

üb-
t-
ie
1
die
ven
o-
d
ei-
s
em
1
1
7
1

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. Eine Ausnahme bildet § 7 Abs. 5 des Einkommensteuergesetzes, demzufolge u.a. bei Gebäuden, die nach dem 31. Dezember 1964 fertiggestellt wurden, degressive Sätze zulässig sind (3,5 v.H. während der ersten 12 Jahre, 2 v.H. während der nächsten 20 Jahre und danach 1 v.H. für die Dauer von 18 Jahren). Bei beweglichen Wirtschaftsgütern kann zwischen der linearen und der degressiven Methode gewählt werden. Entschidet sich der Unternehmer für die degressive Methode, 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 Doppelte des linearen Abschreibungssatzes und höchstens 20 v.H. betragen darf. (Durch diese Beschränkung ist eine degressive Abschreibung nur für Wirtschaftsgüter interessant, die eine Nutzungsdauer von mehr als 5 Jahren haben.) Andere degressive Methoden dürfen nur angewendet werden, wenn im ersten Jahr und insgesamt für die ersten drei 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 Restwert vorgenommen werden, und zwar für folgende nach dem 31. Dezember 1959 erworbene oder hergestellte Anlagegüter mit einer Nutzungsdauer von mehr als 3 Jahren: Maschinen und Werkzeuge für die industrielle Herstellung, Bearbeitung und Transport, Fördervorrichtungen, Einrichtungen zur Wasser- und

Luftreinigung; Dampf-, Wärme- und Energieerzeugungsanlagen, Sicherheits-einrichtungen und medizinisch-soziale Einrichtungen; Büromaschinen (ausgenommen Schreibmaschinen); Maschinen und Werkzeuge für wissenschaftliche oder technische Forschung; Lager- und Vorratseinrichtungen (Betriebsgebäude sind hier nicht inbegriffen); Gebäude und Wirtschaftsgüter von Hotelunternehmen; leichte Bauten mit einer Nutzungsdauer von höchstens 15 Jahren, die nach dem 31. Juli 1962 fertiggestellt worden sind. Gebraucht erworbene Gegenstände sind von der Degressivabschreibung ausgeschlossen. Den Betrag der jährlichen Degressivabschreibung für die oben genannten Wirtschaftsgüter berechnet man folgendermaßen:

Der lineare Abschreibungssatz wird bei Wirtschaftsgütern mit einer Nutzungsdauer von drei oder vier Jahren mit 1,5, bei Wirtschaftsgütern mit einer Nutzungsdauer von 5 oder 6 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 oben genannten Gegenständen gehören oder vor dem 1. Januar 1960 erworben oder hergestellt 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 für die zwischen dem 1. Januar 1960 und dem 31. Dezember 1964 erworbenen Anlagegüter dafür optiert, die verschiedenen dafür vorgesehenen Sonderabschreibungen vorläufig beizubehalten, so gilt der Verzicht auf die degressive Abschreibung zwangsläufig für die Gesamtwirtschaftsgüter, 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 5 Jahren, die nach dem 1. Januar 1951 angeschafft oder hergestellt und die zur Produktion, Veredlung, zum Verladen oder zum Transport verwendet wurden, konnte die erste Annuität der linearen Abschreibung verdoppelt werden. Damit verringerte sich der Abschreibungszeitraum um ein Jahr. Bei Gegenständen, die im Laufe des Jahres angeschafft oder hergestellt wurden, konnte der volle Sonderabschreibungsbetrag Anwendung finden.
2. Eine Vorwegabschreibung 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 Anwendungsbereiches 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 erkennt die Steuerbehörde normalerweise lediglich die lineare Abschreibung an. Das in Luxemburg angewendete System entspricht weitgehend dem deutschen Abschreibungssystem. Unbewegliche Wirtschaftsgüter sowie immaterielle Wirtschaftsgüter (z.B. Patente) können lediglich linear abgeschrieben werden. Bei den anderen Wirtschaftsgütern besteht die Möglichkeit der Option, es darf demnach sowohl linear wie degressiv abgeschrieben werden. Die degressive Abschreibung wird nur gestattet, wenn der Steuerpflichtige eine ordnungsgemäße Buchführung unterhält oder bestimmte für diese Wirtschaftsgüter geltende Aufzeichnungen macht. Der Restwert der Wirtschaftsgüter ist zu berücksichtigen.

Bei der degressiven Methode müssen die Abschreibungen im Prinzip mit einem unveränderten Vomhundertsatz des Buchwertes für jedes Jahr erfolgen, wobei dieser Vomhundertsatz höchstens das Doppelte des linearen

./.

ig-
te
lo-
ht
ti-
s-
h
n
irt-
en,
ativ
iv-
lert
en,
e
d
ung
/.

Abschreibungssatzes bei einem Höchstsatz von 20 % betragen darf. (Durch diese Einschränkung ist die degressive Abschreibung nur interessant bei Wirtschaftsgütern, die eine Nutzungsdauer von mehr als 5 Jahren haben). Das Gesetz gibt die Möglichkeit, andere degressive Abschreibungsverfahren anzuwenden, sofern eine solche Methode im ersten Jahr und insgesamt für die ersten drei Jahre nicht zu erheblich höheren Abschreibungen führt als den oben genannten Höchstsätzen. Der Übergang von der einmal gewählten linearen Methode auf das degressive Verfahren ist nicht zulässig. Allerdings kann von der degressiven Methode zur linearen Methode übergegangen werden. Dies ist obligatorisch, wenn die Möglichkeit der erhöhten Abschreibung wegen außergewöhnlicher Wertminderung in Anspruch genommen wird. In den Niederlanden wird kein besonderes Abschreibungsverfahren vorgeschrieben. Aus diesem Grunde kann in den Niederlanden neben der meistens angewendeten linearen Abschreibungsmethode auch eine degressive Abschreibung erfolgen, und zwar sowohl mit degressivem Anteil des Ursprungswertes wie mit gleichbleibenden Anteilen des Buchwertes. Im letzten Falle muß ein angemessener Restwert (Schrottwert) berücksichtigt werden. Die Degressiv-Abschreibung wird nur dann zugelassen, wenn sie den tatsächlichen jährlichen Verschleiß zum Ausdruck bringt, oder ihm nahe kommt, sie wird nicht, wie in Deutschland, Frankreich, Luxemburg und Belgien nach oben durch ein einheitliches Vielfaches des linearen Abschreibungssatzes begrenzt, sondern errechnet sich nach einer mathematischen Formel, die in der synoptischen Übersicht unter Punkt A III wiedergegeben ist. Zusammenfassend kann also zu diesem Punkt festgestellt werden, daß 5 Mitgliedstaaten die degressive Abschreibungsmethode zulassen (davon 4 mit gewissen Einschränkungen). Das erscheint 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 Substanzverzehr (z.B. Steinbrüche)

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 usw. (Leistungsabschreibung). Die Gesamtleistung und die auf das Einzeljahr entfallende Leistung müssen genau meßbar sein.

Das zu- n aren a ies c- inea- i- est- rd a

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 Vomhundertsätze reichten je nach Art des Unternehmens von 4 bis 20 v.H. Diese Abschreibungsmöglichkeit ist grundsätzlich ab 1. Januar 1960 entfallen, sie kann unter Verzicht auf die Degressiv-Abschreibung aber noch für Gegenstände angewendet werden, die in der Zeit vom 1. Januar 1960 bis 31. Dezember 1966 erworben und hergestellt worden sind. Abschreibungen wegen Substanzverringernach Maßgabe der Ausbeute sind zulässig in Deutschland, Frankreich, Italien (hier aber nur für die Stein- und Marmorbrüche) und Luxemburg. In Belgien werden Steinbrüche, Sandgruben und dergleichen nach den allgemeinen Regeln linear abgeschrieben. In den Niederlanden ist die Abschreibung nicht zulässig, werden jedoch Bergbaubetriebe oder Steingruben als Vorräte betrachtet. Bei der Bewertung der Vorräte wird die Erschöpfung berücksichtigt.

6. Bemessungsgrundlagen der Abschreibung

virt- bei i- un- in lands da- hr- g

In allen Mitgliedsländern sind grundsätzlich die Anschaffungs- oder Herstellungskosten einschließlich der damit zusammenhängenden Nebenkosten (z.B. Beförderungskosten, Ausstellungskosten, Umsatzsteuer) der maßgebliche Ausgangswert für die steuerlichen Abschreibungen. In Belgien stützt sich die Abschreibung entweder auf die Anschaffungskosten oder den Anlagewert (Marktwert). Das letztere tritt beispielsweise ein, wenn ein Steuerpflichtiger unentgeltlich Vermögenswerte erwirbt. Auch in Luxemburg müssen Güter, die unentgeltlich erworben wurden, aktiviert werden. Allgemein gilt auch der Grundsatz, daß Zuwendungen von Dritten, für die keine Gegenleistung erbracht wird, nicht unter die Anschaffungs- oder Herstellungskosten fallen. Belgien weicht von diesem Prinzip ab, da in diesem Falle der Anlagewert einzusetzen ist. Staatliche Prämien müssen jedoch von der Bemessungsgrundlage der Abschreibung abgezogen werden.

Weiter schreibt ein in Belgien am 30. Juni 1967 veröffentlichtes Verwaltungsgrundschriften (Nr. Ci. D. 19/240-344, abgeändert im amtlichen Kommentar Com IR 44/139.1) vor, daß die mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten zusammenhängenden Nebenkosten auf Antrag des Steuerpflich-

tigen voll als Betriebskosten vom Gewinn des Wirtschaftsjahres, in dem sie anfallen, abzugsfähig sind. Vom 1. Januar 1967 an kann dieses Optionsrecht bei allen nach diesem Zeitpunkt anfallenden Nebenkosten Anwendung finden.

In Belgien, Deutschland, Luxemburg, Frankreich und in den Niederlanden sind gezahlte Mehrwertsteuern grundsätzlich nicht in die Anschaffungskosten einzubeziehen, da diese bei Anschaffung der Investitionsgüter entrichtete Mehrwertsteuer in der Regel von anderen Mehrwertsteuerschulden abgezogen werden kann. Soweit ausnahmsweise die Mehrwertsteuer nicht abzugsfähig ist, kann sie in die Anschaffungskosten - wie in Belgien und Luxemburg - einbezogen werden.

In den Niederlanden - in denen bis zum 1. Januar 1965, dem Datum des Inkrafttretens des Einkommensteuergesetzes (wet op de inkomstenbelasting) von 1964, die Abschreibung bereits vom Zeitpunkt der Bestellung eines abschreibungs-fähigen Wirtschaftsgutes an möglich war, bildete die der Bestellung eingegangene Verpflichtung die Grundlage für die Berechnung der Jahresabschreibung. Seit dem Inkrafttreten dieses Gesetzes wird die Abschreibung nach den allgemeinen Grundsätzen auf der Grundlage der Anschaffungs- oder Herstellungskosten berechnet, abzüglich des voraussichtlichen Restwertes des Gegenstandes am Ende seiner Nutzungsdauer.

Der sogenannte Herstellungsaufwand, d.h. Aufwendungen für Reparaturen, die über die Erhaltung des Wirtschaftsgutes in gebrauchsfähigen Zustand hinausgehen und statt dessen eine Verbesserung, Erweiterung oder Modernisierung mit sich bringen, und welche den Wert des Wirtschaftsgutes erhöhen, werden in der Regel in den Mitgliedstaaten als Anschaffungskosten behandelt und müssen auf die Restnutzungsdauer des Gegenstandes verteilt werden.

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

Im Falle der Wiederauflage von Veräußerungsgewinnen (vergleiche Kapitel "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 (Zerstörung, Enteignung, Beschlagnahme usw.) unter bestimmten Voraussetzungen ebenfalls die bei freiwilliger Realisierung erzielten Veräußerungsgewinne vom Anschaffungspreis der als Ersatz beschafften Wirtschaftsgüter abgesetzt werden. Das gilt auch für die Niederlande, in denen das Einkommensteuergesetz von 1964 die Befreiung für wieder investierte Gewinne, die durch Gewalteinwirkung verwirklicht wurden, auf entsprechend wiederangelegte Veräußerungsgewinne aus freiwilligen Veräußerungen 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 sind nach einem Gesetz vom 20. November 1962 steuerfreie Veräußerungsgewinne nicht mehr vom Anschaffungspreis des Ansatzgutes abzusetzen.

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 später erfolgt und, wenn der Gegenstand vom Unternehmen selbst hergestellt wird, vom Augenblick seiner Fertigstellung an. 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 den Niederlanden beginnen die Abschreibungen erst 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 gelieferten und verbuchten Zahlungen als in diesem Zeitraum erworben oder hergestellt angesehen. Außerdem können langlebige Produktionsmittel, die vom Unternehmer selbst hergestellt werden, aber bei Abschluß des Wirtschaftsjahres noch nicht in der Fabrikation eingesetzt 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 Frankreich, Italien, Luxemburg und den Niederlanden prorata temporis zu berechnen. In Belgien kann man in diesem Falle stets eine volle Jahresabschreibung ansetzen.

In Deutschland kann aus Vereinfachungsgründen für Anschaffungen im ersten Halbjahr der volle, für Anschaffungen im zweiten Halbjahr die Hälfte des Jahresabschreibungsbetrages 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 hundert durch die Zahl der Nutzungsjahre des Wirtschaftsgutes ergibt. Die bei der degressiven Abschreibung anzuwendenden Vohundertsätze ergeben sich entweder durch Multiplikation des so ermittelten Linear-satzes mit einem bestimmten Koeffizienten (Belgien, Deutschland, Frankreich und Luxemburg) oder aus einer mathematischen Formel, in der ebenfalls die Zahl der Nutzungsjahre (Nutzungsdauer) eine Komponente ist (Niederlande). Auf welcher Grundlage der errechnete Degressiv-Satz anzuwenden ist (Ausgangswert oder Buchwert) hängt von der Degressiv-Methode ab (geometrisch-degressiv oder arithmetisch-degressiv). Als Nutzungsdauer eines Wirtschaftsgutes wird in allen Mitgliedsländern der Zeitraum zugrundegelegt, in welchem nach dem 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 (C.I.R. 44/147). Um Schwierigkeiten zu vermeiden und die Zweifel auf ein Minimum zu begrenzen, setzt sich die Verwaltung mit den Steuerpflichtigen in Verbindung, um mit ihm gemeinsam die Abschreibungsätze festzulegen (C.I.R. 44/143). In Italien wird die Nutzungsdauer für große Gruppen von Wirtschaftsgütern jeweils für den Wirtschaftszweig festgelegt, während in den übrigen 5 Mitgliedsländern Gruppenabschreibungen in der Regel nur für Wirtschaftsgüter gleicher

5. LUXEMBURG

In Luxemburg bestehen folgende Erleichterungen:

Das Gesetz vom 5. August 1967 läßt eine teilweise Befreiung von der Einkommensteuer bzw. Körperschaftsteuer für solche Steuerpflichtigen zu, die neue Betriebe gründen oder neue Produktionen in Angriff nehmen, sofern diese zu einer Verbesserung der Struktur der Volkswirtschaft oder des regionalen wirtschaftlichen Gleichgewichts beitragen können. Die Befreiung erfaßt ein Viertel des steuerfähigen Gewinns solcher neuen Betriebe oder Produktionen und wird gewährt während 8 aufeinander folgenden Jahren. Die Befreiung erstreckt sich sowohl auf die Einkommensteuer wie auf die Körperschaftsteuer und die Gewerbesteuer (impôt commercial communal). Voraussetzung ist, daß mit der Gründung der neuen Unternehmen oder der Inangriffnahme neuer Produktionen in den Jahren 1967/69 begonnen wurde und daß die damit im Zusammenhang stehenden Tätigkeiten 1970 abgeschlossen wurden. Diese Frist kann verlängert werden, wenn das Vorhaben aus Gründen verzögert wird, die der Steuerpflichtige nicht zu vertreten hat.

Handelt es sich um die Erweiterung eines bereits vorhandenen Betriebes, darf die Befreiung nicht mehr als 10 v.H. des Gestehungspreises oder Absatzpreises für dauerhafte Produktionsgüter betragen, die zum Zwecke der Erweiterung angeschafft wurden. Umfaßt die gesamte Kapitalinvestition mehr als 3 Millionen luxemburgische Francs, darf der Freibetrag überdies nicht mehr als 20 v.H. des gesamten Gewinns des betreffenden Unternehmens betragen.

Durch das Gesetz vom 5. August 1967 wurde eine Investitionshilfe (Steuerabzug) von 9 v.H. bei zusätzlichen Investitionen abschreibungsfähiger körperlicher Güter eingeführt, bei denen es sich nicht um Gebäude und Erz- oder Gesteinsvorkommen handelt, die im Laufe eines jeden zwischen 1967 und 1970 abgeschlossenen Wirtschaftsjahres getätigt wurden. Unter zusätzlicher Investition in einem Wirtschaftsjahr ist der Wert zu verstehen, der bei Abschluß dieses Wirtschaftsjahres den abschreibungsfähigen Gütern gegeben wurde, abzüglich des Werts (Bezugwert) den man den Gütern bei Abschluß des betreffenden Wirtschaftsjahres gab, jedoch mindestens 75 000 Luxemburgische Francs. 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 auswies, auf die das Gesetz Anwendung findet. Das Gesetz gewährt ebenso eine Steuervergütung auf die Einkommensteuer von 3 v.H. der

Investitionen für abschreibfähige materielle Güter, mit Ausnahme von Gebäuden und Erz- und Gesteinsvorkommen, die im Laufe der von 1967 bis 1971 abgeschlossenen Wirtschaftsjahre gemacht werden, sowie Investitionen für Gebäude im Sinne des Artikel 1 des Großherzoglichen Erlasses vom 30. Juli 1960 (neue Investitionen sozialer Art). 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 Lux. francs übersteigen.

6. NIEDERLANDE

Um Investitionen zu begünstigen, sieht in den Niederlanden der Artikel 11 des Einkommensteuergesetzes von 1964 vor, daß, wenn im Laufe eines Kalenderjahres mehr als 2 000 Gulden in Betriebsmittel investiert werden, 5 v.H. dieser Summe (8 v.H. wenn es sich um Luftfahrzeuge handelt, die vor allem für den internationalen Verkehr bestimmt sind) vom Gewinn im Jahre der Anschaffung und im Jahre danach abgezogen werden können. Unter "Investition" sind Verpflichtungen zur Anschaffung oder Verbesserung eines Betriebsmittels zu verstehen, sowie Herstellungskosten, soweit diese Verpflichtungen und diese Aufwendungen zu Lasten des betreffenden Steuerpflichtigen gehen. Dem gegenüber steht, daß bei Veräußerung von Wirtschaftsgütern in Höhe von 2000 Gulden oder darüber in einem Jahr dem Gewinn ein Desinvestitionsaufschlag zugefügt wird.

Der gleiche Artikel 11 enthält andere einschränkende Bestimmungen. So schließt die Investitionshilfe Grund und Boden aus, auf denen sich die Gebäude befinden, Wohnhäuser und als Wohnhaus dienende Teile von Betriebsgebäuden, Personenkraftwagen, die nicht für den gewerblichen Verkehr benutzt werden, (beispielsweise als Taxi); Wertpapiere, Forderungen und Firmenwerte; Flaschen, Kisten und anderes Verpackungsmaterial sowie Gegenstände von geringem Wert. Weiter wird keine Investitionshilfe gewährt für Geschäfte, die beispielsweise zwischen einem Aktionär, der unmittelbar oder mittelbar mindestens 1/3 des Nennwertes des eingezahlten Gesellschaftskapitals besitzt, und der Gesellschaft getätigt werden, sowie für Geschäfte zwischen engen Bluts- und Anverwandten, ausgenommen sind Fälle, in denen der Minister den Abzug gestattet.

Weiter ist der Finanzminister im Zusammenwirken mit dem Wirtschaftsminister befugt, die Investitionshilfe einzuschränken oder für bestimmte Gruppen von Anlagegütern oder allgemein außer Kraft zu

setzen. Eine solche Verordnung muß nachträglich durch ein ordentliches Gesetz sanktioniert werden.

Auf Grund der oben genannten Befugnis findet die Investitions-
hilfe heute ausschließlich Anwendung auf Luftfahrzeuge im internatio-
nalen Verkehr (2mal 8 v.H.) und Schiffe (außer Wohnschiffen und Ver-
gnügungsfahrzeugen) (2 mal 5 v.H.).

SCHLUSSFOLGERUNG

Faßt man die vorstehend genannten Maßnahmen der Investitions-
förderung mit den erhöhten Abschreibungen zusammen, die im vorigen Ab-
schnitt aufgezählt worden sind, so ergibt sich, daß nicht unwesentliche
steuerliche Vorteile in unterschiedlichem Maße in den Mitgliedsländern
gewährt werden, die die Unternehmen zu Investitionen ermutigen sollen.
Diese Maßnahmen gewähren den Unternehmen entweder zeitlich begrenzte
Vorteile insofern, als sie die Fälligkeit der Steuern aufschieben
(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 müssen auch die beschleunigten Abschreibungen
erwähnt werden, auf welche die Maßnahmen zugunsten von reinvestierten
Veräußerungsgewinnen hinauslaufen, die im vorigen Kapitel behandelt
werden: wenn die Veräußerungsgewinne unter der Bedingung der Rein-
vestierung 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 erhöhte Ab-
schreibung der neuen Wirtschaftsgüter.

VERÄUSSERUNGSGEWINNE UND SONSTIGE ARTEN DER GEWINN- ODER
VERLUSTREALISIERUNG BEIM AKTIVVERMÖGEN

Veräußerungsgewinne und sonstige Arten der Gewinns- oder Verlustrealisierung beim Aktivvermögen werden in den sechs Mitgliedstaaten steuerlich ähnlich behandelt: Grundsätzlich werden Veräußerungsgewinne und Gewinne, die sich aus höheren Wertansätzen in den Bilanzen am Ende des Geschäftsjahres im Vergleich zum Bilanzansatz des Vorjahres ergeben, bei der Steuerberechnung mit berücksichtigt.

Aus dem Vergleich der Anwendung der verschiedenen Systeme ergeben sich jedoch gewisse Unterschiede. So legen einige Mitgliedstaaten einen strengeren Maßstab an, indem sie nicht nur Veräußerungsgewinne und Gewinnrealisierungen durch Entnahme aus dem Betriebsvermögen besteuern, sondern auch rein buchmässig in Erscheinung tretende Gewinne (Italien und Niederlande), während andere Staaten (Frankreich, Belgien und Deutschland), rein bilanzmäßig erfaßte höhere Wertansätze unter bestimmten Voraussetzungen nicht zum Anlaß für eine Besteuerung nehmen.

Unterschiedlich werden auch Verlustrealisierungen behandelt.

Nach Ansicht der Arbeitsgruppe fällt unter dem Gesichtspunkt des Wettbewerbs ins Gewicht, daß Deutschland und die Niederlande, zeitlich beschränkt auch Belgien und Italien, für bestimmte Veräußerungsgewinne, meist unter der Voraussetzung ihrer Wiederanlage, Steuerfreiheit gewähren. Diese Steuerbefreiungen bewirken zwar meistens nur einen Steueraufschub, aber sie können den Unternehmen Vorteile bieten, indem die Steuerfälligkeit, wie bei Wiederanlage in nicht abschreibungsfähigen Gütern, auf unabsehbare Zeit hinausgeschoben werden kann.

Durch solche Finanzierungserleichterungen können die Unternehmen offensichtlich *ceteris paribus* in eine besonders vorteilhafte Wettbewerbslage versetzt werden, ob es sich um die Finanzierung, die Entwicklung des Unternehmens oder um die Wahrung der Selbstständigkeit handelt.

Nach Auffassung der Arbeitsgruppe verdient dieser Aspekt der Veräußerungsgewinne besondere Aufmerksamkeit und sollte bei einem allgemeinen Vergleich der Besteuerungsmethoden in Betracht gezogen werden, besonders wenn künftig eine gemeinsame Wirtschaftspolitik angestrebt wird.

DEUTSCHLAND

A. ALLGEMEINE BEGRIFFE

1. Grundsätze

Als Gewinn gilt grundsätzlich der Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluß des Wirtschaftsjahres gegenüber dem Betriebsvermögen am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres (§ 4 EStG). Das Anlagevermögen ist in der Bilanz höchstens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten - bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern abzüglich der Absetzung für Abnutzung - auszuweisen.

Ist der Teilwert eines Wirtschaftsgutes am Bilanzstichtag niedriger, so kann dieser angesetzt werden. Nichtrealisierte Verluste (Wertminderungen) dürfen also bei der Ermittlung des Gewinns sofort berücksichtigt werden, während nichtrealisierte Gewinne (Wertsteigerungen) bis zu ihrer Realisierung unberücksichtigt bleiben müssen.

2. Zeitpunkt der Besteuerung

a) Buchmässige Wertsteigerungen: Wertsteigerungen dürfen grundsätzlich weder in der Handelsbilanz noch in der Steuerbilanz ausgewiesen werden. Bei der Abnutzung unterliegenden Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens sind Erhöhungen der Bilanzansätze immer unzulässig. Bei diesen Anlagegütern darf der Bilanzsatz des Vorjahres nicht überschritten werden.

Dagegen können nicht abnutzbare Anlagegüter, bei denen in einem früheren Zeitpunkt ein niedrigerer Teilwert angesetzt worden ist, bei einer späteren Erhöhung des Teilwerts neu bewertet werden, jedoch nur bis zur Höhe der Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Der sich aus einer solchen Neubewertung ergebende Buchgewinn ist steuerpflichtig, da es sich hierbei nicht um einen nicht realisierten Gewinn, sondern um die Rückgängigmachung eines vorangegangenen nicht realisierten Verlustes handelt.

b) Realisierte Wertsteigerungen: Eine Wertsteigerung wird realisiert, wenn ein Wirtschaftsgut aus dem Betrieb, zum Beispiel durch Veräußerung, Tausch (1), Einbringung in eine Gesellschaft, usw. ausscheidet. Beruht das Ausscheiden auf höherer Gewalt (z.B. Brand) oder behördlichen 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 in Gestalt des Kaufes eines Wirtschaftsgutes, das die gleiche oder eine analoge wirtschaftliche Funktion erfüllt wie das ersetzte Gut (vergl. 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 diese Steuerbefreiung der reinvestierten Veräußerungsgewinne durch das Steueränderungsgesetz vom 19. November 1964 auf Veräußerungsgewinne aus freiwilliger Veräußerung bestimmter Wirtschaftsgüter ausgedehnt. Diese besondere Vorschrift des § 6 b 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 Sachen, die mindestens eine Nutzungsdauer von 25 Jahren haben, sowie gewissen Anlagegütern von land- und forstwirtschaftlichen Unternehmungen. Als Veräußerungsgewinn gilt auch hier der Unterschiedsbetrag zwischen dem Verkaufspreis und dem Buchwert der betreffenden Wirtschaftsgüter. Werden die Ersatzgüter nicht in dem Wirtschaftsjahr angeschafft, in dem der Verkauf erfolgte, kann eine

(1) Beim Tausch z.B. von Anteilen an Kapitalgesellschaften wird allerdings keine Gewinnrealisierung angenommen, wenn die ausgetauschten Güter wert- art- und funktionsgleich sind, vgl. BFH v. 2.11.1965 BStBl 1966 III 127.

steuerfreie Rücklage in Höhe des realisierten Veräußerungsgewinns 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 Beschaffung der Ersatzgüter nicht innerhalb der vorgeschriebenen Frist, wird diese Rücklage zum steuerpflichtigen Gewinn des dritten Wirtschaftsjahres (des fünften bei Schiffen und Gebäuden) nach dem Jahr, nach dem die ursprünglichen Güter verkauft wurden, hinzugerechnet.

c) Ausgeschüttete Veräußerungsgewinne: bei Unternehmen von physischen Personen 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 sonstige Gewinnausschüttungen besteuert. (Steuersatz von 15 v.H. statt 51 v.H. für einbehaltene Gewinne).

3. Verlustrealisierungen

Bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinns können Wertminderungen (Verluste) von Anlagegütern erfolgsmindernd berücksichtigt werden, auch wenn der Verlust noch nicht realisiert ist. Im Falle der Realisierung sind Verluste unbeschränkt zu berücksichtigen. 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 obere Grenze der Wiederbeschaffungswert, die untere Grenze der Veräußerungspreis des betreffenden Wirtschaftsgutes. Unter "Wiederbeschaffungswert von Anlagegütern" ist bei abnutzbaren Anlagegütern nicht der Preis für ein gleichartiges neues Wirtschaftsgut,

d,
hr,
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 erreicht.

B. MASSTÄBE FÜR DIE ERMITTLUNG UND BESTEUERUNG DER GEWINNREALISIERUNG

Abschreibungsfähige Anlagegüter - Wertpapiere - sonstige Wirtschaftsgüter

t

Das deutsche Recht unterscheidet für die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen nicht zwischen abschreibungsfähigen Anlagegütern, Wertpapieren und anderen Wirtschaftsgütern. Veräußerungsgewinn ist der Unterschied zwischen dem letzten Buchwert und dem höheren Veräußerungspreis. Entsprechend ist der Veräußerungsverlust der Unterschied zwischen dem letzten Buchwert und dem niedrigeren Veräußerungspreis bzw. dem niedrigeren Teilwert. Der Veräußerungsgewinn unterliegt dem normalen Steuertarif. Wird jedoch von einer physischen Person der ganze Betrieb oder ein Teil des Betriebes veräußert, so unterliegt der Veräußerungsgewinn einem ermäßigten Steuersatz. Dieser ermäßigte Satz beträgt die Hälfte des Durchschnittssatzes für das steuerfähige Gesamteinkommen (§ 34 EStG).

g

./.

Zeitweilige oder endgültige Steuerbefreiungen werden grundsätzlich nicht gewährt. Der 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 oben A 2) b).

b) Wertpapiere: Wertpapiere werden im allgemeinen mit dem Anschaffungspreis bewertet (einschließlich aller Nebenkosten), wobei für die einzelnen Arten von Wertpapieren ein durchschnittlicher Kaufpreis eingesetzt wird, wenn zu verschiedenen Zeitpunkten Ankäufe bei unterschiedlichen Kursen getätigt wurden. Lifo- und Fifosysteme sind nicht gestattet. Ebenso wenig ist es gestattet, das gesamte wirtschaftliche Vermögen, das aus verschiedenen Arten von Anteilen und Obligationen besteht, in einer Summe zusammen zu bewerten.

Sinkt der Teilwert bestimmter Wertpapiere unter den Kaufpreis, ist wie folgt zu verfahren: Erfüllen die Wertpapiere eine ständige Funktion im Betriebe (d.h., wenn sie zum Anlagevermögen gehören), was z.B. bei Beteiligung an anderen Gesellschaften gilt, hat die Bewertung nach dem niedrigeren Teilwert zu erfolgen, sofern dies nach den Grundsätzen einer einwandfreien Buchführung erforderlich ist. Das gilt bei einem nicht unerheblichen Wertverlust, der voraussichtlich von dauerhafter Art sein wird.

Erfüllen die Wertpapiere keine ständige Funktion im Betrieb (d.h. gehören sie zum Umlaufvermögen), was z.B. bei vorübergehenden Anlagen der Fall ist, so muß jedes Absinken des Teilwertes unter den Kaufpreis unverzüglich zu einer niedrigeren Bewertung führen. Für an der Börse notierte Wertpapiere wird der zum Datum der Bilanz notierte Kurswert im allgemeinen als Teilwert gelten.

Die bei Veräußerung von Wertpapieren erzielten Veräußerungsgewinne werden, wie oben beschrieben, normal besteuert, gleich ob es sich um an der Börse notierte oder nicht notierte Anteile oder um Beteiligungen oder Portofolioanlagen handelt.

c) Sonstige Vermögenswerte: Normale Regelung.

d) Aufdeckung der stillen Reserven bei Verschmelzung von Gesellschaften:

Bei der Verschmelzung von inländischen Kapitalgesellschaften stellt sich die Körperschaftsteuerrechtliche Frage, ob der Übergang des Aktivvermögens (Anlagevermögen) zu einer Realisierung der darin enthaltenen stillen Rücklagen (Gewinnrealisierung) führt. Die gleiche Frage entsteht bei Vermögensübergängen bei sonstigen organisatorischen 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 nach dem Gesetz über steuerliche Maßnahmen bei Änderung der Unternehmensform vom 14. August 1969 (BGBl 1969, I, Seite 1163) zu beurteilen.

Zu den genannten Fällen wird im einzelnen folgendes bemerkt:

1. Verschmelzung durch Neubildung (§§ 339 und 353 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.

Der Übergang des Vermögens von den Gesellschaften A und B auf die Gesellschaft C führt nach § 15 Abs. 2 KStG nicht zu einer Gewinnrealisierung (Auflösung der in dem übergehenden 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 aufgelösten Gesellschaften angesetzten Werte (Buchwerte) von der Gesellschaft C fortgeführt werden. Das neue Gesetz vom 14. August 1969 hat keine Veränderung der Lage gebracht.

./.

2. Verschmelzung durch Aufnahme (§§ 339, 340 ff. AktG):

Das Vermögen einer Gesellschaft B geht als Ganzes auf die Gesellschaft A gegen Gewährung von gewissen Rechten über. Die Gesellschaft B erlischt. Der Übergang des Vermögens der Gesellschaft B auf die Gesellschaft A führt nach § 15 Abs. 2 des KStG nicht zu einer Gewinnrealisierung, wenn sichergestellt ist, daß dieser Gewinn später bei der Gesellschaft A der KSt unterliegt. Diese Voraussetzung ist erfüllt, wenn die Buchwerte der aufgelösten Gesellschaft B von der übernehmenden Gesellschaft A fortgeführt werden.

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 in die Gesellschaft C ein. Die Gesellschaft A hört auf zu bestehen. Die Einbringung des Vermögens der Gesellschaft A in die Gesellschaften B und C führt nach § 15 Abs. 1 KStG zu einer Gewinnrealisierung, auch wenn als Gegenleistung für die Vermögensübertragung Anteile an den Gesellschaften B und C gewährt werden. Die Voraussetzungen des § 15 Abs. 2 KStG (bei Fortführung der Buchwerte durch die Gesellschaften B und C keine Gewinnrealisierung) gelten bei einer Vermögensübertragung auf mehrere Gesellschaften als nicht erfüllt.

Allerdings können die Artikel 17 ff. des Gesetzes vom 14. August 1969 (Umwandlungssteuergesetz 1969) (Einbringung eines Betriebes oder selbständiger Betriebsteile in eine Gesellschaft gegen eine Beteiligung an dieser Gesellschaft) auf eine solche Spaltung Anwendung finden, da dieses Gesetz auch auf die Einbringung in mehrere andere Gesellschaften anwendbar ist. Allerdings muß es sich um die Einbringung von Betrieben oder selbständigen Teilbetrieben handeln, die für sich selbständig fortbestehen können. Wenn in diesem Falle bei der übernehmenden Gesellschaft die Buchwerte der einbringenden Gesellschaft übernommen werden, findet keine Gewinnrealisierung bei der einbringenden Gesellschaft statt.

b) Eine Gesellschaft A bringt einen selbständigen Teilbetrieb in eine neue Gesellschaft B ein gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten. Auch in diesem Falle findet der Art. 17 des UmwStG von 1969 Anwendung, wonach eine Gewinnrealisierung nicht eintritt, wenn das übernommene Vermögen bei der übernehmenden Gesellschaft zum bisherigen Buchwert fortgeführt wird.

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 selbständigen Teilbetriebs gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten) 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

A. ALLGEMEINE BEGRIFFE

1. Grundsätze

Alle bilanzmäßig erfaßten Erhöhungen des Betriebsvermögens sind grundsätzlich steuerpflichtig. Infolgedessen sind buchmäßige, realisierte oder ausgeschüttete Veräußerungsgewinne steuerpflichtig (Art. 21).

2. Zeitpunkt der Besteuerung

a) Buchmäßige Wertsteigerungen: Grundsätzlich macht die bloße Erfassung 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, steuerfrei belassen, wenn und soweit sie nicht entnommen, ausgeschüttet oder anderweitig verteilt und nicht für die jährliche Zuweisung zur gesetzlichen Rücklage oder für irgendwelche

Vergütungen oder Zweckbindungen verwendet werden (diese Bedingung gilt nur für Gesellschaften - § 105 W.I.B.). Wenn und soweit diese Voraussetzungen während eines Besteuerungszeitraumes nicht mehr erfüllt sind, gelten die zu einem früheren Zeitpunkt steuerfrei belassenen Wertsteigerungen als gewöhnliche Gewinne des Geschäftsjahres, in welchem die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung entfallen.

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 Bar-Dividenden oder in anderer Form vorgenommen wird, ist ohne Belang.

3. Verlustrealisierungen

In der Regel können Wertminderungen bei Wirtschaftsgütern des Aktivvermögens stets unbeschränkt erfolgsmindernd berücksichtigt werden, vorausgesetzt daß die Wertberichtigung gewissenhaft erfolgt. Bei einer rein buchmäßigen Erfassung darf eine Wertberichtigung nur dann vorgenommen werden, wenn es sich um eine ständige und nicht nur vorübergehende Wertminderung handelt.

B. MASSTÄBE FÜR DIE ERMITTLUNG UND DIE BESTEUERUNG DER GEWINNREALISIERUNG

1. Abschreibungsfähige Anlagegüter

Wie in den anderen Staaten wird auch in Belgien der steuerpflichtige Veräußerungsgewinn aus dem Unterschied zwischen dem nicht abgeschrieben Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten und dem Veräußerungspreis ermittelt. Angewendet wird der auf sonstige Gewinne anwendbare Steuersatz. Das belgische Recht räumt jedoch nachstehende Besonderheiten ein:

a) Nominale Veräußerungsgewinne:

Die bei bebauten oder unbebauten Grundstücken und bei mehr als 5 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 uneingeschränkt als Betriebseinkünfte unberücksichtigt. Die Steuerbefreiung hindert jedoch nicht eine eventuelle Besteuerung dieser Veräußerungsgewinne als sonstige Einkünfte im Sinne von Artikel 67, 7, W.I.B., soweit es sich um Veräußerungsgewinne handelt, die nach dem 1. November 1966 erzielt wurden. (Veräußerungsgewinne aus entgeltlich erworbenen unbebauten Grundstücken, die innerhalb von 8 Jahren vom Zeitpunkt ihres Erwerbs an gerechnet wieder verkauft, oder durch Schenkung unter Lebenden erworben und innerhalb von drei Jahren nach der Schenkung und innerhalb von 8 Jahren nach dem Zeitpunkt ihres entgeltlichen Erwerbs seitens des Schenkenden wieder verkauft werden).

Bei Gesellschaften ist die Steuerfreiheit von der Voraussetzung abhängig, daß die Veräußerungsgewinne nicht entnommen, ausgeschüttet oder auf andere Weise verteilt werden und nicht für die jährliche Zuweisung zur gesetzlichen Rücklage oder für Vergütungen oder Zuwendungen verwendet werden.

Wenn und soweit diese Voraussetzungen während eines Besteuerungszeitraumes nicht mehr erfüllt sind, werden die zu einem früheren Zeitpunkt steuerfrei belassenen Veräußerungsgewinne wie gewöhnliche Gewinne angesehen, die während dieses Besteuerungszeitraumes erzielt worden sind. (Artikel 105 W.I.B.).

Der gegebenenfalls steuerpflichtige Teil der obengenannten Veräußerungsgewinne wird getrennt mit einem Satz von 15 v.H. besteuert (Artikel 93 und 130 W.I.B.).

Veräußerungsgewinne bei Gebäuden und Betriebsausrüstungen, die weniger als 5 Jahre im Besitz des Unternehmens sind, werden wie gewöhnliche Gewinne besteuert.

b) Reinvestierte Veräußerungsgewinne

Der Artikel 15 Satz 2 des Gesetzes zur Förderung des wirtschaftlichen Wachstums (wet op de Economische Expansie) vom 30. Dezember 1970

und die entsprechenden Durchführungsverordnungen bestimmen, daß grundsätzlich nicht von der Steuer befreite Veräußerungsgewinne, die durch gewerbliche, kommerzielle oder handwerkliche Betriebe, beim Verkauf von bebauten Grundstücken, von Einrichtungen und von Beteiligungen und Portfolianolagen erzielt wurden, unter bestimmten Voraussetzungen von der Steuer befreit werden können, wenn diese Vermögenswerte seit mehr als 5 Jahren vor der Veräußerung dem Vermögen des Unternehmens einverleibt wurden. Die erwähnte Voraussetzung ist namentlich erfüllt wenn innerhalb einer Frist von 6 Monaten vor Beginn des Besteuerungszeitraums, in dem der Veräußerungsgewinn erzielt wurde, oder bis zu 12 Monaten nach Ablauf dieses Zeitraums als Ersatz entweder unbeweglicher Wirtschaftsgüter oder Betriebsausstattung, die zum Betrieb eines gewerblichen, kommerziellen oder handwerklichen Unternehmens in den "Entwicklungszonen" angeschafft wurden oder Aktien von neugegründeten Gesellschaften oder aus Kapitalerhöhungen von Aktiengesellschaften, oder Kommanditgesellschaften auf Aktien mit Gesellschaftssitz oder der Hauptniederlassung in Belgien, sofern diese Gründung oder Kapitalerhöhung das Ziel verfolgt, neue gewerbliche, kommerzielle oder handwerkliche Tätigkeiten in diesen Gebieten einzuleiten oder auszubauen.

c) Zwangswise Gewinnrealisierungen

Steuerfrei sind Gewinne, die sich aus Entschädigungen für Katastrophenschäden, Enteignung, Beschlagnahme und dergleichen von anderen körperlichen oder nicht-körperlichen 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 seinen Betrieb (in anderen körperlichen oder nicht-körperlichen Anlagegegenständen als Rohstoffen, Erzeugnissen und Waren) anlegt (Artikel 35 Abs. 1 W.I.B.). Die Steuerbefreiung bleibt bestehen, wenn sie sich auf Gewinnrealisierungen aus der Betriebsausrüstung von landwirtschaftlichen Unternehmen oder unbebauten Grundbesitz eines Steuerpflichtigen bezieht, der sich nicht gewerblich mit dem Kauf, der Errichtung, dem Verkauf oder der Vermietung von Gebäuden beschäftigt (Artikel 35 Abs. 2 W.I.B.). Auf Grund des Gesetzes vom 20. November 1962 wird der reinvestierte Veräußerungsgewinn nicht mehr vom Preis des als Ersatz beschafften Wirtschaftsgutes abgezogen.

d) Gewinnrealisierungen als Entschädigungen für Kriegsschäden :

Der den Betrag des vorher steuerlich absetzbaren Verlustes überschreitende Teil der Entschädigung für Gebäude und Betriebsausrüstung gilt nicht als Gewinnrealisierung und ist somit nicht steuerpflichtig, wenn die oben unter A, 2 a) genannte Voraussetzung erfüllt ist (C.I.B. 34/11).

e) Gewinnrealisierungen infolge Gesellschaftverschmelzung (durch Übernahme oder Gründung einer Gesellschaft)

- von natürlichen Personen als Aktionäre oder Gesellschafter erzielte Gewinnrealisierungen

Wenn Gesellschaften mit eigener Rechtspersönlichkeit mit anderen gleichfalls eine eigene Rechtspersönlichkeit besitzenden Gesellschaften fusionieren, gelten diejenigen Gewinne, die sich bei natürlichen Personen, die Aktionäre oder Gesellschafter der fusionierten oder übernommenen Gesellschaften sind, aus dem Austausch ihrer Gesellschaftsanteile an den untergehenden Gesellschaften gegen die Gesellschaftsanteile der aufnehmenden Gesellschaften oder der neuen Gesellschaften ergeben, nicht als Gewinnrealisierung. Wenn jedoch die Gesellschaftsanteile zum Betriebsvermögen eines Einzelkaufmannes gehören, ist die Steuerfreiheit nur vorläufig. Bei Veräußerung der eingetauschten Anteile durch die Aktionäre und Gesellschafter wird der etwaige Veräußerungsgewinn unter Berücksichtigung der Erwerbs- oder Gestehungskosten der umgetauschten Anteile, zuzüglich der besteuerten Veräußerungsgewinne oder abzüglich der Wertminderungen, die vor oder nach dem Umtausch eingetreten sind, ermittelt. Die veräußerten Anteile gelten als im Zeitpunkt des Umtausches durch die Aktionäre oder Gesellschafter angeschafft (Artikel 38 Abs. 2 W.I.B.).

Handelt es sich um eine nicht von der Steuer befreite Fusion, werden die Veräußerungsgewinne natürlicher Personen, deren Anteile an der fusionierten Gesellschaft nur der Kapitalanlage dienen, nicht besteuert, da der Liquidationsgewinn bereits bei der aufgelösten Gesellschaft versteuert wurde. Gehören die Aktien zum Betriebsvermögen eines Unternehmers, werden sie endgültig von der Steuer befreit unter der Voraussetzung, dass sie nicht zu einem höheren Werte buch-

mässig erfasst wurden als dem Wert, der als Grundlage des Liquidationsgewinns bei der aufgelösten Gesellschaft gedient hat.

- Von Aktiengesellschaften oder Kapitalgesellschaften realisierte Veräußerungsgewinne

Veräußerungsgewinne, die sich für Aktien- oder Kapitalgesellschaften aus einer steuerlich befreiten Fusion ergeben, gelten als nicht realisiert, soweit sie nicht entnommen, ausgeschüttet oder auf andere Weise verteilt, der gesetzlichen Rücklage zugewiesen oder zu anderen Vergütungen oder Zuwendungen verwendet werden (Artikel 105 W.I.B.). Werden die umgetauschten Anteile jedoch später realisiert, werden die Veräußerungsgewinne besteuert wie bei einem Unternehmen, das Aktien in sein Betriebsvermögen aufgenommen hat.

Handelt es sich um eine nicht steuerbefreite Verschmelzung, so gelten Veräußerungsgewinne, die ^{sich für} eine Gesellschaft als Aktionär oder Gesellschafter aus dem Tausch der Anteile ergeben, als Liquidationserlöse, die als endgültig besteuert angesehen werden, deshalb werden sie von den steuerbaren Gewinnen abgesetzt, soweit sie bereits darunter erfasst sind, d.h. in Höhe eines Betrages von 90 oder 95 v.H. ihrer Summe (Artikel 113 § 1 und § 2 W.I.B.).

- Von der aufgelösten Gesellschaft realisierte Gewinne

Bei Verteilung des Gesellschaftsvermögens einer Gesellschaft im Falle der Auflösung oder aus einem anderen Grund ist eine besondere Umlage auf den Unterschied zwischen dem den Aktionären oder Gesellschaftern verteilten Beträgen und dem tatsächlich eingezahlten, gegebenenfalls Neubewerteten, verbliebenen Gesellschaftskapital festgelegt. Eine derartige Umlage wird jedoch nicht festgesetzt, wenn die Auflösung sich aus der Verschmelzung der Gesellschaft mit einer bestehenden Gesellschaft ergibt oder wenn sie mit einer anderen Gesellschaft zwecks Gründung einer neuen Gesellschaft fusioniert hat. Diese Befreiung ist von der Erfüllung der folgenden Voraussetzung 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 gegen Gewährung von Gesellschaftsanteilen erfolgen;
- die Liquidatoren dürfen vorher keine teilweise Rückzahlung des Gesellschaftsvermögens unter Steuerbefreiung vorgenommen haben.

Sind diese Voraussetzungen gegeben, werden Veräusserungsgewinne bei der übernehmenden oder durch Fusion entstandenen Gesellschaft aus eingebrachten Wirtschaftsgütern so berechnet als ob keine Fusion stattgefunden hätte.

- Gewinnrealisierung bei Gesellschaftsspaltung

Die oben beschriebene Sonderregelung, die für Fusionen von Gesellschaften gilt, (Einbringung des gesamten Reinvermögens einer Gesellschaft in eine bereits bestehende oder noch zu gründende Gesellschaft) ist durch den Königlichen Erlass vom 18. April 1967 Nr. 9 vorübergehend auf Teilungen von Gesellschaften ausgedehnt (Einbringung des gesamten Reinvermögens einer Gesellschaft in mehrere bestehende oder zu gründende Gesellschaften); diese vorübergehende Ausdehnung ist durch Gesetz vom 15. April 1971 in eine endgültige Regelung umgewandelt worden.

f) Gewinnrealisierungen bei Einbringung von Teilbetrieben

Völlig steuerfreie Gewinnrealisierungen oder Realisierung von Buchgewinnen, die bei Einbringung eines oder mehrerer Betriebe oder von Teilen eines Unternehmens in eine bestehende oder zu gründende Gesellschaft mit Gesellschaftssitz oder Hauptniederlassungs-ort in Belgien unter den durch Königlichen Erlass festgestellten Voraussetzungen festgestellt oder erzielt werden; die Steuerbefreiung hängt von der Bedingung ab, dass die Einbringung ausschliesslich gegen Aktien erfolgt. Beteiligungen und Anlagewerte stellen keinen Betrieb oder Teilbetrieb dar; sie können jedoch als zu einem solchen gehörig angesehen werden, wenn es sich um betriebsgewöhnliche Beteiligungen oder Anlagen handelt, die kein wesentlicher Bestandteil desselben sind.

Bei Ermittlung der Gewinne, die später bei Veräusserung der im Austausch für die Einbringung erhaltenen Aktien erzielt werden, gelten als Anschaffungskosten der Buchwert der eingebrachten Wirtschaftsgüter. Im Falle einer eventuellen Neubewertung der Aktien gelten diese Aktien als im Zeitpunkt der Einbringung der Wirtschaftsgüter erworben. Der mittlere Wert jeder neubewerteten Aktie wird unter Berücksichtigung des Gesamtwertes der genannten eingebrachten Wirtschaftsgüter bestimmt.

2. Wertpapiere

Beteiligungen und Portofolioanlagen müssen grundsätzlich zu den Anschaffungskosten in der Bilanz angesetzt werden. Ein niedrigerer Wert ist nicht zulässig, es sei denn, es könne eine im Laufe des Wirtschaftsjahres eingetretene Wertminderung ordnungsgemäss nachgewiesen werden, beispielsweise durch Börsenkurse; ausser im Falle aussergewöhnlicher Umstände darf nicht von einem Jahr zum anderen die Methode der Bewertung geändert werden: sie dürfen also nicht einmal zu den Anschaffungskosten und dann wieder zum Börsenwert in der Bilanz erscheinen. In diesem Zusammenhange ist zu bemerken, dass bei einem Unternehmen, das Aktionär einer absorbierten oder fusionierten Gesellschaft war, Anteile an der aufnehmenden oder aus der Fusion entstandenen Gesellschaft als im Zeitpunkt der Fusion oder Aufnahme erworben gelten, und zwar zu dem Wert, der im Zeitpunkt der Fusion festgestellt wurde.

Das belgische Recht macht keinen Unterschied zwischen börsengängigen und nicht-börsengängigen Wertpapieren, Anteilscheinen und anderen Wertpapieren. In der Regel sind rein buchmässige Wertsteigerungen steuerfrei, sofern die unter 1 a) genannte Bedingung erfüllt ist.

Dagegen sind bei seit über 5 Jahren vor der Veräusserung zum Betriebsvermögen gehörenden Beteiligungen und Wertpapierbeständen erzielte Veräusserungsgewinne im gleichen Umfange unter den gleichen Voraussetzungen wie die nominalen Wertsteigerungen bei Gebäuden und Betriebsausrüstungen von der Steuer befreit. Der steuerpflichtige Teil dieser Veräusserungsgewinne wird gesondert mit einem Satz von 15 v.H. besteuert.

Veräußerungsgewinne bei Beteiligungen und Wertpapieren, die seit weniger als 5 Jahren zum Betriebsvermögens des Unternehmens gehören, werden wie gewöhnliche Gewinne versteuert.

3. Sonstige Wirtschaftsgüter

Nicht realisierte (d.h. rein buchmässige) Wertsteigerungen bei anderen im Unternehmen investierten Gütern (Geschäftswerte, 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

Die 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 Zeitraums vom Besitzer oder von den Gesellschaftern vorgenommen wurden.

2. Zeitpunkt der Besteuerung

Auch das französische Recht unterscheidet zwischen buchmässigen, realisierten und ausgeschütteten Veräußerungsgewinnen:

a) Buchmässige Gewinnrealisierungen

In der Regel sind sie nicht steuerpflichtig und können dem 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. ausgediehen ist.

c) Ausgeschüttete Veräußerungsgewinne

Die Ausschüttung an die Gesellschafter kann Folge einer Veräußerung oder einer buchmässigen Wertsteigerung sein.

Im ersten Falle treten keine Schwierigkeiten auf, da die erzielten Veräußerungsgewinne immer steuerpflichtig sind. Dagegen ist bei einer buchmässigen Wertsteigerung nur in einem Falle eine Ausschüttung möglich, nämlich wenn ein Posten der Aktivseite der Bilanz erhöht wird mit entsprechender Gegenbuchung auf der Passivseite. Diese Operation zieht grundsätzlich die Ausschüttung an die Gesellschafter und 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 aufgetretenen Wechselkurschwankungen ergeben, auftretende Wertminderungen vom steuerpflichtigen Gewinn abgesetzt werden.

B. MASSTÄBE FÜR DIE ERMITTLUNG UND DIE BESTEUERUNG DER GEWINN-
REALISIERUNG

1. Abschreibungsfähige Anlagegüter

Im französischen Steuerrecht gilt der Grundsatz, dass der steuerpflichtige Veräußerungsgewinn sich ergibt, indem man vom Veräußerungserlös die um die Abschreibungen verminderten Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzieht. Mit dem Gesetz Nr. 65-566 vom 12. Juli 1965 ist die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen und erlittenen Wertminderungen, die von Industrie- und Handelsunternehmen und Gesellschaften während oder bei Beendigung ihrer Tätigkeit anlässlich der Veräußerung von Teilen ihres Anlagevermögens realisiert werden, grundlegend geändert worden.

Für die 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 mit den gleichen Merkmalen ausgegebenen Wertpapiere durch deren Anzahl ergeben, einschliesslich der unengeltlich erworbenen.

Fakultativ kann auch nach den Anschaffungskosten der einzelnen Wertpapiere, entsprechend der LIFO-Regel (last-in first-out) bewertet werden. Der Antrag des Steuerpflichtigen an die Steuerbehörde muss vor Beginn desjenigen Wirtschaftsjahres, von dem ab er nach diesem System verfahren möchte, gestellt werden. Nach dieser Regel gelten die zuletzt eingegangenen Wertpapiere 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 Durchschnittskurs im letzten Vierteljahr vor dem Abschluss des Geschäftsjahres oder, wenn dieser niedriger ist, aus dem Kurs am Schluss des Geschäftsjahres.

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

- Bei Obligationen und fest verzinslichen 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 Einkommensteuer gilt, ohne spezifische Ermässigung oder Befreiung.

3. Sonstige Wirtschaftsgüter

Zu den sonstigen nicht abschreibungsfähigen Gütern, bei denen Veräußerungsgewinne erzielt werden können, zählt die italienische Gesetzgebung Guthaben in ausländischen Devisen, deren Wertveränderungen von den Kursschwankungen abhängen.

Bei Guthaben werden die Gewinnrealisierungen wie bei allen anderen Wirtschaftsgütern im Falle der Veräußerung, Ausschüttung oder bilanzmäßiger Erfassung durch Vergleich mit dem Wertansatz zu Beginn des Geschäftsjahres ermittelt.

Auch diese Gewinnrealisierungen gehören zum steuerlichen Betriebsgewinn. Auf sie ist der normale Einkommensteuersatz ohne besondere Ermäßigungen oder Befreiungen anwendbar.

C. BEHANDLUNG VON GEWINNREALISIERUNGEN BEI GESELLSCHAFTSFUSIONEN

Auf diesem Gebiet bestehen in Italien keine besonderen Bestimmungen, 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 Steuererklärung 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 Gewinnrealisierung (einschließlich des Firmenwertes) als Einkommen aus beweglichem Vermögen der Steuer unterliegen.

Allerdings sieht das Gesetz Nr. 170 vom 18. März 1965 die Möglichkeit vor, die Besteuerung von Gewinnrealisierungen aus Umwandlungen, Fusionen oder Verflechtungen von Handelsgesellschaften, die zwischen dem 28. März 1965 und dem 31.12.1967 erfolgten, aufzuschieben. Die bei derartigen Vorgängen entstehenden steuerpflichtigen Gewinnrealisierungen müssen danach nicht im Jahr der Umwandlung, Verschmelzung oder Verflechtung der Mobiliensteuer und der Körperschaftsteuer unterworfen werden, sondern dem steuerpflichtigen Einkommen des Geschäftsjahres zugerechnet werden, in dem diese im Falle der Fusion oder Umwandlung von der aufnehmenden oder umgewandelten Gesellschaft veräußert, ausgeschüttet oder ins Kapital eingegliedert, oder im Falle einer Verflechtung veräußert, ins Kapital eingegliedert oder von der einbringenden Gesellschaft als Aktien verteilt werden.

Hierbei wird die Abschreibung von Anlagen oder anderen abschreibungsfähigen Anlagegütern als eine Realisierung angesehen. Der Aufschub der Besteuerung hängt von zwei Voraussetzungen ab: Die Gewinnrealisierungen 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 Gesellschaften oder die Kapitalerhöhung der bestehenbleibenden 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 Betriebstätten ausländischer Gesellschaften, die beantragt haben, auf Grund ihrer Bilanz veranlagt zu werden. Diese Bestimmung wurde verlängert bis zur Einführung der italienischen Steuerreform (1. Januar 1973), und zwar durch Gesetze vom 17. Februar 1968 und 18. Dezember 1970.

Weder in der Theorie noch in der Rechtsprechung ist man sich jedoch darüber einig, welche Gesellschaften zur Steuer veranlagt werden: Die nach der Verschmelzung, sei es durch Neubildung, sei es durch Aufnahme, entstandene Gesellschaft oder die verschmolzenen bzw. übernommenen Gesellschaften oder die Aktionäre dieser letzteren Gesellschaften: Einigkeit besteht jedoch darüber, dass bei einer blossen Verflechtung durch Einbringung die Gesellschaft zu besteuern ist, die Gegenstände ihres Betriebsvermögens einer anderen Gesellschaft übertragen hat; denn sie ist es, die in Form von Aktien an der übernehmenden Gesellschaft einen Gegenwert für die in den eingebrachten Gütern enthaltenen stillen Reserven erhält.

LUXEMBOURG

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.

Bei Bewertung der Wirtschaftsgüter gilt die allgemeine Regel, dass sie mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu verbuchen sind.

Soweit diese Wirtschaftsgüter abschreibungsfähig sind, werden sie zu den Herstellungs- oder den Anschaffungskosten abzüglich der Abschreibung bewertet. Ist jedoch der Teilwert (valeur d'exploitation) niedriger als der dermassen errechnete Buchwert, kann der niedrigere Teilwert angesetzt werden. Unter Teilwert ist der Wert zu verstehen, den ein potentieller Erwerber des Unternehmens, der beabsichtigt, das Unternehmen fortzuführen, dem Wirtschaftsgut im Rahmen des gesamten Übernahmepreises zubilligen würde.

Andere Betriebsmittel, wie Grund und Boden, Beteiligungen, Geschäftswert und Vorräte ^{werden} /zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder zu dem eventuell niedrigeren Teilwert angesetzt.

2. Zeitpunkt der Besteuerung

- a) Buchmässig erfasste, aber nicht realisierte Gewinne unterliegen keiner Steuer, da nichtrealisierte Gewinne in den Steuerbilanzen nicht ausgewiesen werden können.
- b) Realisierte Veräußerungsgewinne : Realisiert werden Gewinne bei einer Veräußerung oder bei einem Tausch oder Entschädigung aufgrund von Enteignung oder Zerstörung von Anlagegütern.
- c) Ausgeschüttete Veräußerungsgewinne : Voraussetzung für die Ausschüttung von Veräußerungsgewinnen ist ihre Realisierung oder buchmässige Erfassung. Der erste Fall wirft keine Probleme auf. Die blosser buchmässige Erfassung hat keine steuerliche Wirkung. Werden jedoch ^{daraus} /dividenden ausgeschüttet, ist die Wertsteigerung zu versteuern, während die Verteilung von Berichtigungsaktien weder eine Besteuerung bei der ausschüttenden Gesellschaft noch beim Empfänger auslöst.

3. Verlustrealisierungen

Alle realisierten Verluste 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 Verluste von ihren Gewinnen absetzen.

B. MASSTÄBE FÜR DIE ERMITTLUNG UND DIE BESTEUERUNG DER GEWINNREALISIERUNGEN

1. Abschreibungsfähige Anlagegüter, Wertpapiere und andere Wirtschaftsgüter

Die einschlägigen luxemburgischen Vorschriften sind dadurch gekennzeichnet, dass kein Unterschied zwischen abschreibungsfähigen Anlagegütern, Wertpapieren und anderen Wirtschaftsgütern gemacht wird, sondern alle in steuerlicher Hinsicht gleich behandelt werden.

Als Veräußerungsgewinn ist grundsätzlich der Unterschied zwischen dem letzten Buchwert und dem Verkaufserlös (angenommen der letztere liegt höher als der Buchwert) anzusehen. Ist der Verkaufserlös niedriger als der Buchwert, liegt eine Verlustrealisierung vor. Veräußerungsgewinne unterliegen dem normalen Einkommensteuertarif bzw. der Körperschaftsteuer. Veräußerungsverluste können von dem normalen Betriebsgewinn abgezogen werden.

Veräußerungsgewinne können in folgenden drei Fällen von der Steuer befreit werden :

Wenn Wirtschaftsgüter infolge höherer Gewalt, behördlicher Enteignung oder einer zur Vermeidung der Enteignung erfolgten Veräußerung aus dem Anlagevermögen ausscheiden, bleibt der ausgewiesene Veräußerungsgewinn steuerfrei, vorausgesetzt dass das Wirtschaftsgut im gleichen Jahr oder in einem der beiden folgenden Jahre durch einen Anlagegegenstand ersetzt wird, der wirtschaftlich und technisch eine ähnliche Funktion erfüllt. Die Entschädigung oder der Preis müssen insgesamt im Betrieb wieder reinvestiert werden, während der befreite Veräußerungsgewinn als erste Abschreibung von dem als Ersatz beschafften Gegenstand abgezogen werden muss.

Eine ähnliche Regelung gilt für bilanzmässig im Falle einer Beschädigung bei Empfang von Entschädigungen in Erscheinung tretenden Gewinnrealisierungen.

Bei einigen Anlagegütern - Grund und Boden und nicht abschreibungsfähige Anlagegüter, wie Aktien und Obligationen - bleibt auch bei freiwilliger Veräußerung der erzielte Veräußerungserlös steuerfrei, wenn er im gleichen Jahr oder in den beiden nachfolgenden Jahren im Betrieb in Form von Anlagegütern reinvestiert wird. Die Wiederanlage braucht nicht in gleichartigen Gütern zu erfolgen.

2. Wertpapiere

Effekten werden nach den für nicht abschreibbare Anlagegüter geltenden Vorschriften, also zu den Anschaffungskosten oder dem eventuell niedrigeren Teilwert bewertet. Steigt der Teilwert von Beteiligungen wieder über die Anschaffungskosten, kann auf diese wieder als Bewertungsgrundlage zurückgekommen werden.

Die für unfreiwillige Abgänge, wie bei Verlust, Enteignung, oder Verkauf zur Verhinderung der Enteignung geltenden Vorschriften sind bei allen Anlagütern, also auch bei Wertpapieren, die zum Betriebsvermögen gehören, anzuwenden.

Auch bei freiwilliger Veräußerung von Effekten bleibt der Veräußerungsgewinn steuerfrei, wenn die oben dargelegten Voraussetzungen erfüllt sind. Handelt es sich um eine Beteiligung an einer Aktiengesellschaft, muss der Erlös mit Billigung des Finanzministers in anderen Aktien angelegt werden. Bei der Abschreibung der angeschafften Ersatzgüter muss auch hier der steuerbefreite Veräußerungsgewinn berücksichtigt werden.

C. GEWINNREALISIERUNGEN BEI GESELLSCHAFTSFUSIONEN

Die Fusion von zwei oder mehr Unternehmen führt in der Regel zur Auflösung eines oder mehrerer von ihnen. Die dabei möglicherweise aufgedeckten Gewinnrealisierungen sind zu versteuern. Ubrigens bestimmt das luxemburgische Gesetz ausdrücklich, dass auf den Übergang des gesamten Vermögens einer Aktiengesellschaft oder Genossenschaft auf eine andere Person die Vorschriften über die Liquidation anzuwenden sind.

Der Übergang des Gesamtvermögens einer inländischen Aktiengesellschaft auf eine andere inländische Aktiengesellschaft führt jedoch bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen zu keiner Besteuerung. Gefordert wird, dass die Gesellschaft, die die Aktiva und Passiva übernimmt, entweder neue Aktien ausgibt, die an die Aktionäre der einbringenden Gesellschaft weitergeleitet werden müssen, oder dass eine Beteiligung, die die erstgenannte Gesellschaft an der einbringenden Gesellschaft besitzt, eingezogen wird. Der Buchwert der Aktiva und Passiva muss unverändert von der aufnehmenden Gesellschaft übernommen werden, so dass die spätere Besteuerung der Veräußerungsgewinne gewährleistet bleibt. In den Fällen, in denen die aufnehmende Gesellschaft eine Beteiligung an der einbringenden Gesellschaft besitzt, muss die Fusion aus tatsächlichen wirtschaftlichen Gründen erfolgen, um bei Mutter : Tochter-Verhältnissen einen Missbrauch der Fusionsbestimmungen zu verhindern.

Das Gesetz ermächtigt die Regierung, die Befreiung für Fusionen auf die Spaltung (scission) von Aktiengesellschaften auszudehnen, was durch grossherzoglichen Erlass vom 3. Dezember 1969 erfolgte.

Unter Spaltung versteht das luxemburgische Gesetz die Übertragung der Aktiva und Passiva auf eine oder mehrere Aktiengesellschaften. Der luxemburgische Begriff der Spaltung umfasst also auch die Einbringung eines Teilbetriebes (apport partiel d'actif). Es ist nicht erforderlich, dass die übertragende Gesellschaft liquidiert wird. Sie kann ihre Aktiva und Passiva insgesamt oder teilweise übertragen.

Voraussetzung der Befreiung ist, dass es sich um inländische Gesellschaften handelt; die einbringende Gesellschaft und die Gesellschaften, die die Aktiva und Passiva übernehmen, müssen alle in Luxemburg ansässig sein. Die Anteile, die von den aufnehmenden Gesellschaften neu ausgegeben werden, müssen an die Gesellschafter der einbringenden Gesellschaft nach Verhältnis ihrer Beteiligung an dieser ausgeschüttet werden. Die Buchwerte der Aktiva und Passiva der einbringenden Gesellschaft müssen unverändert übernommen werden.

Die eingebrachten Aktiva und Passiva müssen an sich einen Betrieb oder einen selbständigen Teil eines Betriebes bilden oder eine Beteiligung von 50 v.H. in einer Aktiengesellschaft umfassen, die nicht an dem Vorgang (der Fusion) beteiligt ist. Das gleiche gilt für die Aktiva und Passiva, die im Besitze der einbringenden Gesellschaft bleiben. Sind diese Voraussetzungen nicht erfüllt, kann der Finanzminister trotzdem die Steuerbefreiung genehmigen, indem er erklärt, dass die Spaltung im Interesse der Wirtschaft Luxemburgs liegt.

Auch bei Spaltungen muss in den Fällen, in denen eine oder mehrere der aufnehmenden Gesellschaften eine Beteiligung an der einbringenden Gesellschaft besitzen, die Spaltung tatsächlich wirtschaftlich begründet sein.

Wenn bei Fusionen oder Spaltungen die aufnehmende(n) Gesellschaft(en) eine Beteiligung an den einbringenden Gesellschaften besitzen und diese Beteiligung dabei untergeht, so gilt diese Beteiligung als zum Teilwert veräußert.

NIEDERLANDE

A. ALLGEMEINE BEGRIFFE

Bei Bestandteilen des Betriebsvermögens erzielte Gewinnrealisierungen gehören grundsätzlich zum Gewinn, gleichgültig ob ihre Erzielung auf inner- oder ausserbetriebliche Ursachen zurückzuführen ist.

Entsprechendes gilt für Verlustrealisierungen. Zwischen realisierten und nicht realisierten Wertveränderungen ist zu unterscheiden.

Ein Gewinn wird mit dem Ausscheiden des betreffenden Anlageguts 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.

Optiert der Steuerpflichtige für die steuerliche Bewertung nach der Bilanz, so werden nicht realisierte Wertsteigerungen steuerpflichtig, sobald sie bei Aufstellung der Bilanz in Erscheinung treten. Das System muss den Forderungen entsprechen, die an eine ordnungsgemäße Buchführung gestellt werden.

B. MASSSTÄBE FÜR DIE ERMITTLUNG UND DIE BESTEUERUNG DER GEWINNREALISIERUNGEN

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

Der Betrag nicht realisierter Wertsteigerungen hängt selbstverständlich davon ab, in welchem Mass die Wirtschaftsgüter gegebenenfalls in der Bilanz neu bewertet worden sind, wobei die Neubewertung nach den Grundsätzen einer ordnungsmässigen Wirtschaftsführung erfolgt sein muss.

1. Abschreibungsfähige Anlagegüter

In den nachstehenden Fällen sind Sondervorschriften anzuwenden, die von den oben genannten Grundsätzen abweichen :

- a) 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.

b) Der Artikel 14 des Einkommensteuergesetzes von 1964 eröffnet die Möglichkeit zur Bildung einer Wiederbeschaffungsrücklage bei Verlusten, Beschädigung oder Veräusserung körperlicher Anlagegüter. Erzielte Gewinnrealisierungen werden infolge dessen nicht besteuert, sondern in eine Rücklage eingestellt; allerdings sind von den späteren Reparatur- oder Wiederbeschaffungskosten die in die Rücklage eingestellten Beträge abzuziehen. Die Bildung solcher Reserven ist möglich, sofern und solange die Absicht der Wiederherstellung oder Ersetzung besteht; die Ersetzung oder Wiederherstellung muss spätestens im vierten, auf das Jahr der Reserve-Bildung folgenden Jahr vorgenommen werden; eine Verlängerung dieser Frist ist möglich, sofern eine längere Frist erforderlich ist, oder der Ersatz oder die Wiederherstellung zwar eingeleitet, aber sich infolge besonderer Umstände verzögert. Die Bildung der Reserve ist auch möglich, wenn das Ersatzgut vor der Veräusserung des alten Gutes angeschafft wurde.

Soweit die gebildete Rücklage den Differenzbetrag zwischen den Kosten für den Ersatz oder die Wiederherstellung und der Buchwert des verloren gegangenen oder veräußerten Anlageguts übersteigt, ist der überschüssende Betrag in den Gewinn einzubeziehen.

Vor dem Gesetz von 1964 war die Bildung eines Ersatzfonds nur möglich bei Beschädigung oder Verlust. Im Falle der Veräusserung konnten jedoch in verschiedenen Fällen einschlägige Urteile herangezogen werden (die sogenannten Tauschurteile), denen zufolge die Veräusserungsgewinne nicht besteuert wurden, sofern das als Ersatz dienende Anlagegut wirtschaftlich gesehen im Betrieb die gleiche Funktion übernahm. Diese Tauschurteile haben heute nur noch Bedeutung für immaterielle Gegenstände (z.B. Wertpapiere), die nicht unter die Vergünstigung des Artikel 14 fallen.

2. Wertpapiere

a) Erzielte Veräusserungsgewinne

Gewinne, die bei Veräusserung von Wertpapieren, die zum Anlagevermögen eines Unternehmens gehören erzielt werden, sind im allgemeinen zu versteuern. Es gibt jedoch folgende wichtige Ausnahmen :

- wenn die Anteile einer Gesellschaft gehören und eine "Beteiligung" an einer anderen Gesellschaft darstellen, bleiben die Gewinne (und Verluste) die bei der Veräusserung dieser Anteile erzielt werden, bei der steuerlichen Gewinnberechnung unberücksichtigt. Als "Beteiligung" gilt im allgemeinen eine Beteiligung von mindestens 5 v.H.

- des eingezahlten Kapitals der anderen Gesellschaft. Ausnahmsweise können Verluste, die sich aus der Liquidation der Gesellschaft, an der die Beteiligung bestand, ergeben, abgezogen werden.
- Wenn eine Fusion vorliegt, und im Rahmen dieser Fusion Anteile von einer Gesellschaft erlangt werden gegen die Anteile, die man vorher besass. In diesem Falle müssen allerdings bestimmte Voraussetzungen erfüllt sein, vor allem müssen die abgetretenen Anteile ein "Paket" bilden. Für einen einzigen Anteil oder einen geringen Anteil gilt diese Erleichterung nicht. Nähere Einzelheiten werden nachstehend unter "Fusionen" gegeben.
 - Wenn die auf der vorigen Seite erwähnten Tauschurteile herangezogen werden können, d.h., wenn die erhaltenen Effekten wirtschaftlich die gleiche Stellung im Betriebe einnehmen würden wie die abgetretenen Wertpapiere. Ausser in den beiden oben genannten Fusions- oder Beteiligungsfällen wird dieser Fall nur selten eintreten.
 - Kursgewinne, die ein sogenanntes Kapital-Anlage Institut erzielt, können in eine "Wiederanlagerücklage" eingestellt werden, während Kursverluste von einem solchen Reservefonds abgetragen werden müssen. "Kapital-Anlageinstitute" sind Gesellschaften und Miteigentümer-Fonds, die einem besonderen System der Körperschaftsteuer unterliegen. Dieses System läuft im wesentlichen darauf hinaus, dass die Anlageinstitute von der Körperschaftsteuer befreit, aber verpflichtet sind, den gesamten verfügbaren Gewinn an ihre Aktionäre bzw. Anteilsinhaber auszuschütten.
 - Wenn die Veräußerungsgewinne von natürlichen Personen erzielt werden, d.h. von Anlegern, welche die Aktien nicht einem Betriebsvermögen einverleiben, sind diese Gewinne in der Regel steuerfrei. Von dieser Regel gibt es einige Ausnahmen: die wichtigsten Ausnahmen treten auf bei der Liquidation der Gesellschaft und bei der Veräußerung von Anteilen, die zu einer "wesentlichen Beteiligung" gehören. Eine erhebliche Beteiligung liegt vor, wenn der Steuerpflichtige entweder allein oder mit seiner Ehefrau mehr als 7 v.H. des eingezahlten Nominal-Kapitals besitzt und entweder allein oder mit seinen Verwandten (Ehegatte, Eltern und Bluts- und Anverwandten in direkter Linie und zweiten Grades der Nebenlinie) direkt oder indirekt während der 5 vergangenen Jahre zu mindestens 33,33 v.H. am eingezahlten Nominal Kapital der Gesellschaft als Aktionär beteiligt war (Artikel 39 (3) des Einkommensteuergesetzes 1964).

Die steuerliche Behandlung von Privatpersonen wird im übrigen nicht erörtert, weil dieses nicht in den Rahmen dieses Berichtes fällt.

b) Nichtrealisierte Wertsteigerungen

Nichtrealisierte Wertsteigerungen bei Wertpapieren, die zu dem Anlagevermögen eines Unternehmens gehören, werden im allgemeinen nicht besteuert. Normalerweise werden diese Effekten nämlich mit den Anschaffungskosten oder zum niedrigeren Börsenwert bewertet. Ein eventueller Kursanstieg wird buchmässig nicht erfasst.

Allerdings werden bei diesem Bewertungssystem Kursverluste unverzüglich zum Ausdruck kommen und zu Lasten des Steuergewinns gehen. Spätere Kursgewinne werden dann besteuert bis der Anschaffungspreis wieder erreicht ist. Auch hier gelten jedoch die oben bei den realisierten Wertsteigerungen genannten Ausnahmen, z.B. bei Beteiligungen.

Nur in den Fällen, wo als Bewertungssystem für Effekten der Marktwert gewählt wurde, werden auch Kursgewinne unmittelbar im Steuergewinn zum Ausdruck kommen, und zwar wieder mit den genannten Ausnahmen; dies wird jedoch nicht häufig der Fall sein.

3. Höhe der Steuer für 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 Berechnung der Einkommensteuer gesondert nach dem gleichen Prozentsatz wie die letzten 600 Gulden des nach dem normalen Satz versteuerten Nettoeinkommens der letzten drei Jahre versteuert. Dieser Satz darf jedoch nicht weniger als 20 v.H. und nicht mehr als 40 v.H. betragen. Angewendet wird er u.a. in den nachstehenden Fällen :

./.

- auf Gewinne, die aus der Gesamtheit der Betriebsmittel (einschließlich der Lagerbestände) bei der Veräußerung oder der Auflösung eines Unternehmens oder eines Teilbetriebes verwirklicht werden. Dabei bleiben Gewinne bis zu 10.000 Gulden steuerfrei, die Befreiung wird jedoch bei Veräußerung mehrerer Teile nur einmal gewährt.
- nach dem Ableben eines Steuerpflichtigen in einem Unternehmen anfallende oder dadurch bedingte Gewinne werden mit 20 v.H. versteuert;
- bei Gewinnen, die vom Aktionär beim Rückkauf seiner Aktien 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 10 Jahren erworben wurden;
- im Falle der Veräußerung von Aktien einer in Auflösung befindlichen Gesellschaft, sofern der als Gegenleistung erhaltene Betrag das eingezahlte Kapital, das diese Aktien vertreten, übersteigt; bei einer solchen Veräußerung wird keine Steuer erhoben, wenn die Aktien nicht zum Betriebsvermögen des Käufers gehören, und dieser ein Steuerinländer ist;
- bei Liquiditätsausschüttungen 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 wesentlichen Beteiligung an einer Gesellschaft auf Antrag des Steuerpflichtigen zum festen Satz von 20 v.H. versteuert werden können.

Die im 4. und 5. Gedankenstrich genannte Einkommensteuer auf Aktien, die in den letzten 10 Jahren im Besitz des Steuerpflichtigen oder einer anderen Person waren, und zu einer wesentlichen Beteiligung gehören wird um 20 v.H. eines Betrages verringert, der sich aus der Differenz zwischen den Anschaffungskosten dieser Aktien und dem entsprechenden eingezahlten Kapital ergibt, sofern diese Differenz nicht bereits bei früheren Zahlungen berücksichtigt wurde.

C. FUSIONEN

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

1. A und B bilden eine neue Aktiengesellschaft C, woraufhin A und B ihre gewerbliche Tätigkeit einstellen.

a) A und B übertragen alle ihr Vermögen auf C. Dies führt zur Realisierung der stillen Reserve (Wertsteigerungen) und deren Besteuerung mit der Körperschaftsteuer.

Von dieser Regel gibt es eine Ausnahme; wenn der Übergang ausschließlich gegen Anteile von C erfolgt, und wenn künftig C die Buchwerte der von A und B eingebrachten Vermögenswerte übernimmt, (die Forderung des Fiskus mithin auf C übergeht) und A und B die erhaltenen Aktien nicht innerhalb von 3 Jahren veräußern;

b) bei Liquidation der Gesellschaften A und B werden die Gegenleistungen, die A und B von C erhalten haben, zum Beispiel die C-Aktien an die Aktionäre von A und B ausgeschüttet. Sind diese Aktionäre Einzelpersonen, so ist der Überschuss der Liquiditätsausschüttung über das von ihnen bei A und B eingezahlte Kapital steuerpflichtiges Einkommen.

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

Anmerkung : Eine Fusion, bei der die Aktionäre von A und B ihre Aktien gegen Aktien von C eintauschen (ohne Einschaltung der Gesellschaften A und B) kann häufig erfolgen, ohne dass eine unmittelbare Besteuerung eintritt.

2. A übernimmt B; B geht unter

a) A übernimmt die Anteile von B. Die Aktionäre - Einzelpersonen oder Unternehmen - 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 werden auf die erhaltenen Aktien von A übertragen). Siehe hierzu die Vorschrift des Artikel 40 des Einkommensteuergesetzes 1964.

b) B wird liquidiert, nachdem A die Anteile von B erworben hat. Damit realisiert B die stillen Reserven (Wertsteigerungen) seiner Aktiva und Passiva. Es wird Steueraufschub gewährt, wenn die Liquidation erfolgt, nachdem die Unternehmenseinheit von A und B beantragt und bewilligt wurde. So werden die von B bei Überlassung seines Vermögens im Tausch gegen Aktien von A realisierten Gewinne von der Besteuerung befreit, vorausgesetzt, dass die spätere Versteuerung dieser stillen Reserven gesichert ist. (Artikel 15 des Körperschaftsteuergesetzes von 1969).

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

a) Die Übertragung führt zur 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 stillen Reserven, die in den Gütern ruhen, die sie als Gegenleistung von B und C erhalten hat. Die Besteuerung kann nicht aufgeschoben werden.

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

b) Der Übergang der Aktiva und Passiva von A auf B und C führt zur Aufdeckung der stillen Reserven. Die Besteuerung kann aufgeschoben werden, falls zwischen A und B bzw Unternehmenseinheit besteht.

c) Wenn A und B je einen Teil ihrer Aktiva auf die andere Gesellschaft übertragen, führt dieser Vorgang zur 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 wesentlich 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 Zugrundlegung der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten. Es handelt sich dabei um eine allgemeine Bestimmung, die es dem Unternehmen ermöglicht, Verluste aus einem Absinken des Preises ihres Vorratsvermögens 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 "Teilwerte" bei anderen doch unterschiedlich auslegen.

Die Arbeitsgruppe hielt es im derzeitigen Stadium ihrer Untersuchung jedoch weder für notwendig, noch für möglich, aus der Vieltätigkeit 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 Wiederbeschaffung 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 gegliedert. Ausserdem vermittelt eine im Anhang enthaltene Tabelle (vergl. Anl. 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 Mitgliedsstaaten in unterschiedlichem Masse und mit unterschiedlichen Mitteln bemühen, 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 - zun

anderen das allgemeinere Problem der Erneuerung der Bestände bei steigenden Preisen.

Es war der Arbeitsgruppe nicht möglich, zu exakten 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 Untersuchung vorgezogen, sich eine Stellungnahme zu den Fragen der Vorratsbewertung vorzubehalten, bis sie sich einen Überblick über die Unternehmensbesteuerung als ganzes beschaffen 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

Der Begriff des "Vorratsvermögens" kommt nur im Aktienrecht vor, wo Grund- und Hilfsstoffe, Halbfabrikate und Enderzeugnisse unter diesen Begriff fallen (§§ 151 und 155 AktG). Das Steuerrecht erfasst die Vorräte unter dem Umlaufvermögen. Nach § 6 (1) Nr. 1 EStG ist das Vorratsvermögen mit den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten anzusetzen. Eine Bewertung mit dem Teilwert kann erfolgen, wenn dieser niedriger liegt als die Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Die Bewertung zum niedrigeren Teilwert ist nur bei Unternehmen zulässig, die ihren Gewinn auf Grund einer Buchführung mit ordnungsgemäsem Jahresabschluss nach § 5 EStG errechnen.

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

Bei vertretbaren Gütern, die im Wirtschaftsverkehr durch Mass, Zahl und Gewicht bestimmt werden, muss nach Ansicht der Verwaltungspraxis, die Bewertung auf der Grundlage des durchschnittlichen Anschaffungspreises erfolgen. In diesen Fällen wird weder die "First-in - First-out" noch die "Last-in - First-out" -Methode zugelassen. Wirtschaftsgüter etwa gleichen Werts oder etwa gleicher Art können dabei in Gütergruppen zusammengefasst werden.

Preissteigerungsrücklage (§ 74 EStDV)

Steuerpflichtige, die ihren Gewinn auf Grund ordnungsgemässer Buchführung ermitteln, dürfen eine steuerfreie Rücklage 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 über 10 v.H. hinausgehende Preissteigerungen 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 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 Wirtschaftsjahres : 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 :

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

Die Höhe der Rücklage beträgt also 26,6 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 zum 31. Dezember 1963 berechtigt. 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 $1/4$ dem steuerpflichtigen Gewinn zugeführt werden (§ 15 Berlin F.G.).

Bewertungsabschlag bei gewissen Einfuhrwaren (§ 80 EStDV)

Steuerpflichtige mit einer ordnungsgemässen Buchführung können unter gewissen Voraussetzungen einen Bewertungsabschlag von 20 oder 30 v.H. bei bestimmten Einfuhrwaren vornehmen, die in den Anlagen zur EStDV 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 durch 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 gemildert worden ist. So verfügt eine Verwaltungsverordnung, dass zur Ermittlung der steuerpflichtigen Gewinne für die direkten Steuern die Bestände entweder mit ihren Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten oder aber mit ihren 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 bei Erzeugnissen, welche plötzlichen und beträchtlichen Preisschwankungen auf den Weltmärkten unterliegen; nach einer Verwaltungsverordnung kann der zuständige Finanzbeamte Bewertungen zulassen, die auf niedrigeren als den vorher erwähnten 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, anhand der ihm von dem Steuerpflichtigen überlassenen 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" (C.G.I.) 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 steuerfreien Rücklagen zu bilden.

Preissteigerungsrücklage

Die Unternehmen können für jegliches im 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 auf einander folgende Wirtschaftsjahre nicht überschreitenden Zeitraumes 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 6 Jahre befristet, d.h., dass sie dem steuerpflichtigen Gewinn des Wirtschaftsjahres zugeführt werden muss, das 6 Jahre nach dem zur Bildung der Rücklage führenden Wirtschaftsjahr abschliesst. Bei den Unternehmen jedoch, die ihre Vorräte normalerweise erst nach mehr als 3 Jahren umsetzen, 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 zu Abschluss des Wirtschaftsjahres	1.500

Hat das Unternehmen fünf Einheiten auf Lager, so kann es eine Rücklage von 5 (1.500 - 1.100) = 2.000 bilden, die gegebenenfalls um die bei Abschluss des vorangehenden Wirtschaftsjahres gebildeten Rücklagen gekürzt wird.

Preisschwankungsrücklagen

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 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, verschiedene andere Rohstoffe wie Kautschuk, Zellstoff, Erdöl usw..

Bei der Berechnung der Preisschwankungsrücklage wird von einem Grundvorrat ausgegangen, der dem Durchschnitt der bei Abschluss bestimmter 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 berechnet und muss jedes Jahr global berichtet werden. Ergibt sich z.B. 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 z.B. 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 berechnet 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 gleich geblieben 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 EStG die Bewertung der Vorräte zum Einstandswert vor.

Ferner lassen die luxemburgischen ebenso wie die deutschen Rechtsvorschriften die Bewertung zum Teilwert (valeur d'exploitation) zu, der bereits beim deutschen System beschrieben worden ist.

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

NIEDERLANDE

Grundsätze

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

Grundsätzlich können Vorräte auf drei verschiedene Weisen bewertet werden :

- immer mit den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten
- immer mit dem Marktpreis
- mit den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten oder mit dem Marktpreis, falls dieser niedriger ist.

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

1. System des eisernen Bestandes

Hierbei sind zwei Möglichkeiten gegeben :

- a) Ohne Erneuerungsrücklagen : 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 zum 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, 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 anstelle des Systems des eisernen Bestandes zugelassen, doch wenden dies die Unternehmen in der Praxis 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. Rein wirtschaftlich lässt sich eine zeitliche Beschränkung des Verlustvortrages nicht begründen. 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, welche Verluste für einen steuerlichen Ausgleich infrage kommen.

Schliesslich darf nicht übersehen werden, dass das Problem des Verlustausgleichs mit dem obligatorischen oder nicht-obligatorischen 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 ?

Im allgemeinen können die nach den für die einzelnen Mitgliedsstaaten geltenden buchhaltungsmässigen und steuerlichen Regeln festgestellten Verluste mit dem Gewinn ausgeglichen werden. 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.

Dagegen 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 Finanzministers bei Mutter-; Tochter-Gesellschaften zulässig, wenn der Muttergesellschaft in etwa alle Aktien der Tochtergesellschaft gehören.

In Frankreich gestatten Vorschriften, dass vorübergehend und unter gewissen Bedingungen ein Verlustvortrag in einem weiteren Rahmen als dem eines einzigen Unternehmens erfolgen kann. Diese Vorschriften können angewandt werden bei der Fusion von Gesellschaften und ähnlichen Vorgängen, sowie im Falle der Gründung gemeinsamer Filialen, von Unternehmen zur Forderung ihres Einkaufs oder Absatzes. Die Anwendung dieser Massnahmen hängt ab von der Genehmigung des Finanzministers und beschränkt sich im übrigen auf Fusionen von Unternehmen oder die Gründung von Filialen, die zwischen dem 1. August 1962 und dem 31. Dezember 1970 durchgeführt werden (siehe Artikel 239 bis 4 des C.G.I.).

Ausserdem sieht Artikel 209-II C.G.I. vor, dass im Falle der Verschmelzung oder ähnlicher Verfahren, die zwischen dem 31. Juli 1962 und dem 31. Dezember 1975 erfolgen, vorher entstandene noch nicht abgesetzte Verluste, die von den übernommenen oder von den einbringenden oder den übernehmenden oder den von diesen Einbringungen begünstigten Gesellschaften erlitten wurden, auf spätere Gewinn dieser Gesellschaften vorgetragen werden können; Voraussetzung hierfür ist eine besondere Genehmigung des Finanzministers nach Stellungnahme des "Fonds de développement économique et social".

Nach Artikel 209 quinquies können französische Gesellschaften nach Erhalt der Zustimmung des Wirtschafts- und Finanzministers eine steuerliche Einheit mit ihren ausländischen Unternehmen und Tochtergesellschaften bilden. In diesem Zusammenhange ist festzustellen, dass Frankreich bei der Körperschaftsteuer das Prinzip der Territorialität einsetzt, d.h., dass die Ergebnisse, die eine französische Gesellschaft durch eine ausländische Betriebsstätte oder ständige Vertretung oder ausländische Geschäfte erzielt, sofern diese einen "Cycle complet d'opérations" bilden, keinen Einfluss auf die in Frankreich anfallenden

steuerbaren Gewinne haben. Das gilt natürlich besonders für die Ergebnisse von ausländischen Tochtergesellschaften.

Französische Gesellschaften können jedoch beantragen, dass auch der im Ausland erzielte Gewinn, der durch einen Betrieb im Ausland oder durch eine ausländische Tochtergesellschaft erzielt wurde, voll von der französischen Steuerregelung erfasst wird. In diesem Falle können die ausländischen Steuern gegen die französische Körperschaftsteuer aufgerechnet werden und die ausländischen Verluste von dem in Frankreich erzielten Gewinn abgezogen werden.

Bei ausländischen Tochtergesellschaften ist eine Beteiligung von 50 v.H. ausreichend, um in den Genuss dieser Regelung kommen zu können. Natürlich wird in diesem Fall der Gewinn der ausländischen Tochter-Gesellschaft anteilig der französischen Gesellschaft zugerechnet. Diese Regelung kann weiter auf Enkel-Gesellschaften ausgedehnt werden, sofern die französische Gesellschaft indirekt zu 50 v.H. an diesen Gesellschaften beteiligt ist.

In allerletzter Zeit wurde durch das Gesetz vom 24. Dezember 1971 die Möglichkeit eröffnet, eine steuerliche Einheit aus zwei französischen Gesellschaften zu bilden, vorausgesetzt, dass die Genehmigung durch den Wirtschafts- und Finanzminister erteilt wird. Die Muttergesellschaft muss zu mindestens 95 v.H. an der Tochtergesellschaft beteiligt sein, und das Mutter : Tochter-Verhältnis muss aus einer Unternehmenskonzentration oder aus einer inneren Umstrukturierung einer Gruppe von Gesellschaften entstanden sein.

2. Ausgleichszeitraum

In Deutschland, Belgien, Frankreich, Luxemburg und Italien können die für ein Wirtschaftsjahr festgestellten steuerlichen Verluste mit den Gewinnen ausgeglichen werden, die während der 5 folgenden Wirtschaftsjahre erzielt werden.

In Belgien können überdies Betriebsverluste, die nach dem 1. Januar 1960 durch höhere Gewalt oder nicht vorhersehbare Umstände entstanden sind, ohne zeitliche Einschränkungen abgezogen werden (Artikel 43, Abs. 2 und Artikel 114, Abs. 2 W.I.B.).

Im Rahmen der Massnahmen zur Förderung des wirtschaftlichen Wiederaufbaus und der regionalen Umstellungsprogramme dürfen in Belgien Gesellschaften aufgrund des Art. 3 des Königl. Erl. Nr. 9 v. 18. April 1967, wenn sie zwischen dem 1. Januar 1967 und dem 30. Juni 1970

gegründet wurden, alle im Laufe der ersten 5 Gesellschafts- oder Wirtschaftsjahre erlittenen Verluste zeitlich unbegrenzt ausgleichen. In Belgien und Frankreich ist dieser Ausgleich obligatorisch, d.h., dass die eventuellen Gewinne der 5 folgenden Wirtschaftsjahre in erster Linie zum Ausgleich der Verluste aufgewendet werden müssen. In Italien dagegen bleibt es den Steuerpflichtigen überlassen, den Ausgleich vorzunehmen, der fakultativ ist, aber nur während der dafür vorgesehenen fünf Jahre vorgenommen werden kann. Der Ausgleich mit den künftigen Gewinnen ist nur gestattet bei der Feststellung des Gewinns, der unter die *Imposta di ricchezza mobile* fällt und nicht bei den Gewinnen, die mit Körperschaftsteuer (*Imposta sulle società*) versteuert werden, die aus einer Übergewinn- und einer Kapitalsteuer besteht. In Deutschland ist der Verlustabzug, der im übrigen nur bei ordnungsgemässer Buchführung zulässig ist, nicht obligatorisch. Er kann jedoch in einem späteren Jahr 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 entgeltlich verloren.

Die Niederlande haben demgegenüber ein grosszügigeres Verfahren. Einmal ist in den Niederlanden der Verlustvortrag während der sechs Wirtschaftsjahre möglich, die dem Verlustjahr folgen; zum anderen kann der Verlust mit dem Gewinn des vorangegangenen Wirtschaftsjahres ausgeglichen werden. Die in den ersten 6 Betriebsjahren entstandenen Verluste schliesslich sind ohne zeitliche Begrenzung vortragsfähig.

3. Verpflichtung oder Nicht-Verpflichtung 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 den Verlustjahren obligatorisch sind, während sie in Belgien, Frankreich und in Italien aufgeschoben werden können (nähere Einzelheiten siehe Abschnitt "Abschreibungen").

ARBEITSGRUPPE IV

A. KONTINUIERLICHE ABSCHREIBUNGEN, DIE DEN INVESTITIONSAUFWAND AUF DIE BETRIEBSGEMÖHLICHE NUTZUNGSDAUER VERTEILEN

I. Grundsatzregeln

1. Abschreibungspflicht in Jahren mit Gewinn

BELGIEN	DEUTSCHLAND	FRANKREICH	ITALIEN	LUXEMBURG	NIEDERLANDE
Keine Abschreibungspflicht.	Abschreibungspflicht; sofern der Steuerpflichtige nicht abschreibt, berichten die Steuerbehörden von Amts wegen.	Abschreibungspflicht. Gemäß Art. 24 des Gesetzes Nr. 65-566 vom 12.7.1965 darf der Betrag der tatsächlich seit dem Erwerb oder der Herstellung eines bestimmten Wirtschaftsgutes vorgenommenen Abschreibungen bei Abschluß jedes Wirtschaftsjahres nicht niedriger sein als der nach dem linearen System berechnete und über die normale Nutzungsdauer verteilte Betrag.	Keine Abschreibungspflicht gemäß Steuerrecht, wohl aber nach dem Handelsrecht.	Abschreibungspflicht.	Abschreibungspflicht.
2. Abschreibungspflicht in Verlustjahren					
Keine Abschreibungspflicht.	Abschreibungspflicht.	Abschreibungen müssen buchmäßig erfaßt werden; die Abschreibung darf jedoch aufgeschoben werden (vgl. unter 3. und 4.).	Keine Abschreibungspflicht gemäß Steuerrecht, wohl aber nach dem Handelsrecht.	Abschreibungspflicht.	Abschreibungspflicht.
3. Nachholen von Abschreibungen, die in Verlustjahren unterlassen wurden					
Nachholung nach Ablauf der normalen Abschreibungsfrist zulässig (bei Schiffen darf die Abschreibung in bestimmten Grenzen bereits während der normalen Abschrei-	Keine Nachholung.	Nach dem 1.9.1965 beginnende Wirtschaftsjahre. Ohne Rücksicht darauf, ob die Abschreibung linear oder degressiv erfolgt, ist eine Nachholung während des ersten Jahres	Grundsätzlich ist ein Nachholen erst am Ende der Abschreibungsperiode möglich (vgl. Punkt 4.).	Kein Nachholen.	Kein Nachholen, wohl aber Verrechnung in dem Augenblick, in dem die Wirtschaftsgüter endgültig aus dem Vermögen des Unternehmens ausscheiden.

3. Nachholen von Abschreibungen, die in Verlustjahren unterlassen wurden

Keine Nachholung.

Nachholung nach Ablauf der normalen Abschreibungsfrist zulässig (bei Schiffen darf die Abschreibung in bestimmten Grenzen bereits während der normalen Abschreibungsfrist nachgeholt werden).

Nach dem 1.9.1965 beginnende Wirtschaftsjahre. Ohne Rücksicht darauf, ob die Abschreibung linear oder degressiv erfolgt, ist eine Nachholung während des ersten Jahres oder der ersten Jahre mit Gewinn für ordnungsgemäß gebuchte Abschreibungen möglich, die in einer Zeit mit Verlusten als aufgeschoben betrachtet werden. Werden die Abschreibungen jedoch unter Verstoß gegen § 24 des Gesetzes Nr. 65-566 v. 12.7.1965 aufgeschoben, verliert das Unternehmen endgültig die Möglichkeit der Abschreibung.

Grundsätzlich ist ein Nachholen erst am Ende der Abschreibungsperiode möglich (vgl. Punkt 4.).

Kein Nachholen.

Kein Nachholen, wohl aber Verrechnung in dem Augenblick, in dem die Wirtschaftsgüter endgültig aus dem Vermögen des Unternehmens ausscheiden.

4. Nachholen von Abschreibungen, die in Gewinnjahren unterlassen wurden

Kein Nachholen.

Nachholen nach Ablauf der normalen Abschreibungsfrist (bei Schiffen darf die Abschreibung innerhalb bestimmter Grenzen bereits während des normalen Abschreibungszeitraums nachgeholt werden).

Nach dem 1.9.1965 beginnende Rechnungsjahre. Unterbleiben Abschreibungen unter Verstoß gegen Art. 24 des o.a. Gesetzes vom 12.7.1965, geht die Abschreibungsmöglichkeit definitiv verloren. Ordnungsgemäß aufgeschobene degressive Abschreibungen können in voller Höhe auf die verbleibende Nutzungsdauer verteilt werden. Ordnungsgemäß aufgeschobene lineare Abschreibungen (z.B. aus Wirtschaftsjahren vor dem 1.9.1965) können nach Ablauf der normalen Abschreibungsperiode oder auf einmal bei Außen dienststellung des Wirtschaftsgutes nachgeholt werden.

Keine Nachholung.

Keine Nachholung, wohl aber Verrechnung in dem Augenblick, in dem das Wirtschaftsgut endgültig aus dem Vermögen des Unternehmens ausscheidet.

Nachholen im Prinzip nicht vorgesehen. Sofern sich jedoch das Wirtschaftsgut nach Ende der normalen Abschreibungszeit noch in Gebrauch befindet, wird eine Verlängerung der Abschreibung zugestanden, bis diese voll erfolgt ist. In diesem Falle darf der jährliche Abschreibungsatz nicht höher sein als der Satz, den man bei Anwendung der normalen Koeffizienten erhält.

II. Vorgeschriebene bzw. zulässige Abschreibungsmethoden
1. Degressive Abschreibungen (Methode und Umfang)

BELGIEN	DEUTSCHLAND	FRANKREICH	ITALIEN	LUXEMBURG	NIEDERLANDE
<p>Zulässig bei Abschreibungsfähigen Anlagegütern, die nach dem 1.1.1963 erworben oder hergestellt wurden. Diese Methode darf nur auf solche Anlagegüter angewendet werden, deren Nutzungsdauer zwischen 6 und 19 Jahren liegt; sie darf nicht für ein einzelnes Wirtschaftsjahr sondern nur für eine Gruppe von abschreibungsfähigen Anlagegütern ähnlicher Art verwendet werden. Die degressive Abschreibung kann nicht auf Patente, Warenzeichen und Goodwill, Kundenstamm, Firmennamen u. alle anderen ähnlichen unkörperlichen Vermögensgegenstände angewendet werden; der Satz darf doppelt so hoch sein wie die entsprechende lineare Abschreibung, jedoch nicht höher als 20%. Der Übergang von der degressiven zur linearen Methode ist nur von dem Augenblick an gestattet, in dem die jährliche degressive Abschreibung unter die jährliche lineare Abschreibung sinkt.</p>	<p>Zulässig; bei Anwendung eines gleichen Vomhundertsatzes des Buchwertes, Begrenzung auf den doppelten Wert der linearen Abschreibung, maximal 20%; andere degressive Methoden sind ebenfalls zulässig, sofern diese im ersten Nutzungsjahr u. insgesamt in den ersten drei Nutzungsjahren nicht zu höheren Abschreibungen führen als die Abschreibung auf den Buchwert; die degressive Abschreibung beschränkt sich auf bewegliche Anlagegüter; der Übergang zur linearen Abschreibungsmethode ist zulässig, umgekehrt jedoch nicht. Auch für gebrauchte erworbene Sachvermögen kann die degressive Abschreibungsmethode angewendet werden.</p>	<p>Zulässig bei einer Nutzungsdauer von über 3 Jahren. Die vorgeschriebene Methode ist in diesem Falle die des gleichen Vomhundertsatzes des Buchwertes. Der lineare Abschreibungssatz wird mit 1,5 multipliziert, wenn die Nutzungsdauer 3 bis 4 Jahre beträgt, mit 2 bei 5 bis 6 J. u. mit 2,5 bei mehr als 6 J. Diese Methode beschränkt sich auf eine Reihe beweglicher Anlagegüter (s. Aufzählung) u. auf Hotelgebäude. Die Methode wird zunächst auf Wirtschaftsgüter angewendet, die zum erstmaligen nach dem 31.12.1959 erworben oder hergestellt wurden. Angeschaffte gebrauchte Wirtschaftsgüter fallen nicht unter diese Regelung. Gebäude mit einer Nutzungsdauer von höchstens 15 Jahren (sehr leichte Gebäude, die mit Betriebsrichtungen gleichgesetzt werden können), die nach dem 31.7.1962 fertiggestellt wurden, können ebenfalls degressiv abgeschrieben werden. Sobald die degressive jährliche Abschreibung niedriger wird als die lineare Abschreibung (Quotient des verbleibenden Buchwertes : verbleibende Zahl von Nutzungsjahren), kann die lineare Abschreibung zur Anwendung gelangen. Die Anwendung der degressiven Methode schließt Sonderabschreibungen aus.</p>	<p>Degressive Abschreibung ist nicht zulässig nur lineare Abschreibung möglich.</p>	<p>Zulässig bei Anwendung eines gleichen Vomhundertsatzes des Buchwertes, Begrenzung auf den doppelten Wert der linearen Abschreibung, maximal 20%; andere degressive Methoden sind ebenfalls zulässig, sofern diese im 1. Nutzungsjahr u. insgesamt in den ersten 3 Nutzungsjahren nicht zu höheren Abschreibungen führen als die Abschreibung auf den Buchwert. Die degressive Abschreibung findet Anwendung auf körperliche Wirtschaftsgüter mit Ausnahme von Gebäuden; der Übergang zur linearen Abschreibung ist zulässig, nicht aber der umgekehrte Übergang. Auch auf gebrauchte erworbene Sachen kann die degressive Abschreibungsmethode angewendet werden.</p>	<p>Zulässig; die Methode ist jedoch nicht in den Einzelheiten vorgeschrieben. So ist beispielsweise die Anwendung eines Systems der degressiven Sätze auf den Anschaffungswert u. der festen Sätze auf den Buchwert zulässig. Bei der Berechnung des Abschreibungssatzes auf den Buchwert muß ein proportionaler Restwert berücksichtigt werden. Dabei ist folgende Formel zu verwenden: degressiver Prozentsatz $\frac{M}{R} \sqrt[A]{100 - \frac{M}{R}}$ N = Nutzungsdauer in Jahren R = Restwert A = Anschaffungskosten Sobald ein geringer Restwert oder gar kein Restwert zu erwarten ist, ist eine Abschreibung auf den Buchwert nicht zulässig, wohl aber eine degressive Abschreibung auf den Anschaffungswert. Ansonsten keine Beschränkung, sofern die degressive Abschreibung nicht höher ist als die tatsächliche Wertminderung.</p>

unter die jährliche li-
nere Abschreibung

gressive jährliche Ab-
schreibung niedriger wird
als die lineare Abschrei-
bung (Quotient des verblei-
benden Buchwertes : ver-
bleibende Zahl von Nut-
zungsjahren), kann die li-
nere Abschreibung zur An-
wendung gelangen. Die An-
wendung der degressiven
Methode schließt Sonderab-
schreibungen aus.

wendet werden.

zulässig, wohl aber eine
degressive Abschreibung
auf den Anschaffungswert,
ansonsten keine Beschränkung,
sofern die degressive
Abschreibung nicht höher
ist als die tatsächliche
Wertminderung.

2. Lineare Abschreibungen

Allgemein zulässig.
Die Nutzungsdauer
wird durch die Steuer-
verwaltung im Ein-
vernehmen mit dem
Steuerpflichtigen
für Gütergruppen
festgelegt.
Vgl. V.

Vorgeschrieben für Ge-
bäude. Für nach dem
31.12.1964 fertigge-
stellte Gebäude gilt in
den ersten Jahren ein
höherer Vornundersatz
als in den folgenden
Jahren, so daß doch
eine gewisse Degression
entsteht. Auf bewegli-
che Anlagegüter kann
sie angewandt werden,
soweit keine degressive
Abschreibung Anwendung
findet.

Bleibt anwendbar:
1. zwingend auf alle Wirt-
schaftsgüter, für die
keine degressive Ab-
schreibung angewandt
wird;
2. fakultativ (für alle
oder einen Teil der
Wirtschaftsgüter):
a) für Unternehmen, die
weiterhin erhöhte
Sonderabschreibungen
vornehmen wollen (für
Wirtschaftsgüter, die
vor Ende 1964 erworben
wurden);
b) für Unternehmen, die
auf degressive Ab-
schreibungen verzich-
ten.

Für alle Anlagegüter
vorgeschrieben.

Allgemein für alle
Anlagegüter.

Durch eine große Zahl
von Unternehmen auf
alle Wirtschaftsgüter
angewandt.

(Fortsetzung) II. Vorgeschriebene bzw. zulässige Abschreibungsmethoden

3. Gleichzeitige Verwendung der linearen und der degressiven Abschreibungsmethode

BELGIEN	DEUTSCHLAND	FRANKREICH	ITALIEN	LUXEMBURG	NIEDERLANDE
Die beiden Methoden werden nebeneinander angewendet, da die degressive Abschreibung nicht für alle Sachen zulässig ist. Die Wahl der degressiven Abschreibungsmethode muß sich auf Gruppen gleichartiger Wirtschaftsgüter erstrecken.	Ja, beide Methoden können zwangsläufig nebeneinander vor, da die degressive Abschreibung nicht für alle Wirtschaftsgüter zulässig ist. Bei beweglichen Anlagegütern kann der Steuerpflichtige zwischen der linearen u. der degressiven Abschreibung wählen. Die Wahl der Abschreibungsmethode erfolgt für jedes Objekt getrennt.	Ja, beide Methoden treten zwangsläufig nebeneinander auf, da die degressive Abschreibung nicht für alle Wirtschaftsgüter zulässig ist. Die lineare Methode kann auch fakultativ angewendet werden. Im Prinzip kann für jedes einzelne Wirtschaftsgut eine von beiden Methoden gewählt werden. Hat das Unternehmen jedoch für die zwischen dem 1.1.1960 und dem 31.12.1964 erworbenen Wirtschaftsgüter die vorläufige Beibehaltung der früher eingeführten Sonderabschreibungssysteme gewählt, gilt der Verzicht auf die degressive Abschreibung für alle Güter, bei denen eine Sonderabschreibung in Frage kommt. Der Verzicht ist unwiderruflich (außer es handelt sich um Inhaber von Exporturschein).	entfällt	entfällt	Ja, beide Methoden können nebeneinander vor. Die für jedes einzelne Gut bzw. für Gruppen gleichartiger Wirtschaftsgüter gewählte Methode kann nur in begründeten Fällen geändert werden.
entfällt	entfällt	entfällt	entfällt	entfällt	entfällt

4. Ergänzung linearer Abschreibungen, um bei Ingebrauchnahme eine besonders starke Wertminderung zu berücksichtigen

entfällt entfällt entfällt entfällt entfällt

5. Abschreibung nach Maßgabe der Leistung

Nicht angewendet entfällt nicht angewendet nicht angewendet Nicht untersagt, aber auch nicht angewendet

Zugelassen beispielsweise für Kraftfahrzeuge

entfällt	entfällt	entfällt	entfällt	entfällt	entfällt
Nicht angewendet	5. <u>Abschreibung nach Maßgabe der Leistung</u> Zugelassen beispielsweise für Kraftfahrzeuge u.ä.; sofern der Ertrag nicht immer der gleiche ist. Der Jahresertrag muß genau ausgewiesen werden.		entfällt	nicht angewendet	nicht angewendet
6. <u>Abschreibung wegen Substanzverringeringung (Steinbrüche, Sand- und Kiesgruben, Salzbergwerke usw.)</u>					
Die Abschreibung wegen Substanzverringeringung bei Grund und Boden erfolgt in Übereinstimmung mit den allgemeinen Grundsätzen, d.h. entsprechend der tatsächlichen Wertminderung. Keine besondere Regelung.	Eine Abschreibung von Gruben usw. entsprechend dem Abbau zulässig.	Eine Abschreibung von Gruben usw. entsprechend dem Abbau zulässig.	Nur bei Stein- und Karmorbrüchen zulässig.	Eine Abschreibung von Gruben usw. entsprechend dem Abbau zulässig.	Eine Abschreibung von Gruben usw. entsprechend dem Abbau zulässig.
					Nicht untersucht, aber auch nicht angewendet

III. Bemessungsgrundlage für die steuerlich zulässige Abschreibung

BELGIEN	DEUTSCHLAND	FRANKREICH	ITALIEN	LUXEMBURG	NIEDERLANDE
<p>Im Prinzip die Kosten der Anschaffung oder Herstellung einschl. der nicht abzehbaren Umsatzsteuer. Die mit dieser Anschaffung oder Herstellung verbundenen Kosten können auf Verlangen des Steuerpflichtigen während des Jahres ihres Entstehens als Betriebskosten ganz von den Einnahmen abgesetzt werden. Für Wirtschaftsgüter, die vor Ende 1945 noch genutzt wurden, ist eine Bemessungsgrundlage zulässig, die dem 2,5fachen Wert vom 31.8.1939 entspricht. Der voraussichtliche Restwert des Wirtschaftsgutes wird bei der Ermittlung der Abschreibung nicht von dem ursprünglichen Wert in Abzug gebracht.</p>	<p>Die Kosten der Anschaffung oder Herstellung einschl. der nicht abzehbaren Umsatz- und Investitionssteuer. Steuerbefreite Vermögensgewinne, die sich bei einer erzwungenen Realisierung (Enteignung, Beschlagnahme, höhere Gewalt usw.) oder in bestimmten Fällen bei einer freiwilligen Realisierung der Sache ergeben, müssen von den Bemessungskosten der Anlagegüter abgezogen werden. Die Bemessungsgrundlage für die Abschreibung auf die Ersatzgüter wird also entsprechend vermindert. Der voraussichtliche Restwert des Wirtschaftsgutes wird bei der Ermittlung der Abschreibung nicht von dem ursprünglichen Wert in Abzug gebracht.</p>	<p>Im Prinzip die Kosten der Anschaffung oder Herstellung, mit Ausnahme der abzehbaren Mehrwertsteuer. Bei einer Neubewertung der ausschließlichen Preisveränderungen vor dem 30. Juni 1959 geltenden Bilanzposten wird bei der Abschreibung von dem neuen Wert ausgegangen. Der voraussichtliche Restwert des Wirtschaftsgutes wird bei der Ermittlung der Abschreibung nicht von dem ursprünglichen Wert in Abzug gebracht.</p>	<p>Im Prinzip die Kosten der Anschaffung oder Herstellung nebst Nebenkosten (Umsatzsteuer, Transportkosten, Installationskosten usw.). Der voraussichtliche Restwert des Wirtschaftsgutes wird bei der Ermittlung der Abschreibung nicht von dem ursprünglichen Wert in Abzug gebracht.</p>	<p>Im Prinzip die Kosten der Anschaffung oder Herstellung einschl. der nicht abzehbaren Umsatzsteuer. Steuerbefreite Vermögensgewinne, die sich bei einer erzwungenen Realisierung (Enteignung, Beschlagnahme, höhere Gewalt usw.) oder in bestimmten Fällen bei einer freiwilligen Realisierung der Sache ergeben, müssen von den Bemessungskosten der als Ersatz erworbenen Anlagegüter abgezogen werden. Die Bemessungsgrundlage für die Abschreibung auf die Ersatzgüter wird also entsprechend vermindert. Der voraussichtliche Restwert des Wirtschaftsgutes muß bei der Ermittlung von dem ursprünglichen Wert in Abzug gebracht werden.</p>	<p>Die Kosten der Anschaffung oder Herstellung einschl. der Umsatzsteuer. In bestimmten Fällen ist eine Neubewertung bestimmter Wirtschaftsgüter erfolgt. In diesen Fällen wird die restliche Abschreibung nach dem Neuwert berechnet. Bei Anschaffung von Wirtschaftsgütern als Ersatz für freiwillige Realisierungen oder wegen Ausserdienststellung auf Grund höherer Gewalt werden die stillen Reserven übertragen auf das als Ersatz angeschaffte Wirtschaftsgut. Der voraussichtliche Restwert des Wirtschaftsgutes muß bei der Ermittlung der Abschreibung von dem ursprünglichen Wert in Abzug gebracht werden.</p>
<p>IV. Beginn der Abschreibung</p>					
<p>Mit Beginn des Jahres der Inbetriebnahme. Die Wirtschaftsgüter, die sich noch nicht im Besitz des Steuerpflichtigen befinden, u. über d. swischen den Parteien</p>	<p>Vom Augenblick der Lieferung an. Bei Anschaffung im Laufe des Jahres muß die jährliche Abschreibung proportional verringert werden.</p>	<p>Vom Augenblick der Inbetriebnahme an, oder beim degressiven System vom Zeitpunkt des Erwerbs an. Bei Anschaffung im Laufe des Jahres muß die erste jährliche Abschreibung</p>	<p>Vom Augenblick der Inbetriebnahme an. Bei Anschaffung im Laufe des Jahres muß die erste jährliche Abschreibung</p>	<p>Vom Augenblick der Lieferung an. Bei Anschaffung im Laufe des Jahres proportionale Verringerung.</p>	<p>Vom Augenblick der Inbetriebnahme an. Bei Anschaffung im Laufe des Jahres proportionale Verringerung.</p>

IV. Beginn der Abschreibung

Mit Beginn des Jahres der Inbetriebnahme. Die Wirtschaftsgüter, die sich noch nicht im Besitz des Steuerpflichtigen befinden, u. über d. Erlöschen den Parteien eine gegenseitige Vereinbarung getroffen wurde, gelten in Höhe der erfolgten u. als solche während eines bestimmten Steuerzeitraums verbuchten Zahlungen für diesen Zeitraum als erworben oder hergestellt. Langfristige Produktionsmittel, die durch das Unternehmen selbst hergestellt werden, u. die bei Abschluss des Wirtschaftsjahres noch nicht in Betrieb sind, können von diesem Wirtschaftsjahr an auf der Basis der tatsächlich aufgewendeten Herstellungskosten abgeschrieben werden. Bei der Anschaffung während des Jahres wird die erste jährliche Abschreibung nicht proportional verringert, sondern kann ganz in Abzug gebracht werden.

Vom Augenblick der Lieferung an. Bei Anschaffung im Laufe des Jahres muß die jährliche Abschreibung proportional verringert werden, sowohl bei der linearen als auch bei der degressiven Abschreibungsmethode. Zur Vereinfachung kann bei beweglichen Sachen bei Anschaffung in der ersten Jahreshälfte die volle Abschreibung u. bei Anschaffung in der zweiten Jahreshälfte die halbe Abschreibung verbucht werden.

Vom Augenblick der Inbetriebnahme an, oder beim degressiven System vom Zeitpunkt des Erwerbs an. Bei Anschaffung im Laufe des Jahres muß die erste jährliche Abschreibung proportional verringert werden.

Vom Augenblick der Inbetriebnahme an. Bei Inbetriebnahme im Laufe des Jahres proportionale Verringerung.

Vom Augenblick der Lieferung an. Bei Anschaffung im Laufe des Jahres proportionale Verringerung.

Vom Augenblick der Inbetriebnahme an. Bei Anschaffung im Laufe des Jahres proportionale Verringerung.

V. Nutzungsdauer

1. Grundsätze

BELGIEN	DEUTSCHLAND	FRANKREICH	ITALIEN	LUXEMBURG	NIEDERLANDE
Betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer	Betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer	Betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer	Durchschnittliche technische Nutzungsdauer	Betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer	Betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer
2. Beispiele					
10	10 - 12	a) <u>Kammstuhl, flach:</u> 8 - 10	8	-	8 - 10
8 - 10	12	b) <u>Ringspinnmaschine für Baumwolle:</u> 8 - 10	8	-	8 - 10
8 - 10	12	c) <u>Ringspinnmaschine mit Kammgarnspindeln:</u> 8 - 10	8	-	8 - 10
8 - 10	10	d) <u>Jacquardwebstuhl für Baumwolle, vollautomatisch:</u> 8 - 10	8	-	8 - 10
8 - 10	10	e) <u>Automatenwebstuhl für Kammgarn:</u> 8 - 10	8	13	8 - 10
6 - 7	10	f) <u>Rundstrickmaschine für Damenfeinstrümpfe, einssystemig, 400 Nadeln:</u> 8 - 10	10	-	8 - 10
5 - 7	8	g) <u>Hochdruckfärbeapparat für Garne (autoklav):</u> 8 - 10	8,5 zirka	-	8 - 10
10	40	h) <u>Helling in Beton, 100 bis 150 m lang:</u> 20	8,5 zirka	-	25 - 30
10	25 - 40	i) <u>Hellingkran, elektrisch, Tragkraft 25 t:</u> 12 - 13	8,5 zirka	-	8 - 15
10	25	j) <u>Magnetkran zur Beförderung von Schiffsblechen:</u> 12 - 13	8,5 zirka	-	8 - 15
10	25	k) <u>Laufkran, Tragkraft 50 t:</u> 12 - 13	8,5 zirka	-	8 - 15
10	10	l) <u>große Walzenpresse, Druckkraft 100 t:</u> 15	8,5 zirka	-	8 - 15
25 - 33 (Bauwerke) 10 (Einbauanlagen)	10	m) <u>Hochofen, Tiegel-Ø 6 - 6,50 m, Tageskapazität 750 t Roheisen:</u> 10 - 20	8	11 - 12	16
10	10	n) <u>Konverter, Kapazität 75 bis 100 t:</u> 10	8	11 - 12	16
10	8	o) <u>Gießkran:</u> 10	10	11 - 12	16
10	10	p) <u>Siemens-Martin-Ofen, Kapazität 125 - 150 t:</u> 10 - 15	8	-	16
25 - 33 (Bauwerke) 10 (Einbauanlagen)	15 - 20	q) <u>Grobblechstraße:</u> 10	10	11 - 12	16
25 - 33 (Bauwerke) 10 (Einbauanlagen)	15 - 20	r) <u>Rohschienenwalzwerk:</u> 10	10	8 - 9	16
-	8	s) <u>Karosseriepresse, Druckkraft 320 t:</u> 10	5,5 zirka	-	16
8	8	t) <u>Lackieranlage für vorgrundierte Personenzüge, Kapazität 25 Wagen pro Stunde:</u> 6 - 7	5,5 zirka	-	-
-	8	u) <u>Spritzgußmaschine mit horizontaler Kühlkammer:</u> 10	5,5 zirka	-	-

N.B. Die für Deutschland angegebenen Daten basieren auf amtlichen Tabellen, bei den übrigen Ländern handelt es sich um Erfahrungswerte.

3. Abschreibung bei Mehrschichtenbetrieb

BELGIEN	DEUTSCHLAND	FRANKREICH	ITALIEN	LUXEMBURG	NIEDERLANDE
Bei Benutzung in zwei oder drei Schichten können die linearen Vomhundertsätze um 25 bis 33 % erhöht werden (auf der Grundlage der Erfahrungsgen).	Bei Benutzung in zwei Schichten werden die Sätze für die lineare Abschreibung um 25 v.H. erhöht, bei drei Schichten um 50 v.H. Eine bestimmte Erhöhung der degressiven Sätze ist ebenfalls zulässig.	Die Benutzung in mehreren Schichten wird bereits bei der Nutzungsdauer berücksichtigt, daher keine Erhöhung.	Die Benutzung in mehreren Schichten wird schon bei Bestimmung der Nutzungsdauer berücksichtigt, daher keine Erhöhung der Sätze, wenn die Benutzung in mehreren Schichten üblich ist. Wenn aber aus außergewöhnlichen Gründen eine intensivere Nutzung erfolgt, kann eine daraus resultierende stärkere Abnutzung der Anlagen auf Antrag des Steuerpflichtigen zu einer Erhöhung des Abschreibungssatzes in dem betreffenden Jahr führen.	Die Benutzung in mehreren Schichten wird bereits bei der Nutzungsdauer berücksichtigt, daher keine Erhöhung.	Die Benutzung in mehreren Schichten wird bereits bei der Nutzungsdauer berücksichtigt, daher keine Erhöhung.

B. SONDERABSCHREIBUNGEN WEGEN TATSÄCHLICH UNGEWÖHNLICHER WERTMINDERUNGEN

Ungewöhnlicher technischer Verschleiß (Beschädigung, Materialfehler usw.) sowie außergewöhnlicher wirtschaftlicher Wertverlust (Veraltung, Überholung durch technische Entwicklung usw.) können ausgeglichen werden, entweder durch eine erhöhte Abschreibung im Jahr der tatsächlich eingetretenen Wertminderung oder durch Verkürzung der verbleibenden Nutzungsdauer.	Im Prinzip zulässig, und zwar: a) wegen außergewöhnlicher technischer Abnutzung; b) wegen sonstiger Wertminderung, auch wenn diese noch nicht realisiert wird (z.B. Überproduktion bei sinkender Nachfrage; "niedrigerer Teilwert". Ein niedrigerer Teilwert kann auch bei Rückgang der Einsatzbeschaffungskosten begründet sein. Sonder- und Teilwertabschreibungen sind nicht zwingend.	Im allgemeinen rechtfertigt eine außerordentliche wirtschaftliche oder technische Abnutzung eines Wirtschaftsgutes keine Sonderabschreibungen nennenswerten Umfangs; sie kann lediglich zu einer Verkürzung der Nutzungsdauer führen, auf deren Grundlage der jährliche Abschreibungssatz berechnet wird.	Sowohl eine technische als auch eine wirtschaftliche Wertminderung wird berücksichtigt, sobald sie sicher und endgültig eingetreten ist; deshalb werden die noch nicht abgeschriebenen Abschreibungskosten in dem Jahr vollständig vom Rohgewinn abgezogen, in dem ein Wirtschaftsgut vorzeitig u. endgültig außer Betrieb gesetzt wird; ein bei Verkauf erzielter Erlös wird allerdings dem Bruttogewinn zugeschlagen.	Im Prinzip zulässig, und zwar: a) wegen außergewöhnlicher technischer Abnutzung oder wirtschaftlicher Veraltung; b) wegen einer anderen Wertminderung, auch wenn diese noch nicht realisiert wurde (niedrigerer Teilwert), siehe unter Deutschland. Eine Sonderabschreibung bzw. der Ansatz eines niedrigeren Teilwertes ist nicht zwingend vorgeschrieben.	Im Prinzip zulässig. Dies ergibt sich aus der Vorschrift, daß vom Jahresgewinn der Teil der noch nicht abgeschriebenen Abschreibungskosten abgeschrieben werden muß, der diesem Jahr zuzurechnen ist.
--	---	---	---	--	---

C. ABSCHREIBUNGEN, DIE WEDER BETRIEBSWIRTSCHAFTLICH NOCH STEUERLICH ALS ANGEMESSENE AUFWANDSVERTEILUNG ODER ALS BERÜCKSICHTIGUNG EINER AUSSERGEWÖHNLICHEN WERTMINDERUNG ZU BEURTEILEN SIND.

BELGIEN	DEUTSCHLAND	FRANKREICH	ITALIEN	LUXEMBURG	NIEDERLANDE
<p>a) Schiffe: Abschreibungen: 1. Jahr 20 v. H. 2. + 3. Jahr 15 v. H. 4. bis 8. Jahr 10 v. H.</p> <p>Die Lebensdauer von Schiffen liegt im allgemeinen zwischen 14 u. 20 Jahren. Als Steuererleichterung kann daher derjenige Teil der Abschreibungen betrachtet werden, der höher ist als die depressive Abschreibung auf der Grundlage der Lebensdauer</p> <p>b) Bankgebäude: Von erworbenen Gebäuden, die abgebrochen u. wieder ersetzt werden, und die als Bankgebäude usw. dienen sollen, kann sofort zusätzlich ein Drittel der Wiederaufbaukosten für Teile des Neubaus, die bestimmten Zwecken dienen (Schalterraum, Presorraum), abgeschrieben werden.</p> <p>c) Material für wissenschaftliche Forschung: Material, das in einem industriellen, kommerziellen oder landwirtschaftlichen Unternehmen für wissenschaftliche Forschung verwendet wird, kann in den ersten drei Jahren linear mit einem jährlichen Satz von 33,33 v. H. abgeschrieben werden.</p>	<p>a) Land- und Forstwirtschaft: Bei Land- u. Forstwirtschaftsbetrieben mit ordnungsgemäßer Buchführung: Außer der linearen Abschreibung eine Abschreibung bis zu 50 v. H. bei beweglichen Anlagegütern u. 30 v. H. bei unbeweglichen Anlagegütern, die in einem dem Gesetz beigefügten Verzeichnis gesondert aufgeführt sind, verteilt über drei Jahre. Sofern für diese Güter eine Subvention geleistet wurde, außer der linearen Abschreibung eine Abschreibung in Höhe bis zu 50 % des Betrages der Subvention, verteilt über drei Jahre.</p> <p>b) Wohnungen für landwirtschaftliche Arbeitskräfte: Die Kosten des Baus von Wohnungen für landwirtschaftl. Arbeitskräfte können entweder voll im Baujahr oder mit je 33,33 v. H. im Baujahr u. den beiden nachfolgenden Jahren abgeschrieben werden.</p> <p>c) Anlagen zur Reinhaltung des Wassers: Anstelle der linearen Abschreibung eine Sonderabschreibung v. 50 v. H. für bewegliche und v. 30 v. H. für unbewegliche Anlagen vor Ablauf ihrer</p>	<p>a) Gebäudeanlagen für die Klärung von Industrieabwässern: Sonderabschreibung in Höhe von 50 v. H. des Gestehungspreises nach Fertigstellung der Anlage und normale Abschreibung des Restwertes.</p> <p>b) In rückständigen Gebieten gelegene Gebäude für Handel u. Industrie und bei Industriezweigen, deren Entwicklung als sehr wichtig angesehen werden kann, und für die der Finanzminister eine Genehmigung erteilt hat: Sonderabschreibung in Höhe von 25 v. H. nach Fertigstellung des Gebäudes und normale Abschreibung des Restwertes.</p> <p>c) Anteile an bestimmten, durch den Staat anerkannten Gesellschaften für die Entwicklung von Industrie, Handel und Landwirtschaft oder an der Finanzierung, Errichtung oder Verwaltung von Mietgebäuden: 100 v. H. der Anschaffungskosten, der Anteile an Gesellschaften für die Entwicklung der Industrie, des Handels oder der Landwirtschaft:</p>	<p>Für neue Anlagen und Verbesserungen oder Umbauten von bereits bestehenden Anlagen: Kürzung der Abschreibungszeit um höchstens 2/5. In diesem Falle beginnt die Abschreibung in dem Rechnungsjahr, in dem der Aufwand anfällt, wobei der jährliche Abschreibungssatz für das betreffende Jahr und die drei folgenden Jahre um einen zusätzlichen Satz erhöht wird, der nicht höher als 15 v. H. der Aufwendung ist. Diese Bestimmung kann man als eine Korrektur des linearen Systems zum Zwecke einer größeren Annäherung an das depressive System ansehen.</p>		

der Wiederaufbaukosten für Teile des Neubaus, die bestimmten Zwecken dienen (Schalterraum, Tresorraum), abgeschrieben werden.

c) Material für wissenschaftliche Forschung
Material, das in einem industriellen, kommerziellen oder landwirtschaftlichen Unternehmen für wissenschaftliche Forschung verwendet wird, kann in den ersten drei Jahren linear mit einem jährlichen Satz von 33,33 v.H. abgeschrieben werden.

d) In Entwicklungsgebieten befindliche Wirtschaftsgüter: Für Industriegebäude, Maschinen u. Material in bestimmten Entwicklungsgebieten (z. B. im Bergbauviertel) darf innerhalb von drei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren der normale Vorratssatz der linearen Abschreibung verdoppelt werden. Der Restwert muß zu normalen Sätzen abgeschrieben werden.

e) Kunstwerke (z.B. Skulpturen, Fresken usw., angefertigt von in Belgien ansässigen Künstlern), die in Gebäuden angebracht werden, können in einem oder mehreren Jahren abgeschrieben werden unter der Voraussetzung, daß die Abschreibungssumme 2 v.H. des Wertes des Gebäudeteils, der sie beherbergt, nicht übersteigt.

b) Wohnungen für landwirtschaftliche Arbeitskräfte:
Die Kosten des Baus von Wohnungen für landwirtschaftl. Arbeitskräfte können entweder voll im Baujahr oder mit je 33,33 v.H. im Baujahr u. den beiden nachfolgenden Jahren abgeschrieben werden.

c) Anlagen zur Reinhaltung des Wassers:
Anstelle der linearen Abschreibung eine Sonderabschreibung v. 50 v.H. für bewegliche und v. 30 v.H. für unbewegliche Anlagegüter, verteilt über das Jahr der Anschaffung (oder Herstellung) und die vier folgenden Jahre.

d) Anlagen zur Reinhaltung der Luft:
Außer der linearen Abschreibung eine Sonderabschreibung von 50 v.H. d. Anschaffungskosten (oder Herstellungskosten) verteilt über das Jahr der Anschaffung (oder Herstellung) u. die vier folgenden Jahre.

e) Anlagen für Forschung und Entwicklung:
Sonderabschreibung mit d. Möglichkeit, bis zu 50 v.H. der Kosten der Anschaffung (oder Herstellung) bei beweglichen u. bis zu 30 v.H. bei unbeweglichen Wirtschaftsgütern (die mindestens zu 2/3 für Forschung u. Entwicklung verwendet werden) abzusetzen, verteilt auf das Jahr der Anschaffung u. die vier folgenden Jahre. Der Restwert wird nach der linearen Methode abgeschrieben.

*) durch den Staat anerkannten Gesellschaften für die Entwicklung von Industrie, Handel und Landwirtschaft oder an der Finanzierung, Errichtung oder Verwaltung von Mietgebäuden:
100 v.H. der Anschaffungskosten, der Anteile an Gesellschaften für die Entwicklung der Industrie, des Handels oder der Landwirtschaft;

50 v.H. der Anschaffungskosten der Anteile an Immobiliengesellschaften (25 v.H. sofern für die Einnahmen aus diesen Beteiligungen Steuerbefreiung beantragt wird, und sofern die Einnahmen nicht höher sind als 3,5 v.H. der Kapitaleinzulage), die vor dem 1.1.1966 erworben wurden.

d) Beteiligung an bestimmten, durch den Staat anerkannten Forschungseinrichtungen:
Zehn:
50 v.H. der Anschaffungskosten.

e) Für wissenschaftliche und technische Forschung bestimmte Gebäude:
50 v.H. der Investitionskosten für das erste Jahr; danach normale lineare Abschreibung vom Restbetrag.

Fortsetzung: C. ABSCHREIBUNGEN, DIE WEDER BETRIEBSWIRTSCHAFTLICH NOCH STEUERLICH ALS ANGENESSENNE AUFWANDSVERTEILUNG
ODER ALS BERÜCKSICHTIGUNG EINER AUSSERGEWÖHNLICHEN WERTMINDERUNG ZU BEURTHELEN SIND

BELGIEN	DEUTSCHLAND	FRANKREICH	ITALIEN	LUXEMBURG	NIEDERLANDE	
	<p>f) Anlagen zur Verhinderung, Beseitigung oder Verringerung von <u>Lärm</u> und Erschütterungen: Sonderabschreibung mit der Möglichkeit, bis zu 50 v.H. der Anschaffungs- oder Herstellungskosten bei beweglichen Anlagegütern und bis zu 30 v.H. bei unbeweglichen Anlagegütern abzusetzen, verteilt auf das Jahr der Anschaffung und die vier folgenden Jahre, bei Abschreibung des Restbetrages nach der linearen Methode.</p> <p>g) In Deutschland registrierte <u>Binnenschiffe</u>, <u>Seeschiffe</u> und <u>Luftfahrzeuge</u>: Möglichkeit der Absetzung eines Betrages in Höhe von 30 v.H. der Anschaffungs- oder Herstellungskosten während des Jahres der Anschaffung u. der darauffolgenden vier Jahre. Abschreibung des Restbetrages nach der linearen Methode.</p> <p>h) <u>Kohlen- und Erzbergbau</u>: Außer der linearen Abschreibung für bestimmte Einrichtungen und bestimmte Wirtschaftsgüter, Abschreibung bis zu maximal 50 v.H. für bewegliche und 30 v.H. für unbewegliche Anlagegegenstände, verteilt über das Jahr der Anschaffung (oder Herstellung) und die vier folgenden Jahre.</p> <p>i) <u>Privatkrankenhäuser</u>: Außer der linearen Abschreibung eine Abschreibung bis zu 50 v.H. für bewegliche und 30 v.H. für unbewegliche Anlagegüter, verteilt auf das Jahr der Anschaffung (oder Herstellung) und das folgende Jahr; Höchstsatz: 100.000 DM jährlich.</p> <p>1) <u>Wohnungsbau</u> (Auf dem Gebiet der Bundesrepublik Deutschland unter Einbeziehung Westberlins, nur für den Fall, daß die Baugenehmigung nach dem 31.12.1964 beantragt wurde): Abschreibung kann jährlich 5 v.H. der Erststellungskosten erreichen während des Jahres der Fertigstellung und der sieben folgenden Jahre (bei in Westberlin</p>	<p>f) <u>Eisen- und Stahlindustrie</u> Möglichkeit, in der Zeit zwischen dem 1.1.1967 und dem 31.12.1971 im Rahmen der degressiven Abschreibung eine jährliche Sonderabschreibung vorzunehmen, berechnet durch die Anwendung derjenigen Sätze auf die Abschreibungsbasis der durch die Eisen- u. Stahlindustrie erworbenen Anlagegüter, die man durch die Multiplikation der normalerweise angewandten degressiven Sätze mit folgenden Koeffizienten erhält: 2 für 1967; 1,6 für 1968; 1,2 für 1969; 0,8 für 1970 und 0,4 für 1971.</p>				

Fortsetzung: C. ABSCHREIBUNGEN, DIE WEDER BETRIEBSWIRTSCHAFTLICH NOCH STEUERLICH ALS ANGEMESSENE AUFWANDSVERTEILUNG

ODER ALS BERÜCKSICHTIGUNG EINER AUSSERGEWÖHNLICHEN WERTMINDERUNG ZU BEURTEILTEN SIND

BELGIEN	D E U T S C H L A N D	FRANKREICH	ITALIEN	LUXEMBURG	NIEDERLANDE
<p>(bei in Westberlin gebauten Wohnungen maximal 10 v.H. während des ersten und zweiten Jahres und 3 v.H. während des dritten bis einschließlich zwölften Jahres). Für die restliche 60 v.H. lineare Abschreibung mit jährlich 2,5 v.H. Bei Einfamilienwohnungen und Wohnungseigentum gilt diese Bestimmung nicht für die über 150.000 DM hinausgehenden Kosten (bei Zweifamilienwohnungen wird diese Grenze auf 200.000 DM festgelegt).</p> <p>Für Gebäude, die nach dem 31. Dezember 1964 fertiggestellt wurden, kann der Eigentümer folgende Sätze der Baukosten beantragen:</p> <ul style="list-style-type: none"> - für das Jahr der Fertigstellung und die elf folgenden Jahre : 3,5 v.H.; - für die nächsten zwanzig Jahre : 2 v.H.; - für die 18 folgenden Jahre : 1 v.H. <p>Diese Vorschrift gilt ebenfalls für Wohnhäuser, für Nebengebäude sowie für Erweiterungsbauten, für die die Baugenehmigung vor dem 10. Oktober 1962 beantragt wurde.</p> <p>Wurde die Baugenehmigung nach dem 9. Oktober 1962, jedoch vor dem 1.1.1965 beantragt, besteht anstelle der normalen Abschreibung die Möglichkeit der Absetzung folgender jährlicher Sätze: 7,5 v.H. im ersten und zweiten Jahr; 4 v.H. für das dritte bis einschließlich zehnte Jahr. Diese Bestimmungen gelten nur für Gebäude innerhalb der Bundesrepublik Deutschland (mit Ausnahme Westberlins) bis zu maximal 120.000 DM der Baukosten.</p> <p><u>m) Vertriebene und Verfolgte:</u> <u>Leben der linearen Abschreibung für Fabrikgebäude, Lagerplätze und landwirtschaftliche Betriebsgebäude 10 v.H. im Jahr der Errichtung und im Jahr danach.</u></p> <p><u>n) Westberlin</u> <u>Anstelle der linearen Abschreibung: Abschreibung bis zu 75 v.H. für bewegliche und unbewegliche Anlagegüter, verteilt auf das Jahr der Anschaffung (oder Errichtung) und die beiden folgenden Jahre.</u></p> <p><u>o) Zonenrandgebiete:</u> <u>Außer der linearen Abschreibung: Abschreibung bis zu 50 v.H. für bewegliche und 30 v.H. für unbewegliche Anlagegüter, verteilt auf das Jahr der Anschaffung (oder Errichtung) und die beiden folgenden Jahre.</u></p> <p><u>p) Allgemeine Verlangsamung des Tempos der wirtschaftlichen Aktivität:</u> <u>Außer der linearen Abschreibung eine Abschreibung von zunächst 10 v.H. der Anschaffungs- oder Herstellungskosten für bewegliche und 5 v.H. für unbewegliche Anlagegüter, die in der Zeit zwischen dem 19. Januar und 1. November 1967 angeschafft oder hergestellt wurden, oder die während des genannten Zeitraums bestellt bzw. deren Herstellung begonnen wurde. In den beiden letzten Fällen müssen die Güter vor dem 1. November 1968 (bei Schiffen vor dem 1.11.1969) geliefert oder fertiggestellt worden sein.</u></p>					

BELGIEN	DEUTSCHLAND	FRANKREICH	ITALIEN	LUXEMBURG	NIEDERLANDE
<p>a) Bau von Arbeiterwohnungen u. von Einrichtungen für das Betriebspersonal</p> <p>Gewinne, die innerhalb von 12 Monaten nach dem Jahr, in dem sie erworben wurden, für diese Zwecke investiert werden, brauchen nur zur Hälfte verneuert zu werden.</p> <p>b) Darlehen für Wohnungsbauzwecke</p> <p>Gewinne, die innerhalb von 12 Monaten nach dem Jahr, in dem sie erzielt wurden, als Zinssatzdarlehen an Betriebsangehörige zum Zwecke des Wohnungserwerbs (Bau oder Ankauf einer Wohnung) verwendet werden, brauchen nur zur Hälfte vorsteuert zu werden.</p> <p>c) In der Erdöl- und Erdgasproduktion tätige belgische Unternehmen: Steuerfreie Rücklage bis zu 50 v.H. des Gewinns aus den in Belgien erschlossenen Quellen, mit der Kabgabe, daß die Rücklage innerhalb der nächsten fünf Jahre für denselben Wirtschaftszweck, für den Ankauf von Grundstücken oder von Anlagen oder Anteilen an belgischen Körperschaften verwendet werden. Bisher ist keine Anwendung dieser Regelung erfolgt.</p>	<p>a) Land- u. Forstwirtschaft</p> <p>Bei Land- und Forstwirtschaftsbetrieben ohne Buchführung Verringerung des Gewinns bis zu 25 v.H. der Anschaffungskosten bei beweglichen u. bis zu 15 v.H. bei unbeweglichen Anlagegütern der letztenmäßig erfüllten Art (maximal 2000 DM jährlich für Land- u. Forstwirtschaftsbetriebe, die nach Durchschnittskarten besteuert werden). Haben die genannten Betriebe für diese Güter eine tatsächliche Subvention erhalten, können sie außer der normalen Abschreibung vom Gewinn des genannten Jahres bis zu maximal 25 v.H. des Betrages der genannten Subventionen absetzen.</p> <p>b) Darlehen an die "Berliner Industriebank" oder an die "Deutsche Industriebank" in Berlin</p> <p>Steuererstattung bis zu maximal 10 v.H. des Darlehensbetrages.</p> <p>c) Anleihen zur Förderung des Wohnungsbaus in Westberlin</p> <p>Steuererstattung bis zu maximal 20 v.H. der Darlehenssumme u. bis zu maximal 50 v.H. des Steuerbetrages.</p> <p>d) Investitionsförderungs-zuschlag für Westberlin</p> <p>Eine durch den Staat gezahlte Investitionszulage von 10 v.H. bei Anschaffung neuer beweglicher Anlagegüter durch in Westberlin niedergelassene Unternehmen. Für Investitionen von Fertigungs- und Forschungseinrichtungen kann eine Zulage von 25 v.H. bzw. 30 v.H. beansprucht werden.</p>	<p>a) Rücklagen für die Niederbeschaffung von Erdöl- u. Erdgasvorkommen (bestimmte NE-Brze in fester Form):</p> <p>Die steuerfreie Rücklage darf nicht über 50 v.H. des Gewinns oder 27,5 v.H. des Wertes der gewonnenen Erzeugnisse (15 v.H. bei festen Brennstoffen) mit dieser Rücklage, daß diese Rücklage innerhalb von 5 Jahren für Schürfung, Bohrungen usw. für die Anschaffung unbeweglicher Anlagegüter (Grundstücke, Material, Gebäude usw.) oder für eine Beteiligung (Anteile an Körperschaften der gleichen Branche) verwendet wird. Diese Rücklage wird nicht vom Wert neuer Investitionen abgesetzt, die im Rahmen von Restinvestitionen vorgenommen werden.</p>	<p>a) Investitionen in Industrieansatzung: Befreiung von der "imposta di ricchezza mobile" Kategorie 3 u. von der Körperschaftsteuer in Höhe von 50 % der in neuen Wirtschaftsjahren investierten Beträge, die die durchschnittlich zwischen 1963 und 1967 investierten Beträge übersteigen.</p> <p>b) Südtiroler und Inseln: Steuerfreiheit für die Dauer von zehn Jahren für Einkünften von Unternehmen, die in Südtirolen angestiftet, erweitert, umgewandelt, erneuert in Betrieb genommen oder modernisiert werden.</p> <p>Die Befreiung für die Dauer von 10 Jahren betrifft ebenfalls die Körperschaftsteuer für in diesen Gebieten neugegründete Körperschaften. Teilweise Steuerbefreiung für Kapitalgewinne, die direkt für Arbeiten im Zusammenhang mit dem Ausbau oder der Verbesserung von landwirtschaftlichen Nutzflächen, dem Bau, der Erweiterung oder der Wiederbetriebnahme von industriellen Anlagen oder den Ankauf von Anteilen an Körperschaften in den oben genannten Gebieten aufgewendet werden.</p> <p>c) Außerhalb Südtirolens</p> <p>Gewinne von wirtschaftlichen Niederlagen bedrohte Gebiete:</p> <p>Für die Dauer von 10 Jahren Befreiung von der "imposta di ricchezza mobile" für Einkünften neuer Handwerksbetriebe und Kleinindustriebetriebe, die in kleinen Orten in den wirtschaftlich zurückgebliebenen Gebieten außerhalb Südtirolens angestiftet wurden.</p>	<p>a) Verbesserung der wirtschaftlichen Struktur</p> <p>oder des regionalen Gleichgewichts:</p> <p>Das Gesetz vom 2.6.1962 sieht eine besondere Steuererstattung für neue Unternehmen oder Produktionsvorrichtungen, die zur Verbesserung der allgemeinen Struktur oder des regionalen Gleichgewichts der Volkswirtschaft beitragen und das Maximum fördern (Steuerbefreiung für ein Viertel des zu versteuernden jährlichen Gewinns neuer Unternehmen oder Produktionsvorrichtungen im Jahr der Inbetriebnahme u. der folgenden Wirtschaftsjahre).</p> <p>Die Bestimmungen des Gesetzes vom 2.6.1962 wurden bis einschließlich 1970 verlängert.</p> <p>b) Vorübergende steuerliche Hilfe für Investitionen:</p> <p>Ein Investitionsabzug von 9 v.H. der zusätzlichen Investitionen in körperliche, abschreibungsfähige Güter (außer Gebäuden sowie Erz- u. Gesteinlager) während der in der Zeit zwischen 1962 u. 1971 abgeschlossenen Wirtschaftsjahre von der Einkommen- oder Körperschaftsteuer</p> <p>von 3 v.H. der Investitionen bei anderen körperlichen, abschreibungsfähigen Gütern als Gebäuden, Erz- und Gesteinlager während der in der Zeit zwischen 1967 bis einschließlich 1971 abgeschlossenen Wirtschaftsjahre, sowie bei neuen Investitionen für soziale Einrichtungen in Gebäuden.</p>	<p>a) Für bestimmte Investitionen:</p> <p>Ein Investitionsabzug (Verringerung des steuerpflichtigen Gewinns) von 10 v.H. der Anschaffungskosten von Schiffen und von 16 v.H. der Anschaffungskosten von im internationalen Verkehr eingesetzten Flugzeugen.</p> <p>In beiden Fällen muß der Abzug über zwei Jahre verteilt werden.</p> <p>Für alle übrigen Investitionen wird zur Zeit keine Investitionszulage gewährt.</p>

E. STEUERENTLASTUNG FÜR REINVESTIERTE VERÄUßERUNGSGEWINNE

BELGIEN	DEUTSCHLAND	FRANKREICH	ITALIEN	LUXEMBURG	NIEDERLANDE
<p>Zeitweise Steuererleichterung in Form der Befreiung der Veräußerungsgewinne aus unbeweglichen Anlagegütern, Betriebsrichtungen, Beteiligungen und Wertpapieren, vorausgesetzt, daß diese Veräußerungsgewinne innerhalb eines bestimmten Zeitraums erneut in unbewegliche Anlagegüter und Industrieausrüstungen in Industrie-, Handels- oder Handwerksbetriebe bestimmter Zonen angelegt werden oder in Anteilen an inländischen Gesellschaften zur Gründung oder Erweiterung von Industrie-, Handels- oder Handwerksbetrieben in den genannten Gebieten. Eine Steuerbefreiung für "verzungenen" Gewinnrealisierungen ist unter der Voraussetzung möglich, daß ein Betrag in Höhe der erhaltenen Entschädigung innerhalb von drei Jahren erneut im Betrieb investiert wird.</p>	<p>Steuerbefreiung für erzwungene Gewinnrealisierungen, sofern diese Gewinne erneut in gleichartigen Gütern angelegt werden oder im folgenden Wirtschaftsjahr. Ähnliche Bestimmungen gelten für Gewinne aus freiwilligen Veräußerungen.</p>	<p>Besteuerung der langfristigen Veräußerungsgewinne zu einem ermäßigten Satz von 10 %.</p>	<p>Steuerbefreiung für Veräußerungsgewinne aus dem Verkauf von unbeweglichen Anlagegütern, Schiffen und Wertpapieren bei Einstellung in eine Ersatzrücklage, sofern der gleiche Betrag innerhalb von zwei Jahren reinvestiert und das Aktienkapital innerhalb von drei Jahren durch Übertragung der Rücklage erhöht wird.</p>	<p>Steuerbefreiung für Veräußerungsgewinne aus erzwungenen Realisierungen, sofern diese Gewinne im selben oder nachfolgenden Rechnungsjahr in gleichartige Güter reinvestiert werden. Steuerbefreiung für Veräußerungsgewinne aus freiwilliger Realisierung von Gebäuden oder nichtabschreibungsgegenständen, sofern diese im selben oder in den beiden folgenden Wirtschaftsjahren reinvestiert werden.</p>	<p>Steuerbefreiung für Gewinne aus freiwilligen oder erzwungenen Realisierungen bei Ankauf von als Ersatz bestimmten Wirtschaftsgütern.</p>
<p>Bei Gewinnrealisierungen, die unter der Bedingung der Reinvestierung von der Steuer befreit sind, sind die angeschafften Ersatzgüter in Höhe des verwendeten Veräußerungsgewinnes nicht abschreibungsgegenstandsfähig (also stellt sich die Steuerfreiheit für Veräußerungsgewinne nur als Steuerauspruch dar).</p>					

	BELGIEN	DEUTSCHLAND	FRANKREICH	ITALIEN	LUXEMBURG	NIEDERLANDE
<p><u>Grundsätze und Rechtsquelle</u></p>	<p>Anschaffungs- oder Herstellungs-kosten bzw. Marktpreis, sofern dieser niedriger ist (Verwaltungspraktiken und Rechtsprechung)</p>	<p>Anschaffungs- oder Herstellungs-kosten (Einkommenssteuergesetz).</p>	<p>Selbstkostenpreis oder Marktpreis, sofern dieser niedriger ist (Code général des Impôts).</p>	<p>Selbstkostenpreis oder Marktpreis, sofern dieser am Ende des Jahres niedriger ist. Dies gilt nur bei Zunahme der Bestände; bei Bestandsrückgang wird das LIFO-System angewendet.</p>	<p>Selbstkostenpreis (Einkommenssteuergesetz).</p>	<p>Selbstkostenpreis oder Marktpreis, sofern dieser niedriger ist (entsprechend kaufmännischer Übung).</p>
<p><u>Sondervorschriften für alle Erzeugnisse</u></p>	<p>Teilwert: Werte, die ein Erwerber des gesamten Unternehmens, der dieses weiterbetreiben will, den betreffenden Gütern zuerkennt. Die Rechtsprechung hat sich bemüht, die Grenzen festzulegen, innerhalb derer sich der Teilwert bewegen muß. Preissteigerungs-rücklage: möglichst, sobald die Erhöhung während eines Wirtschaftsjahres über 10 v.H. beträgt. Betrag = Inventurwert bei Abschluß des Rechnungsjahres x Koeffizient des Verhältnisses zwischen dem Marktpreis am Ende des Wirtschaftsjahres und 110 v.H. des Marktpreises bei Beginn des Wirtschaftsjahres. Muß innerhalb von 6 Jahren wieder dem zu versteuernden Gewinn zugeschlagen werden.</p> <p><u>Besondere Rücklagen für Westberlin:</u> Steuerfreie Rücklage in Höhe von 7,5 v.H. des Bestandes am 31.12.1962 und am 31.12.1963. Beide Rücklagen müssen zu jeweils ein Viertel dem Gewinn der nach dem 31.12.1970 endenden Wirtschaftsjahre zugewiesen werden.</p>	<p>Preissteigerungsrücklage: möglichst, sobald die Steigerung in zwei aufeinanderfolgenden Wirtschaftsjahren über 10 v.H. liegt. Betrag = Inventurwert bei Abschluß eines Wirtschaftsjahres - 110 v.H. des Inventurwertes bei Beginn des vorausgegangenen Rechnungsjahres oder, falls dieser niedriger ist, des Inventurwertes zu Beginn des Wirtschaftsjahres. Im ersten Falle wird die Rücklage um die am Ende des vorausgegangenen Wirtschaftsjahres gebildete Reserve verringert; muß grundsätzlich innerhalb von 6 Jahren nach Bildung der Rücklage wieder dem zu versteuernden Gewinn zugewiesen werden.</p>	<p>Preissteigerungsrücklage: möglichst, sobald die Steigerung in zwei aufeinanderfolgenden Wirtschaftsjahren über 10 v.H. liegt. Betrag = Inventurwert bei Abschluß eines Wirtschaftsjahres - 110 v.H. des Inventurwertes bei Beginn des vorausgegangenen Rechnungsjahres oder, falls dieser niedriger ist, des Inventurwertes zu Beginn des Wirtschaftsjahres. Im ersten Falle wird die Rücklage um die am Ende des vorausgegangenen Wirtschaftsjahres gebildete Reserve verringert; muß grundsätzlich innerhalb von 6 Jahren nach Bildung der Rücklage wieder dem zu versteuernden Gewinn zugewiesen werden.</p>	<p>Teilwert (siehe unter Deutschland)</p>	<p>Das System des Eisernen Vorrats: Der Eiserne oder normale Vorrat ist der Vorrat, der ständig vorhanden sein muß, um den Betrieb ungestört betreiben zu können. Dieser Vorrat wird anhand des Kosten- oder Marktpreises zum Zeitpunkt der Einführung des Systems oder zu dem Zeitpunkt bewertet, an dem der Eiserne Vorrat vergütet wird. Es wird eine steuerfreie Rücklage zur Wiederauffüllung zugestanden. Betrag = fehlende Mengen x Preis für die Wiederbeschaffung. Der Teil des Vorrats, der den Eisernen Vorrat überschreitet, muß auf der Basis des Selbstkostenpreises oder des Marktpreises bewertet werden.</p> <p>Anstelle des obengenannten Systems kann das LIFO-System angewendet werden, was in der Praxis jedoch kaum geschieht.</p>	

Systems kann das LIFO-System angewendet werden, was in der Praxis jedoch kaum geschieht.

	<p>Maß innerhalb von 6 Jahren wieder dem zu versteuernden Gewinn zugeschlagen werden.</p> <p><u>Besondere Rücklagen für Westberlin: Steuerfreie Rücklage in Höhe von 7,5 v.H. des Bestandes am 31.12.1962 und am 31.12.1963. Beide Rücklagen müssen zu jeweils ein Viertel dem Gewinn der nach dem 31.12.1970 endenden Wirtschaftsjahre zugewiesen werden.</u></p>		
<p><u>Sonderbestimmungen für bestimmte Erzeugnisse</u></p>	<p><u>Niedrigere Bewertung für Grundstoffe oder Materialien zu lässig, die plötzlich Preisveränderungen auf dem Weltmarkt unterworfen sind.</u></p>	<p><u>Verringerung des Wertes bestimmter Einfuhrerzeugnisse (Landwirtschaftliche und andere Grundstoffe) um 20 oder 30 v.H.</u></p> <p><u>Rücklage für Preisschwankungen: Zulässig für Unternehmen, die eine Reihe limitativ aufgezählter Grundstoffe verarbeiten, deren Preise die Schwankungen der Weltmarktpreise unmittelbar widerspiegeln. Sie wird anhand des Grundvorrates berechnet (durchschnittlicher Vorrat am Ende bestimmter Wirtschaftsjahre) und muß jedes Jahr angeglichen werden. Der Zweck ist die Schaffung einer steuerfreien Rücklage, welche der Wertsteigerung dieses Grundvorrates infolge der Preisschwankungen bei diesen Rohstoffen entspricht. Bei der Berechnung werden Kursschwankungen des Dollars berücksichtigt, um die Rücklage von Schwankungen des Wechselkurses unabhängig zu machen.</u></p>	