

II

(Nicht veröffentlichungsbedürftige Rechtsakte)

KOMMISSION

EMPFEHLUNG DER KOMMISSION

vom 25. Mai 1994

zur Besteuerung der kleinen und mittleren Unternehmen

(Text von Bedeutung für den EWR)

(94/390/EG)

DIE KOMMISSION DER EUROPÄISCHEN
GEMEINSCHAFTEN —

gestützt auf den Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft, insbesondere auf Artikel 155 zweiter Gedankenstrich,

in Erwägung nachstehender Gründe:

Der Rat hat am 28. Juni 1989 den Beschluß 89/490/EWG ⁽¹⁾ über die Verbesserung der Rahmenbedingungen für Unternehmen in der Gemeinschaft, insbesondere für kleine und mittlere Unternehmen, und die Förderung ihrer Entwicklung angenommen, der gemäß dem Beschluß 91/319/EWG ⁽²⁾ überprüft wurde.

In seiner Entschließung vom 17. Juni 1992 über die Gemeinschaftsmaßnahmen zur Unterstützung von Unternehmen, insbesondere kleiner und mittlerer Unternehmen einschließlich der Handwerksbetriebe ⁽³⁾, hat der Rat seine Entschlossenheit bekräftigt, die Maßnahmen zur Unternehmensförderung zu konsolidieren.

Durch seinen Beschluß 93/379/EWG ⁽⁴⁾, durch den der Beschluß 89/490/EWG ersetzt wurde, hat der Rat ein ab 1. Juli 1993 geltendes Programm zum Ausbau der Schwerpunktbereiche und zur Sicherung der Kontinuität und Konsolidierung der Unternehmenspolitik beschlossen. Dieses Programm bezieht sich in erster Linie auf die

Verbesserung der rechtlichen, steuerlichen und administrativen Rahmenbedingungen der Unternehmen.

Auf die Einzelunternehmen und Personengesellschaften entfällt ein erheblicher Teil der kleinen und mittleren Unternehmen, deren Rolle bei der Arbeitsplatzbeschaffung in verschiedenen Mitteilungen der Kommission und insbesondere im „Weißbuch über Wachstum, Wettbewerbsfähigkeit und Beschäftigung“ wiederholt hervorgehoben wurde. Die Investitionsfähigkeit dieser Unternehmen sollte gefördert werden.

Die Besteuerung der Einzelunternehmen und Personengesellschaften, die im allgemeinen der Einkommensteuer unterliegen, hemmt wegen der Progression dieser Steuer insbesondere im Vergleich zur Körperschaftsteuer die Entwicklung der Selbstfinanzierung dieser Unternehmen und beschränkt dadurch — in einem wirtschaftlichen Umfeld, in dem der Zugang zur Fremdfinanzierung schwieriger werden dürfte — ihre Investitionsfähigkeit.

Die derzeitige Struktur der Einkommensteuer- und Körperschaftsteuersätze führt zu Wettbewerbsverzerrungen zwischen Unternehmen verschiedener Rechtsform zum Nachteil der Einzelunternehmen und Personengesellschaften. Es sollte eine größere Steuerneutralität angestrebt werden, wenigstens was die Auswirkungen der Steuersysteme auf die einbehaltenen Gewinne der Unter-

(1) ABl. Nr. L 239 vom 16. 8. 1989, S. 33.

(2) ABl. Nr. L 175 vom 4. 7. 1991, S. 32.

(3) ABl. Nr. C 178 vom 15. 7. 1992, S. 8.

(4) ABl. Nr. L 161 vom 2. 7. 1993, S. 68.

nehmen und damit auf ihre Selbstfinanzierungsmöglichkeiten betrifft.

Einige Mitgliedstaaten haben bereits Maßnahmen ergriffen, um die zwischen den Steuersystemen aufgrund der Einkommensteuer- oder Körperschaftsteuerpflicht bestehende Verzerrung entweder dadurch zu begrenzen, daß Einzelunternehmen oder Personengesellschaften für die Versteuerung ihrer reinvestierten Gewinne nach der Körperschaftsteuer optieren können oder daß die Progression der Einkommensteuer auf die Steuersätze für die auf Kapitalgesellschaften angewandte Körperschaftsteuer beschränkt wird.

Die Umwandlung eines Einzelunternehmens oder einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft kann trotz der steuerfremden Auswirkungen für Unternehmer und Unternehmen eine Lösung des Problems der Höhe der Besteuerung der nichtausgeschütteten Gewinne dieser Unternehmen darstellen. Sie sollte daher ohne wesentliche steuerliche Folgen erfolgen können —

EMPFIEHLT:

Artikel 1

Die Mitgliedstaaten werden aufgefordert, die notwendigen steuerlichen Maßnahmen zu ergreifen, um die ungünstigen Auswirkungen der Progression der Einkommensteuer auf die reinvestierten Gewinne der Einzelunternehmen und Personengesellschaften auszugleichen. Sie prüfen insbesondere folgende Möglichkeiten:

- a) Option für die Körperschaftsteuer und/oder
- b) Begrenzung der steuerlichen Belastung der nichtentnommenen Gewinne auf einen dem Körperschaftsteuersatz vergleichbaren Satz.

Artikel 2

Die Mitgliedstaaten werden aufgefordert, die notwendigen Maßnahmen zu ergreifen oder zu erweitern, um die steuerlichen Hemmnisse für die Änderung der Rechtsform dieser Unternehmen zu beseitigen. Dabei handelt es sich insbesondere um die Umwandlung von Einzelunternehmen oder Personengesellschaften in Kapitalgesellschaften.

Artikel 3

Die Mitgliedstaaten übermitteln der Kommission vor dem 31. Juli 1995 den Wortlaut der wichtigsten Rechts- und Verwaltungsvorschriften, die sie erlassen, um dieser Empfehlung nachzukommen, und teilen ihr jede weitere Änderung in diesem Bereich mit.

Artikel 4

Diese Empfehlung ist an alle Mitgliedstaaten gerichtet.

Brüssel, den 25. Mai 1994

Für die Kommission

Christiane SCRIVENER

Mitglied der Kommission

BEGRÜNDUNG

In den Erklärungen bzw. Entschließungen des Europäischen Rates, des Rates und des Europäischen Parlaments ist wiederholt die wichtige Rolle kleiner und mittlerer Unternehmen (KMU) für die Schaffung von Arbeitsplätzen und Förderung des Wachstums unterstrichen worden. Auf der Tagung in Edinburgh am 11. und 12. Dezember 1992 hat der Europäische Rat unter anderem darauf verwiesen, daß Maßnahmen zur Förderung privater Investitionen insbesondere der KMU vordringlich sind.

Im „Weißbuch der Europäischen Kommission ur Wachstum, Wettbewerbsfähigkeit und Beschäftigung“ wird den Regierungen und der Gemeinschaft die Verantwortung für die Schaffung bestmöglicher wettbewerblicher Rahmenbedingungen für die Unternehmen, insbesondere die KMU, übertragen, da deren Dynamik, Produktivität, Anpassungs- und Innovationsfähigkeit für die europäische Wirtschaft von vitaler Bedeutung sind.

Die Notwendigkeit, die Rahmenbedingungen für Unternehmen weiter zu verbessern, steht im Mittelpunkt des von der Kommission erarbeiteten strategischen Binnenmarktprogramms (1). Um das Potential des Binnenmarkts voll ausschöpfen zu können, ist es nämlich erforderlich, die Entwicklung der KMU zu unterstützen. Die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für KMU ist ein Schlüsselement der in diesem Sinn vorgeschlagenen Initiativen.

Die Kommission hat sich im Rahmen einer Auseinandersetzung mit den Schwerpunkten des Weißbuchs, deren Zielsetzung darin besteht, den KMU die Anpassung an die neuen Wettbewerbserfordernisse zu erleichtern, mit der Frage der steuerlichen Behandlung dieser Unternehmen beschäftigt.

Eine eingehende Analyse der Verfahren der Unternehmensbesteuerung, deren Ergebnisse in der Anlage ausgeführt sind, macht deutlich, daß die steuerliche Behandlung der Unternehmen von der für die Ausübung ihrer Tätigkeit gewählten Rechtsform abhängt. Die Rechtsform des Einzelunternehmens und der Personengesellschaft hat in der Regel zur Folge, daß diese Unternehmen mit ihren gesamten Einkünften der Einkommensteuer unterworfen werden. Aufgrund des progressiven Tarifs dieser Steuer sind die Grenzsteuersätze manchmal niedriger, im allgemeinen jedoch höher als die Körperschaftsteuersätze. Dies kann zu rechtsformbedingten Wettbewerbsverzerrungen zwischen Unternehmen führen — insbesondere, wenn aufgrund einer stärkeren steuerlichen Belastung der Einzelunternehmen und Personengesellschaften deren Möglichkeiten zur Selbstfinanzierung begrenzt sind als diejenigen gleich großer oder sogar größerer Kapitalgesellschaften — und in einigen Fällen auch die Entwicklung der Unternehmen behindern. Da in der Europäischen Union der Anteil der Einzelunternehmen und Personengesellschaften an der Gesamtzahl der Unternehmen recht groß ist (es wird häufig angenommen, daß jedes zweite Unternehmen nicht in der Form der Kapitalgesellschaft geführt wird), hat diese steuerliche Besonderheit erhebliche Auswirkungen.

Einige Mitgliedstaaten haben Steuervorschriften eingeführt, die auf dem Konzept der steuerlichen Neutralität zwischen Kapitalgesellschaften und anderen Unternehmensformen beruhen. Zwar kann eine derartige steuerliche Neutralität niemals vollkommen sein — so daß der Ausdruck steuerliche Gleichwertigkeit besser wäre —, doch kommt es zwischen diesen Vorschriften und dem allgemeinen Steuersystem nur zu geringfügigen Überschneidungen. Diese spezifischen Mechanismen sollen zum einen unabhängig von der Rechtsform der Unternehmen eine größere Steuergerechtigkeit bei der Behandlung einbehaltener Unternehmensgewinne (Dänemark, Griechenland) und zum anderen eine Höchstgrenze für die Steuerprogression bei der Besteuerung von Erträgen aus Gewerbebetrieb (Deutschland) sicherstellen.

Die meisten Mitgliedstaaten sehen jedoch in diesem Zusammenhang die Erleichterung der Umwandlung des Einzelunternehmens oder der Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft vor (selbst wenn die Konsequenzen komplex sind und auch jenseits des steuerlichen Bereichs, insbesondere auf sozialem Gebiet, spürbar werden). Häufig sind in diesem Rahmen Steuervergünstigungen vorgesehen.

Die Kommission wünscht, diesen Bestimmungen in der gesamten Europäischen Union Geltung zu verschaffen, indem sie die übrigen Mitgliedstaaten zu ihrer Übernahme bzw. zur Einfuhung von Maßnahmen mit ähnlicher Wirkung auffordert.

Die vorliegenden Ausfuhungen beruhen auf den zur Verfügung stehenden Informationen sowie den Antworten der Mitgliedstaaten auf einen Fragebogen zur Unternehmensbesteuerung und zu den steuerrechtlichen Vorschriften für die Umwandlung eines Einzelunternehmens oder einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft.

(1) KOM(93) 632 endg. — Mitteilung der Kommission an den Rat vom 22. Dezember 1993: „Die optimale Gestaltung des Binnenmarktes“: Strategisches Programm.

Schlußfolgerungen

Angesichts der Tatsache, daß ein großer Teil der KMU nicht in der Form der Kapitalgesellschaft geführt wird, und der herausragenden Bedeutung der KMU sowohl für die Dynamik der Wirtschaftstätigkeit der Gemeinschaft als auch für die Schaffung von Arbeitsplätzen ermutigt die Kommission die Mitgliedstaaten, Maßnahmen einzuführen, die darauf abzielen, die negativen Auswirkungen der bestehenden Steuerpraktiken auf die Selbstfinanzierung von Einzelunternehmen und Personengesellschaften abzumildern. Eine größere Gerechtigkeit in der steuerlichen Behandlung der nichtentnommenen Gewinne kleiner und mittlerer Unternehmen dürfte diese — durch verbesserte Selbstfinanzierungsmöglichkeiten und eine Stärkung der Liquidität — in die Lage versetzen, besser mit den Schwierigkeiten fertig zu werden, mit denen die KMU insbesondere in Rezessionsphasen zu kämpfen haben, und dank einer gestärkten Investitionskapazität besser von der wirtschaftlichen Erholung („recovery“) zu profitieren. Derartige Maßnahmen hätten außerdem den Vorteil, daß sich die Unternehmen freier zwischen den ihnen für die Ausübung ihrer Tätigkeit zur Verfügung stehenden Rechtsformen entscheiden könnten, da ihre Wahl weniger von steuerlichen Erwägungen beeinflußt wäre.

Die in Dänemark und Griechenland eingeführten Sonderregelungen sowie die deutsche Regelung veranschaulichen auf interessante Weise, welche Möglichkeiten in diesem Bereich bestehen. Maßnahmen mit ähnlicher Wirkung können ins Auge gefaßt werden (z. B. spezifische Investitionsrücklage). Es ist Sache der Mitgliedstaaten, die auf ihre jeweilige steuerliche Situation am besten zugeschnittenen Regelungen zu wählen.

Auch wenn die Umwandlung des Einzelunternehmens oder der Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft aufgrund der Konsequenzen in den steuerfremden Bereichen vielleicht nicht eine Ideallösung darstellt, so ist doch festzuhalten, daß dies eine Möglichkeit zur Lösung des Problems darstellt, und es ferner erstrebenswert ist, den Unternehmer in die Lage zu versetzen, während der gesamten Existenz des Unternehmens die auf dessen Entwicklung am besten zugeschnittene Rechtsform zu wählen. Diesem Konzept geben im übrigen zahlreiche Mitgliedstaaten den Vorzug. Zwar haben derartige Maßnahmen in der Mehrheit der Mitgliedstaaten juristisch eine Betriebsaufgabe zur Folge, doch wurden die damit in der Regel verbundenen steuerlichen Konsequenzen in vielen Fällen abgemildert.

Folglich ergibt sich aus der Untersuchung der Lage in der Gemeinschaft, daß die steuerrechtlichen Vorschriften für die Umwandlung von Einzelunternehmen oder Personengesellschaften in Kapitalgesellschaften im Fall der Änderung der Rechtsform unter dem Strich ein Mindestmaß an steuerlicher Neutralität sicherstellen. Dennoch sind punktuelle Änderungen der Steuergesetze auch weiterhin erstrebenswert, wie die generelle Einführung der Möglichkeit, Unternehmensverluste bei Unternehmen und Anteilseignern auf die Steuerbelastung anzurechnen, sofern ein Verlustvortrag bei der Änderung der Rechtsform untersagt ist, und eine Abmilderung der Steuerbelastung bei der Einbringung von Wirtschaftsgütern, die sich an der steuerlichen Behandlung aufgedeckter stiller Reserven bei den gleichen Vermögensgegenständen ausrichten könnte. Die Kommission fordert alle Mitgliedstaaten auf, die bestehenden Mechanismen weiter zu verbessern bzw. zu übernehmen, um sicherzustellen, daß die Umwandlung von Einzelunternehmen oder Personengesellschaften in Kapitalgesellschaften steuerlich so reibungslos wie möglich erfolgen kann.

Diese Konzepte sind nicht die beiden einzigen möglichen Alternativen, und die Mitgliedstaaten sind nachdrücklich aufgefordert, sich von den neuartigen Initiativen, die einige von ihnen entwickelt haben, inspirieren zu lassen, um gemeinsam mit den betroffenen Parteien die dem Problem der Selbstfinanzierung der kleinen und mittleren Unternehmen am besten entsprechenden Lösungen zu entwickeln.

ANLAGE

I. BESTEUERUNG DER GEWINNE DER KMU — DERZEITIGE SITUATION

Angesichts des Gewichts der KMU in der europäischen Wirtschaft und ihrer besonderen Charakteristika wirtschaftlicher und sozialer Art ist es angezeigt, die in der Gemeinschaft geltenden steuerrechtlichen Vorschriften zur Gewinnbesteuerung der KMU näher unter die Lupe zu nehmen und insbesondere der Frage nachzugehen, ob es in diesem Bereich speziell für die KMU konzipierte, von den allgemeinen Bestimmungen abweichende Maßnahmen gibt.

1. Besteuerung der Unternehmen

Die Besteuerung der Unternehmen knüpft in der Regel nicht an die Größe des Unternehmens, sondern an seine Rechtsform an.

Bei Einzelunternehmen wird die Besteuerung der Unternehmensgewinne nicht unabhängig von der Besteuerung der Einkünfte des Unternehmens, sondern im Rahmen der Erhebung der *Einkommensteuer* vorgenommen.

Personengesellschaften sind in der Regel keine Steuersubjekte: Die Gewinne werden bei den Anteilseignern mit deren persönlichem Steuersatz besteuert, selbst wenn sie nicht tatsächlich über diese Gewinne verfügt haben. Faktisch werden Personengesellschaften ähnlich wie Einzelunternehmen besteuert. In einigen Mitgliedstaaten werden Personengesellschaften jedoch — wenn es sich um gewerbliche Unternehmen handelt — de facto der Körperschaftsteuer unterworfen (Belgien, Spanien), oder es besteht die Möglichkeit, für das steuerliche Regime einer Kapitalgesellschaft zu optieren (Frankreich).

Bei Kapitalgesellschaften wird die *Körperschaftsteuer* auf die von der Gesellschaft selbst realisierten Gewinne erhoben. Prinzipiell haben Aktionäre und Anteilseigner dieser Gesellschaften nur auf die an sie ausgeschütteten Gewinne Steuern zu zahlen.

2. Festlegung der Steuerbemessungsgrundlage

Die der Einkommensteuer unterliegenden gewerblichen Gewinne von Einzelunternehmen oder Personengesellschaften werden prinzipiell auf die gleiche Art und Weise ermittelt wie die Gewinne von Kapitalgesellschaften, die der Körperschaftsteuer unterliegen.

Die von den allgemeinen Bestimmungen abweichenden Regelungen bestehen im wesentlichen in einer Pauschalierung der Steuerbemessungsgrundlage oder einer Vereinfachung der steuerlichen Formalitäten.

Wegen der Schwellenwerte für die Anwendung dieser Maßnahmen (in Frankreich gilt die Pauschalregelung beispielsweise nur für Unternehmen mit einem Umsatz unter 500 000 französischen Franken (Dienstleistungen: 150 000 französische Franken)) und weil eine Neufestsetzung dieser Werte nur selten erfolgt, betreffen diese Regelungen in der Praxis im allgemeinen nur besonders kleine Einzelunternehmen oder Einzelunternehmen des Handwerks. Zwar bringen sie für die Geschäftsführer kleiner Unternehmen den Vorteil mit sich, deren steuerliche (und buchhalterische) Pflichten erheblich zu erleichtern, doch weisen sie andererseits den Nachteil auf, den Geschäftsführern keinerlei Veranlassung zu bieten, sich der für die Entwicklung ihres Unternehmens möglicherweise erforderlichen Managementinstrumente zu bedienen. Faktisch sind die Unternehmen dieser Art häufig als lokale Unternehmen konzipiert.

Für körperschaftsteuerpflichtige Unternehmen bestehen dagegen keinerlei Pauschalregelungen. Doch können diese Gesellschaften in einigen Mitgliedstaaten, insbesondere in Anwendung der Bestimmungen der vierten Gesellschaftsrichtlinie, Maßnahmen zur Vereinfachung der Rechnungslegung in Anspruch nehmen, falls sie als „kleine Unternehmen“ gelten. In diesem Fall können sie eine gekürzte Fassung ihrer Bilanz und ihrer Erfolgsbilanz vorlegen, indem sie nur einen Teil der am Ende des Geschäftsjahres einzureichenden Steuerformulare ausfüllen. Doch bleiben sie an die Einhaltung der Rechnungslegungsgrundsätze und der für die Besteuerung der gewerblichen Gewinne üblichen Bewertungsverfahren gebunden.

Faktisch bestehen — mit Ausnahme der steuerlichen Behandlung der Einkünfte der Anteilseigner, die davon abhängt, ob die gewählte Rechtsform eine Besteuerung nach dem Trennungs- oder dem Durchgriffsprinzip zur Folge hat — keine wesentlichen Unterschiede in der Festlegung der Steuerbemessungsgrundlage der Unternehmen, unabhängig davon, ob es sich um große oder kleine, um Unternehmen mit oder ohne eigene Rechtspersönlichkeit handelt. Erhebliche Unterschiede sind dagegen bei den Sätzen zu verzeichnen: progressiver Tarif der Einkommensteuer, Körperschaftsteuerregelsätze, ermäßigte Sätze usw.

3. Körperschaftsteuersätze

Die Betrachtung der Steuersätze (vgl. Anhang 1, S. 11) macht deutlich, daß die Grenzsteuersätze der Einkommensteuer natürlicher Personen trotz der allgemeinen Tendenz zur Reduzierung der Gesellschafts- und Personensteuern über dem Normalsatz der Körperschaftsteuer liegt. Faktisch werden Einzelunternehmen und Personengesellschaften aufgrund ihrer Rechtsform — da nicht zwischen entnommenen und nichtentnommenen Gewinnen unterschieden wird — auf der Grundlage ihres gesamten Gewinns zum Grenzsteuersatz der Einkommensteuer besteuert, der über den Körperschaftsteuersätzen liegen kann.

Dies ist eine Quelle von rechtsformbedingten Wettbewerbsverzerrungen zwischen Unternehmen zum Nachteil von Einzelunternehmen und Personengesellschaften. Diese Wettbewerbsverzerrungen werden um so stärker sein, je größer der Unterschied zwischen Einkommen- und Körperschaftsteuern ist.

Das für Einzelunternehmen und Personengesellschaften geltende Besteuerungssystem behindert deren Expansion durch Investitionen. Ihre Selbstfinanzierungsmöglichkeiten werden durch die starke Besteuerung der höheren Einkünfte verringert, die das größte Ersparnis- und Investitionspotential bieten.

Die Förderung der Möglichkeiten zur Selbstfinanzierung der KMU stellt jedoch die gangbarste Alternative zum Rückgriff auf externe Finanzierungsquellen dar, der sich in der derzeitigen wirtschaftlichen Lage als ausgesprochen schwierig erweisen kann; die Finanzmittler neigen nämlich manchmal dazu, nach der Euphorie der 80er Jahre übervorsichtig zu sein und bei der Vergabe zusätzlicher Mittel eine gewisse Zurückhaltung an den Tag zu legen. Daher ist es wichtig, daß das Unternehmen ausreichendes Eigenkapital bilden kann, um etwaige vorübergehende Schwierigkeiten, die auf externen (Konjunktur) oder internen Faktoren beruhen, abfedern zu können. Denn in einer Phase, in der ein Unternehmen stark expandiert, können etwa auftretende Gleichgewichtsveränderungen das Unternehmen insbesondere finanziell verwundbarer machen.

Angesichts der Tatsache, daß Einzelunternehmen summa summarum einen Anteil von fast 50 % an den in den Mitgliedstaaten der Gemeinschaft tätigen Unternehmen aufweisen und daß sie 10 bis 20 % der Erwerbstätigen beschäftigen, können die möglichen Konsequenzen dieser steuerlichen Besonderheiten nicht außer acht gelassen werden.

Da diese unterschiedlichen Rechtsformen in der Gemeinschaft nicht gleichmäßig verteilt sind, kann dieser steuerrechtliche Faktor Einfluß auf die optimale Verteilung der Investitionen innerhalb des Binnenmarktes haben.

Kapitalgesellschaften, Personengesellschaften und Einzelunternehmen sind in den einzelnen Mitgliedstaaten sehr unterschiedlich verteilt. So gibt es in Ländern wie Deutschland oder Italien nur sehr wenige und vor allem in Frankreich, Belgien und dem Vereinigten Königreich besonders viele Unternehmen, die in der Form der Kapitalgesellschaft geführt sind (vgl. die Tabelle in Anhang 3, S. 17, über die Größe des Unternehmenssektors in den Mitgliedstaaten). Insbesondere kleine Unternehmen weisen häufig eine andere Rechtsform als die der Kapitalgesellschaft auf, doch sind auch hier Unterschiede zwischen den Mitgliedstaaten festzustellen. So werden in Deutschland bedeutende Unternehmen als Personengesellschaften geführt; in Belgien ist es üblich, daß auch kleine Unternehmen die Rechtsform der Aktiengesellschaft annehmen, während in Deutschland nur eine begrenzte Anzahl großer Unternehmen diese Struktur wählt.

II. AD-HOC-LÖSUNGEN IN EINIGEN MITGLIEDSTAATEN

In Dänemark kann ein Einzelunternehmer jedes Jahr für eine Besteuerung der thesaurierten Gewinne zum Körperschaftsteuersatz optieren. Im Rahmen der seit 1987 geltenden Sonderregelung (besondere Unternehmensvereinbarung oder „business rules“) wird außerdem bei den vom Unternehmer entnommenen Gewinnen zwischen Kapitalerträgen und Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit unterschieden. Derjenige Anteil des Kapitalertrags, der der hypothetischen Anwendung des durchschnittlichen jährlichen Zinssatzes für Schuldverschreibungen auf das Nettovermögen des Unternehmens entspricht, unterliegt der steuerlichen Vorzugsbehandlung der Dividenden, die in der Regel für Einkünfte aus Anteilen gilt. Die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, d. h. die Einkünfte, die der Unternehmer zusätzlich zu den Kapitalerträgen entnimmt, werden zum progressiven Einkommensteuertarif besteuert. Durch diese Methode, die rund 130 000 Unternehmen anwenden, werden die thesaurierten Gewinne von Einzelunternehmen, Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften steuerlich gleich behandelt, da sie dem gleichen Satz — dem Körperschaftsteuersatz von 34 % — unterworfen werden. Diese Regelung ist im Anhang 4, S. 18, detaillierter beschrieben.

Auch Norwegen und Schweden verfügen über Regelungen, die den dänischen Vorschriften von ihrer Konzeption her relativ ähnlich sind. Allerdings bringt die beschriebene Steuervorschrift für die Unternehmen, die diese Wahlmöglichkeit wahrnehmen, ein Mehr an Verwaltungsaufwand, insbesondere bei der Buchhaltung, mit sich.

In Griechenland wurde durch die Steuerreform vom Juni 1992 ein ähnlicher Mechanismus für Offene Handelsgesellschaften, Kommanditgesellschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung eingeführt, die zuvor einem progressiven Einkommensteuertarif in Höhe zwischen 5 und 40 % unterlagen. Nun werden ihre Gewinne nach Abzug der Vergütung der Anteilseigner oder Geschäftsführer — natürliche Personen, die mindestens ein Drittel der Anteile der Gesellschaft innehaben — zum einheitlichen Satz von 35 % (wie bei Aktiengesellschaften) besteuert. Diese Vergütung wird, unabhängig davon, ob sie tatsächlich entnommen wird oder nicht, auf pauschal 50 % des Nettogewinns der Gesellschaft beziffert und beim Anteilseigner oder Geschäftsführer der Einkommensteuer unterworfen. Der Vorteil dieser Reform liegt darin, daß Gewinne, die von den Unternehmen der genannten Rechtsform nicht entnommen werden, neutral behandelt werden.

Außerdem sei erwähnt, daß Deutschland mit Wirkung vom 1. Januar 1994 eine Vorschrift eingeführt hat, durch die die Progression der Einkommensteuer auf die Gewinne von Einzelunternehmen und Personengesellschaften durch Einführung eines maximalen Grenzsteuersatzes von 47 % für diese Art von Gewinnen begrenzt wird. Auf sämtliche anderen steuerbaren Einkünfte wird hingegen gegebenenfalls auch weiterhin der Spitzensteuersatz von 53 % angewandt. Der Unterschied zwischen dem Körperschaftsteuersatz (von 45 % auf nichtentnommene Gewinne ⁽¹⁾) und dem Steuersatz auf die Gewinne von Unternehmen, die nicht in Form der Kapitalgesellschaft geführt werden (47 %), beträgt nur noch 2 Prozentpunkte — ohne die Begrenzung der Progression wäre er viermal so groß gewesen. Zwar ist diese Maßnahme anders geartet als die Maßnahmen Griechenlands und Dänemarks, da sie sich auf sämtliche — ausgeschüttete wie nichtentnommene — Gewinne der betreffenden Unternehmen bezieht, doch zeugt auch sie von dem Bestreben, die Unterschiede zwischen Kapitalgesellschaften und Einzelunternehmen bzw. Personengesellschaften in der steuerlichen Behandlung nichtentnommener Gewinne zu verringern.

Diese Beispiele illustrieren, welche Lösungen möglich sind, ohne mit dem allgemeinen Steuersystem in Konflikt zu geraten (Dänemark, Griechenland) oder das traditionell für Einzelunternehmen und Personengesellschaften geltende Durchgriffsprinzip aufzugeben (Deutschland).

Welche Lehren kann die Gemeinschaft aus diesen Maßnahmen ziehen?

Hier geht es nicht darum, eine einzige dieser Lösungen als Modell für die Gemeinschaft zu wählen — sie alle haben ihre Vor- und Nachteile.

So steht der Differenziertheit und Angemessenheit des *dänischen Systems* mit dem angestrebten Ziel steuerlicher Neutralität die komplexe Verwaltung dieses Systems gegenüber. Das dänische Steuergesetz räumt dem Unternehmer (Einzelunternehmen und Personengesellschaften) die Möglichkeit ein, jedes Jahr zwischen der Sonderregelung und der normalen Einkommensteuerregelung zu wählen, so daß er den Umfang der Selbstfinanzierung des Unternehmens durch die Wahl der je nach Unternehmensergebnis steuerlich günstigsten Regelung optimieren kann. Die Sonderregelung setzt jedoch voraus, daß sich der Unternehmer zu einer detaillierten Buchführung zwingt. Zwang ist hier jedoch ein relativer Begriff, da die buchhalterischen Anforderungen positive pädagogische Auswirkungen haben können, indem sie den Unternehmer dazu veranlassen, sich die für eine gute Leitung seines Unternehmens erforderlichen Informationshilfsmittel zu verschaffen. Außerdem sind mit dieser maximalen steuerlichen Flexibilität weitere negative Konsequenzen in Form erheblicher Belastungen für den staatlichen Haushalt verbunden. Diese Belastungen ließen sich mit Regelungen, durch die die einmal getroffene Wahl für einen Mindestzeitraum (von fünf Jahren oder mehr) oder unwiderruflich festgeschrieben wäre, zweifellos begrenzen. Doch wären derartige Regelungen mit höheren Verwaltungskosten für die Steuerbehörden verbunden, da sie strenge Kontrollen durchführen müßten, um eine mißbräuchliche Inanspruchnahme derartiger Sonderregelungen zu verhindern.

Der Vorteil des *griechischen Systems* besteht darin, daß einbehaltene Gewinne von Personengesellschaften (Einzelunternehmen sind von dieser Regelung ausgeschlossen) und Kapitalgesellschaften steuerlich gleich behandelt werden — in beiden Fällen wird ein Körperschaftsteuersatz von 35 % erhoben. Diese generell angewandte Regelung weist jedoch den Nachteil auf, daß den Unternehmen keine Wahlfreiheit bleibt: Die neue Steuerregelung kann negative Konsequenzen für diejenigen kleineren Unternehmen haben, die bisher mit einem niedrigeren Grenzsteuersatz der Einkommensteuer unterlagen.

Der besondere Vorteil des *deutschen Mechanismus* der Begrenzung der Progression der Einkommensteuer auf gewerbliche Einkünfte besteht in seiner einfachen Umsetzung. Doch hat er den Nachteil, das Steuersystem zu verzerren, indem er den selbständigen Unternehmer, dessen Steuersatz 47 % nicht überschreiten kann, vorteilhafter behandelt als den abhängig Beschäftigten, dessen Steuerlast 53 % betragen kann, selbst wenn letzterer — beispielsweise als Geschäftsführer — eine ebenso große Verantwortung trägt.

Diese Unterschiede resultieren in erster Linie aus sowohl steuertechnisch als auch politisch bedingten Entscheidungen, die spezifischen nationalen Gegebenheiten Rechnung tragen.

⁽¹⁾ Ausschüttete Gewinne werden mit 30 % belastet.

Dennoch haben alle diese Lösungen — so unterschiedlich sie auch sein mögen — die positive Wirkung, dazu beizutragen, den für die Besteuerung einbehaltener Gewinne von Einzelunternehmen und Personengesellschaften geltenden Satz dem Körperschaftsteuerregelsatz für die Besteuerung einbehaltener Gewinne von Kapitalgesellschaften anzugleichen.

Es sind weitere Varianten mit ähnlicher Wirkung denkbar. So könnte beispielsweise eine steuerlich günstigere Behandlung der Investitionstätigkeit des Einzelunternehmens oder der Personengesellschaft darin bestehen, zwischen einbehaltenen und vom Unternehmer oder den Anteilseignern entnommenen Gewinnen zu unterscheiden. Die einbehaltenen Gewinne würden — sofern der Unternehmer (oder die Anteilseigner einstimmig) widerruflich oder unwiderruflich für diese Regelung optiert — mit dem Körperschaftsteuersatz belegt, und nur die entnommenen Gewinne würden als gewerbliche Einkünfte mit der Einkommensteuer des Unternehmens (oder der Anteilseigner) belegt.

Zwar machen die skandinavischen Maßnahmen und insbesondere das dänische Beispiel deutlich, daß derartige Regelungen durchführbar sind, doch sei auch darauf hingewiesen, daß in einigen Mitgliedstaaten diesbezüglich eine gewisse Skepsis herrscht. So wird in Deutschland aufgrund der einschlägigen Erfahrungen zu Beginn der 50er Jahre und im Vereinigten Königreich aufgrund von Untersuchungen der Steuerverwaltung daran gezweifelt, daß ein System, bei dem die einbehaltenen Gewinne von Einzelunternehmen und Personengesellschaften wahlweise der Körperschaftsteuer unterworfen werden, angesichts vor allem der Schwierigkeit, die Einkommensströme zwischen Unternehmer und Unternehmen zu kontrollieren, und der Gefahr einer mißbräuchlichen Anwendung der Regelung überhaupt praktikabel ist.

In diesem Zusammenhang wurde als Alternative vorgeschlagen, den Unternehmen die Bildung spezifischer Investitionsrücklagen zu gestatten, durch die die Selbstfinanzierungsmöglichkeiten der Unternehmen erweitert würden und gleichzeitig sichergestellt würde, daß die Mittel für Investitionen (materieller oder immaterieller Art) verwendet werden. Auch hier wäre es den Mitgliedstaaten überlassen, wieviel Freiheit sie den Unternehmen bei der Verwendung und Zweckbestimmung ihrer Selbstfinanzierung lassen (beispielsweise Verbesserung der Liquidität oder Ausrüstungsinvestitionen).

Im Mittelpunkt der bisher dargelegten Lösungen steht das Bestreben, die Gewinnthesaurierung von Unternehmen aller Rechtsformen steuerlich neutral zu gestalten. Der Vorteil dieser Mechanismen besteht darin, über die Besteuerung das Entwicklungspotential der Unternehmen zu fördern, ohne die bestehende Rechtsform in Frage zu stellen, für die sich der Unternehmer ursprünglich aufgrund von steuerlichen⁽¹⁾ oder anderen Kriterien entschieden hat. Zur Zeit verfügt nur eine Minderheit der Mitgliedstaaten über derartige Vorschriften.

Die meisten Mitgliedstaaten geben einem anderen Konzept den Vorzug, das darin besteht, eine Änderung der Rechtsform eines bestehenden Unternehmens steuerlich zu erleichtern.

III. STEUERVERGÜNSTIGUNG BEI DER ÄNDERUNG DER RECHTSFORM DER KMU

Zwischen diesem und dem vorstehend erwähnten Konzept bestehen erhebliche Unterschiede. Im übrigen handelt es sich bei beiden weder um exklusive noch um miteinander unvereinbare Konzepte: Dänemark, Deutschland und Griechenland, die die bereits vorgestellten Ad-hoc-Steuervorschriften zugunsten von Unternehmen, die nicht in Form der Kapitalgesellschaft geführt werden, eingeführt haben, sehen in ihren Rechtsvorschriften auch verschiedene Regelungen vor, um die steuerlichen Nachteile bei der Umwandlung eines Einzelunternehmens oder einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft zu begrenzen.

Die beiden Konzepte stellen jedoch auch keine gleichwertigen Alternativen dar, da sie mit unterschiedlichen Auswirkungen auf die Rechte und Pflichten der Unternehmer verbunden sind. In die Entscheidung des Unternehmens, für die Ausübung seiner Berufstätigkeit eine Kapitalgesellschaft zu gründen oder nicht, spielen zahlreiche steuerfremde Faktoren hinein. Der Umfang der persönlichen Haftung des Unternehmers wird oftmals ein wichtiges Entscheidungskriterium sein. Als weiteres wichtiges Entscheidungselement sei der Umfang des sozialen Schutzes (und seine Kosten) genannt, der dem Unternehmer je nach gewählter Rechtsform zusteht. Wenn andere Personen an dem Vorhaben beteiligt sind, werden auch personelle Aspekte in die Entscheidung einbezogen werden.

Außerdem darf nicht übersehen werden, daß die Umwandlung in eine Kapitalgesellschaft — insbesondere wenn ihr einziges Ziel darin besteht, die Steuerbelastung des Unternehmens zu verringern — für kleine und mittlere Unternehmen mit dem Nachteil verbunden ist, dem Geschäftsführer eine über das Notwendige hinausgehende Verwaltungsstruktur aufzubürden, die der direkten Beziehung zwischen Unternehmer und Unternehmen abträglich ist.

Dennoch ist die Umwandlung von Nichtkapitalgesellschaften in Kapitalgesellschaften ein akzeptables Konzept zur Lösung des Problems der unterschiedlichen Behandlung dieser beiden Gesellschaftstypen. Zwar

(1) In diesem Zusammenhang wird der Unternehmer seine allgemeine steuerliche Situation bewerten; in seine Entscheidung für oder gegen die Gründung einer Kapitalgesellschaft werden sein derzeitiges oder erwartetes Gesamteinkommen hineinspielen. In allen Fällen wird der Unternehmer seine Entscheidung in Abhängigkeit seiner persönlichen Parameter treffen, ohne sich notwendigerweise darüber im klaren zu sein, wie sich seine Entscheidung auf die Kosten späterer Investitionen und das Wachstumspotential des Unternehmens auswirkt.

mag diese Lösung radikal und möglicherweise unverhältnismäßig erscheinen, doch wäre das angestrebte Ziel, die Verbesserung der Wettbewerbsfähigkeit der betreffenden Unternehmen, erreicht. Indem eine Änderung der Rechtsform erleichtert oder sogar gefördert würde, so daß eine Gesellschaftsstruktur gefunden würde, die der Entwicklung des Unternehmens steuerlich besser Rechnung trüge, könnten die steuerlichen Hindernisse überwunden werden, mit denen ein Unternehmen konfrontiert ist, das aufgrund der ursprünglichen Entscheidung des Unternehmers in Form des Einzelunternehmers oder der Personengesellschaft gegründet wurde.

Deshalb sollte das Steuersystem den Unternehmen generell genügend Flexibilität in bezug auf die Wahl der Rechtsform bieten, unter der er seiner beruflichen Tätigkeit nachgeht. Denn wenn der Unternehmer zu Beginn seiner Tätigkeit über die Gründung oder Nichtgründung einer Kapitalgesellschaft entscheiden muß, so ist es durchaus denkbar, daß ihn die Expansion seines Unternehmens einige Jahre später zur Überprüfung dieser ursprünglichen Entscheidung veranlaßt.

Andererseits muß eingeräumt werden, daß die ungünstige steuerliche Belastung von Einzelunternehmen oder Personengesellschaften gegenüber Kapitalgesellschaften erst dann wirksam wird, wenn die Nichtkapitalgesellschaften aufgrund der erzielten Gewinne mit den Spitzensätzen der Einkommensteuer belastet werden. Diese Situation wird normalerweise eher am Ende einer Expansionsphase als bei Gründung des Unternehmens eintreten, da Unternehmen in den ersten Jahren ihrer Existenz im allgemeinen eine geringe oder sogar negative Rentabilität aufweisen.

Heute ist unbestritten, daß es für ein Unternehmen von Interesse und notwendig ist, seine Rechtsform den Erfordernissen der Wettbewerbsfähigkeit der Märkte anzupassen, so daß sichergestellt werden muß, daß eine derartige Änderung der Rechtsform nicht mit prohibitiven steuerlichen Kosten verbunden ist.

In den meisten Mitgliedstaaten bedeutet eine Änderung der Rechtsform jedoch generell eine Betriebsaufgabe und die Gründung einer neuen juristischen Person mit den daraus resultierenden steuerlichen Konsequenzen. Für gewöhnlich sind alle Unternehmen, die einen derartigen Schritt unternehmen, folgenden steuerlichen Belastungen unterworfen: unmittelbare Besteuerung der Gewinne des Geschäftsjahres, der stillen Reserven und der ursprünglich steuerbefreiten Rückstellungen, Verlust der Möglichkeit des Vortrags von Verlusten aus früheren Geschäftsjahren, Einlagenbesteuerung.

Die Fortführung des Unternehmens wird nur selten gestattet — dem Kriterium der juristischen Form wird häufig mehr Beachtung geschenkt als der wirtschaftlichen Realität des Unternehmens. Doch sehen die meisten Mitgliedstaaten je nach Art der rechtlichen Umwandlung und ihrer genauen Modalitäten unterschiedliche Behandlungen vor. Je nachdem, ob ein Einzelunternehmen oder eine Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft oder eine Kapitalgesellschaft in eine andere Form der Kapitalgesellschaft umgewandelt wird, ist die Frage, ob das Unternehmen fortgeführt werden kann oder nicht, in den einzelnen Mitgliedstaaten unterschiedlich geregelt. Auch die Gewährung von Steuervergünstigungen ist von der Erfüllung oder Nichterfüllung bestimmter an die rechtliche Umwandlung geknüpfter Bedingungen abhängig.

Auch wenn die meisten Mitgliedstaaten bei der Umwandlung eines Einzelunternehmens oder einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft automatisch von der Aufgabe des Unternehmens ausgehen, kann von diesem Grundsatz unter bestimmten Umständen abgewichen werden: So ist in Belgien die „Fortführung“ des Unternehmens unter steuerlichem Aspekt möglich, wenn sich der Unternehmer dafür entscheidet.

Bei der Umwandlung einer Personen- in eine Kapitalgesellschaft gestatten einige Mitgliedstaaten (Italien, Portugal) die Fortführung des Unternehmens, während eine derartige Umwandlung in der Mehrzahl der Mitgliedstaaten mit der Betriebsaufgabe und Gründung einer neuen juristischen Person verbunden ist.

Unabhängig davon, wie stark der juristische Formalismus in den einzelnen Mitgliedstaaten ausgeprägt ist (Unternehmensfortsetzung oder Betriebsaufgabe), haben die meisten von ihnen Vorschriften erlassen, um die steuerlichen Konsequenzen dieser Umwandlungen abzufedern. Diese Maßnahmen, die in Anhang 2 S. 15, Mitgliedstaat für Mitgliedstaat detailliert beschrieben sind, beziehen sich insbesondere auf die Möglichkeit, die Besteuerung der im Rahmen der Umwandlung festgestellten stillen Reserven aufzuschieben und die im Zusammenhang mit der Geschäftstätigkeit gebildeten Rückstellungen, deren Zweckbestimmung erhalten bleibt, zu übertragen. Auch bei den Registergebühren gibt es in gewissem Umfang Erleichterungen.

Im übrigen ist es interessant festzustellen, daß die von Frankreich geschaffene Möglichkeit, nach der Personengesellschaften (unwiderruflich) für die Körperschaftsteuer optieren können, sich steuerlich praktisch ebenso auswirkt wie die Umwandlung in eine Kapitalgesellschaft. Es gelten die gleichen Steuerermäßigungsmodalitäten, doch kommt als positiver Faktor noch die Nichtbesteuerung der stillen Reserven und der Gewinne, deren Besteuerung aufgeschoben ist, hinzu, da sich an der Buchführung nichts ändert und die Besteuerung der aufgedeckten stillen Reserven auch zu einem späteren Zeitpunkt möglich bleibt.

Welche Lehren sollte die Gemeinschaft aus diesen Maßnahmen ziehen?

Bei der Entscheidung darüber, ob bei Änderung der Gesellschaftsform die Wirtschaftstätigkeit eines Unternehmens fortgeführt werden kann, ist der juristische Formalismus in den Mitgliedstaaten stark ausgeprägt; dennoch werden die steuerlichen Konsequenzen dieses juristischen Formalismus, aufgrund dessen es bei Umwandlung der Rechtsform fast stets zur Aufgabe der bestehenden und zur Gründung eines neuen Unternehmens kommt, in der Praxis durch Vorschriften, die eine Ermäßigung oder den Aufschub der Erhebung bestimmter Steuern zum Ziel haben, abgefedert.

So sehen fast alle Mitgliedstaaten die Möglichkeit vor, aufgedeckte stille Reserven erst zum Zeitpunkt ihrer Realisierung zu besteuern (meistens unter der Bedingung, daß sich der Unternehmer dazu verpflichtet, die als Gegenleistung für seine Einlagen in das neue Unternehmen erhaltenen Anteile zu behalten, und daß die übertragenen Vermögenswerte zu ihrem Buchwert in die Bücher des anderen Unternehmens übernommen werden) oder lassen dem Unternehmer die Freiheit, zwischen unmittelbarer Besteuerung (so daß das neue Unternehmen die Abschreibungen auf die übertragenen Vermögenswerte auf der Grundlage ihres Wertes zum Zeitpunkt der Einbringung und nicht mit dem Buchwert in den Büchern des übertragenen Unternehmens berechnen kann) und zwischen der Steuerstundung zu wählen. Nur ein Mitgliedstaat (Portugal) sieht diese Möglichkeiten bei der Umwandlung von Einzelunternehmen in Kapitalgesellschaften nicht vor.

Gleichermaßen gestatten alle Mitgliedstaaten außer Portugal die Aufrechterhaltung der Rückstellungen, deren Zweck fortbesteht. Außerdem behalten fast alle Mitgliedstaaten die üblichen Fristen für die Entrichtung der Unternehmenssteuern bei.

Aufgrund des juristischen Formalismus und seiner Ausprägung auf steuerlichem Gebiet ist es jedoch nicht möglich, Verluste weiter als bis zum Zeitpunkt der Änderung der Rechtsform vorzutragen. Nach Angaben einiger Mitgliedstaaten (Deutschland, Frankreich, Luxemburg, Vereinigtes Königreich) können die Verluste des Einzelunternehmens oder der Personengesellschaft in diesem Fall jedoch auf die Steuerlast des Unternehmens oder der Anteilseigner angerechnet werden.

Zur Besteuerung von Einlagen ist festzustellen, daß einige Mitgliedstaaten (Belgien, Griechenland, Spanien, Frankreich, Italien) die Einbringung von Grundstücken und Gebäuden in die Gesellschaft nach wie vor einem relativ hohen Steuersatz unterwerfen. Doch haben einige Mitgliedstaaten (Belgien, Frankreich, Spanien) Vorschriften zur Ermäßigung dieser Steuerbelastung eingeführt, sofern der Einleger für diese Einlagen Anteile erhält. Es wäre zu wünschen, daß derartige Mechanismen in der gesamten Europäischen Union eingeführt werden.

ANHANG 1

Gegenüberstellung der Körperschaftsteuer- und Einkommensteuersätze — Auswirkung auf die Unternehmensbesteuerung

Bei einer Gegenüberstellung der Körperschaftsteuer- und Einkommensteuersätze in der Gemeinschaft ergeben sich je nach Mitgliedstaat drei Situationen (siehe Tabelle); dies wird in den nachstehenden Schaubildern veranschaulicht.

In der ersten Ländergruppe liegt der Körperschaftsteuersatz nicht nur unter dem marginalen Einkommensteuersatz, sondern auch unter dem niedrigsten Einkommensteuersatz. Bei der zweiten Gruppe liegt der Körperschaftsteuersatz zwischen den positiven Eckwerten der Einkommensteuer. In der letzten Gruppe finden sich die Länder, in denen der Körperschaftsteuersatz gleich dem marginalen Einkommensteuersatz ist oder über diesem liegt.

- Dänemark und Irland — Irland wegen des ermäßigten Körperschaftsteuersatzes für das verarbeitende Gewerbe — gehören zur ersten Gruppe. Schon der Vergleich der Struktur der Steuersätze zeigt eindeutig die Begünstigung der körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen gegenüber den Einzelunternehmen und einkommensteuerpflichtigen Personengesellschaften hinsichtlich der steuerlichen Veranlagung ihrer Gewinne. Bei sonst gleichbleibenden Voraussetzungen ist eine derartige fiskalische Behandlung ein nicht zu leugnender Anreiz für die Gründung eines Unternehmens mit eigener Rechtspersönlichkeit (sofern die administrativen Kosten nicht prohibitiv sind).
- Die Anreizwirkung ist bei der zweiten Ländergruppe dagegen schwächer; zu dieser Gruppe gehören die meisten Mitgliedstaaten (Belgien, Spanien, Frankreich, Griechenland, Irland (außer verarbeitendes Gewerbe), Luxemburg, Niederlande, Vereinigtes Königreich). Die Rechtsform der Einzelunternehmen ist von Vorteil, solange der steuerpflichtige Gewinn relativ niedrig liegt (ohne etwaige Einkommen aus anderen Quellen); je höher er jedoch ausfällt, desto stärker benachteiligt der Schwellen- und Schereneffekt — weil die Einkommensteuer, anders als die Körperschaftsteuer, progressiv ist — Einzelunternehmen gegenüber beispielsweise Kapitalgesellschaften. Dies gilt auch für die einkommensteuerpflichtigen Personengesellschaften.

Allerdings ist festzustellen, daß zu dieser zweiten Gruppe drei Mitgliedstaaten gehören (Belgien, Luxemburg und Vereinigtes Königreich), die einen progressiven Körperschaftsteuertarif anwenden.

- a) Außer in Belgien, das praktisch die Voraussetzungen definiert und diese Vorteile dem KMU vorbehält, sind die ermäßigten Steuersätze Teil der normalen Struktur der Körperschaftsteuersätze und gelten eher für die niedrigen Gewinne der großen und kleinen Gesellschaften als für die kleinen Gesellschaften im eigentlichen Sinne, selbst wenn diese letzten Endes statistisch am meisten betroffen sind. Durch diese Maßnahmen kann jedenfalls der Steuerdruck auf die kleinen Gesellschaften abgeschwächt werden und ihnen ihr Start somit erleichtert werden.
- b) Die Körperschaftsteuerprogression läßt sich in diesen drei Sonderfällen natürlich mit dem progressiven Tarif der Einkommensteuer vergleichen, der Einzelunternehmer in allen Mitgliedstaaten unterliegen. Zwar entsprechen die ermäßigten Körperschaftsteuersätze in Belgien und im Vereinigten Königreich mehr oder weniger den Steuersätzen der niedrigsten Klassen (28 %/26,75 % bzw. 25 %/25 %) ⁽¹⁾, doch ist die Progression der entsprechenden Einkommensgruppen vollkommen anders geartet. In den drei genannten Mitgliedstaaten ist die niedrige Körperschaftsteuerklasse mit ermäßigtem Satz höher oder gleich der zum marginalen Spitzensatz besteuerten höchsten Einkommensteuerklasse. Praktisch bleibt die Besteuerung der kleinen Handelsgesellschaften vorteilhafter als die der Einzelunternehmen.
- c) Zu dieser zweiten Gruppe gehören auch die Niederlande, die einen degressiven Körperschaftsteuertarif anwenden, und zwar mit einem Satz in Höhe von 40 % auf die ersten 100 000 holländischen Gulden Gewinn und einem Satz in Höhe von 35 % für darüber hinausgehende Gewinne. Diese Sätze sind dem marginalen Einkommensteuersatz (60 %) für Einkommen über 85 530 holländische Gulden vergleichbar. Damit soll ein zu großer Unterschied zwischen dem Steuersystem für Kapitalgesellschaften und dem für andere Unternehmensformen vermieden werden.

⁽¹⁾ Im Vereinigten Königreich wurde kürzlich ein weiterer ermäßigter Satz in Höhe von 20 % in den Einkommensteuertarif eingeführt; er gilt nur für eine sehr niedrige Einkommensgruppe (die ersten 2 000 Pfund Sterling, das sind rund 1 500 ECU).

- Zu der dritten Ländergruppe schließlich gehören Italien und Portugal; hier sind die Abstände zwischen den effektiven Körperschaft- und Einkommensteuersätzen (oberste Klasse) so gering, daß sich ab einer bestimmten Gewinnhöhe eine gewisse Steuerneutralität zwischen den Rechtsformen einstellt. Deutschland hat kürzlich sein Steuersystem in diesem Sinn geändert, um die ungeschriebene Regel des Quasiparallelismus seiner marginalen Körperschaftsteuer- und Einkommensteuerspitzensätze einzuhalten. Seit dem 1. Januar 1994 gilt ein von 36 auf 30 % gesenkter Körperschaftsteuersatz für ausgeschüttete Gewinne und ein von 50 auf 45 % gesenkter Steuersatz für einbehaltene Gewinne, so daß die Differenz zwischen letzterem Satz und dem marginalen Spitzensatz (53 %) der Einkommensteuer von bisher 3 Punkte auf 8 Punkte gestiegen wäre, wenn nicht beschlossen worden wäre, den Einkommensteuersatz für Einkünfte aus Gewerbebetrieb auf 47 % zu begrenzen, um eine gewisse Gleichmäßigkeit in der steuerlichen Belastung der körperschaftsteuerpflichtigen und der einkommensteuerpflichtigen Unternehmen zu erhalten.

Gegenüberstellung der Körperschaftsteuer- und Einkommensteuersätze — Alle staatlichen Ebenen (*) (1994)

Land	Einkommensteuersätze		Differenz zwischen Körperschaftsteuer und Einkommensteuersätzen (**)	Körperschaftsteuersätze
	Niedrigste Gruppe	Höchste Gruppe		
Deutschland	19	53 (47) (***)	- 2	30/45 (1)
Belgien	26,75 [25]	59 [55]	- 20	39 % Ermäßigte Sätze für KMU (2): 28 % auf Gewinne zwischen 0 und 1 Mio. bfrs, 36 % auf Gewinne zwischen 1 und 3,6 Mio. bfrs, 41 % auf Gewinne zwischen 3,6 und 13 Mio. bfrs
Dänemark	38 (+ 5 Punkte Sozialabgaben)	58 (+ 5 %)	- 24	34
Spanien	20	56	- 21	35
Frankreich	5	56,8	- 23,47	33,33
Griechenland	5	40	- 5	35 (3)
Irland	27	48	- 9	40 % Ermäßigter Satz: 10 % für Verarbeitungsbetriebe und bestimmte Gebiete (Shannon, IFSC)
Italien	10	51	+ 1,2	52,2 [36] (4)
Luxemburg	10 (+ 2,5 % Beitrag zum Beschäftigungsfonds)	50 (+ 2,5 %)	- 9,17	43,33 [33] (5) Auf 20 % ermäßigter Satz für Gewinne unter 0,4 Mio. lfrs. Progressiver Satz von 20 bis 30 % für Gewinne zwischen 0,4 und 0,6 Mio. lfrs., 30 % für Gewinne 0,6 und 1 Mio. lfrs., 30 bis 33 % zwischen 1 und 1,312 Mio. lfrs., 33 % über 1,312 Mio. lfrs.
Niederlande	13 (6)	60	- 25	35 %, aber 40 % für die ersten 100 000 hfl Gewinn
Portugal	15	40	- 0,4	39,6 % [36]

Land	Einkommensteuersätze		Differenz zwischen Körperschaftsteuer und Einkommensteuersätzen (**)	Körperschaftsteuersätze
	Niedrigste Gruppe	Höchste Gruppe		
Vereinigtes Königreich	25 (7)	40	- 7	33 % Ermäßigter Satz: 25 % für Gewinne unter 300 000 £ Stg

(*) Die Sätze in Klammern sind nur die auf zentralstaatlicher Ebene geltenden. Die effektiven Sätze umfassen die in einigen Mitgliedstaaten erhobenen lokalen Steuern.

(**) Der angegebene Wert entspricht der Differenz zwischen dem normalen Körperschaftsteuersatz für einbehaltene Gewinne und dem marginalen Einkommensteuersatz.

(***) Deutschland — Der Einkommensteuersatz für Einkünfte aus Gewerbebetrieb ist seit 1. Januar 1994 auf 47 % begrenzt; für die übrigen Einkünfte gilt weiterhin der marginale Spitzensatz von 53 %.

(1) Deutschland — Der Steuersatz beträgt 36 % für ausgeschüttete Gewinne und 50 % für einbehaltene Gewinne.

(2) Belgien — Dieser ermäßigte Steuersatz gilt für als Kapitalgesellschaften betriebene KMU, die folgende kumulative Voraussetzungen erfüllen:

- a) Das steuerpflichtige Einkommen liegt unter 13 Millionen belgischen Franken;
- b) die die Gesellschaftsrechte vertretenden Anteile können nur bis zu weniger als 50 % von einer oder mehreren Kapitalgesellschaften gehalten werden;
- c) die Kapitalgesellschaften dürfen keine Beteiligungen halten, deren Anlagewert 50 % ihres tatsächlich eingezahlten Gesellschaftskapitals übersteigt;
- d) ihre ausgeschütteten Gewinne dürfen 13 % ihres tatsächlich eingezahlten Gesellschaftskapitals nicht übersteigen.

(3) Griechenland — Für eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung gilt der Satz von 35 % für den Nettoertrag nach Abzug der Vergütung der drei Hauptaktionäre, die an der Geschäftsleitung der Gesellschaft mitwirken.

(4) Italien — Zählt die Gesellschaft nicht mehr als drei Beschäftigte und arbeitet der Eigentümer zusammen mit seinen Familienangehörigen, unterliegt die Gesellschaft nicht der lokalen Gewinnsteuer (ILOR).

(5) Luxemburg — Die Gesellschaften haben einen Zusatzbeitrag von 1 % zum Beschäftigungsfonds sowie eine lokale Gewinnsteuer mit einem Durchschnittssatz von 10 % zu entrichten.

(6) Niederlande — Zu dem Einkommensteuermindestsatz werden 25,55 % Sozialversicherungsbeiträge hinzugerechnet, was einen effektiven Satz von 38,55 % ergibt.

(7) Vereinigtes Königreich — Kürzlich wurde ein ermäßigter Satz von 20 % in den Einkommensteuertarif eingeführt; er gilt jedoch nur für eine sehr begrenzte Einkommensgruppe (die ersten 2 000 Pfund Sterling, das sind rund 1 500 ECU).

ANHANG 2

Maßnahmen zur Abschwächung der steuerlichen Folgen der Umwandlung von Einzelunternehmen oder Personengesellschaften in Kapitalgesellschaften

Abgesehen von ihrer formalrechtlichen Auffassung (Fortführung oder Liquidation des Unternehmens) haben die meisten Mitgliedstaaten Vorkehrungen zur Abschwächung der steuerlichen Folgen derartiger Umwandlungen getroffen.

Was die unmittelbare *Gewinnbesteuerung* betrifft, fordern die Mitgliedstaaten in ihrer großen Mehrheit keine vorgezogene Erklärung der Gewinne beim Übergang von einem Einzelunternehmen zu einer Kapitalgesellschaft, sondern räumen die normale Frist für die Einkommenserklärung ein (mit Ausnahme Frankreichs, das eine Erklärung binnen 60 Tagen nach Umwandlung verlangt; auch Griechenland fordert eine fast sofortige Zahlung).

Ebenso ist in den allermeisten Mitgliedstaaten die *Übertragung der Rückstellungen*, deren Zweck unverändert bleibt, zulässig. Damit wird eine gewisse Steuerneutralität bei Vorgängen zur Änderung der Rechtsform gewahrt.

Die Möglichkeit des *Verlustvortrags* entfällt dagegen oft bei der Änderung der Rechtsform, wenn eine Tätigkeitseinstellung angenommen wird. Dies gilt insbesondere, wenn ein Einzelunternehmen zur Kapitalgesellschaft wird; in einigen Mitgliedstaaten (Deutschland, Frankreich, Irland, Luxemburg, Vereinigtes Königreich) können diese Verluste jedoch auf das persönliche Einkommen des Unternehmers (oder der Gesellschafter im Fall einer Personengesellschaft) angerechnet werden.

Was die *Besteuerung der stillen Reserven* bei der Umwandlung in eine Kapitalgesellschaft betrifft, räumen die meisten Mitgliedstaaten dem Einzelunternehmen eine Sonderregelung ein, d. h. entweder eine Steuerstundung oder eine Vorzugsbesteuerung; andere bieten dem Unternehmen die Wahlmöglichkeit zwischen einer sofortigen Besteuerung und einer späteren Besteuerung (in Frankreich werden die stillen Reserven bei abschreibbaren Gütern automatisch besteuert, aber der Unternehmer kann zwischen einer sofortigen oder späteren Besteuerung der stillen Reserven bei immateriellen Gütern wählen). In den meisten Mitgliedstaaten werden diese Vergünstigungen nur gewährt, wenn bei der Umwandlung Einlagen gegen Beteiligungen vorgenommen werden und sich der Einleger verpflichtet, diese Einlagen eine Mindestanzahl von Jahren zu halten, und wenn die Aktiva in den Büchern der neuen Gesellschaft zum Buchwert ausgewiesen werden.

Was die *Gesellschaftssteuer* betrifft, fällt die Belastung infolge der Unternehmensumwandlung durchaus ins Gewicht. So ist oft Besitzwechselsteuer bei der entgeltlichen Einbringung von Immobilien, Immobilienrechten, Firmenwert usw. zu entrichten. Die Steuersätze sind hier oft sehr hoch, insbesondere wenn es sich um entgeltliche Einlagen handelt (d. h. zum Beispiel Übernahme der Passiva des Einlegers durch die Gesellschaft; unter diesen Umständen wird der Vorgang prinzipiell einem Verkauf gleichgesetzt). In der Richtlinie 69/335/EWG des Rates ⁽¹⁾ ist die Möglichkeit vorgesehen, daß die Mitgliedstaaten auf die Einbringung von Immobilien in Kapitalgesellschaften Besitzwechselsteuer erheben, und zwar zu einem Satz, der die harmonisierte Gesellschaftssteuer von höchstens 1 % bei den übrigen Einlageformen überschreitet.

Einige Mitgliedstaaten (Belgien, Frankreich, Spanien) halten sich jedoch an den Grundsatz, der für die Besteuerung der stillen Reserven bei Umwandlungen am häufigsten angewandt wird und dem zufolge diese steuerfrei sind, wenn der Einleger Anteile erhält; dieser Regel folgend, kann auch die Besitzwechselsteuer stark ermäßigt werden (Pauschbetrag oder ermäßigter Satz), wenn der Einleger für die Einlagen Wertpapiere erhält, die er während eines bestimmten Mindestzeitraums nicht veräußern darf.

(1) ABl. Nr. L 249 vom 3. 10. 1969, S. 25.

Steuerliche Behandlung der Umwandlung von Einzelunternehmen oder Personengesellschaften in Kapitalgesellschaften

Land	Gesellschaftssteuer	Wertzuwachs	Unmittelbare Gewinnbesteuerung	Verlustvortrag	Übertragung von Rückstellungen (*)
Belgien	0,5 % (1) (Einlage bei einer Kapitalgesellschaft gegen Aktien oder Anteile)	16,5 % materielle Anlagewerte 33 % immaterielle Anlagewerte (aber befristete Befreiung, wenn das Unternehmen nicht ausdrücklich auf die Regelung der „Fortführung“ verzichtet hat)	Nein	Nein	Ja
Dänemark	1 %	Steueraussetzung bei Wertpapieren als Gegenleistung (bis mindestens 75 % der Einlagen) und wenn der Einleger die Wertpapiere nicht veräußert	Nein	Nein	Ja
Deutschland	2 % (Gründerwerbsteuer) auf die Einbringung von Grundstücken	Steueraussetzung möglich (wenn die historischen Werte in den Büchern der die Einlage empfangenden Gesellschaft verbucht werden und wenn der Einleger die Wertpapiere nicht veräußert)	Nein	Nein (aber auf den Unternehmensleiter oder die Gesellschafter anrechenbar)	Ja
Griechenland	Regelsatz 1 %, aber Sätze von 3 bis 11 % bei entgeltlicher Überlassung einer Immobilie (häufiger Fall bei Einzelunternehmen)	Keine Besteuerung des nicht erzielten Wertzuwachses (außer bei Immobilienwertzuwachs)	Ja	Ja (?)	Ja (außer bei bestimmten Rückstellungen, z. B. Rückstellungen für zweifelhafte Forderungen)
Spanien	Regelsatz 1 % (Gesellschaftsvorgänge), aber 6 % für die entgeltliche Überlassung eines Grundstücks	Steueraussetzung (Fall der Vermögenseinlagen, ...)	Nein	Nein	Ja

Land	Gesellschaftssteuer	Wertzuwachs	Unmittelbare Gewinnbesteuerung	Verlustvortrag	Übertragung von Rückstellungen (*)
Frankreich	Festbetrag von 500 ffrs, wenn der Einleger die für die Einlage erhaltenen Wertpapiere fünf Jahre lang nicht veräußert (sonst Sondersteuer von 8,6 % bei Einbringung von Grundstücken, Firmenwert)	Möglicher Steueraus- schub (Wertzuwachs bei nicht abschreib- baren Gütern) bei Nichtveräußerung, der als Gegenleistung für die Einlage erhaltenen Wertpapiere. Wertzuwachs bei abschreibbaren Gütern (Besteuerung auf den Namen der die Einlage empfan- genden Gesellschaft) Staffelung der Steuerentrichtung über fünf Jahre	Ja (aber Gewinne aus Lagerbeständen werden nicht auf den Namen des Einlegers versteuert, wenn sie in den Aktiva der die Einlage empfangenden Gesellschaft zum Buchwert erscheinen)	Nein (auf Ebene der Einzelunternehmer und der Gesellschaf- ter wird das Betriebsdefizit des ein- gebrachten Unternehmens in die Ge- samtverluste einbezogen, das einkom- mensteuermäßig fünf Jahre vorgetragen werden kann)	Ja
Irland	Wertpapiersteuer 1 %	Steueraussetzung bei Wertzuwachs, wenn Einlage gegen Wertpapiere, sofern der Einleger diese nicht veräußert	Nein	Nein (Vortrag aber möglich im Rahmen des Gesamtverlusts, der einkommensteuermäßig vorgetragen werden kann)	Ja
Italien	Einbringung von Immobilien (8 %)	Steueraussetzung bei Wertzuwachs (wenn weiterhin in der Bilanz zum Anschaffungswert ausgewiesen)	Keine Angaben	Keine Angaben	Keine Angaben
Luxemburg	Einbringung von beweglichen oder unbeweglichen Vermögensgegenständen: 1 %, entgeltliche Einbringung (bei Einzelunternehmen): 0,24 % bis 6 % nach Art der eingebrachten Güter	Keine Besteuerung des Wertzuwachs, wenn die Aktiva in den Büchern der empfangenen Gesellschaft zum Buchwert erscheinen	Nein	Nein (aber abzugsfähig durch denjenigen, der den Verlust erlitten hat, selbst wenn er nicht mehr der Unternehmensleiter ist; das gleiche gilt für die Gesellschafter einer Personengesellschaft)	Ja
Niederlande	Keine Angabe	Keine Angabe	Keine Angabe	Keine Angabe	Keine Angabe
Portugal	Gemeindesteuer „sisa“ bei Übertragung von Immobilien: 4 % bis 10 % nach Art und Zweckbestimmung der Immobilien	— Besteuerung des Wertzuwachses (Vorräte und Anlagewerte) (2) — Keine Besteuerung (Steuerneutralität) (3)	Nein (2) — (3)	Nein (2) Ja (3)	Nein (2) Ja (3)
Vereinigtes Königreich	Wertpapiersteuer 1 % (Grundstücke, ...)	Grundsätzlich Besteuerung von Gesellschaften, aber Steuervergünstigungen (wenn Einlagen gegen Gesellschaftsanteile)	Nein	Ja (für künftige Dividenden)	Ja

(*) Mögliche Übertragung von Rückstellungen mit unveränderter Zweckbindung.

(1) Befristete Befreiung von der Gesellschaftssteuer bei Einlage in Gesellschaften mit Standort in Beschäftigungsförderungsgebieten, in Koordinierungszentren, in Umstellungsgesellschaften, in Innovationsgesellschaften und in Gesellschaften mit Standort in einem Entwicklungsgebiet.

(2) Steuerregelung bei Umwandlung eines Einzelunternehmens in eine Kapitalgesellschaft.

(3) Steuerliche Behandlung bei Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft.

ANHANG 3

Vergleichende Angaben zur Größe des Unternehmenssektors

(Die Zahlen dieser Tabelle basieren auf Daten von 1989)

Land	Zahl der Gesellschaften	Bevölkerung (in tausend)	Zahl der Gesellschaften je tausend Einwohner	Gesamteinnahmen in % des BIP	Körperschaftsteuer in % des BIP
Belgien	225 640	9 938	22,70	44,3	3,10
Dänemark	85 917	5 132	16,74	49,9	2,00
Deutschland	404 195	62 063	6,50	38,1	1,91
Griechenland	70 824	10 033	7,05	33,2	1,33
Spanien	655 491	38 888	16,86	34,4	2,06
Frankreich	699 170	56 423	12,39	43,8	2,19
Irland	110 418	3 515	31,41	37,6	1,50
Italien	300 000	57 540	5,21	37,8	3,40
Luxemburg	11 941	377	31,67	42,4	7,21
Niederlande	257 000	14 846	17,31	46,0	3,68
Portugal	171 919	9 793	17,55	35,1	n.a.
Vereinigtes Königreich	1 005 300	57 236	17,56	36,5	4,02
Insgesamt	3 997 815	325 785			
Durchschnitt			12,27	39,9	2,95

ANHANG 4

Beschreibung der „Unternehmensregelung“ in Dänemark

1. Natürliche Personen, die eine selbständige gewerbliche Tätigkeit ausüben (als Einzelkaufmann oder OHG), können für die sogenannte Unternehmensregelung optieren.
2. Zweck der Unternehmensregelung ist es,
 - a) die Zinsaufwendungen des Unternehmens voll abzugsfähig zu machen (wie die übrigen Betriebsausgaben des Unternehmens);
 - b) den Teil des Unternehmensgewinns, bei dem es sich um die Verzinsung des Eigenkapitals des Unternehmens handelt, in der gleichen Weise zu besteuern wie sonstige Kapitalerträge;
 - c) einen Konjunkturausgleich zu schaffen und
 - d) eine Besteuerung zum Satz von 34 % (also zum gleichen Satz wie dem Körperschaftsteuersatz) anzubieten.
- 3.1. Nach der Unternehmensregelung haben selbständig Gewerbetreibende getrennte Bücher über ihre gewerbliche Tätigkeit und ihre Privatfinanzen zu führen. Die gewerblichen Einkünfte und die privaten Finanzen sind getrennt aufzuführen.

Die gewerblichen Einkünfte werden nach den allgemeinen steuerrechtlichen Vorschriften berechnet.

Hat ein Unternehmen in einem bestimmten Einkommensjahr einen Gewinn erzielt, so wird dieser in einem rechnerischen Kapitalertrag (d. h. Verzinsung des Eigenkapitals des Unternehmens) und den restlichen Gewinn aufgeteilt. Der Kapitalertrag wird wie sonstige Kapitalerträge als Kapitaleinkommen besteuert. Der restliche Gewinn wird als persönliches Einkommen progressiv besteuert. Die Steuerschuld auf den Gewinn entsteht jedoch erst dann, wenn dieser dem Unternehmen entnommen wird.

Der Steuerpflichtige kann jedoch auf die Entnahme des Gewinns oder eines Teils desselben verzichten und dafür optieren, den Gewinn im Unternehmen zu belassen. In diesem Fall wird auf den Gewinn eine vorläufige Steuer von 34 % (d. h. in Höhe des Körperschaftsteuersatzes) erhoben. Erst wenn der Steuerpflichtige in einem späteren Jahr den kumulierten Gewinn entnimmt, wird dieser als persönliches Einkommen endgültig besteuert. Die vorläufige Unternehmenssteuer wird gegen die Steuer des Steuerpflichtigen oder seines Ehegatten in dem betreffenden Jahr und den fünf darauffolgenden Jahren aufgerechnet, kann jedoch nicht bar erstattet werden.

Entsteht dem Unternehmen in einem Einkommensjahr ein Verlust, so ist dieser zunächst gegen einen etwaigen kumulierten Gewinn aufzurechnen. Bei Fehlen eines solchen kumulierten Gewinns wird der Verlust von den übrigen Einkünften des Steuerpflichtigen abgezogen. Der restliche Verlust kann in den folgenden fünf Einkommensjahren vorgetragen und von Unternehmensgewinnen und sonstigen Einkünften abgezogen werden.
- 3.2. In der Regel gibt es keine Beschränkungen hinsichtlich der Art der Unternehmen, die für die Unternehmensregelung optieren können. Allerdings sind Unternehmen, die Züge einer GmbH aufweisen, von dieser Möglichkeit ausgeschlossen. Einkünfte solcher Unternehmen werden als Kapitaleinkünfte besteuert. Unternehmen, über die Konkurs eröffnet wurde, können diese Regelung ebenfalls nicht in Anspruch nehmen.
- 3.3. Betreibt der Steuerpflichtige mehrere Gewerbe, so unterliegen sie alle der Unternehmensregelung. Nach dieser Regelung werden mehrere Gewerbe als ein einziges Unternehmen behandelt.

Ist der Steuerpflichtige verheiratet und betreibt der Ehegatte ein eigenes Gewerbe, so hat er für sein eigenes Gewerbe die Unternehmensregelung oder die sogenannte Kapitalertragsregelung anzuwenden.
- 3.4. Der Steuerpflichtige kann sich jedes Jahr neu entscheiden, ob er sein Gewerbe nach der Unternehmensregelung versteuern will.

Verzichtet er auf die Anwendung der Unternehmensregelung, ohne sein Gewerbe zu veräußern, so ist ein etwa kumulierter Gewinn als persönliches Einkommen in dem Einkommensjahr zu besteuern, das auf das Einkommensjahr folgt, in dem der Steuerpflichtige die Unternehmensregelung letztmals angewandt hat.

Stellt der Steuerpflichtige eins von mehreren Gewerben ohne Veräußerung des Unternehmens ein, so ist ein gegebenenfalls einbehaltener Gewinn anteilmäßig zu besteuern.

Ein Steuerpflichtiger, der zuvor für sein Unternehmen die Unternehmensregelung in Anspruch genommen hat und diese innerhalb der unmittelbar darauffolgenden fünf Einkommensjahre erneut anwendet, hat bei der Berechnung des Guthabens auf dem Kapitalkonto des Unternehmens Immobilien zum gleichen Wert anzusetzen wie bei der letzten Anwendung der Unternehmensregelung.
- 3.5. Veräußert der Steuerpflichtige das Unternehmen oder stellt er seine Tätigkeit als selbständig Gewerbetreibender ein, so wird ein etwa kumulierter Gewinn als persönliches Einkommen im gleichen

Einkommensjahr oder, sofern die Unterscheidung zwischen Unternehmensfinanzen und Privatfinanzen während des restlichen Jahres beibehalten wird, im darauffolgenden Einkommensjahr besteuert. Erwirbt der Steuerpflichtige ein anderes Unternehmen vor Ablauf des darauffolgenden Einkommensjahres, so kann er die Unternehmensregelung ohne Unterbrechung anwenden, sofern die Unterscheidung zwischen Unternehmensfinanzen und Privatfinanzen während der gesamten Zeit beibehalten wird.

Wendet der Steuerpflichtige die Unternehmensregelung ohne Unterbrechung an, so wird der Verkaufserlös für das veräußerte Unternehmen der Unternehmensregelung unterworfen.

Wird eins von mehreren Gewerben, ein von einem bestehenden Unternehmen getrenntes Gewerbe oder ein fiktiver Anteil an einem bestehenden Unternehmen veräußert, so wird der Verkaufserlös der Unternehmensregelung unterworfen. Der Steuerpflichtige kann dafür optieren, einen Betrag bis zur Höhe des Netto-Barentgelts von der Unternehmensregelung auf seine Privatfinanzen zu übertragen, wobei ein gegebenenfalls kumulierter Gewinn anteilmäßig abgezogen und im gleichen Einkommensjahr als persönliches Einkommen besteuert wird.

- 3.6. Ist der Steuerpflichtige nicht mehr in Dänemark steuerpflichtig oder verlegt er seinen steuerlichen Wohnsitz ins Ausland, so wird ein etwa kumulierter Gewinn als persönliches Einkommen in dem Einkommensjahr besteuert, in dem die Steuerpflicht aufhört oder der steuerliche Wohnsitz verlegt wird.
 - 3.7. Unternehmen, die der Unternehmensregelung unterliegen, können in gleicher Weise wie andere Unternehmen übertragen und/oder umgewandelt werden. Wird ein Unternehmen mit Steueraufschub übertragen, so kann auch die Besteuerung eines gegebenenfalls kumulierten Gewinns aufgeschoben werden.
-