

KOMMISSION
DER
EUROPÄISCHEN GEMEINSCHAFTEN

Generaldirektion
Binnenmarkt und Rechtsangleichung

Direktion Steuern

BERICHT ÜBER DIE BEMESSUNGSGRUNDLAGE
DER STEUERN AUF UNTERNEHMENSGEWINNE

INHALTSVERZEICHNIS

	<u>Seite</u>
Einleitung	1
Die steuerlichen Abschreibungen und die steuerliche Investitionsförderung in den Mitgliedstaaten der EWG	6
Wertsteigerungen und Veräußerungsgewinne beim Anlagevermögen .	60
Vorratsbewertung	102
Behandlung der Betriebsverluste	110

ANLAGE I

A. Kontinuierliche Abschreibungen, die den Investitionsaufwand auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer verteilen	1
B. Außergewöhnliche Abschreibungen auf Grund tatsächlicher außergewöhnlicher Wertverluste	6
C. Abschreibungen, die weder betriebswirtschaftlich noch steuerlich als angemessene Aufwandverteilung oder als Berücksichtigung außergewöhnlicher Wertminderungen, sondern als echte Steuervergünstigungen zu beurteilen sind	7
D. Andere steuerliche Maßnahmen, die als Investitionsanreiz angesehen werden können	9

ANLAGE II

Vorratsbewertung	11
------------------------	----

EINLEITUNG

Nachdem die Kommission in Zusammenarbeit mit Sachverständigen der Mitgliedstaaten zu Beginn des Jahres 1959 begonnen hatte, die Möglichkeiten für eine Harmonisierung der Umsatzsteuern in den Ländern des Gemeinsamen Marktes zu untersuchen, gaben die Finanzminister anlässlich ihrer Zusammenkunft am 21. März 1961 in Düsseldorf den Anstoß zu ähnlich orientierten Studien auch auf dem Gebiet der direkten Steuern. Sie regten an, die Leiter der nationalen Steuerverwaltungen zu einer Plenarsitzung einzuberufen, auf der der vorläufige Rahmen dieser Untersuchungen im einzelnen abzustecken sei.

Diese Sitzung fand am 5. Oktober 1961 in Brüssel unter Vorsitz des der Gruppe Wettbewerb vorstehenden Kommissionsmitgliedes, Herrn von der Groeben, statt. Die Kommission begründete in dieser Sitzung die Notwendigkeit, Fragen der direkten Besteuerung der Unternehmen im Gemeinsamen Markt eingehend zu untersuchen.

Sie hat hervorgehoben, daß die Artikel 100 bis 102 des EWG-Vertrages die Kommission und den Rat der EWG verpflichten, geeignete Maßnahmen vorzuschlagen, um gegebenenfalls sich abzeichnende, durch direkte Steuern hervorgerufene Verzerrungen des Wettbewerbs oder Behinderungen des freien Güter- und Leistungsaustausches im Gemeinsamen Markt zu beseitigen oder zu vermeiden.

Ein vorläufiger Vergleich der nationalen Vorschriften auf dem Gebiet der direkten, die Unternehmen betreffenden Steuern läßt vermuten, daß zum Teil erhebliche Belastungsunterschiede als Folge unterschiedlicher nationaler Steuerstrukturen, Steuersätze und Besteuerungsgrundlagen im Gemeinsamen Markt bestehen.

Diese Unterschiede in Höhe und Ausgestaltung der direkten Steuern erscheinen geeignet, unter sonst gleichen Bedingungen das gute Funktionieren des Gemeinsamen Marktes zu beeinträchtigen. Einerseits sei die Möglichkeit,

auch direkte Steuern auf die Preise zu überwälzen, nicht zu bestreiten, wenn gleich diese Möglichkeit in hohem Maße von der Marktsituation des Unternehmens und der jeweiligen Konjunkturlage abhängt. Insoweit die Überwälzung dieser Steuern gelinge, vermöchten Belastungsunterschiede den Warenaustausch im Gemeinsamen Markt zu stören. Andererseits könnten, wenn die Überwälzung nicht gelingt, solche Belastungsunterschiede zu Störungen des innergemeinschaftlichen, an der Nettorendite orientierten Kapitalverkehrs führen. Soweit etwa kapitalintensive gegenüber arbeitsintensiven Produktionen unterschiedlich bevorzugt oder benachteiligt werden, könnten überdies Wettbewerbsverzerrungen zwischen gleichartigen Fertigungszweigen verschiedener Mitgliedsländer eintreten.

Das Bestehen solcher Beeinträchtigungen des Güter- und Kapitalverkehrs und des freien Wettbewerbs würde auf die Dauer mit der fortschreitenden Integration der sechs Volkswirtschaften nicht vereinbar sein.

Daher schlug die Kommission der Anregung der Finanzminister folgend vor, eine Arbeitsgruppe aus Sachverständigen der Mitgliedstaaten zu bilden, die angesichts des komplexen Charakters der in Frage stehenden steuerlichen Tatbestände, ihrer Bedeutung für die Staatshaushalte und ihres engen Zusammenhangs mit den noch unterschiedlichen Wirtschafts- und Sozialstrukturen in den Mitgliedstaaten zunächst die Grundlagen der direkten Steuern der Unternehmungen in den Partnerländern untersuchen sollte. Dabei sollten insbesondere die steuerlich zulässigen Abschreibungsverfahren, die steuerlichen Maßnahmen zur Investitionsförderung, Fragen der Bestandsbewertung und die Behandlung von Veräußerungsgewinnen und Betriebsverlusten behandelt werden. Es sollte geprüft werden, ob die bestehenden Unterschiede der nationalen Rechtsvorschriften Verzerrungen auf dem Gebiet des Warenaustausches oder der Investitionen hervorrufen können und welche Maßnahmen zur Beseitigung solcher Verzerrungen zur Verfügung stehen. Die Arbeitsgruppe sollte schließlich versuchen, gemeinsame Grundsätze hinsichtlich der von ihr zu untersuchenden Fragen herauszuarbeiten, auf deren Grundlage eine spätere Harmonisierung möglich sei.

In der Sitzung vom 5. Oktober 1961 wurden die eben skizzierten, von der Kommission dargestellten Gesichtspunkte eingehend erörtert und von allen Delegationen gutgeheißen. Die Leiter der nationalen Finanzverwaltungen

stimmten in der Überzeugung überein, daß die steuerlichen Studien im Rahmen der EWG auch das Gebiet der direkten Besteuerung umfassen müssen, da der Einfluß der direkten Steuern auf Preise und Kapitalbildung zugleich einen Einfluß auf das Funktionieren des Gemeinsamen Marktes darstelle. Sie beschlossen daher, eine Arbeitsgruppe zur Untersuchung der direkten Steuern in den Ländern des Gemeinsamen Marktes zu schaffen und formulierten das Mandat dieser Arbeitsgruppe wie folgt:

Prüfung der Besteuerungsgrundlagen für die direkten Steuern

1. Studium der in den verschiedenen Mitgliedstaaten für die Erhebung der von den Unternehmen zu tragenden direkten und verwandten Steuern angewendeten Besteuerungsgrundlagen und insbesondere: das Abschreibungsverfahren und die besonderen Maßnahmen zur Begünstigung von Investitionen, das Verfahren der Bestandsbewertung, die Behandlung von Veräußerungsgewinnen und Betriebsverlusten.
2. Berichterstattung an die Vollversammlung darüber, in welchen Fällen unter Berücksichtigung aller Umstände im Hinblick auf die fortschreitende Entwicklung des Gemeinsamen Marktes eine Angleichung der verschiedenen Besteuerungsgrundlagen als möglich erachtet wird.

Die erste Aufgabe der Arbeitsgruppe bestand darin, möglichst genaue und detaillierte Angaben über die Handhabung der in Absatz 1 des Mandats genannten steuerlichen Regelungen in den Mitgliedstaaten zu sammeln und so zusammenzustellen, daß ein Vergleich im Sinne des Absatzes 2 des Mandats möglich wurde. Zu diesem Zweck wurden verschiedene Fragebogen ausgearbeitet und von den nationalen Steuerverwaltungen beantwortet. Ein umfangreicher Fragebogen betraf die steuerlich zulässigen Abschreibungen in den vier als repräsentativ betrachteten Industriezweigen Textilindustrie, Stahlindustrie, Schiffbau und Automobilindustrie. Ein weiterer Fragebogen betraf die steuerliche Behandlung von Veräußerungsgewinnen. Außerdem steuerten die Delegationen Angaben über die nationalen steuerlichen Maßnahmen zur Investitionsförderung und zum Ausgleich der Geldentwertung bei.

Die von den nationalen Steuerverwaltungen zur Verfügung gestellten Informationen ermöglichten es der Arbeitsgruppe, eine Reihe vergleichender Übersichten über die gegenwärtig in den Mitgliedstaaten geltenden Rechtsvorschriften hinsichtlich der Abschreibungen, der steuerlichen Investitionsförderung und der Bestandsbewertung zu erstellen. Diese Übersichten lassen, wie in den folgenden Abschnitten im einzelnen dargelegt wird, sowohl gewisse Übereinstimmungen als auch gewisse Unterschiede der einzelstaatlichen Steuervorschriften erkennen.

Es muß jedoch hervorgehoben werden, daß eine vergleichende Analyse nur der steuerlich zulässigen Verfahren auf den Gebieten der Abschreibungen, der Investitionsförderung, der Bestandsbewertung und der Veräußerungsgewinne für sich genommen noch keine endgültigen, sondern lediglich vorläufige Schlußfolgerungen erlaubt. Um von diesen vorläufigen Schlußfolgerungen zu gültigen Aussagen über die tatsächlichen Auswirkungen von Belastungsunterschieden auf dem Gebiet der direkten Steuern der Unternehmen in den Ländern des Gemeinsamen Marktes zu kommen, erscheint es notwendig, auch die übrigen Determinanten des Gewinnbegriffs (wie z.B. Bewertung des Anlagevermögens, Rücklagebildung usw.) und die Steuersätze in die Untersuchung einzubeziehen, und nützlich, darüber hinaus das Zusammenwirken der Gesamtheit aller die Unternehmen belastenden direkten Steuern, einschließlich der Realsteuern, zu analysieren.

Zweifellos wäre eine all diese Gesichtspunkte umfassende Aufgabestellung zu Beginn der Untersuchungen auf dem Gebiet der direkten Steuern nicht allein unzweckmäßig gewesen, sondern sie hätte die Bemühungen der Arbeitsgruppe von vornherein zum Scheitern verurteilt. Die Arbeitsgruppe glaubte, in der Begrenzung ihres Mandats auf einige ausgewählte Fragen aus dem Gebiet der direkten Besteuerung die Absicht der Leiter der nationalen Steuerverwaltungen zu erkennen, zunächst eine partielle Untersuchung durchführen zu lassen, der weitere Teiluntersuchungen folgen müssen, ehe endgültige Schlußfolgerungen gezogen werden können. Zu dieser Auffassung war die Arbeitsgruppe um so mehr berechtigt, als dem ihr erteilten Mandat folgende Anmerkung beigelegt war: "Der Wortlaut und die genaue Tragweite dieses Mandats werden präzisiert werden können, wenn der Steuer- und Finanzausschuß seinen Bericht vorgelegt haben wird".

./.

Die Arbeitsgruppe hat ihre Aufgabe darin gesehen, im Rahmen ihres Mandats die gesetzlichen Vorschriften herauszustellen, die geeignet erscheinen, sich auf das gute Funktionieren des Gemeinsamen Marktes und die Wettbewerbsverhältnisse zwischen den Mitgliedstaaten auszuwirken. Die untersuchten steuerlichen Vorschriften vermögen sowohl den innergemeinschaftlichen Kapitalverkehr, die Standortwahl und die räumliche Verteilung der Produktivkräfte als vermutlich auch die Markt- und Wettbewerbsposition der einzelnen Unternehmen auf den gemeinsamen Gütermärkten zu beeinflussen.

Diese Vorschriften sind in erster Linie auf die Erhaltung und Erweiterung der Unternehmen gerichtet. Sie bestimmen in hohem Maße die Liquidität der Unternehmen, d.h. ihre finanziellen Möglichkeiten, Verbesserungs- und Erweiterungsinvestitionen vorzunehmen oder ihren Abnehmern Zahlungsziele einzuräumen - Möglichkeiten also, deren unmittelbarer Zusammenhang mit der Wettbewerbsfähigkeit der Unternehmen offensichtlich ist.

Daher hat die Arbeitsgruppe die ihr gestellten Fragen vor allem unter dem Gesichtspunkt der Erhaltung und Erweiterung der Unternehmen behandelt. Sie ist von der Frage ausgegangen, auf welche Weise und in welchem Maße die von ihr untersuchten steuerlichen Vorschriften in den einzelnen Mitgliedstaaten dazu dienen, die Substanz der Unternehmen im weitesten Sinne zu erhalten und zu vermehren, wobei Fragen der normalen und gesteigerten Abnutzung, der Geldentwertung, der Preisfluktuation und des Verlustvortrages nebeneinander eine Rolle spielen. Das Hauptgewicht kam unter den Gesichtspunkten der Substanzerhaltung und des Unternehmenswachstums den steuerlich zulässigen Abschreibungen zu, die folglich besonders eingehend untersucht wurden.

./.

Die Arbeitsgruppe glaubt, mit den in den folgenden Kapiteln dargestellten Analysen und Vergleichen die im Mandat formulierte Aufgabe ausgeschöpft zu haben. Sie ist jedoch überzeugt, daß die begonnenen Untersuchungen fortgesetzt und erweitert werden müssen, damit schließlich eine vollständige Übersicht über die im Gemeinsamen Markt bestehenden Übereinstimmungen und Unterschiede in der direkten Besteuerung der Unternehmen gewonnen wird. Sie faßt ihren Bericht daher als einen Zwischenbericht auf, dessen Vorlage zum gegenwärtigen Zeitpunkt die Untersuchungen erleichtern kann, die auf Grund des Berichtes des Steuer- und Finanzausschusses und der von den Finanzministern der Mitgliedstaaten anlässlich ihrer Sitzungen am 25. und 26. März 1963 in Baden-Baden und am 10. und 11. Juni 1963 in Spa aufgestellten Grundsätze über den künftigen Fortgang der Arbeiten auf dem Gebiet der direkten Steuern der Unternehmen anzustellen sind.

DIE STEUERLICHEN ABSCHREIBUNGEN UND DIE STEUERLICHE INVESTITIONSFÖRDERUNG
IN DEN MITGLIEDSTAATEN DER EWG

I. Bei der Untersuchung der steuerlichen Abschreibungen und der steuerlichen Maßnahmen zur Begünstigung von Investitionen in den Mitgliedsländern der EWG hat die Arbeitsgruppe die Prüfung folgender Fragen als wesentlich angesehen:

- a) Welche Unterschiede bestehen innerhalb der Mitgliedsländer hinsichtlich der Grundsätze und des Umfangs der steuerlich zulässigen Abschreibungen im eigentlichen Sinne?
- b) Mit welchen steuerlichen Maßnahmen werden darüber hinaus in den Mitgliedsländern Investitionen gefördert?
- c) Welche Maßnahmen steuerlicher Art haben die Mitgliedstaaten gegebenenfalls ergriffen, um der Kaufkraftminderung der nationalen Währung zu begegnen?

./.

Aus praktischen Erwägungen sei nachstehend die zu c) gestellte Frage vorweggenommen. Hierzu haben die belgische, die deutsche, die französische und die luxemburgische Delegation der Arbeitsgruppe über die in ihren Ländern getroffenen diesbezüglichen Maßnahmen berichtet (Dok. Nr. 3257/IV/62). Es ist festzustellen, daß alle Mitgliedsländer in den ersten Jahren nach Beendigung des Krieges eine Neubewertung des Betriebsvermögens oder von Teilen des Betriebsvermögens zugelassen haben, um eine Anpassung der Wertansätze an die meist durch währungspolitische Maßnahmen entstandenen neuen Wertverhältnisse zu ermöglichen.

So wurde in Belgien durch ein Gesetz vom 20. August 1947 den Unternehmen gestattet, die vor dem 31. Dezember 1940 erworbenen Gegenstände des Anlagevermögens (ausgenommen Büroeinrichtungen und immaterielle Werte) mit höchstens dem 2,5fachen der normalen Preise am 31. August 1939 unter Berücksichtigung der bis zum 31. Dezember 1946 eingetretenen Wertminderungen durch Abnutzung und dergleichen neu zu bewerten. Der neue Wert durfte aber nicht höher sein als der tatsächliche Wert bei Aufstellung der letzten, vor dem 31. Dezember 1946 abgeschlossenen Jahresbilanz. Die aus dieser Neubewertung sich ergebenden Wertsteigerungen wurden durch entsprechende Berichtigungs-posten in der Bilanz steuerlich neutralisiert. Die Abschreibung der neuen Werte von abnutzbaren Anlagegegenständen hatte unter Einhaltung bestimmter Vorschriften entsprechend der vermutlichen Restnutzungsdauer zu erfolgen.

In Deutschland hat eine Neubewertung des Betriebsvermögens im Zusammenhang mit der Währungsreform stattgefunden, und zwar durch das sogenannte D-Mark-Eröffnungs-Bilanzgesetz vom 21. August 1949. Hierbei wurde jedoch der Zusammenhang zwischen der letzten Bilanz in RM zum 20. Juni 1948 und der Eröffnungsbilanz in DM auf den 21. Juni 1948 durchbrochen, so daß besondere Vorschriften für die steuerliche Neutralisierung von Wertsteigerungen entbehrlich waren. Für die Abschreibung der abnutzbaren Anlagegegenstände entsprechend ihrer vermutlichen Restnutzungsdauer galten die neuen Werte in DM als fiktive Anschaffungs- oder Herstellungskosten.

In Frankreich bestand zwischen 1946 und 1959 mehrfach die Möglichkeit einer Neubewertung der Bilanzposten, wobei die Modalitäten und der sachliche Geltungsbereich unterschiedlich waren. Durch das Gesetz vom 28. Dezember 1959 wurde letztmalig eine Neubewertung vorgeschrieben, die bis zum 31. Dezember 1963 durchgeführt werden mußte und die nur noch den bis zum 30. Juni 1959 eingetretenen Preisänderungen Rechnung trägt. Die in der Vergangenheit getroffenen Anpassungsmaßnahmen wurden durch Einführung einer Ablösungssteuer auf die Rücklagen aus diesen Neubewertungen bereinigt. Für Gegenstände des Anlagevermögens im eigentlichen Sinne wurden die neuen Bilanzwerte durch Anwendung von Berichtigungskoeffizienten auf Selbstkostenpreis und Abschreibungen ermittelt, die zwischen 2/3 für Anschaffungen aus den Jahren bis 1914 einschließlich und 1,05 für Anschaffungen aus dem Jahr 1958 liegen. Besondere Regelungen sind für die Neubewertung des Wertpapierbesitzes vorgesehen.

In Italien war die Frage der Neubewertung wegen des Währungsverfalls Gegenstand mehrerer Gesetze, deren letztes, das Gesetz Nr. 74, vom 11. Februar 1952, die endgültigen Vorschriften über die Kriterien und Koeffizienten zur Neubewertung enthält und außerdem eine Frist vorschreibt, innerhalb welcher die Neubewertung vorgenommen werden konnte. Bezüglich der Kriterien wurde bestimmt, daß die Neubewertung nicht die Bilanzposten oder Inventarposten zum Gegenstand haben sollte, sondern die Wirtschaftsgüter im Besitz des Steuerpflichtigen, dem gegenüber die Neubewertung vorgenommen wird; neu bewertet werden konnten diejenigen Vermögensgüter, die spätestens bis zum 31. Dezember 1946 in das Vermögen des Steuerpflichtigen eingegangen waren, so daß die Neubewertung ausgeschlossen war für diejenigen Güter, die nach diesem Zeitpunkt in das Vermögen des Steuerpflichtigen gelangten. Die Neubewertung sollte nicht mechanisch auf rein arithmetische Weise vorgenommen werden, sondern mußte in jedem Fall auf Grund einer gewissenhaften Schätzung des tatsächlichen Nettowertes der Güter nach Maßgabe der Vorschriften dieses Gesetzes stattfinden. Die im Gesetz vorgeschriebenen Koeff-

fizienten waren auf die Anschaffungskosten der Güter anzuwenden und dienten dazu, die Höchstgrenze festzusetzen, bis zu der die Neubewertung der Vermögensgüter selbst möglich war, wobei diese Grenze auch dann nicht überschritten werden durfte, wenn der tatsächliche Wert des Wirtschaftsguts höher gewesen war, während die Neubewertung auf den tatsächlichen Wert des Gutes beschränkt blieb, wenn dieser unterhalb dieser Grenze lag. Als Termin, bis zu welchem die Neubewertung vorgenommen werden konnte, bestimmte das Gesetz das Wirtschaftsjahr, das dem am 18. März 1952 laufenden folgte. Praktisch sind die italienischen Bestimmungen über die Neubewertung auf Grund des Währungsverfalls nicht mehr aktuell.

In Luxemburg war auf den 18. Oktober 1944 eine den Bilanzzusammenhang durchbrechende Eröffnungsbilanz in Franken vorgeschrieben, bei der an die Bewertung in Franken im Jahre 1939 angeknüpft wurde und je nach Art der Gegenstände des Betriebsvermögens das 1,25fache bis dreifache des Wertes von 1939 zugrunde zu legen war.

Durch Gesetz vom 7. August 1959 wurde eine weitere Neubewertung zugelassen, die sich nur auf abschreibungsfähige Gegenstände bezog und deren Berichtigungskoeffizienten für Anschaffungen in den Jahren 1944 bis 1946 (hierzu rechneten fiktiv auch die zum 18. Oktober 1944 neubewerteten Gegenstände) 1,5; für 1947 bis 1948 1,3; für 1949 bis 1950 1,2 und für 1951 bis 1956 1,1 betragen. Die früheren Abschreibungen ab 1945 waren ebenfalls entsprechend zu berichtigen. Entsprechend der vermutlichen Restnutzungsdauer waren künftige Abschreibungen von den neuen Buchwerten der abschreibungsfähigen Gegenstände vorzunehmen.

In den Niederlanden schließlich ist durch Gesetz vom 29. September 1950 eine Neubewertung des Betriebsvermögens zum 1. Januar 1950 gestattet worden, soweit die Gegenstände bereits in dem im Laufe oder mit Ablauf des Jahres 1951 endenden Wirtschaftsjahr zum Betriebsvermögen gehörten. Dabei wurde der bisherige steuerliche Buchwert von Gebäuden, die am 1. Januar 1950 nicht älter als 20 Jahre waren, um soviel Zehntel erhöht, als die Differenz zwischen 20 und der Zahl der bisherigen Nutzungsjahre betrug. Unbe-

baute Grundstücke wurden nicht Neubewertet. Die Werte der übrigen Gegenstände des Betriebsvermögens wurden verdoppelt. Für die aus dieser Neubewertung sich ergebende Wertsteigerung konnte eine steuerfreie Rücklage gebildet werden, die jedoch später unter bestimmten Voraussetzungen in Teilbeträgen gewinnerhöhend aufgelöst werden mußte.

Die Arbeitsgruppe hat sich in ihrer dritten Sitzung am 13. November 1962 mit diesen Maßnahmen befaßt und eingehend die Frage erörtert, ob diese Kompensierung der Geldentwertung in der Vergangenheit in dem einen oder anderen Mitgliedstaat noch Auswirkungen hat, die eine eingehendere Untersuchung erforderlich machen. Sie kam zu dem Ergebnis, daß die Mitgliedstaaten zwar auf steuerlichem Gebiet in unterschiedlicher Weise und zu verschiedenen Zeiten der Geldentwertung Rechnung getragen haben, daß aber der Einfluß der seinerzeit zu diesem Zweck getroffenen Maßnahmen auf den Wettbewerb ständig abnehme oder bereits verschwunden sei. Daher beschloß die Arbeitsgruppe, diese Maßnahmen als zur Steuergeschichte gehörig zu betrachten und sie nicht in Frage zu stellen. Sie behielt sich jedoch vor, gegebenenfalls neue Maßnahmen, die auf diesem Gebiet ins Auge gefaßt werden können, zu prüfen.

Die Fragen zu a) und b) schließen eine große Zahl von Einzelfragen ein, deren Klärung unerlässlich ist, wenn man die in den Mitgliedsländern bestehenden steuerlichen Abschreibungsregeln und die in den Mitgliedsländern praktizierte steuerliche Investitionsförderung miteinander vergleichen will. Von diesen Einzelfragen seien u.a. folgende genannt:

1. Folgt der steuerliche Begriff der Abschreibung lediglich dem Grundsatz der Aufwandverteilung oder trägt er auch dem betriebswirtschaftlichen Ziel der Substanzerhaltung Rechnung?
2. Welche Gegenstände dürfen abgeschrieben werden?

./.

3. Liegt es im Ermessen des Steuerpflichtigen, jährliche Abschreibungen vorzunehmen, oder ist er nach den steuerrechtlichen Vorschriften zur Abschreibung verpflichtet?
4. Welche Abschreibungsmethoden sind steuerlich zulässig oder vorgeschrieben?
5. Sind Abschreibungen nach Maßgabe der Leistung und wegen Substanzverzehr zulässig?
6. Welcher Ausgangswert ist für die steuerlichen Abschreibungen maßgeblich?
7. Ab welchem Zeitpunkt kann steuerlich abgeschrieben werden?
8. Nach welchen Grundsätzen errechnen sich die jährlichen Abschreibungen und welche Sätze bzw. welche Nutzungsdauern werden in den Mitgliedsländern für bestimmte Gegenstände zugrundegelegt?
9. Inwieweit wird gegebenenfalls eine intensive Nutzung (Mehrschichtenbetrieb) berücksichtigt?
10. Nach welchen Grundsätzen und in welchem Umfang werden außergewöhnliche technische Abnutzung und nicht auf Abnutzung beruhende Wertminderungen berücksichtigt?

Diese Einzelfragen werden im Interesse einer besseren Übersichtlichkeit im folgenden Abschnitt nacheinander, und zwar jeweils für alle sechs Mitgliedsländer behandelt werden. Die als Anlage I diesem Bericht beige-fügte synoptische Übersicht faßt die einzelnen Teilgebiete des Fragenkomplexes "Abschreibungen" in der obengenannten Reihenfolge in ihren Abschnitten A und B noch einmal zusammen und gestattet so gleichzeitig einen Gesamtüberblick für jedes Mitgliedsland.

In der weiteren Frage, mit welchen steuerlichen Maßnahmen in den Mitgliedsländern Investitionen gefördert werden, erschien der Arbeitsgruppe eine Unterteilung in drei Gruppen von Maßnahmen zweckmäßig.

In der ersten Gruppe werden die in den Mitgliedsländern bestehenden Sonderabschreibungen erfaßt, mit deren Hilfe unter Abweichung von den üblichen Abschreibungsregeln Investitionsaufwendungen sofort oder in wesent-

lich kürzerer Frist zu Lasten des Gewinns verrechnet werden können. Solche Sonderabschreibungen können entweder eine gezielte Förderungsmaßnahme sein und nur auf bestimmte Wirtschaftszweige, bestimmte Unternehmen oder bestimmte Investitionen beschränkt sein, oder aber global der Gesamtheit aller Unternehmen oder regional allen Unternehmen eines bestimmten Gebiets zugute kommen. Der mit einer beschleunigten Abschreibung in den ersten Jahren der Nutzung verbundene Vorteil, die Gewinnbesteuerung insoweit aufzuschieben und gegebenenfalls der Progression des Steuertarifs auszuweichen, stellt einen nicht unerheblichen Anreiz zu Investitionen dar.

In der zweiten Gruppe werden die Maßnahmen aufgeführt, durch die außerhalb des steuerlichen Abschreibungsverfahrens Investitionen begünstigt werden, z.B. durch volle oder teilweise Steuerbefreiung des Gewinns nach Maßgabe der vorgenommenen Investitionen.

Die dritte Gruppe schließlich umfaßt der Vollständigkeit halber die in einigen Ländern bestehenden steuerlichen Vergünstigungen im Falle der Reinvestierung von Veräußerungsgewinnen, die - wenn sie zu einer Minderung des für die Abschreibung der Reinvestitionsgüter maßgeblichen Ausgangswertes führen - in ihrer Wirkung einer beschleunigten Abschreibung gleichkommen.

Die in den genannten drei Gruppen erfaßten Maßnahmen der Investitionsförderung werden weiter unten für jedes Mitgliedsland getrennt behandelt werden, weil sie sowohl in ihrer Zielsetzung als auch in ihrem Umfang und in ihrer Ausgestaltung starke Unterschiede aufweisen.

In der bereits erwähnten synoptischen Übersicht finden sich die drei Gruppen von Maßnahmen in den Abschnitten C, D und E.

II. Vergleich der steuerlichen Abschreibungsverfahren in den Mitglieds- ländern

1. Der Begriff der steuerlichen Abschreibung in den Gesetzgebungen der Mitgliedsländer

In Belgien ist gesetzliche Grundlage der steuerlichen Abschreibung der Artikel 45 Absatz 4 des Einkommensteuergesetzes (C.I.R.), der den

Wortlaut des Artikels 26, Teil 2, Absatz 4 der koordinierten Gesetze übernimmt; er lautet:

"Zu den Betriebsausgaben gehören:

1.
2.
3.
4. Die notwendigen Abschreibungen der Betriebsausstattung und der beweglichen Gegenstände, die der Ausübung des Berufs dienen, insoweit als diese Abschreibungen einem tatsächlich während des Besteuerungszeitraums eingetretenen Wertverlust entsprechen."

Diese Rahmenvorschrift wird mit einer gewissen Großzügigkeit gehandhabt, und die Steuerverwaltung folgt in der Regel den Unternehmen in der Beurteilung der zu erwartenden, auf technischen oder wirtschaftlichen Ursachen beruhenden Wertminderungen, wenn ausreichende Gründe angeführt werden können.

In Deutschland sind die §§ 6 und 7 des Einkommensteuergesetzes die gesetzliche Grundlage der steuerlichen Abschreibung. Nach § 6 sind in der Bilanz "Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die der Abnutzung unterliegen", mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um die im § 7 festgelegten Absetzungen für Abnutzung, anzusetzen. Ist jedoch der Teilwert niedriger als der sich aus obiger Berechnung ergebende Wert, heißt es im § 6 weiter, so kann dieser in der Bilanz angesetzt werden.

Im § 7 Absatz 1 heißt es, daß bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt, es zulässig ist, jeweils für ein Jahr den Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzusetzen, der bei gleichmäßiger Verteilung dieser Kosten auf die Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung auf ein Jahr entfällt.

Die Abnutzung wird nach der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Gegenstandes bemessen.

Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung sind ebenfalls zulässig.

Der in der deutschen Gesetzgebung verwendete Ausdruck "Absetzungen für Abnutzung" engt den Begriff der Abschreibungen ein, der im weitesten Sinne die buchführungsmäßige Berücksichtigung jeglicher Wertminderung umfaßt, und beschränkt ihn auf Gegenstände, die einer Abnutzung unterliegen. Unter Abnutzung wird jedoch auch eine wirtschaftliche Wertminderung einbezogen, so daß für die hier untersuchten steuerlichen Abschreibungen grundsätzlich davon ausgegangen werden kann, daß sich die Begriffe in etwa decken.

In Frankreich bestimmt Artikel 39 des "Code Général des Impôts" unter anderem:

- "1. Der Reingewinn ergibt sich nach Abzug aller Betriebsausgaben, zu denen insbesondere gehören: ...
2. Die vom Unternehmen tatsächlich vorgenommenen Abschreibungen in den Grenzen, die allgemein nach den Gepflogenheiten des jeweiligen Industrie-, Handels- oder Erwerbszweigs zulässig sind, einschließlich der Abschreibungen, die in früheren, mit Verlust abgeschlossenen Wirtschaftsjahren unterlassen wurden."

Diese relativ kurze Rahmenvorschrift für die Abschreibungen im allgemeinen ist in Ausführungsbestimmungen und Verwaltungsanweisungen noch näher definiert und fordert danach die Erfüllung folgender vier Bedingungen:

1. Die Abschreibungen müssen für Gegenstände des Anlagevermögens vorgenommen sein, die dem Unternehmen gehören und die tatsächlich einem Wertverlust ausgesetzt sind.
2. Die Abschreibung muß, zumindest annähernd, der tatsächlich eingetretenen Wertminderung entsprechen.
3. Die Abschreibungen müssen in der Buchführung erfolgt sein.

./.

4. Die Abschreibungen müssen in dem der Steuererklärung beizufügenden besonderen Abschreibungsverzeichnis aufgeführt werden.

In Italien ist die Grundlage der steuerlichen Abschreibungen der Artikel 98 des "Testo unico delle legge imposte dirette", der bestimmt, daß "der Jahresbetrag der Abschreibungen der abschreibungsfähigen Kosten im Sinne der Artikel 2425 Nr. 1, 3 und 7 und 2427 des Zivilgesetzbuches, errechnet im Verhältnis zur Nutzungsdauer der Wirtschaftsgüter, ab dem Wirtschaftsjahr der Ingebrauchnahme dieser Wirtschaftsgüter abgezogen werden kann".

Die gesetzlichen Rahmenvorschriften für die steuerlichen Abschreibungen haben in Luxemburg den gleichen Wortlaut wie die obengenannten deutschen Vorschriften.

In den Niederlanden stützen sich die steuerlichen Abschreibungen auf Artikel 10 (1) des "Wet op de Inkomstenbelasting 1964", das am 1. Januar 1965 in Kraft getreten ist. Nach diesem Artikel wird "die Abschreibung für Sachen, welche zur Ausübung eines Betriebs verwendet werden (Betriebsmittel), jährlich mit dem Teil der noch nicht abgeschriebenen Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzt, der dem betreffenden Jahr zugerechnet werden kann".

Vergleicht man die oben zitierten Gesetzesvorschriften der sechs Mitgliedsländer miteinander, so gelangt man zu der Feststellung, daß die Steuergesetzgebung in allen Mitgliedsländern der Substanzerhaltung der Unternehmen insoweit Rechnung trägt, als sie grundsätzlich anerkennt, daß die für die spätere Ersetzung abnutzbarer Gegenstände des Anlagevermögens in Form von Abschreibungen angesammelten Beträge bei der Ermittlung des steuerlichen Gewinns in Abzug gebracht werden und damit der Gewinnbesteuerung entgehen. Dieser steuerlichen Anerkennung von Abschreibungen als gewinnmindernde Aufwendungen unter dem Gesichtspunkt der Substanzerhaltung steht andererseits aber in den Mitgliedsländern der Grundsatz gegenüber, daß die für ein Wirtschaftsjahr angesetzten Abschreibungen im Regelfall dem in diesem Wirtschaftsjahr tatsächlich eingetretenen Wertverlust entsprechen sol-

len. Dieser Grundsatz der angemessenen Aufwandverteilung wird indessen nicht in allen Mitgliedsländern so streng gehandhabt, daß auch in Verlustjahren Abschreibungen vorgenommen werden müssen oder der Gewinn von Amts wegen um unterlassene Abschreibungen vermindert wird (vgl. hierzu weiter unten Punkt 3.). In jedem Falle aber sind in allen Mitgliedsländern die steuerlichen Abschreibungen in ihrer Gesamthöhe durch die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des einzelnen, abschreibungsfähigen Gegenstandes begrenzt. Vorbehaltlich besonderer Abzüge für Investitionen, die in Luxemburg und in den Niederlanden bestehen (vgl. unten IV, 4), ist eine Abschreibung in Höhe der Wiederbeschaffungskosten oder die Ansammlung eines Werterhaltungsfonds mit gleicher Zielsetzung bisher in keinem Mitgliedsland steuerlich anerkannt, und zwar auch nicht insoweit, als die gestiegenen Wiederbeschaffungskosten auf einer echten Preissteigerung ohne entsprechende Leistungsverbesserung beruhen. Es kann jedoch nicht übersehen werden, daß die zu Anfang erwähnten Maßnahmen der Bilanzneubewertung in einigen Mitgliedsländern seinerzeit in ihrer Wirkung zumindest teilweise ein Auffangen der Preissteigerungen für die Anlagegüter ermöglicht haben.

2. Abschreibungsfähige Gegenstände

Der Kreis der abschreibungsfähigen Güter umfaßt in Belgien folgende körperliche Wirtschaftsgüter: Betriebsgrundstücke (in der Regel mit Ausnahme des Grund und Bodens, auf dem die Gebäude oder Anlagen errichtet sind); Betriebsgebäude und Anlagen auf fremdem Grund und Boden; Wohngebäude, die zum Anlagevermögen des Unternehmens gehören (mit Ausnahme solcher Wohngebäude, die Gegenstand des Verkaufs durch eine Grundstücksgesellschaft sind); zu aktivierende Veränderungen oder Verbesserungen an Betriebsgrundstücken; Betriebs- und Büroeinrichtungen, Werkzeuge usw.; zum Anlagevermögen gehörende Leih- oder Pfandballagen; Steinbrüche, Kohlen- und Sandgruben etc. nach Maßgabe der Ausbeutung.

./.

Von immateriellen Wirtschaftsgütern können in Belgien systematisch abgeschrieben werden: der Geschäfts- oder Firmenwert, soweit er einer Wertminderung unterliegt; Patente, Fabrikmarken, nicht geschützte Erfindungen, Urheberrechte usw., soweit sie eine begrenzte Geltungs- oder Nutzungsdauer haben; Konzessionen, Nutzungs- oder Nießbrauchsrechte, die vom Inhaber des Rechts entgeltlich erworben wurden und eine begrenzte Geltungsdauer haben; Forschungskosten, soweit sie zu aktivieren sind (laufende Forschungskosten werden als Betriebsausgaben angesehen); Geschäftsgründungskosten, soweit sie nicht sogleich zu Lasten des Gewinns übernommen werden. Die allmähliche Schaffung eines neuen, eigenen Geschäftswertes beeinträchtigt die Abschreibung des erworbenen Geschäftswerts auch dann nicht, wenn sie die Entwertung des letzteren ausgleicht.

In der Bundesrepublik Deutschland werden, ebenso wie in Belgien, systematische Abschreibungen bei folgenden materiellen Wirtschaftsgütern steuerlich anerkannt: Betriebsgrundstücke (mit Ausnahme des Wertes des Grund und Bodens), soweit sie zur Ausübung des Gewerbes dienen; Betriebsgebäude und Anlagen auf fremdem Grund und Boden; zum Anlagevermögen gehörende Wohngebäude, soweit sie nicht Gegenstand des Verkaufs durch eine Grundstücksgesellschaft sind; Veränderungen und Verbesserungen an Betriebsgrundstücken; Betriebs- und Büroeinrichtungen, Werkzeuge usw.; zum Anlagevermögen gehörende Leih- und Pfandballagen; Steinbrüche, Kohlen- und Sandgruben usw.

Abschreibungen von immateriellen Wirtschaftsgütern werden steuerlich anerkannt bei entgeltlich erworbenen Patenten, Fabrikmarken, nicht geschützten Erfindungen, Urheberrechten usw., soweit diese eine begrenzte Geltungs- oder Nutzungsdauer haben, Konzessionen, Nutzungs- oder Nießbrauchsrechten, die entgeltlich erworben wurden und begrenzt gültig sind, und aktivierten Forschungskosten.

./.

Da der Geschäfts- oder Firmenwert normalerweise keiner Wertminderung unterliegt, berechtigt er laut § 7 des Einkommensteuergesetzes grundsätzlich nicht zur Abschreibung. Er ist zu aktivieren, wenn für ihn besondere Aufwendungen gemacht worden sind. Abschreibungen sind nur in dem Maße zulässig, in dem sein Wert im ganzen nachhaltig gesunken ist. Dabei werden der entgeltlich erworbene und der selbstgeschaffene Firmenwert als Einheit betrachtet; eine Entwertung nur des ersteren berechtigt nicht zur Abschreibung, wenn sie durch das Anwachsen des letzteren ausgeglichen wird. Systematische Abschreibungen vom Geschäftswert sind lediglich zulässig beim Goodwill eines freien Berufs.

Solange Aufwendungen für wissenschaftliche und technische Grundlagenforschung noch nicht zu einem wirtschaftlich verwertbaren Ergebnis geführt haben, ist ihnen nach deutscher Rechtsauslegung noch kein sicherer und selbständiger Wert beizumessen. Daher stellen solche Aufwendungen in diesem Stadium kein aktivierungspflichtiges Wirtschaftsgut dar, sondern sind als laufender Aufwand zu verrechnen. Sind jedoch die den Aufwendungen zugrundeliegenden Arbeiten bereits als Beginn der Herstellung oder der Verbesserung eines bestimmten Erzeugnisses anzusehen, so sind die Aufwendungen bei der Aktivierung der Herstellungskosten der Halb- und Fertigerzeugnisse mitzuberechnen. Sie können dabei pauschal mit 2 v.H. des Gesamtaufwandes für Forschungs- und Entwicklungsarbeiten angesetzt werden. Entgeltlich erworbene Forschungsergebnisse (Patente) und zu Forschungszwecken vorgenommene Investitionen sind zu aktivieren und entsprechend abschreibungsfähig. Die Kosten einer Gesellschaftsgründung (z.B. Kosten der Ausgabe von Aktien oder sonstigen Gesellschaftsanteilen) sind sofort abzugsfähige Betriebsausgaben, soweit sie nicht aus einem Ausgabeaufgeld gedeckt werden können.

In Frankreich werden systematische Abschreibungen für die gleichen materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter steuerlich anerkannt wie in Deutschland.

./.

Der Geschäfts- oder Firmenwert wird in Frankreich als ein einheitliches Ganzes betrachtet und kann nur dann abgeschrieben werden, wenn er in seiner Gesamtheit im Laufe des Veranlagungszeitraums eine Entwertung erfahren hat, die als endgültig angesehen werden kann. Diese Abschreibung hat somit Ausnahmecharakter.

Aufwendungen für Forschung und Entwicklung sind, soweit sie für Werkzeuge und Geräte oder für der Forschung dienende Gebäude gemacht werden, zu aktivieren und abschreibungsfähig. Laufende Forschungskosten stellen Generalunkosten dar.

Der Kreis der abschreibungsfähigen Wirtschaftsgüter umfaßt zwar auch in Italien im wesentlichen die gleichen Gruppen von Anlagegütern, jedoch bestehen einige bemerkenswerte Ausnahmen. So sind für Wohngebäude, auch wenn sie zum Anlagevermögen des Unternehmens gehören, steuerlich wirksame systematische Abschreibungen nicht vorgesehen. Ebenso wenig werden - dem Grundsatz nach - Steinbrüche, Kohlen- und Sandgruben und dergleichen als abschreibungsfähig angesehen, da deren Betrieb im allgemeinen den Wert des Grund und Bodens nicht mindert; trotzdem hat die Finanzverwaltung den Grundsatz der Abschreibung zugelassen, sich allerdings die Festlegung der Modalitäten vorbehalten. Sie hat tatsächlich bei Steinbrüchen und insbesondere bei Marmorbrüchen Abschreibungen steuerlich anerkannt in der Erwägung, daß die Grundstücke nach der Erschöpfung der Steinbrüche weder zu gewerblicher noch zu landwirtschaftlicher Nutzung geeignet sind, daher also eine Abnutzung erfahren haben.

Der für einen Geschäfts- oder Firmenwert tatsächlich gezahlte Preis stellt nach italienischem Recht für den Käufer einen aktivierungspflichtigen Anlagewert dar, der, nachdem man von der Existenz des Unternehmens, das den Firmen- oder Geschäftswert erworben hat, ausgeht, abschreibungsfähig ist. Die Berechnung des Abschreibungssatzes wird dem pflichtgemäßen Ermessen des Unternehmens überlassen; der Satz darf jedoch jährlich 20 v.H. des Ausgangswertes nicht übersteigen.

Im allgemeinen können alle Ausgaben für wissenschaftliche Forschung, Studien und Versuche, die nicht zu positiven Ergebnissen führen, vom Gewinn in dem Wirtschaftsjahr abgezogen werden, in dem das negative Forschungsergebnis feststeht. Aufwendungen für erfolgreiche Forschung hingegen können für einen Zeitraum von fünf Jahren ab dem Wirtschaftsjahr abgeschrieben werden, in dem die Auswertung der Forschungsergebnisse beginnt. Andererseits läßt die Finanzverwaltung zu, daß laufende Aufwendungen für Forschung im eigenen Unternehmen oder in anderen Instituten, aber für Rechnung des Unternehmens, ohne Rücksicht auf die Forschungsergebnisse im Wirtschaftsjahr der Entstehung als Betriebsausgaben abgesetzt werden.

Sofern diese Aufwendungen jedoch für Gegenstände mit mehrjähriger Nutzungsdauer (Maschinen, Einrichtungen usw.) gemacht werden, wird lediglich der Abzug der normalen Abschreibungsquoten zugelassen.

In Luxemburg werden die gleichen materiellen und immateriellen Güter von der Steuerverwaltung als abschreibungsfähig anerkannt wie in der Bundesrepublik Deutschland. Bezüglich der Aufwendungen für Forschung bestehen in Luxemburg keine besonderen Vorschriften. Forschungskosten, die nicht für ein bestimmtes Projekt aufgewendet werden, werden daher nach allgemeinem Recht als Betriebsausgaben angesehen. Im Hinblick auf ein bestimmtes Projekt getätigte Aufwendungen sind hingegen aktivierungspflichtig und können nach Abschluß der Forschungen systematisch abgeschrieben werden. Die Abschreibung wird in der Regel nach der Laufzeit des erhaltenen Patents berechnet oder nach dem Zeitraum, währenddessen das Forschungsergebnis einen wirtschaftlichen Nutzen für das Unternehmen darstellt.

In den Niederlanden ist der Kreis der abschreibungsfähigen Wirtschaftsgüter der gleiche wie in Deutschland, Luxemburg und Frankreich. Abschreibungen vom Geschäftswert sind immer dann zulässig, wenn dieser durch Kauf, Schenkung oder Vererbung erworben wurde. Die Abschreibung ist fakultativ und wird nicht von der Tatsache berührt, daß nach Übernahme des Betriebs ein neuer Firmenwert entsteht. Sie kann nach einem festen Jahressatz oder je nach der tatsächlichen jährlichen Entwertung des erworbenen Geschäfts-

werts vorgenommen werden. Forschungsaufwendungen sind nur dann zu aktivieren und mithin abschreibungsfähig, wenn sich ihr Nutzen über mehrere Jahre erstreckt.

Der Vergleich des Kreises der nach dem Steuerrecht systematisch abschreibungsfähigen Wirtschaftsgüter in den sechs Mitgliedstaaten läßt eine weitgehende Übereinstimmung erkennen. Auf dem Gebiet der körperlichen Anlagegüter weicht lediglich die italienische Regelung ab, die für zum Anlagevermögen gehörende Wohngebäude sowie Kohlen- und Sandgruben systematische Abschreibungen steuerlich nicht anerkennt. Da man jedoch bezüglich der Abschreibungen von Stein- und Marmorbrüchen bereits eine Annäherung an die Praxis der übrigen Mitgliedstaaten beobachtet, dürfte eine vollständige Anpassung der italienischen Regelung wünschenswert sein. Größere, jedoch nicht unüberwindbare Unterschiede bestehen hinsichtlich der Abschreibungen von immateriellen Wirtschaftsgütern. Die Bundesrepublik Deutschland, Frankreich und Luxemburg sind auf Grund des Einheitsprinzips mit der Gewährung steuerlicher Abschreibungen vom Geschäfts- oder Firmenwert wesentlich zurückhaltender als Belgien und Italien, die den erworbenen Geschäftswert, ebenso wie die Niederlande, vom selbstgeschaffenen trennen. Die niederländische Regelung läßt Abschreibungen auch von unentgeltlich erworbenen Firmenwerten zu; demgegenüber ist der Firmenwert ein Bestandteil des besteuerten Gewinns beim vorherigen Eigentümer. Relativ am stärksten unterscheiden sich die Vorschriften für die Aktivierung und Abschreibung von Forschungsaufwendungen. Soweit mittels dieser Aufwendungen Einrichtungen, Geräte und ähnliche selbständig bewertbare Güter beschafft werden, sind sie in allen Ländern aktivierungspflichtig und abschreibungsfähig. Die laufenden Forschungsausgaben werden überall, auch die für Laboratoriumskosten

in Italien, als Betriebsausgaben behandelt. In Luxemburg, der Bundesrepublik Deutschland, Italien und den Niederlanden sind Forschungsaufwendungen aktivierungs- und abschreibungsfähig, wenn die Forschungen zu einem wirtschaftlich nutzbaren Ergebnis geführt haben. Während in der Bundesrepublik Deutschland, den Niederlanden und in Luxemburg eine Aktivierungspflicht besteht, ist die italienische Regelung eine Kann-Vorschrift. Unter dem Gesichtspunkt der Aktivierungspflicht und Abschreibungsfähigkeit allein scheint es jedoch nicht möglich, den Schluß zu ziehen, daß die deutsche und die luxemburgische Praxis strenger als die französische, belgische und niederländische Praxis sei.

3. Abschreibungspflicht und Nachholung unterlassener Abschreibungen

Eine Verpflichtung für die Steuerpflichtigen, jährlich Abschreibungen vorzunehmen, besteht in Deutschland, Italien, Luxemburg und in den Niederlanden, obgleich diese Verpflichtung nur in Deutschland, Luxemburg und den Niederlanden eindeutig in der Steuergesetzgebung ausgesprochen ist, während sie sich in Italien mittelbar aus den allgemeinen Vorschriften des bürgerlichen Rechts über die Aufstellung der Bilanz ergibt. In Deutschland, Luxemburg und auch in den Niederlanden führt diese Verpflichtung dazu, daß auch in Verlustjahren abgeschrieben werden muß und daß vom Steuerpflichtigen - meist aus Gründen der Gewinnverlagerung - unterlassene Abschreibungen von Amts wegen abgesetzt werden. In der Regel erfolgt dies anlässlich einer Betriebsprüfung, wobei gegebenenfalls eine Gewinnberichtigung für frühere Steuerjahre vorgenommen wird.

In Frankreich sind die steuerlichen Abschreibungen obligatorisch geworden gemäß Artikel 24 des Gesetzes Nr. 65-566 vom 12. Juli 1965 (C.G.I. Artikel 39 B), der vorschreibt, daß die Summe der tatsächlich getätigten Abschreibungen bei Abschluß des Wirtschaftsjahres nicht niedriger sein darf als der kumulierte Betrag der nach dem linearen System errechneten und nach der normalen Nutzungsdauer aufgeteilten Abschreibungen. Die Nachholung der Abschreibungen ist ausdrücklich geregelt, wobei unterschieden

./.

wird, ob sie in Gewinnjahren oder in Verlustjahren unterlassen wurden. Hier muß zwischen Wirtschaftsjahren, die vor dem 1. September 1965 begonnen wurden, und solchen, die danach begonnen wurden, unterschieden werden. Was die Nachholung von Abschreibungen für vor dem 1. September 1965 begonnene Wirtschaftsjahre anbetrifft, konnten die nicht vorgenommenen Abschreibungen zeitlich unbegrenzt in späteren Wirtschaftsjahren nachgeholt werden, sie mußten jedoch im ersten wieder Gewinn ausweisenden Wirtschaftsjahr vorgenommen werden. Um als "nicht vorgenommen" angesehen zu werden, durften die Abschreibungen in den Verlustjahren in keinerlei Form buchmäßig ausgewiesen worden sein. Hinsichtlich des letztgenannten Punktes war eine Sonderlösung für Unternehmen vorgesehen, die eine Neubewertung ihrer Bilanz durchgeführt hatten. Für nach dem 1. September 1965 begonnene Wirtschaftsjahre ist zwischen Unternehmen zu unterscheiden, die bei Abschluß des Verlustjahres ihre Abschreibungen buchmäßig erfassen und solchen, die es nicht tun. Erfasst das Unternehmen die Abschreibungen buchmäßig bei Abschluß des Wirtschaftsjahres, kann es diese Abschreibungen als in Verlustperiode übertragene ansehen und behält die Möglichkeit, sie unbegrenzt auf das erste folgende oder spätere hinreichend Gewinn ausweisende Wirtschaftsjahr zu übertragen. Wenn im Gegensatz dazu das Unternehmen die Abschreibungen bei Abschluß des Wirtschaftsjahres nicht buchmäßig erfasst, ist der Abzug der entgegen den Vorschriften des Artikels 24 des Gesetzes vom 12. Juli 1965 aufgeschobenen Abschreibungen für das Unternehmen endgültig verloren; anderenfalls können die so rechtmäßig aufgeschobenen Abschreibungen von den Ergebnissen des ersten Gewinn ausweisenden Wirtschaftsjahres ohne zeitliche Begrenzung abgesetzt werden.

Was die Nachholung von Abschreibungen in Gewinnjahren für vor dem 1. September 1965 begonnene Wirtschaftsjahre anbetrifft, konnten diese, wenn die Abschreibungen nicht den zulässigen Höchstwert erreicht hatten, nur nach Ablauf der normalen Nutzungsperiode unter Anwendung der normalen Sätze oder ein einziges Mal im Augenblick der Außerdienstsetzung der Güter

Über den noch nicht abgeschriebenen Betrag vorgenommen werden. Dieser Grundsatz galt auch für den Teil einer in einem Gewinnjahr unterlassenen Degressivabschreibung, der dem linearen Abschreibungsbetrag entspricht. Der Teilbetrag, der über den Betrag der linearen Abschreibung hinausgeht, konnte hingegen von den Ergebnissen der folgenden Wirtschaftsjahre abgezogen werden. Für nach dem 1. September 1965 begonnene Wirtschaftsjahre sind Abschreibungen, die nicht in Gewinnjahren vorgenommen und in Übertretung der Vorschriften des Artikels 24 des obengenannten Gesetzes vom 12. Juli 1965 verschoben wurden, für das Unternehmen endgültig verloren. Läßt man sie jedoch ordnungsgemäß anstehen, wie es der Artikel vorschreibt, muß zwischen linearer und degressiver Abschreibungsmethode unterschieden werden. Für nach linearer Methode abschreibbare Gegenstände gelten die für vor dem 1. September 1965 begonnene Wirtschaftsjahre anzuwendenden Bestimmungen, während für nach degressiver Methode abschreibbare Gegenstände der ordnungsgemäß nachzuholende Abschreibungsbetrag auf die restliche Nutzungsdauer insgesamt durch Anwendung des Satzes auf den Restbuchwert verteilt werden kann.

In Belgien werden steuerliche Abschreibungen nicht erzwungen. Eine Nachholung unterlassener Abschreibungen - gleichgültig, ob sie Gewinn- oder Verlustjahre betreffen - kann nur nach Ablauf der üblichen Nutzungsdauer vorgenommen werden. Dies gilt auch für Italien, wo zwar eine Nachholung grundsätzlich nicht vorgesehen ist, bei Weiternutzung des betreffenden Wirtschaftsgutes nach Ablauf der üblichen Nutzungsdauer aber eine Abschreibung des noch vorhandenen restlichen Buchwerts im Rahmen der üblichen Sätze zugelassen wird.

4. Zulässige Abschreibungsmethoden

In Belgien wird allgemein für bewegliche und unbewegliche Wirtschafts-

güter die lineare Abschreibungsmethode angewendet, d.h. die Abschreibung mit einem gleichbleibenden, auf den Ausgangswert bezogenen Vomhundertsatz, der sich nach der Zahl der Jahre der voraussichtlichen Nutzung bestimmt.

Der Artikel 13 des Gesetzes vom 20. November 1962 ermächtigte die Regierung, Einzelheiten für die Einführung eines fakultativen degressiven Abschreibungssystems festzulegen. Mit dem königlichen Erlaß vom 8. Oktober 1963 (nunmehr königlicher Erlaß vom 4. März 1965, Artikel 34-43) wird tatsächlich ein fakultatives System der degressiven Abschreibung eingeführt, die mit festem Satz vom Restbuchwert der abschreibungsfähigen Güter, die nach dem 1. Januar 1963 erworben oder geschaffen wurden, vorzunehmen ist, oder, bei Steuerpflichtigen, deren Buchführung sich nicht nach dem Kalenderjahr richtet, vom ersten Tage des Wirtschaftsjahres an, das im Laufe des Jahres 1964 abgeschlossen wurde. Dieses Abschreibungssystem ist folgendermaßen begrenzt:

- 1) Der degressive Abschreibungssatz kann das doppelte der entsprechenden linearen Abschreibung betragen, darf jedoch 20 % nicht übersteigen.
- 2) Die Anwendung der degressiven Methode ist auf Güter beschränkt, deren Nutzungsdauer zwischen 6 und 19 Jahren liegt.
- 3) Diese Methode kann nicht auf immaterielle Wirtschaftsgüter angewendet werden (wie Patente, Fabrikmarken, Firmenwerte usw.).
- 4) Der Übergang von der degressiven zur linearen Methode ist nur dann gestattet, wenn die nach dem ersten System errechnete Abschreibung niedriger ist als die nach dem zweiten System errechnete.
- 5) Die Wahl der degressiven Methode kann nicht auf ein einzelnes Gut beschränkt werden, sondern muß sich auf eine "Gruppe gleichartiger, abschreibungsfähiger Güter" beziehen.
- 6) Die Option des Steuerpflichtigen muß der Steuerbehörde spätestens bei Abgabe der Steuererklärung von natürlichen Personen, von Devisen-Ausländern und bei der Abgabe der Steuererklärung von Gesellschaften mitgeteilt werden.

Außerdem müssen Angaben über die verschiedenen Gütergruppen gemacht werden, über ihre Anschaffungskosten und ihre Nutzungsdauer sowie über den gewünschten Abschreibungssatz. Diese Entscheidung ist für das entsprechende Wirtschaftsjahr unwiderruflich. Wenn seitens des Steuerpflichtigen keine gegenteilige Erklärung erfolgt, gilt sie auch für die folgenden Wirtschaftsjahre.

In Deutschland kann der Unternehmer bei unbeweglichen Wirtschaftsgütern nur die lineare Abschreibungsmethode anwenden. Bei beweglichen Wirtschaftsgütern hat er zwischen der linearen und der degressiven Methode die Wahl. Wählt der Unternehmer die degressive Methode, so ist er - wenn er nicht über eine ordnungsgemäße Buchführung verfügt - verpflichtet, ein Abschreibungsverzeichnis zu führen. Er kann in diesem Falle auch keine erhöhten Abschreibungen wegen außergewöhnlicher Abnutzung geltend machen. Beim degressiven Verfahren ist mit einem gleichbleibenden Prozentsatz vom jeweiligen Buchwert abzuschreiben ("degressive Abschreibung mit gleichbleibendem Satz vom Restwert"), wobei dieser Prozentsatz höchstens das Zweifache des linearen Abschreibungssatzes und höchstens 20 v.H. betragen darf (durch diese Beschränkung ist eine degressive Abschreibung nur für Wirtschaftsgüter von Interesse, die eine Nutzungsdauer von mehr als fünf Jahren haben). Andere degressive Methoden dürfen nur angewendet werden, wenn im ersten Jahr und insgesamt für die drei ersten Jahre die vorstehend genannten Höchstsätze nicht überschritten werden. Ein Wechsel von der einmal gewählten linearen zur degressiven Methode oder von einer degressiven Methode zur anderen ist nicht zulässig, wohl aber ein Wechsel von der degressiven Methode zur linearen. Die Wahl der Abschreibungsmethode wird für jedes Wirtschaftsgut einzeln getroffen.

In Frankreich können degressive Abschreibungen mit festen Sätzen vom Restbuchwert vorgenommen werden, und zwar für folgende nach dem 31. Dezember 1959 erworbene oder hergestellte Anlagegüter mit einer Nutzungsdauer von mehr als drei Jahren: Maschinen und Werkzeuge für die industrielle Herstellung, Bearbeitung und Transport, Fördervorrichtungen; Einrichtungen zur Wasser- und Luftreinigung; Dampf-, Wärme- und Energie-Erzeugungsanlagen; Sicherheitseinrichtungen und medizinisch-soziale Einrichtungen; Büromaschinen (ausgenommen Schreibmaschinen); Maschinen und Werkzeuge für wissenschaftliche oder technische Forschung; Lager- und Vorrats-einrichtungen (Betriebsgebäude sind hier nicht inbegriffen); Gebäude und Wirtschaftsgüter von Hotelunternehmen; leichte Gebäude mit einer Nutzungs-

dauer von höchstens 15 Jahren, die nach dem 31. Juli 1962 fertiggestellt worden sind. Gebraucht erworbene Gegenstände sind von der Degressivabschreibung ausgeschlossen. Der Betrag der jährlichen Degressivabschreibung für die obengenannten Wirtschaftsgüter berechnet sich folgendermaßen:

Der lineare Abschreibungssatz wird bei Wirtschaftsgütern mit einer Nutzungsdauer von drei oder vier Jahren mit 1,5, bei Wirtschaftsgütern mit einer Nutzungsdauer von fünf oder sechs Jahren mit 2, und bei Wirtschaftsgütern mit einer Nutzungsdauer von mehr als 6 Jahren mit 2,5 multipliziert. Sinkt nach einigen Jahren die so berechnete degressive Jahresabschreibung unter den Betrag, der sich bei Teilung des Restwertes durch die Zahl der verbleibenden Nutzungsjahre ergibt, so kann das Unternehmen den höheren Betrag ansetzen.

Die lineare Abschreibungsmethode ist obligatorisch bei allen Wirtschaftsgütern anzuwenden, die nicht degressiv abgeschrieben werden können, weil sie entweder nicht zu den obengenannten Gegenständen gehören oder vor dem 1. Januar 1960 erworben oder hergestellt worden sind. Sie kann fakultativ angewendet werden, wenn der Unternehmer auf die Möglichkeit der Degressivabschreibung verzichtet.

Im Prinzip kann dieser Verzicht für jedes Wirtschaftsgut gesondert ausgesprochen werden.

Hat das Unternehmen jedoch hinsichtlich der zwischen dem 1. Januar 1960 und dem 31. Dezember 1964 erworbenen Anlagegüter dafür optiert, die verschiedenen bisher vorgesehenen Sonderabschreibungen vorläufig beizubehalten, so gilt der Verzicht auf die degressive Abschreibung zwangsläufig für die gesamten Wirtschaftsgüter, die für Sonderabschreibungen in Frage kommen, und ist unwiderruflich (außer bei Unternehmen, die Inhaber des Exporteurausweises sind).

Unter den besonderen Abschreibungssystemen, die vor der Einführung der degressiven Methode Ende 1959 in Kraft waren, seien zwei Systeme ge-

nannt, die die Tendenz hatten, den Rhythmus der zulässigen Abschreibungen zu beschleunigen:

1. Bei neuen Maschinen, Betriebsvorrichtungen und Werkzeugen mit einer Nutzungsdauer von mehr als fünf Jahren, die nach dem 1. Januar 1951 angeschafft oder hergestellt und die zur Produktion, zur Veredelung, zum Verladen oder zum Transport verwendet wurden, konnte die erste Annuität der linearen Abschreibungen verdoppelt werden. Damit verringerte sich der Abschreibungszeitraum um ein Jahr. Bei Gegenständen, die im Laufe eines Jahres angeschafft oder hergestellt wurden, konnte der Sonderabschreibungsbetrag eine volle Jahresquote betragen.
2. Eine Vorweg-Abschreibung in Höhe von 10 v.H. des Anschaffungspreises konnte bei bestimmten, nach 1954 erworbenen neuen Betriebsvorrichtungen, die zur Modernisierung der Unternehmen bestimmt waren, vorgenommen werden.

Wegen ihres weiten Anwendungsbereichs konnten diese beiden Abschreibungsmöglichkeiten nicht als investitionsfördernde Sonderabschreibungen angesehen werden, sondern waren praktisch nur Vorläufer der Degressivabschreibung.

Im übrigen sei darauf verwiesen, daß diese Bestimmungen aufgehoben wurden und nur noch vorübergehend bis Ende 1964 unter Verzicht auf die Degressivabschreibung ausgenutzt werden konnten.

In Italien und Luxemburg erkennen die Steuerverwaltungen regelmäßig nur die lineare Abschreibungsmethode an, während in den Niederlanden die Abschreibungsmethode im einzelnen nicht vorgeschrieben ist. In den Niederlanden kann also neben der in der Mehrzahl angewendeten linearen Abschreibungsmethode auch degressiv abgeschrieben werden, und zwar sowohl mit fallenden Sätzen vom Ausgangswert als auch mit gleichbleibenden Sätzen vom Restbuchwert. Im letzteren Falle muß ein angemessener Restwert (Schrottwert) berücksichtigt werden. Die Degressivabschreibung wird nur dann zugelassen, wenn sie den tatsächlichen jährlichen Verschleiß zum Ausdruck bringt oder ihm nahekommt; sie wird nicht, wie in Deutschland und Frank-

reich, nach oben durch ein einheitliches Vielfaches des linearen Abschreibungssatzes begrenzt, sondern errechnet sich nach einer mathematischen Formel, die in der synoptischen Übersicht bei Punkt A II 1 wiedergegeben ist. Zusammenfassend kann also zu diesem Punkt festgestellt werden, daß vier Mitgliedsländer die degressive Abschreibungsmethode zulassen (davon drei mit gewissen Einschränkungen). Das scheint wirtschaftlich gerechtfertigt zu sein, da nach der Betriebswirtschaftslehre bei der Mehrzahl der Investitionsgüter degressive Abschreibungen dem tatsächlichen Nutzungsverlauf (stärkerer Wertverlust zu Beginn der Nutzung) besser gerecht werden als lineare Abschreibungen.

5. Abschreibungen nach Maßgabe der Leistung und Abschreibung wegen Substanzverzehrs

Abschreibungen nach Maßgabe der Leistung des abschreibungsfähigen Wirtschaftsgutes sind ausdrücklich nur in der Steuergesetzgebung Deutschlands vorgesehen, und zwar für bewegliche Wirtschaftsgüter, deren Leistung und damit deren Abnutzung in der Regel erheblich schwankt, wie z.B. bei Kraftfahrzeugen, Spezialmaschinen u.ä. (Leistungsabschreibung). Die Gesamtleistung und die auf das einzelne Jahr entfallende Leistung müssen genau meßbar sein.

In Frankreich bestand für die Eisen- und Stahlindustrie und für bestimmte Bergbaubetriebe (Kohle- und Erzbergbau) die Möglichkeit, außer der linearen Abschreibung eine Art Leistungsabschreibung vorzunehmen, die jedoch nicht nach der Produktionsmenge, sondern auf der Grundlage des Umsatzes berechnet wurde. Die auf die Verkaufserlöse anzuwendenden Vombundertsätze reichten je nach Art des Unternehmens von 4 bis 20 v.H. Diese Abschreibungsmöglichkeit ist grundsätzlich ab 1. Januar 1960 entfallen, kann unter Verzicht auf die Degressivabschreibung aber noch für Gegenstände angewendet werden, die in der Zeit vom 1. Januar 1960 bis 31. Dezember 1966 erworben oder hergestellt worden sind.

Abschreibungen wegen Substanzverringering nach Maßgabe der Ausbeute sind zulässig in Deutschland, Frankreich, Italien (hier aber nur für

Stein- und Marmorbrüche), Luxemburg und den Niederlanden. In Belgien werden Steinbrüche, Sandgruben und dergleichen nach den allgemeinen Regeln linear abgeschrieben.

6. Bemessungsgrundlagen der Abschreibungen

In allen Mitgliedsländern sind grundsätzlich die Anschaffungs- oder Herstellungskosten einschließlich der mit ihnen zusammenhängenden Nebenkosten (z.B. Beförderungskosten, Aufstellungskosten, Umsatzsteuern) der maßgebliche Ausgangswert für die steuerlichen Abschreibungen. Allgemein wird auch nach dem Grundsatz verfahren, daß Zuschüsse von dritter Seite, denen eine Gegenleistung nicht gegenübersteht, nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten gehören.

Andererseits schreibt eine in Belgien am 30. Juni 1967 veröffentlichte "dépêche administrative" Nr. Ci. D. 19/240-344 vor, daß die mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten zusammenhängenden Nebenkosten nach Option des Steuerpflichtigen voll als Betriebsunkosten vom Gewinn des Wirtschaftsjahres, in dem sie angefallen sind, abzugsfähig sind. Vom 1. Januar 1967 an kann dieses Optionsrecht bei allen nach diesem Zeitpunkt anfallenden Nebenkosten Anwendung finden.

In Frankreich werden mit Rücksicht auf die Abzugsfähigkeit der Mehrwertsteuer für bestimmte erworbene Investitionsgüter bei der Ermittlung der zu zahlenden Mehrwertsteuer nur solche Mehrwertsteuerbeträge zu den Anschaffungskosten gerechnet, die nicht abzugsfähig sind.

In den Niederlanden, in denen bis zum 1. Januar 1965, dem Datum des Inkrafttretens des "Wet op de Inkomstenbelasting 1964", die Abschreibung bereits vom Zeitpunkt der Bestellung eines abschreibungsfähigen Wirtschaftsgutes an möglich war, diente die bei der Bestellung eingegangene Verpflichtung als Ausgangswert für die Berechnung der Jahresabschreibungen. Seit dem Inkrafttreten dieses Gesetzes wird die Abschreibung nach den allgemeinen Grundsätzen auf der Grundlage der Anschaffungs- oder Herstellungskosten berechnet ("aanschaffings- of voortbrengings-

kosten"), verringert um den voraussichtlichen Restwert des Gegenstandes am Ende seiner Nutzungsdauer.

Der sogenannte Herstellungsaufwand, d.h. Aufwendungen für Reparaturen, die über die Erhaltung des Wirtschaftsguts im gebrauchsfähigen Zustand hinausgehen und stattdessen eine Verbesserung, Erweiterung oder Modernisierung mit sich bringen und mithin den Wert des Wirtschaftsgutes erhöhen, werden in der Regel in den sechs Ländern wie Anschaffungskosten behandelt und müssen auf die Restnutzungsdauer des Gegenstandes verteilt werden.

An Stelle des üblichen Ausgangswertes Anschaffungs- oder Herstellungskosten kommen in bestimmten Fällen niedrigere Ausgangswerte in Betracht.

Im Falle der Reinvestierung von Veräußerungsgewinnen (vgl. Kapitel Wertsteigerungen und Veräußerungsgewinne) werden in Frankreich die Abschreibungen auf Grund der um den Veräußerungsgewinn gekürzten Anschaffungskosten berechnet, was nach dem neuen System der Mehr- und Minderwerte, das mit Gesetz Nr. 65-566 vom 12. Juli 1965 eingeführt wurde, nur noch für die vom Steuerpflichtigen erzielten nicht kommerziellen Veräußerungsgewinne und für landwirtschaftliche Gewinne zutrifft.

In Deutschland müssen die durch Gewalteinwirkung verwirklichten Veräußerungsgewinne (Zerstörung, Enteignung, Beschlagnahme usw.) unter bestimmten Voraussetzungen ebenfalls bei freiwilliger Durchführung, vom Anschaffungspreis der als Ersatz beschafften Wirtschaftsgüter abgesetzt werden. Das gilt auch für die Niederlande, in denen das "Wet op de Inkomstenbelasting 1964" die Befreiung für wieder investierte Veräußerungsgewinne auf Gewinne, die durch Gewalteinwirkung verwirklicht wurden, ausdehnt.

In Luxemburg ist die Steuerfreiheit der wieder investierten Veräußerungsgewinne nur für die durch Gewalteinwirkung verwirklichten vorgesehen; ihr Betrag muß von den Anschaffungskosten der als Ersatz beschafften Wirtschaftsgüter abgezogen werden.

In Belgien schreibt das Gesetz vom 20. November 1962 die Anwendung dieser Vorschrift nicht mehr vor.

7. Zeitlicher Beginn der Abschreibungen

In Deutschland und in Luxemburg sind die Abschreibungen vom Zeitpunkt der Lieferung des Wirtschaftsgutes an vorzunehmen, auch wenn die Inbetriebnahme erst später erfolgt, und, wenn der Gegenstand vom Unternehmen selbst hergestellt wird, vom Augenblick seiner Fertigstellung an. In der Regel fallen jedoch Zeitpunkt der Lieferung und Zeitpunkt der Inbetriebnahme zusammen. Das gilt insbesondere für eine aus einzelnen Teilen bestehende Fabrikationsanlage, die erst als geliefert angesehen wird, wenn die Gesamtanlage betriebsbereit ist.

In Belgien, Frankreich, Italien und in den Niederlanden beginnen die Abschreibungen mit dem Zeitpunkt der Inbetriebnahme.

In Belgien werden jedoch Wirtschaftsgüter, die noch nicht in den Besitz des Steuerpflichtigen übergegangen, aber Gegenstand eines rechtskräftigen Vertrages zwischen den Parteien sind, in Höhe der in einem Steuerzeitraum geleisteten und verbuchten Zahlungen als in diesem Zeitraum erworben oder hergestellt angesehen. Außerdem können langfristige Produktionsmittel, die vom Unternehmen selbst hergestellt werden, aber bei Abschluß des Wirtschaftsjahres noch in der Fabrikation sind, von diesem Wirtschaftsjahr an, auf Grund der bis dahin tatsächlich aufgewendeten Herstellungskosten, abgeschrieben werden. In Frankreich beginnt die Abschreibung nach dem degressiven System mit dem Zeitpunkt der Anschaffung oder der Herstellung des abzuschreibenden Gegenstandes.

Bei Anschaffung und beim Ausscheiden eines Wirtschaftsgutes im Laufe eines Wirtschaftsjahres sind die Abschreibungen in Deutschland, Italien, Luxemburg und in den Niederlanden pro rata temporis zu berechnen. In Belgien kann in diesem Falle stets eine volle Jahresabschreibung angesetzt werden. In Frankreich ist eine Berechnung pro

rata temporis nur bei der normalen linearen Abschreibung (also nicht bei der degressiven Abschreibung) vorgeschrieben.

In Deutschland kann aus Vereinfachungsgründen für Anschaffungen im ersten Halbjahr der volle, für Anschaffungen im zweiten Halbjahr die Hälfte des Jahresabschreibungsbetrags abgesetzt werden.

8. Abschreibungsätze und Nutzungsdauer

In allen Mitgliedsländern wird zur Berechnung der linearen Jahresabschreibung für ein Wirtschaftsgut oder für mehrere Wirtschaftsgüter der gleichen Art auf den Ausgangswert ein Vohundertsatz angewendet, der sich bei der Teilung von 100 durch die Zahl der Nutzungsjahre des Wirtschaftsguts ergibt. Die bei der Degressivabschreibung anzuwendenden Vohundertsätze ergeben sich entweder durch Multiplikation des so ermittelten Linearsatzes mit einem bestimmten Koeffizienten (Deutschland und Frankreich) oder aus einer mathematischen Formel, in der ebenfalls die Zahl der Nutzungsjahre (Nutzungsdauer) eine Komponente ist (Niederlande). Auf welche Grundlage der errechnete Degressivsatz anzuwenden ist (Ausgangswert oder Buchwert), hängt von der Degressivmethode ab (geometrisch-degressiv oder arithmetisch-degressiv). Als Nutzungsdauer eines Wirtschaftsgutes wird in allen Mitgliedsländern der Zeitraum zugrunde gelegt, in welchem nach den in dem betreffenden Wirtschaftszweig sowohl von den Unternehmen als auch von der Steuerverwaltung gesammelten Erfahrungen das betreffende Wirtschaftsgut bei sachgemäßer Pflege und Instandhaltung voraussichtlich seinem Zweck entsprechend verwendet werden kann. In der Steuergesetzgebung Deutschlands und Luxemburgs wird ausdrücklich von der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer gesprochen. In Belgien können die Unternehmen gegebenenfalls bei Nachweis besonderer, in der Eigenart des Unternehmens liegender Gründe eine abweichende Festsetzung der Nutzungsdauer erreichen. In Italien wird

die Nutzungsdauer für große Gruppen von Wirtschaftsgütern jeweils für den Wirtschaftszweig festgelegt, während in den übrigen fünf Mitgliedsländern Gruppenabschreibungen in der Regel nur für Wirtschaftsgüter gleicher Art oder gleicher Funktion vorgenommen werden können.

Die für eine Anzahl als typisch ausgewählter Investitionsgüter aus dem Schiffbau, der Textilindustrie, der Stahlindustrie und der Automobilindustrie von den verschiedenen Delegationen angegebenen Nutzungsdauern finden sich in der synoptischen Übersicht unter Punkt A V 2. Es wird deshalb hier auf eine Wiederholung dieser Angaben verzichtet. Die in einigen Fällen aus der Gegenüberstellung der Nutzungsdauern ersichtlichen Unterschiede von Land zu Land werden zum Teil durch die unterschiedliche Berücksichtigung des Betriebs in mehreren Schichten (der in den ausgewählten Industriezweigen häufig, wenn nicht immer gegeben ist) gemildert oder sogar aufgehoben. Zum Teil werden aber die Unterschiede der Nutzungsdauer durch die in einigen Ländern vorgesehenen Schichtzuschläge zur Abschreibung noch vergrößert. Im großen und ganzen dürfte jedoch gesagt werden können, daß die Nutzungsdauern und damit die Sätze der linearen Abschreibungen in den Mitgliedsländern nicht erheblich voneinander abweichen.

9. Berücksichtigung des Betriebs in mehreren Schichten

Der durch Mehrschichtenbetrieb begründeten rascheren Abnutzung oder Wertminderung wird in allen Mitgliedstaaten bei den steuerlich zulässigen Abschreibungen Rechnung getragen, wenn auch in unterschiedlicher Weise.

In Belgien können die Linearsätze bei Zwei- oder Dreischichtenbetrieb um 25 bis 33 v.H. erhöht angesetzt werden.

In der Bundesrepublik Deutschland sind im Falle des Zweischichtenbetriebs um 25 v.H., im Falle des Dreischichtenbetriebs um 50 v.H. erhöhte Sätze der linearen Abschreibung steuerlich zulässig. Auch bei der Degressivabschreibung wird der Mehrschichtenbetrieb berücksichtigt. Jedoch dürfen die jährlichen Abschreibungen einschließlich der Mehrschicht-

tenzuschläge den 20 v.H. betragenden Höchstsatz der degressiven Abschreibung nicht überschreiten.

Luxemburg und die Niederlande tragen dem Mehrschichtenbetrieb bereits bei der Festsetzung der Nutzungsdauer der in Frage stehenden Wirtschaftsgüter Rechnung. Das gleiche gilt für Italien; dort kann außerdem eine zeitweilige außergewöhnliche Inanspruchnahme des Wirtschaftsguts auf Antrag durch Gewährung eines höheren Abschreibungssatzes im betreffenden Jahr berücksichtigt werden.

In Frankreich rechtfertigt die Verwendung einer Betriebsausrüstung im Mehrschichtenbetrieb einen höheren als den normalen Abschreibungssatz, wenn ein derartiger intensiver Gebrauch tatsächlich die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer dieses Ausstattungsgegenstandes verringert.

Da jedoch diese Nutzungsdauer häufig auch unter Berücksichtigung der Entwicklung der Technik, die eine Ersetzung der Betriebsausrüstungen vor ihrer Abnutzung erfordert, festgesetzt wird, hat deren Verwendung im Mehrschichtenbetrieb in der Regel nur eine sehr begrenzte oder keinerlei Auswirkung auf die zulässigen Abschreibungssätze. Dies gilt insbesondere für Betriebsausrüstungen der Textilindustrie.

Die Abschreibungsmöglichkeiten bei Mehrschichtenbetrieben dürften in den verschiedenen Mitgliedstaaten demnach etwa gleich zu beurteilen sein; allerdings hängt viel davon ab, in welcher Weise der Ansatz der Nutzungsdauer verändert wird.

Von den beiden Ländern, die relativ präzise Regeln kennen, scheint Deutschland die großzügigere Abschreibung zu gewähren.

10. Berücksichtigung von außergewöhnlicher technischer Abnutzung und von wirtschaftlichen Wertverlusten

Außergewöhnliche technische Abnutzung oder wirtschaftliche Wertverluste werden grundsätzlich in allen Mitgliedstaaten als gewinnmindernd steuerlich anerkannt.

In Belgien kann eine außergewöhnliche technische Abnutzung durch Beschädigungen, Fabrikationsfehler u.ä. durch eine entsprechend er-

höhte Abschreibung im Jahr der Wertminderung selbst mittels Verkürzung der Restabschreibungsdauer ausgeglichen werden. Das gleiche gilt für wirtschaftliche Wertverluste, die eintreten, wenn beispielsweise durch technische Neuerungen das in Frage stehende Wirtschaftsgut vorzeitig veraltet ist.

In der Bundesrepublik Deutschland sind außergewöhnliche Abschreibungen in zwei Fällen möglich, einmal bei außergewöhnlicher technischer und wirtschaftlicher Abnutzung, zum anderen auch bei noch nicht realisierten Wertminderungen, z.B. hervorgerufen durch Überkapazität und gesunkene Nachfrage. Im letzteren Falle ist der niedrigere Teilwert anzusetzen. Auch bei gesunkenen Wiederbeschaffungskosten ist die Bewertung zum niedrigeren Teilwert möglich. Weder die außergewöhnliche Abschreibung noch der Ansatz des niedrigeren Teilwerts ist obligatorisch. Abschreibungen wegen außergewöhnlicher technischer oder wirtschaftlicher Abnutzung sind nicht zulässig, wenn degressiv abgeschrieben wird.

In Frankreich führen die wirtschaftliche oder technische Wertminderung eines Wirtschaftsgutes in der Regel nicht zu einer sofortigen Sonderabschreibung; sie rechtfertigt allenfalls eine Kürzung der gewöhnlichen Nutzungsdauer, auf Grund derer der jährliche Abschreibungssatz berechnet wird.

In Italien sind die Wertminderungen zu dem Zeitpunkt zu berücksichtigen, zu dem sie feststehen und endgültig sind. Bei vorzeitig und endgültig ausscheidenden Wirtschaftsgütern ist der noch nicht abgeschriebene Teil der Anschaffungskosten vom Bruttogewinn abzugsfähig, ein etwaiger Veräußerungsgewinn ist dem Bruttogewinn zuzurechnen. In Luxemburg gelten die gleichen Vorschriften wie in Deutschland. Die Anerkennung außergewöhnlicher Abschreibungen in den Niederlanden ergibt sich aus der Rahmenvorschrift, daß vom Jahresgewinn jeweils die dem gleichen Jahr zuzurechnende Minderung des Anschaffungswertes abzusetzen ist.

Die Vorschriften der sechs Mitgliedstaaten lassen erkennen, daß alle Steuerverwaltungen bemüht sind, außergewöhnlichen, nicht vorhersehbaren

Wertminderungen einzelner Anlagegüter und auf diese Weise dem Bedürfnis nach Bilanzwahrheit und finanzieller Stabilität Rechnung tragen. Die in Deutschland, Luxemburg und in den Niederlanden gegebene Möglichkeit, auch nicht realisierte Wertminderungen auf Grund von Nachfragerückgang oder sinkenden Preisen durch Zurückgehen auf den niedrigeren Teilwert zu berücksichtigen, dürfte in diesem Zusammenhang den Unternehmen eine Anpassung an die veränderte wirtschaftliche Situation erleichtern.

III. Sonderabschreibungen, die für bestimmte Investitionen oder für Investitionen bestimmter Unternehmen gewährt werden

Für jedes Mitgliedsland getrennt werden nachfolgend die Sonderabschreibungen aufgeführt, die entweder an Stelle der üblichen Abschreibungen oder über diese hinaus für bestimmte Investitionen oder für Investitionen bestimmter Unternehmen oder in bestimmten Regionen gewährt werden, die aber in ihrer Gesamthöhe gegebenenfalls in Verbindung mit den üblichen Abschreibungen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Investitionsgutes nicht überschreiten (beschleunigte Abschreibungen).

1. BELGIEN

Für Schiffe (Seeschiffe und Binnenschiffe) können an Stelle der normalen Abschreibungen im ersten Jahr 20 v.H., im zweiten und dritten Jahr je 15 v.H. und im vierten bis achten Jahr je 10 v.H. der Anschaffungs- oder Herstellungskosten abgeschrieben werden. Die normalen Abschreibungen würden bei der üblicherweise zugrunde zu legenden Nutzungsdauer von 14 bis 20 Jahren etwa 5 bis 7 v.H. betragen.

Für erworbene Grundstücke, deren Gebäude abgebrochen und auf denen Gebäude mit besonderen Bankeinrichtungen (Schalterraum, Tresorraum) neu errichtet worden sind, wird neben der normalen Abschreibung eine Sonderabschreibung von $33 \frac{1}{3}$ v.H. der Gebäudekosten gewährt, die auf die besonderen Bankeinrichtungen entfallen.

Die in einem gewerblichen, kommerziellen oder landwirtschaftlichen Unternehmen für die wissenschaftliche Forschung verwendeten Wirtschaftsgüter können nach der linearen Abschreibungsmethode zum normalen Satz von 33,33 v.H. in drei Jahren abgeschrieben werden.

Während der drei ersten Jahre kann der normale lineare Abschreibungssatz verdoppelt werden für Gebäude, die für gewerbliche Nutzung bestimmt sind und in bestimmten Entwicklungsgebieten liegen (in den Kohlegruben-Gebieten und in "gewissen Gebieten, in denen besonders harte und dringende Probleme zu lösen sind") sowie für Maschinen und Ausrüstung. Der Restwert wird zu normalen Sätzen abgeschrieben. Die abschreibungsfähigen Güter müssen, um in den Genuß dieser Rechtsvorschrift zu kommen, zwischen dem 11. Juli 1966 und dem 31. Dezember 1968 angeschafft oder hergestellt worden sein.

2. DEUTSCHLAND

Der Land- und Forstwirtschaft wird in Deutschland eine Sonderabschreibung für bestimmte landwirtschaftliche Maschinen und Geräte (z.B. Acker-schlepper, Maschinen zur Bodenbearbeitung, zur Ernteverarbeitung, Motorsägen, Kühlanlagen, Wasserversorgungsanlagen) und für Um- und Ausbauten landwirtschaftlicher Gebäude (insbesondere Baumaßnahmen zur Tierseuchenbekämpfung, zur Mechanisierung und Rationalisierung, zur Verminderung von Lagerverlusten) zugestanden. Diese Sonderabschreibung beträgt bei buchführenden Land- und Forstwirten für bewegliche Wirtschaftsgüter bis 50 v.H., für unbewegliche Wirtschaftsgüter bis 30 v.H. der Anschaffungs- oder Herstellungskosten und ist auf das Jahr der Anschaffung oder Herstellung und die beiden darauffolgenden Jahre zu verteilen. Sie wird neben der normalen Abschreibung vorgenommen. Die begünstigten Maschinen und Geräte bzw. Um- und Ausbauten müssen nach Beginn des Wirtschaftsjahres 1954/55 und vor Ende des Wirtschaftsjahres 1967/68 angeschafft oder hergestellt worden sein. Die normalen Abschreibungen sind linear vorzunehmen.

Erhalten die obengenannten Unternehmen für diese Güter eine Subvention, können sie außer der normalen Abschreibung während des Wirtschaftsjahres, in dem die Subvention gewährt worden ist und während der beiden folgenden Wirtschaftsjahre, Abschreibungen bis zu 50 v.H. des Gesamtbetrages dieser Subvention vornehmen.

Aufwendungen für die Herstellung von Landarbeiterwohnungen, die in der Zeit von 1950/51 bis 1966/67 erstellt sein müssen, können an Stelle nor-

maler Abschreibungen entweder voll im Jahr der Herstellung oder zu je einem Drittel im Jahr der Herstellung und in den beiden folgenden Jahren abgeschrieben werden. Der Begriff der Landarbeiterwohnungen ist hierfür im einzelnen festgelegt. Zu den Aufwendungen in diesem Sinne rechnen nicht etwaige steuerbegünstigte Zuschüsse.

§ 79 EStDV gestattet eine erhöhte Abschreibung für Anlagen zum Schutz gegen Abwässerschäden. In den Gemäß dieser Bestimmung können die Teile des Anlagevermögens kommen, die dazu bestimmt sind, Schädigungen durch Abwasser vorzubeugen, sie zu beseitigen oder zu mildern; die Anlagen müssen in der Zeit vom 1. Januar 1955 bis zum 31. Dezember 1970 erstellt oder angeschafft worden sein. Für die Anschaffung oder die Erstellung dieser Anlagen muß ein öffentliches Interesse bestehen. Die erhöhte Abschreibung kann im Jahr der Anschaffung oder der Erstellung und in den vier darauf folgenden Jahren einschließlich der normalen Abschreibungen bei beweglichen Gütern 50 v.H. und bei unbeweglichen Gütern 30 v.H. betragen.

§ 82 EStDV enthält eine gleiche Vorschrift für Anlagen, die zur Verhinderung, Beseitigung oder Verringerung der Verunreinigung der Luft dienen, bei denen im Jahr der Anschaffung oder ihrer Erstellung und während der folgenden vier Jahre, außer den normalen Abschreibungen, Sonderabschreibungen bis zu einer Höhe von 50 v.H. der gesamten Aufwendungen für die Anschaffung oder die Erstellung vorgenommen werden können, vorausgesetzt, daß es sich um bewegliche Güter oder um behördlich vorgeschriebene Schornsteine handelt. Außerdem dürfen die Anlagen nicht im Rahmen eines neu errichteten Betriebes oder einer neu errichteten Betriebsstätte erstellt worden sein. Die unmittelbare und ausschließliche Zweckbestimmung dieser Anlagen sowie ein an ihrer Einrichtung bestehendes öffentliches Interesse muß durch eine von der obersten Landesbehörde oder einer von ihr beauftragten Stelle ausgestellte Bescheinigung nachgewiesen werden. Diese Anlagen müssen in der Zeit vom 1. Januar 1957 bis zum 31. Dezember 1970 angeschafft oder erstellt worden sein. Für die im § 79 EStDV sowie für die im § 82 EStDV genannten Anlagen haben die normalen Abschreibungen des Restwertes nach der linearen Methode zu erfolgen. In beiden Fällen ist eine ordnungsmäßige Buchführung die Voraussetzung für diese Sonderabschreibungen.

./.

§ 51 des Steueränderungsgesetzes 1964 enthielt Vorschriften, die die beschleunigte Abschreibung ermöglichten von Anlagen für Forschung und Entwicklung, oder von Anlagen, die zur Verhinderung, Beseitigung oder Verringerung von Geräuschen und Vibrationen dienen, ebenso beschleunigte Abschreibungen von Schiffen. Diese Vorschriften sind von den §§ 82 d, 82 e und 82 f EStDV übernommen worden.

Die Vorschriften des § 82 d gestatten den Steuerpflichtigen, die den Gewinn auf Grund ordnungsmäßiger Buchführung ermitteln, für abnutzbare Wirtschaftsgüter, die in der Zeit vom 1. Januar 1965 bis zum 31. Dezember 1970 angeschafft oder hergestellt wurden und für Forschung oder Entwicklung dienen, erhöhte Abschreibungen vorzunehmen.

Für bewegliche Wirtschaftsgüter, die ausschließlich für Forschung und Entwicklung bestimmt sind, kann die Abschreibung im Wirtschaftsjahr der Anschaffung und den vier folgenden Jahren bis zu 50 v.H. der Anschaffungs- oder Herstellungskosten betragen. Für unbewegliche Güter, die mindestens zu 66,66 v.H. für Forschung und Entwicklung Verwendung finden, kann diese Abschreibung, die sich auf das Jahr der Anschaffung und die vier folgenden Wirtschaftsjahre erstreckt, bis zu 30 v.H. der Anschaffungs- oder Herstellungskosten betragen. Für den Restwert dieser Güter erfolgt die Abschreibung nach der linearen Methode. In den Vorzug dieser Abschreibung kommen auch Erweiterungs- oder Modernisierungsarbeiten an Gebäuden, die mindestens zu 66,66 v.H. für Forschung und Entwicklung bestimmt sind.

Ebenso kann nach den Vorschriften des § 82 e der Steuerpflichtige, der seinen Gewinn auf Grund ordnungsmäßiger Buchführung ermittelt, und der in der Zeit vom 1. Januar 1965 bis zum 31. Dezember 1970 abnutzbare Wirtschaftsgüter anschafft oder herstellt, die unmittelbar und ausschließlich zur Verhinderung, Beseitigung und Verringerung von Geräuschen oder Vibrationen dienen, außergewöhnliche Abschreibungen bis zu einer Höhe von 50 v.H. für bewegliche Güter und bis zu 30 v.H. für unbewegliche Güter vornehmen, die auf das Jahr der Anschaffung und die vier folgenden Jahre verteilt werden müssen. Für Anschaffung oder Herstellung dieser Güter muß ein öffentliches Interesse bestehen. Der Restwert dieser Güter muß nach der linearen Methode abgeschrieben werden. Diese Sonderabschreibungen können nicht in Anspruch genommen werden, wenn die fraglichen Güter im Rahmen der Neuerichtung von Betrieben oder Betriebsstätten angeschafft oder hergestellt werden.

Schließlich kann nach § 82 f ein Steuerpflichtiger, der seinen Gewinn auf Grund ordnungsmäßiger Buchführung ermittelt, und der in der Zeit vom 1. Januar 1965 bis zum 31. Dezember 1970 in Deutschland registrierte Handels- oder Fischereischiffe anschafft oder herstellt, von seinem besteuerebaren Einkommen im Wirtschaftsjahr der Anschaffung und in den vier folgenden Jahren einen Betrag von insgesamt 30 v.H. der Aufwendungen für die Anschaffung oder die Herstellung absetzen. Der Restwert muß nach der linearen Methode abgeschrieben werden. Diese Sonderabschreibung wird rückwirkend widerrufen bei Verkauf des Schiffes innerhalb von vier Jahren nach dem Anschaffungsjahr. Diese Vorschriften gelten auch für Luftschiffe, die für den internationalen Transport von Waren und Passagieren zwischen Deutschland und dem Ausland oder im Ausland bestimmt und in Deutschland registriert sind.

Sonderabschreibungen können auch nach den Vorschriften des § 81 EStDV vor allem im Kohlen- und Erzbergbau vorgenommen werden:

1. Im Tiefbau des Steinkohlen-, Pechkohlen-, Braunkohlen- und Erzbergbaus: für die Errichtung von neuen Förderschachtanlagen, für die Errichtung von neuen Schächten, für die Zusammenfassung zu einer einheitlichen Schachtanlage, für bestimmte Rationalisierungsmaßnahmen und für den Wiederaufschluß stillliegender Grubenfelder (mit der Durchführung der Vorhaben mußte vor dem 1. Januar 1968 begonnen werden).
2. Im Tagebaubetrieb des Braunkohlen- und Erzbergbaus: für die Erschließung neuer Tagebaue und - bei Übergang zum Tieftagebau - für die Freilegung und Gewinnung der Lagerstätte (mit der Durchführung der Vorhaben mußte vor dem 1. Januar 1968 begonnen werden).

Die Sonderabschreibung kann im Jahr der Herstellung und in den vier folgenden Jahren neben der normalen, in diesem Falle linear vorzunehmenden Abschreibung erfolgen und beträgt bei beweglichen Wirtschaftsgütern bis insgesamt 50 v.H., bei unbeweglichen Wirtschaftsgütern bis insgesamt 30 v.H. der Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Die Anschaffung oder Herstellung muß nach dem 31. Dezember 1955 bis zum 31. Dezember 1965 bzw. nach dem

31. Dezember 1960 bis zum 31. Dezember 1968 (im Tiefbaubetrieb für die Herstellung neuer Schachtanlagen bis zum 31. Dezember 1970) erfolgen.

Private Krankenanstalten, die im besonderen Maße der minderbemittelten Bevölkerung dienen, können neben der normalen Abschreibung im Jahre der Anschaffung oder Herstellung und im folgenden Jahr eine Sonderabschreibung bei abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern bis zu insgesamt 50 v.H., bei abnutzbaren unbeweglichen Wirtschaftsgütern bis zu insgesamt 30 v.H. der Anschaffungs- oder Herstellungskosten vornehmen, höchstens jedoch für alle Wirtschaftsgüter 100.000 DM im Jahr. Die Wirtschaftsgüter müssen in der Zeit vom 1. Januar 1955 bis zum 31. Dezember 1967 angeschafft oder hergestellt worden sein. Die normalen Abschreibungen müssen linear erfolgen.

Für Wohngebäude, die in der Bundesrepublik einschließlich West-Berlin errichtet worden sind und bei denen die Baugenehmigung vor dem 31. Dezember 1964 beantragt worden ist, kann unter der Voraussetzung, daß sie zu mehr als $66 \frac{2}{3}$ v.H. zu Wohnzwecken verwendet werden, an Stelle der normalen Abschreibung (für nach dem 31. Dezember 1964 abgeschlossene Wirtschaftsjahre 2 oder 2,5 v.H. jährlich, bzw. für nach oder vor dem 1. Januar 1925 fertiggestellte Gebäude) eine Sonderabschreibung vorgenommen werden, die gestattet, vom steuerpflichtigen Gewinn jährlich bis zu 5 v.H. der Herstellungskosten im Jahre der Fertigstellung der Gebäude und in jedem der folgenden sieben Wirtschaftsjahre abzusetzen (bei Gebäuden in West-Berlin im ersten und im zweiten Jahr bis zur Höhe von 10 v.H. und im dritten bis zum zwölften Jahre bis zur Höhe von 3 v.H. - § 53 EStG -). Für die restlichen 60 v.H. erfolgt die Abschreibung nach der normalen Methode mit einem Jahressatz von 2,5 v.H.

Bei Einfamilienhäusern und Eigentumswohnungen entfällt die Vergünstigung für den Teil der Herstellungskosten, der 150.000 DM übersteigt (für Zweifamilienhäuser ist diese Grenze bei 200.000 DM). Die Vergünstigung erstreckt sich auch auf Zu-, Aus- und Umbauten dieser Gebäude, wenn die neu hergestellten Gebäudeteile, die vor dem 1. Januar 1964 fertiggestellt sein mußten, zu mehr als 80 v.H. Wohnzwecken dienen.

./.

Für Gebäude, die nach dem 31. Dezember 1964 fertiggestellt wurden, kann der Eigentümer gemäß § 7 (5) EStG die Anwendung folgender auf die Herstellungskosten bezogenen Sätze beantragen:

- für das Jahr der Fertigstellung und für die folgenden elf Jahre 3,5 v.H.
- für die folgenden 20 Jahre 2 v.H.
- für die folgenden 18 Jahre 1 v.H.

Diese Vorschrift findet auf Wohnbauten, auf Nebengebäude und Um- und Ausbau dieser Gebäude Anwendung, für welche die Baugenehmigung vor dem 10.10.1962 beantragt wurde.

Wurde die Baugenehmigung nach dem 9.10.1962 und vor dem 1. Januar 1965 beantragt, können an Stelle der normalen Abschreibung die folgenden Sätze angewendet werden:

- 7,5 v.H. für das Jahr, in dem der Bau beendet wird;
- 7,5 v.H. für das zweite Jahr;
- 4 v.H. für jedes der 8 folgenden Jahre.

Der Restwert wird nach der normalen Methode mit einem Jahressatz von 2,5 v.H. abgeschrieben.

Diese Vergünstigung findet auf den Teil der Baukosten, der 120.000 DM übersteigt, keine Anwendung.

Diese Sonderabschreibung gilt nur für Eigenheise, Eigenmietwohnungen und eigengenutzte Eigentumswohnungen in der Bundesrepublik, unter Ausschluß von Berlin (West). Für dieses Gebiet gelten die Schlußvorschriften des § 53 EStG, der weiter oben besprochen wurde.

Innerhalb der ersten vier Jahre nicht ausgenutzte erhöhte Abschreibungen können nachgeholt werden (die für Wohngebäude gewährte Sonderabschreibung wird deshalb erwähnt, weil sie auch für Wohngebäude gilt, die zum Betriebsvermögen eines Unternehmens gehören).

./.

Vertriebene, Heimatvertriebene, Sowjetzonenflüchtlinge und gleichgestellte Personen können bei Fabrikgebäuden, Lagerhäusern und landwirtschaftlichen Betriebsgebäuden, die nach dem 31. Dezember 1951 und vor dem 1. Januar 1967 erstellt oder wiederaufgebaut worden sind, neben der normalen Abschreibung im Jahr der Herstellung und im darauffolgenden Jahr eine Sonderabschreibung in Höhe von jeweils bis zu 10 v.H. der Herstellungskosten vornehmen. Die Normalabschreibungen und die Abschreibung des Restwerts entsprechend der Restnutzungsdauer sind linear vorzunehmen (§ 7 EStG).

Unternehmen in West-Berlin können an Stelle der normalen Abschreibung für nach dem 31. Dezember 1958 und vor dem 1. Januar 1970 angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgüter innerhalb der ersten drei Jahre (Anschaffungsjahr und die zwei folgenden Jahre) insgesamt 75 v.H. der Anschaffungskosten abschreiben, wenn sie ihren Gewinn auf Grund einer ordnungsmäßigen Buchführung ermitteln und die erworbenen oder hergestellten Wirtschaftsgüter mindestens drei Jahre im Betriebsvermögen des Unternehmens bleiben, wenn es sich um bewegliche Güter handelt, oder wenn es sich um Gebäude handelt, die in West-Berlin gebaut wurden. Der Restwert muß spätestens vom vierten Jahr an linear abgeschrieben werden. Unter bestimmten Voraussetzungen kann die Sonderabschreibung bereits für Anzahlungen, die vor Lieferung geleistet werden, vorgenommen werden (§ 14 des Berlinhilfegesetzes von 1964 (BHG 1964) BStBl 1964 Seite 514).

Zum Zwecke der Arbeitsplatzerhaltung oder der Neuschaffung von Arbeitsplätzen bzw. zur wirtschaftlichen Förderung im Gebiet entlang dem "Eisernen Vorhang" (Schleswig-Holstein, Niedersachsen, Hessen und Bayern) ist den dort ansässigen Unternehmen als Billigkeitsmaßnahme auf Antrag unter bestimmten Voraussetzungen die Möglichkeit einer Sonderabschreibung zugestanden worden, die neben der normalen Abschreibung und gegebenenfalls neben anderen erhöhten Abschreibungen in Anspruch genommen werden kann, und die innerhalb der ersten drei Jahre bei beweglichen Wirtschaftsgütern bis zu insgesamt 50 v.H., bei unbeweglichen Wirtschaftsgütern bis zu insgesamt 30 v.H. der Anschaffungs- oder Herstellungskosten, höchstens jedoch 100.000 DM jährlich bzw. 300.000 DM für die drei Jahre betragen darf, für Wirtschaftsgüter, die angeschafft oder hergestellt wurden in der Zeit von 1953 bis 1961; 200.000 DM und folglich 600.000 DM im Laufe von drei

./.

Jahren für Wirtschaftsgüter die von 1962 bis 1967 erworben oder hergestellt wurden. In diesem Fall müssen die normalen Abschreibungen linear erfolgen.

In allen Fällen, in denen Sonderabschreibungen zugelassen werden, bemessen sich die Normalabschreibungen nach den Sonderabschreibungen im Verhältnis des verbleibenden Restwertes und der Nutzungsdauer der Wirtschaftsgüter (§§ 127 und 131 AO, BefStG, BefStDV, GUKG, Erlasse und Empfehlungen des BdF, Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder).

Bei Nachlassen der allgemeinen Wirtschaftstätigkeit ist die Bundesregierung ermächtigt, gemäß § 51, 1. Absatz Nr. 2, Buchstabe a EStG, eine erhöhte Abschreibung zuzulassen, zusätzlich zur normalen, in Höhe von 10 v.H. der Anschaffungs- oder Herstellungskosten von beweglichen Gütern und von 5 v.H. für unbewegliche Güter. Infolge der insbesondere in Deutschland 1966/67 aufgetretenen ungünstigen Konjunktur hat die Bundesregierung durch eine Rechtsverordnung vom 10.2.1967 (BStBl 1967, Seite 19) diese erhöhte Abschreibung für Wirtschaftsgüter, die in der Zeit vom 19. Januar 1967 bis zum 1. November 1967 angeschafft oder hergestellt wurden, gestattet. Diese Vergünstigung gilt auch für Güter, für die Auftrag erteilt und für die eine Anzahlung während des angegebenen Zeitraums geleistet oder deren Herstellung in dieser Periode begonnen wurde. Allerdings müssen diese Wirtschaftsgüter vor dem 1. November 1968 geliefert oder fertiggestellt werden (vor dem 1. November 1969 bei Schiffen).

3. FRANKREICH

Unternehmen, die Gebäude bauen oder bauen lassen, die zur Reinigung von Industrieabwässern bestimmt sind (nach den Vorschriften des Gesetzes Nr. 64-1245 vom 16. Dezember 1964 über die Verteilung von Wasser und den Kampf gegen seine Verunreinigung) können bei Fertigstellung dieser Bauten eine außergewöhnliche Abschreibung in der Höhe von 50 v.H. ihres Selbstkostenpreises vornehmen. Der Restwert ist nach der normalen Nutzungsdauer

./.

abschreibbar. Diese Vorschriften gelten für Bauten, die vor dem 1. Januar 1971 fertiggestellt werden (Gesetz Nr. 65-1154 vom 30. Dezember 1965).

Industrie- und Handelsunternehmen können durch besondere Genehmigung des Ministers für Wirtschaft und Finanzen, nach Konsultierung des "Conseil de direction du Fonds de Développement économique et social", vom Selbstkostenpreis ihrer Gebäude für gewerbliche oder kommerzielle Nutzung nach Fertigstellung eine außergewöhnliche Abschreibung in Höhe von 25 v.H. des besagten Selbstkostenpreises absetzen (C.G.I. § 39 quinquies D). Die Genehmigung muß für jeden Fall gesondert eingeholt werden. Der Restwert der Gebäude muß normal abgeschrieben werden. Diese außergewöhnliche Abschreibung gilt für Investitionen in Gebäuden, die in der Zeit vom 31. Juli 1962 bis zum 31. Dezember 1970 fertiggestellt und wegen Verlegung, Erweiterung oder Gründung von Industrie- oder Handelsunternehmen in unzulänglich entwickelten Gebieten erfolgen und in Industriezweigen, deren Entwicklung als wesentlich angesehen werden kann (vor allem Industrie zur Verarbeitung landwirtschaftlicher Erzeugnisse und Lebensmittelindustrie).

Der Vollständigkeit halber sind hier auch die Sonderabschreibungen zu nennen, die gemäß Artikel 39 C.G.I. quinquies A § 2, B und C, für Anteile an bestimmten Gesellschaften, deren Tätigkeit vom Staat als im öffentlichen Interesse liegend anerkannt ist, gewährt werden, vorausgesetzt, daß die Anteile bei der Gründung oder bei einer späteren Kapitalerhöhung erworben wurden.

Diese außergewöhnlichen Abschreibungen betragen 100 v.H. der Anschaffungskosten bei Anteilen an Gesellschaften für die Entwicklung von Industrie, Handel und Landwirtschaft, 50 v.H. der Anschaffungskosten bei Anteilen an Wohnungsbaugesellschaften (25 v.H. wenn Steuerfreiheit für die Erträge aus diesen Anteilen in Anspruch genommen wird und die Erträge 3,5 v.H. des Anteils am Kapital nicht überschreiten) und 50 v.H. der Anschaffungskosten bei Anteilen an Forschungsgesellschaften. Die außergewöhnlichen Abschreibungen für Beteiligungen am Kapital von Wohnungsbaugesellschaften wurde für Zeichnungen, die nach dem 31.12.1965 erfolgten, nicht mehr angewendet

./.

in Übereinstimmung mit dem neuen vom Artikel 33 des Gesetzes vom 15. März 1963 vorgesehenen Verfahren. In allen anderen Fällen gilt diese außergewöhnliche Abschreibung, trotz Einführung des neuen Systems der degressiven Abschreibung, für Aktien von Gesellschaften, deren Tätigkeit vom Staat als von öffentlichem Interesse anerkannt ist, die nach dem 1. Januar 1960 gezeichnet wurden.

Für Anschaffungen an Gebäuden, Material und Werkzeugen für wissenschaftliche oder technische Forschungszwecke wird eine Sonderabschreibung von 50 v.H. der Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewährt (Art. 39 quinquies A § 1). Der Restwert wird entsprechend der restlichen Nutzungsdauer normal abgeschrieben. Außer bei Gebäuden entfällt die Sonderabschreibung für Wirtschaftsgüter, die nach dem 31. Dezember 1964 erworben werden, und ist für Wirtschaftsgüter, die zwischen dem 1. Januar 1960 und dem 31. Dezember 1964 angeschafft wurden, und war nur anwendbar, wenn das Unternehmen auf die degressive Abschreibung verzichtet hatte.

Unternehmen, die im Besitze eines gemäß Verordnung Nr. 57-911 vom 10. August 1957 eingeführten Exporteurausweises sind, können auf Grund der ministeriellen Entscheidungen vom 26. Oktober 1957, 5. März 1958 und 3. März 1959, neben der normalen Abschreibung eine Sonderabschreibung vornehmen, die 150 v.H. der Summe beträgt, die sich aus der Multiplikation der Jahreslinearabschreibung mit dem Exportumsatz, geteilt durch den Gesamtumsatz (ohne Steuern) in dem betreffenden Wirtschaftsjahr, ergibt. (Auch diese Sonderabschreibung entfällt für Wirtschaftsgüter, die nach dem 31. Dezember 1964 erworben werden. Für zwischen dem 1. Januar 1960 und dem 31. Dezember 1964 erworbene Wirtschaftsgüter ist sie nur zulässig, wenn das Unternehmen auf die degressive Abschreibung verzichtet.).

Die für die Hüttenindustrie und den Bergbau zulässige Abschreibung nach Maßgabe des Umsatzes (vgl. hierzu weiter oben II, 5.) gehört insoweit als erhöhte Abschreibung auch hierher, als sie über eine echte Abschreibung nach Maßgabe der Leistung hinausgeht.

Hierbei ist zu bemerken, daß die nach dem 1. Januar 1967 von Unternehmen der Eisen- und Stahlindustrie angeschafften Wirtschaftsgüter grundsätzlich nach den allgemein geltenden Vorschriften abgeschrieben werden müssen. Allerdings hat das Ministerium für Wirtschaft und Finanzen beschlossen, daß diese Unternehmen in der Zeit vom 1. Januar 1967 bis zum 31. Dezember 1971 im Rahmen des degressiven Systems eine zusätzliche Jahresabschreibung vornehmen können; deren Berechnung erfolgt, indem man auf die Abschreibungsgrundlage die Sätze anwendet, die man erhält durch Multiplikation der degressiven Sätze mit den nachstehend aufgeführten Koeffizienten: für 1967 2, für 1968 1,6, für 1969 1,2, für 1970 0,8, für 1971 0,4.

Für Handelsschiffe ist eine erhöhte Abschreibung innerhalb von 8 Jahren zulässig (im 1. bis 3. Jahr insgesamt 50 v.H., jährlich höchstens 20 v.H.; im 4. bis 5. Jahr weitere 25 v.H., jährlich höchstens 15 v.H.; in den drei folgenden Jahren die restlichen 25 v.H., höchstens 10 v.H. jährlich); für Fischereifahrzeuge eine erhöhte Abschreibung innerhalb von 6 Jahren möglich (im 1. und 2. Jahr insgesamt 50 v.H., höchstens 30 v.H. jährlich; im 5. und 6. Jahr die restlichen 20 v.H., höchstens 15 v.H. in einem Jahr).

Diese Sonderabschreibung entfällt für Schiffe, die nach dem 31. Dezember 1964 erworben oder hergestellt wurden. Für Schiffe, die zwischen dem 1. Januar 1960 und dem 31. Dezember 1964 erworben oder hergestellt worden sind, schließt die Sonderabschreibung die degressive Abschreibung aus.

4. ITALIEN

In Italien können die zum Zwecke der Ausdehnung, der Erneuerung, des Aufbaues oder Wiederaufbaues des Betriebes oder von Betriebsausrüstungen oder -einrichtungen angeschafften neuen Anlagegüter während der ersten vier Jahre neben der normalen Abschreibung in der Weise beschleunigt abgeschrieben werden, daß die Abschreibungsdauer um $\frac{2}{5}$ gekürzt wird mit der Auflage, daß in keinem Jahr die Sonderabschreibung 15 v.H. des Wertes dieser Güter übersteigen darf und die Gesamtabschreibung nicht über 100 v.H. des Wertes hinausgeht (T.U. Artikel 98, Absatz 3 und 4).

5. LUXEMBURG

Die Vorschriften (EStR § 33) sehen eine erhöhte Abschreibung (100 v.H.) für neu erworbene Lastwagen, Traktoren, Anhänger und Autobusse vor. Diese Vorschrift wird jedoch nur in Ausnahmefällen angewandt.

6. NIEDERLANDE

In den Niederlanden konnte für bestimmte Wirtschaftsgüter eine besondere Vorwegabschreibung vorgenommen werden, die schon im Zeitpunkt des Abschlusses eines Kauf- oder Werkvertrages für die Wirtschaftsgüter zulässig ist. Diese Sonderabschreibung betrug insgesamt $33 \frac{1}{3}$ v.H. der Anschaffungs- oder Herstellungskosten (oder der im Kauf- oder Werkvertrag eingegangenen Verpflichtung); nach den Vorschriften eines Erlasses vom 29.4.60 galt sie nicht für Bürroeinrichtungen und für Personenwagen (höchstens 8 Plätze außer Fahrer), die nicht ausschließlich für gewerbliche Beförderung verwendet werden. Für Gebäude, einschließlich Fabrikgebäude, durfte sie im Jahr nicht 6 v.H., für die übrigen Gegenstände nicht $8 \frac{1}{3}$ v.H. übersteigen. Die restlichen $66 \frac{2}{3}$ v.H. der Anschaffungskosten mußten entsprechend der Gesamtnutzungsdauer normal abgeschrieben werden. Die vorzeitige Abschreibung ist völlig aufgehoben worden für Wirtschaftsgüter, die nach dem 31. Januar 1964 angeschafft oder hergestellt wurden.

Die Vorschriften über die vorzeitigen Abschreibungen dieses Landes stehen in den Absätzen 3, 4 und 5 des Artikels 10 des "Wet op de Inkomstenbelasting 1964".

Ein Vergleich dieser in den Mitgliedstaaten gewährten Sonderabschreibungen läßt erkennen, daß Deutschland und Frankreich das Mittel der erhöhten Abschreibung als Anreiz zu Investitionen gezielt anwenden, d.h. für bestimmte Wirtschaftszweige, bestimmte Investitionen oder bestimmte Regionen. Neuerdings läßt Belgien die Wahl der erhöhten Abschreibung zu, um

insbesondere die wissenschaftliche Forschung und den wirtschaftlichen Aufschwung bestimmter Entwicklungsgebiete zu fördern. Im übrigen läßt es erhöhte Abschreibungen nur in zwei Fällen zu, von denen nur die Vergünstigung für Schiffe einige Bedeutung hat.

Die im folgenden Abschnitt aufgeführten Förderungsmaßnahmen müssen jedoch ebenfalls in die Betrachtung einbezogen werden.

IV. ANDERE STEUERLICHE VERGÜNSTIGUNGEN FÜR INVESTITIONEN

1. BELGIEN

Die vom Gewinn eines Wirtschaftsjahres innerhalb der darauffolgenden 12 Monate für den Bau von Arbeiterwohnungen und für Sozialeinrichtungen (Aufenthaltsräume, Duschen, Garderoben und dergl.) für die Betriebsangehörigen bestimmten oder aufgewendeten Beträge werden in Höhe von 50 v.H. steuerfrei belassen. Neben dieser Steuerbefreiung können die normalen Abschreibungen vom vollen Wert der begünstigten Investitionen vorgenommen werden (Art. 42 C.I.R.).

Gewinne, die in den auf das Jahr der Gewinnerzielung folgenden 12 Monaten als Zusatzdarlehen an Betriebsangehörige zur Wohnraumbeschaffung gegeben werden, bleiben zu 50 v.H. steuerfrei (Art. 42 C.I.R.).

Belgische Unternehmen, die sich mit der Förderung von Erdöl oder Erdgas befassen, können eine steuerfreie Rücklage in Höhe von bis zu 50 v.H. der Gewinne bilden, die aus der Verwertung der belgischen Erdöl- oder Erdgasvorkommen stammen, vorausgesetzt, daß diese Rücklage innerhalb der fünf folgenden Wirtschaftsjahre für den Erwerb von Betriebsgrundstücken oder Betriebseinrichtungen oder für den Erwerb von Beteiligungen an anderen belgischen Gesellschaften verwendet wird (Art. 107 C.I.R.).

./.

2. DEUTSCHLAND

Land- und forstwirtschaftliche Unternehmen, die keine Bücher führen (und bei denen folglich die im vorigen Abschnitt genannten erhöhten Abschreibungen nicht durchführbar sind), können bis 25 v.H. der Anschaffungskosten für bewegliche, und bis 15 v.H. der Anschaffungskosten für unbewegliche Wirtschaftsgüter der im vorigen Abschnitt erwähnten Art von ihrem steuerpflichtigen Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft absetzen.

Haben die obengenannten Unternehmen für diese Wirtschaftsgüter Subventionen erhalten, können sie außer der normalen Abschreibung bis zu 25 v.H. des Betrages dieser Subvention von ihren Erträgen in dem Wirtschaftsjahr, für das die Subvention gegeben wurde, absetzen.

Das gilt auch für Land- und Forstwirte, deren Gewinn nach Durchschnittssätzen ermittelt wird; jedoch darf der Abzug in diesem Fall 2.000 DM pro Jahr nicht übersteigen.

Nach den Bestimmungen des § 16 des Berlinhilfegesetzes (BHG 1964) vom 19. August 1964 (Bundessteuerblatt 1964 Seite 515), können Steuerpflichtige, die der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen und die der Berliner Industriebank Aktiengesellschaft oder der Deutschen Industriebank Berlin in der Zeit vom 1. Juli 1962 bis 31. Dezember 1964 ein Darlehen mit mindestens sechsjähriger Laufzeit gewähren, das frühestens vom Ende des dritten Jahres an jährlich mit höchstens einem Viertel zurückzuzahlen ist, 10 v.H. des gegebenen Darlehens von der Einkommen- oder Körperschaftsteuer für das Wirtschaftsjahr der Darlehenshingabe abziehen. (Diese Steuerermäßigung entspricht einer Steuerbefreiung des dem Darlehen entsprechenden Gewinns in Höhe von etwa 20 bis 50 v.H., je nach dem in Betracht kommenden Steuersatz). Einem Unternehmen in West-Berlin direkt gewährtes Darlehen für Anschaffungen von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens können ebenfalls in den Genuß dieser Vergünstigung kommen, vorausgesetzt, daß beide Parteien damit einverstanden sind, daß eine der beiden vorgenannten Banken

die Verwendung des Darlehens für die obengenannten Zwecke und die einwandfreie Abwicklung des Darlehensvertrages überwacht.

Für Darlehen zur Förderung des Wohnungsbaues in West-Berlin, gewährt in der Zeit vom 1. Juli 1962 bis 31. Dezember 1969 mit einer Laufzeit von mindestens 10 Jahren bei unverzinslichen Darlehen, und mit einer Laufzeit von mindestens 15 Jahren bei verzinslichen Darlehen, wird die Einkommen- oder Körperschaftsteuer um 20 v.H. der Darlehen, höchstens aber auf die Hälfte ermäßigt (dies entspricht einer Steuerbefreiung des dem Darlehen entsprechenden Gewinns in Höhe von etwa 40 bis 100 v.H.) (Art. 17 BHG 1964).

Für neue abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter (ausgenommen Personenkraftwagen und Wirtschaftsgüter mit einem Anschaffungspreis von nicht mehr als 600 DM), die von einem Westberliner Betrieb in der Zeit vom 1. Juli 1962 bis zum 31. Dezember 1969 angeschafft oder hergestellt werden und mindestens drei Jahre in diesem Betrieb verbleiben, wird eine Investitionszulage in Geld gewährt, die 10 v.H. der Anschaffungs- oder Herstellungskosten dieser Wirtschaftsgüter beträgt (dies entspricht einer Steuerbefreiung des den Anschaffungskosten entsprechenden Gewinns in Höhe von 20 bis 50 v.H.). Bei Gewährung einer Investitionszulage wird diese nicht von der Bemessungsgrundlage und dem Abschreibungsvolumen abgezogen (§ 19 BHG 1964).

Diese letzte Vorschrift steht im Widerspruch zu dem im § 34, 1. Absatz EStR 1965, festgelegten Grundsatz, nach dem die Steuerpflichtigen, die Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens mit Hilfe öffentlicher Subventionen erworben haben, diese Güter nur mit demjenigen Teil der Kosten der Anschaffungs- oder Herstellungskosten einsetzen können, den sie selbst getragen haben.

3. FRANKREICH

Unternehmen, die sich mit der Förderung von Erdöl oder mit der Förderung bestimmter fester, nicht eisenhaltiger Mineralien befassen, können eine steuerfreie Rücklage ("provision pour reconstitution des gisements") in Höhe von höchstens 50 v.H. des Gewinns und höchstens 27,5 v.H. des Wertes

./.

des geförderten Erdöls oder 15 v.H. des Wertes der geförderten Mineralien unter der Voraussetzung bilden, daß diese Rücklage zu neuen Förderungsmaßnahmen (Schürfungen, Bohrungen und dergl.), zur Anschaffung von Anlagegütern (Grund und Boden, Betriebsmaterial, Bauwerke) oder zur Anschaffung von Beteiligungen an anderen französischen Gesellschaften mit gleichem Geschäftszweck verwendet wird, und zwar innerhalb von fünf Jahren bei den Unternehmen der Erdölgewinnung und innerhalb von drei Jahren bei den Unternehmen der Erzgewinnung (C.G.I. Artikel 39 ter).

Hier ist noch eine durch das Gesetz Nr. 66-307 vom 18. Mai 1966 gewährte Vergünstigung für Investitionen zu erwähnen, die Industrie-, Handels- und Handwerksbetrieben gestattet, in diesem Fall Abzüge von der Einkommensteuer für natürliche Personen, von der Körperschaftsteuer oder von fälligen Vorauszahlungen zu machen. 10 v.H. der getätigten Investitionen für Betriebsausstattungen können abgesetzt werden. Diese sind in vier Kategorien unterteilt (Betriebsausstattungen, die zur degressiven Abschreibung zugelassen sind und deren Nutzungsdauer mindestens acht Jahre beträgt; bestimmte Werkzeugmaschinen; bestimmte Sondermaschinen für die Textilindustrie; Lastwagen von 6 bis 13 Tonnen und entsprechende Zugmaschinen). Der Abzug wird von dem vom Unternehmen zu zahlenden Steuerbetrag und nicht vom Betrag des steuerpflichtigen Gewinns vorgenommen. Es handelt sich somit um eine Art "Steuergutschrift", obwohl diese "Steuergutschrift" nicht eine insgesamt endgültig gewährte Vergünstigung ist, da die Berechnungsgrundlage für die Abschreibung der Wirtschaftsgüter, die Gegenstand des Abzugs waren, der um diesen abgesetzten Betrag verringerte Herstellungspreis ist. In den Genuß dieser Vergünstigung können Unternehmen kommen für Betriebsausstattungen, die in der Zeit vom 15. Februar 1966 bis zum 31. Dezember 1966 geliefert oder vor dem 15. Februar 1966 bestellt und nach dem 31. Dezember 1966 geliefert wurden, und für Betriebsausstattungen, die in der Zeit vom 15. Februar bis zum 31. Dezember 1966 fest bestellt und vor dem 1. Januar 1968 geliefert wurden (oder dem 1. Januar 1969, wenn der Einbau der Betriebsausstattung länger als ein Jahr dauert).

./.

4. ITALIEN

Das Gesetz Nr. 754 vom 15. September 1964 hat eine neue steuerliche Maßnahme zugunsten von neuen Investitionen in Industrieausrüstungen eingeführt. Nach diesem Gesetz können Steuerpflichtige, die auf Grund einer Bilanz besteuert werden, und diejenigen, die gemäß Artikel 104 des Einheitsgesetzes für diese Form der Besteuerung optieren, von der Zedularinkommensteuer (imposta di ricchezza mobile Kategorie B) für den Teil ihres Gewinns befreit werden, der 15 v.H. der Aufwendungen ausmacht, die sie während der Steuerperiode für Investitionen von Wirtschaftsgütern gemacht haben, die zur Ausübung einer der gewerblichen Tätigkeiten gehören, die in dem Verzeichnis der Wirtschaftstätigkeiten des ministeriellen Erlasses vom 12.8.1950 aufgeführt sind; ausgenommen davon sind Möbel und Büromaschinen, verschiedene Ausrüstungen und Kleinmaterial, sowie Kraftfahrzeuge, die nicht direkt zur Ausübung einer gewerblichen Tätigkeit bestimmt sind.

Die Summe der steuerfreien Gewinne darf 12 v.H. des jährlich erklärten Gewinns nicht übersteigen, sie kommt aber zu den normalen Abschreibungen hinzu, die für die Aufwendungen dieser Wirtschaftsgüter gemacht werden können. Die Befreiung gilt für Investitionen, die im Laufe der drei Wirtschaftsjahre gemacht wurden, die auf das Wirtschaftsjahr folgen, in dem das Gesetz in Kraft getreten ist, nämlich am 7. Oktober 1964.

Von neu gebauten, vergrößerten, umgewandelten, angepaßten oder modernisierten Industriebetrieben erzielte Gewinne, sowie Gewinne, die durch die Verarbeitung von landwirtschaftlichen Erzeugnissen in Industrie- oder ähnlichen Betrieben, die dank gründlicher Bodenverbesserung, bedeutender Investitionen oder der Aufforstung von Grund und Boden erzielt wurden, der dem Unternehmen gehört, welches den Betrieb in bestimmten Gebieten Süditaliens unterhält, sind während eines Zeitraumes von zehn Jahren von der Mobilienvermögenssteuer befreit, unterliegen aber der Zusatzsteuer oder der Körperschaftssteuer, je nachdem, ob es sich um eine natürliche oder eine juristische Person handelt; ebenso unterliegen sie weiterhin den übrigen Einkommensteuern. Ursprünglich war diese Steuerbefreiung bis zum 26. Januar 1958 befristet; später erlassene Gesetze verlängerten diese Frist bis zum 31. Dezember 1980. Artikel 14 des Gesetzes Nr. 717 vom 26. Juni 1965 dehnt diese Steuerbefreiung ebenfalls aus auf die von neuen Gesellschaften

während zehn Jahren zu zahlende Körperschaftsteuer, wenn sie ihren Sitz in den angegebenen Gebieten haben; für bereits gegründete Gesellschaften gilt die Befreiung nur während der Jahre nach dem 31. Dezember 1965, und zwar für die auf die Gründung folgenden zehn Jahre.

Außerdem kommen Gesellschaften und andere auf Grund einer Bilanz besteuerte juristische Personen, sowie Steuerpflichtige, die gemäß Artikel 104 des Einheitstextes beantragen, auf Grund ihrer Buchführung besteuert zu werden, nach dem Gesetz Nr. 634 vom 29. Juli 1957 in den Gemäß einer teilweisen Steuerbefreiung von der Mobiliarvermögensteuer für die Gewinne, die sie direkt zur Ausführung von Umwandlungs- und Verbesserungsarbeiten von landwirtschaftlichem Grund und Boden oder für den Bau, die Erweiterung oder die Wiederinbetriebsetzung gewerblicher Anlagen aufwenden, die in den Notstandsgebieten Süditaliens liegen. Diese Befreiung gilt für einen Teil, der nicht 50 v.H. der erklärten Gewinne übersteigt, die für eine der oben genannten Investitionen verwendet wurden und bis zu einer Höhe von 50 v.H. der Aufwendungen für Arbeiten und Anlagen, die zur Durchführung der Investition erforderlich waren. Auch in diesem Fall bleiben alle anderen Einkommensteuern bestehen. Diese Erleichterung gilt ebenso für Investitionen, die in Form des Erwerbs von Anteilen an neuen Gesellschaften oder der Zeichnung bei Kapitalerhöhungen von bestehenden Gesellschaften erfolgen. Die Dauer der Anwendung dieser Maßnahme ist durch das Gesetz Nr. 717 vom 26. Juni 1965 bis zum 31. Dezember 1980 verlängert worden. Die zehnjährige Befreiung von der Mobiliarvermögensteuer gilt auch für Gewinne von neuen Handwerksbetrieben und neuen kleinen Gewerbebetrieben (die nicht mehr als 100 Arbeiter beschäftigen), die sich in kleinen Gemeinden außerhalb Süditaliens ansiedeln, in denen ebenfalls Notstand herrscht. In den als "gebirgig" bezeichneten Gebieten ist die Höchstzahl der Arbeiter auf 500 erhöht worden. Diese Steuerbefreiung soll bis zum 31. Dezember 1968 gelten.

5. LUXEMBURG

Für bestimmte in den Wirtschaftsjahren 1962 bis 1966 durchgeführte Neuinvestitionen für Material und Ausrüstungen können die Unternehmen für den 2 Mio LF nicht übersteigenden Teil 30 v.H. der Anschaffungs- oder Her-

stellungskosten, für den Teil von über 2 Mio bis 250 Mio LF 20 v.H. und für den über 250 Mio LF hinausgehenden Teil 10 v.H. der Anschaffungskosten vom steuerlichen Gewinn absetzen.

Der für die von 1962 bis 1966 getätigten Investitionen in Betracht kommende Abzugsbetrag ist mit je einem Viertel in dem Jahr, in dem die Investitionen gemacht wurden und in den drei folgenden Jahren abzuziehen. Diese Vergünstigung gilt auch für Neuinvestitionen sozialen Charakters. Als solche werden angesehen: Investitionen an Gebäuden (Einfamilien- oder Mehrfamilienhäuser) als Wohnraum für Arbeiter und kleinere Angestellte, sowie Investitionen, die unmittelbar und überwiegend dem Betriebspersonal dienen (Krankenhäuser, Behandlungs- und Erste-Hilfe-Räume, Speisesäle, Garderoben, Bade- und Sportanlagen).

Übersteigen die Investitionen 250 Mio LF, so kann auf Antrag an Stelle der obengenannten Abzüge vom Gewinn ein Abzug von 20 v.H. der Anschaffungs- oder Herstellungskosten für zusätzliche Investitionen vorgenommen werden, wenn dieser höher ist. Als zusätzliche Investition in diesem Sinne ist derjenige Teil der in dem betreffenden Wirtschaftsjahr angeschafften oder hergestellten abschreibbaren Investitionsgüter anzusehen, der über den Betrag der für das gleiche Wirtschaftsjahr vorgenommenen Abschreibungen zuzüglich etwaiger Veräußerungserlöse für abnutzbare Anlagegüter hinausgeht.

Bei neuen Unternehmungen oder Produktionen, die in den Jahren 1962 bis 1966 gegründet oder aufgenommen worden sind (die Arbeiten für die Einrichtung oder die Einführung müssen spätestens im Laufe des Jahres 1967 beendet worden sein) und die zu einer Strukturverbesserung der nationalen Wirtschaft oder zu einer Verbesserung des regionalen wirtschaftlichen Gleichgewichts beizutragen geeignet sind, wird während eines Zeitraums von 8 Jahren in jedem Jahr ein Viertel des steuerpflichtigen Gewinns von der Einkommen- oder Körperschaftsteuer und von der Gewerbesteuer befreit. Die obengenannte Frist kann von den zuständigen Ministerien verlängert werden, wenn die Arbeiten unabhängig vom Willen des Steuerpflichtigen verzögert wurden. Um in den Genuß dieser Steuerbefreiung zu kommen, müssen die Betriebsinhaber eine ordnungsmäßige Buchführung führen.

Das Gesetz vom 5. August 1967 ("Gesetz vom 5. August 1967, welches das Gesetz vom 2. Juni 1962 erneuert und ändert, dessen Ziel es ist, Maß-

nahmen einzuführen und zu koordinieren, um die allgemeine Struktur und das regionale Gleichgewicht der nationalen Wirtschaft herzustellen und die Expansion zu fördern"), sieht, um die Gründung, Ausdehnung, Umwandlung und Rationalisierung von Industrieunternehmen für Produktion und Dienstleistungen zu fördern, ein System von Hilfsmaßnahmen vor, das u.a. die Form von Steuererleichterungen haben kann. Diese Steuererleichterungen bestehen darin, daß man die obengenannten Vorschriften über die Steuerbefreiungen von neuen Betrieben und Fabrikationen für drei Jahre verlängert (von 1967 bis 1969). Arbeiten für die Einrichtung oder die Einführung dieser Betriebe oder Fabrikationen müssen im Laufe der Jahre 1967 bis 1969 begonnen und spätestens im Laufe des Jahres 1970 beendet sein.

Schließlich bringt das Gesetz vom 5. August 1967 die Einführung einer zeitlich begrenzten Steuerhilfe für Investitionen in Form einer Vergütung von 9 v.H. auf die Einkommensteuer bei zusätzlicher Investition für abschreibungsfähige materielle Güter mit Ausnahme von Gebäuden und von Erz- oder Petrafaktvorkommen, die im Laufe eines jeden zwischen 1967 und 1970 abgeschlossenen Wirtschaftsjahres gemacht wurden. Als zusätzliche Investition eines Wirtschaftsjahres ist der Wert anzusehen, der bei Abschluß dieses Wirtschaftsjahres den abschreibfähigen Gütern gegeben wurde, verringert um den Wert (Bezugswert), den man den Gütern bei Abschluß des Bezugswirtschaftsjahres gab, jedoch mindestens 75 000 Franken. Das Bezugswirtschaftsjahr ist das der vorhergehenden Wirtschaftsjahre, das vor dem 31. Dezember 1956 abgeschlossen wurde und beim Abschluß den höchsten Wert für die Kategorie Güter, auf die das Gesetz Anwendung findet, auswies. Das Gesetz gewährt ebenso eine Steuervergütung auf die Einkommensteuer von 3 v.H. der Investitionen für abschreibfähige materielle Güter, mit Ausnahme von Gebäuden und von Erz- und Petrafaktvorkommen, die im Laufe der von 1967 bis 1968 abgeschlossenen Wirtschaftsjahre gemacht werden, sowie Investitionen für Gebäude, die unter Artikel 1. des Großherzoglichen Erlasses vom 30. Juli 1960 fallen (neue Investitionen sozialen Charakters). Diese Vergütung (die auf bestimmte Kategorien abschreibfähiger Wirtschaftsgüter keine Anwendung findet) wird nur für ein Wirtschaftsjahr gewährt, wenn die zu berücksichtigenden Investitionen für dieses Wirtschaftsjahr 75.000 Franken übersteigen.

6. NIEDERLANDE

Um Investitionen zu begünstigen, sieht in den Niederlanden der Artikel 11 des "Wet op de Inkomstenbelasting 1964" vor, daß, wenn im Laufe eines Kalenderjahres mehr als 2.000 Gulden in Betriebsmitteln ("bedrijfsmiddelen") investiert wurden, 5 v.H. dieser Summe (8 v.H., wenn es sich um Luftschiffe, die vor allem für den internationalen Verkehr bestimmt sind, handelt) vom Gewinn im Jahre der Anschaffung und im Jahre danach abgezogen werden können. "Unter Investition ist die Tatsache zu verstehen, Verpflichtungen im Hinblick auf die Anschaffung oder Verbesserung eines Betriebsmittels einzugehen, ebenso die Tatsache, Herstellungskosten hierfür anzusetzen, wobei vorausgesetzt wird, daß diese Verpflichtungen und diese Aufwendungen zu Lasten des betreffenden Steuerpflichtigen gehen".

Derselbe Artikel 11 enthält andere wichtige Vorschriften hierfür. So können die von einem Steuerpflichtigen gegenüber einem Unternehmen eingegangenen Verpflichtungen, in welchem er, direkt oder indirekt, mindestens 1/3 des eingezahlten Kapitals besitzt, nicht berücksichtigt werden. Jedoch kann der Finanzminister Ausnahmen von dieser Regel zulassen. Er ist ebenso ermächtigt, im Einvernehmen mit dem Wirtschaftsminister, diese Vergünstigungsmaßnahme allgemein oder für bestimmte Güter zu begrenzen oder aufzuheben. Alle ministeriellen Erlasse, die diesbezügliche Vorschriften ändern oder abschaffen wollen, müssen vom Parlament gebilligt werden. Absatz drei des Artikels 11 des "Wet op de Inkomstenbelasting 1964" schließt von dieser Maßnahme Grundstücke aus, einschließlich bebauter Grundstücke, Wohnhäuser, einschließlich der Gebäudeteile von Unternehmen, die zu Wohnzwecken verwendet werden, Personenwagen, die nicht für Berufszwecke Verwendung finden, Wertpapiere, Forderungen und Firmenwerte, Flaschen, Kisten und anderes Verpackungsmaterial, Gegenstände geringen Werts, sowie alle anderen vom Steuerpflichtigen angegebenen Betriebsmittel. Ein ministerieller Erlaß hatte übrigens bereits diese Möglichkeit des Abzugs für gekaufte, zur Versteigerung gebrachte oder nach dem 31. Januar 1964 erstellte Gebäude abgeschafft. Ein späterer ministerieller Erlaß vom 18. September 1967 führt weiter aus, daß die Abzüge, die Artikel 11 des "Wet op de Inkomstenbelasting 1964" vorsieht, nicht für Investitionen gilt, die für Gebäude in der Zeit

V.

./.

vom 31. Dezember 1964 bis zum 19. September 1967 gemacht wurden, womit der Ausschluß dieser Art von Investition von den Maßnahmen des Art. 11 zeitlich begrenzt wird.

SCHLUSSFOLGERUNG

Faßt man die vorstehend genannten Maßnahmen der Investitionsförderung mit den erhöhten Abschreibungen zusammen, die im vorigen Abschnitt aufgezählt worden sind, so ergibt sich, daß nicht unwesentliche steuerliche Vorteile in unterschiedlichem Maße in den sechs Ländern gewährt werden, die die Unternehmen zu Investitionen ermutigen sollen. Diese Maßnahmen gewähren den Unternehmen entweder zeitlich begrenzte Vorteile insofern, als sie die Fälligkeit der Steuer hinausschieben (z.B. erhöhte Abschreibung), oder endgültige Vorteile insofern, als sie eine tatsächliche Steuerbefreiung darstellen (z.B. besonderer Abzug für Investitionen).

V. Steuerliche Begünstigung reinvestierter Veräußerungsgewinne

An dieser Stelle muß auch die Beschleunigung der Abschreibungen erwähnt werden, die sich aus bestimmten Maßnahmen zugunsten von Veräußerungsgewinnen beim Anlagevermögen, die im folgenden Kapitel behandelt werden, ergibt: Wenn diese Veräußerungsgewinne unter der Bedingung der Reinvestition befreit sind und zur Abschreibung der (abschreibungsfähigen) als Ersatz beschafften Güter verwendet werden müssen, so handelt es sich nicht um eine endgültige Befreiung, sondern um eine beschleunigte Abschreibung der neuen Wirtschaftsgüter.

./.

WERTSTEIGERUNGEN UND VERÄUßERUNGSGEWINNE BEIM ANLAGEVERMÖGEN

Die Vorschriften der EWG-Länder über die steuerliche Behandlung von Wertsteigerungen und Veräußerungsgewinnen unterscheiden sich nicht erheblich voneinander, da bei der Steuerberechnung grundsätzlich die Wertsteigerung eines Wirtschaftsgutes gegenüber seinem Wert am Ende des vorhergehenden Wirtschaftsjahres berücksichtigt wird.

Aus dem Vergleich der Anwendung der verschiedenen Systeme ergeben sich jedoch gewisse Unterschiede. So legen einige Länder insofern einen strengeren Maßstab an, als sie Wertsteigerungen nicht nur im Zeitpunkt ihrer Realisierung und Ausschüttung besteuern, sondern auch bei der rein buchmäßigen Erfassung (Italien und Niederlande), während andere (Frankreich, Belgien und Deutschland) deren bloße Bilanzierung unter bestimmten Bedingungen nicht als Besteuerungsanlaß betrachten.

Eine unterschiedliche Behandlung zeigt sich auch bei den Wertminderungen.

Nach Ansicht der Arbeitsgruppe sind die unter dem Gesichtspunkt des Wettbewerbs wichtigsten Unterschiede jedoch auf gewisse Maßnahmen zurückzuführen, die im deutschen und im niederländischen System, und in zeitlich begrenzten Vorschriften in Belgien und in Italien, für bestimmte Veräußerungsgewinne Steuerfreiheit vorsehen, im allgemeinen unter der Voraussetzung der Reinvestition. In den meisten Fällen schieben diese Steuerbefreiungen den Zeitpunkt der Besteuerung nur hinaus, doch können sie den Unternehmen auch dadurch Vorteile bieten, daß die Fälligkeit der Steuer unbegrenzt aufgeschoben wird, insbesondere wenn die Veräußerungsgewinne in nicht abschreibungsfähigen Anlagegütern reinvestiert werden.

Offensichtlich können durch solche Finanzierungserleichterungen die Unternehmen ceteris paribus hinsichtlich der Finanzierungskosten, der Erweiterung des Unternehmens oder der Wahrung seiner Selbständigkeit in eine besonders vorteilhafte Wettbewerbslage versetzt werden.

Nach Auffassung der Arbeitsgruppe verdient dieser Aspekt der Veräußerungsgewinne besondere Aufmerksamkeit und sollte bei einem allgemeinen Vergleich der Besteuerungsmethoden in Betracht gezogen werden, insbesondere wenn beabsichtigt wird, in absehbarer Zukunft auf wirtschaftlichem Gebiet gewisse abgestimmte Maßnahmen durchzuführen.

DEUTSCHLAND

A. ALLGEMEINE BEGRIFFE

1. Grundsätze

Der Gewinn wird grundsätzlich nach dem Unterschied des Betriebsvermögens am Schluß des Wirtschaftsjahres gegenüber dem Betriebsvermögen am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres ermittelt. Das Anlagevermögen ist in der Bilanz höchstens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten - bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern abzüglich der Absetzungen für Abnutzung - auszuweisen.

Ist der Teilwert eines Wirtschaftsgutes am Bilanzstichtag niedriger, so kann dieser angesetzt werden. Das bedeutet, daß nicht realisierte Verluste (Wertminderungen) bei der Ermittlung des Gewinns sofort berücksichtigt werden dürfen, nicht realisierte Gewinne (Wertsteigerungen) dagegen solange unberücksichtigt bleiben, bis sie realisiert sind.

2. Zeitpunkt der Besteuerung

- a) Euchmäßige Wertsteigerungen sind im allgemeinen nicht steuerpflichtig. Die Wertsteigerung darf weder in der Handelsbilanz noch in der Steuerbilanz ausgewiesen werden. Eine Neubewertung ist bei der Abnutzung unterliegenden Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens in keinem Fall zulässig. Bei diesen Anlagegütern darf der Bilanzansatz des Vorjahres nicht überschritten werden.

Dagegen können nicht abnutzbare Anlagegüter, für die der niedrigere Teilwert angesetzt worden ist, bei einer späteren Erhöhung des Teilwertes neu bewertet werden, jedoch nur bis zur Höhe der Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Diese Neubewertung ergibt einen buchmäßigen Gewinn, der steuerpflichtig ist, da es sich hierbei nicht um einen nichtrealisierten Gewinn, sondern um die Rückgängigmachung eines vorangegangenen nicht realisierten Verlustes handelt.

- b) Realisierte Wertsteigerungen: Eine Wertsteigerung wird realisiert, wenn ein Wirtschaftsgut aus dem Betrieb, z.B. durch Veräußerung, Tausch, Einbringung in eine Gesellschaft, ausscheidet. Beruht das Ausscheiden auf höherer Gewalt (z.B. Brand) oder behördlichem Zwang (z.B. Enteignung), so kann ein durch den Empfang einer Entschädigungszahlung entstandener Veräußerungsgewinn außer Betracht bleiben, wenn er innerhalb einer angemessenen Frist reinvestiert wird für den Kauf eines Wirtschaftsgutes, das die gleiche oder eine analoge wirtschaftliche Funktion erfüllt wie das ersetzte Gut (vgl. Abschnitt 35 der Einkommensteuerrichtlinien). Der Betrag des reinvestierten Veräußerungsgewinns wird von den Kosten der als Ersatz beschafften Wirtschaftsgüter abgezogen, deren Abschreibungen von dieser reduzierten Grundlage aus erfolgen müssen.

Um die Anpassung der Unternehmen an Änderungen der Wirtschaftslage zu erleichtern, wurde dieser Hinweis auf die Zeit der Versteuerung der reinvestierten Veräußerungsgewinne durch das Steueränderungsgesetz vom 19. November 1964 auf Veräußerungsgewinne auf Grund einer freiwilligen Veräußerung bestimmter Wirtschaftsgüter ausgedehnt. Diese besondere Vorschrift des § 6b EStG ist unter bestimmten Voraussetzungen anwendbar auf Veräußerungsgewinne, die nach dem 31. Dezember 1964 realisiert werden durch die Veräußerung von Grund und Boden, Gebäuden, Schiffen, Aktien und Gesellschaftsanteilen, abschreibungsfähigen beweglichen Gütern, die mindestens eine Nutzungsdauer von 25 Jahren haben, sowie gewisse Anlagegüter von land- und forstwirtschaftlichen Unternehmungen. Diese Veräußerungsgewinne entsprechen der Differenz zwischen dem Verkaufspreis und dem Buchwert der betreffenden Wirtschaftsgüter. Werden die Ersatzgüter nicht in dem Wirtschaftsjahr angeschafft, in dem der Verkauf erfolgte, kann eine steuerfreie Rück-

lage mit dem Betrag des realisierten Veräußerungsgewinnes gebildet werden, die während der zwei folgenden Wirtschaftsjahre beibehalten werden kann; sind die Ersatzgüter Schiffe oder Gebäude, mit deren Erstellung im Laufe dieser beiden Wirtschaftsjahre begonnen wird, kann die Rücklage noch zwei weitere Jahre beibehalten werden. Erfolgt die Anschaffung der Ersatzgüter nicht innerhalb der vorgeschriebenen Frist, wird diese Rücklage zum steuerpflichtigen Gewinn des dritten Wirtschaftsjahres (das fünfte für Schiffe und Gebäude) nach dem Jahr, in dem die ursprünglichen Güter verkauft wurden, hinzugerechnet.

- c) Ausgeschüttete Veräußerungsgewinne: Bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften spielt es für die Besteuerung keine Rolle, ob der Veräußerungsgewinn ausgeschüttet (d.h. entnommen) oder im Betrieb belassen wird. Bei Kapitalgesellschaften werden ausgeschüttete Veräußerungsgewinne wie Gewinnausschüttungen besteuert (Steuersatz von 15 v.H. statt 51 v.H. für einbehaltene Gewinne).

3. Wertminderungen

Bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinnes können Wertminderungen (Verluste) von Anlagegütern erfolgsmindernd berücksichtigt werden, auch wenn der Verlust noch nicht realisiert ist. Abzugsbeschränkungen im Fall der Realisierung des Verlustes bestehen nicht. Für abschreibungsfähige Anlagegüter kommt im Falle einer Wertminderung entweder eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert oder eine Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung in Betracht.

- a) Der Teilwert ist der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Unternehmens, der das Unternehmen fortführt, im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde. Hierbei ist in der Regel die Grenze nach oben der Wiederbeschaffungswert, die Grenze nach unten der Einzelveräußerungspreis des betreffenden Wirtschaftsgutes. Unter "Wiederbeschaffungswert" ist bei

abnutzbaren Anlagegütern nicht der Preis für ein gleichartiges neues Wirtschaftsgut, sondern nur der Aufwand für die Wiederbeschaffung eines Wirtschaftsgutes im Zustand des bisherigen Wirtschaftsgutes zu verstehen. Der Wiederbeschaffungswert gebrauchter abnutzbarer Anlagegüter kann hierbei aus den Wiederbeschaffungskosten eines neuen Wirtschaftsgutes dieser Art abzüglich entsprechender Absetzungen für Abnutzung abgeleitet werden. Bei anderen Wirtschaftsgütern, insbesondere des Umlaufvermögens, ist der Wiederbeschaffungswert meist mit dem Börsen- oder Marktpreis gleichzusetzen.

b) Eine außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung liegt vor, wenn eine Maschine oder ein sonstiges abnutzbares Wirtschaftsgut aus technischen Gründen (z.B. wegen eines Konstruktionsfehlers) oder aus wirtschaftlichen Erwägungen (z.B. wegen der Neukonstruktion einer leistungsfähigeren und rationeller arbeitenden Maschine) die ursprünglich angenommene Nutzungsdauer nicht erreichen wird.

B. VORSCHRIFTEN FÜR DIE ERMITTLUNG UND DIE BESTEUERUNG DER WERTSTIEGEPUNGEN

Abschreibungsfähige Anlagegüter - Wertpapiere - Andere Wirtschaftsgüter

Das deutsche Recht macht zwischen abschreibungsfähigen Anlagegütern, Wertpapieren und anderen Wirtschaftsgütern keinen Unterschied. Veräußerungsgewinn ist der Unterschied zwischen dem letzten Buchwert und dem höheren Veräußerungspreis. Entsprechend ist Veräußerungsverlust der Unterschied zwischen dem letzten Buchwert und dem niedrigeren Veräußerungspreis bzw. dem niedrigeren Teilwert. Der Veräußerungsgewinn unterliegt dem normalen Steuertarif. Wird jedoch der ganze Betrieb oder ein Teilbetrieb veräußert, so unterliegt der Veräußerungsgewinn einem ermäßigten Steuersatz. Dieser ermäßigte Satz beträgt 10 bis 30 v.H. der Veräußerungsgewinne; er ist jedoch auf Grund von Verwaltungsanweisungen in der Regel auf 50 v.H. des durchschnittlichen Steuersatzes zu bemessen.

./.

Zeitweilige oder endgültige Steuerbefreiungen kommen nicht in Betracht. Ein Veräußerungsverlust mindert den sonstigen, zum normalen Steuersatz zu versteuernden Gewinn.

- a) Abschreibungsfähige Anlagegüter: Hier bestehen keine Besonderheiten, außer daß die durch die Veräußerung aufgedeckten stillen Reserven steuerlich erfolgsneutral auf Ersatzwirtschaftsgüter übertragen werden können, wenn die Veräußerung durch höhere Gewalt oder durch behördlichen Zwang veranlaßt worden ist; dies gilt sogar bei gewissen Anlagegütern für die freiwillige Veräußerung (siehe weiter oben 2 b).
- b) Wertpapiere: Es gilt die normale Regelung ohne Rücksicht darauf, ob die Wertpapiere an der Börse notiert werden oder nicht, ob sie eine wesentliche Beteiligung an einer anderen Gesellschaft darstellen oder ob sie schon seit längerer Zeit im Besitz des Unternehmens sind.
- c) Andere Wirtschaftsgüter: Keine Besonderheiten.
- d) Wertsteigerungen bei Gesellschaftsfusionen: In den Fällen der Verschmelzung (Fusion) von inländischen Kapitalgesellschaften entsteht die körperschaftsteuerrechtliche Frage, ob die Übertragung des Vermögens (Anlagevermögens) zu einer Realisierung der darin enthaltenen stillen Rücklagen (Gewinnrealisierung) führt. Die gleiche Frage entsteht bei Vermögensübertragung im Rahmen sonstiger organisatorischer Maßnahmen (z.B. Teilung von Gesellschaften, teilweise Einbringung von Anlagevermögen usw.). Die Frage ist, falls die entsprechenden Voraussetzungen gegeben sind, nach den Sondervorschriften der §§ 14 und 15 KStG und der dazu ergangenen Rechtsprechung und im übrigen nach allgemeinen bilanzsteuerrechtlichen Grundsätzen zu beurteilen.

Zu den aufgeführten Fällen wird im einzelnen folgendes bemerkt:

./.

acht
u
u-
n-
ie
t-
a

1. Verschmelzung durch Neubildung (§§ 247 ff AktG):

Zwei Gesellschaften A und B vereinigen sich durch Bildung einer neuen Gesellschaft C, auf die das Vermögen der Gesellschaften A und B als Ganzes gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten der neuen Gesellschaft C übergeht. Die Gesellschaften A und B erlöschen.

Die Übertragung des Vermögens von den Gesellschaften A und B auf die Gesellschaft C führt nach § 15 Absatz 2 KStG nicht zu einer Gewinnrealisierung (Auflösung der in den übertragenen Vermögen enthaltenen stillen Rücklagen), wenn sichergestellt ist, daß dieser Gewinn später bei der Gesellschaft C der Körperschaftsteuer unterliegt. Diese Voraussetzung ist erfüllt, wenn die in der Schlußbilanz der übertragenden Gesellschaft angesetzten Werte (Buchwerte) von der Gesellschaft C fortgeführt werden.

31-
per-
a-
gen
ber-
ie
1

2. Verschmelzung durch Aufnahme (§§ 234 ff AktG): Eine Gesellschaft B überträgt ihr Vermögen als Ganzes auf die Gesellschaft A gegen Gewährung von gewissen Rechten. Die Gesellschaft B erlischt. Die Übertragung des Vermögens der Gesellschaft B auf die Gesellschaft A führt nach § 15 Absatz

2 KStG nicht zu einer Gewinnrealisierung, wenn sichergestellt ist, daß dieser Gewinn später bei der Gesellschaft A der Körperschaftsteuer unterliegt. Diese Voraussetzung ist erfüllt, wenn die Buchwerte der übertragenden Gesellschaft B von der übernehmenden Gesellschaft A fortgeführt werden.

1

3. Teilung von Gesellschaften, Teilfusion, teilweise Einbringung von Anlagevermögen:

a) Eine Gesellschaft A bringt einen Teil ihres Vermögens in die Gesellschaft B und den anderen Teil ihres Vermögens in die Gesellschaft C ein. Die Gesellschaft A hört auf zu bestehen. Die Einbringung des Vermögens der Gesellschaft A in die neuen Gesellschaften B und C führt nach § 15 Absatz 1 KStG zu einer Gewinnrealisierung, auch wenn als Gegenleistung

./.

für die Vermögensübertragung Rechte an der neuen Gesellschaft gewährt werden. Die Voraussetzungen des § 15 Absatz 2 KStG (bei Fortführung der Buchwerte durch die Gesellschaften B und C keine Gewinnrealisierung) sind bei Vermögensübertragungen auf mehrere Gesellschaften nicht erfüllt.

Würde die Gesellschaft A bestehen bleiben, könnte von einer Gewinnrealisierung abgesehen werden, wenn bisherige Teilbetriebe auf die Gesellschaften B und C übertragen, für die Vermögensübertragungen Gesellschaftsrechte gewährt werden und die Gesellschaft A über die gewährten Gesellschaftsrechte auch nach Einbringung ihres Betriebs in die Gesellschaften B und C Herr dieser Teilbetriebe bleibt (vgl. dazu die Ausführungen unter b).

- b) Eine Gesellschaft A bringt einen Teilbetrieb in eine neue Gesellschaft B gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten ein. Bleibt die Gesellschaft A über die gewährten Gesellschaftsrechte auch nach der Einbringung im wesentlichen Herr des Teilbetriebs, so führt die Einbringung nach den auch für die Körperschaftsteuer geltenden Grundsätzen des RFH-Urteils vom 9. Mai 1933 (RStBl 1933 S. 999) insoweit nicht zu einer Gewinnrealisierung, als die Gesellschaft B die Buchwerte des eingebrachten Betriebs fortführt. Erlangt die Gesellschaft A auf Grund der für die Einbringung gewährten Gesellschaftsrechte keinen beherrschenden Einfluß auf die Gesellschaft B, so führt die Einbringung zu einer Gewinnrealisierung. § 15 Absatz 2 KStG ist nicht anzuwenden, weil diese Vorschrift eine Übertragung des gesamten Vermögens voraussetzt.

./.

c) Eine Gesellschaft A überträgt einen Teil ihres Anlagevermögens auf eine bereits bestehende Gesellschaft B.

Die Übertragung des Anlagevermögens führt, wenn nicht die unter b) Satz 1 dargestellten Voraussetzungen vorliegen (Einbringung eines Teilbetriebs gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten, über die die einbringende Gesellschaft auch nach der Einbringung im wesentlichen Herr des Teilbetriebs bleibt), zu einer Gewinnrealisierung.

d) Zwei Gesellschaften A und B nehmen eine Reorganisation vor, wobei jede Gesellschaft der anderen einen Teil ihres Anlagevermögens abtritt. Der Vorgang führt nach allgemeinen bilanzsteuerrechtlichen Grundsätzen (Tausch) zu einer Gewinnrealisierung.

BELGIEN

1. Grundsätze

Alle Erhöhungen des Betriebsvermögens sind grundsätzlich steuerpflichtig. Infolgedessen sind auch buchmäßige, verwirklichte oder ausgeschüttete Veräußerungsgewinne steuerpflichtig.

2. Zeitpunkt der Besteuerung

a) Buchmäßige Wertsteigerungen:

Grundsätzlich macht die einfache Feststellung in der Buchführung des Unternehmens eine Wertsteigerung steuerpflichtig, auch wenn sie noch nicht realisiert ist. Die noch nicht realisierten Wertsteigerungen werden jedoch ohne Rücksicht darauf, bei welchen Posten sie entstanden sind, in den Fällen und in dem Maße steuerfrei belassen, in dem sie nicht Gegenstand irgendeiner Entnahme, Ausschüttung oder Verteilung sind und nicht in die Berechnungsgrundlage für die jährliche Zuweisung zur gesetzlichen Rücklage oder für irgendwelche Vergütungen oder Zweckbindungen einbezogen werden (diese Bedingung gilt nur für Gesellschaften - § 105 C.I.R.). In den Fällen und in dem Maße, in dem diese Bedingung während irgendeines Besteuerungszeitraums nicht mehr beachtet wird, werden die zu einem früheren Zeitpunkt steuerfrei belassenen Wertsteigerungen wie gewöhnliche Gewinne angesehen, die während dieses Besteuerungszeitraums erzielt worden sind.

./.

b) Realisierte Wertsteigerungen:

Eine Wertsteigerung gilt als realisiert, wenn das Wirtschaftsgut aus dem Betrieb ausscheidet, z.B. durch Veräußerung, Abtretung, Einbringung in eine Gesellschaft oder Zerstörung.

c) Ausgeschüttete Veräußerungsgewinne:

Die Ausschüttung von Veräußerungsgewinnen setzt grundsätzlich voraus, daß diese buchmäßig erfaßt oder realisiert worden sind. Ob die Ausschüttung in Form von Bardividenden oder von Gratisaktien vorgenommen wird, ist ohne Belang.

3. Wertminderungen

In der Regel können Wertminderungen der Anlagegüter stets unbeschränkt erfolgsmindernd berücksichtigt werden, da die Bewertungen gewissenhaft vorgenommen werden müssen. Bei einer rein buchmäßigen Erfassung darf eine Wertminderung jedoch nur dann abgesetzt werden, wenn es sich um eine ständige und nicht nur vorübergehende Wertminderung handelt.

B. VORSCHRIFTEN FÜR DIE ERMITTLUNG UND DIE BESTEUERUNG DER WERTSTEIGERUNGEN

1. Abschreibungsfähige Anlagegüter

Wie in den anderen Ländern wird auch in Belgien die steuerpflichtige Wertsteigerung aus dem Unterschied zwischen dem nicht abgeschriebenen Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten und dem Veräußerungspreis ermittelt. Angewendet wird der für Betriebsgewinne gültige Steuersatz. Das belgische Recht räumt jedoch nachstehende Besonderheiten ein:

a) Nominale Veräußerungsgewinne:

Die bei bebauten oder unbebauten Grundstücken und bei seit mehr als fünf Jahren im Besitz des Unternehmens befindlichen Betriebsausrüstungen realisierten Veräußerungsgewinne werden insoweit steuerfrei belassen, als der Veräußerungspreis den Unterschied zwischen dem nach dem amtlichen Geldentwertungskoeffizienten neu bewerteten Anschaffungswert und den steuerlich

zulässigen Abschreibungen und Wertminderungen nicht überschreitet.

Bei Steuerpflichtigen, die nicht Grundstücksmakler sind, bleiben die Veräußerungsgewinne von nicht bebauten Grundstücken völlig und bedingungslos als Betriebseinkünfte unberücksichtigt. Die Steuerfreiheit in diesem Falle hat jedoch keine Wirkung auf eine eventuelle Besteuerung dieser Veräußerungsgewinne als verschiedene Einkünfte gemäß Artikel 67 7° C.I.R., soweit es sich um Veräußerungsgewinne handelt, die nach dem 1. November 1966 erzielt wurden (Veräußerungsgewinne bei Wirtschaftsgütern, die käuflich erworben und innerhalb von acht Jahren vom Zeitpunkt ihrer Erwerbung an gerechnet wieder verkauft, oder durch Schenkung erworben und innerhalb von drei Jahren nach der Schenkung und innerhalb von acht Jahren nach dem Zeitpunkt ihres Erwerbs durch Kauf seitens des Schenkenden wieder verkauft werden).

Bei Gesellschaften ist die Steuerfreiheit von der Voraussetzung abhängig, daß die Veräußerungsgewinne nicht Gegenstand irgendeiner Erlösnahme, Ausschüttung oder Verteilung sind und nicht in die Berechnungsgrundlage für die jährliche Zuweisung zur gesetzlichen Rücklage oder für irgendwelche Vergütungen oder Zweckbindungen einbezogen werden.

In den Fällen und in dem Maße, in dem diese Bedingung während irgendeines Besteuerungszeitraums nicht mehr beachtet wird, werden die zu einem früheren Zeitpunkt steuerfrei belassenen Veräußerungsgewinne wie gewöhnliche Gewinne angesehen, die während dieses Besteuerungszeitraums erzielt worden sind.

Der gegebenenfalls steuerpflichtige Teil der vorerwähnten Veräußerungsgewinne wird getrennt mit einem Satz von 15 v.H. besteuert.

Veräußerungsgewinne bei Gebäuden und Betriebsausrüstungen, die seit weniger als fünf Jahren im Besitz des Unternehmens sind, werden wie gewöhnliche Gewinne besteuert.

b) Reinvestierte Veräußerungsgewinne

Ferner können vier Fünftel des (entsprechend den vorstehenden Ausführungen) steuerpflichtigen Betrages des Veräußerungsgewinnes von der Steuer befreit werden, wenn der Gewinn in den Jahren 1959 bis 1963 (oder in den Wirtschaftsjahren 1959/1960 bis 1963/1964) verwirklicht und in dem Betrieb

belassen wird, doch muß der Betrieb innerhalb einer sechs Monate vor Beginn des Veranlagungszeitraums, in den die Veräußerung fällt, anfangenden und 12 Monate nach Ende des gleichen Veranlagungszeitraumes ablaufenden Frist den Veräußerungserlös reinvestieren. Der Erlös kann in Gebäuden oder Betriebsausrüstungen für den in Belgien, im Kongo oder in den Mandatsgebieten gelegenen Betrieb des Steuerpflichtigen wieder angelegt werden.

Findet die Reinvestition in den Entwicklungsgebieten statt oder trägt sie zur Entwicklung neuer Erzeugnisse bei, so ist der gesamte Betrag des Veräußerungsgewinnes steuerfrei.

Das Gesetz vom 14. Juli 1966 führt also zeitlich begrenzte außergewöhnliche Vergünstigungen ein, um die Umgestaltung und die wirtschaftliche Entwicklung der Kohlengebiete und bestimmter Gebiete mit besonders schwierig und dringend zu lösenden Problemen zu fördern, indem es die während der Wirtschaftsjahre 1967 und 1968 erzielten Veräußerungsgewinne aus bebauten Grundstücken (oder nicht bebauten, wenn sie Steuerpflichtigen gehören, die nicht Grundstücksmakler sind), aus Betriebsausrüstung, aus Anteilen und Wertpapieren, die seit mehr als fünf Jahren im Besitz des Unternehmens sind völlig steuerfrei läßt, wenn der Steuerpflichtige nachweist, daß ein Betrag in der Höhe des Erlöses der verkauften Anlagegüter, mit denen der Veräußerungsgewinn verwirklicht wurde, innerhalb eines Zeitraums von sechs Monaten vor dem Beginn der Wirtschaftsjahre 1967 und 1968 bis zum 31. Dezember 1968 wieder investiert hat. Diese Investition kann in Immobilien oder Betriebsausrüstung für ein Industrie-, Handels- oder Handwerksunternehmen in den im Artikel 3 des Gesetzes genannten geographischen Zonen erfolgen, oder in Aktien, die bei der Gründung oder der Kapitalerhöhung einer inländischen Aktiengesellschaft oder einer Kommanditgesellschaft auf Aktion deren Grün-

./.

dung oder Kapitalerhöhung zum Zwecke der Schaffung oder Entwicklung von industriellen, kommerziellen oder handwerklichen Tätigkeiten in den besagten geographischen Gebieten ist (Art. 9 bis A.R. d'exécution C.I.R.).

c) Veräußerungsgewinne aus Zwangsveräußerungen:

Steuerfrei sind Veräußerungsgewinne, die sich aus Entschädigungszahlungen für Katastrophenschäden, Enteignung, Beschlagnahme und dergleichen von anderen körperlichen oder nichtkörperlichen Anlagegegenständen als Rohstoffen, Erzeugnissen und Waren ergeben. Die Steuerfreiheit setzt jedoch voraus, daß der Steuerpflichtige innerhalb von drei Jahren einen der Entschädigung entsprechenden Betrag in seinem Betrieb (in anderen körperlichen oder nichtkörperlichen Anlagegegenständen als Rohstoffen, Erzeugnissen und Waren) anlegt. Die Erhaltung der Steuerbefreiung unterliegt keiner Bedingung, wenn sie sich auf Veräußerungsgewinne aus der Betriebsausrüstung von landwirtschaftlichen Unternehmen oder unbebautem Grundbesitz des Steuerpflichtigen bezieht, dessen berufliche Tätigkeit nicht Kauf oder Errichtung und Verkauf oder Vermietung von Gebäuden als Gegenstand hat. Auf Grund des Gesetzes vom 20. November 1962 wird der reinvestierte Veräußerungsgewinn nicht mehr vom Preis des als Ersatz beschafften Wirtschaftsgutes abgezogen.

d) Veräußerungsgewinne aus Entschädigungen für Kriegssachschäden

Der den Betrag des vorher steuerlich absetzbaren Verlustes überschreitende Teil der Entschädigung für Gebäude und Betriebsausrüstung gilt als nicht verwirklichter Veräußerungsgewinn und ist somit nicht steuerpflichtig, wenn die oben unter A, 2 a) genannte Bedingung erfüllt wird.

e) Infolge Gesellschaftsfusion verwirklichte Veräußerungsgewinne:

(durch Übernahme oder Gründung einer neuen Gesellschaft)

- Von natürlichen Personen als Aktionäre oder Gesellschafter erzielte Veräußerungsgewinne

Wenn Gesellschaften mit eigener Rechtspersönlichkeit mit anderen gleichfalls eigene Rechtspersönlichkeit besitzenden Gesellschaften fusionieren, gelten diejenigen Gewinne, die bei natürlichen Personen, Aktionären

oder Gesellschaftern, der fusionierten oder übernommenen Gesellschaften sich aus dem Austausch ihrer Gesellschaftsanteile an den letztgenannten Gesellschaften gegen die Gesellschaftsanteile der die Eingliederung vornehmenden Gesellschaften oder der neuen Gesellschaften ergeben, als nicht verwirklichte Wertsteigerungen. Bei Veräußerung der eingetauschten Anteile durch die Aktionäre oder Gesellschafter wird der etwaige Veräußerungsgewinn unter Berücksichtigung des Investitions- oder Selbstkostenwertes der umgetauschten Anteile, vermehrt um die besteuerten Veräußerungsgewinne oder gekürzt um die Wertminderungen, die vor oder nach dem Umtausch eingetreten sind, festgesetzt. Als Zeitpunkt der Anschaffung der veräußerten Anteile wird das Datum des Erwerbs der umgetauschten Anteile durch die Aktionäre oder Gesellschafter angesehen.

- Von Aktiengesellschaften oder Kapitalgesellschaften realisierte Veräußerungsgewinne

Veräußerungsgewinne, die sich für Aktien- oder Kapitalgesellschaften aus dem Umtausch ihrer Gesellschaftsanteile an den fusionierten oder eingegliederten Gesellschaften ergeben, stellen Liquidationsüberschüsse dar, die als definitiv besteuerte Einkünfte angesehen werden; sie werden deshalb von den steuerpflichtigen Gewinnen in dem Umfang abgezogen, als sie als darin enthalten angesehen werden, d.h. bis zu 90 oder 95 v.H. des Betrages.

- Von der aufgelösten Gesellschaft verwirklichte Veräußerungsgewinne

Bei Rückzahlung des Gesellschaftsvermögens einer Gesellschaft im Falle der Auflösung oder aus einem anderen Grund wird eine besondere Umlage auf den Unterschied zwischen den den Aktionären oder Gesellschaftern zugeteilten Beträgen und dem tatsächlich liquidierten, gegebenenfalls revalorisierten, verbliebenen Gesellschaftskapital festgesetzt. Eine derartige Umlage wird jedoch nicht festgesetzt, wenn die Auflösung sich aus der Eingliederung der Gesellschaft in eine bestehende Gesellschaft ergibt oder weil sie mit einer anderen Gesellschaft zwecks Gründung einer neuen Gesellschaft fusioniert hat. Diese Befreiung ist von der Erfüllung der folgenden Voraussetzungen abhängig:

- die übernehmende oder durch Fusion geschaffene Gesellschaft muß ihren Gesellschaftssitz oder ihre Hauptniederlassung in Belgien haben;

./.

- die Einbringungen in die übernehmende oder durch Fusion entstandene Gesellschaft müssen ausschließlich durch Gesellschaftsanteile vergütet werden und
- die Liquidatoren dürfen vorher keine teilweise Rückzahlung des Gesellschaftsvermögens unter Steuerbefreiung vorgenommen haben.

Sind diese Voraussetzungen gegeben, werden die Veräußerungsgewinne, mit denen die übernehmende oder durch Fusion entstandene Gesellschaft hinsichtlich der eingebrachten Werte rechnen kann, so festgestellt, als ob keine Fusion stattgefunden hätte.

- Durch Teilung verwirklichte Veräußerungsgewinne

Hier ist zu erwähnen, daß Art. 2 des königlichen Erlasses vom 18. April 1967 Nr. 9 vorübergehend die obengenannte Vergünstigung auf die Teilungen von Gesellschaften ausdehnt, die zwischen dem 1. Januar 1967 und dem 31. Dezember 1969 erfolgen (Einbringungen des gesamten Reinvermögens einer Gesellschaft in mehrere bestehende oder zu gründende Gesellschaften), und als ständige Einrichtung für Fusionen von Gesellschaften (Einbringung des gesamten Reinvermögens einer Gesellschaft in eine bestehende oder zu errichtende Gesellschaft).

f) Durch Einbringung in Gesellschaften realisierte Veräußerungsgewinne

Völlig steuerfrei sind Wertsteigerungen oder Veräußerungsgewinne, die anlässlich der Einbringung eines oder mehrerer Betriebe oder Teile eines Unternehmens in eine bestehende oder zu gründende Gesellschaft mit Gesellschaftssitz oder Hauptniederlassungsort in Belgien unter den durch königlichen Erlaß festgestellten Voraussetzungen festgestellt oder erzielt werden; die Steuerbefreiung hängt von der Bedingung ab, daß die Einbringung ausschließlich durch Aktien oder Gesellschaftsrechte verkörpernde Anteile vergütet wird. Beteiligungen und Anlagewerte stellen keinen Betrieb oder Teil eines Unternehmens dar; sie können jedoch als zu einem solchen gehörend angesehen werden, wenn sie normalerweise zur Ausübung dieses Gewerbezweiges gehören, ohne wesentlicher Bestandteil desselben zu sein.

Für die Festsetzung der Veräußerungsgewinne, die später bei den als Vergütung für eine derartige Einbringung erhaltenen Aktien erzielt werden, werden diese Aktien als zum Zeitpunkt der Investition der eingebrachten Werte in das Gesellschaftsvermögen übergegangen betrachtet, und der neubewertete Durchschnittswert jeder Aktie wird unter Berücksichtigung des gesamten neu festgesetzten Wertes dieser Vermögenswerte bestimmt.

2. Wertpapiere

Das belgische Recht macht keinen Unterschied zwischen börsengängigen und nichtbörsengängigen Wertpapieren, Beteiligungen und anderen Effekten usw. In der Regel sind rein buchmäßige Wertsteigerungen steuerfrei, sofern die unter 1. a) genannte Bedingung erfüllt ist.

Dagegen sind bei seit über fünf Jahren vor der Veräußerung zum Betriebsvermögen gehörenden Beteiligungen und Wertpapierbeständen erzielte Veräußerungsgewinne im gleichen Umfange und unter den gleichen Voraussetzungen wie die nominalen Wertsteigerungen bei Gebäuden und Betriebsausrüstungen von der Steuer befreit. Der steuerpflichtige Teil dieser Veräußerungsgewinne wird getrennt mit einem Satz von 15 v.H. besteuert.

Veräußerungsgewinne bei Beteiligungen und Wertpapieren, die seit weniger als fünf Jahren zum Betriebsvermögen des Unternehmens gehören, werden wie gewöhnliche Gewinne besteuert.

3. Andere Wirtschaftsgüter

Nicht realisierte (d.h. rein buchmäßige) Wertsteigerungen bei anderen im Unternehmen investierten Gütern (Geschäftsvermögen, Grundstücke, Forderungen usw.) sind unter den gleichen Voraussetzungen wie bei den übrigen Wirtschaftsgütern von der Steuer befreit.

Dagegen sind bei Grundstücken erzielte Veräußerungsgewinne im gleichen Umfange und unter den gleichen Voraussetzungen wie bei Industriegebäuden steuerfrei, während die bei Forderungen und dem Geschäfts- oder Firmenwert erzielten Veräußerungsgewinne mit ihrem vollen Betrag dem normalen Steuersatz unterliegen.

./.

FRANKREICH

A. ALLGEMEINE BEGRIFFE

1. Grundsätze

Veräußerungsgewinne werden bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinns der Gesellschaften herangezogen. Der steuerpflichtige Gewinn besteht aus dem Unterschied zwischen dem Wert des Reinvermögens am Schluß und zu Beginn des Wirtschaftsjahres, abzüglich der Kapitaleinlagen und zuzüglich der Entnahmen, die im Laufe des gleichen Zeitraumes vom Besitzer oder von den Gesellschaftern vorgenommen wurden.

2. Zeitpunkt der Besteuerung

Auch das französische Recht macht einen Unterschied zwischen buchmäßigen, realisierten und ausgeschütteten Veräußerungsgewinnen.

a) Buchmäßige Wertsteigerungen

In der Regel sind sie nicht steuerpflichtig und können den Unternehmen keinen neuen Abschreibungsspielraum einräumen. Voraussetzung für eine Versteuerung ist grundsätzlich eine Gewinnverwirklichung.

b) Realisierte Wertsteigerungen

Eine Wertsteigerung gilt als realisiert, wenn das betreffende Anlagegut, z.B. durch Veräußerung, Einbringung in eine Gesellschaft, Tausch, Enteignung usw., ausgeschieden ist.

c) Ausgeschüttete Veräußerungsgewinne

Die Ausschüttung kann als Folge einer Veräußerung oder einer buchmäßigen Wertsteigerung vorgenommen werden.

In dem ersten Fall treten keine Schwierigkeiten auf, da die erzielten Veräußerungsgewinne immer steuerpflichtig sind. Dagegen ist bei einer buchmäßigen Wertsteigerung nur eine einzige Form der Ausschüttung möglich, nämlich die Zuführung zu den Aktivposten der Bilanz mit entsprechender Gegenbuchung auf der Passivseite. Die Zuführung zieht grundsätzlich die Ausschüttung der Wertsteigerung an die Gesellschafter und damit ihre Realisierung nach sich.

./.

3. Wertminderungen

Wertminderungen können grundsätzlich erst nach der Realisierung von dem steuerpflichtigen Gewinn abgesetzt werden. Jedoch können bei dem Wertpapierbestand, bei Forderungen und Devisenguthaben, sofern sie sich aus zwischen zwei Inventuren auftretenden Wechselkursschwankungen ergeben, auftretende Wertminderungen vom steuerpflichtigen Gewinn abgesetzt werden.

B. VORSCHRIFTEN FÜR DIE ERMITTLUNG UND DIE BESTEUERUNG DER WERTSTIEGERUNGEN

1. Abschreibungsfähige Anlagegüter

Im französischen Steuerrecht wird der Grundsatz angewendet, daß der steuerpflichtige Veräußerungsgewinn sich ergibt, indem man die Herstellungskosten und die steuerfreien Abschreibungen vom Veräußerungspreis absetzt.

Mit dem Gesetz Nr. 65-566 vom 12. Juli 1965 sind übrigens die Steuervorschriften weitgehend geändert worden für Veräußerungsgewinne oder erlittene Wertminderungen, die von Industrie- und Handelsunternehmen und Gesellschaften während ihrer Tätigkeit oder bei deren Beendigung anlässlich der Veräußerung von Teilen ihres Anlagevermögens realisiert werden.

Steuerpflichtige, die keine Gewinne aus Handel oder Landwirtschaft erzielen, werden von der neuen Regelung nicht betroffen. Für sie gilt weiterhin das alte System, welches vom Grundsatz ausgeht, daß die vom Unternehmen bei der Zession von Teilen des Anlagevermögens erzielten Veräußerungsgewinne zum steuerpflichtigen Gewinn gehören. Dabei werden zwei bedeutende Ausnahmen gemacht: die Befreiung unter der Bedingung der Wiederverwendung der realisierten Veräußerungsgewinne, wie sie Art. 40 C.G.I. vorsieht, und die Besteuerung zu herabgesetzten Sätzen für Veräußerungsgewinne bei Einstellung des Betriebs oder der teilweisen Veräußerung eines Betriebes.

./.

Das mit dem Gesetz vom 12. Juli 1965 eingeführte neue allgemeine System unterscheidet grundsätzlich zwischen langfristigen Wertsteigerungen und Wertminderungen, die einem ermäßigten Steuersatz unterliegen, und kurzfristigen Wertsteigerungen oder Wertminderungen, die, abgesehen von der Möglichkeit, die Nettoveräußerungsgewinne auf eine gewisse Zahl von Wirtschaftsjahren zu verteilen, einem Steuersystem unterliegen, das demjenigen für Betriebsgewinne und -verluste ähnlich ist.

a) Steuerliche Behandlung von Wertsteigerungen und Wertminderungen

Kurzfristige Veräußerungsgewinne sind diejenigen Gewinne, die bei der Veräußerung von Anlagegütern gleich welcher Art, die vom Unternehmen vor weniger als zwei Jahren erworben oder geschaffen wurden, realisiert werden; ebenso diejenigen, die sich aus der Veräußerung von Gütern ergeben, die mindestens vor zwei Jahren erworben oder geschaffen wurden, soweit sie durch Abschreibungen von der Besteuerungsgrundlage erzielt wurden.

Zu den kurzfristigen Wertminderungen gehören diejenigen, die bei der Veräußerung von nicht abschreibungsfähigen Gütern entstehen, die weniger als zwei Jahre im Besitz waren, oder bei der Veräußerung von abschreibungsfähigen Gütern, bei denen der Zeitraum, seit dem sie im Besitz des Unternehmens sind, keine Rolle spielt. Für die im Laufe eines Wirtschaftsjahres kurzfristig realisierten Veräußerungsgewinne und für die kurzfristig entstandenen Wertminderungen wird ein Ausgleich geschaffen; diese Kompensation erfolgt in der Form eines kurzfristigen Nettoveräußerungsgewinns, der dem mit dem normalen Satz von 50 v.H. zu versteuernden Betrag hinzugefügt wird. Jedoch hat das Unternehmen die Möglichkeit, diesen Nettoveräußerungsgewinn zu gleichen Teilen auf mehrere Jahre zu verteilen und zwar auf das Jahr, in dem er realisiert wurde und auf die folgenden vier Jahre. Wird diese Aufteilung jedoch nicht vorgenommen, so ist der Nettoveräußerungsgewinn unmittelbar in die steuerpflichtigen Erträge einzuschließen, wenn in dem Wirtschaftsjahr, in dem der Nettoveräußerungsgewinn realisiert wurde, die Veräußerung oder die völlige Einstellung des Betriebs des Unternehmens erfolgte, oder wenn dieser Nettoveräußerungsgewinn aus Veräußerungen stammt,

die bei Beendigung des Betriebes erfolgten. Ergibt der Ausgleich zwischen kurzfristiger Wertsteigerung und Wertminderung jedoch für ein bestimmtes Wirtschaftsjahr eine Nettowertminderung, wird diese zu den Betriebsgewinnen hinzugeschlagen.

b) Steuerliche Behandlung von langfristigen Wertsteigerungen und Wertminderungen

Langfristige Wertsteigerungen sind alle Veräußerungsgewinne aus Anlagegütern, die nicht zu den oben definierten kurzfristigen Wertsteigerungen gehören. Sie umfassen daher allgemein die Veräußerungsgewinne aus der Veräußerung von nicht abschreibungsfähigen Gütern, die seit mindestens zwei Jahren zum Anlagevermögen gehören und den Pauschalbetrag der bei der Besteuerungsgrundlage gemachten Abschreibungen nicht überschreiten. Analog gehören zu den langfristigen Wertminderungen alle diejenigen, die nicht zu den oben definierten kurzfristigen Wertminderungen gehören. Bei langfristigen Wertsteigerungen oder Wertminderungen, bei denen der Jahresausgleich einen langfristigen Nettoveräußerungsgewinn ausweist, kann dieser für den Ausgleich des Defizits des Wirtschaftsjahres oder von übertragbaren früheren Verlusten verwendet oder zum Ausgleich langfristiger Wertminderungen bestimmt werden, die im Laufe der zehn vorhergehenden Wirtschaftsjahre entstanden und noch nicht übertragen wurden. (1)

Nach Vornahme des Ausgleichs wird der Saldo der langfristigen Nettoveräußerungsgewinne zum ermäßigten Satz von 10 v.H. besteuert. Wird der Veräußerungsgewinn von einer Gesellschaft realisiert, die der Körperschaftsteuer unterliegt, muß, nachdem er mit 10 v.H. besteuert wurde, der Nettosteuerbetrag einem besonderen Rücklagekonto zugeführt werden. Es handelt sich hier also eher um eine zeitliche Verlagerung der Besteuerung als um eine echte teilweise Steuerbefreiung; denn bei ihrer Ausschüttung müssen die auf diesem Reservekonto angesammelten Beträge zum steuerpflichtigen

(1) Dieser Ausgleich ist nicht obligatorisch, weil er im allgemeinen für die Unternehmen nicht vorteilhaft ist.

Gewinn des laufenden Wirtschaftsjahres hinzugefügt werden unter Abzug der bei der Realisierung der entsprechenden Veräußerungsgewinne gezahlten Steuern, damit der Steuerabzug insgesamt die Höhe erreicht, die er erreicht hätte, wenn diese Veräußerungsgewinne zum Zeitpunkt ihrer Realisierung als Betriebsgewinne angesehen worden wären.

Ergibt sich jedoch durch den Ausgleich zwischen langfristiger Wertsteigerung und Wertminderung im Laufe eines Wirtschaftsjahres eine langfristige Nettowertminderung, kann gegebenenfalls ein Abzug dieser Wertminderung nur von den im Laufe der folgenden zehn Wirtschaftsjahre erzielten Veräußerungsgewinnen oder von der Sonderrücklage erfolgen, in der alle Nettoveräußerungsgewinne, nachdem sie mit 10 v.H. besteuert wurden, angesammelt wurden.

Grundsätzlich findet das neue, im Gesetz vom 12. Juli 1965 definierte System auf Veräußerungsgewinne Anwendung, deren Realisierung im Laufe von Wirtschaftsjahren oder Besteuerungszeiträumen erfolgte, die nach dem 1. September 1965 begonnen wurden.

Es muß noch auf verschiedene Vorschriften zu Gunsten von kleinen Unternehmen, die der Pauschalbesteuerung unterliegen, hingewiesen werden.

2. Wertpapiere

Nach dem bis zum Inkrafttreten des Erlasses Nr. 65-968 vom 28. Oktober 1965 geltenden System erfolgte die Bewertung des Wertpapierbestandes am Ende jedes Wirtschaftsjahres unterschiedlich, je nachdem, ob eine Überprüfung der Bilanz des Unternehmens erfolgt war oder nicht. Die diesbezüglichen Vorschriften sind geändert worden durch den oben erwähnten Erlass vom 28. Oktober 1965, dessen Vorschriften auf alle nach dem 1. Januar 1965 begonnenen Wirtschaftsjahre Anwendung finden. Nach den neuen Vorschriften, die für alle Unternehmen gelten, ob ihre Bilanz überprüft wird oder nicht, wird der Wertpapierbestand (Beteiligungen und Anlagepapiere) in der Bilanz mit seinem ursprünglichen Wert aufgeführt, d.h. mit seinen Anschaffungskosten oder seinem Zeichnungswert. Bei Abschluß eines jeden Wirtschaftsjahres erfolgt eine Bewertung der Beteiligungen und der Anlagepapiere. Börsengängige Papiere werden nach dem durchschnittlichen Kurs im letzten Monat

des Wirtschaftsjahrs bewertet, während die Bewertung nichtbörsengängiger Papiere nach ihrem voraussichtlichen Verkaufswert erfolgt. Die sich aus dieser Bewertung ergebenden Wertsteigerungen oder Wertminderungen werden für die Gesamtheit der Papiere gleicher Art erfaßt (d.h. Papiere, die von ein und derselben Körperschaft ausgegeben wurden und dem Inhaber gleiche Rechte geben) nach dem Gesamtwert dieser Titel. Die sich aus der Bewertung des Wertpapierbestandes ergebenden Wertsteigerungen werden buchmäßig nicht erfaßt; Wertminderungen müssen jedoch auf einem Reservekonto für Abwertung des Wertpapierbestandes erfaßt werden, das am Ende jedes Wirtschaftsjahres ausgeglichen werden muß. Die gemäß Art. 23 des Gesetzes vom 12. Juli 1965 gebildeten Rücklagen für Abwertung des Wertpapierbestandes unterliegen den Steuervorschriften für langfristige Wertminderungen. Daraus ergibt sich, daß die Rücklagen hierfür nicht unter die abzugsfähigen Betriebsausgaben fallen. Die neue Regelung gilt für Rücklagen, die bei Abschluß von nach dem 1. September 1965 begonnenen Wirtschaftsjahren gemacht werden. Parallel dazu müssen Rücklagen für Wertverluste des Wertpapierbestandes, die im Laufe derselben Wirtschaftsjahre gegenstandslos geworden sind, nicht dem steuerpflichtigen Gewinn zugerechnet werden, sondern gehören zu den langfristigen Veräußerungsgewinnen des Wirtschaftsjahres und unterliegen deren Regelung. Das gilt auch für den Fall einer Veräußerung von vorher abgewerteten Wertpapieren oder für solche, deren Wert gestiegen ist.

Veräußert ein Unternehmen Effekten, die zum Anlagevermögen gehören, unterliegen die Wertsteigerungen oder Wertminderungen der neuen allgemeinen Regelung für Veräußerungsgewinne der Art. 9 bis 12 des Gesetzes vom 12. Juli 1965. Anderenfalls unterliegt die durch ihre Veräußerung entstandene Wertsteigerung oder Wertminderung den Steuervorschriften nach allgemeinem Recht für Betriebsgewinne und Betriebsverluste. Darüber hinaus findet auf die Veräußerung von Effekten aus dem Wertpapierbestand die LIFO-Regel Anwendung, nach der im Falle einer Veräußerung von Titeln aus dem Wertpapierbestand diese vorzugsweise als Veräußerung von Wertpapieren gleicher Art, die zu einem früheren Zeitpunkt erworben oder gezeichnet wurden, angesehen wird. Wertsteigerungen oder Wertminderungen, die sich aus solchen Veräußerungen ergeben, werden in entsprechender Form im Verhältnis zum ursprünglichen Wert bestimmt, mit dem die als veräußert angesehenen Wertpapiere in der Bilanz aufgeführt waren.

./.

Diese Regelung ist normalerweise anwendbar auf die Berechnung der Ergebnisse von Wirtschaftsjahren, die nach dem 1. Januar 1965 begonnen wurden. Veräußert ein Unternehmen Wertpapiere, die Gegenstand einer Rücklage für Wertverluste waren, ist es nach der neuen Regelung gehalten, die Wertsteigerung oder Wertminderung, die sich aus dieser Operation ergibt, im Verhältnis zum Buchwert der veräußerten Papiere unter Abzug der Rücklage zu berechnen.

Für die Wertpapiere sind noch folgende Sonderregelungen zu nennen, die weiterhin Gültigkeit haben:

a) die besonderen Vorschriften für Veräußerungsgewinne bei der Veräußerung von:

- Aktien von staatlich geförderten Immobiliengesellschaften, die vor dem 1. Januar 1966 gezeichnet oder eingezahlt wurden;
- Aktien von staatlich geförderten Gesellschaften für die Förderung von Industrie, Handel und Landwirtschaft;
- Aktien von staatlich anerkannten Forschungsgesellschaften.

b) Steuerbefreiung der Veräußerungsgewinne oder der Rückzahlung von Titeln der Anleihen 3,5 v.H. 1952 und 3,5 v.H. 1958.

3. Andere Wirtschaftsgüter

Für die anderen nicht abschreibungsfähigen Wirtschaftsgüter gilt hinsichtlich des Veräußerungsgewinns die gleiche Regelung wie für abschreibungsfähige Güter.

Was Baugrundstücke anbelangt, muß noch erwähnt werden, daß bis zum 31. Dezember 1970 bestimmte vom Finanzministerium genehmigte Investitionen Anrecht auf eine Steuerermäßigung von 10 v.H. geben können. Diese wird auf langfristig realisierte Veräußerungsgewinne gewährt, die von Unternehmen und Gesellschaften bei im Laufe der drei vorhergehenden Jahre erfolgten Veräußerungen von Baugrundstücken realisiert wurden.

Diese Steuerermäßigung entspricht der kleineren der beiden Zahlen, die dargestellt werden von der Hälfte der fälligen Steuer auf den langfristigen Veräußerungsgewinn einerseits und 5 v.H. des Betrages der genehmigten Investitionen andererseits.

./.

C. STEUERLICHE BEHANDLUNG VON WERTSTEIGERUNGEN, DIE DURCH GESELLSCHAFTS-
FUSIONEN UND ÄHNLICHE VORGÄNGE ENTSTEHEN

Entstehen die Wertsteigerungen anlässlich einer Gesellschaftsfusion oder einem ähnlichen Vorgang, unterliegen sie der neuen Regelung, wie sie die Art. 14 bis 17 des Gesetzes Nr. 65-566 vom 12. Juli 1965 vorsehen. Diese Neuregelung übernimmt die früher vorgesehene Vergünstigung des Art. 210 C.G.I. und das neue System für die Veräußerungsgewinne.

Diese neue Regelung, die für alle juristischen Personen gilt, die der Körperschaftsteuer unterliegen, findet Anwendung auf die im Laufe eines nach dem 1. September 1965 von der Gesellschaft begonnenen Wirtschaftsjahres erfolgten Fusionen und ähnliche Vorgänge.

1. Fusion

Eine Fusion liegt vor, wenn entweder eine bereits bestehende Gesellschaft die Aktiva und Passiva einer oder mehrerer anderer Gesellschaften übernimmt oder eine neue Gesellschaft durch gleichzeitige Einbringung der Aktiva und Passiva von zwei oder mehreren bereits bestehenden Gesellschaften gegründet wird.

Art. 15 des Gesetzes vom 12. Juli 1965 sieht zugunsten von Fusionen folgende Maßnahmen vor:

- a) Befreiung von der Körperschaftsteuer der aus Anlaß der Fusion entstandenen Veräußerungsgewinne für alle Teile des Anlagevermögens sowie der nicht gegenstandlos werdenden Rücklagen der übernommenen Gesellschaft;
- b) für bis zum 31. Dezember 1970, d.h. während der Laufzeit des V. Plans durchgeführte Fusionen, Befreiung von der Körperschaftsteuer, ebenfalls anwendbar auf Veräußerungsgewinne bei der übernehmenden Gesellschaft bei der Annahmierung ihrer Beteiligung an der übernommenen Gesellschaft oder ihrer eigenen Aktien, die im Besitz der übernommenen Gesellschaften sind;

c) Die kostenlose Zuteilung von neuen Aktien an die Mitglieder der übernommenen Gesellschaft wird auch weiterhin nicht als eine Ausschüttung von Mobilareinkünften angesehen.

Um in den Genuß dieser Vergünstigung zu kommen, müssen folgende Voraussetzungen gegeben sein:

- h
- a) Die übernehmende Gesellschaft muß auf der Passivseite ihrer Bilanz die von der übernommenen Gesellschaft steuerfrei gebildeten Rücklagen und die besondere Reserve übernehmen, mit der die übernommene Gesellschaft die langfristigen Veräußerungsgewinne angesammelt hat.
 - b) Die übernehmende Gesellschaft muß an Stelle der übernommenen Gesellschaft für die Reintegrierung der Veräußerungsgewinne sorgen, deren Besteuerung von der letzteren aufgeschoben worden war (in dem Fall vor allem, in dem die übernommene Gesellschaft selbst aus einer Fusion entstanden ist).
 - c) Die übernehmende Gesellschaft muß in einem Zeitraum von 10 Jahren die bei der Fusion buchmäßig gemachten Wertsteigerungen in den steuerpflichtigen Gewinn überführen; entsprechend werden spätere Abschreibungen und Wertsteigerungen nach der Fusion auf Grund der neuen Einbringung berechnet.
 - d) Schließlich muß die übernehmende Gesellschaft die nach der Fusion realisierten Wertsteigerungen bei der Veräußerung von abschreibungsfähigen Anlagegütern, die von der übernommenen Gesellschaft eingebracht wurden, nach ihrem in der Bilanz der übernommenen Gesellschaft angegebenen Wert berechnen. Hier ist zu bemerken, daß die übernommene Gesellschaft jedoch die Möglichkeit der Option für die Besteuerung ihrer abschreibungsfähigen Güter zu einem ermäßigten Satz von 10 v.H. der langfristigen Veräußerungsgewinne (siehe oben B 1) hat.

t

2. Teilung

Eine Teilung liegt vor, wenn eine Gesellschaft gleichzeitig ihr gesamtes Vermögen in zwei oder mehrere bereits bestehende oder neue Gesellschaften einbringt.

./.

Nach der neuen Regelung wird die Teilung nicht mehr der Fusion vollberechtigt gleichgestellt. Die oben beschriebene Regelung findet auf Teilungen tatsächlich nur dann Anwendung, wenn nachstehend aufgeführte Bedingungen erfüllt sind:

- a) die Teilung muß vorher vom Ministerium für Wirtschaft und Finanzen genehmigt worden sein;
- b) die Vereinbarungen über die Einbringungen müssen zu dem gleichen Zeitpunkt für die verschiedenen Gesellschaften, für die sie erfolgen, wirksam werden und mit ihrer Durchführung die unmittelbare Auflösung der einbringenden juristischen Person nach sich ziehen.

3. Teilweise Einbringung von Betriebsvermögen

Teilweise Einbringung von Betriebsvermögen liegt vor, wenn eine Gesellschaft nur einen Teil ihres Betriebsvermögens und gegebenenfalls ihre Verbindlichkeiten in eine andere Gesellschaft einbringt.

Eine derartige Operation unterliegt der steuerlichen Regelung für Fusionen unter der Voraussetzung, daß sie vorher vom Minister für Wirtschaft und Finanzen genehmigt worden ist. Es sei noch bemerkt, daß Art. 16 § 3 des Gesetzes vom 12. Juli 1965 für die teilweise Einbringung von Betriebsvermögen vorsieht, daß die einbringende juristische Person bei ihrer Besteuerungsgrundlage für die Körperschaftsteuer eventuelle Wertsteigerungen oder Wertminderungen der Wertpapiere, welche die teilweise Einbringung verkörpern, nicht einsetzen muß, wenn die Verteilung unter die Mitglieder in einem Zeitraum von einem Jahr nach dem Zeitpunkt der Einbringung erfolgt.

ITALIEN

A. ALLGEMEINE BEGRIFFE

1. Grundsätze

Es ist ein allgemeines Prinzip der italienischen Gesetzgebung, daß Veräußerungsgewinne bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens einer Gesellschaft in Betracht gezogen werden müssen.

Hinsichtlich der Voraussetzungen der Steuerpflicht für Veräußerungsgewinne einschließlich der für den Geschäftswert erzielten, ist bei Handelsgesellschaften, gleich welcher Rechtsform, keine Einschränkung vorgesehen, während bei anderen Unternehmen die Besteuerung auf diejenigen Veräußerungsgewinne beschränkt ist, die sich bei dem Betriebs dienenden Tätigkeiten ergeben; schließlich müssen bei natürlichen Personen, die nicht Unternehmer sind, Veräußerungsgewinne im Zusammenhang mit Spekulationsgeschäften stehen.

2. Zeitpunkt der Besteuerung

Was den Zeitpunkt der Besteuerung anbelangt, schreibt das Gesetz vor allem vor, daß bei Unternehmungen jeder Rechtsform (folglich auch Gesellschaften) Veräußerungsgewinne dann zur Bildung von steuerpflichtigem Einkommen beitragen, wenn sie realisiert werden; oder bei Gesellschaften jeder Art, wenn die Gewinne an die Gesellschafter ausgeschüttet werden; oder, wenn es sich um Steuerpflichtige handelt, die auf Grund ihrer Bilanz zu verlangen sind oder um Steuerpflichtige, die dies beantragen, zu dem Zeitpunkt, zu dem die Gewinne bilanziert werden.

a) Daraus folgt, daß die einfache buchmäßige Feststellung der Wertsteigerung eines oder mehrerer Anlagegüter bedeutet, daß die entsprechende Wertsteigerung an der Bildung des steuerpflichtigen Einkommens auf der Grundlage der Bilanz, die diese Eintragung enthält, beteiligt ist.

Dies gilt auch, wenn der Veräußerungsgewinn noch nicht verwirklicht ist, da auf Grund der vom Steuerpflichtigen selbst vorgenommenen Bewertung die Erzielung dieser Wertsteigerung im Betriebsvermögen als sicher angesehen wird.

Es darf nicht unerwähnt bleiben, daß die Bestimmungen des Bürgerlichen Gesetzbuches untersagen, höhere Betriebsvermögenswerte einzusetzen, selbst wenn die Eintragung einer Wertsteigerung zulässig ist.

b) Das italienische Recht legt keine ausdrücklichen Kriterien fest,

nach welchen ein Veräußerungsgewinn als realisiert angesehen werden muß, doch kann man davon ausgehen, daß die Realisierung im allgemeinen das Ausscheiden des Vermögensbestandteils aus dem Betriebsvermögen voraussetzt.

So ist die Steuerverwaltung bei Verkauf, Tausch, Einbringen in andere Gesellschaften und sogar Schenkung der Ansicht, daß die Realisierung von Veräußerungsgewinnen gegeben sein kann.

c) Die Ausschüttung von Veräußerungsgewinnen stellt, wie bereits gesagt, eine selbständige Besteuerungsgrundlage dar, die also völlig unabhängig von den Umständen der buchmäßigen Feststellung oder der Verwirklichung ist. Diese Unterstellung gilt für Gesellschaften, und das Gesetz schreibt ausdrücklich vor, daß die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen im Zeitpunkt ihrer Ausschüttung erfolgt, auch wenn diese Veräußerungsgewinne noch nicht realisiert oder noch nicht bilanziert sind.

Es versteht sich von selbst, daß sich die Steuerpflicht - wenn die Veräußerungsgewinne in einem der drei Fälle (Realisierung, Ausschüttung oder Bilanzierung) steuerpflichtig geworden sind - nicht erneut ergibt, wenn später die anderen Fälle eintreten.

Hinsichtlich der Besteuerung ist die Art und Weise, in der die Veräußerungsgewinne ausgeschüttet werden, unerheblich.

3. Wertminderungen

Abzugsfähig hinsichtlich der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens sind nur die Wertminderungen bei Rohstoffen, Waren, Aktien, Obligationen und Wertpapieren mit festem Ertrag.

Diese Wertminderungen werden nach den hierzu eigens durch das Gesetz festgelegten Kriterien ermittelt und sind im Zeitpunkt ihrer Verbuchung auf Grund der geänderten Marktkurse absetzbar.

Bei den Steuerpflichtigen, die auf Grund ihrer Bilanz zu veranlagen sind oder die dies beantragen, sind die Wertminderungen abzugsfähig, vorausgesetzt, daß sie in den Büchern nach den gesetzlichen Vorschriften ordnungsmäßig verbucht sind.

Ebenso können vom Bruttoeinkommen des Unternehmens die Verluste abgesetzt werden, die sich entweder aus der totalen oder teilweisen Zerstörung von Betriebsvermögensgegenständen oder aus der Veräußerung solcher Werte zu einem Preis ergeben, der unter den nicht abgeschrieben Kosten oder -

falls dieser abweicht - unter dem letzten steuerlich anerkannten Wert liegt, ebenso Verluste aus Forderungen und andere durch die Produktionstätigkeit des Unternehmens bedingte Verluste, vorausgesetzt jedoch, daß die Verluste tatsächlich eingetreten sind.

B. KRITERIEN FÜR DIE FESTSTELLUNG UND BESTEUERUNG VON VERÄUSSERUNGSGEWINNEN

1. Abschreibungsfähige Güter

Im Fall der Realisierung erfolgt die Feststellung des Veräußerungsgewinns für die Besteuerung durch den Vergleich des noch nicht abgeschriebenen Anschaffungswertes und des Veräußerungspreises. Bei Ausschüttung oder Bilanzierung werden der Besteuerung die tatsächlich ausgeschütteten oder die bilanzierten Veräußerungsgewinne zugrunde gelegt, wobei stets der noch nicht abgeschriebene Anschaffungswert berücksichtigt wird.

Der Geschäftswert gilt als abschreibungsfähiges Gut, wenn er entgeltlich von dem Unternehmen erworben wurde.

Es erscheint angebracht, hier zu betonen, daß nach dem Bürgerlichen Gesetzbuch die Vermögensbestandteile, die an der Einkommenserzielung während mehrerer Wirtschaftsjahre beteiligt sind (abschreibungsfähige Güter), in der Bilanz nicht mit einem Betrag erscheinen können, der höher liegt als ihre Anschaffungskosten. Trotzdem können in der Bilanz etwaige Wertsteigerungen durch Erhöhung des Betriebsvermögens erfaßt werden.

Wie bereits mehrmals gesagt, gehören Veräußerungsgewinne zum steuerpflichtigen Einkommen des Unternehmens; der anwendbare Steuersatz ist also derjenige, der für die Einkommensteuer gilt. Es gibt keine ermäßigten Steuersätze oder Steuerbefreiungen für besondere Veräußerungsgewinne.

Außerdem können Steuerpflichtige, die auf Grund ihrer Bilanz besteuert werden, oder solche, die gemäß Art. 104 des Testo Unico diese Art der Besteuerung wählen, laut Gesetz Nr. 754 vom 15. September 1964 für Veräußerungsgewinne, die verwirklicht werden bei der Veräußerung von unbeweglichen Gütern, die bereits vor dem 1. Januar 1961 im Besitz waren, in den Genuß einer Steuerermäßigung von 1/4 des Satzes der Mobiliarsteuer, Kategorie B, kommen, und zwar für den Teil des Einkommens, der diesen Veräußerungsgewin-

nen entspricht, vorausgesetzt, daß diese noch vor dem zweiten Wirtschaftsjahr nach ihrer Realisierung für neue Ausrüstungsgüter und für die Ausübung einer der industriellen Tätigkeiten Verwendung finden, die im Verzeichnis des ministeriellen Erlasses vom 12.8.1950 aufgeführt sind (ausgeschlossen sind Büromöbel, Büromaschinen, verschiedene Ausrüstungsgegenstände, Kleinmaterial und Kraftfahrzeuge, die nicht unmittelbar zur Ausübung einer industriellen Tätigkeit verwendet werden). Des weiteren müssen diese Veräußerungsgewinne einer besonderen Reserve zugeführt werden, die im Laufe des fünften Jahres, nachdem die Veräußerungsgewinne realisiert wurden, dem Gesellschaftskapital hinzugefügt werden muß. Diese Maßnahme gilt für Steuerpflichtige, die auf Grund ihrer Bilanz im Laufe der drei Wirtschaftsjahre nach dem 7.10.1964 besteuert werden und für Steuerpflichtige, die für die Jahre 1965, 1966 und 1967 für die Besteuerung auf Grund der Bilanz optiert haben. Auf jeden Fall darf der Teil, der in den Genuß der Ermäßigung kommt, nicht den erklärten Gewinn übersteigen.

Das Gesetz Nr. 19 vom 4. Januar 1968 dehnt die teilweise Steuerbefreiung von der Mobiliarsteuer, Kategorie B, die von dem obengenannten Gesetz eingeführt wird, auf Veräußerungsgewinne bei unbeweglichen Gütern aus, wenn sie vor dem 1. Januar 1963 im Besitz von Schiffswerften waren und im Rahmen der Strukturänderung oder der Umorganisation, durch die eine Produktionsverbesserung oder eine Steigerung der Wettbewerbsfähigkeit erzielt werden soll, verwirklicht wurden, vorausgesetzt, daß die Veräußerungsgewinne im Lauf der zwei nächsten Wirtschaftsjahre nach der Genehmigung dieser Pläne seitens des Handelsmarine-Ministeriums wiederum investiert werden.

2. Wertpapiere

Auch die Wertsteigerung bei Wertpapieren im Vergleich zu ihrem Wert im vorangehenden Wirtschaftsjahr gehört zum steuerpflichtigen Einkommen des Betriebes zum Zeitpunkt der Verwirklichung, Ausschüttung oder Bilanzierung.

Der Wertansatz für Aktien, Obligationen und andere festverzinsliche Wertpapiere darf nicht niedriger sein als ihr Anschaffungswert oder der Wert am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs, falls dieser niedriger ist.

Hinsichtlich der Ermittlung der Vergleichswerte - Anschaffungskosten und Wert am Schluß des Wirtschaftsjahres - stellt das Gesetz folgende Regeln auf:

a) Ermittlung der Anschaffungskosten

Normalerweise erfolgt die Bewertung mit den Durchschnittskosten, die sich durch Teilung der Gesamtkosten für die von der gleichen Gesellschaft ausgegebenen Wertpapiere mit den gleichen Merkmalen durch deren Anzahl ergeben, einschließlich der kostenlos erworbenen.

Fakultativ kann die Bewertung nach den Kosten der einzelnen Wertpapiere, entsprechend der LIFO-Regel (last-in first-out) erfolgen. Der Antrag des Steuerpflichtigen an die Steuerbehörde muß vor Beginn desjenigen Wirtschaftsjahres, von dem ab er dieses System einführen möchte, gestellt werden. Nach dieser Regel gelten die zuletzt eingegangenen als die zuerst ausgegangenen.

b) Ermittlung des Werts der Wertpapiere am Ende des Wirtschaftsjahres

- Für die an der Börse gehandelten Wertpapiere ergibt sich der Wert aus dem Durchschnitt der erzielten Preise im letzten Vierteljahr vor dem Abschluß des Wirtschaftsjahres oder wenn dieser niedriger ist, aus dem Preis am Schluß des Wirtschaftsjahres.

- Für nicht an der Börse gehandelte Aktien wird der Wert festgelegt unter proportionaler Berücksichtigung der Vermögensminderungen, die sich aus der letzten von der ausgebenden Gesellschaft ordnungsgemäß genehmigten Bilanz gegenüber der vorangehenden (gleichfalls von der ausgebenden Gesellschaft ordnungsgemäß genehmigten) Bilanz vor dem Zeitpunkt, zu welchem die Aktien erworben wurden, ergeben oder aus den von der ausgebenden Gesellschaft beschlossenen Kapitalherabsetzungen zur Deckung von Verlusten.

- Bei Obligationen und festverzinslichen Wertpapieren, die nicht an der Börse gehandelt werden, wird der Wert unter Berücksichtigung der durch "sichere und genaue Elemente bewiesenen" Wertminderungen festgelegt.

Hinsichtlich der Steuersätze gilt unverändert der am Schluß von Ziffer 1 genannte Grundsatz, d.h. Veräußerungsgewinne bilden einen Bestandteil des steuerpflichtigen Einkommens; der anwendbare Steuersatz ist also derjenige, der für die Einkommensteuern gilt, ohne spezifische Ermäßigungen oder Befreiungen.

3. Andere Wirtschaftsgüter

Von den anderen nicht abschreibungsfähigen Gütern, bei denen Veräußerungsgewinne erzielt werden, sieht die italienische Gesetzgebung Guthaben in ausländischer Valuta wegen der Kureschwankungen an.

Auch bei Guthaben, wie bei allen anderen Gütern, begründet die Tatsache der Verwirklichung, Ausschüttung oder Bilanzierung die Besteuerung der Veräußerungsgewinne, die durch den Vergleich der anerkannten Bilanzwerte zu Beginn des Wirtschaftsjahres ermittelt werden.

Auch diese Wertsteigerungen gehören zum steuerpflichtigen Einkommen des Betriebes, so daß der Steuersatz für die Einkommensteuer ohne besondere Ermäßigungen oder Befreiungen anwendbar ist.

C. BEHANDLUNG VON WERTSTEIGERUNGEN BEI GESELLSCHAFTSFUSIONEN

Auf diesem Gebiet bestehen in Italien keine spezifischen Sonderbestimmungen, abgesehen von der Vorschrift, wonach im Falle einer Verschmelzung von Gesellschaften, die auf Grund ihrer Bilanz veranlagt werden, die durch die Verschmelzung neu entstehende bzw. die übernehmende Gesellschaft die Schlußbilanz aufstellen und für das letzte Geschäftsjahr die steuerliche Einkommenserklärung der aufgelösten Gesellschaften vorlegen muß (Artikel 22 und 124 des Testo Unico).

Demnach finden bei Verschmelzung durch Neubildung, bei Verschmelzung durch Aufnahme und bei Verflechtungsvorgängen die allgemeinen Rechtsvorschriften Anwendung, wonach Wertsteigerungen und Veräußerungsgewinne (einschließlich des Firmenwertes) als Einkommen aus beweglichem Vermögen der jeweiligen Steuer unterliegen.

Andererseits sieht das Gesetz Nr. 170 vom 18.3.1965 die Möglichkeit vor, die Besteuerung von Wertsteigerungen aus Umwandlungen, Fusionen oder Verflechtungen von Handelsgesellschaften, die zwischen dem 28.3.1965 und dem 31.12.1967 erfolgten, aufzuschieben. Die nach derartigen Operationen steuerpflichtigen Veräußerungsgewinne müssen daher nicht im Wirtschaftsjahr der Umwandlung, Verschmelzung oder Verflechtung der Mobiliensteuer und der Körperschaftsteuer unterworfen werden, sondern dem steuerpflichtigen Ein-

kommen des Wirtschaftsjahres, in dem diese Veräußerungsgewinne jeweils verwirklicht, ausgeschüttet oder dem Kapital zugeschlagen werden bei der Hypothese einer Verschmelzung oder einer Umwandlung, bzw. verwirklicht, ins Kapital eingegliedert oder verkauft oder ausgeschüttet in Form von Aktien durch die einbringende Gesellschaft bei der Hypothese einer Verflechtung. Hierbei wird die Abschreibung von Anlagen oder anderen abschreibungsfähigen Anlagegütern als eine Realisierung angesehen. Der Aufschub der Besteuerung unterliegt ausdrücklich zwei Bedingungen: die Wertsteigerungen müssen in der Bilanz gesondert aufgeführt und die Bestimmungen über den freien Wettbewerb eingehalten werden (hier ist vorgesehen, daß, wenn das Kapital der durch die Verschmelzung, Umwandlung oder Verflechtung entstehenden Gesellschaft mehr als 1 Milliarde Lire beträgt, die Bestimmung nur Anwendung findet, wenn gewisse besondere im Gesetz festgelegte Bestimmungen auch weiterhin befolgt werden). Diese Vorschrift findet auf Steuerpflichtige Anwendung, die auf Grund einer Bilanz veranlagt werden, oder die gemäß Artikel 104 des Testo Unico beantragt haben, auf Grund ihrer Bücher veranlagt zu werden; sie gilt ebenso für ausländische Gesellschaften, die ihren Steuersitz in Italien haben und für ständige Filialen ausländischer Gesellschaften, die beantragt haben, auf Grund der Bilanz veranlagt zu werden.

Weder in der Theorie noch in der Rechtsprechung ist man sich jedoch darüber einig, welche Gesellschaften zur Steuer veranlagt werden sollen: die aus der Verschmelzung, sei es durch Neubildung, sei es durch Aufnahme entstandene Gesellschaft, oder die verschmolzenen bzw. übernommenen Gesellschaften; Einigkeit besteht jedoch darüber, daß bei einem Verschmelzungsvorgang die Gesellschaft zu besteuern ist, die Gegenstände ihres Betriebsvermögens einer anderen Gesellschaft übertragen hat, denn sie ist es, die aus der Veräußerung dieser Gegenstände einen Vorteil erzielt, der als Veräußerungsgewinn in den ihr übertragenen Aktien enthalten ist.

./.

LUXEMBURG

A. ALLGEMEINE BEGRIFFE

1. Grundsätze

Auch nach luxemburgischem Recht werden bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinnes die Veräußerungsgewinne berücksichtigt, da das Gesetz eine Erhöhung des Betriebsvermögens eines Unternehmens innerhalb einer bestimmten Zeitspanne als steuerpflichtigen Gewinn ansieht.

2. Zeitpunkt der Besteuerung

- a) Buchmäßig erfaßte, nichtverwirklichte Wertsteigerungen sind nach luxemburgischem Steuerrecht steuerfrei, da nichtrealisierte Wertsteigerungen in den Steuerbilanzen nicht ausgewiesen werden können.
- b) Realisierte Veräußerungsgewinne: Realisiert werden Gewinne bei einer Veräußerung oder bei einem Tausch oder einer Entschädigung auf Grund von Enteignung oder Zerstörung von Anlagegütern.
- c) Ausgeschüttete Veräußerungsgewinne: Voraussetzung für die Ausschüttung von Veräußerungsgewinnen ist ihre Realisierung oder buchmäßige Erfassung. Der erstere Fall wirft keine Schwierigkeiten auf. Dagegen ist nach Auffassung des luxemburgischen Rechtes die Ausschüttung einer rein buchmäßig erfaßten Wertsteigerung als rein theoretischer Fall anzusehen.

Die Ausschüttung von Bardividenden ist steuerpflichtig, während die Ausgabe von Gratisaktien weder bei der ausgebenden Gesellschaft noch bei dem Empfänger der Besteuerung unterliegt.

3. Wertminderungen

Alle realisierten Wertminderungen mindern den steuerpflichtigen Gewinn. Da das luxemburgische Recht aber die Möglichkeit bietet, Anlagegüter mit dem niedrigeren Teilwert zu bewerten, können dieses System anwendende Gesellschaften buchmäßig erfaßte, aber nicht realisierte Wertminderungen von ihren Gewinnen absetzen.

B. VORSCHRIFTEN FÜR DIE ERMITTLUNG UND DIE BESTEUERUNG DER WERTSTIEGERUNGEN

Abschreibungsfähige Anlagegüter, Wertpapiere und andere Wirtschaftsgüter

Das diesbezügliche luxemburgische Recht ist dadurch gekennzeichnet, daß es keinen Unterschied zwischen abschreibungsfähigen Anlagegütern, Wertpapieren und anderen Wirtschaftsgütern macht, sondern sie in steuerlicher Hinsicht gleich behandelt.

Der steuerpflichtige Veräußerungsgewinn wird immer dadurch ermittelt, daß der auf eine Geldwertänderung zurückgehende Teil des Veräußerungsgewinnes von dem Betrag in Abzug gebracht wird, um den der Realwert (Verkaufswert) den Buchwert überschreitet. Bei den nach 1944 erworbenen abschreibungsfähigen Anlagegütern wirkt sich diese Vorschrift in der Regel nicht aus, da für die Bilanzen zwei gesetzliche Neubewertungen vorgeschrieben wurden (1944 und 1959). Bei dem Geschäftsbetrieb erzielte Veräußerungsgewinne werden zum Zeitpunkt der Realisierung zum normalen Satz versteuert. Die einzige Ausnahme wird bei der Erfassung eines infolge höherer Gewalt erzielten Veräußerungsgewinnes gemacht: Wird ein Unternehmen für den Verlust eines Wirtschaftsgutes entschädigt und überschreitet die Entschädigung den Buchwert des betreffenden Wirtschaftsgutes, so kann der auf diese Weise entstandene Veräußerungsgewinn auf das Ersatzwirtschaftsgut übertragen werden. Bei der Übertragung werden dessen Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf einen entsprechenden Betrag herabgesetzt; ein eventueller Überschuß des übertragbaren Veräußerungsgewinnes ist steuerpflichtig.

Die Übertragung ist unter folgenden Voraussetzungen zulässig:

- Das Ersatzwirtschaftsgut muß dem ersetzten Wirtschaftsgut in wirtschaftlicher und technischer Hinsicht entsprechen;
- die Ersatzbeschaffung muß spätestens in dem dem Verlust folgenden Wirtschaftsjahr vorgenommen werden.

C. WERTSTIEGERUNGEN BEI GESELLSCHAFTSFUSIONEN

Die diesbezüglichen steuerlichen Vorschriften stimmen mit den in Deutschland geltenden Vorschriften vollkommen überein. Im übrigen hat sich im Großherzogtum Luxemburg noch keine Gelegenheit geboten, sie anzuwenden.

NIEDERLANDE

A. ALLGEMEINE BEGRIFFE

Bei Bestandteilen des Betriebsvermögens auftretende Wertsteigerungen fallen grundsätzlich unter die Gewinne, dabei spielt es keine Rolle, ob diese Wertsteigerungen auf inner- oder außerbetriebliche Ursachen zurückzuführen sind. Das gleiche gilt für Wertminderungen. Zwischen realisierten und nicht realisierten Wertveränderungen ist ein Unterschied zu machen.

Ein Veräußerungsgewinn ist mit dem Ausscheiden des betreffenden Anlagegutes aus dem Betriebsvermögen realisiert. Dabei kann es sich um eine Veräußerung, eine Schenkung, die Einbringung in eine Gesellschaft, einen Tausch, eine Enteignung oder einen Verlust handeln. Alle Veräußerungsgewinne gelten in dem Augenblick als realisiert, in dem die Steuerpflicht erlischt.

Nichtrealisierte Wertsteigerungen werden steuerpflichtig, wenn sie entsprechend dem für die steuerliche Bewertung gewählten System in die Bilanz eingesetzt werden. Das System muß den an eine ordnungsgemäße Geschäftsführung gestellten Forderungen entsprechen.

B. VORSCHRIFTEN FÜR DIE ERMITTLUNG UND DIE BESTEUERUNG DER WERTSTEIGERUNGEN

Der Betrag eines bei dem Verkauf eines Wirtschaftsgutes realisierten Veräußerungsgewinns ergibt sich aus dem Unterschied zwischen seinem Buchwert und dem Veräußerungspreis. Dieser Grundsatz gilt für abschreibungsfähige Anlagegüter sowie für Aktien und andere zum Betriebsvermögen gehörende Wertpapiere. Bei den sonstigen Fällen einer Realisierung entspricht der Betrag des Veräußerungsgewinnes dem Unterschied zwischen dem Buchwert des aus dem Betriebsvermögen ausgeschiedenen Wirtschaftsgutes und seinem Realwert oder der Entschädigung.

Der Betrag nichtrealisierter Wertsteigerungen hängt selbstverständlich davon ab, in welchem Maße sie einer im Rahmen einer ordnungsgemäßen Geschäftsführung zulässigen Bilanzbewertungsweise entsprechen.

1. Abschreibungsfähige Anlagegüter

In den nachstehenden Fällen können Sondervorschriften in Anwendung gebracht werden:

- a) Von der Regel, daß bei dem Tausch eines Wirtschaftsgutes für die Ermittlung des realisierten Veräußerungsgewinnes dessen Real- oder Veräußerungswert herangezogen wird, wird abgewichen, wenn ein Anlagegegenstand gegen einen anderen ausgetauscht wird und wenn der neue Anlagegegenstand im Betrieb in wirtschaftlicher Hinsicht die gleiche Stelle wie der bisherige Gegenstand einnimmt.
- b) Wertänderungen bei zum landwirtschaftlichen Betrieb eines Steuerpflichtigen gehörenden Grundstücken und Gebäuden werden bei der Besteuerung nicht berücksichtigt, sofern derartige Unterschiede nicht auf die Bewirtschaftung und somit nicht auf innerbetriebliche Ursachen zurückzuführen sind.
- c) Überschreiten die Entschädigungen für Verlust von Betriebsgütern (mit Ausnahme von geringwertigen Gütern - "voorwerpen van geringe waarde") oder die Beschädigungen den steuerlichen Buchwert dieser Güter oder den der beschädigten Teile, so kann unter der Voraussetzung einer beabsichtigten Ersatzbeschaffung und so lange diese Absicht besteht, der Differenzbetrag einer steuerfreien Rücklage ("vervangingsreserve") zugeführt werden, die dann zur Verringerung der Anschaffungskosten des Ersatzwirtschaftsgutes verwendet werden kann. Die Abschreibung der Ersatzwirtschaftsgüter muß auf Grund der um den Betrag der Rücklage verringerten Anschaffungs- oder Gesteuerungskosten erfolgen.

Die Ersatzwirtschaftsgüter müssen im Laufe der vier Wirtschaftsjahre angeschafft werden, die auf das Wirtschaftsjahr, in dem die Gewinne erzielt wurden, folgen. Diese Frist kann übrigens unter bestimmten Voraussetzungen verlängert werden. In dem Wirtschaftsjahr, in dem die Anschaffung der Ersatzwirtschaftsgüter erfolgt, muß lediglich der Betrag der Besteuerung unterworfen werden, mit dem der Ersatzfonds ("vervangingsreserve") die Differenz zwischen den Anschaffungskosten der Ersatzwirtschaftsgüter und dem Buchwert der ersetzten Güter übersteigt.

- d) Art. 14 (1) des "Wet op de Inkomstenbelasting 1964" hat die vorstehend genannten Bestimmungen für Gewinne aus zwangsläufigen Veräußerungen auf Veräußerungsgewinne, die auf Grund einer freiwilligen Veräußerung ("verreomding") von Anlagegütern realisiert wurden, ausgedehnt. Die unter Punkt c) behandelten Vorschriften finden also in diesem Fall ebenfalls Anwendung.

2. Wertpapiere

a) Realisierte Wertsteigerungen: Keine Abweichung von der allgemeinen Regel (siehe oben).

b) Nichtrealisierte Wertsteigerungen

Zu dem Betriebsvermögen gehörende Wertpapiere können mit dem Börsenkurs bewertet werden; in diesem Falle werden gegebenenfalls nicht realisierte Wertänderungen - Wertsteigerungen und Wertminderungen - am Schluß des Geschäftsjahres in Betracht gezogen. Bei der Bewertung von Effekten, Devisen und Kontokorrentsalden wird in gleicher Weise verfahren.

Unter bestimmten Umständen können Investitionsgesellschaften bei der Ermittlung des Jahresgewinnes für die Veranlagung zur Körperschaftsteuer Rücklagen für eventuelle Kursschwankungen bilden. Diese Rücklage besteht aus dem Aktivsaldo der seit Bildung der Rücklage bei den Wertpapieren eingetretenen Gewinne und Verluste.

c) Indirekt realisierte Veräußerungsgewinne

Bei Veräußerung von Aktien einer in Liquidation befindlichen oder vor der Auflösung stehenden Gesellschaft wird der das eingezahlte Aktienkapital überschreitende Betrag als Teil des Einkommens oder Gewinnes des Veräußerers angesehen. (Hier hat der Artikel 44 des "Wet op de Inkomstenbelasting 1964" den wichtigen Grundsatz eingeführt nach dem im Falle der Einzahlung der Aktien einer Gesellschaft durch die Einbringung von Aktien einer anderen Gesellschaft alle Einzahlungen für diese letzteren Aktien als Leistung gegenüber allen Aktionären gilt). Die Anwendung dieser Vorschrift entfällt, wenn der Erwerber ein niederländischer Steuerpflichtiger ist, der die Aktien nicht für ein Unternehmen oder im Rahmen seines Berufes erworben hat.

Veräußert ein Aktieninhaber in Privatbesitz befindliche Aktien, so wird ein auf Kursschwankungen beruhender eventueller Veräußerungsgewinn bei der Einkommenberechnung nicht berücksichtigt. Bei dieser Regel ist eine

Ausnahme zulässig: Veräußert der Inhaber einer wesentlichen Beteiligung seine Anteile, so ist der dabei erzielte Gewinn steuerpflichtig. Eine wesentliche Beteiligung liegt vor, wenn der betreffende Aktionär allein oder mit seinem Ehegatten zusammen mehr als 7 v.H. des eingezahlten Nennkapitals besitzt, er allein oder mit seinen Verwandten zusammen (Ehegatte, Verwandte und Verschwägerte in gerader Linie und zweiten Grades einer Seitenlinie) im Laufe der letzten fünf Jahre wenigstens 33,33 v.H. des eingezahlten Nennkapitals der Gesellschaft unmittelbar und mittelbar kontrolliert oder kontrolliert hat (Artikel 39 (3) des "Wet op de Inkomstenbelasting 1964").

Bei einer solchen Veräußerung von Aktien im Falle einer Fusion kommen die vorstehenden Vorschriften nicht zur Anwendung. In diesem Fall wird die Steuererhebung zeitweilig ausgesetzt.

d) Ausschüttung von Dividenden

In der Regel unterliegt der von Aktiengesellschaften erzielte Gewinn der Körperschaftsteuer. Erst bei Ausschüttung des Gewinns als Dividende wird beim Aktieninhaber die Einkommensteuer erhoben. Das "Wet op de dividendbelasting 1965" verpflichtet die ausschüttende Gesellschaft, vom ausgeschütteten Bruttobetrag 25 v.H. als Steuer auf die Dividende einzubehalten ("dividendbelasting"). Die so einbehaltene Steuer kann in der Regel von der eventuellen endgültigen Steuerschuld einheimischer oder ausländischer Begünstigter bei der persönlichen Einkommensteuer oder bei der Körperschaftsteuer in Abzug gebracht werden. Die Dividendensteuer braucht nicht in Abzug gebracht werden, wenn die Bestimmungen über die Steuerbefreiung von Beteiligungen ("deelnemingsvrijstelling") oder die von Finanzierungsgesellschaften ("beleggingsmaatschappijen") zum Zuge kommen.

e) Höhe der Steuer auf Veräußerungsgewinne

Wertunterschiede werden als Bestandteil des steuerpflichtigen Gewinns oder Nettoeinkommens grundsätzlich nach dem für die Berechnung der Körperschaftsteuer oder der Einkommensteuer anwendbaren normalen Satz versteuert. Auf Antrag des Steuerpflichtigen werden jedoch bestimmte Einkünfte bei der Be-

rechnung der Einkommensteuer gesondert nach dem gleichen Prozentsatz wie die letzten 600 Gulden des nach dem normalen Satz versteuerten Nettoeinkommens versteuert. Dieser Prozentsatz darf nicht weniger als 20 v.H. und nicht mehr als 40 v.H. betragen. Angewendet wird er in den nachstehenden Fällen:

- bei Gewinnen, die aus der Gesamtheit der Betriebsmittel (einschließlich der Lagerbestände, auf die diese Bestimmungen seit dem 1. Januar 1965 ebenfalls Anwendung finden) auf Grund der Veräußerung oder der Auflösung eines Unternehmens oder eines Teilbetriebes verwirklicht wurden. Diese Vorschrift findet nur auf Gewinne über 10.000 Gulden Anwendung. Handelt es sich um eine teilweise Veräußerung oder Auflösung, wird der Betrag von 10.000 Gulden proportionell reduziert.

Nach dem Ableben eines Steuerpflichtigen aus einem Unternehmen anfallende oder dadurch bedingte Gewinne werden mit 20 v.H. besteuert.

- bei Gewinnen, die vom Aktionär beim Rückkauf seiner Titel durch die Gesellschaft verwirklicht werden, vorausgesetzt, daß diese Aktien mehr als 1/20 des eingezahlten Grundkapitals ausmachen und keine anderen Aktien desselben Steuerpflichtigen im selben Kalenderjahr von der Gesellschaft zurückgekauft oder in den vorhergehenden zehn Jahren erworben wurden.

- im Falle der Veräußerung von Aktien einer in Auflösung befindlichen Gesellschaft, sofern der als Gegenleistung erhaltene Betrag das eingezahlte Kapital, was diese Aktien vertreten, übersteigt.

- bei Liquidationsausschüttungen von Gesellschaften, deren Kapital vollständig oder zum Teil in Aktien aufgeteilt ist, sofern sie das eingezahlte Kapital überschreiten.

- Es wird noch bemerkt, daß Veräußerungsgewinne auf Grund der Veräußerung einer bedeutenden Beteiligung an einer Gesellschaft auf Antrag des Steuerpflichtigen zum festen Satz von 20 v.H. versteuert werden können.

Die im vierten und fünften Gedankenstrich genannte Einkommensteuer auf Aktien, die in den letzten zehn Jahren im Besitz des Steuerpflichtigen oder einer anderen Person waren und zu einer bedeutenden Beteiligung ge-

hören, wird um 20 v.H. eines Betrages verringert, der der Differenz zwischen den Anschaffungskosten dieser Aktien und dem entsprechenden eingezahlten Kapital entspricht, sofern diese Differenz nicht bereits bei früheren Zahlungen berücksichtigt wurde.

C. FUSIONEN

In den Niederlanden gelten im Falle von Gesellschaftsfusionen die nachstehenden Vorschriften:

1. A und B bilden eine neue Aktiengesellschaft C, woraufhin A und B verschwinden

- a) A und B übertragen alle ihre Vermögensteile auf C. Dies bedeutet die Realisierung der stillen Reserven (Wertsteigerungen) und deren Besteuerung mit der Körperschaftsteuer.

Von dieser Regel gibt es eine Ausnahme: wenn die Übertragung ausschließlich gegen Anteile von C vorgenommen wird und wenn künftig C die Buchwerte der von A und B eingebrachten Vermögensteile übernimmt (die Forderung des Fiskus geht mithin auf C über).

- b) Das Verschwinden von A und B bedeutet, daß sie die von C erhaltene Gegenleistung, z.B. C-Aktien, an ihre Aktionäre ausschütten. Sind diese Aktionäre Einzelpersonen, so ist der Überschuß der Liquidationsausschüttung über das von ihnen bei A und B eingezahlte Kapital steuerpflichtiges Einkommen (Dividende). Hier muß der von Artikel 44 des "Wet op de Inkomstenbelasting 1964" eingeführte, bereits weiter oben im Punkt 2 c erwähnte Grundsatz berücksichtigt werden.

Sind die Aktionäre Unternehmer, so ist die Differenz zwischen der Liquidationsausschüttung und dem Buchwert der Aktien steuerpflichtiger Gewinn.

Anm.: Eine Fusion, bei der die Aktionäre von A und B diese Aktien gegen Aktien von C eintauschen (dies vollzieht sich außerhalb von A und B), kann häufig ohne unmittelbare Besteuerung vorgenommen werden.

2. A übernimmt B; B verschwindet.

- a) A übernimmt die Anteile von B. Die Aktionäre - Einzelpersonen oder Unter-

nehmer -, die eine wesentliche Beteiligung besitzen, erhalten dadurch einen steuerbaren Gewinn. Wenn die Übernahme jedoch gegen Anteile von A erfolgt, kann die Besteuerung häufig hinausgeschoben werden (die stillen Reserven sind auf die erhaltenen Aktien von A übergegangen). Siehe hierzu die Bestimmungen des Artikels 40 des "Wet op de Inkomstenbelasting 1964".

b) B wird liquidiert, nachdem A die Anteile von B erworben hat. Damit realisiert B die stillen Reserven (Wertsteigerungen) seiner Aktiva und Passiva. Die Steuererhebung wird aufgeschoben, wenn die Liquidation erfolgt, nachdem die Unternehmenseinheit von A und B beantragt und bewilligt wurde. So wird die von B durch die Überlassung seines Vermögens im Tausch gegen Aktien von A realisierte Wertsteigerung von der Besteuerung unter der Bedingung befreit, daß die spätere Versteuerung dieser Wertsteigerung gesichert ist (Art. 18 Absatz 2 (2) des "Besluit op de Vennootschapsbelasting 1942").

3. A überträgt ihre Aktiva und Passiva auf B und C und wird liquidiert

a) Die Übertragung bedeutet die Auflösung der stillen Reserven. Die Besteuerung kann aufgeschoben werden, wenn zwischen A, B und C Unternehmenseinheit besteht. Bei der Liquidation von A realisiert A die in den Buchwerten dessen, was sie als Gegenleistung von B und C erhalten hat, enthaltenen stillen Reserven. Die Besteuerung kann nicht aufgeschoben werden.

Die Aktionäre von A erhalten Einkommen oder Gewinn, wie unter 1. b) dargestellt.

b) Die Übertragung der Aktiva und Passiva von A auf B bedeutet Realisierung der stillen Reserven. Die Besteuerung kann aufgeschoben werden, falls zwischen A und B Unternehmenseinheit besteht.

c) Wenn A und B jede einen Teil ihrer Aktiva auf die andere Gesellschaft übertragen, bedeutet dies die Realisierung der in den übertragenen Aktiva enthaltenen stillen Reserven und folglich Besteuerung.

VORRATSBEWERTUNG

In ihren Hauptprinzipien unterscheiden sich die Rechtsvorschriften der sechs EWG-Länder für die Vorratsbewertung nicht sehr voneinander: Als allgemeine Regel gilt die Bewertung nach den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten, die als der Betrag definiert werden, den das Unternehmen tatsächlich aufgewendet hat, um das betreffende Erzeugnis anzuschaffen oder herzustellen. Bei näherer Betrachtung dieses Begriffs findet man allerdings einige Abweichungen zwischen den Sechs, die vor allem darauf zurückgehen, daß gewisse Unterschiede in den Buchführungsvorschriften bestehen oder die Verwaltungspraxis nicht die gleiche ist.

Ferner lassen die Rechtsvorschriften der sechs Länder die Bewertung der Bestände nach dem Tageswert, dem Marktpreis oder dem Teilwert zu, wenn sich auf diese Weise eine niedrigere Bewertung ergibt als bei Zugrundelegung der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten. Es handelt sich dabei um eine allgemeine Maßnahme, die es den Unternehmen ermöglicht, Verluste aus einem Absinken des Preises der von ihnen gelagerten Wirtschaftsgüter sofort zu verbuchen. Vermutlich wird es auch auf diesem Gebiet gewisse Unterschiede geben, denn wenn auch für einige Erzeugnisse ein eindeutiger Preis besteht, so läßt sich der Begriff des "Tageswertes", "Marktpreises" oder "Teilwerts" bei anderen doch unterschiedlich auslegen.

Die Arbeitsgruppe hielt es im derzeitigen Stadium ihrer Untersuchung jedoch weder für notwendig noch für möglich, aus der Vielgestaltigkeit der Verwaltungspraktiken genaue Schlußfolgerungen abzuleiten, und war im übrigen der Ansicht, daß die wichtigsten Probleme bei der Bewertung des Vorratsvermögens vor allem im Bereich der besonderen Maßnahmen liegen, die es gestatten, von den gewöhnlich angewandten allgemeinen Grundsätzen abzugehen. Die Gesetzgeber haben sich in der Tat bereits seit langem mit dem Problem der Bestandserneuerung bei Preissteigerungen auf Grund von Währungs- oder Marktschwankungen befaßt. Daraus hat sich eine ganze Reihe von Maßnahmen ergeben, die trotz ihrer Unterschiedlichkeit alle dasselbe Ziel anstreben: die Besteuerung der durch Preisschwankungen erzielten Scheingewinne zu mildern oder sogar zu unterlassen und den Unternehmen die Möglichkeit zu geben, ihre Lagerbestände leichter zu erneuern und damit ihre Produktionskapazität zu erhalten.

Wir geben im folgenden eine kurze Darstellung dieser Maßnahmen nach Ländern. Außerdem vermittelt eine im Anhang enthaltene Tabelle (vgl. Anlage II) eine schematische Übersicht über die wesentlichen Bestimmungen.

Sehr aufschlußreich ist die Feststellung, daß zwar grundsätzlich kein Land die Bewertung nach den Wiederbeschaffungskosten zuläßt, tatsächlich aber zahlreiche Bestimmungen sich diesem Begriff zu nähern suchen. Die im folgenden untersuchten Maßnahmen zeigen nämlich, daß sich die Mitgliedstaaten in unterschiedlichem Maße und mit unterschiedlichen Mitteln bemüht haben, zwei ihrer Art nach gleiche Probleme zu lösen: einmal das Problem der Waren, die plötzlichen, beträchtlichen Preisschwankungen unterworfen sind - es handelt sich dabei im wesentlichen um die auf den internationalen Märkten erworbenen Rohstoffe - und zum anderen das allgemeinere Problem der Erneuerung der Bestände bei steigenden Preisen.

Es war der Arbeitsgruppe nicht möglich, zu sehr genauen Schlussfolgerungen zu kommen. Sie gewann jedoch den Eindruck, daß diese Maßnahmen als solche auf den ersten Blick keine durch ihre Unterschiedlichkeit begründeten ernstlichen Wettbewerbsverzerrungen verursachen können, weil sie das gleiche Ziel verfolgen, nämlich den Unternehmen die Erneuerung ihrer Bestände bei Preisschwankungen zu ermöglichen. Sie hat es daher in diesem Stadium ihrer Untersuchungen vorgezogen, sich eine Stellungnahme zu den Fragen der Vorratsbewertung vorzubehalten, bis sie sich einen Überblick über die Unternehmensbesteuerung als Ganzes verschaffen kann. Es ist durchaus nicht ausgeschlossen, daß die bestehenden Unterschiede der Vorratsbewertung zusammen mit anderen Disparitäten, namentlich der Steuerbemessungsgrundlage oder der Steuersätze, dazu beitragen können, die Wettbewerbsbedingungen der Unternehmen zu verfälschen.

BUNDESREPUBLIK DEUTSCHLAND

Grundsatz

Nach dem Einkommensteuergesetz ist das Vorratsvermögen mit den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten anzusetzen. Es gibt jedoch wichtige Milderungen dieses Grundsatzes.

Teilwert

Der Teilwert ist anzusetzen, wenn er niedriger ist als die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten.

Der Teilwert ist der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Unternehmens im Rahmen des Gesamtaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde, wobei davon auszugehen ist, daß der Erwerber das Unternehmen fortführt. Der Teilwert ist also mit anderen Worten der Gebrauchswert, den ein Wirtschaftsgut eines Unternehmens für den gesamten Betrieb hat, nicht aber sein Einzelwert.

Diese Definition allein liefert noch keine Methode zur Ermittlung des Teilwerts, doch hat die deutsche Rechtsprechung häufig eine Höchst- und eine Mindestgrenze definiert, zwischen denen der Teilwert liegen muß, und auf diese Weise den Begriff des Teilwertes präzisiert.

In der Praxis wird der Teilwert für Umlaufvermögen und vor allem für Warenbestände vielfach der Marktpreis sein.

Preissteigerungsrücklage

Steuerpflichtige, die ihren Gewinn auf Grund ordnungsmäßiger Buchführung ermitteln, dürfen eine steuerfreie Preissteigerungsrücklage für Wirtschaftsgüter bilden, deren Preis sich im Laufe des Wirtschaftsjahres um mehr als 10 v.H. erhöht hat. Die Bildung der Rücklage ist nur für die über 10 v.H. hinausgehende Preissteigerung möglich.

Zur Ermittlung der Rücklage wird auf den Bestand am Schluß des Wirtschaftsjahres, der zu den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten angesetzt wird, der Koeffizient angewandt, der sich aus dem Vergleich des Börsen- oder Marktpreises am Schluß des Wirtschaftsjahres mit 110 v.H. des Börsen- oder Marktpreises am Anfang des Wirtschaftsjahres ergibt.

Die Rücklage wird für jedes Erzeugnis einzeln errechnet und muß binnen sechs Jahren nach ihrer Bildung dem zu versteuernden Gewinn zugeführt werden.

Rechenbeispiel:

Marktpreis je Einheit am Schluß des vorausgegangenen Wirtschafts-	
jahres:	1.000
Marktpreis je Einheit am Schluß des Wirtschaftsjahres:	1.500

./.

Hat das Unternehmen während des Wirtschaftsjahres fünf, bei Schluß des Wirtschaftsjahres noch auf Lager befindliche Einheiten zum Preis von je 1.300, insgesamt also für 6.500, angeschafft, so ist auf die Anschaffungskosten folgender Steigerungskoeffizient anzuwenden:

$$\frac{(1500 - 1.100) \cdot 100}{1.500} = 26,6 \text{ v.H.}$$

Die Höhe der Rücklage beträgt also 26,5 v.H. von 6.500 = 1.729.

Besondere Rücklage für West-Berlin

Auf Grund einer Rechtsvorschrift sind Unternehmen, die ihre Tätigkeit in West-Berlin ausüben, zur Bildung einer steuerfreien Rücklage von 7,5 v.H. des Werts der Bestände am 31. Dezember 1962 und von 7,5 v.H. des Werts der Bestände am 31. Dezember 1963 ermächtigt. Die steuerfreie Rücklage darf jedoch höchstens 15 v.H. der am 31. Dezember 1963 vorhandenen Bestände betragen. Beginnend mit dem am 31. Dezember 1970 abschließenden Wirtschaftsjahr müssen diese beiden Rücklagen mit jährlich einem Viertel dem steuerpflichtigen Gewinn zugeführt werden (§ 15 BEG 1964).

Bewertungsabschlag bei gewissen Einfuhrwaren

Steuerpflichtige mit einer ordnungsmäßigen Buchführung können unter gewissen Voraussetzungen einen Bewertungsabschlag von 20 oder 30 v.H. bei bestimmten Einfuhrwaren vornehmen, die in den Anlagen zur Einkommensteuer-Durchführungsverordnung aufgeführt sind. Diese Anlagen enthalten im wesentlichen landwirtschaftliche Grundprodukte und Rohstoffe.

BELGIEN

Die bei der Bewertung des Vorratsvermögens angewandten Regeln sind durch die Rechtsprechung und vor allem die Verwaltungspraxis entwickelt worden.

In Anlehnung an das Gesellschaftsrecht hat die Rechtsprechung das Kriterium der gesunden Geschäftsführung entwickelt, auf Grund dessen die Bewertung angemessen, aber vorsichtig vorgenommen werden soll. In der Verwaltungspraxis hat dieser Begriff allerdings eine ziemlich starre Auslegung erfahren, die im übrigen von der Rechtsprechung nicht entkräftet worden ist. So verfügt eine Verwaltungsanordnung, daß zur Ermittlung der steuer-

./.

pflichtigen Gewinne für die indirekten Steuern die Bestände entweder mit ihren Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten oder aber mit ihrem tatsächlichen Veräußerungswert, falls der letztere niedriger ist, angesetzt werden müssen. Der Veräußerungswert ist im übrigen nichts anderes als der Tageswert.

Von diesem Prinzip gibt es nur eine einzige Ausnahme zugunsten von Erzeugnissen, welche plötzlichen und beträchtlichen Preisschwankungen auf den Weltmärkten unterliegen: Nach einer Verwaltungsanordnung kann der zuständige Finanzbeamte Bewertungen zulassen, die auf niedrigeren als den vorerwähnten Ansätzen beruhen, wenn es sich um Rohstoffe oder Fertigwaren handelt, deren Preise plötzlichen und beträchtlichen Schwankungen auf den Weltmärkten unterworfen sind.

Allgemeingültige, präzise Kriterien lassen sich für dieses Gebiet nicht angeben. Der Finanzbeamte muß Verständnis und Zurückhaltung an den Tag legen, und es ist ihm überlassen, an Hand der ihm von dem Steuerpflichtigen unterbreiteten Unterlagen zu beurteilen, ob dessen Schätzung vernünftig ist und nicht in der Absicht gemacht wurde, Steuern zu hinterziehen oder ihre Fälligkeit hinauszuzögern.

FRANKREICH

Grundsatz

Nach dem "Code Général des Impôts" ist das Vorratsvermögen mit den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten oder, wenn dieser niedriger ist, dem Tageswert im Zeitpunkt der Inventur anzusetzen.

Ferner besteht die Möglichkeit, die im folgenden beschriebenen zwei steuerfreien Rücklagen zu bilden.

Preissteigerungsrücklage

Die Unternehmen können für jegliches in Vorrat gehaltene Material oder Erzeugnis, mit Ausnahme der Rohstoffe, für die eine Preisschwankungsrücklage gebildet werden kann (siehe unten), eine steuerfreie Preissteigerungsrücklage bilden, wenn die Preissteigerung für das betreffende Material oder Erzeugnis während eines zwei aufeinander folgende Wirtschaftsjahre nicht überschreitenden Zeitraums mehr als 10 v.H. betragen hat. Bei der Berechnung der Rücklage wird nur die über 10 v.H. hinausgehende Steigerung berücksichtigt.

Zur Ermittlung der Rücklage multipliziert man die am Schluß des Wirtschaftsjahres auf Lager befindlichen Mengen des Erzeugnisses mit dem Unterschied zwischen:

1. dem Inventurwert je Einheit des Erzeugnisses zu diesem Zeitpunkt und
2. einem Betrag in Höhe von 110 v.H. seines Inventurwertes je Einheit zu Beginn des vorausgegangenen Wirtschaftsjahres oder in Höhe des Inventurwerts je Einheit zu Beginn des betreffenden Wirtschaftsjahres, falls dieser niedriger ist.

Wenn der Inventurwert je Einheit des Erzeugnisses zu Beginn des vorausgegangenen Wirtschaftsjahres festgestellt wurde, wird die auf diese Weise ermittelte Rücklage gegebenenfalls um die Rücklage gekürzt, die am Schluß dieses Wirtschaftsjahres gebildet wurde.

Die Rücklage wird für jedes Erzeugnis einzeln berechnet und ist in der Regel auf sechs Jahre befristet, d.h. daß sie dem steuerpflichtigen Gewinn des Wirtschaftsjahres zugeführt werden muß, das sechs Jahre nach dem zur Bildung der Rücklage führenden Wirtschaftsjahr abschließt. Bei den Unternehmen jedoch, deren normale Lagerdauer drei Jahre übersteigt, wird die Rücklage erst nach Ablauf einer der doppelten Lagerdauer entsprechenden Frist aufgelöst.

Rechenbeispiel:

Inventurwert je Einheit zu Beginn des vorausgegangenen Wirtschaftsjahres:	1.000
Inventurwert je Einheit am Schluß des Wirtschaftsjahres:	1.500.

Hat das Unternehmen fünf Einheiten auf Lager, so kann es eine Rücklage von fünf $(1.500 - 1.000) = 2.000$ bilden, die gegebenenfalls um die bei Abschluß des vorangehenden Wirtschaftsjahres gebildete Rücklage gekürzt wird.

Preisschwankungsrücklage

Den Unternehmen, die mit auf internationalen Märkten erworbenen Rohstoffen arbeiten, wird die Bildung einer steuerfreien Rücklage ermöglicht, um die Folgen der häufigen Preisschwankungen aufzufangen, denen diese Rohstoffe unterworfen sind.

Zur Bildung derartiger Rücklagen sind Unternehmen berechtigt, deren Hauptgeschäftszweig die erste Verarbeitung der auf den internationalen Märkten

ten erworbenen betreffenden Rohstoffe in Frankreich ist, sowie diejenigen Unternehmen, die im Staatsgebiet erworbene Rohstoffe, deren Preise eng mit den Schwankungen der Weltmarktpreise zusammenhängen, unmittelbar verarbeiten.

Der "Code Général des Impôts" bestimmt die Rohstoffe, die Anlaß zur Bildung solcher Rücklagen sein können. Es handelt sich um Erze, Textilien, ölhaltige Früchte und verschiedene andere Rohstoffe, wie Kautschuk, Zellstoff, Erdöl usw.

Bei der Berechnung der Preisschwankungsrücklage wird von einem Grundbestand ausgegangen, der dem Durchschnitt der bei Abschluß gewisser Wirtschaftsjahre inventarisierten Bestände entspricht. Dabei werden die Schwankungen des Dollarkurses berücksichtigt, damit die Rücklage nicht durch Währungsschwankungen beeinflusst wird.

Sie wird für jeden Rohstoff gesondert errechnet und muß jedes Jahr global berichtet werden. Ergibt sich so zum Beispiel bei einem Rohstoff, daß die früher gebildete globale Rücklage die Höchstgrenze der am Schluß eines Wirtschaftsjahres errechneten Rücklagen übersteigt, so wird der Unterschiedsbetrag dem für dieses Wirtschaftsjahr zu versteuernden Gewinn zugeführt.

ITALIEN

Nach dem italienischen Gesetz sind die Rohstoffe und Waren nach den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten oder, falls dieser niedriger ist, nach dem Marktpreis am Schluß des Wirtschaftsjahres zu bewerten. Diese niedrigere Bewertung kann in den folgenden Wirtschaftsjahren beibehalten werden. Ist zum Beispiel im Verlauf eines Wirtschaftsjahres eine Ware mit einem Anschaffungspreis von 100 infolge einer Preissenkung mit einem Marktpreis von 70 angesetzt worden, so kann sie auch in den folgenden Wirtschaftsjahren noch mit 70 bewertet werden, selbst wenn ihr Preis wieder ansteigt.

Allerdings ist anzumerken, daß diese Regel nur unter der Voraussetzung gilt, daß die Vorratsmengen am Ende des Wirtschaftsjahres im Vergleich zu den Mengen zu Beginn des Jahres gleichgeblieben oder gewachsen sind. Im umgekehrten Fall, d.h. wenn die Bestände abnehmen, wird unterstellt, daß die zuletzt eingekauften Waren zuerst verkauft werden. Es wird dann also die Lifo-Methode angewandt.

LUXEMBURG

Die luxemburgischen Rechtsvorschriften sind unmittelbar aus den deutschen Rechtsvorschriften abgeleitet. Folglich sieht das Einkommensteuergesetz die Bewertung der Vorräte zum Einstandswert vor.

Ferner lassen die luxemburgischen ebenso wie die deutschen Rechtsvorschriften die Bewertung zum Teilwert zu, über den bereits bei der Beschreibung des deutschen Systems nähere Angaben gemacht worden sind.

Im Unterschied zur Bundesrepublik ist dagegen in Luxemburg die Bildung von Preissteigerungsrücklagen nicht gestattet.

NIEDERLANDE

Grundsatz

Die einschlägigen niederländischen Rechtsvorschriften sind nicht sehr präzise, denn sie begnügen sich mit dem Hinweis auf den Handelsbrauch. Daher haben die Rechtsprechung und die Verwaltungspraxis die Methoden der Vorratsbewertung im einzelnen herausgearbeitet.

Grundsätzlich kommen für die Bestände drei verschiedene Wertansätze in Frage:

- immer die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten,
- immer der Marktpreis,
- die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten oder der Marktpreis, falls dieser niedriger ist.

Die niederländischen Unternehmen haben jedoch auch andere Bewertungsmöglichkeiten, und zwar das System des eisernen Bestands mit oder ohne Erneuerungsrücklage und das Lifo-System.

1. System des eisernen Bestands

Hierbei sind zwei Möglichkeiten gegeben:

- a) ohne Erneuerungsrücklage: Man ermittelt einen Mindestvorrat, der für die ungestörte Produktionstätigkeit des Unternehmens unerlässlich ist. Dieser Mindestvorrat, der eiserne oder normale Bestand, wird nicht endgültig festgelegt, sondern kann jeweils den Umständen angepaßt werden, z.B. dem Wachstum des Unternehmens. Der eiserne Bestand wird mit den Anschaffungs-

bzw. Herstellungskosten oder mit dem Marktpreis im Zeitpunkt der Einführung bzw. der Aufstockung des eisernen Bestandes des Systems angesetzt; diese Bewertung bleibt grundsätzlich bestehen. Sinkt jedoch der Marktpreis unter den Bewertungsansatz, so kann der eiserne Bestand zum neuen Preis bewertet werden; steigt der Preis wieder, so kehrt man zur ursprünglichen Bewertung zurück. Der den eisernen Bestand übersteigende Vorrat wird mit den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten oder mit dem Marktpreis angesetzt. Ist der tatsächliche Vorrat mengenmäßig geringer als der eiserne Bestand, so darf keine Erneuerungsrücklage gebildet werden.

- b) mit Erneuerungsrücklage: Wie unter a); aber wenn der tatsächliche Bestand geringer ist als der eiserne Bestand, wird der letztere ganz in die Bilanz aufgenommen, so als ob er vorhanden wäre; ihm steht ein Passivposten in Höhe des Tageswertes (am Bilanzstichtag) der am eisernen Bestand fehlenden Mengen gegenüber. Der Gewinn entspricht deshalb demjenigen Gewinn, der sich ergeben hätte, wenn der Bestand am Bilanzstichtag tatsächlich der Höhe des eisernen Bestandes entsprochen hätte.

2. Lifo-System

Die Finanzverwaltung hat die Anwendung dieses Systems an Stelle des Systems des eisernen Bestandes zugelassen, doch wenden es die Unternehmen in der Praxis offenbar selten an.

BEHANDLUNG DER BETRIEBSVERLUSTE

Die auf dem Gebiet der Betriebsverluste sich ergebende Grundsatzfrage ist, wie und während welchen Zeitraums solche Verluste steuerlich mit späteren Gewinnen oder gegebenenfalls früheren Gewinnen ausgeglichen werden können. In rein wirtschaftlicher Hinsicht ist eine zeitliche Beschränkung des Verlustvortrages nicht begründet. Indessen wird in erster Linie aus budgetären Gründen in allen Ländern der Verlustvortrag auf einen bestimmten Zeitraum beschränkt.

Unabhängig von dieser Grundsatzfrage ist es selbstverständlich notwendig zu wissen, welches die Verluste sind, die in steuerlicher Hinsicht für einen Ausgleich in Betracht kommen.

Schließlich darf nicht übersehen werden, daß das Problem des Verlustausgleichs mit dem obligatorischen oder nichtobligatorischen Charakter der Abschreibungen zusammenhängt, weil in den Ländern, in denen selbst in Verlustjahren die Abschreibung obligatorisch ist, der Verlust in entsprechender Höhe vergrößert wird.

1. Welche Verluste können ausgeglichen werden?

Als Verluste, die mit Gewinnen ausgeglichen werden können, werden im allgemeinen diejenigen angesehen, die nach den in jedem Mitgliedstaat geltenden Buchführungs- und Steuervorschriften ermittelt worden sind. Hier ist im einzelnen zu bemerken, daß in der Mehrzahl der Länder, die den Grundsatz der Besteuerung jedes Rechtssubjektes anwenden, keinerlei Ausgleich zwischen Verlusten und Gewinnen juristisch verschiedener Personen vorgenommen werden kann. Demgegenüber kann in Deutschland auf Grund der Tatsache, daß im Rahmen der Organschaftstheorie unter bestimmten Voraussetzungen eine einheitliche Besteuerung einer Gruppe von rechtlich selbständigen Unternehmen erfolgt, ein Ausgleich von Verlusten und Gewinnen der verschiedenen Einheiten der Gruppe stattfinden. Hierin kann ein nicht unbeträchtlicher Vorteil liegen. Ein solcher Ausgleich ist auch in den Niederlanden mit besonderer Genehmigung des Finanzministeriums für Mutter- und Tochtergesellschaften zulässig, wenn die Muttergesellschaft in etwa die Gesamtheit der Aktien der Tochtergesellschaft in Besitz hat. In Frankreich wurden kürzlich Maßnahmen getroffen, um vorübergehend und unter gewissen Bedingungen einen Verlustvortrag in weiterem Rahmen als dem eines einzigen Unternehmens zu erlauben. Diese Bestimmungen können bei der Fusion von Gesellschaften und ähnlichen Vorgängen und im Falle der Gründung gemeinsamer Filialen (in Form von Kapitalgesellschaften) durch Unternehmen zwecks Erleichterung ihres Absatzes angewendet werden.

Die Vorteile dieser Maßnahmen, die von der Erteilung einer Bestätigung durch den Finanzminister abhängen, ist auf die Fusion von Unternehmen oder die Gründung von Filialen beschränkt, die zwischen dem 1. August 1962 und dem 31. Dezember 1970 durchgeführt werden (siehe Art. 239 bis A des C.G.I.).

Außerdem sieht Artikel 209-II des C.G.I. vor, daß im Falle der Verschmelzung oder ähnlicher Verfahren, die zwischen dem 31. Juli 1962 und dem 31. Dezember 1970 durchgeführt wurden, vorher entstandene, noch nicht abgesetzte Verluste, die von den übernommenen oder den einbringenden, oder den

übernehmenden oder den von diesen Einbringungen begünstigten Gesellschaften erlitten wurden, auf spätere Gewinne dieser Gesellschaften vorgetragen werden können; Voraussetzung hierfür ist die besondere Genehmigung durch den Finanzminister nach Stellungnahme des "Conseil de direction du fonds de développement économique et social".

Im Rahmen der neuen Steuervorschriften, die sich aus der Anwendung des Gesetzes Nr. 65-566 vom 12. Juli 1965 durch Dekret ergeben, mit dem "die Besteuerung der Unternehmen und der Erträge aus beweglichem Vermögen geändert wird", ist schließlich für hierzu vom Finanzminister ermächtigte französische Gesellschaften die Möglichkeit gegeben, die Gesamtheit ihrer direkten oder indirekten Betriebsergebnisse, gleichgültig, ob diese in Frankreich oder im Ausland erzielt wurden, bei Besteuerungsgrundlage auf Grund der Verwirklichung und der Ausschüttung von Gewinn zu berücksichtigen. Nach der allgemeinen Handhabung dieser Reform kann den französischen Unternehmen die Option für "Weltgewinn" und "konsolidierter Gewinn" genannte Systeme gestattet werden. Im letzteren Fall ist ein weitgehenderer Ausgleich der Gewinne und Verluste der verschiedenen konsolidierbaren französischen und ausländischen Einheiten gestattet, als der sich aus der Anwendung der Bestimmungen des Artikels 239 bis A des C.G.I. ergebende, da der Anwendungsbereich des konsolidierten Gewinns grundsätzlich nicht im Verhältnis zum Umfang der von der französischen Gesellschaft gehaltenen Beteiligung an seinen französischen und ausländischen Tochtergesellschaften begrenzt ist.

2. Ausgleichszeitraum

In Deutschland, Belgien, Frankreich und Italien können die für ein Wirtschaftsjahr festgestellten steuerlichen Verluste mit den Gewinnen ausgeglichen werden, die während der fünf folgenden Wirtschaftsjahre erzielt werden. In Belgien wird den Gesellschaften im Rahmen der Maßnahmen zur Förderung der regionalen Umwandlung durch Artikel 3 des königlichen Erlasses Nr. 9 vom 18. April 1967 gestattet, wenn die Gesellschaft zwischen dem 1. Januar 1967 und dem 31. Dezember 1969 gegründet wurde, zeitlich unbegrenzt alle erlittenen beruflichen Verluste im Laufe der ersten fünf Buchhaltungs- oder Gesellschaftsjahre wieder auszugleichen. In Belgien und Frankreich ist dieser Ausgleich obligatorisch, d.h. daß die eventuellen Gewinne der fünf folgenden Wirtschaftsjahre in erster Linie zum Ausgleich der Verluste verwendet werden müssen.

./.

In Italien bleibt es den Steuerpflichtigen überlassen, den Ausgleich vorzunehmen, der fakultativ ist, allerdings nur während der dafür vorgesehenen fünf Jahre. In Deutschland ist der Verlustabzug, der im Übrigen nur bei ordnungsmäßiger Buchführung zulässig ist, nicht obligatorisch; er kann jedoch in einem späteren Jahr nur insoweit geltend gemacht werden, als er bei der Veranlagung der Vorjahre wegen nicht ausreichender positiver Einkünfte nicht vorgenommen werden konnte. Ein trotz vorhandener positiver Einkünfte unterlassener Verlustabzug ist für den Steuerpflichtigen endgültig verloren.

Luxemburg hat, wie es scheint aus budgetären Gründen, den Verlustvortrag auf einen Zeitraum von zwei Jahren beschränkt.

Die Niederlande haben demgegenüber ein großzügigeres Verfahren: Einmal ist in den Niederlanden der Verlustvortrag während der sechs Wirtschaftsjahre möglich, die dem Verlustjahr folgen; zum andern kann der Verlust mit dem Gewinn des vorangegangenen Wirtschaftsjahres ausgeglichen werden. Die in den ersten sechs Betriebsjahren entstandenen Verluste schließlich sind ohne zeitliche Begrenzung vortragsfähig.

3. Verpflichtung oder Nichtverpflichtung zur Abschreibung in Verlustjahren

Hierzu darf bemerkt werden, daß - wie es bereits in dem Abschnitt über die Abschreibungen ausgeführt worden ist - in Deutschland, in Luxemburg und in den Niederlanden die Abschreibungen in Verlustjahren obligatorisch sind, während sie in Belgien, in Frankreich und in Italien aufgeschoben werden können (nähere Einzelheiten siehe Abschnitt "Abschreibungen").