrechnung*, nämlich Deutschland, Italien und seit 1992 auch Frankreich (allerdings gilt das dann nicht mehr, wenn die Gewerbeertragsteuer ganz zur Körperschaftsteuerbelastung hinzugerechnet wird).
- Griechenland hat ein völlig anderes System, in dem *Dividenden abzugsfähige Betriebsausgaben* sind; dieses System führt ökonomisch im Inland zu den gleichen Ergebnissen; für größere Länder ist es aber wegen der Wirkung der Doppelbesteuerungsabkommen nicht durchführbar. Ein ermäßigter Steuersatz für Ausschüttungen führt in dieselbe Richtung.
- Großbritannien hat ein ähnliches Verfahren wie die drei „Vollanrechnungsländer“, allerdings beschränkt auf etwa 70 % und mit einer etwas anderen Technik in Form der *ACT-Methode*.
- Die Niederlande und Luxemburg haben die sog. *klassische Methode*, d. h. volle Körperschaftsteuer und volle Einkommensteuer auf Dividenden.

Zukünftige Fortschritte in der Steuerharmonisierung werden m. E. sehr stark von den Niederlanden abhängen. Die etwaige Entscheidung der Niederlande, vom klassischen System abzugehen, das im Inland Verzerrungen schafft, wird sicherlich voraussetzen, daß eine vernünftige Lösung für die großen multinationalen Unternehmen gefunden wird.

3. Die Besteuerung der Personengesellschaften

Die Abgrenzung von Einkommensteuer und Körperschaftsteuer ist für die Behandlung der Personengesellschaften bedeutsam.

Zur Besteuerung der Personengesellschaft wurde bereits dargestellt, daß Deutschland, die Niederlande und Großbritannien insoweit dasselbe System besitzen, als die Besteuerung beim Gesellschafter in der Regel durch die Einkommensteuer erfolgt. Allerdings bestehen erhebliche Abweichungen in Detailfragen. So gibt es in den Niederlanden immer noch die Bilanzbündeltheorie in Reinform, so daß im Rahmen der Grundregel des guten Kaufmannsbrauchs der einzelne Mitgesellschafter noch selbst entscheiden kann, wie er seinen Anteil an einer neu erworbenen Maschine abschreiben will, z. B. etwas schneller oder etwas langsamer.

Daneben gibt es die belgische Lösung, wo Personengesellschaften ähnlich wie Aktiengesellschaften besteuert werden, und die französische Lösung, die – wie vieles was aus Frankreich stammt – den Vorteil der Logik für sich hat: Die Frage, ob Körperschaftsteuer gezahlt werden muß, hängt dort von der Einschränkung der persönlichen Haftung ab; der Kommanditist ist damit immer körperschaftsteuerpflichtig. Aus deutscher Sicht ist dies sehr ungewöhnlich, aber diese Lösung erscheint mir durchaus sinnvoll und logisch. Im Rahmen einer großen Unternehmensteuerreform könnte sie viele Probleme beseitigen und auch zur Vereinfachung des deutschen Steuersystems beitragen.

4. Der Maßgeblichkeitsgrundsatz

In der Beziehung zwischen Handelsbilanz und Steuerbilanz liegt ein sehr schwieriges Problem der Harmonisierung. Die Maßgeblichkeit fehlt – immer mit etwas unterschiedlichen Gestaltungen – in Großbritannien, Irland, den Niederlanden und Dänemark; die übrigen Staaten kennen den Maßgeblichkeitsgrundsatz, auch wieder mit sehr unterschiedlicher Dogmatik, wobei man sagen darf, daß er bei uns wohl am stärksten diskutiert wird. Es stellt sich die Frage, ob es hierfür eine einheitliche Lösung geben könnte.

Einen Ansatzpunkt für eine gemeinsame Lösung sehe ich in einem bestimmten Bereich: Es könnte dort auf die Maßgeblichkeit verzichtet werden, wo steuerliche Sondervorschriften eingreifen; ich habe nie verstanden, warum beispielsweise Berliner Aktiengesellschaften von den Berlinabschreibungen nicht voll Gebrauch machen konnten, weil sie auf die Dividende für ihre Kleinaktionäre Rücksicht nehmen mußten.

5. Einzelheiten zur Bemessungsgrundlage

5.1 *Buchführung und Umlaufvermögen*

Bei der Buchführung selbst gibt es m. E. relativ wenige Probleme. Es hat sich jedoch gezeigt, daß die 4. EG-Richtlinie doch noch sehr viele nationale Besonderheiten zuläßt. Ich glaube, es wäre ein großer Fortschritt, wenn diese nationalen Wahlrechte jetzt nochmals überprüft würden.

Relativ wenige Unterschiede gibt es beim Vorratsvermögen und seiner Bewertung.

5.2 *Anlagevermögen*

Beim Anlagevermögen bestehen nationale Kuriositäten wie das britische Verbot von steuerlichen Abschreibungen auf Bürogebäude und auf Hotels; viele Länder weisen Beschränkungen bei der Abschreibung von Goodwill auf. An diesen beiden Regelungen für Gebäude und Goodwill läßt sich m. E. gut die Problematik der Steuerharmonisierung aufzeigen:

Es läßt sich gut vertreten, daß die Engländer weiterhin ihre Gebäude nicht abschreiben dürfen, wenn sie das für zweckmäßig halten. Den Nachteil haben nur britische Unternehmen und die dort niedergelassenen ausländischen Unternehmen zu tragen. Britische Unternehmen sind zudem aufgrund des Wohnsitzprinzips benachteiligt, wenn sie solche Gebäude in den anderen EG-Ländern erwerben. Der Wettbewerb innerhalb der Gemeinschaft wird damit aber wohl kaum beeinträchtigt, auch wenn die Hotelzimmer in Großbritannien etwas teurer werden.

Für die Goodwill-Abschreibung sehe ich dagegen die Notwendigkeit einer Harmonisierung: Der Erwerb von Beteiligungen und Niederlassungen im Ausland hängt unmittelbar mit Goodwill-Abschreibungen zusammen; der internationale Wettbewerb wird somit im Bereich der Auslandsniederlassungen gestört, wenn dafür stark unterschiedliche Gestaltungen innerhalb der Gemeinschaft bestehen.

Teilwertabschreibungen gibt es zwar in der Mehrzahl der Mitgliedstaaten, aber eben nicht in allen. Dies ist bisher in der Diskussion noch nicht so richtig herausgekommen.

Auf die Inflation als Wettbewerbsfaktor habe ich bereits hingewiesen: Innerhalb der Gemeinschaft besteht allerdings seit einigen Jahren hinsichtlich der Inflationsraten eine starke Konvergenz.

Beim britischen Poolverfahren, das steuerlich zulässig ist, löst sich die steuerrechtliche Abschreibung völlig von der handelsrechtlichen.

5.3 Rückstellungen

Ein größeres Problem stellen die Rückstellungen dar. Bei der steuerlichen Anerkennung der Rückstellungen nimmt Deutschland nach den Niederlanden den zweiten Platz ein, dies vor allem durch die Möglichkeit zur steuerlichen Bildung von Pensionsrückstellungen. M.E. ist systematisch gegen die Bildung von Pensionsrückstellungen nichts einzuwenden. Was man allerdings dagegen vorbringen kann, ist der Umstand, daß hier Einkünfte, auf welche die Arbeitnehmer einen unverlierbaren Rechtsanspruch haben, bei diesen z. B. erst nach 30 Jahren besteuert werden; in der Zwischenzeit kann der Ertrag steuerfrei thesauriert werden. Dieselben Bedenken bestehen gegen das System der Pensionskassen, die auf dem internationalen Kapitalmarkt immer mächtiger werden.

5.4 Veräußerungsgewinne

Auf die Problematik der Veräußerungsgewinne habe ich bereits hingewiesen (s. oben S. 283). In einigen Ländern ist die steuerfreie Übertragung von Veräußerungsgewinnen namentlich auf neue Maschinen erheblich großzügiger geregelt als bei uns; z. B. besteht hierfür in Frankreich auch für Kapitalgesellschaften ein ermäßigter Steuersatz.

5.5 Verluste

Bei den Verlusten bestehen Vortragsregelungen von fünf Jahren bis unendlich, dabei gibt es allerdings auch – wie wir bereits von Belgien erfahren haben – Beschränkungen im Vortrag und in der Höhe; relativ viele Länder lassen keinen Verlustrücktrag zu.

5.6 Ausländische Einkünfte

Bei der Besteuerung von ausländischen Einkünften stehen sich zwei Generallösungen gegenüber:

Die erste ist die Freistellung aufgrund nationalen Rechts oder – wie bei uns – aufgrund der Doppelbesteuerungsabkommen; die andere Lösung ist das angelsächsische System der Anrechnung, einschließlich der Möglichkeit der indirekten Anrechnung. Beide Systeme werden ausdrücklich vorläufig in der Mutter-/Tochter-Richtlinie genehmigt.

Mir erscheint die Freistellungslösung sachgerechter als die Anrechnungsmethode, bei der die Gesamtbelastung hochgeschleust wird auf die höhere der beiden Steuerbelastungen beider Länder.

5.7 Durchführung der Harmonisierung der Bemessungsgrundlagen

Zur Durchführung der Harmonisierung der Bemessungsgrundlage hat mich Herr Baconnier auf den Gedanken gebracht, daß man ähnlich wie bei der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie verfahren könnte. Zunächst wird versucht, rd. 90 % der Einzelpunkte zu vereinheitlichen; für die restlichen 10 % schafft man Wahlrechte, die nach fünf oder zehn Jahren wieder überprüft werden. Das wäre eine schrittweise Harmonisierung.

6. Steuersätze

Schließlich zu den Steuersätzen: Hier weist m. E. die Bundesrepublik einen ganz erheblichen Nachholbedarf auf; man muß die nominalen Steuersätze senken. Hinsichtlich der Finanzierung einer solchen Steuerreform taucht natürlich gleich das Problem auf, daß dies bei der heutigen Haushaltslage im Grundsatz nur aufkommensneutral erfolgen kann. Jeder kann sich aussuchen, wo die Einsparungen gemacht werden sollen.

Ein Grundsatzproblem der Steuerharmonisierung ist, ob man Mindeststeuersätze z. B. von 20–30 % einführen soll und ebenso auch Höchststeuersätze. Für die Einführung von Mindeststeuersätzen könnte man Ausnahmen zulassen oder lange Übergangsfristen vorsehen, damit z. B. Steuervergünstigungen im Mezzogiorno, in Irland oder auch in anderen Ländern für Fabrikationsbetriebe fortbestehen können.

V. Schlußwort

Zum Schluß möchte ich auf die gewichtige Frage nach einer Harmonisierung der Körperschaftsteuer zurückkommen. Sie werden gemerkt haben, wie sehr ich im Interesse des europäischen Kapitalmarkts dafür bin. Wir müssen versuchen, hierfür ein einheitliches System zu finden. Allerdings halte ich nicht viel von einem System, wie es 1975 die Kommission vorge-

schlagen hat: Mit einer halben Anrechnung hat man nur die Nachteile beider Systeme. Die ökonomischen Verzerrungen sind nur teilweise beseitigt, man hat aber schon die Komplikationen, die mit einem vollen Anrechnungssystem verbunden sind. Wenn schon, dann sollte ein vollständiges europäisches Körperschaftsteueranrechnungssystem eingeführt werden, wobei die Körperschaftsteuern aus der gesamten Gemeinschaft wohl notwendigerweise in einen Topf kommen müssen, aus dem dann wieder verteilt wird.

Alternativ kommt ein System in Betracht, das zwar keine 100%ige Neutralität erreicht, dafür aber sehr viel einfacher ist. Man könnte sich am belgischen oder österreichischen System orientieren. Dieses System würde auch budgetären Bedürfnissen der Kapitalimportländer in der Gemeinschaft gerecht. Ob es dazu kommt, werden die Politiker entscheiden.

Besteuerung der Unternehmen in Staaten der Europäischen Union

Resümee

Prof. Dr. *Joachim Lang*
Universität Köln

Inhaltsübersicht

- | | |
|--|---|
| <ul style="list-style-type: none">I. Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in der Europäischen UnionII. Rechtsform und Besteuerung in den EU-Staaten<ul style="list-style-type: none">1. Dominanz der körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen als Regelfall<ul style="list-style-type: none">1.1 Niederlande1.2 Dänemark1.3 Belgien1.4 Frankreich1.5 Spanien1.6 Italien1.7 Großbritannien1.8 Griechenland1.9 Zusammenfassung2. Ausnahmefälle Griechenland und Deutschland<ul style="list-style-type: none">2.1 Griechenland2.2 Deutschland2.3 StellungnahmeIII. Ermittlung des zu versteuernden Gewinns<ul style="list-style-type: none">1. Die Gewinnermittlung als | <ul style="list-style-type: none">Schwerpunkt der europäischen Harmonisierung direkter Steuern2. Verhältnis der Handelsbilanz zur Steuerbilanz3. Steuerliche GewinnermittlungsvorschriftenIV. Steuerarten und Steuerbelastungen<ul style="list-style-type: none">1. Verschiedenheit der Körperschaftsteuersysteme<ul style="list-style-type: none">1.1 Klassisches System1.2 System der Vollerrechnung1.3 System der Teilerrechnung1.4 Abzugssystem2. Ertragsunabhängige SteuernV. Steuersubventionen<ul style="list-style-type: none">1. Förderung noch nicht wettbewerbsfähiger Unternehmen2. Investitionslenkung von wettbewerbsfähigen Unternehmen |
|--|---|

I. Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union

Die von *Schulze-Osterloh*¹ geschilderten Schwierigkeiten, diesen Tagungsband zu veröffentlichen, werfen ein Schlaglicht auf den langen dornenreichen Weg², der zu einer Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union führt. Während indirekte Steuern Waren und Dienstleistungen relativ losgelöst von nationalen Strukturen und Institutionen belasten, greifen direkte Steuern, namentlich die Einkommensteuer und die Körperschaftsteuer, tief in die Rechts- und Gesellschaftsordnung eines Landes ein. Sie knüpfen an eine Vielfalt landesspezifischer Rechtsformen und -vorgänge an, berücksichtigen umfassend die wirtschaftlichen Verhältnisse natürlicher und juristischer Personen und bringen weit mehr als die indirekten Steuern die landesspezifischen Vorstellungen von Steuer-gerechtigkeit und Umverteilungsgerechtigkeit zum Ausdruck. Daher sind direkte Steuern eng mit den Eigenarten der nationalen Rechtsordnungen verflochten; ihr Verständnis setzt Vertrautheit mit der jeweiligen nationalen Rechtsordnung voraus.

Die enge Verflochtenheit der direkten Steuern mit den nationalen Rechtsordnungen verhindert ihre umfassende Harmonisierung, wie sie die Kommission in ihrem 1967 veröffentlichten „Programm zur Harmonisierung der direkten Steuern“³ schon einmal ins Auge gefaßt hatte. Die umfassende Harmonisierung der direkten Steuern würde nämlich die nationale Identität der nunmehr durch den Vertrag von Maastricht⁴ in der Europäischen Union zusammengeschlossenen Staaten (EU-Staaten) und damit das in den Art. 3b Abs. 2 EGV⁵, 23 Abs. 1 Satz 1 GG statuierte Subsidiaritätsprinzip

1 *Schulze-Osterloh*, S. 1 ff.

2 So *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl., Köln 1993, S. 334 (gemeinschaftsrechtliche Aspekte der Unternehmensbesteuerung), S. 337.

3 Bulletin der EG, Supplement 8/1967. In diesem Programm empfahl die EG-Kommission u.a. die Einführung einer einheitlichen Einkommensteuer mit einer „comprehensive tax base“ und die Vereinheitlichung der Körperschaftsteuern.

4 Vertrag über die Europäische Union vom 7. 2. 1992 (Zustimmungsgesetz vom 28. 12. 1992, BGBl. II S. 1251, bestätigt durch das Urteil des BVerfG 2 BvR 2134/92 – 2 BvR 2159/92 vom 12. 10. 1993, NJW 1993, 3047).

5 Art. 3b des durch den Vertrag über die Europäische Union (Fn. 4) geänderten Vertrages zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft (EGV) formuliert allgemeine Grundsätze der Abgrenzung von Aufgaben und Kompetenzen zwischen Gemeinschaft und Mitgliedstaaten. Art. 3b Abs. 2 EGV lautet: „In den Bereichen, die nicht in ihre ausschließliche Zuständigkeit fallen, wird die Gemeinschaft nach dem Subsidiaritätsprinzip nur tätig, sofern und soweit die Ziele der in Betracht

verletzen⁶. Bereits in den siebziger Jahren setzte sich die Auffassung durch, daß der Harmonisierungsauftrag nicht eine systematische Verbesserung der Steuern auf das Einkommen einschlieÙe und daß die Einkommensteuer ein wichtiges Instrument nationaler Sozialpolitik sei und deshalb der Steuerpolitik der einzelnen EU-Staaten vorbehalten sein solle⁷.

Die Kompetenz der Gemeinschaft für die Harmonisierung der direkten Steuern nach dem Prinzip der Einstimmigkeit ergibt sich aus den Art. 100, 100a Abs. 2 EGV. Ziel der Steuerharmonisierung ist die Verwirklichung der vier Grundfreiheiten des Binnenmarkts (Art. 7a Abs. 2 EGV⁸): Freiheit des Warenverkehrs, Freiheit der Dienstleistungen, Freiheit des Personenverkehrs und Freiheit des Kapitalverkehrs. Diese vier Grundfreiheiten hat die Steuerharmonisierung im Geiste einer strikten Anwendung des Subsidiaritätsprinzips (Art. 3b Abs. 2 EGV⁹) und des Erforderlichkeitsprinzips (Art. 3b Abs. 3 EGV¹⁰) zu entfalten¹¹.

gezogenen Maßnahmen auf Ebene der Mitgliedstaaten nicht ausreichend erreicht werden können und daher wegen ihres Umfangs oder ihrer Wirkungen besser auf Gemeinschaftsebene erreicht werden können.“

- 6 Das EU-Urteil des BVerfG (Fn. 4), NJW 1993, 3047, verpflichtet die Bundesregierung, „ihren Einfluß zugunsten einer strikten Handhabung des Art. 3b Abs. 2 EGV geltend zu machen und damit die ihr durch Art. 23 Abs. 1 Satz 1 GG auferlegte Verfassungspflicht zu erfüllen.“
- 7 Wegweisend das für die Besteuerung zuständige Kommissionsmitglied *Burke*, *Harmonization of Taxation in Europe*, *Intertax* 1979, 46, 49: „Now it is not our ambition to harmonize the personal income tax in general, which is an important instrument of national policy and should be left to the member states even when the community achieves a much higher degree of integration than at present . . .“ Zu dem Stand der EG-Harmonisierung Ende der siebziger Jahre *Höppner*, *Die EG-Steuerharmonisierung*, *Europarecht* 1977, S. 122.
- 8 Art. 8a Abs. 2 EWG-Vertrag i.d.F. vor Änderung durch den Vertrag über die Europäische Union (Fn. 4).
- 9 Vgl. Fn. 5 und BVerfG (Fn. 5).
- 10 Art. 3b Abs. 3 EGV lautet: „Die Maßnahmen der Gemeinschaft gehen nicht über das für die Erreichung der Ziele dieses Vertrages erforderliche Maß hinaus“.
- 11 In diesem Zusammenhang bemerkenswert der Ansatz von *Vogel*, *Harmonisierung des Internationalen Steuerrechts in Europa als Alternative zur Harmonisierung des (materiellen) Körperschaftssteuerrechts*, *StuW* 1993, 380: *Vogel* räumt der Angleichung des Internationalen Steuerrechts Vorrang vor der Angleichung der nationalen Steuerrechtsordnungen ein. Nur soweit das Internationale Steuerrecht Steuerneutralität nicht gewährleisten könne, sei eine Angleichung der nationalen Steuerrechtsordnungen zulässig.

Von dem Geiste der Subsidiarität durchdrungen sind die „Leitlinien zur Unternehmensbesteuerung“ der EG-Kommission von 1990¹²: Obgleich das Ausmaß der Marktstörungen durch unterschiedliche nationale Unternehmensteuern sehr wohl erkannt wird, möchte sich die EG-Kommission auf diejenigen Maßnahmen beschränken, die nach ihrer Meinung für den freien Verkehr innerhalb des Europäischen Binnenmarkts unerlässlich sind. Im Zuge einer solchen Strategie, die mit einem Weniger der Maßnahmen ein Mehr der Einstimmigkeit erreichen will, verabschiedete der Rat am 23. 7. 1990¹³ ein Paket von drei Richtlinien:

- die Richtlinie über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener EU-Staaten betreffen (Fusionsrichtlinie, 90/434/EWG),
- die Richtlinie über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener EU-Staaten (Mutter-Tochter-Richtlinie, 90/435/EWG) sowie
- das Übereinkommen über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen (Schiedsverfahrenskonvention, 90/436/EWG).

In der Bundesrepublik Deutschland wurden die Richtlinien 90/434/EWG und 90/435/EWG mit dem Steueränderungsgesetz vom 25. 2. 1992¹⁴ rückwirkend zum 1. 1. 1992 umgesetzt¹⁵. Die Umsetzung der beiden Richtlinien in den EU-Staaten¹⁶ fiel nicht nur zeitlich auseinander; die Richtlinien wurden auch sachlich mit erheblichen Unterschieden umgesetzt. Bei der Umsetzung der Fusionsrichtlinie hat sich herausgestellt, daß in nahezu keinem EU-Staat gesellschaftsrechtliche Regelungen für Fusionen und Spaltungen über die Grenze bestehen. Die Schiedsverfahrenskonvention wurde

12 Mitteilung der Kommission an das Parlament und den Rat über Leitlinien zur Unternehmensbesteuerung vom 18. 5. 1990 SEK (90) 6101 endg. Ratsdok. 6128/90, BR-Drucks. 369/90. Dazu ausführlich *Krebs*, Die Harmonisierung der direkten Steuern für Unternehmen in der EG, BB 1990, 1945, 1949 ff.

13 Amtsblatt der EG Nr. L 225 vom 20. 8. 1990.

14 BGBl. I S. 297.

15 Dazu *Knobbe-Kenk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht (Fn. 2), S. 338 ff.

16 Zu Belgien, Frankreich, Italien, Luxemburg und den Niederlanden siehe *Narraina / Wassermeyer / Viegener / Mayr / Steichen / Doek / Leitner / Lütthi / Zschiegner / Wingert*, Vergleichende Darstellung der Umsetzung der Mutter-Tochter- und Fusionsrichtlinie in den EG-Mitgliedstaaten und vergleichbarer Regelungen in Nicht-EG-Staaten, IWB (25. 5. 1993) Fach 10, Gruppe 2, S. 903. Siehe in diesem Band zu Großbritannien S. 117 und zu Griechenland S. 274/275.

mit Zustimmungsgesetz vom 26. 8. 1993¹⁷ in das deutsche innerstaatliche Recht transformiert.

Der außerordentliche Nutzen dieses Richtlinienpakets für die grenzüberschreitende Tätigkeit der Unternehmen darf nicht darüber hinwegtäuschen, daß in Zukunft einerseits die neuen Freiheiten des Europäischen Binnenmarkts die Verschiedenheit der Steuersysteme immer deutlicher machen werden, und daß andererseits die durch Subsidiaritätsprinzip (Art. 3b Abs. 2 EGV) und Erforderlichkeitsprinzip (Art. 3b Abs. 3 EGV) gebotene Zurückhaltung Raum schafft für einen sich verschärfenden Wettbewerb der Steuersysteme¹⁸, der mitunter in einen Wettbewerb der Steuergeschenke ausarten kann. In diesem Wettbewerb der Steuersysteme werden das europäische Recht und die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs¹⁹ an den Bruchstellen die erwähnten Grundfreiheiten des Binnenmarkts (Art. 7a Abs. 2 EGV) entfallen. Die grundsätzlichen Erkenntnisse, die die europarechtliche Judikatur (einschließlich der nationalen Gerichte) zu augenscheinlich singulären Themen wie etwa der Besteuerung von Grenzgängern²⁰ gewinnt, dürften den nationalen Gesetzgeber auch ohne Brüsseler Aktivitäten immer stärkeren Handlungszwängen aussetzen. Vor diesem Hintergrund gewinnen Harmonisierungsperspektiven, wie sie das Ruding-Komitee²¹ entwickelt hat, ihre unabweisbare Bedeutung.

Die beiden Grundfragen lauten: Welche Elemente der Besteuerung von Unternehmen lassen sich aus dem Kontext der nationalen Rechts- und Gesellschaftsordnungen so herauslösen, daß sie Gegenstand europaeinheitlicher Regelungen werden können? Und welche Elemente der Besteuerung von Unternehmen müssen Gegenstand europaeinheitlicher Regelungen werden, damit die erwähnten Grundfreiheiten des Binnenmarkts (Art. 7a Abs. 2 EGV) Steuerwirklichkeit werden und der Europäische Binnenmarkt nicht zum Jahrmakel der Steueroasen wird?

17 BGBl. II S. 1308.

18 Siehe Rädler, S. 279. Ausführlich Ruding-Komitee (Fn. 21), S. 143 ff.

19 Vgl. Dautzenberg, Der Europäische Gerichtshof und die direkten Steuern, BB 1992, 2400.

20 Dazu ausführlich Knobbe-Keuk, Die Einwirkung der Freizügigkeit und der Niederlassungsfreiheit auf die beschränkte Steuerpflicht, EuZW 1991, 649.

21 Report of the Committee of Independent Experts (Onno Ruding, chairman; Donal de Buitléir, Jean-Louis Descours, Lorenzo Gascon, Carlo Gatto, Kenn Messere, Albert Rädler, Frans Vanistendael) on Company Taxation, Commission of the European Communities, Office for Official Publications of the European Communities, Brussels/Luxembourg 1992. Zu diesem Bericht Rädler, Perspektiven der Unternehmensbesteuerung im Binnenmarkt, StbJb. 1992/93, S. 31, und ders., S. 277 ff.

Um zu erkennen, wo die Grenzen der Harmonisierungsfähigkeit im nationalen Recht der direkten Steuern verlaufen und auf welche Weise den Notwendigkeiten einer Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung Rechnung getragen werden kann, ist eine rechtsvergleichende Betrachtung der nationalen Rechtsordnungen unumgänglich; daß diese nicht auf das Steuerrecht beschränkt bleiben darf, zeigt die „Panne“, daß die Fusionsrichtlinie ohne den Boden nationaler gesellschaftsrechtlicher Regelungen verfaßt worden ist. Daher hat die Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft einen für die Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung höchst bedeutsamen Versuch unternommen, als sie in Staßburg auf ihrer zweitägigen Jahrestagung das Steuerrecht und das steuerrelevante Gesellschaftsrecht von sieben EU-Staaten (Niederlande, Belgien, Frankreich, Großbritannien, Italien, Spanien und Griechenland)²² gegenüberstellte. Die Schwierigkeiten und Unzulänglichkeiten dieses Versuchs erhärten seine Berechtigung und schärfen den Blick für die Hürden, die auf dem Wege zu einer Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung überwunden werden müssen.

II. Rechtsform und Besteuerung in den EU-Staaten

1. Dominanz der körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen als Regelfall

In keinem EU-Staat werden Unternehmen rechtsformneutral besteuert. Vielmehr ergibt sich in allen EU-Staaten der fundamentale Unterschied der Besteuerung daraus, ob die Unternehmensgewinne der Körperschaftsteuer oder der Einkommensteuer unterworfen sind. Für die Anwendung der Mutter-Tochter-Richtlinie ist zudem von Bedeutung, daß die Muttergesellschaft „ohne Wahlmöglichkeit“ der Körperschaftsteuer unterfällt (siehe Anlage 4 EStG, Nr. 3). Im Mittelpunkt der europäischen Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung stehen, wie nicht nur aus dem Konzept der Mutter-Tochter-Richtlinie zu erkennen ist, die körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen²³. Ihre thesaurierten Gewinne werden mittlerweile mit

22 *Winther-Sørensen*, S. 121 ff., zu Dänemark, wurde nach der Jahrestagung von *Klaus Vogel* vermittelt. Die Beiträge sind im geographischen Zusammenhang geordnet, der wesentlich auch die Verwandtschaft nationaler Rechtsordnungen mitbegründet.

23 Vgl. hierzu die in Anlage 7 zu § 44d EStG, Nr. 1, aufgelisteten Gesellschaftsformen in den EG-Mitgliedstaaten.

Ausnahme Deutschlands in allen EU-Staaten deutlich unter den Spitzensätzen der Einkommensteuer belastet.²⁴

Da in den Staaten der Europäischen Union die Körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen dominieren, findet der Wettbewerb der Steuersysteme im Körperschaftsteuerrecht statt²⁵. Das Einkommensteuerrecht und die Besteuerung der Personenernehmen dürften nur vereinzelt, so im Bereich der Beseitigung von Doppelbesteuerungen²⁶ oder im Falle der Besteuerung von Grenzgängern²⁷ Gegenstand einer europäischen Harmonisierung werden und im übrigen dem nationalen Gestaltungsimpetus vorbehalten bleiben, weil das Einkommensteuerrecht untrennbar mit den gesellschaftlich sehr unterschiedlichen Vorstellungen von Steuer- und Umverteilungsgerechtigkeit verflochten ist. Das ist der wesentliche Grund, warum die EG-Kommission die Harmonisierung der Einkommensbesteuerung schon in den siebziger Jahren auf die Körperschaftsteuersysteme²⁸ beschränkt hat und warum sich das Ruding-Komitee²⁹ im wesentlichen der Harmonisierung des Körperschaftsteuerrechts gewidmet hat. Im einzelnen ergibt sich folgendes Bild körperschaftsteuerpflichtiger Unternehmen:

1.1 Niederlande

In den Niederlanden erstreckt sich die Körperschaftsteuerpflicht ebenso wie im deutschen Recht im wesentlichen auf die Kapitalgesellschaften, d. s. die Aktiengesellschaft (naamloze vennootschap), die Geschlossene GmbH (besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid)³⁰ und die

24 Großbritannien: 33; Frankreich: 33 1/3; Luxemburg: 34; Niederlande: 35; Spanien: 35; Italien: 36; Portugal: 36; Dänemark: 38; Belgien: 39; Irland: 40 (manufacturing industry: 10); Griechenland: 46. Quelle: *Saß*, a. a. O. (Fn. 68), S. 115.

25 Siehe *Rädler*, S. 278.

26 Vgl. die mit Gesetz vom 26. 8. 1993 (Fn. 9) in das deutsche innerstaatliche Recht transformierte Schiedsverfahrenskonvention.

27 Vgl. *Knobbe-Keuk*, a. a. O. (Fn. 20), sowie den Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Besteuerung von Grenzpendlern.

28 Vgl. den in den oben (Fn. 6) zit. „Leitlinien der Unternehmensbesteuerung“ von 1990 zurückgezogenen Richtlinien-Vorschlag zur Harmonisierung der Körperschaftsteuersysteme und der Regelungen der Quellensteuern auf Dividenden, Amtsblatt der EG Nr. C253 vom 5. 11. 1975.

29 Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation (Fn. 21).

30 Siehe *van Raad*, S. 5 ff.

„offene KG“, die der deutschen KGaA ähnelt³¹, sowie auf Genossenschaften, Stiftungen und Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit³².

1.2 Dänemark

Auch die dänische Körperschaftsteuerpflicht stimmt mit dem deutschen Steuerrecht weitgehend überein: Unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig sind in Dänemark neben den Kapitalgesellschaften, d. s. insb. die Aktiengesellschaft (aktieselskab) und die GmbH (anpartsselskab)³³, die Genossenschaften, die Versicherungsvereine a. G., die Stiftungen und sonstige Körperschaften und Vermögensmassen im Umfange ihrer gewerblichen Betätigung³⁴. Den weitaus größten Anteil an den Subjekten der dänischen Körperschaftsteuer bilden die Aktiengesellschaften und die GmbH³⁵. Andere gewerbetreibende Gesellschaften sind dann Körperschaftsteuersubjekte, wenn keiner der Gesellschafter für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft persönlich haftet und die gesellschaftlichen Gewinne je nach geleisteter Kapitaleinlage auf die Gesellschafter anteilig verteilt werden³⁶.

1.3 Belgien

In Belgien ist die Körperschaftsteuerpflicht an drei Voraussetzungen geknüpft:

- Der Steuerpflichtige muß ein erwerbswirtschaftlich tätiges Unternehmen sein,
- das Unternehmen muß seinen Firmensitz, seinen Hauptbetrieb oder seinen Verwaltungssitz in Belgien haben und
- das Unternehmen muß in der Form einer Gesellschaft mit eigener Rechtspesönlichkeit betrieben werden³⁷.

31 Siehe *van Raad*, S. 16.

32 Siehe *van Raad*, S. 10.

33 Beide Gesellschaften sind in die Mutter-Tochter-Richtlinie einbezogen (vgl. Anlage 7 zu § 44d EStG, Nr. 1). Die KGaA ist zwar im dänischen Gesetz über Aktiengesellschaften vorgesehen, hat jedoch in der Praxis ebenso geringe Bedeutung wie in Deutschland (vgl. *Winther-Sørensen*, S. 123).

34 Siehe *Winther-Sørensen*, S. 124 (zur Genossenschaft und Stiftung), S. 126.

35 Siehe *Winter-Sørensen*, S. 126.

36 Siehe *Winter-Sørensen*, S. 126.

37 Siehe *Vanistendael*, S. 51 ff.

Die eigene Rechtspersönlichkeit wird durch Wahl einer im Handelsrecht kodifizierten Gesellschaftsform erworben³⁸, so daß auch die handelsrechtlichen Personengesellschaften der Körperschaftsteuer unterfallen³⁹. In der Mutter-Tochter-Richtlinie sind erfaßt die Aktiengesellschaft (naamloze vennootschap/société anonyme), die KGaA⁴⁰ (commanditaire vennootschap op aandelen/société en commandite par actions) und die GmbH (besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid/société privée à responsabilité limitée) sowie öffentlich-rechtliche Körperschaften, deren Tätigkeit unter das Privatrecht fällt (Anlage 7 EStG, Nr. 1).

1.4 Frankreich

Der französischen Körperschaftsteuer (impôt sur les sociétés) unterliegen zunächst die in der Mutter-Tochter-Richtlinie erfaßten Steuersubjekte, d. s. die Aktiengesellschaft (société anonyme), die KGaA (société en commandite par actions), die GmbH (société à responsabilité limitée)⁴¹ sowie die staatlichen Industrie- und Handelsbetriebe (Anlage 7 EStG, Nr. 1). Im weiteren sind unter bestimmten Voraussetzungen auch KG (sociétés en commandite simple)⁴² und Gesellschaften des bürgerlichen Rechts (sociétés civiles) körperschaftsteuerpflichtig⁴³.

1.5 Spanien

Die spanische Körperschaftsteuerpflicht reicht noch über die französische hinaus: Neben den in der Mutter-Tochter-Richtlinie erfaßten Steuersubjekten⁴⁴ unterliegen der spanischen Körperschaftsteuer auch die Personengesellschaften mit eigener Rechtspersönlichkeit wie die OHG und die KG⁴⁵ sowie in der Form der Außengesellschaft die Gesellschaft des bürgerlichen Rechts⁴⁶. Dieser weit über die Mutter-Tochter-Richtlinie hinausreichende Anwendungsbereich der spanischen Körperschaftsteuer hat jedoch gegen-

38 Siehe *Vanistendael*, S. 42 ff.

39 Siehe *Vanistendael*, S. 53, und zu den einzelnen Rechtsformen S. 41 ff.

40 Siehe *Vanistendael*, S. 44/45.

41 Zu diesen Rechtsformen *Bacconnier*, S. 75 ff.

42 Siehe *Bacconnier*, S. 74.

43 Zu diesen Rechtsformen *Bacconnier*, S. 74/75, sowie zur Körperschaftsteuerpflicht dieser Rechtsformen S. 79.

44 AG (sociedad anonima), KGaA (sociedad comanditaria por acciones), GmbH (sociedad de responsabilidad limitada) sowie öffentlich-rechtliche Körperschaften, deren Tätigkeit unter das Privatrecht fällt (Anlage 7 zu § 44d EStG, Nr. 1).

45 Siehe *Selling*, S. 198/199.

46 Siehe *Selling*, S. 216.

wärtig wegen der geringen Anzahl von Personengesellschaften kaum praktische Bedeutung⁴⁷.

1.6 Italien

Einen weiten Anwendungsbereich hat auch die italienische Körperschaftsteuer (IRPEG: imposta sul reddito delle persone giuridiche). Sie erfaßt

- Kapitalgesellschaften, Genossenschaften und Versicherungsvereine a. G., die ihren Sitz im italienischen Inland haben,
- öffentlich-rechtliche oder privatrechtliche sonstige Personenvereinigungen, die sog. „enti“⁴⁸, sofern sie in Italien ansässig und überwiegend gewerblich tätig sind sowie
- Gesellschaften und sonstige Personenvereinigungen, die ihren Sitz nicht im italienischen Inland haben⁴⁹

1.7 Großbritannien

Deutlich abgehoben vom kontinentaleuropäischen Recht sind das britische Gesellschaftsrecht und das britische Körperschaftsteuerrecht. Der britischen Körperschaftsteuer unterliegen die in Großbritannien ansässigen⁵⁰ Kapitalgesellschaften (companies limited by shares)⁵¹, bestimmte nicht-rechtsfähige Personenvereinigungen, britische Zweigniederlassungen im Ausland und Betriebstätten von im Ausland ansässigen Gesellschaften in Großbritannien⁵². Die gebräuchlichste Gesellschaftsform in Großbritannien ist die Kapitalgesellschaft⁵³. In die Mutter-Tochter-Richtlinie fallen alle nach dem Recht des Vereinigten Königreichs gegründeten Gesellschaften (Anlage 7 EStG, Nr. 1).

47 *Selling*, S. 198: „Personengesellschaften haben zur Zeit in Spanien noch eine völlig untergeordnete Bedeutung. Die meisten Gesellschaften dieser Art sind mit deutscher Beteiligung entstanden . . .“

48 Siehe die Erläuterung von *von Groll* im Beitrag *Fantozzi*, S. 164/165.

49 Siehe *Fantozzi*, S. 164/165.

50 Eine Kapitalgesellschaft gilt als in Großbritannien ansässig, wenn sie dort als Kapitalgesellschaft eingetragen ist oder wenn ihre Geschäfte in Großbritannien geführt werden (*Marflow*, S. 102).

51 Siehe *Marflow*, S. 96 ff.

52 *Marflow*, S. 102.

53 Vgl. *Marflow*, S. 96.

1.8 Griechenland

Die wohl eigentümlichste Abgrenzung körperschaftsteuerpflichtiger Unternehmen enthält das griechische Steuerrecht. Der griechischen Körperschaftsteuer („Einkommensteuer für juristische Personen“⁵⁴) sind abweichend vom Titel des Gesetzes einerseits nichtrechtsfähige, ausländische Personengesellschaften unterworfen; andererseits unterliegt der Gewinn der griechischen GmbH (*eteria periorismenis efthynis*) der Einkommensteuer für natürliche Personen, weil die Anteilseigner zur Einkommensteuer nach ihrem Anteil veranlagt werden⁵⁵. Im übrigen unterliegen der griechischen Körperschaftsteuer die in die Mutter-Tochter-Richtlinie einbezogene inländische Aktiengesellschaft (*anonymi eterie*⁵⁶), inländische Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, Genossenschaften, inländische und ausländische juristische Personen privaten oder öffentlichen Rechts ohne Gewinnerzielungsabsicht, ausländische Kapital- und Personengesellschaften sowie sonstige ausländische Vereinigungen ohne Rechtspersönlichkeit mit Gewinnerzielungsabsicht⁵⁷.

1.9 Zusammenfassung

Zusammenfassend ist festzustellen, daß in den Staaten der Europäischen Union die gebräuchlichsten Unternehmensrechtsformen der Körperschaftsteuer unterworfen sind. Zunächst dominiert in den meisten EU-Staaten ohnehin die Rechtsform der Kapitalgesellschaft. Zudem wird in einigen Ländern der Anwendungsbereich der Körperschaftsteuer auf bestimmte Personengesellschaften erweitert.

2. Ausnahmefälle Griechenland und Deutschland

2.1 Griechenland

Indessen macht die eigentümliche Abgrenzung der Körperschaftsteuerpflicht Griechenland zum Ausnahmefall, indem die gebräuchliche Rechtsform der griechischen GmbH (*Eteria periorismenis efthynis*) der Einkommensteuer unterworfen wird. Dies begründet ebenso wie in Deutschland das Dogma, Thesaurierungssatz der Körperschaftsteuer und Spitzensatz der Einkommensteuer nicht zu spreizen. In Griechenland wird dieses Dog-

54 Siehe *Finakaliotis*, S. 248.

55 Siehe *Finakaliotis*, S. 248.

56 Anlage 7 EStG Nr. 1 (*Ανωνυμη Εταιρεια*);

57 Siehe i. e. *Finokaliotis*, S. 244 ff.

ma noch dadurch bekräftigt, daß die Körperschaftsteuer (Einkommensteuer für juristische Personen) nur die thesaurierten Gewinne belastet, damit ein Anrechnungsverfahren entfällt und die ausgeschütteten Gewinne der Einkommensteuer für natürliche Personen unterfallen⁵⁸. Mithin liegen Spitzensatz der Einkommensteuer (50 Prozent) und Körperschaftsteuer-Regelsatz (46 Prozent) nahe beieinander⁵⁹; der vier-Prozent-Unterschied erzeugt einen leichten lock-in-Effekt, der aber gegenüber dem lock-in-Effekt in den Niederlanden mit (klassischem) Körperschaftsteuersystem ohne Anrechnungsverfahren und mit starker Spreizung (ESt-Spitzensatz: 60 Prozent; KSt-Satz: 35 Prozent⁶⁰) zu vernachlässigen ist⁶¹.

2.2 Deutschland

In Deutschland sind nahezu 86 Prozent der Unternehmen Personenunternehmen⁶². Damit wird das erwähnte Dogma, Thesaurierungssatz der Körperschaftsteuer und Spitzensatz der Einkommensteuer nicht zu spreizen, zu einem unverrückbaren Eckwert der deutschen Steuerpolitik, weil eine isolierte Absenkung des Körperschaftsteuersatzes die in Deutschland gebräuchlichsten Unternehmensrechtsformen steuerlich austrocknen würde. Die Dominanz der Personengesellschaften ist ein deutsches Kuriosum⁶³. Hingegen fällt es den anderen EU-Staaten (mit Ausnahme Griechenlands) relativ leicht, den Körperschaftsteuersatz auf ein Niveau weit unter dem Spitzensatz der Einkommensteuer abzusenken, weil die körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen dominieren. Somit befindet sich die deutsche Steuerpolitik in dem Dilemma, den Körperschaftsteuersatz nicht abkoppeln zu können und gleichwohl im erwähnten Wettbewerb der Steuersysteme bestehen zu müssen⁶⁴.

2.3 Stellungnahme

Nach alledem werden Griechenland und Deutschland im Wettbewerb der Steuersysteme früher oder später gezwungen sein, die Steuerbelastung der Unternehmen von den progressiven Einkommensteuertarifen abzukop-

58 Siehe *Finokaliotis*, S. 267.

59 Siehe *Finokaliotis*, S. 268.

60 Zu dem Anfangsteuersatz von 40 Prozent siehe *van Raad*, S. 17.

61 Gleichwohl hält die niederländische Regierung an dem klassischen System fest (siehe *van Raad*, S. 18).

62 Siehe *Zeitler*, Auswirkungen des Standortsicherungsgesetzes auf die steuerliche Praxis, BB 1993, 1704, 1705.

63 Siehe *Rädler*, a.a.O. (Fn. 21), StbJb. 1992/93, S. 59, und in diesem Band S. 278.

64 Dazu näher *Lang*, Das Standortsicherungsgesetz auf dem Prüfstand, StbJb. 1993/94 (im Druck).

peln. Zum einen werden die progressiven Einkommensteuertarife als Grale nationaler Umverteilungspolitik gehütet, so daß sie in einem System europäischer Unternehmensbesteuerung fehlplaziert sind. Zum anderen wird es besonders in Deutschland auf absehbare Zeit nicht möglich sein, den Spitzensatz des Einkommensteuertarifs in die Nähe von 40 Prozent oder gar darunter zu bringen.

Das Ruding-Komitee⁶⁵ hat den EU-Staaten empfohlen, einen Körperschaftsteuer-Höchstsatz einzuführen, der zusammen mit lokalen Unternehmensteuern (z. B. Gewerbesteuer) 40 Prozent nicht überschreiten dürfe. Diese Empfehlung lehnte die Kommission⁶⁶ ab, weil die Einführung eines Körperschaftsteuer-Höchstsatzes mit den Souveränitätsrechten der einzelnen EU-Staaten nicht zu vereinbaren wäre. Indessen wird der Wettbewerb der Steuersysteme auch ohne Einwirkung aus Brüssel dafür sorgen, daß sich das europäische Niveau der Körperschaftsteuersätze in die Richtung von 30 Prozent bewegt⁶⁷.

III. Ermittlung des zu versteuernden Gewinns

1. Die Gewinnermittlung als Schwerpunkt der europäischen Harmonisierung direkter Steuern

Neben den Körperschaftsteuersystemen bildet die Gewinnermittlung einen zweiten Schwerpunkt europäischer Harmonisierung direkter Steuern⁶⁸. Die Kommission hat im März 1988 einen amtlich nicht veröffentlichten Vorentwurf für eine Richtlinie über die Harmonisierung der Gewinnermittlungsvorschriften⁶⁹ vorgelegt. Mit einer solchen Richtlinie soll die

65 Ruding-Komitee a.a.O. (Fn. 21), S. 210.

66 Mitteilung der Kommission an den Rat und an das Europäische Parlament vom 26. 6. 1992, SEK, 1992, 1118 endg.

67 Das Ruding-Komitee a.a.O. (Fn. 21), S. 209/210, empfiehlt einen Mindestsatz von 30 Prozent.

68 Siehe *Saß*, Steuerharmonisierung in der EG – Perspektiven für eine Harmonisierung der Körperschaftsteuer und der Gewinnermittlung, DB 1993, 113.

69 Dazu *Anders*, Vorentwurf der EG-Richtlinie über die Harmonisierung der Gewinnermittlungsvorschriften, BB 1989, 1384; *Herzig*, Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlung in der EG-Stellungnahme zu Überlegungen der EG-Kommission, in: FS für Vormbaum, Wiesbaden 1990, 195; *Kreile*, Zum Vorentwurf einer EG-Richtlinie über die Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften, DB-Beilage 18/1988; *Zeitler/Jüptner*, Europäische Steuerharmonisierung und direkte Steuern, Erste Überlegungen zum Vorent-

„Transparenz der Unternehmensbesteuerung“ zugleich als Vorbedingung für eine Harmonisierung der Steuersätze erzielt werden⁷⁰. Auch das Rüdinger-Komitee⁷¹ hat sich mit der Vereinheitlichung der Gewinnermittlungsvorschriften befaßt und keinen Zweifel daran gelassen, daß national unterschiedliche Gewinnermittlungsvorschriften Wettbewerbsverzerrungen auslösen, die mit einem leistungsfähigen Binnenmarkt unvereinbar sind⁷².

Allerdings zeigte schon die kritische Aufnahme des Vorentwurfs von 1988, wie schwierig eine Harmonisierung auf dem Gebiete der Gewinnermittlung ist. Schon die Vereinheitlichung von Grundbegriffen wie Betriebsausgaben, von Aufteilungs- und Abzugsverboten, von Abschreibungsvorschriften und die Eliminierung bilanzieller Steuervergünstigungen greifen tief in gewachsene Strukturen des nationalen Steuerrechts ein und provozieren Einwände aus dem Subsidiaritäts- und Erforderlichkeitsprinzip⁷³. Gleichwohl erschien gerade nach diesen Prinzipien die (schrittweise⁷⁴) Harmonisierung der Gewinnermittlungsvorschriften geboten, weil der Wettbewerb der Steuersysteme besonders im Bereich von Abschreibungen, Rückstellungen und Rücklagen in einen Steuerbegünstigungswettbewerb ausarten kann, dessen Wettbewerbsverzerrungen allein auf supranationaler Ebene eingedämmt werden können. Wenn zum Beispiel Deutschland seinen Körperschaftsteuersatz aus den oben genannten Gründen nicht dem europäischen Niveau angleichen kann, so bleibt ihm gar nichts anders übrig, als den Ausgleich in einer steuermindernden Bemessungsgrundlage zu suchen. Dieser Zusammenhang verdeutlicht das Junktim zwischen der Harmonisierung von Körperschaftsteuersätzen und Bemessungsgrundlagen der Körperschaftsteuer, so daß die Harmonisierung der Bemessungsgrundlagen den faktischen Zwang zur Angleichung der Steuersätze verstärken würde.

2. Verhältnis der Handelsbilanz zur Steuerbilanz

Obleich die Gewinnermittlung in den einzelnen EU-Staaten sehr unterschiedlich geregelt ist, gibt es doch folgende zwei Ausgangspunkte:

- Zunächst wird das steuerpflichtige Einkommen auf der Grundlage von Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ermittelt. Insoweit besteht

wurf eines Vorschlags der EG-Kommission für eine Richtlinie über die Harmonisierung der Gewinnermittlungsvorschriften, BB-Beilage 17/1988.

70 So die Begründung des Vorentwurfs, I. 1.

71 Rädler, StBjB. 1992/93, S. 50 ff.; Rüdinger-Komitee, a. a. O. (Fn. 21), S. 211/212.

72 Rüdinger-Komitee, a. a. O. (Fn. 21), S. 211.

73 Siehe oben S. 296 f., und Zeidler/Jüptner, a. a. O. (Fn. 69), S. 6/7.

74 Vgl. den Vorschlag von Rädler, S. 292.

eine Übereinstimmung mit der handelsrechtlichen Rechnungslegung; das gilt besonders im Bereich der formellen Buchführungsvorschriften.

- Sodann gibt es kein Land, das der Besteuerung ein handelsrechtlich ermitteltes Ergebnis ohne Modifikation durch steuerliche Gewinnermittlungsvorschriften zugrunde legt.

Somit ist der zu versteuernde Bilanzgewinn eines Unternehmens in allen Ländern stets aus zwei Normgruppen abgeleitet: aus allgemeinen, auch für die Handelsbilanz geltenden Regeln, und aus besonderen Regeln des Steuerrechts, die zum einen dafür Sorge tragen, daß der Gewinn infolge kaufmännischer Vorsicht bzw. infolge des schlichten Bestrebens, möglichst wenig Steuern zu zahlen, nicht zu niedrig angesetzt wird. Zum anderen aber verfälschen Regeln des Steuerrechts gezielt das wirtschaftliche Ergebnis, indem sie bestimmte nicht-abziehbare Aufwendungen oder nicht zu besteuern Erträge ausgrenzen oder Steuerverschonung durch Sonderabschreibungen, steuerfreie Rücklagen, Fortführung von Buchwerten etc. gewähren. Besonders der das Handelsbilanzergebnis verfälschende Teil bildet für die europäische Harmonisierung das größte Hindernis, soweit er Ausdruck eines nationalen Gerechtigkeitsverständnisses oder nationaler Subventionspolitik ist.

Ganz verschieden ist das Verhältnis der allgemeinen, auch für die Handelsbilanz geltenden Normgruppen zur besonderen steuerrechtlichen Normgruppe geregelt. Hier gibt es zwei unterschiedliche Grundsätze, die auch in Deutschland immer wieder zum Gegenstand steuerpolitischer Diskussionen gemacht wurden⁷⁵, die sogenannte Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz und die formal eigenständige Steuerbilanz, bei der jede, also auch die mit dem Handelsrecht übereinstimmende, Norm als steuerrechtliche Norm gilt.

In den EU-Staaten herrscht überwiegend die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz⁷⁶, d. h. es gelten auch für die Steuerbilanz die handelsrechtlichen Vorschriften, soweit das Steuerrecht nicht eine vom Handelsrecht abweichende Regelung vorsieht. Diese Konzeption gilt in

75 Siehe z. B. Gutachten der Steuerreformkommission 1971, Schriftenreihe des BMF, Heft 17, Bonn 1971, S. 428 ff.

76 Siehe hierzu *Gail/Greth/Schumann*, Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz in den Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft, DB 1991, 1389, und *Rädler*, S. 289. Siehe auch *Castan*, Rechnungslegung in der Europäischen Gemeinschaft – Besonderheiten des Jahresabschlusses und Lageberichts in den 12 EG-Staaten, München 1993.

Belgien⁷⁷, Frankreich⁷⁸, Italien⁷⁹, Spanien⁸⁰, Griechenland⁸¹ und Deutschland (§ 5 Abs. 1 EStG). Hingegen fehlt die Maßgeblichkeit in Großbritannien⁸², Irland, in den Niederlanden⁸³ und in Dänemark⁸⁴. In den Niederlanden wird der zu versteuernde Gewinn nach den Regeln des „guten Kaufmannbrauchs“ (goed koopmansgebruik) ermittelt⁸⁵. Der „goed koopmansgebruik“ ist ein spezifisch steuerrechtlicher Begriff, der dementsprechend der Steuerrechtsprechung des Hoge Raad unterworfen ist⁸⁶. Dieser Grundsatz ist vielleicht ehrlicher als die deutsche Steuerwirklichkeit, die zwar formal an die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (§ 5 Abs. 1 Seite 1 EStG) anknüpft, faktisch jedoch ebenfalls das Ergebnis einer Steuerrechtsprechung ist, weil die GoB nahezu ausschließlich durch den BFH judiziert werden⁸⁷.

3. Steuerliche Gewinnermittlungsvorschriften

Wie verschieden die steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften in den einzelnen EU-Staaten ausgestaltet sind, zeigt bereits die Verschiedenheit der in den hier veröffentlichten Beiträgen gesetzten Schwerpunkte. So wird denn auch hier das Bedürfnis nach gemeinsamen Regeln eindrucksvoll bestätigt. Die gravierendsten Unterschiede bestehen bei Abschreibungen, Rückstellungen und der Behandlung immaterieller Wirtschaftsgüter⁸⁸. Besonders in Deutschland werden die hohen Steuersätze durch relativ großzügige Abschreibungs- und Rückstellungsmöglichkeiten abgemildert.

77 Siehe *Vanistendael*, S. 53/54.

78 Siehe *Baconnier*, S. 81.

79 Siehe *Fantozzi*, S. 172.

80 Siehe *Selling*, S. 222.

81 Siehe *Finokaliotis*, S. 253.

82 Siehe *Marflow*, S. 112.

83 Siehe *van Raad*, S. 23 ff.

84 Die Trennung von Steuerbilanz und Handelsbilanz wurde durch das dänische Gesetz über den Jahresabschluß bestimmter Gesellschaften von 1981 verwirklicht.

85 Siehe *van Raad*, S. 23.

86 Siehe *van Raad*, S. 28.

87 Vgl. *Moxter*, Bilanzrechtsprechung, 3. Aufl., Tübingen 1993.

88 Siehe Ruding-Komitee, a.a.O. (Fn. 21), S. 211 ff. Das Ruding-Komitee empfiehlt der Kommission, eine unabhängige Expertengruppe einzusetzen, die sich mit den verschiedenen Gewinnermittlungsvorschriften befaßt und sodann konkrete Maßnahmen vorschlägt. Siehe auch den Vorschlag von *Rädler*, S. 292.

IV. Steuerarten und Steuerbelastungen

1. Verschiedenheit der Körperschaftsteuersysteme

Soweit Unternehmensgewinne der Einkommensteuer unterliegen, ergibt sich die unterschiedliche Steuerbelastung der Unternehmensgewinne aus den grundsätzlich nicht harmonisierungsfähigen progressiven Einkommensteuertarifen. Mithin beschränkt sich das Thema der Harmonisierung auf die Angleichung der Körperschaftsteuersysteme⁸⁹; dabei stellt sich besonders für Deutschland und Griechenland die bereits erörterte Aufgabe, den Anwendungsbereich der Körperschaftsteuer zu erweitern. Relativ einfach anzugleichen ist die Steuerbelastung der thesaurierten Gewinne, die inzwischen in den meisten Ländern auf ein Niveau von deutlich unter 40 Prozent abgesenkt worden ist⁹⁰. Hingegen bereitet die Harmonisierung der Besteuerung ausgeschütteter Gewinne große Schwierigkeiten, weil hier die verschiedenen Körperschaftsteuertypen zur Geltung kommen.

1.1 *Klassisches System*

Das klassische System ohne Anrechnungsverfahren, das von einer eigenständigen steuerlichen Leistungsfähigkeit und Belastbarkeit des steuerpflichtigen Unternehmens ausgeht⁹¹, läßt die Doppelbelastung des ausgeschütteten Gewinns durch Körperschaftsteuer und Einkommensteuer bestehen und erzeugt dadurch einen starken lock-in-Effekt. Dieser wird noch dadurch verstärkt, daß in einem klassischen System der Steuersatz für thesaurierte Gewinne und der Spitzensatz der Einkommensteuer stark gespreizt sind. Das ist bei den Niederlanden der Fall, die – wie bereits erwähnt⁹² – an dem klassischen System festhalten wollen. Der Spitzensatz der niederländischen Einkommensteuer beträgt 60 Prozent gegenüber 35 Prozent Körperschaftsteuersatz. Diese Regelung reizt stark dazu an, sämtliche unternehmerischen Tätigkeiten einschließlich der freiberuflichen Betätigung in Kapitalgesellschaften zu organisieren. Deshalb beträgt der Körperschaftsteuersatz bis zu einem Gewinn bzw. Gewinnanteil von 250 000 HFL 40 Prozent⁹³.

Im Bereich der internationalen Besteuerung genießt das klassische System deutliche Vorteile gegenüber dem Anrechnungssystem, das nur mit großen

89 Dazu Ruding-Komitee, a.a.O. (Fn. 21), S. 185 ff., S. 207 ff.

90 Siehe Fn. 24.

91 Dazu *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Köln 1993, S. 726 ff., S. 1030 ff.

92 Siehe Fn. 61.

93 Siehe *van Raad*, S. 17.

fiskalischen Einbußen auf ausländische Körperschaftsteuern erstreckt werden kann. Auch das dem klassischen System immanente Schachtelprivileg und die fiskalische Ergiebigkeit bei der Besteuerung inländischer einkommensteuerepflichtiger Anteilseigner schafft für multinational tätige Unternehmen günstige steuerliche Rahmenbedingungen. So sind die Niederlande seit jeher ein attraktiver Standort für Holdinggesellschaften⁹⁴. Der wesentlichste Grund für die niederländische Regierung, an dem klassischen System festzuhalten, ist jedoch die steuerliche Behandlung der von den großen niederländischen Unternehmen an die ausländischen Anteilseigner ausgeschütteten Dividenden⁹⁵.

Das klassische System haben auch Belgien⁹⁶ und Luxemburg. In Dänemark galt bis 1991 ein Teilanrechnungsverfahren. Ab 1991 wurde die Anrechnung abgeschafft⁹⁷. Diese Rückkehr zum klassischen System wurde durch ermäßigte Einkommensteuersätze (30 Prozent bis 26 000 DKK, ab 26 200 DKK 45 Prozent) abgemildert⁹⁸.

1.2 System der Vollenrechnung

Ein System der Vollenrechnung besitzen Italien⁹⁹, Deutschland und seit 1993 auch Frankreich¹⁰⁰. Vom Standpunkt einer an der natürlichen Person ausgerichteten Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit überzeugt das System der Vollenrechnung wegen der Beseitigung der Doppelbelastung der Gewinne. Die Schwächen des Anrechnungssystems bestehen in seiner Kompliziertheit, Anfälligkeit gegen Mißbräuche und in seiner fiskalisch bedingten Begrenzung auf die Anrechnung inländischer Körperschaftsteuer. Mithin gibt es besonders im Hinblick auf die multinationalen Unternehmen kein eindeutiges Votum für das System der Vollenrechnung. Die jüngsten, durch das Standortsicherungsgesetz¹⁰¹ eingeführten Regelungen des

94 Hierzu bildet der durch das Standortsicherungsgesetz (Fn. 101) vom 13. 9. 1993 eingeführte § 8b KStG ein Gegengewicht.

95 Siehe *van Raad*, S. 18.

96 Siehe *Vanistendael*, S. 64/65.

97 Siehe *Winther-Sørensen*, S. 145.

98 Siehe *Winther-Sørensen*, S. 145.

99 Siehe *Fantozzi*, S. 182 ff.

100 Siehe *Baconnier*, S. 89/90.

101 Gesetz zur Verbesserung der steuerlichen Bedingungen zur Sicherung des Wirtschaftsstandorts Deutschland im Europäischen Binnenmarkt vom 13. 9. 1993, BGBl. I S. 1569.

deutschen Körperschaftsteuergesetzes¹⁰² belegen, wie schwierig es ist, das System der Vollarrechnung europatauglich zu machen. Die Bemühungen des deutschen Gesetzgebers werden die Niederländer eher darin bestärkt haben, ihr klassisches System beizubehalten.

1.3 System der Teilarrechnung

Ein System der Teilarrechnung gilt in Großbritannien¹⁰³, Spanien¹⁰⁴, Irland und Portugal. Die Teilarrechnungssysteme beschreiten den fiskalischen Mittelweg zwischen klassischem System und System der Vollarrechnung, sind jedoch auch mit den Nachteilen beider Systeme behaftet, so daß ihnen keine Vorbildfunktion zugesprochen werden kann.

1.4 Abzugssystem

Griechenland geht mit einem Abzugssystem¹⁰⁵ einen eigenen Weg. Die Ausschüttungen werden von der Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer abgezogen, und demzufolge wird der ausgeschüttete Gewinn nur beim Anteilseigner mit Einkommensteuer belastet. Da die Besteuerung des Anteilseigners in einem Land, wo Steuerhinterziehung das größte Problem des Steuerrechts darstellt¹⁰⁶, nicht hinreichend sichergestellt ist, ist in Griechenland die Bereitschaft groß, sich im Rahmen der europäischen Union einem anderen Körperschaftsteuersystem zuzuwenden¹⁰⁷. Doch offen bleibt auf absehbare Zeit die Antwort auf die Frage, welches Körperschaftsteuersystem sich in den EU-Staaten durchsetzen wird.

2. Ertragsunabhängige Steuern

Das Ruding-Komitee¹⁰⁸ hat in seine bereits zitierte Empfehlung eines Körperschaftsteuer-Höchstsatzes die lokalen Unternehmensteuern miteinbezogen. Hierzu ist zu bedenken, daß das größte Problem der lokalen Unternehmensteuern nicht die Erhöhung der Gewinnsteuerbelastung, sondern

102 Siehe *Dötsch*, Standortsicherungsgesetz: Auswirkungen auf das körperschaftsteuerliche und auf das einkommensteuerliche Anrechnungsverfahren, DB 1993, 1790.

103 Siehe *Marflow*, S. 108 ff.

104 Siehe *Selling*, S. 241.

105 Siehe *Finokaliotis*, S. 272.

106 Siehe *Finokaliotis*, S. 276.

107 *Finokaliotis*, S. 272, empfiehlt das Vollarrechnungssystem.

108 Ruding-Komitee, a. a. O. (Fn. 21), S. 210.

die ertragsunabhängige Substanzsteuerbelastung ist, die das Unternehmen auch in Verlustperioden trifft.

Durch die kommunalen Realsteuern (Gewerbsteuer, Grundsteuer) und die Vermögensteuer sind die Unternehmen in Deutschland am höchsten mit ertragsunabhängigen Steuern belastet¹⁰⁹. Besonders eindringlich wird die Abschaffung der Gewerbesteuer gefordert.¹¹⁰ Eine ähnlich starke Substanzsteuerbelastung haben auch die Unternehmen in Spanien zu tragen¹¹¹. Die französische Gewerbesteuer (*taxe professionnelle*) knüpft an den Mietwert der körperlichen Anlagegegenstände und die Summe aller Löhne an¹¹². Die italienische „*Imposta locale sui redditi*“ (ILOR) ist eine Gewerbeertragsteuer¹¹³. Das englische System der lokalen Steuern, die sog. *rates*, belastet entsprechend den Lehren der französischen Physiokraten des 18. Jahrhunderts das Grundvermögen, so daß in Großbritannien keine örtliche Steuer auf Unternehmensgewinne erhoben wird; statt dessen wird der jährliche Pachtwert des unternehmerischen Pachtvermögens durch die „*Uniform business rate*“ besteuert¹¹⁴.

V. Steuersubventionen

Es gibt kein Thema des Steuerrechts, bei dem die einhellige Meinung über die Richtigkeit einer Maßnahme in so schroffem Gegensatz zur politischen Verwirklichung steht, wie bei dem allseits begrüßten, jedoch kaum einmal ernsthaft ins Auge gefaßten Abbau von Steuersubventionen. Was soll hierzu die europäische Harmonisierung leisten können, wenn es nicht einmal gelingt, auf nationaler Ebene den Gruppeninteressen wirksam entgegenzu-

109 Vgl. hierzu den rechtsvergleichenden Überblick von *Zitzelsberger*, Grundlagen der Gewerbesteuer, Eine steuergeschichtliche rechtsvergleichende, steuersystematische und verfassungsrechtliche Untersuchung, Köln 1990, S. 72 ff.

110 Als Übergangslösung ist durch das Standortsicherungsgesetz (Fn. 100) eine Tarifbegrenzung für gewerbliche Einkünfte auf 47 Prozent (§ 32c EStG) eingeführt worden. Eine solche schedulenhafte Regelung im Einkommensteuerrecht vermag insb. nicht die gewerbekapitalsteuerliche Belastung auszugleichen. Zur Kritik des § 32c EStG mit weiteren Nachw. *Lang*, a. a. O. (Fn. 64).

111 Siehe *Selling*, S. 207 f. (Vermögensteuer), S. 212 (Gewerbsteuer mit Soll-Mindestbetrags-Bemessungsgrundlagen).

112 Siehe *Bacconnier*, S. 80. Frankreich gilt als Ursprungsland und Vorbild für die deutschen Ertragsteuern. Siehe *Zitzelsberger*, Grundlagen der Gewerbesteuer (Fn. 108), S. 12 ff., S. 81.

113 Siehe *Fantozzi*, S. 164 f.

114 *Marflow*, S. 117.

treten¹¹⁹? Die Vielfalt der Steuersubventionen bildet auch eines der ungelösten Hauptprobleme im Bereich der Harmonisierung der indirekten Steuern, namentlich bei der Harmonisierung der Umsatzsteuer.

In den hier veröffentlichten Beiträgen¹¹⁶ lassen sich folgende Förderungsschwerpunkte feststellen:

Einen klassischen Schwerpunkt stellt die Förderung der strukturschwachen Regionen dar, so insb. die Förderung des sog. „Mezzogiorno“¹¹⁷ und Ostdeutschlands¹¹⁸. Strukturschwache Gebiete werden auch steuerlich gefördert in Belgien¹¹⁹, Großbritannien¹²⁰ und Dänemark¹²¹. Im übrigen werden steuerlich besonders gefördert: die Bildung von Investitionskapital durch Sonderabschreibungen, Investitionsabzug¹²², Rücklagen¹²³ und Ansparabschreibungen¹²⁴, die Gründung von Unternehmen¹²⁵, die For-

115 Allerdings gibt es immer wieder Beispiele, in denen ein Abbau von Steuersubventionen verwirklicht worden ist, so die amerikanische Steuerreform von 1986, die als Vorbild in vielen Ländern diente. In diesem Band berichtet *Vanistendael*, S. 68, daß der belgische Gesetzgeber auf der Grundlage eines Sondergutachtens des Hohen Finanzrats vom Juni 1991 die meisten Vergünstigungen für Unternehmen abgeschafft habe. *Marflow*, S. 116, weist auf den Beschluß der britischen Regierung hin, keine neuen begünstigten Industriezonen mehr zu schaffen und die bestehenden Vergünstigungen auslaufen zu lassen.

116 Die Beiträge für Spanien und Griechenland enthalten keine konkreten Angaben. In Griechenland haben Steuersubventionen keine besondere Bedeutung, wohl aber Direktsubventionen (*Finokaliotis*, S. 273).

117 Siehe *Fantozzi*, S. 190/191.

118 Siehe Gesetz über Sonderabschreibungen und Abzugsbeträge im Fördergebiet (Fördergebietsgesetz) vom 24. 6. 1991 (BGBl. I S. 1322), zuletzt erweitert durch Standortsicherungsgesetz (Fn. 101).

119 *Vanistendael*, S. 68.

120 *Marflow*, S. 116.

121 *Winther-Sørensen*, S. 147.

122 Siehe *van Raad*, S. 32.

123 Siehe *Fantozzi*, S. 189; *Winther-Sørensen*, S. 145/146.

124 Siehe *Winther-Sørensen*, S. 146. In Deutschland wurden Ansparabschreibungen zur Förderung kleiner und mittlerer Betriebe (§ 7g EStG) durch das Standortsicherungsgesetz (Fn. 101) vom 13. 9. 1993 eingeführt.

125 Siehe *Baconnier*, S. 87. *Vanistendael*, S. 68, erwähnt die Förderung von Koordinationszentren, die den Wirtschaftsförderungsgesellschaften in Deutschland entsprechen.

schung¹²⁶, der Umweltschutz¹²⁷, die Ausbildung¹²⁸ und Auslandsinvestitionen¹²⁹.

Die vorerwähnten Förderungsmaßnahmen wirken sich hauptsächlich bei der Gewinnermittlung aus, so daß ein Abbau von Steuersubventionen im wesentlichen ein Thema der Harmonisierung von Gewinnermittlungsvorschriften ist¹³⁰. Unter dem Aspekt der Wettbewerbsverzerrung wird man folgende zwei Kategorien von Steuersubventionen auseinanderzuhalten haben:

1. Förderung noch nicht wettbewerbsfähiger Unternehmen

Die erste Kategorie bezieht sich auf die Förderung von Unternehmen, die noch keine Wettbewerbsfähigkeit erlangt haben, insbesondere die Förderung von Unternehmen in strukturschwachen Regionen. In solchen Regionen („Mezzogiorno“, Ostdeutschland) muß die Wettbewerbsfähigkeit erst einmal hergestellt werden. In Ostdeutschland zeigt sich augenfällig die Richtigkeit der Theorie, daß Steuersubventionen in den Fällen des Marktversagens berechtigt sind. Ohne steuerliche Förderung kann die ostdeutsche Wirtschaft nicht wettbewerbsfähig, ein ausreichendes Investitionsvolumen nicht erreicht werden. Demnach ist die erste Kategorie der Steuersubventionen zu rechtfertigen, weil sie die Fähigkeit zur Teilnahme am Markt erst begründet.

2. Investitionslenkung von wettbewerbsfähigen Unternehmen

Die zweite Kategorie von Steuersubventionen bezieht sich auf die Investitionslenkung von an sich wettbewerbsfähigen Unternehmen. Derartige Investitionslenkungen sind grundsätzlich verdächtig, einen intakten Wettbewerb zu verzerren; sie sind häufig auch von sog. Mitnahmeeffekten begleitet. Somit besteht hier ein starkes Bedürfnis nach europaeinheitlicher Förderung z. B. der Forschung, des Umweltschutzes, der Investitionen in Drittländern ect. Den wettbewerbsverzerrenden Effekten nationaler Inve-

126 Siehe *Vanistendael*, S. 68; *Baconnier*, S. 90; *Winther-Sørensen*, S. 147.

127 Siehe *van Raad*, S. 33; *Vanistendael*, S. 68 (Investitionsabzug für energiesparende Investitionen).

128 Siehe *Baconnier*, S. 86.

129 Siehe *Baconnier*, S. 87.

130 Siehe dazu die in Fn. 69 zit. Literatur.

stitutionslenkung würde eine allgemeine Reinvestitionsrücklage entgegenwirken, wie sie der erwähnte Vorentwurf für eine Richtlinie über die Harmonisierung der Gewinnermittlungsvorschriften¹³¹ empfohlen hat. Nicht von ungefähr begegnete dieser Vorschlag großer Skepsis. Eine allgemeine Investitionsrücklage würde nicht nur den nationalen Förderungsimpetus beeinträchtigen; sie lieferte auch den Einstieg in eine Konsumorientierung der Besteuerung von Einkommen, die den herrschenden Vorstellungen, die Einkommen im Zeitpunkt ihres Entstehens zu besteuern, zuwiderläuft¹³².

131 Siehe dazu die in Fn. 69 zit. Literatur.

132 Dazu *Herzig*, a.a.O. (Fn. 69), S. 200 ff.

Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e.V.¹

Satzung (Auszug)

§ 2 Vereinszweck

Der Verein verfolgt ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige Zwecke im Sinne des Abschnitts „Steuerbegünstigte Zwecke“ der Abgabenordnung. Der Verein hat den Zweck,

- a) die steuerrechtliche Forschung und Lehre und die Umsetzung steuerrechtswissenschaftlicher Erkenntnisse in der Praxis zu fördern;
- b) auf eine angemessene Berücksichtigung des Steuerrechts im Hochschulunterricht und in staatlichen und akademischen Prüfungen hinzuwirken;
- c) Ausbildungsrichtlinien und Berufsbilder für die juristische Tätigkeit im Bereich des Steuerwesens zu entwickeln;
- d) in wichtigen Fällen zu Fragen des Steuerrechts, insbesondere zu Gesetzgebungsvorhaben, öffentlich oder durch Eingaben Stellung zu nehmen;
- e) das Gespräch zwischen den in der Gesetzgebung, in der Verwaltung, in der Gerichtsbarkeit, im freien Beruf und in Forschung und Lehre tätigen Steuerjuristen zu fördern;
- f) die Zusammenarbeit mit allen im Steuerwesen tätigen Personen und Institutionen zu pflegen.

§ 3 Mitgliedschaft

- (1) Mitglied kann jeder Jurist werden, der sich in Forschung, Lehre oder Praxis mit dem Steuerrecht befaßt.
- (2) Andere Personen, Vereinigungen und Körperschaften können fördernde Mitglieder werden. Sie haben kein Stimm- und Wahlrecht.
- (3) Die Mitgliedschaft wird dadurch erworben, daß der Beitritt zur Gesellschaft schriftlich erklärt wird und der Vorstand die Aufnahme als Mitglied bestätigt.

¹ Sitz der Gesellschaft ist Köln (§ 1 Abs. 2 der Satzung). Geschäftsstelle: Stolberger Straße 92, 50933 Köln.

Vorstand und Wissenschaftlicher Beirat der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V.

Vorstand: Prof. Dr. *Joachim Lang* (Vorsitzender); Rechtsanwalt und Notar *Franz Josef Haas* (Stellv. Vorsitzender); Präsident des Bundesfinanzhofs Prof. Dr. *Franz Klein*; Prof. DDR. *Hans Georg Ruppe*; Ministerialdirektor *Paul Gerhard Flockermann*; Rechtsanwalt und Steuerberater Dr. *Jürgen Pelka* (Schatzmeister und Leiter der Geschäftsstelle); Dr. *Roman Seer* (Schriftführer).

Wissenschaftlicher Beirat: Prof. Dr. *Paul Kirchhof* (Vorsitzender), Richter am Bundesverfassungsgericht; Rechtsanwalt *Helmut Becker*; Prof. Dr. *Werner Doralt*; Richter am Bundesfinanzhof Dr. *Peter Fischer*; Ministerialdirektor *Christian Forst*; Prof. Dr. *Karl Heinrich Friauf*; Rechtsanwältin Dr. *Brigitte Gast-de Haan*; Richter am Bundesfinanzhof *Rüdiger von Groll*; Vorsitzende Richterin am Bundesfinanzhof Dr. *Ruth Hofmann*; Ministerialdirigent Dr. *Hans-Ulrich Kieschke*; Prof. Dr. *Brigitte Knobbe-Keuk*; Rechtsanwalt Prof. Dr. *Reinhold Kreile*; Prof. Dr. *Heinrich Wilhelm Kruse*; Richter am Finanzgericht Köln *Thomas Müller*, Rechtsanwalt Prof. Dr. *Arndt Raupach*; Präsident des Finanzgerichts Düsseldorf a. D. *Dieter Rönitz*; Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof a. D. Prof. Dr. *Ludwig Schmidt*; Prof. Dr. *Joachim Schulze-Osterloh*; Prof. Dr. *Hartmut Söhn*; Prof. Dr. *Gerold Stoll*; Rechtsanwalt Prof. Dr. *Joachim N. Stolterfoht*; Prof. Dr. *Klaus Tipke*; Prof. Dr. *Christoph Trzaskalik*; Ministerialdirektor a. D. Dr. *Adalbert Uelner*; Prof. Dr. *Klaus Vogel*; Präsident der Bundesfinanzakademie *Horst Vogelgesang*; Richter am Bundesfinanzhof Prof. Dr. *Franz Wassermeyer*; Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof Dr. *Lothar Woerner*.

Mitglieder

Abel, Maria-Henriette, Dr., Regierungsrätin, Berlin
Achatz, Markus J., Dr., Universitätsdozent, Graz
Albracht, Wolfgang, Richter am Finanzgericht, Niestetal
Alexander, Stephan, Richter am Finanzgericht, Kempen
Allitsch, Gerold, Dr. jur., Steuerberater, Wirtschaftstreuhänder, Graz
Altheim, Michael, Dr. jur., Rechtsanwalt, Steuerberater, Dreieich
Altweger, Ernst, Assessor, Zorneding
App, Michael, Rechtsanwalt, Straßburg
Arbeitsgemeinschaft Selbständiger Unternehmer e. V., Bonn
Arnim, Hans Herbert von, Dr., Universitätsprofessor, Speyer
Arnold, Wolf-Dieter, Dr., Rechtsanwalt, Wien

- ASEA Brown Boverie AG*, Mannheim
Aurnhammer, Hans-Peter, Dipl.-Ökonom, Fachanwalt für Steuerrecht,
Wending
Axer, Jochen, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Köln
- Baatz*, Jürgen, Oberregierungsrat, Berlin
Bach, Martin, Regierungsobererrat, Frankfurt/Main
Backes, Peter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Mönchengladbach
Bäcker, Uwe, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Steuerberater, vereidigter Buchprüfer, Lüneburg
Balke, Michael, Dr., Richter am Finanzgericht, Solingen-Wald
Bareis, Peter, Dr., Universitätsprofessor, Dettenhaus
Bartsch, Erika, Steuerberaterin, Schömberg
BASF Lacke + Farben AG, z. Hd. Aldinger, Helmuth, Dr., LL. M.,
Rechtsanwalt, Münster-Hiltrup
Bauer, Siegfried, Steuerberater, Speyer
Baur, Dieter, Dipl.-Kaufmann, Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Kronberg
Baur, Ulrich, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Notar, Wiesbaden
Beater, Axel, Dr., Wissenschaftlicher Assistent, Göttingen
Becker, Helmut, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf
Becker, Jochen, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Wetzlar
Beckerath, Hans-Jochem von, Dr., Richter am Finanzgericht, Ratingen
Beisel, Wilhelm, Professor, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Karlsruhe
Beiser, Reinhold, Dr., Universitätsdozent, Steuerberater, Innsbruck
Belke, Rolf, Dr., Universitätsprofessor, München
Bellstedt, Christoph, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf
Bepler, Jutta, Richterin am Finanzgericht, Bonn
Berdesinski, Stephan, Rechtsanwalt, Heidelberg
Berna, Pierre, Dr., Professor für Steuerrecht, Rechtsanwalt, Luxemburg
Berthold, Marianne, Oberregierungsrätin, Berlin
Berwanger, Günter, Richter am Finanzgericht, Friedrichsthal
Beul, Carsten-René, Rechtsanwalt, Steuerberater, Neuwied
Beul, Herbert, Steuerberater, Neuwied
Bibr, Dietrich, Dr., Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Bad Herrenalb
Bilsdorfer, Peter, Richter am Finanzgericht, Saarbrücken

- Birk*, Dieter, Dr., Universitätsprofessor, Münster
Birkenfeld, Wolfram, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
Birkhan, Hermann-Josef, Oberregierungsrat, Berlin
Bister, Otfried, Richter am Finanzgericht, Mönchengladbach
Blaurock, Uwe, Dr., Universitätsprofessor, Göttingen
Bleier, Reinhard, Dr., Leiter der Steuerabteilung der OEMV-AG, Wien
Blumers, Wolfgang, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Stuttgart
Bock, Michael, Erster Stadtrat Kämmerer, Bad Hersfeld
Bohnert, Dieter, Dr., Rechtsanwalt, Düsseldorf
Bonow, Klaus-Werner, Rechtsanwalt und Notar, Jever
Boom, Hermann van den, Dr., Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Bad Berleburg
Bopp, Gerhard, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, München
Borggräfe, Joachim, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Hirschberg
Borgmann, Olaf, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Dozent und Lehrbeauftragter, Kassel
Bornhaupt, Kurt Joachim von, Dr., Richter am Bundesfinanzhof a. D., München
Borst, Günther, Regierungsrat, Esslingen
Bowitz, Hans-Hermann, Dr., Karlsruhe
Brandis, Peter, Dr., Richter am Finanzgericht, Neuss
Brandmüller, Gerhard, Dr. jur., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, vereidigter Buchprüfer, Starnberg
Braunschweig, Rolf, Richter am Finanzgericht, Freiburg
Brenn, Klaus, Rechtsanwalt, Nördlingen
Briem, Robert, Dr., Rechtsanwalt, Wien
Brinkmann, Berthold, Rechtsanwalt, Steuerberater, Hamburg
Brinkmann, Johannes, Dr., Rechtsanwalt, Essen
Buchholz, Albert, C. H. Beck Verlag, München
Buciek, Klaus D., Dr., Richter am Finanzgericht, St. Augustin
Bülow, Hans-Joachim, Dr., Oberregierungsrat, Neckargemünd
Buhmann, Peter, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Heidelberg
Bund der Steuerzahler, Wiesbaden
Bundesrechtsanwaltskammer, Bonn
Bundessteuerberaterkammer, Bonn
Burchardi, Friedrich, Dr., Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Kummerfeld
Busch, Roswitha, Dr., Steuerberaterin, Köln
Buss, Hans-Reinhard, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Notar, Wiesmoor

- Cagianut*, Francis, Dr., Professor, Präsident des Verwaltungsgerichts,
Mörschwil bei St. Gallen
- Callsen*, Karl-Christian, Richter am Finanzgericht, Köln
- Cegielka*, Gerrit, Rechtsanwalt, Bremen
- Christiansen*, Alfred, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, Kehl
- Chryasant-Piltz*, Ingeborg, Wirtschaftsprüferin, Steuerberaterin, Königs-
winter
- Classen*, Andrea, Richterin am FG, Krefeld
- Classen*, Rüttger, Dr., Professor, Krefeld
- Clausen*, Uwe, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München
- Clemm*, Hermann, Dr., Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater,
München
- Columbus*, Helmut, Steuerberater, Handorf
- Conscience*, Kurt, Dr. jur., Rechtsanwalt, Steuerberater, Notar, Bochum
- Costede*, Jürgen, Dr., Universitätsprofessor, Göttingen
- Crezelius*, Georg, Dr., Universitätsprofessor, Bamberg
- Dabitz*, Axel H., Richter, Köln
- Dahm*, Eberhard, Steuerberater, Lauterbach
- Damerow*, Max-Dieter, Rechtsanwalt, Steuerberater, Notar, Hannover
- Dannecker*, Gerhard, Dr., Universitätsprofessor, Bayreuth
- Danzer*, Jürgen, Dr., Rechtsanwalt, Dortmund
- Daumke*, Michael, Oberregierungsrat, Berlin
- Deere und Company*, Roth, A., Dr., Direktor, Steuerabteilung, Mannheim
- Degenhard*, Tilman, Rechtsanwalt, Pforzheim
- Dehler*, Manfred, Steuerberater, vereidigter Buchprüfer, Rechtsbeistand,
Coburg
- Dehmer*, Hans, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Frei-
burg
- Dehnen*, Peter H., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Düssel-
dorf
- Denkl*, Helmut Rainer, Dr. jur., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuer-
recht, Steuerberater, vereidigter Buchprüfer, Düsseldorf
- Denzer*, Michael, Regierungsrat z. A., Kirchheimbolanden
- Detsaridis*, Christos, Rechtsanwalt, Alex/polis
- Deubner*, Peter, Dr., Verleger, Köln
- Deuschle*, Werner, Dipl.-Volkswirt, Steuerberater, Rechtsbeistand, Daut-
phetal
- Deutscher Bundestag*, Bonn
- Deutscher Industrie- und Handelstag*, Bonn
- Deutscher Steuerberaterverband*, Bonn

Deutsche Steuergewerkschaft, Bonn

Diestel, Timm, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Hamburg

Dietz, Karl-Dieter, Dr., Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Neukirchen-Vluyn

Dittrich, Gudrun, Rechtsanwältin, Biedenkopf

Dobroschke, Eduard, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München

Döhlert, Helmut, Dr., Richter am Finanzgericht, Berlin

Dötschmann, Martin, Regierungsrat, Mainz-Kostheim

Dohmen, Herbert, Richter am Finanzgericht, Mönchengladbach

Doral, Werner, Dr., Universitätsprofessor, Wien

Dostmann, Dieter K., Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Hamburg

Draxl, Otto, Dr., Beid. Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Wien

Drenseck, Walter, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München

Dressler, Herbert, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Hamburg

Düll, Gunther, Dipl.-Kaufmann, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Rechtsbeistand, Nördlingen

Düsseldorfer Treuhandgesellschaft, Düsseldorf

Ebbert, Norbert, Assessor, Bad Wildungen

Ebeling, Jürgen, Dr., Rechtsanwalt, Notar, Hannover

Ebke, Werner E., Dr., Universitätsprofessor, Konstanz

Eckert, Franz, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Baden, Österreich

Eckert, Ralf, Rechtsanwalt, Hanau-Steinheim

Eckhoff, Rolf, Dr., Wissenschaftlicher Assistent am Institut für Steuerrecht, Münster

Eger, Othmar, Steuerberater, vereidigter Buchprüfer, Rechtsbeistand, Oberndorf am Neckar

Egger, Josef, Dipl.-Kaufmann, Leitender Regierungsdirektor a. D., Münster

Eggesiecker, Fritz, Dr., Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Erfstadt-Liblar

Ehrnsperger, Hubert, Dipl.-Kaufmann, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Berlin

Eicher, Hans, Richter am Finanzgericht, München

Eichhorn, Franz-Ferdinand, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf

Eiselsberg, Maximilian, Dr., Rechtsanwalt, Wien

Engert, Eckart, Rechtsanwalt, vereidigter Buchprüfer, Steuerberater, Memmingen

- Erfmeyer*, Klaus, Dr., Rechtsreferendar, Dortmund
Erhard, Gabriele, Steueroberamtsrätin, Bonn
Erhard, Gerd, Regierungsdirektor, Bonn
Esch, Günter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Wuppertal
Esser, Willy, Dr., Wirtschaftsjurist, Düsseldorf
Eulerich II, Michael, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Braunschweig
Evers, Uwe, Regierungsdirektor, Rotenburg a. d. Fulda
- Faber*, Gerd, Oberregierungsrat, Deisenhofen
Falter, Rudolf, Dr., Rechtsanwalt, München
Faust, Herbert, Vizepräsident des Finanzgerichts, Köln
Feddersen, Dieter, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Notar, Frankfurt/Main
Federmann, Hans-Wolfgang, Dr., Regierungsrat, Wadersloh
Felix, Günther, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln
Fiedler, Stefan, wissenschaftlicher Mitarbeiter, Berlin
Finken, Jürgen, Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Krefeld
Fischer, Helmut, Dr., Dipl.-Volkswirt, Rechtsanwalt, Steuerberater, Kitzingen
Fischer, Karl-Dieter, Richter am Finanzgericht, Köln
Fischer, Lothar, Richter am Finanzgericht, Hemmingen
Fischer, Peter, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
Fischer-Zernin, Justus A., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Hamburg
Flämig, Christian, Dr., Professor, Leiter des Direktionsbereichs Recht, Patente, Steuern der E. Merck, Darmstadt
Flockermann, Paul-Gerhard, Ministerialdirektor, Bad Honnef
Forst, Christian, Ministerialdirigent, Niederkassel
Förster, Jutta, Dr., Rechtsanwältin, Referentin, DIHT, Bonn
Förster, Martin, Regierungsdirektor, Bornheim-Roisdorf
Franke, Karl A., Dr., Rechtsanwalt, Ellwangen
Franken, Jutta, Regierungsdirektorin, Düsseldorf
Franzen, Sönke, Regierungsrat z. A., Hamburg
Freibalter, Gerd U., Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, München
Freitag, Jens, Frankfurt/Main
Friauf, Karl Heinrich, Dr., Universitätsprofessor, Bergisch Gladbach
Frick, Jörg, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Stuttgart
Friedrich, Günther, Dr., Geschäftsführer R. Hauffe Verlag, Freiburg im Breisgau

- Friedrich*, Klaus, Dr., Rechtsanwalt, Mannheim
Fritsch, Werner, Dr., Wirtschaftstreuhand, Steuerberater, Wien
Fritz, Michael, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Villingen-Schwenningen
Frotscher, Gerrit, Dr., Syndikus, Rechtsanwalt, Deutsche Shell AG, Hamburg
- Gaier*, Richard, Dr., Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Wien
Gassner, Wolfgang, Dr., Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Wien
Gast-de Haan, Brigitte, Dr., Rechtsanwältin, Fachanwältin für Steuerrecht, Notarin, Rendsburg
Geeb, Franz W., Dr., Präsident des Finanzgerichts a. D., Boppard
Geimer, Richard, Oberregierungsrat, Dahlem
Geist, Günter, Dr., Richter am Bundesfinanzhof a. D., Gauting
Geppaart, Chris, Dr., Universitätsprofessor, Tilburg, Niederlande
Gerger, Hans, Dr., Universitätsassistent, Graz
Giesberts, Franz J., Dr., Ministerialrat a. D., Köln
Gimmler, Karl-Heinz, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Höhr-Grenzhausen
Glaufel, Bert, Regierungsdirektor, Esslingen
Glenk, Heinrich, Dipl.-Volkswirt, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, München
Gocke, Rudolf, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Bonn
Gödden, Hermann, Fachhochschule für Finanzen NRW, Nordkirchen
Gögge, Harald, Berlin
Gölz, Udo, Rechtsanwalt, Leonberg
Görlich, Wolfgang, Dr., Universitätsassistent, Berlin
Gössler, Ivo, Steuerberater, Hamburg
Gosch, Dietmar, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, Hamburg
Goutier, Klaus, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Frankfurt/Main
Gräfe, Jürgen, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Remagen
Grafinger, Hermann, Steuerberater, Wirtschaftstreuhand, Linz, Österreich
- Gramatke*, Hans-Joachim, Oberregierungsrat, Berlin
Gramulla, Alfons, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Köln
Grieger, Wolfgang, Rechtsanwalt, Steuerberater, vereidigter Buchprüfer, Rostock
Grimme, Andreas C., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Offenburg
Groh, Manfred, Dr., Professor, Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof, München
Groll, Rüdiger von, Richter am Bundesfinanzhof, Breitbrunn

- Großmann*, Gerhard, Rechtsanwalt, R. Boorberg Verlag, Stuttgart
Grube, Georg, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
Grünberg, Heiko, Richter am Finanzgericht, Köln
Grundmann, Alexander, Rechtsanwalt, Fellbach
Grützner, Carola, Assistentin, Frechen
- Haarmann*, Hans, Ministerialrat, Bad Honnef
Haarmann, Wilhelm, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, München
Haas, Franz Josef, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Notar, Bochum
Hach, Thomas, Dr., Rechtsanwalt, Braunschweig
Härer, Lothar, Dr., Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer, Coburg
Haese, Achim, Unternehmens- und Wirtschaftsberater, Bad Nauheim
Hahn, Hans-Heinrich, Ministerialrat, Hannover
Hahn, Hartmut, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Hagen
Hammerstein, Rolf-H., Steuerberater, Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer, Hamburg
Hanckel, Götz, Rechtsanwalt und Direktor, Osnabrück
Hanikel, Andreas, Finanzbeamter, Meerbusch-Osterath
Harenberg, Friedrich E., Dr., Richter am Finanzgericht, Gräfeling
Harms, Karl-Peter, Richter am Finanzgericht, Hamburg
Harms, Monika, Richterin am Bundesgerichtshof, Karlsruhe
Harnischfege, Walter, Referent in der Oberfinanzdirektion, Frankfurt/Main
Harrer, Hermann, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Lörrach
Hartig, Wolfram, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Cottbus
Heeser, Günther, Dr., Rechtsanwalt, Krefeld
Heichen-Kunze, Christfriede, Regierungsrätin, Berlin
Heilmaier, Eberhard, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Krefeld
Heinze, Gerhard B., Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Notar, Frankfurt/Main
Heiss, Franz Ludwig, Dr., LL. M., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München
Helmert, Friedrich, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Münster
Hemmelrath, Alexander, Dr., Steuerberater, Feldafing
Henkel, Udo W., Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Düsseldorf
Henninger, Michael-Peter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt/Main

- Herbert*, Ulrich, Dr., Regierungsrat z. A., Berlin
Hessler, Klaus, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Bochum
Heuer, Carl-Heinz, Dr., Rechtsanwalt, Frankfurt/Main
Heydt, Volker, Hauptverwaltungsrat EG-Kommission, Brüssel
Heyll, Ulrich, Dr., Steuerberater, Berlin
Hidien, Jürgen W., Dr., Professor, Finanzbeamter, Münster
Hieber, Rudolf, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Rechtsbeistand, Pliezhäusen
Hiltner, Norbert, Regierungsdirektor, Schwedeneck
Hintze, Hans-Rüdiger, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Notar, Bremen
Hönig, Gilbert, Steuerberater, Möhnesee
Hofmann, Ruth, Dr., Vorsitzende Richterin am Bundesfinanzhof, München
Hofmeister, Ferdinand, Richter am Bundesfinanzhof, München
Hollerbaum, Alexander, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Köln
Hoppen, Ferdinand, Dr., Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Köln
Horlemann, Heinz-Gerd, Dipl.-Finanzwirt, Finanzbeamter, Herzogenaurach
Horn, Ullrich, Regierungsdirektor, Offenbach
Horschitz, Harald, Dr., Professor, Fachhochschullehrer, Ludwigsburg
Horst, Helmut, Steuerberater, Rechtsbeistand, Düsseldorf
Huberti, Emmerich M., Steuerberater, Trier
Huchatz, Wolfgang, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Dozent, Münster
Hundt-Eßwein, Hans U., Regierungsdirektor im BMF, Rösrath
Husmann, Eberhard, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Bornheim
Jacobi, Peter, Dr., Rechtsanwalt, vereidigter Buchprüfer, Köln
Jähnike, Götz Uwe, Richter am Finanzgericht, Mönkeberg
Jakob, Wolfgang, Dr., Universitätsprofessor, Augsburg
Jansen, Alfred, Dr., Leitender Regierungsdirektor, Aachen
Jessen, Uwe, Dr., Präsident des Finanzgerichts a. D., Berlin
Joecks, Wolfgang, Dr. jur., Universitätsprofessor, St. Augustin
Johannemann, Eugen, Präsident des Finanzgerichts, Münster
Jonas, Bernd, Rechtsanwalt, Steuerabteilung der Krupp AG, Essen
Jürgens, Günter, Dr., Oberfinanzpräsident, Köln
Kahrs, Hermann, Steuerberater, Hamburg
Kaiser, Thomas, Dr. jur., Dipl.-Volkswirt, Rechtsanwalt, Freiburg
Kaiser-Plessow, Utta, Dr., Richterin am Finanzgericht, Köln

- Kalb*, Werner, Dr., Vizepräsident des Finanzgerichts, Bremen
- Kaneko*, Hiroshi, Universitätsprofessor, Faculty of Law, Bunkyo-Ku, Tokio
- Kannengießler*, Christoph, Rechtsreferendar, Hamburg
- Kauffmann*, Walter, Dr., Richter am Finanzgericht, Hamburg
- Kempermann*, Michael, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, Bonn
- Kempf*, Uwe, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Hamburg
- Kemsat*, Wolfgang, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Rechtsbeistand, Hamburg
- Keppert*, Thomas, Dr., Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Wien
- Keßler*, Rainer, Ministerialrat, Meckenheim
- Keßler*, Rüdiger, Dr., Professor, Richter am Bundesfinanzhof, München
- Keymer*, Dietrich, Dr. jur., Assessor, Haar
- Kieschke*, Hans-Ulrich, Dr., Ministerialdirigent, St. Augustin
- Killius*, Jürgen, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, München
- Kirchhof*, Ferdinand, Dr., Universitätsprofessor, Reutlingen
- Kirchhof*, Paul, Dr., Universitätsprofessor, Richter am Bundesverfassungsgericht, Heidelberg
- Klauser*, Werner, Richter am Finanzgericht, Ettlingen
- Kleeberg*, Rudolf, Dr., Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Grafeling-Lochham
- Klein*, Franz, Dr., Professor, Präsident des Bundesfinanzhofs, München
- Klein*, Hartmut, Regierungsdirektor, Dozent an der Bundesfinanzakademie, Bergisch Gladbach
- Klein-Blenkers*, Friedrich, Dr., wissenschaftlicher Assistent, Köln
- Cloubert*, Franz-Peter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Essen
- Kloyer*, Andreas, Dr., Rechtsanwalt, München
- Knepper*, Karl-Heinz, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Neuried
- Knieper*, Kunibert E., Dr., Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Handelsrichter, Wickede/Ruhr
- Knievel*, Karl-Heinz, Dr., Professor, Regierungsdirektor, Paderborn
- Knobbe-Keuk*, Brigitte, Dr., Universitätsprofessorin, Bonn
- Koch*, Hanns-Reimer, Dr. jur., Vizepräsident des Finanzgerichts, Norderstedt
- Koch*, Hellmut-Erhard, Regierungsdirektor, Berlin
- Koch*, Wilfried, Regierungsrat z. A., Berlin
- König*, Andreas, Steuerberater, Montabaur
- König*, Ansgar, Oberregierungsrat, Esslingen
- Köntopp*, Bärbel, Richterin am Finanzgericht, Münster

- Kohler*, Richard, Ministerialrat, Meckenheim
Kohlmann, Günter, Dr., Universitätsprofessor, Köln
Korbmacher, Birgitt, Regierungsrätin, Berlin
Korfmacher, Michael, Rechtsanwalt, Steuerberater, Düsseldorf
Koschmieder, Lutz, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Wiesbaden
Koth, Adalbert, Dr., Notar, Gaenserndorf, Österreich
KPMG Austria, Wirtschaftsprüfungsgesellschaft mbH, Wien
Kraft, Wolfgang, Dr., Finanzgerichtspräsident a. D., Kassel
Kramer, Bernhard, Dr., Regierungsdirektor, Leinfelden-Echterdingen
Kramer, Jörg-Dietrich, Dr., LL. M., Ministerialrat, Dozent und Rechtsbeistand, Siegburg
Kraus, Stefan, Dr., Rechtsanwalt, Schwelm
Krauß, Rolf, Regierungsdirektor, Neumünster
Kreile, Reinhold, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, MdB, München/Bonn
Kreppel, Thomas, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München
Kronthaler, Ludwig, Regierungsrat z. A., Donauwörth
Krug, Alfred, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt/Main
Kruse, Heinrich Wilhelm, Dr., Universitätsprofessor, Bochum
Küffner, Peter, Dr., Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Landshut
Kühne, Karsten, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, vereidigter Buchprüfer, Bremen
Küntzel, Wolfram, Dr., Regierungsrat, Kaarst
Kullen, Rainer, Rechtsanwalt, Steuerberater, Sindelfingen
Kunert, Horst, Dr., Steuerberater, Rechtsbeistand, Itzehoe
Kunz, Peter W., Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, München
Kupsch, Werner, Dr., Richter am Finanzgericht, Köln
Kussmann, Manfred, Dr., Professor, Regierungsdirektor, Dozent an der Fachhochschule für Finanzen, Nordkirchen
Lahodny-Karner, Andrea, Universitätsassistentin, Mauerbach, Österreich
Lakies, Otto, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Heidelberg
Lambrecht, Claus, Dr., LL. M., Richter am Finanzgericht, Cottbus
Lang, Joachim, Dr., Universitätsprofessor, Bergisch Gladbach
Lang, Michael, Dr. jur., Universitätsdozent, Wien
Langner, Joachim, Wirtschaftsberater, Bergisch Gladbach
Laube, Konrad, Oberfinanzpräsident, Koblenz
Laudan, Diether, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Weinheim

- Laule*, Gerhard, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt/Main
- Lauprecht*, Gottfried, Dr., Rechtsanwalt, Notar, Kiel
- Lechner*, Eduard, Dr. Dr., Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Dozent, Wien
- Lehner*, Moris M., Privatdozent, München
- Leiber*, Kurt, Dr., Ministerialrat, Krefeld
- Leiss*, Wolfgang, Dipl.-Betriebswirt, Rechtsanwalt, Köln
- Lencer*, Jan Jürgen, Steuerbevollmächtigter, Löhne
- Ley*, Ursula, Dr., Steuerberaterin, Wirtschaftsprüferin, Köln
- Lieser*, Joachim, Dr., M. C. L., Rechtsanwalt, Köln
- Lindberg*, Klaus, Regierungsdirektor, Hamburg
- Lingemann*, Wolfgang, Wissenschaftlicher Mitarbeiter, Köln
- Lipps*, Wolfgang, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Berlin
- Lishaut*, Ingo van, Regierungsrat, Krefeld
- List*, Heinrich, Dr., Professor, Präsident des Bundesfinanzhofs a. D., München
- Löhning*, Bernd, Dr., Staatssekretär a. D., Berlin
- Lobaus*, Jochen, Dr., Notar, Worbis
- Lohmann*, Reinhard, Steuerberater, Ahaus
- Lohse*, Gabriele, Regierungsrätin, Berlin
- Lohse*, W. Christian, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, München
- Longin*, Franz, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Stuttgart
- Loock*, Jann Dirk, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Notar, Kassel
- Loos*, Gerold, Dr. Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Bergisch Gladbach
- Lopau*, Mechthild, Lektorin, Köln
- Lopitzsch*, Gerhard, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Heidelberg
- Loritz*, Karl-Georg, Dr., Universitätsprofessor, Würzburg
- Lüdicke*, Jochen, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Steuerberater, Düsseldorf
- Lüdicke*, Jürgen, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Hamburg
- Lyding*, Jürgen, LtRD, Vorsteher des Finanzamtes, Seeheim-Jugenheim
- Macher*, Ludwig, Dr., Richter am Finanzgericht, Hechendorf
- Manfreda*, Heinz, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Wien
- Manteuffel*, Hans J. M., Rechtsanwalt, Düsseldorf
- Martens*, Joachim, Dr., Vizepräsident des Finanzgerichts, Berlin
- Martin*, Suse, Dr., Richterin am Bundesfinanzhof, München

- Masset*, Elmar, Steuerberater, Lörrach
Matthiak, Walter, Richter am Bundesfinanzhof, München
Matyssek, Karl-Heinz, Steuerberater-Assessor, Elsdorf
Maurer, Thorsten, Regierungsrat, Stuttgart
Medert, Heiko K., Syndikusanwalt, Bonn
Meier, Adolf, Dr., Notar, Weißenburg i. Bay.
Meilicke, Heinz, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Steuerberater, Bonn
Meincke, Jens Peter, Dr., Universitätsprofessor, Bergisch Gladbach
Mellinghoff, Rudolf, Richter am Finanzgericht, Wusterhusen
Menck, Thomas, Ministerialrat, Bonn
Menze, Heinrich F., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Schwalbach/Taunus
Merkenich, Kurt, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Düsseldorf
Meyding, Dietrich, Dr., Präsident der Oberfinanzdirektion, Karlsruhe
Michalek, Ditmar, Richter am Landgericht, Rüsselsheim
Mielke, Klaus, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Nordkirchen
Misera, Hans-Ulrich, Referent des Bundesfinanzministeriums, Meckenheim
Möhrle, Sigwart, Dr., Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Hamburg
Mönius, Thomas, Rechtsanwalt, Forchheim
Mösbauer, Heinz, Dr., Universitätsprofessor, Würzburg
Mössner, Jörg Manfred, Dr., Universitätsprofessor, Osnabrück
Mohr, Hartmut, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Steuerberater, Nürnberg
Mohr, Konrad, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Frankfurt/Main
Montag, Heinrich, Dipl.-Kaufmann, wissenschaftlicher Mitarbeiter, Erftstadt
Monz, Gerhard, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Notar, Berlin
Moog, Manfred, Dipl.-Kaufmann, Marburg
Morgenthaler, Gerd, Dr., Wissenschaftlicher Assistent, Aglasterhausen
Müffelmann, Herbert, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Notar, Bremen
Müller, Franz-Josef, Assessor, Alsdorf
Müller, Hellmut, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Stuttgart
Müller, Lutz, Dr., Oberregierungsrat, Freiburg
Müller, Thomas, Richter am Finanzgericht, Köln
Müller, Welf, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Frankfurt/Main

Müller, Wolf-Dietrich, Oberregierungsrat, Bottrop
Müller, Wolfgang, Steuerberater, Bad Salzungen
Müller-Dott, Johannes Peter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt/Main
Müller-Machens, Gerhard, Regierungsdirektor, Bonn
Müller-Peddinghaus, Harmut, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Duisburg
Müller-Seils, Hans-Jürgen, Dipl.-Kaufmann, BDI, Köln
Mußnug, Reinhard, Dr., Universitätsprofessor, Heidelberg

Närger, Günther, Steuerberater, vereidigter Buchprüfer, Salzkotten
Naumann, Gottfried, Steuerberater, Stade
Nebermann, Heike, Dipl.-Finanzwirtin, Kassel
Neckels, Peter, Regierungsdirektor, Hanstedt
Neuhof, Manfred, Notar, Düsseldorf
Neumann, Nikolaus, Dr. jur., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Aachen
Neumann, Siegfried, Rechtsanwalt, Steuerberater, Notar, Celle
Nickel, Jörg Rainer, Dipl.-Finanzwirt, Rechtsreferendar, Köln
Niemeyer, Gisela, Dr., Richterin am Bundesverfassungsgericht a. D., Bonn
Noack-Espey, Marita, Finanzbeamtin, Berlin
Northmann, Rolf-Joachim, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Hamburg
Nottelmann, Edgar, Steuerberater, Siegburg
Novacek, Erich, Lektor für Steuerrecht, Linz, Österreich

Öhler, Günther, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Sersheim
Örtel, Reiner, Dr., Regierungsrat, Bad Kissingen
Orlopp, Gerd L., Ministerialrat, Bonn
Orth, Manfred, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Rockenberg
Osterloh, Lerne, Dr., Universitätsprofessorin, Frankfurt/Main
Ostwestfälische Revisions- und Treuhand-GmbH, Bielefeld
Oswald, Wolfgang, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Pfarrkirchen
Otto, Klaus, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, vereidigter Buchprüfer, Nürnberg

Petz, Carsten, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Hamburg
Pelka, Jürgen, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, Köln

- Perske*, Eva-Maria, Rechtsanwältin, Steuerberaterin, Wirtschaftsprüferin, Frankfurt/Main
- Peter*, Karl-Friedrich, Dr., Verlag Neue Wirtschaftsbriefe, Recklinghausen
- Peusquens*, Herbert, Dr., Professor, Steuerberater, Rösrath
- Pezzer*, Heinz-Jürgen, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
- Pfeiffer*, Thomas, Dr., Präsident des Finanzgerichts, Leipzig
- Pfitzner*, Klaus, Ministerialrat, Alfter-Oedekoven
- Pfitzenmayer*, Karl-Friedrich, Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer, Hamburg
- Pfluger*, Bert, Dr., Wirtschaftsprüfer, Karlsruhe
- Pfluger*, Katja, jur. Assistentin, Zürich
- Philipowski*, Rüdiger, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Steuerberater, Alfter-Oedekoven
- Pich*, Hildegard, Referatsleiterin im Finanzministerium, Dorsten
- Piltz*, Detlev Jürgen, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Königswinter
- Piltz*, Hermann, Regierungsdirektor, Offenburg
- Plate*, Horst G., Steuerberater, Wirtschaftsprüfer und Rechtsbeistand, Ganderkesee
- Pöllath*, Reinhard, LL.M., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München
- Pollmann*, Erika, Dr., Regierungsdirektorin, Mülheim/Ruhr
- Pommerin*, Andreas, Dipl.-Betriebswirt, Rechtsanwalt, Düsseldorf
- Pott*, Hans-Michael, Dr., Assessor, Köln
- Preisser*, Michael, Dr., Professor, Fachhochschule Hamburg, Seevetal
- Prell jun.*, Helmut, Dipl.-Finanzwirt, Fürth
- Probst*, Ulrich, Dr., Richter am Finanzgericht, Putzbrunn
- Prusko*, Dietmar, Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Weiden
- Publ*, Thomas, Dr., Institut für Finanz- und Steuerrecht, Heidelberg
- Pump*, Hermann, Richter am Finanzgericht, Münster
- Quabeck*, Heinz, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Bonn
- Rätz*, Hans, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Schwäbisch Hall
- Rainer*, Thomas, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln
- Ramackers*, Arnold, Oberregierungsrat, Erkrath
- Ranft*, Eckart, Präsident des Finanzgerichts a. D., Bremen
- Rasenack*, Christian, Dr., Universitätsprofessor, Berlin
- Rathert*, Wilfried, Ludwigshafen
- Raupach*, Arndt, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München

- Rechenberg*, Wolf-Georg, Frh. von, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Berlin
- Redecker*, Winfried, Steuerberater, Buchprüfer, Rechtsbeistand, Wetzlar
- Reiche*, Klaus, Dr., Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Friedrichsdorf
- Reif*, Arne, Rechtsanwalt, München
- Reim*, Hartmut, Präsident des Finanzgerichts, Münster
- Reiß*, Wolfram, Dr., Professor, Regierungsdirektor, Dozent, Darmstadt
- Reuter*, Cornelia, Finanzbeamtin, Bonn
- Reuter*, Hans-Peter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Königstein/Taunus
- Riechmann*, Klaus-Joachim, Wissenschaftlicher Mitarbeiter, Minden
- Riegger*, Bodo, Dr., Stuttgart
- Rieker*, Klaus J., Rechtsanwalt, Steuerberater, Heppenheim-Oberlauden
- Ritter*, Wolfgang, Syndikus, Frankenthal/Pfalz
- Rodemann*, Hans-Jürgen, RR/Referent - Vollstreckung, Berlin
- Röchling'sche Treuhandgesellschaft*, Mannheim
- Roeder*, Günter, Rechtsanwalt, BASF, Zentralabteilung Steuern und Zölle, Ludwigshafen
- Röhl*, Thomas, Dipl.-Kaufmann, Düsseldorf
- Rönitz*, Dieter, Präsident des Finanzgerichts a. D., Grafing
- Röver*, Ruprecht, Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Berlin
- Rohrman*, Jörn, Rechtsanwalt, Steuerberater, Köln
- Roller*, Alfred, Dr., Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Stuttgart
- Roth*, Heinrich, Regierungsdirektor, Trier-Ruwer
- Rotthege*, Georg, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf
- Ruban*, Reinhild, Richterin am Bundesfinanzhof, München
- Rudolph*, Günther, Rechtsanwalt, Steuerberater, Taunusstein
- Rüber*, Bernd, Dr., Regierungsrat, Gauting
- Rüber*, Hans-Josef, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln
- Rüssmann*, Bernd, Dr., Rechtsanwalt, Bensheim
- Runge*, Berndt, Dr., Ministerialrat, Bornheim-Hemmerich
- Ruppe*, Hans-Georg, Dr., Universitätsprofessor, Graz
- Saalfeld*, Uwe, Freiherr von, Rechtsanwalt, München
- Safarik*, Frantisek J., Dr., eidgen. dipl. Steuerexperte, Basel
- Sagasser*, Bernd, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Düsseldorf
- Saldern*, Albrecht von, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Krefeld
- Salditt*, Franz, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Neuwied

- Sanden*, Manfred, Dr., Rechtsanwalt, Wuppertal
Sander-Hellwig, Annelore, Regierungsdirektorin, Berlin
Sauer, Gisbert, Rechtsbeistand, Berlin
Sauerwald, Josef, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Bergisch Gladbach
Schaetze, Roderich, Rechtsanwalt, München
Schäfer, Karl, Dr., Rechtsanwalt, München
Schätzlein, Adolf, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Neuss
Scharfe, Günter, Rechtsanwalt, Steuerberater, Hagen
Schaumburg, Harald, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Lehrbeauftragter, Bonn
Schaumburg, Heide, Dr., Vorsitzende Richterin am Finanzgericht, Bonn
Scheel, Peter, Dr., Leitender Regierungsdirektor, Dortmund
Scheidle, Günther, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Augsburg
Schellmann, Gottfried, Referent der Handelskammer Niederösterreich, Brunn, Österreich
Schewe, Hans-Wolfgang, Rechtsanwalt, Steuerberater, Stuttgart
Schick, Walter, Dr., Universitätsprofessor, Nürnberg
Schilli-Frank, Dagmar, Regierungsdirektorin, Essen
Schitag AG, Schwäbische Treuhand-AG, Stuttgart
Schläger, Annegret, Assessorin, Münster
Schlagheck, Bernhard Stephan, Beeck
Schleifenbaum, Heinrich, Dr. jur., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Notar, Siegen
Schlütter, Egon, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln
Schmid, Jakob, Oberregierungsrat, Mainz
Schmidt, Hans Martin, Dr., Verleger, Köln
Schmidt, Harald, Dr. jur., Leitender Regierungsdirektor, Paderborn
Schmidt, Ludwig, Dr., Professor, Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof, Baldham
Schmidt-Liebig, Axel, Dr., Richter am Finanzgericht, Saarbrücken
Schmidt-Troje, Jürgen, Dr., Präsident des Finanzgerichts, Köln
Schmitz, Peter, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Notar, Siegen
Schneider, Hans-Peter, Steuerberater, Lüneburg
Schneider, Stefan, Wissenschaftlicher Mitarbeiter, Mannheim
Schobert, Anton, Regierungsdirektor, Bonn
Schöck, Thomas A. H., Dipl.-Volkswirt., Kanzler der Universität Erlangen-Nürnberg, Fürth
Schönberg, Rüdiger, Frhr. von, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, Pfaffenhofen

- Schönwandt*, Jens Carsten, Richter am Finanzgericht, Freiburg
Scholsem, Jean-Claude, Dr., Lehrbeauftragter, Grace-Hollogne, Belgien
Scholtz, Rolf-Detlev, Dr., Richter am Bundesfinanzhof a. D., Sankt Augustin
Scholz, Michael W., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Wirtschaftsprüfer, Hamburg
Schott, Karl-Heinz, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Marktleuthen
Schreven, Bernhard, Dr., Steuerberater, Dozent, Aachen
Schröder, Detlef, Vizepräsident am Finanzgericht, Berlin
Schüller, Alfred, Oberregierungsrat, Berlin
Schürer-Waldheim, Reinhold, Dr., Professor, Steuerberater, vereidigter Buchprüfer, Dozent, Wien
Schütz, Karl-Hermann, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Weinheim
Schütze, Matthias, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Berlin
Schulteis, Peter, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Bad Wildungen
Schultz, Florian, Dr., Dipl.-Kaufmann, Rechtsanwalt, Steuerberater, Frankfurt/Main
Schulz-Kühne, Elvira, Rechtsanwältin, Goslar
Schulze, Erhard-Veit, Dr., Steuerberater, Rentenberater, Offenbach/Main
Schulze zur Wiesche, Dieter, Dr., Professor, Nordkirchen
Schulze-Osterloh, Joachim, Dr., Universitätsprofessor, Berlin
Schumacher, Detlef, Dr., Universitätsprofessor, Krummhörn
Schumacher, Hans-Jürgen, Dr. jur., Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Münster
Schumann, Erich, Rechtsanwalt, Bonn
Schürer-Waldheim, Reinhold, Dr., Professor, Steuerberater, vereidigter Buchprüfer, Dozent, Wien
Schütz, Karl-Hermann, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Weinheim
Schütze, Matthias, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Berlin
Schwakenberg, Friedrich-Karl, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, Gräfenfing
Schwarz, Bernhard, Dr., Leitender Regierungsdirektor, Rostock
Schwarz, Jörg, Regierungsrat, Kassel
Schweda, Joachim, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Thysengas GmbH, Duisburg
Schwichtenberg, Knut W., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln
Seeger, Siegbert, Dr., Präsident des Finanzgerichts, Wennigsen
Seer, Roman, Dr. jur., Dipl.-Finanzwirt, Assessor, Wuppertal
Seest, Jan, Rechtsanwalt, Steuerberater, München

- Seibel*, Wolfgang, Richter am Finanzgericht, Sprockhövel
Seibold, Felix, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, München
Seitz, Wolfgang, Dr., Steuerjurist, Wien
Sieber, Roland, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Kornthal-Münchingen
Siegel, Stefan, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln
Siegel, Theodor, Dr., Universitätsprofessor, Berlin
Sieker, Susanne, Dr., Wissenschaftliche Assistentin, Berlin
Sieling, Arnd Eugen, Rechtsanwalt, Düsseldorf
Siska, Werner, Dr., Steuerberater, Wiener Neustadt
Slawik, Siegfried, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer,
Erfststadt-Liblar
Söffing, Günter, Dr., Professor, Richter am Bundesfinanzhof a. D., Tauf-
kirchen
Söhn, Hartmut, Dr., Universitätsprofessor, Passau
Soll, Hans-Joachim, Regierungsrat, Friedrichsdorf
Sommer, Michael, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, München
Speckamp, Peter, Richter am Finanzgericht, Essen
Spies, Stephan, Regierungsrat z.A., Sassenberg
Spindler, Wolfgang, Richter am Bundesfinanzhof, Pullach
Stadie, Holger, Dr., Professor an der Fachhochschule für Öffentl. Verwal-
tung, Hamburg
Stahl-Sura, Karin, Richterin am Finanzgericht, Münster
Stakemann, Hartwig, Dr., Präsident des Finanzgerichts, Burgwedel bei
Hannover
Stapperfend, Thomas, Dr., Regierungsrat, Wuppertal
Steinborn, Manfred, Krefeld-Traar
Steinert, Maia, Rechtsanwältin, Köln
Steinbauff, Dieter, Richter am Bundesfinanzhof, München
Steuck, Hellmut, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Langenfeld
Stoll, Gerold, Dr., Universitätsprofessor, Wien
Stollfuß, Wolfgang, Verleger, Bonn
Stolterfoht, Joachim N., Dr., Professor, Rechtsanwalt, Fachanwalt für
Steuerrecht, Steuerberater, Freiburg im Breisgau
Stolze, Heinz, Dipl.-Volkswirt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Emsdet-
ten
Streck, Michael, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln
Streit, Willi, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Köln
Ströfer, Joachim, Dr., Ministerialrat, Meckenheim
Strohner, Klaus, Rechtsanwalt, Köln
Strunk, Roy, Regierungsrat, Freiburg
Stümpel, Horst, Regierungsdirektor, Dortmund

- Stuhldreier*, Knut, Dipl.-Finanzwirt, Essen
Sturies, Rainer, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Heidelberg
Sturm, Wolfgang, Dipl.-Finanzwirt, Bad Salzuflen
Süchting, Hans-Peter, Finanzpräsident, Kiel
Sunder-Plassmann, Reinhard, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
- Tanski*, Joachim, Dr., Dipl.-Kaufmann, Berlin
Tanzer, Michael, Dr., Universitätsprofessor, Wien
Targan, Norbert, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Hamburg
Taucher, Otto, Mag. Dr., Universitätsdozent, Wirtschaftstreuher., Steuerberater, Graz
Temming, Johannes, Vorsitzender Richter, Hagen
Theil, Clemens, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Steuerberater, München
Theisen, Manuel R., Dr. Dr., Universitätsprofessor, Mannheim
Thiel, Jochen, Dr., Professor, Ministerialrat, Kaarst
Thumfart, Bruno, Regierungsdirektor, Schwäbisch-Gmünd
Tiedchen, Susanne, Dr., Wissenschaftliche Mitarbeiterin, Berlin
Tillen, Walter, Präsident des Finanzgerichts, Köln
Tipke, Klaus, Dr., Universitätsprofessor (em.), Köln
Todt, Johann Ludwig, Dipl.-Kaufmann, Wirtschaftsprüfer, Hamburg
Torggler, Hellwig, Dr. Dr., Rechtsanwalt, Wien
Traxel, Wolfgang, Dr., Steuerberater, Leipzig
Trzaskalik, Christoph, Dr., Universitätsprofessor, Mainz
- Uelner*, Adalbert, Dr., Ministerialdirektor a. D., Rechtsanwalt, Sankt Augustin
- Vallender*, Klaus A., Dr., Dozent, Trogen, Schweiz
Venzmer, Kurt J., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Landshut
Vogel, Hans, Präsident des Finanzgerichts a. D., Freiburg
Vogel, Hans-Heinrich, Dr., Professor, Universitätslektor, Lund, Schweden
Vogel, Klaus, Dr., Universitätsprofessor, München
Vogelgesang, Horst, Präsident der Bundesfinanzakademie, Siegburg
Vogler, Jürgen, Sachbearbeiter im landwirtschaftlichen Regierungswesen, Wurmlingen
Volb, Helmut, Regierungsrat z. A., Berlin

- Voss*, Reimer, Präsident des Finanzgerichts a. D., Wohltorf
Vosseberg, Clemens-Ulrich, Rechtsanwalt, Steuerberater, Berlin
Waas, Georg, Syndikus, Blaustein
Wachenhausen, Manfred, Dr., Regierungsdirektor, Wallhausen
Wacker, Roland, Dr., Regierungsdirektor im Finanzministerium, Stuttgart
Wagner, Klaus Jürgen, Dr., Richter, Dortmund
Wallenstätter, Alfred, Dr., Regierungsdirektor, Höchberg
Walter, Otto L., Dr. Dr. h. c., Professor, Rechtsanwalt, Attorney at Law, New York
Walz, W. Rainer, Dr., Universitätsprofessor, Hamburg
Walzer, Klaus, Dr., Steuerberater, Berlin
Wartner, Otto, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München
Wassermeyer, Franz, Dr., Professor, Richter am Bundesfinanzhof, Sankt Augustin
Watermeyer, Heinrich-Jürgen, Dr., Rechtsanwalt, Solingen
Weber, Dorothea, Rechtsanwältin im Finanzamt, Neustadt/Weinstraße
Weber, Harald, Dr., Universitätsprofessor, Bielefeld
Weber, Hermann, Dr., Rechtsanwalt, Bad Vilbel
Weber-Grellet, Heinrich, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
Weckerle, Thomas, LL.M., Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Herdecke
Wedelstädt, Alexander von, Leitender Regierungsdirektor, Mülheim/Ruhr
Weerth, Jan de, Rechtsanwalt, Berlin
Wegner, Jürgen, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Hamburg
Weide, Kurt, Hofrat, Innsbruck
Weinacht, Herbert, Regierungsdirektor, Denzlingen
Weingarten, Erwin, Regierungsrat, Köln
Wellmann, Richard, Dr. jur., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Buchholz i. d. Nordheide
Wendt, Rudolf, Dr., Universitätsprofessor, Saarbrücken
Wenmakers, Peter, Dr., Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Düsseldorf
Wenzel, Helmut, Leitender Regierungsdirektor a. D., Haan
Werner, Stefan M., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Moers
Westermann, Wolfgang, Leitender Regierungsdirektor a. D., Wuppertal
Widmann, Siegfried, Dr., Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof, München
Widmann, Werner, Ministerialrat, Mainz-Kastel
Wiedemann, Klaus, Rechtsanwalt und Steuerberater, Grünwald

- Wieland*, Joachim, LL. M., Dr., Universitätsprofessor, Bielefeld
Wiese, Friedrich, Steuerberater, Rechtsbeistand, vereidigter Buchprüfer, Stadtlohn
Wiesmeth, Otmar-Hans, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Dinkelsbühl
Wingert, Karl-Dieter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Bonn
Winter, Gerhard, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Mülheim/Ruhr
Winter, Hans, Mag. Dr., Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, beeidigter Buchprüfer, Graz
Winters, Karl Peter, Verleger, Köln
Wirtz, Otto, Bornheim
Wittmann, Rolf, Dr., Akademischer Rat, Augsburg
Wölfinger, Heinrich, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Bad Homburg v. d. Höhe
Woerner, Lothar, Dr., Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof, München
Woblschlegel, Hans Peter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Bremen
Wolff, Eberhard, Dr., Abteilungsdirektor, Köln
Wolff-Diepenbrock, Johannes, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
Wolffgang, Hans-Michael, Dr., Regierungsdirektor, Münster
Wolter, Eckhard, Dipl.-Volkswirt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Hamburg
Wolter, Jaques, Rechtsanwalt, Luxemburg
Woltmann, Albrecht, Dr., Dipl.-Kaufmann, Rechtsanwalt, Generalbevollmächtigter, Schlammersdorf
Wüst, Joachim, Rechtsanwalt, Köln
Wurm, Felix J., Dr., LL. M., Rechtsanwalt, Steuerberater, Düsseldorf
Wusowski, Peter, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Notar, Oldenburg
- Zacherl*, Peter, Dr., Finanzpolitischer Referent, Wien
Zanzinger, Dieter, Regierungsrat z. A., München
Ze, Roberto, Dr., Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Mailand
Zeifang, Dieter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Ravensburg
Zentralverband Elektrotechnik und Elektronikindustrie e. V., z. Hd. Bekker, Matthias, Dr., Frankfurt/Main
Zeuschwitz, Friedrich von, Dr., Universitätsprofessor, Gießen
Ziegler, Günther, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München

Zitta, Rudolf, Dr., Rechtsanwalt, Salzburg

Zorn, Nikolaus, Dr., Universitätslektor, Mieders, Österreich

Zweyer, Heinz, Regierungsrat, Karlsruhe

Sachregister

- Abschnittsbesteuerung, Grundsatz der jährlichen 80
- Abschreibungen 53, 55, 82, 128, 131 ff., 174 f., 187 f., 190, 224 ff.
 - Anlagevermögen 253
 - außerordentliche 174
 - Beteiligungen 113
 - Betriebs- und Geschäftsausstattung 132
 - Bilanzierungshilfen 227
 - Buchnachweis 178
 - Finanzanlagen 228
 - Firmenwert 82, 227
 - Gebäude 26, 132, 254
 - Grundstücke 82, 113
 - Gruppen- 113, 132
 - immaterielle Wirtschaftsgüter 113, 132, 175, 224
 - Maschinen 132, 254
 - Methoden 26, 55, 83, 113 f., 131, 224 ff., 253
 - Sachanlagen 224
 - Sonder- (s. dort)
 - Transportmittel 254
 - überhöhte 187
 - Vorräte 132
 - wiedergewonnene 140 f.
- Abschreibungsplan 225
- Abschreibungstabelle 225
- Abzüge, Einkommensteuer 16
- Abzugsfähigkeit von Aufwendungen (s. dort)
- Abzugssystem 247, 272, 288
- Abzugsvoraussetzungen, Aufwendungen 256 f.
- ACT 104, 108 ff., 288
- Advance ruling 71
- Advanced corporation tax (ACT) 104, 108 ff.
 - im Konzernverbund 109 f.
- Aktiengesellschaften
 - Beteiligung an Personengesellschaft 164, 171
 - Einmann-AG 163, 244
 - im Handelsrecht 8 f., 46 f., 75, 123, 159, 199 f., 244
- Aktiengesellschaftliche Beteiligungsformen 163, 171
- Aktieselskab (A/S) 123
- Aktiver Gesellschafter 48
- Allgemeines Einkommen 127, 128
- Andesselskab 124
- Anlagevermögen
 - Abschreibungen 253
 - Bewertung 143 f., 224
- Anpartselskab (ApS) 123
- Anrechnungsverfahren
 - Abzugssystem 247, 272, 288
 - ACT 104, 108 ff., 288
 - bei ausländischen Aktionären 18, 111
 - grenzüberschreitendes 288
 - klassisches System 16, 18, 33, 181, 272, 288
 - Teilanrechnungssystem 272
 - Vollanrechnungssystem 272, 280, 288
- Anschaffungs- und Herstellungskosten 25, 26, 55, 81, 253
- Anteilseigner
 - Besteuerung, Gewinnausschüttung (s. dort)
- Arbeitsgemeinschaft 162
- Arbeitsleistungen, Bewertung 27
- Articles of association 97

- Atypische Gesellschaft 249
 Aufspaltung, Betrieb 278
 Aufwands- und Vertragsprinzip 216
 Aufwendungen
 – abzugsfähige 51, 53, 128, 130, 137, 148, 175 f., 206 ff., 223 ff., 255 ff.
 – Abzugsvoraussetzungen 256 f.
 – gemischt veranlaßte 131
 – Repräsentations- 71, 84, 131, 177, 188
 – steuerfreie Einnahmen 258
 Ausbildungsaufwendungen 86
 Ausgleichsrücklage 31
 Ausgleichsteuer 181 ff., 189, 190
 Ausgleich von Verlusten (s. dort)
 Ausländische Betriebsstätte 16
 – Verluste 189, 253
 Ausländische Gesellschaft 160
 Ausländische Tochtergesellschaften, Verluste 71, 102, 104, 138
 Ausländische Unternehmen 247, 260 ff.
 – Gewinnermittlung 261 ff.
 – mit inländischer Betriebsstätte 262 f.
 – ohne inländische Betriebsstätte 261 f.
 Auslandsinvestitionen 87, 218
 – Rücklagen 83
 Ausschüttung 68
 – des Gewinns (s. Gewinnausschüttung)
 – Liquidations- 68
 Außengesellschaft 8
 Außenprüfung 35, 69, 91
 Außensteuergesetz 219
 Außergewöhnliche Belastungen 14, 129
 Außerordentliche
 – Abschreibungen 174
 – Erträge 82, 173
 Avoir fiscal 79, 89, 144
 Befreiungen
 – Capital gains tax 105 f.
 Beherrschender Gesellschafter 142
 Belastungen
 – außergewöhnliche 14, 129
 Bemessungsgrundlage
 – Einkommensteuer (s. dort)
 – Erbschaft- und Schenkungsteuer 210 f.
 – Harmonisierung 283, 292
 – Körperschaftsteuer (s. dort)
 Bénéfices industriels et commerciaux 77
 Beschränkte Steuerpflicht 34, 38, 51, 79, 111, 169 ff., 180 f., 189, 208, 232 f., 237 f.
 – Gewinnermittlung 38 f.
 Beschränkt Steuerpflichtiger, Verluste 232
 Besloten vennotschap met beperkte aansprakelijkheid (BV) 9
 Besonderes Einkommen
 – Begriff 127 f.
 – Besteuerung 139 ff.
 – Steuersatz 150
 Besteuerungsverfahren 34 f., 69 f., 91 f., 117 ff., 151, 242, 269 f.
 Beteiligungen
 – Abscheidungen 113
 – Bewertung 27
 – Mindest- 59, 64, 138
 – Veräußerungsgewinne 17, 59, 62, 105, 141 f.
 Beteiligungsformen
 – aktiengesellschaftliche 163, 171
 Betriebsaufgabegewinne 15

- Betriebsaufspaltung 278
- Betriebsausgaben 52, 60, 63,
82 ff., 90, 111, 113, 128, 188, 206
- Betriebseinnahmen 206
- Betriebs- und Geschäftsausstattung,
– Abschreibungen 132
- Betriebsstätte
 - ausländische 16
 - Begriff 247
 - Verluste ausländischer 189, 253
- Betriebssteuer 39
 - Rückstellungen 175
- Betriebsveräußerung
 - Veräußerungsgewinne 67
 - Verluste 67
- Betriebsvermögen, Übertragung
von 42
- Bewertung
 - Anlagevermögen 143 f., 224
 - Arbeitsleistungen 27
 - Beteiligungen 27
 - Forschungsmaßnahmen 25
 - Harmonisierung 290
 - immaterielle Wirtschaftsgüter
25, 143, 224
 - Immobilien 25, 209
 - Umlaufvermögen 26, 134 f., 254
 - Vorräte 55, 81, 176, 229
 - Warenverbrauch 134
 - Wirtschaftsgüter, bewegliche 25
- Bewertungsmethoden
 - Anschaffungs- und Herstell-
ungskosten 25, 26, 55, 81,
253
 - Durchschnittsmethode 135
 - eiserne Reserve 27, 55
 - FIFO 135, 254
 - „geopferter Betrag“ 27
 - Katasterwert 209
 - LIFO 27, 254
 - Marktpreis 55, 81, 209, 253
 - nominalistische 25, 26
 - Rücknahmewert 210
 - Selbstkostenpreis 27
 - substanzerhaltende 27
 - Wiederbeschaffungswert 25, 27
- Bilanz, konsolidierte 9, 49, 50
 - im Steuerrecht 65, 71, 85
- Bilanzbündeltheorie 17, 289
- Bilanzierungshilfen, Abscheibun-
gen 227
- Bilanzprinzip 80
- Bildung von Kapital (s. Kapitalbil-
dung)
- Bruttogewinn 254
- Buchführungsklassen 251 ff.
- Buchführungspflicht
 - handelsrechtliche 10 f., 49, 98,
125 f., 156, 200 ff., 251 ff.
 - steuerrechtliche 11, 50, 98,
125 f., 232 f., 251 ff.
- Buchnachweis
 - Abschreibungen 178
 - Grundsatz des 179
- Buchwertfortführung 66 f.
- Bußgelder, Steuerabzug 90
- Capital expenditure 112 f.
- Capital gains tax 105 ff.
 - Befreiungen 106 f.
 - Kapitalgesellschaften 107 f.
 - natürliche Personen 105 f.
 - Steuersatz 107
- Commanditaire vennootschap
(CV) 7
- Company limited by guarantee 96
- Company limited by shares 96
- Compartimentierungsurteil 28
- Controlled Foreign Companies
Legislation 102
- Coordination-Centres 68, 286

- Deklarations-Forderungssystem 27
- Desinvestitionsaddierung 32
- Dienstleistung 167 f.
- Direkte Steuern, Harmonisierung 279
- Dualismus 246, 270
- Durchgriffsbesteuerung 219
- Durchschnittsmethode 135

- Einbringung 220
- Einkommen
 - allgemeines 127, 128
 - besonderes (s. dort)
- Einkommensbegriff 127, 206
- Einkommensteuer 12 ff.
 - Abzüge 16
 - Bemessungsgrundlage 12 ff., 77, 99, 164, 249
 - Optionsmöglichkeit 51, 78
 - Steuerpflicht 12, 77, 99, 126, 164, 205 f., 246, 248
 - Tarif 15, 39, 51, 61 f., 88, 101, 148 f., 186, 233 ff., 267 ff.
- Einkommensteuer für juristische Personen (s. Körperschaft)
- Einkommensteuersätze
 - Verhältnis zu Körperschaftsteuersätzen, Harmonisierung 281
- Einkünfte 14, 77, 99
 - freiberufliche Tätigkeit 206
 - gewerbliche 166 ff., 206
 - Kapitaleinkünfte 206
 - künstlerische Tätigkeit 206
 - Land- und Forstwirtschaft 167
 - persönliche Arbeit 206
 - selbständige Arbeit 168
 - sonstige 166
 - aus Wertpapieren 269
- Einkünfteverzeichnis 34
- Einkünftequalifikation 54, 99, 166 ff., 180
- Einnahmen
 - steuerfreie, Aufwendungen 258
 - Betriebs- 206
- Einpersonengesellschaft 17, 18 ff., 43, 53, 163, 245
- Einzelunternehmer
 - im Handelsrecht 6, 42, 74, 94, 122, 154 ff., 197, 244
- Eiserne Reserve 27, 55
- „enti“ 164, 169, 179 ff.
 - Gewinnermittlung 179
- Erbschaft- und Schenkungsteuer
 - Bemessungsgrundlage 210 f.
 - Freibeträge 211
 - Steuerpflicht 210
 - Tarif 239
- Ermittlung des Gewinns (s. Gewinnermittlung)
- Ersatzbeschaffung
 - Rücklagen für 31
- Erträge 127, 173, 223
 - außerordentliche 82, 173
 - sonstige 174
 - Verschiebung von Finanz- 285
- EuGH, Rechtsprechung zur Harmonisierung 286 f.
- EWIV 6, 10, 22, 198
 - Gewinnermittlung 22

- Familienplitting 88
- Familienunternehmen 78, 106, 158
- FIFO 135, 254
- Finanzanlagen
 - Abschreibungen 228
 - Veräußerungsgewinne aus betrieblichen 58
- Finanzierung
 - Fremd- 232
- Firmenfahrzeuge 52

- Firmenwert
 - Abschreibungen 82, 227
- Firmenwohnungen 52
- Forderungen, ungewisse
 - Rückstellungen 258
- Forderungsbasis, Besteuerung auf 60
- Forschung 25, 68, 86, 114, 130 f., 147, 218, 228, 256
- Forschungsmaßnahmen – Bewertung 25
- Franked Investment Income 108
- Freiberufler
 - im Handelsrecht 7, 43, 95
 - im Steuerrecht 27, 60, 61, 130, 206
- Freiberufliche Tätigkeit, Einkünfte 206
- Freibeträge 101, 106, 148
 - Alterssicherung 13
 - Erbschaft- und Schenkungsteuer 211
 - Freiberufler und Gewerbetreibende 14
 - Grundfreibetrag 151 101, 148
 - Ruhestandsfreibetrag 106
 - Verheiratete 101
 - Vorsorgeaufwendungen 13
 - Zinsen und Dividenden 14
- Freistellung 16, 64
- Fremdfinanzierung 232
- Fremdvergleich 116
- Fusionsrichtlinie 67, 117, 274 f.
 - GbR (s. Gesellschaft bürgerlichen Rechts)
- Gebäude
 - Abschreibungen 26, 132, 254
- Gebühren
 - Lizenz- 63, 70, 115
- Geheime Kommissionen 62
- Gemeindesteuern 39, 61, 165 f., 184 ff., 210 ff.
- Gemeinnützige Gesellschaft 41
- General partnership 95
- Genossenschaft 45, 53, 124, 160, 197, 244
- Geopferter Betrag 27
- Gesamtsteuerlast 278, 283, 284
- Gesellschaft
 - ausländische 160
 - Gesellschaft bürgerlichen Rechts
 - im Handelsrecht 7, 42, 75, 159
 - im Steuerrecht 79, 206
 - Gesellschaft mit beschränkter Haftung 9, 43, 47, 76, 159, 200, 244
 - GmbH & Co KG 199, 244, 278
 - Gesellschaft mit beschränkter Nachschußpflicht 96
 - Gesellschaft, gemeinnützige 41
 - Gesellschaft mit unbeschränkter Haftung 96
- Gesellschaften, nichteingetragene 95
- Gesellschafter
 - aktiver 48
 - Arbeitnehmer 20
 - atypischer 249
 - beherrschender 142
 - passiver 48
- Gewerbebetrieb, Begriff 7, 129 f., 166 ff.
- Gewerbesteuer 39, 80, 212, 278, 283
- Gewerbliche Einkünfte 166 f., 206
- Gewinn
 - Brutto 254
- Gewinnausschüttung 17, 49, 52, 79, 137, 224
 - Besteuerung beim Anteilseigner 16, 33, 63 ff., 89 f., 110 f., 144 f., 181 ff., 240 f., 246, 250

- Besteuerung bei der Gesellschaft 33, 110, 144 f., 181 ff., 246
- verdeckte 64
- Gewinnbegriff
 - handelsrechtlich 23
 - steuerrechtlich 24, 54, 81, 166 ff.
- Gewinne
 - bei Betriebsaufgabe 15
- Gewinnermittlung
 - arten 221 f.
 - ausländische Unternehmen 261 ff.
 - beschränkt Steuerpflichtiger 38 f.
 - „enti“ 179
 - EWIV 22
 - Harmonisierung 283
 - indirekte 221
 - Maßgeblichkeitsgrundsatz 23 ff., 53 f., 80 f., 112, 172 f., 177, 200, 222, 278
 - nicht buchmäßige 258 ff.
 - Organschaft 22
 - Rechtsformabhängigkeit 20, 39, 51, 78, 80, 99, 111, 184 f., 251
 - Schätzung nach Indizien 222
 - Zurechnung 21 f., 80, 111 f., 169, 172, 185 f., 204 ff., 248 f.
- Gewinnerzielungsabsicht 155, 245
- Gewinnverteilung 91
- Glücksspielsteuer 15
- GmbH 9, 43, 47, 76, 159, 200, 244
- GmbH & Co KG 199, 244, 278
- Goodwill 25, 55, 133
- Grenzgänger 285
- Gründung (s. Unternehmensgründung)
- Grundsatz des Buchnachweises 179
- Grundsatz der jährlichen Abschnittsbesteuerung 80
- Grundsatz der sachlichen Verknüpfung 178
- Grundsteuer 212 f.
- Grundstücke, Abschreibungen 82, 113
- Gruppenabschreibungen 113, 132
- Guter Kaufmannsbrauch 23 ff.
- Handelsrechtliche Buchführungspflicht (s. dort)
- Häuservermietung, Besteuerung 268
- Harmonisierung 70 ff., 117, 181, 241, 274 ff.
 - Bemessungsgrundlagen 283, 292
 - Bewertung 290
 - indirekte Steuern 279
 - Gewinnermittlung 283
 - Körperschaftsteuer 285, 287
 - Maßgeblichkeitsgrundsatz 289 f.
 - Mehrwertsteuer 280
 - Personengesellschaften, Besteuerung 289
 - Rechtsprechung des EUGH 286 f.
 - Steuersätze 281, 283, 292
 - Steuererhebung 284
 - Steuervergünstigungen 286
 - Verhältnis Einkommensteuer-/Körperschaftsteuersätze 281
- Haushaltsbesteuerung 88, 205
- Herstellungs- und Anschaffungskosten 25, 26, 55, 81, 253
- ILOR 165 f., 184 ff., 190
- Immaterielle Wirtschaftsgüter
 - Abschreibungen 113, 132, 175, 224
 - Bewertung 25, 143, 224
 - Veräußerungsgewinne 143

- Immobilien
– Bewertung 25, 209
– Veräußerungsgewinne 139 ff.
Immobilienhandel 136, 140
Indexierung 60, 106
Indirekte Gewinnermittlung 221
Inflationsanpassung 61, 88, 233, 253, 273
Inter-company-Gewinne 22
Interessenskab (I/S) 122
Investmentfonds 145 f.
Investitionen im Ausland 87, 218
IRPEF 164
IRPEG 164
- Kapitalbildung 189
Kapitaleinkünfte 206
Kapitalertragsteuer 39, 63, 108 ff., 217, 241
Kapitalgesellschaften
– Capital gains tax 107 f.
Kassenbasis, Besteuerung auf 60
Katasterwert 209
Kaufmännischer Unternehmer 156 f.
KG (s. Kommanditgesellschaft)
– offene 16
KGaA (s. Kommanditgesellschaft auf Aktien)
Klassisches System 16, 18, 33, 181, 272, 288
Kleinunternehmer 157 f.
Know how 26
Körperschaftsteuer
– Bemessungsgrundlage 16 f., 54, 79, 102, 126, 164, 216, 232, 249 f.
– Harmonisierung 285, 287
– Optionsmöglichkeit 78
– Steuerpflicht 16, 51, 78, 99, 126, 164 f., 169 f., 216, 246
– Tarif 17, 39, 51, 62, 88 f., 105, 126, 149, 186, 215, 237, 267 ff.
Körperschaftsteuersätze
– Verhältnis zu Einkommensteuersätzen, Harmonisierung 281
Kollektivunternehmen 159 ff.
Kommanditgesellschaft 7, 44, 74, 122, 159, 198 f., 244
– irreguläre 159
– offene 16
Kommanditgesellschaft auf Aktien 44, 76, 123, 159, 200
Kommanditselskab (K/S) 122
Konkurs 183
Konkursausfall
– Rückstellungen 56
Konsolidierte Bilanz 9, 49, 50
– im Steuerrecht 65, 71, 85
Kontenrahmen 203
Konvergenz, Steuersysteme 280
Konzernbesteuerung 65, 71, 85, 104, 112, 115 f., 137 f., 220, 250
Konzerninterne Verluste (s. dort)
Kosten
– allgemeine 83, 255 f., 257
Künstlerische Tätigkeit, Einkünfte 206
Kursgewinne 127
- Land- und Forstwirtschaft, Einkünfte 167
Landwirtschaftlicher Unternehmer 156
Lease back 188
Lebensversicherungen
– Rückstellungen 258
Leibrenten 15
Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern 21, 52 f., 137

- Leistungsfähigkeitsprinzip 245 f.,
 250, 271
 LIFO 27, 254
 Limited partnership 95
 Liquidation 68, 183 f., 220
 Liquidationsausschüttung 68
 Lizenzgebühren 63, 70, 115
 Lohn, Unternehmer- 27
- Maatschap 7
 Management-BV 19
 Marktpreis
 – Bewertungsmethode 55, 81,
 209, 253
 Maschinen
 – Abschreibungen 132, 254
 Maßgeblichkeitsgrundsatz
 – Gewinnermittlung (s. dort)
 – Harmonisierung 289 f.
 Mehrwertsteuer
 – Harmonisierung 280
 Memorandum 97
 Mindestbeteiligung 59, 64, 138
 Mindeststeuer 89, 208, 288
 Mutter-Tochter-Richtlinie 64, 117,
 241 f., 274
- Naamloze vennootschap (NV) 9
 Nachforderung 35
 Natürliche Personen
 – Capital gains tax 105 f.
 Neubausteuer 213
 Nicht buchmäßige Gewinnermitt-
 lung 258 ff.
 Nichteingetragene Gesellschaften 95
 Niedrigsteuerländer 40, 103, 144 f.
 Nominalistische Bewertungsme-
 thode 25, 26
- Offene Handelsgesellschaft 7, 43,
 74, 122, 159, 198 f.
- Offene KG 16
 Openbare vennootschap 8
 Optionsmöglichkeit
 – Einkommensteuer 51, 78
 – Körperschaftsteuer 78
 Organschaft 278
 – Gewinnermittlung 22
- Passiver Gesellschafter 48
 Pauschal-Wertberichtigung 175
 Pensionsbeiträge 115
 Pensionsrückstellungen 28 f., 57,
 175
 Personengesellschaften
 – Besteuerung 2, 52 f., 78, 111,
 169, 204
 – Besteuerung, Harmonisierung
 289
 – Beteiligung einer AG 164, 171
 – im Handelsrecht 7 ff., 74 f.,
 94 f., 122 f., 126, 159, 197 ff.
 Persönliche Arbeit, Einkünfte 206
 Plafondierung 149, 234
 Praktikabilitätsprinzip 24
 Preceding-year-basis 100
 Preisschwankungen bei Rohstoffen
 – Rücklagen für 81, 83
 Preissteigerungsrücklagen 81, 83
 Prinzip der Leistungsfähigkeit
 254 f., 250, 271
 Prinzip der sachlichen Zuordnung
 179
 Prinzip der Praktikabilität 24
 Prinzip der Stetigkeit 24
 Prinzip der Wahrheit 24
 Privataktionäre, Veräußerungsge-
 winn 40
 Private companies 97 f.
 Privilegierung von Rechtsformen
 220 f., 271
 Public companies 97 f.

- Publizitätspflicht 11, 43, 44, 47,
54, 96, 98, 161, 199
- Quellensteuer 63, 64, 68, 70, 217
- Realisationsprinzip 24
- Realsteuern (s. Gemeindesteuern)
- Rechtsformabhängigkeit, Gewinn-
ermittlung (s. dort)
- Rechtsformen, Privilegierung
220 f., 271
- Rechtspersonensteuer 38, 51
- Rechtspersönlichkeit 8, 9, 20,
41 ff., 51, 94, 159, 199
- Reederei 123
- Repräsentationsaufwendungen 71,
84, 131, 177, 188
- Risikoversorgen 11, 28 ff., 137
- Rohertrag, gewerblicher 81
- Rücklage, Ausgleichs- 31
- Rücknahmewert 210
- Rückstellungen 28 ff., 53, 56, 59,
83, 115, 137, 278, 291
- Betriebsteuern 175
 - Konkursausfall 56
 - Lebensversicherungen 258
 - Pensionsrückstellungen 28 f.,
57, 175
 - Selbstversicherung 30
 - Umweltschäden 31
 - ungewisse Forderungen 258
 - ungewisse Verbindlichkeiten
136, 175, 224
 - wahrscheinliche Verluste 56, 83
- Rücklagen 30, 56 f., 59
- Ausgleichs- 31
 - Auslandsinvestitionen 83
 - für Ersatzbeschaffung 31
 - für Preisschwankungen bei Roh-
stoffen 81, 83
 - Preissteigerungs- 81, 83
 - steuerfreie 266
 - Veräußerungsgewinne 88
 - zweckgebundene 60
- Rücktrag, Vortrag
- Verluste (s. dort)
- Sachanlagen
- Abschreibungen 224
- Sachgründung 220
- Sachliche Verknüpfung, Grundsatz
der 178
- Schachtelprivileg 21, 28, 85, 89,
102, 179
- Schätzung 233
- nach Indizien bei Gewinnermitt-
lung 222
- Schenkungen 107, 128
- Schulden 11, 28 ff.
- Selbständige Arbeit 168
- Selbstkostenpreis
- Bewertungsmethode 27
- Selbstversicherung
- Rückstellungen 30
- Société à responsabilité limitée
(SARL) 76
- Société anonyme (SA) 75
- Société civile 75
- Société en commandite par
actions 76
- Société en commandite simple 74
- Société en nom collectif (SNC) 74
- Sonderabschreibungen 26, 32 f.,
114, 116, 146 f., 226, 266
- Sonderausgaben 129
- Sondersteuer 239 f.
- Sondervergütungen 204
- Sonstige Einkünfte 166
- Sonstige Erträge 174
- Sozialbeitrag 61
- Sozialversicherung 101
- Spaltung 67 f., 220

- Spekulationsgewinne 127
- Spenden 14, 224, 257
- Stetigkeitsprinzip 24
- Steuer auf das besondere Einkommen 149 f.
- (s. auch Besonderes Einkommen)
- Steuer auf Veräußerungsgewinne 105 ff.
- (s. auch Veräußerungsgewinne)
- Steuerabzug, Bußgelder 90
- Steuererhebung, Harmonisierung 284
- Steuererklärung 34 f., 54, 69, 91, 117, 151, 269 f.
- Steurgestaltung 40, 118 f.
- Steuergrundschrift (s. Steuervergütung)
- Steuerhinterziehung 69, 118, 276
- Steuerlast
- Gesamt- 278, 283, 284
- „steuerliche Einheit“ 22
- Steuerpflicht
- beschränkte (s. dort)
- Einkommensteuer (s. dort)
- Erbschaft- und Schenkungsteuer 210
- Körperschaftsteuer (s. dort)
- Steuerrechtliche Buchführungspflicht (s. dort)
- Steuersätze, Harmonisierung 281, 283, 292
- Steuersatz
- besonderes Einkommen 150
- Capital gains tax 107
- Steuersysteme
- Konvergenz 280
- Wettbewerb 279
- Steuerungsebene 40, 52, 263
- Steuervergünstigungen, Harmonisierung 286
- Steuervergütung 79, 85, 89, 102, 110, 144, 181, 183
- Steuervorauszahlung 62 f., 216
- Verzinsung 62 f.
- Steuerzahllast 207, 216
- Stiftung 10, 124
- Stille Gesellschaft 8, 162 f., 171 f., 199
- Stille vennootschap 8
- Strukturschwache Gebiete 68, 147, 190 f., 264
- Subsidiarität 282
- Substanzerhaltende Bewertungsmethode 27
- Subventionen 32 ff., 68, 85 f., 114, 116, 145 ff., 189 ff., 215, 217, 220 f., 223, 263 ff., 273 f.
- Tarif
- Einkommensteuer (s. dort)
- Erbschaft- und Schenkungsteuer 239
- Körperschaftsteuer (s. dort)
- Teilanzrechnungssystem 272
- Teilbetriebsveräußerung, Veräußerungsgewinne 67
- Thesaurierter Gewinn, Besteuerung 54, 80, 105
- Thin capitalization 116, 138
- Transportmittel
- Abschreibungen 224
- Überschussrechnung 23
- Übertragung von Betriebsvermögen 42
- Übertragung eines Unternehmens (s. Unternehmensübertragung)
- Übertragung von Verlusten 52, 57
- Umgehung der Steuer 40, 52, 263
- Umlaufvermögen
- Bewertung 26, 134 f., 254

- Veräußerungsgewinne 130
- Umsatzsteuer 213
- Umwandlung 220
- Umweltschäden, Rückstellungen 31
- Ungewisse Forderungen, Rückstellungen 258
- Ungewisse Verbindlichkeiten, Rückstellungen 136, 175, 224
- Uniform business rate 117
- Unincorporated association 94, 96
- Unlimited company 96
- Unternehmen
 - ausländische (s. dort)
 - Kollektivunternehmen 159 ff.
- Unternehmensgründung 87, 220
- Unternehmensgruppen 10, 48 f., 53, 125
- Unternehmenssteuerregelung 129, 148, 150 f.
- Unternehmensübertragung 65 ff.
 - steuerfreie 65 f.
 - steuerpflichtige 64 f.
- Unternehmenszusammenschlüsse mit Außentätigkeit 161, 171 f.
- Unternehmer
 - allgemeiner Begriff 154 ff.
 - kaufmännischer 156
 - Klein- 157 f.
 - landwirtschaftlicher 156
- Unternehmerlohn 27
- Vennootschap onder firma (VOF) 7
- Veräußerungsgewinne
 - Anlagevermögen 82, 143, 219
 - Begriff 173
 - Besteuerung 40, 58 f., 82 ff., 127 f., 130, 139 ff., 187, 207, 218 f., 291
 - Beteiligungen 105, 141 ff.
 - aus betrieblichen Finanzanlagen 58
 - Betriebsveräußerung 67
 - immaterielle Wirtschaftsgüter 143
 - Immobilien 139 ff.
 - kurzfristige 82, 88
 - langfristige 82
 - Privataktionäre 40
 - Teilbetriebsveräußerung 67
 - Umlaufvermögen 130
 - Verrechnung mit laufenden Gewinnen 100
 - Verrechnungsbeschränkung 177, 190
 - Verteilung auf Folgejahre 177, 189 f.
 - wesentliche Beteiligung 17, 59, 62
- Veranlagung von Amts wegen 92
- Veräußerungsgewinne
 - Rücklagen 88
- Verbindlichkeiten, ungewisse
 - Rückstellungen 136, 175, 224
- Verbrauchssteuern 215
- Verbundene Unternehmen 245
- Verdeckte Gewinnausschüttung 64
- Verein 10
- Verfahren (s. Besteuerungsverfahren)
- Verkehrssteuern 213 ff.
- Verluste 14, 53, 57, 100, 129, 207, 291
 - Ausgleich 17, 57, 104, 136, 139 ff., 183, 185, 216, 232
 - ausländischer Betriebsstätten 189, 253
 - ausländischer Tochtergesellschaften 71, 102, 104, 138

- Begriff 136
- beschränkt Steuerpflichtiger 232
- Betriebsveräußerung 67
- konzernintern 49, 57, 104, 137 f.
- Übertragung 52, 57
- Verrechnungsbeschränkung 207
- Vortrag, Rücktrag 57, 84, 100 f., 104, 129, 142, 183, 216, 252
- Wahlrecht 84
- wahrscheinliche, Rückstellungen 56, 83
- zwischen Ehepartnern 57
- Vermögen, eigenes 11
- Vermögensteuer 39, 207 ff.
 - Bewertung 209 f.
 - Steuerpflicht 207
 - Tarif 238 f.
- Vermögensübertragungssteuer 209, 214
- Vermögensverwaltung 219
- Verrechnungspreise 208, 230 f., 284
- Verrechnung von Veräußerungsgewinnen mit laufenden Gewinnen 100
- Verrechnungsbeschränkung
 - Veräußerungsgewinne 177, 190
 - Verluste 207
- Verschreibung von Finanzerträgen 285
- Verschmelzung 67 ff.
- Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit 10, 160
- Verteilung des Gewinns (s. Gewinnverteilung)
- Verteilung von Veräußerungsgewinnen auf Folgejahre 177, 189 f.
- Vollrechnungssystem 272, 280, 288
- Vorausabschreibungen 146
- Vorauszahlungen von Steuern 62 f., 216
 - Verzinsung 62 f.
 - vorläufige Steuerveranlagung 15, 35
- Vorräte
 - Abschreibungen 132
 - Bewertung 55, 81, 176, 229
- Vorsichtsprinzip 24
- Vortrag, Rücktrag
 - Verluste (s. dort)
 - „VUT“-Vorsorgen 30
- Wahrheitsprinzip 24
- Warenverbrauch
 - Bewertung 134
- Wertberichtigung 83, 228, 230
 - Pauschal- 175
- Wertpapiere
 - Einkünfte 269
- Wertsteigerungen 26, 54 f., 58, 127, 173
- Wertzuwachssteuer 213
- Wesentliche Beteiligung 15
 - Veräußerungsgewinne 17, 59, 62
- Wettbewerbsneutralität 282
- Wettbewerb, Steuersysteme 279
- Wiederbeschaffungswert
 - Bewertungsmethode 25, 27
- Wiedergewonnene Abschreibungen 140 f.
- Wirtschaftliche
 - Betrachtungsweise 40, 119
- Wirtschaftliche Tätigkeit 155
- Wirtschaftsgüter, bewegliche
 - Bewertung 25
- Zahllast
 - Steuer- 207, 216
- Zerlegung (s. Spaltung)

Zivilrechtlicher Gesellschafts- vertrag 41 f.	Zusammenveranlagung 205, 208, 234
Zurechnung, Gewinnermittlung (s. dort)	Zweckgebundene Rücklagen 60

Bisher sind als Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. im Verlag Dr. Otto Schmidt erschienen:

Band 1: Übertragung von Einkunftsquellen im Steuerrecht
Möglichkeiten und Grenzen der Einkommensteuerverlagerung durch Nießbrauch, Beteiligung und Darlehen mit einem rechtsvergleichenden Teil.
Herausgegeben im Auftrag der Gesellschaft von Prof. Dr. Klaus Tipke. 2., unveränderte Auflage 1979, 280 Seiten DIN A 5, gbd. 48,- DM; für Mitglieder 38,- DM.
ISBN 3 504 62001 3

Band 2: Die Grundprobleme der Personengesellschaft im Steuerrecht
Zur Behandlung von Sondervergütungen, Sonderbetriebsvermögen, Steuervergünstigungen und Abschreibungsgesellschaften mit einem rechtsvergleichenden Teil.
Herausgegeben im Auftrag der Gesellschaft von Prof. Dr. Heinrich Wilhelm Kruse. 338 Seiten DIN A 5, 1979, gbd. 58,- DM; für Mitglieder 48,- DM.
ISBN 3 504 62003 X

Band 3: Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im Einkommensteuerrecht
Betriebsausgaben / Werbekosten – Privatausgaben / Betriebsvermögen – Privatvermögen / mit einem rechtsvergleichenden Teil.
Herausgegeben im Auftrag der Gesellschaft von Prof. Dr. Hartmut Söhn. 448 Seiten DIN A 5, 1980, gbd. 78,- DM; für Mitglieder 66,- DM. ISBN 3 504 62004 8

Band 4: Gewinnrealisierung im Steuerrecht
Theorie und Praxis der Gewinnverwirklichung durch Umsatzakt und durch Steuerentstrickung sowie des Besteuerungsaufschubs.
Herausgegeben im Auftrag der Gesellschaft von Univ.Prof. DDr. Hans Georg Ruppe. 320 Seiten DIN A 5, 1981, gbd. 58,- DM; für Mitglieder 48,- DM.
ISBN 3 504 62005 6

Band 5: Grenzen der Rechtsfortbildung durch Rechtsprechung und Verwaltungsvorschriften im Steuerrecht
Herausgegeben im Auftrag der Gesellschaft von Prof. Dr. Klaus Tipke. 458 Seiten DIN A 5, 1982, gbd. 85,- DM; für Mitglieder 71,- DM. ISBN 3 504 62006 4

Band 6: Strafverfolgung und Strafverteidigung im Steuerstrafrecht
Grundfragen des Steuerstrafrechts heute.
Herausgegeben im Auftrag der Gesellschaft von Prof. Dr. Günter Kohlmann. 408 Seiten DIN A 5, 1983, gbd. 82,- DM; für Mitglieder 69,- DM. ISBN 3 504 25951 5

Bisher sind als Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. im Verlag Dr. Otto Schmidt erschienen:

Band 7: Werte und Wertermittlung im Steuerrecht

Steuerbilanz, Einheitsbewertung, Einzelsteuern und Unternehmensbewertung.
Herausgegeben im Auftrag der Gesellschaft von RA Prof. Dr. Arndt Raupach,
Fachanwalt für Steuerrecht. 493 Seiten DIN A 5, 1984, gbd. 95,- DM; für Mitglieder
81,- DM. ISBN 3 504 62007 2

Band 8: Grundfragen des Internationalen Steuerrechts

Herausgegeben im Auftrag der Gesellschaft von Prof. Dr. Klaus Vogel. 318 Seiten
DIN A 5, 1985, gbd. 68,- DM; für Mitglieder 55,- DM. ISBN 3 504 62008 0

Band 9: Grundfragen des Lohnsteuerrechts

Herausgegeben im Auftrag der Gesellschaft von RA Prof. Dr. Joachim Stolterfoht.
538 Seiten DIN A 5, 1986, gbd. 118,- DM; für Mitglieder 95,- DM.
ISBN 3 504 62009 9

Band 10: Rechtsnachfolge im Steuerrecht

Herausgegeben im Auftrag der Gesellschaft von Prof. Dr. Joachim Schulze-Osterloh.
258 Seiten DIN A 5, 1987, gbd. 58,- DM; für Mitglieder 48,- DM.
ISBN 3 504 62010 2

Band 11: Zölle, Verbrauchsteuern, europäisches Marktordnungsrecht

Herausgegeben im Auftrag der Gesellschaft von Prof. Dr. Heinrich Wilhelm Kruse.
366 Seiten DIN A 5, 1988, gbd. 95,- DM; für Mitglieder 81,- DM.
ISBN 3 504 62011 0

Band 12: Steuerrecht und Verfassungsrecht

Herausgegeben im Auftrag der Gesellschaft von Prof. Dr. Karl Heinrich Friauf.
255 Seiten DIN A 5, 1989, gbd. 62,- DM; für Mitglieder 52,- DM.
ISBN 3 504 62012 9

Band 13: Umsatzsteuer in nationaler und europäischer Sicht

Herausgegeben im Auftrag der Gesellschaft von Dr. Lothar Woerner. 303 Seiten
DIN A 5, 1990, gbd. 72,- DM. ISBN 3 504 62013 7

Band 14: Probleme des Steuerbilanzrechts

Herausgegeben im Auftrag der Gesellschaft von Prof. Dr. Werner Doralt.
285 Seiten DIN A 5, 1991, gbd. 72,- DM. ISBN 3 504 62014 5

Band 15: Umweltschutz im Abgaben- und Steuerrecht

Herausgegeben im Auftrag der Gesellschaft von Richter am BFH Dr. Paul Kirchhof.
260 Seiten DIN A 5, 1993, gbd. 74,- DM. ISBN 3 504 62016 1

Hanns F. Hügel

Verschmelzung und Einbringung

Unternehmensübertragung auf verbandsrechtlicher
Grundlage im österreichischen und deutschen
Gesellschafts-, Bilanz- und Ertragsteuerrecht der
Kapitalgesellschaften

Von Rechtsanwalt Univ.-Doz. Dr. *Hanns F. Hügel*. Band 18
der Reihe Rechtsordnung und Steuerwesen, herausgegeben von
Prof. Dr. *Brigitte Knobbe-Keuk*. 754 Seiten DIN A5, 1993, brosch.
178,- DM/178,- sFr.

Kooperation: Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Köln / Manz Verlag,
Wien. Alleinvertrieb für Österreich und die tschechischen und
slowakischen Republiken durch Manz. ISBN 3 504 64217 3

Verschmelzung und Einbringung dienen der Vereinigung von
Unternehmen oder der Änderung der Unternehmens(Konzern-)
Struktur. Dies führt zu unterschiedlichen Problemen im Gesell-
schafts-, Bilanz- und Steuerrecht, die differenzierte Lösungen
erfordern. Dem geht der Autor in einer systematischen Unter-
suchung der Hauptprobleme der Unternehmensübertragung auf
verbandsrechtlicher Grundlage nach.

Dabei werden betriebswirtschaftliche Ziele von Umwandlungen
erläutert, Gestaltungsvorschläge für Akquisitions- und Umstruk-
turierungsmodelle erstattet und anhand von Fall- und Bilanzie-
rungsbeispielen illustriert.

Der Entwurf eines Gesetzes zur Bereinigung des Umwandlungs-
rechts sowie die Reform des UmwStG sind berücksichtigt, Recht-
sprechung und Schrifttum werden umfassend dokumentiert und
kritisch analysiert.

Verlag Dr. Otto Schmidt · Köln