

Teil IV

Die Einkommensteuer im Ausland

Schrifttum: *Briner* ua., Internationales Steuer-Lexikon in 12 Bänden, Zürich 1977 ff.; Commission of the European Communities, Inventory of Taxes, 1986 edition, Brüssel; *Deloitte, Haskins & Sells*, Taxation in Europe, New York 1987; *Frommel*, Taxation of Branches and Subsidiaries in Western Europe, Canada and the USA, 2. Aufl. Deventer 1978; *Großfeld*, Die ESt. – Geschichtliche Grundlage und rechtsvergleichender Ansatz, Tübingen 1981; *Haase*, Hauptsteuern im sozialistischen Wirtschaftssystem, Berlin 1980; Hdb. d. Finanzwissenschaft, 3. Aufl., Länderartikel in Bd. IV, Tübingen 1983; *International Bureau of Fiscal Documentation* (Amsterdam), Guides to European Taxation (Loseblattwerk), 6 Bde; *dass.*, African Tax Systems (Loseblattwerk); *dass.*, Taxes and Investment in the Middle East (Loseblattwerk); *dass.*, Taxes and Investment in Asia and the Pacific (Loseblattwerk); *dass.*, Taxation in Latin America (Loseblattwerk); *International Fiscal Association*, Cahiers de droit fiscal international (seit 1939); *Mennel* ua., Steuern in Europa, USA, Kanada und Japan (Loseblattwerk), Herne/Berlin 1980 ff.; *Mentz*, Das internationale StRecht der europäischen RGW-Länder, Köln/Berlin/Bonn/München 1984.

Vgl. ferner BIFD 1987 Nr. 7 und 10 mit den Beiträgen der First East-West-Tax Conference.

A. Überblick

165

Ein internationaler Vergleich der Einkommensbesteuerung führt bei grober Betrachtung zur Unterscheidung von vier Ländergruppen. Der in Abschnitt B folgende rechtsvergleichende Überblick beschränkt sich auf die Einkommensteuersysteme wichtiger westlicher Industriestaaten.

Westliche Industriestaaten: In diesen Staaten, zu denen vor allem die Mitgliedsländer der OECD gehören, wird fast durchwegs eine progressive ESt. vom Gesamteinkommen natürlicher Personen erhoben, die zugleich eine der Haupteinkommensquellen des öffentlichen Haushaltes darstellt. Die früher wichtige Unterscheidung zwischen Ländern mit *Schedulensystem* und solchen mit *synthetischer ESt.* (s. Anm. 1) hat in den letzten Jahrzehnten an Bedeutung verloren. Die EStSysteme dieser Länder unterscheiden sich jedoch weiterhin wesentlich hinsichtlich des Einkommensbegriffes, der Ermittlungsvorschriften, der Besteuerungseinheit (Familien- oder Individualbesteuerung), des Tarifes sowie des Ausmaßes und der Stoßrichtung außerfiskalischer Zielverfolgung.

Staaten des sozialistischen Wirtschaftssystems: In diesen Staaten gibt es zwar idR eine Besteuerung des Einkommens, die jedoch gegenüber den Hauptsteuern dieser Länder (Verbrauchsbesteuerung, Kapitalsteuern, Gewinnsteuern der Betriebe) von geringer fiskalischer Relevanz ist. In ihrer Ausgestaltung lassen sich diese Einkommensteuern nicht mit der ESt. der westlichen Industriestaaten vergleichen. Das StSystem planwirtschaftlicher Länder arbeitet bei den staatseigenen Betrieben zum Teil mit Gewinnabführung, zum Teil mit gewinnabhängigen Steuern. Eine echte ESt. trifft vorwiegend den nicht kollektiven Bereich, wobei idR zwischen der Art der Einkünfte differenziert wird (*Schedulensystem*). Die Besteuerung der Löhne und Gehälter folgt durchwegs anderen Grundsätzen als die der übrigen Einkünfte; zum Teil ist die Lohnsteuer zugunsten einer vom Betrieb zu tragenden Lohnsummensteuer abgeschafft worden, so daß die ESt. praktisch nur Kleingewerbetreibende, Privathandel, freie Berufe und Landwirtschaft trifft. Die ESt. hat im System der sozialistischen Planwirtschaft daher weder eine nennenswerte fiskalische noch eine wichtige außerfiskalische Bedeutung. Ihre Bedeu-

tung liegt einerseits darin, Kaufkraft, die über die Konsumgüterproduktion nicht befriedigt werden kann, abzuschöpfen, andererseits in der Diskriminierung bestimmter Einkommensquellen aus ideologischen Gründen (vgl. *Hedtkamp/Czuzugnow-Schmitt*, Hdb. d. Finanzwissenschaft, 3. Aufl. Bd. IV S. 716 f.; vgl. ferner *Nagy*, *Current Trends in Income Taxation in Eastern Countries*, BIFD 1987 S. 439).

Entwicklungsländer: Das StSystem der Entwicklungsländer ist durch die sozioökonomische Struktur einerseits und durch besondere wirtschaftspolitische Zielsetzungen andererseits geprägt. Daraus ergibt sich nicht nur eine idR relativ geringe Bedeutung der ESt. im Verhältnis zu anderen Einnahmequellen (allgemeine und spezielle Verbrauchs- und Aufwandssteuern, Zölle), sondern auch eine meist durch außerfiskalische Motive geprägte Besteuerung des Einkommens.

Steuroasenländer: Hier handelt es sich um Länder unterschiedlichen Entwicklungsgrades, die aufgrund einer besonderen wirtschaftlichen, politischen oder geographischen Situation keine oder nur sehr geringe Steuern vom Einkommen erheben.

166–168 Einstweilen frei.

B. Die Regelungen in den einzelnen Staaten

Für kritische Bemerkungen zu den Landesdarstellungen dankt der Verf. den Herren *I. Claeys Bouuaert* (Gent), *I. A. Strobel* (Kopenhagen), *Y. Kergall* (Neuilly-sur-Seine), *A. E. Alexander* (London), *S. Mayr* (Mailand), *D. Murray* (Dublin), *K. Kimura* (Tokio), *H. Birk* (Montreal), *H. M. A. L. Hamaekers* (Amsterdam), *F. Zimmer* (Oslo), *G. Lindencrona* (Stockholm), *H. H. Vogel* (Lund), *E. Höhn* (St. Gallen), *H. J. Ault* (Boston).

169

Vorbemerkung

Der folgende rechtsvergleichende Überblick betrifft sämtliche EG-Staaten (mit Ausnahme von Portugal), Japan, Kanada, Norwegen, Österreich, Schweden, die Schweiz und die USA. Er beruht auf folgendem Gliederungsschema:

1. Überblick; Rechtsgrundlagen; finanzverfassungsrechtliche Aspekte;
2. persönliche Steuerpflicht;
3. sachliche Steuerpflicht:
 - Einkommensbegriff im allgemeinen,
 - einzelne Einkunftsarten,
 - Ermittlung der betrieblichen Einkünfte,
 - Investitionsbegünstigungen,
 - Behandlung von Personengesellschaften,
 - Umfang und Ermittlung der anderen Einkünfte,
 - Besonderheiten bei Veräußerungsgewinnen;
4. Ermittlung des zu versteuernden Einkommens; Verlustbehandlung; Abzüge vom Bruttoeinkommen;
5. Berechnung der ESt.; Tarif; Behandlung der Familie;
6. Erhebung der ESt.; anzurechnende Beträge einschließlich KStAnrechnung;
7. unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung.

Belgien

Schrifttum: *Baillieux* (Hrsg.), *L'indicateur Fiscal* (Loseblattsammlung der Steuergesetze), Brüssel; *Briner/Hinneken*, *Belgien*, in *Briner* (Hrsg.), *Internationales Steuer-Lexikon*, Bd. 4

Zürich 1978; *Coppens/Bailleux*, Droit fiscal. Les Impôts sur le revenu, Brüssel 1985; *De Broe*, Das belgische StRecht, IWB F. 5 Belgien Gr. 2 S. 139; *van Houtte*, Beginselen van het Belgisch Belastingrecht, Gent 1979; *Malherbe*, Business Operations in Belgium, Washington D.C. 1979; *Mennel*, Belgien, in Mennel (Hrsg.), Steuern in Europa, USA, Kanada und Japan (Loseblattwerk), Herne/Berlin; *dies.*, Die StReform 1989/90 in Belgien, IWB F. 5 Belgien Gr. 2 S. 161; *Rousseaux/De Wolf*, Fiscaal zakboekje, Antwerpen 1981; *Spruyt*, The Belgium Tax Reform 1988, Intertax 1989 S. 21; *Tiberghien*, De belgische belastingen, Antwerpen 1980; *derselbe*, Handboek voor fiscaal recht, Brüssel 1985; *derselbe*, Belgian Taxation, Deventer; *Wirtschaftsministerium Belgien*, Einkommensteuer in Belgien, Brüssel 1981.

1. Überblick; Rechtsgrundlagen

170

Finanzverfassungsrechtlich ist die belgische ESt. eine staatliche Steuer mit progressivem Tarif; von den Gemeinden werden Zuschläge (*taxe additionnelle*) auf den StBetrag der Staatssteuer erhoben, die bei der staatlichen ESt. nicht abzugsfähig sind.

Rechtsgrundlage der belgischen ESt. ist der Code des Impôts sur les Revenus (C.I.R.), zuletzt gründlich reformiert im Dezember 1988. Daneben bestehen zahlreiche Sondergesetze, vor allem über regional und/oder zeitlich begrenzte Investitionsbegünstigungen, über die Abzugsfähigkeit von Betriebsausgaben und über die Bildung stl. Rückstellungen.

2. Persönliche Steuerpflicht

171

Der C.I.R. unterscheidet vier Steuerarten:

- die ESt. (*impôt des personnes physiques*) auf das Gesamteinkommen natürlicher Personen mit Wohnsitz (domicile) im Inland;
- die KSt. (*impôt des sociétés*) auf das Gesamteinkommen von erwerbswirtschaftlich tätigen juristischen Personen (dazu gehören auch PersGes., s. aber Anm. 173) mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland;
- die ESt. der nicht erwerbswirtschaftlichen Organisationen: sie unterliegen mit bestimmten Einkünften einer eigenen Steuer (*impôt des personnes morales*);
- die Steuer auf die im Gesetz aufgezählten Inlandseinkünfte nichtansässiger natürlicher und juristischer Personen (*impôt des non-résidents*).

3. Sachliche Steuerpflicht

a) Überblick

172

Die belgische ESt. unterscheidet vier Gruppen von Einkünften:

- Einkünfte aus Grundvermögen,
- Einkünfte aus Kapitalvermögen und beweglichem Vermögen,
- Berufseinkünfte (Erwerbseinkünfte) und
- sonstige Einkünfte

Jede dieser Gruppen umfaßt verschiedene Einkunftsarten.

b) Berufseinkünfte (Erwerbseinkünfte)

173

Dazu gehören Einkünfte aus Gewerbebetrieb und Landwirtschaft, ferner Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sowie Einkünfte aus freiberuflichen Tätigkeiten und sonstiger selbständiger Arbeit.

Einkünfte aus Gewerbebetrieb: Für die Ermittlung des Gewinnes aus Gewerbebetrieb ist das handelsrechtliche Ergebnis maßgebend. Stl. Gewinnermittlungsvorschriften finden sich im belg. EStRecht nur vereinzelt.

- ▶ *Betriebsausgaben* sind nicht abstrakt definiert. Das Gesetz enthält jedoch beispielhafte Kataloge von abziehbaren und nicht abziehbaren Aufwendungen. Abzugsbeschränkungen gelten für Bewirtungs- und Repräsentationsaufwand, Kfz-Kosten, Schmiergelder.
- ▶ *Bewertung des Anlagevermögens*: Sie erfolgt nach handelsrechtlichen Grundsätzen. Abschreibungen können in Form linearer Jahresabschreibungen, in den meisten Fällen aber auch in Form degressiver Buchwertabschreibungen (begrenzt mit dem Zweifachen des linearen Satzes) vorgenommen werden.
- ▶ *Betriebliche Veräußerungsgewinne*: Gewinne aus der Veräußerung von Betriebsgebäuden, Maschinen und Beteiligungen sind stfrei, wenn die Güter mindestens fünf Jahre zum Betriebsvermögen gehört haben und der Gewinn innerhalb von drei Jahren reinvestiert wird. Für unbebaute Grundstücke bestehen Sonderregeln (vgl. Anm. 175).
- ▶ *Bewertung des Umlaufvermögens*: Das Niederstwertprinzip ist zu beachten; ansonsten steht die Bewertungsmethode dem Stpfl. prinzipiell frei (LIFO, FIFO, Durchschnittspreisverfahren). Bewertungsabschläge bei Preisschwankungen sind bei bestimmten Rohstoffen und Fertigwaren zulässig.
- ▶ *Investitionsbegünstigungen*: Zur Förderung von Investitionen besteht ein System von Investitionsfreibeträgen (Abzüge vom Gewinn zusätzlich zur Abschreibung). Der Investitionsfreibetrag beträgt mindestens 5 vH und maximal 12 vH. Innerhalb dieser Grenzen hängt die Höhe von der Inflationsrate ab (Inflationsrate des Vorjahres zuzügl. 3 vH). Höhere Sätze gelten für Forschung und Entwicklung und energiesparende Investitionen.
- ▶ *Personengesellschaften*: Sie unterliegen grundsätzlich als Gesellschaften mit eigener Rechtspersönlichkeit ebenso wie KapGes. der KSt. Nach dem bestehenden Teilanrechnungsverfahren wird dem Anteilseigner (und damit auch dem Personengesellschafter) ungefähr die Hälfte der auf die Ausschüttung entfallenden KSt. in Form einer StGutschrift auf seine ESt. angerechnet. Für Gesellschaften mit weniger als 15 Gesellschaftern und einem Kapital von weniger als 5 Mio. bfr, ausgenommen Aktien- und Kommanditgesellschaften, ist wahlweise eine anteilige (Einkommens-)Gewinnbesteuerung der Gesellschafter vorgesehen, wobei auch nicht ausgeschüttete Gewinnanteile zu erfassen sind (Teilhabersteuer). Diese Alternative ist wegen der vergleichsweise höheren StSätze der ESt. idR ungünstiger.

Landwirtschaftliche Einkünfte werden – soweit Buchführungspflicht besteht – wie Gewinne aus Gewerbebetrieb ermittelt. Im allgemeinen erfolgt jedoch die stl. Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen (Hektarerträge abzüglich pauschalierter Kostensätze).

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sind neben Löhnen und Gehältern auch Tantiemen und sonstige Leistungen an Vorstands- und Aufsichtsratsmitglieder. Werbungskosten werden in nachgewiesener Höhe, mindestens aber in Höhe der Werbungskostenpauschalbeträge zwischen 5 und 20 vH der Einnahmen in Abzug gebracht.

Einkünfte aus selbständiger Arbeit: Für sie gelten im wesentlichen dieselben Vorschriften wie für die gewerbliche Gewinnermittlung. Stpfl., die keine Bücher führen, haben Anspruch auf die für nichtselbständige Arbeit geltenden pauschalen Abzüge.

174 c) Andere Einkünfte

Einkünfte aus Kapitalvermögen und beweglichem Vermögen: Zu ihnen werden neben Kapitalerträgen jeder Art auch Lizenzen außerhalb eines Gewerbe-

betriebes und Einkünfte aus der Vermietung oder Verpachtung beweglicher Sachen gerechnet. Die Aufwendungen, die den entsprechenden Einnahmen zuzuordnen sind, sind erst vom Gesamtbetrag der Einkünfte abzuziehen. Für bestimmte Zinserträge besteht ein Sparerfreibetrag in Höhe von 10 000 bfr.

Einkünfte aus Grundvermögen: Für betriebliches und privates Grundvermögen wird nach einem Vergleichsmietenverfahren ein fiktives „Katastereinkommen“ ermittelt. Bei selbstgenutzten Wohnungen unterliegt das um bestimmte Abschläge gekürzte Katastereinkommen der Besteuerung. Werden die Grundstücke für berufliche Zwecke des Mieters verwendet oder an juristische Personen vermietet, ist von den tatsächlichen Nettoeinkünften auszugehen, ansonsten kommt bei Vermietung das doppelte Katastereinkommen zum Ansatz, außer es ist die tatsächliche Miete niedriger.

Vom Katastereinkommen werden – von wenigen Ausnahmen abgesehen – ESt-Vorauszahlungen nach lokal unterschiedlichen StSätzen erhoben (*précompte immobilier*). Zur Anrechnung des „précompte immobilier“ auf die ESt. vgl. Anm. 178.

d) Veräußerungsgewinne

175

Private Veräußerungsgewinne, die nicht im Zuge einer normalen Vermögensverwaltung erzielt werden, sowie Gewinne aus der Veräußerung privater und unbebauter betrieblicher Grundstücke werden unter bestimmten Voraussetzungen als „sonstige Einkünfte“ besteuert.

Veräußerungsgewinne unbebauter Grundstücke sind stfrei bei einem Besitzzeitraum von mehr als acht Jahren (bei Bauland 16 Jahre).

Die Veräußerungsgewinne werden gesondert erfaßt und mit proportionalen StSätzen besteuert, deren Höhe sich nach der Besitzzeit richtet.

Gewinne aus der Veräußerung von privaten wesentlichen Beteiligungen werden dann erfaßt, wenn der Veräußerer in den letzten fünf Jahren zu mehr als 25 vH beteiligt war.

4. Einkommensermittlung; Verluste

176

Ein Ausgleich positiver und negativer Einkünfte erfolgt im wesentlichen nur zwischen den einzelnen Berufseinkünften, ein allfälliger Verlust ist auf fünf Jahre vortragsfähig. Vom Gesamtbetrag der Berufseinkünfte sind bestimmte, nicht als Betriebsausgaben abgesetzte Aufwendungen (Pensions- und Versicherungsbeiträge, Tilgung von Hypothekendarlehen im Zusammenhang mit Eigenheimbau) in bestimmten Grenzen abzugsfähig.

Die Einkünfte der einzelnen Einkunftsgruppen werden schließlich zum Gesamtbetrag der Einkünfte zusammengefaßt, wovon im wesentlichen Unterhaltsleistungen, Unkosten bei Einkünften aus Kapitalvermögen, private Spenden an vom Finanzminister anerkannte Organisationen ua. in Abzug zu bringen sind.

5. Berechnung der Einkommensteuer; Behandlung der Familie

177

Steuersätze: Der Tarif der ESt. ist progressiv und nach dem System der Teilmengenstaffelung aufgebaut. Der Höchstsatz beträgt 55 vH (1989). Dazu kommen kommunale Zuschläge idR iHv. 8 vH. Besondere Sätze gelten für Veräußerungsgewinne und bestimmte Kapitalerträge, Altersbezüge, Betriebsveräußerungen, Subventionen etc.

Familienbesteuerung: Ehegatten werden seit 1989 mit ihren Erwerbseinkünften stets getrennt veranlagt. Bei Alleinverdienerfamilien werden 30 vH des Erwerbseinkommens dem nicht erwerbstätigen Partner zugerechnet (Höchstbetrag 270 000 bfr) und bei ihm besteuert. Alle Einkünfte, die nicht aus Erwerbstätigkeit stammen, werden dem Ehegatten mit den höheren Erwerbseinkünften zugerechnet.

Mit den Einkünften der Eltern werden die Einkünfte minderjähriger Kinder zusammenveranlagt, sofern den Eltern die Nutznießung der Einkunftsquelle zusteht. Das stfreie Existenzminimum beträgt 165 000 bfr für Alleinstehende und je 130 000 bfr für Ehegatten. Die Beträge erhöhen sich für abhängige Kinder.

Praktisch alle stl. maßgebenden Beträge sind jährlich an die Inflation anzupassen.

178 6. Erhebung der Einkommensteuer

Prinzipiell werden alle Stpfl. nach Ablauf des Kalenderjahres zur ESt. veranlagt; auf die EStSchuld sind vierteljährlich Vorauszahlungen zu leisten.

Löhne und Gehälter unterliegen dem Lohnsteuerabzug (*précompte professionnel*), der in jedem Fall nur eine Vorauszahlung auf die zu veranlagende ESt. darstellt.

Von Kapitalerträgen jeder Art sowie von Lizenzgebühren wird eine Quellensteuer iHv. 25 vH erhoben. Die KapErtrSt. ist eine Definitivsteuer, wenn der Stpfl. nicht die Einbeziehung der Erträge in das Einkommen verlangt. Bei Kapitalerträgen über ca. 1,1 Mio. bfr wird eine progressive Sondersteuer erhoben.

Für inländisches Grundvermögen ist eine Vorauszahlung (*précompte immobilier*) zu entrichten, die bis zu einem Betrag in Höhe von 12,5 vH des Katastereinkommens auf die ESt. anrechenbar ist, darüber hinaus aber nur bei betrieblichen Grundstücken (als Betriebsausgabe) abzugsfähig ist.

Bei Ausschüttungen inländ. KapGes. erhält der Anteilseigner eine KStGutschrift iHv. 50 vH der Nettodividende, die auf die ESt. angerechnet wird (seit StReform 1989 nur noch, wenn die Anteile zum Betriebsvermögen gehören). Die StGutschrift zählt zum Einkommen.

179 7. Vermeidung von Doppelbesteuerung

An unilateralen Maßnahmen zur Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung kennt das belgische EStRecht bei Einkünften aus Kapitalvermögen eine mit 15 vH der ausländischen Kapitaleinkünfte pauschalierte Anrechnung der im Ausland gezahlten Steuern auf die anteilmäßige Inlandsteuer. Bei gewerblichen, selbständigen und nichtselbständigen Einkünften sowie Einkünften aus Grundbesitz, die im Ausland der ESt. unterworfen waren, wird die anteilmäßige inländische Steuer auf die Hälfte ermäßigt. Im Ausland bezahlte Steuern sind daneben im Rahmen der Einkommensermittlung als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten absetzbar, wenn die ausländischen Einkünfte im Inland stpfl. sind.

Dänemark

Schrifttum: *Björn/Hulgaard/Michelsen*, Laerebog i Indkomstskat, 5. Aufl. 1985; *Briner/Oppenbejm*, Dänemark, in Briner (Hrsg.), Internationales Steuer-Lexikon, Bd. 6 Zürich 1978/79; *Finanzministeriet*, Direct Taxation in Denmark, Copenhagen (jährlich); *Hauser*, Dänemark, in Mennel (Hrsg.), Steuern in Europa, USA, Kanada und Japan (Loseblattwerk); *ders.*, Das StRecht Dänemarks, IWB F. 5 Dänemark Gr. 2 S. 91; *Helkett*, Opgørelse

af den skattepligtige indkomst (Die Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens), 14. Aufl. 1983; *Jasper*, Dänemark: Steuerliche Abschreibungsvorschriften und Investitionsförderung, Intertax 1981 S. 208; *oV*, Denmark: The 1986 tax reform, Intertax 1986 S. 252; *Spang/Thomsen*, Skattetabeller, Copenhagen, jährliche Neuauflage; *dies.*, Skattelove (Gesetzestexte mit Kurzkomentierung), jährliche Neuauflage.

1. Überblick; Rechtsgrundlagen

180

Dänemark kennt

- eine staatliche ESt.,
- eine lokale ESt. der Gemeinden bzw. Ämter sowie
- vom Einkommen bzw. Einkommensteilen erhobene Sondersteuern (Beiträge) zur Finanzierung von Sozialprogrammen (Seemannsteuer, Pensionsbeiträge, Beiträge zu Krankenfonds).

Gemeinsam mit der ESt. der Gemeinden wird die Kirchensteuer erhoben.

Die Tarife dieser Steuern sind im wesentlichen proportional; eine Progression wird bei der staatlichen ESt. durch die Zusatzbelastung bestimmter Einkommensteile und (indirekt) durch persönliche Abzüge von der Bemessungsgrundlage bewirkt. Wertsteigerungen, die sich durch Umwidmung von landwirtschaftlich genutzten Grundstücken in Bauland ergeben, unterliegen einer eigenen Freimachungsabgabe.

Die Belastung durch ESt. (aller Ebenen) ist mit 68 vH begrenzt, die Belastung durch ESt., durch Pensionsbeiträge, Beiträge zu Krankenfonds und durch Vermögensteuer darf 78 vH des stpfl. Einkommens nicht übersteigen.

Rechtsgrundlagen der dänischen Einkommensbesteuerung bilden vor allem das Staatssteuergesetz 1922, umfassend reformiert durch das Gesetz über die persönliche ESt. (151/1986), das Veranlagungsgesetz, das Gesetz über die „besondere“ Einkommensteuer (Besteuerung von Veräußerungsgewinnen), ein Gesetz über die Unternehmensbesteuerung (144/1986) und Gesetze über die ESt. der Gemeinden bzw. Ämter.

2. Persönliche Steuerpflicht

181

Unbeschränkt stpfl. sind Personen mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt (6 Monate) im Inland. Die unbeschränkte StPflcht erstreckt sich auf Einkünfte unabhängig von ihrer Herkunft. Sie besteht in Ausnahmefällen bis zu vier Jahre nach Aufgabe eines inländischen Wohnsitzes fort. Stpflchtig sind auch inländische Nachlässe, die außergerichtlich abgehandelt werden und deren Abwicklung nicht innerhalb von 15 Monaten beendet ist. – Nicht ansässige natürliche Personen (und Nachlässe) sind mit ihren inländischen Einkünften beschränkt stpfl.

3. Sachliche Steuerpflicht

a) Überblick

182

Das dänische EStRecht verwendet einen umfassenden Einkommensbegriff, der sämtliche inländischen und ausländischen Einnahmen in Geld und Geldeswert umfaßt. Die Definition wird durch einen beispielhaften Katalog ergänzt, der ua. auch Gewinne aus Spekulationsgeschäften, Lotteriel- und Spielgewinne sowie Schenkungen (mit Ausnahme solcher zwischen nahen Angehörigen) enthält. Wertänderungen des Vermögens, die nicht im gewöhnlichen Geschäftsverkehr anfallen, sind jedoch bei der allg. ESt. grundsätzlich stl. unbeachtlich. Abziehbar sind die zum Erwerb, zur Sicherung und Erhaltung der Einnahmen getätigten Ausgaben, Abschreibungen und Schuldzinsen.

Das Veranlagungsgesetz enthält Bestimmungen über stfreie Einnahmen, über einige Arten von Betriebsausgaben, Pauschalierungen für Werbungskosten bei nichtselbständiger Arbeit, über die Höhe des Mietwertes der eigengenutzten Wohnung sowie über die Behandlung von Spenden und Unterhaltspflichten.

Das Gesetz über die Besteuerung von Pensionen regelt die StPflcht von Pensionsbezügen und die stl. Behandlung der Pensionsbeiträge.

Der „besonderen“ ESt. unterliegen vor allem bestimmte Veräußerungsvorgänge, etwa die Veräußerung von Betriebs- und Geschäftseinrichtungen bei Betriebsveräußerungen, die Veräußerung von bebauten Grundstücken, für die Abschreibungen vorgenommen wurden, die Veräußerung bestimmter Kapitalgesellschaftsbeteiligungen und die Veräußerung von Grundbesitz.

Nach dem Unternehmenssteuergesetz (144/1986) besteht ab 1987 für private Unternehmen (dazu gehört auch Vermietungstätigkeit) die Möglichkeit, Gewinne aus der Unternehmenstätigkeit, solange sie nicht entnommen werden, separat zu versteuern, und zwar mit einem Satz von vorläufig 50 vH (eine Art Betriebssteuer); eine Anpassung an die persönliche ESt. erfolgt erst bei Entnahme (ausführlich *Strobel*, Tax Planning International 1986 S. 21 ff.).

183 b) Betriebliche Einkünfte

Für die stl. Gewinnermittlung gibt es keine detaillierten Regeln. Die Ermittlung der Einkünfte aus unternehmerischer Tätigkeit (aus Gewerbebetrieb, Land- und Forstwirtschaft und freien Berufen) knüpft an die für Betriebe ab bestimmten Größen bestehende Buchführungspflicht an. Dabei ist zu beachten, daß Vermögensänderungen außerhalb des gewöhnlichen Geschäftsverkehrs das allgemeine Einkommen nicht berühren, sondern zu besonderem Einkommen führen (vgl. Anm. 185). Als Betriebsausgaben sind die zum Erwerb, zur Sicherung und Erhaltung der Einnahmen getätigten Ausgaben abzugsfähig.

Bewertung des Anlagevermögens: Spezielle stl. Bewertungsregeln existieren nicht. Maßgebend sind daher die handelsrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften. Danach hat die Bewertung maximal zu Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten abzüglich Abschreibungen zu erfolgen. Außerordentliche Abschreibungen sind zulässig, ebenso spätere Zuschreibungen bis zur Obergrenze der Anschaffungskosten.

Besondere stl. Abschreibungsregeln sind in einem Gesetz aus 1973 verankert. Von Gebäuden sind danach, soweit die Abschreibbarkeit nicht überhaupt ausgeschlossen ist (wie zB für Wohn- und Bürogebäude), Einzelabschreibungen vorzunehmen; das übrige abnutzbare Anlagevermögen (Maschinen, Geschäfts- und Betriebseinrichtungen) ist im Wege einer Sammelabschreibung mit einem Satz zwischen 0 vH und 30 vH des Gesamtbuchwertes (jährliches Wahlrecht des Stpfl.) abzuschreiben. Für entgeltlich erworbene immaterielle Wirtschaftsgüter, Kraftfahrzeuge und Schiffe bestehen besondere Abschreibungssätze.

Betriebliche Veräußerungsgewinne werden im Rahmen der gewerblichen Gewinnermittlung erfaßt, soweit sie nicht im Einzelfall (vgl. Anm. 185) zu „besonderem Einkommen“ führen.

Bewertung des Umlaufvermögens: Es besteht ein Wahlrecht zwischen Anschaffungskosten und niedrigerem Tageswert. Das strenge Niederstwertprinzip ist dem dän. EStRecht fremd. Die Bewertung des Warenendbestandes kann nach dem FIFO- wie auch nach dem Durchschnittspreisverfahren, nicht aber nach dem LIFO-Verfahren erfolgen.

Investitionsbegünstigungen: Es kann eine gewinnmindernde „Zuweisung an den Investitionsfonds“ iHv. 25 vH des Gewinnes aus gewerblicher Tätigkeit vorgenommen werden. Diese Investitionsrücklage ist von buchführenden StPfl. zu 70 vH, von nicht buchführenden zur Gänze bei einem inländischen Kreditinstitut einzuzahlen und innerhalb von 6 Jahren mit Anschaffungs- und Herstellungskosten neu erworbener abnutzbarer Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens zu verrechnen.

Personengesellschaften: Der Gewinn wird unmittelbar den Gesellschaftern entsprechend ihrer Beteiligung am Gewinn zugerechnet.

c) Andere Einkünfte

184

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit: Die Ermittlung erfolgt nach den allgemeinen Regeln. Die Werbungskosten werden durch einen indexierten Pauschbetrag berücksichtigt. Stfrei bleiben Gewinnbeteiligungen aus Gratis-Anteilsrechten und Schuldverschreibungen sowie (bis zu einem gewissen Höchstbetrag) in *Grönland* erzielte Einnahmen.

Einkünfte aus Vermögensbesitz: Dazu zählt ua. der Nutzungswert eigengenutzter Wohnungen. Er wird idR mit 2,5 vH des Stwertes angesetzt. Hiervon sind Schuldzinsen und eine Werbungskostenpauschale abzugsfähig.

d) Veräußerungsgewinne

185

Veräußerungsgewinne im Zuge der Veräußerung von Betriebsgrundstücken, Betrieben und bestimmten Gegenständen des Privatvermögens unterliegen der „besonderen“ Einkommensteuer und damit einem besonderen, proportionalen EStTarif iHv. 50 vH.

Gewinne aus der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsbeteiligungen führen bei wesentlicher Beteiligung (ab 25 vH) bei einer Besitzzeit bis zu 3 Jahren in jedem Fall zu „allgemeinem“, danach zu „besonderem“ Einkommen. Je nach Besitzdauer bleiben zwischen 10 und 50 vH des Gewinnes stfrei. Bei nicht wesentlichen Beteiligungen unterliegen Veräußerungsgewinne stets der „allgemeinen“ ESt., wenn die Beteiligung zum Betriebsvermögen rechnet; Gewinne aus der Veräußerung privater (nicht wesentlicher) Beteiligungen führen bei einer Besitzdauer bis zu 3 Jahren zu allgemeinem Einkommen und sind bei längerer Besitzdauer stfrei. Neue Regeln gelten seit 1987 für die Veräußerungsgewinnbesteuerung von festverzinslichen Wertpapieren. Damit die Veräußerungsgewinne stfrei bleiben, müssen die Zinssätze dieser Papiere ein bestimmtes Minimum erreichen.

Veräußerungsgewinne aus privatem Grundbesitz unterliegen der besonderen ESt., doch werden Abschläge gewährt, die dazu führen, daß StPfl. nur besteht, wenn innerhalb von 7 Jahren nach Anschaffung veräußert wurde.

Werden bebaute Grundstücke veräußert, für die stl. Abschreibungen vorgenommen wurden, so wird der Abschreibungsbetrag nachversteuert.

4. Einkommensermittlung; Verluste

186

Die Einkommensermittlung erfolgt in der Weise, daß lohnsteuerpflichtiges Einkommen (*A-Indkomster*) sowie Einkommen, das nicht dem StAbzug unterliegt (*B-Indkomster*), und Dividenden zum Bruttoeinkommen (*Bruttoindkomst*) addiert werden, wobei ein Verlustausgleich (auch zwischen „allgemeinem“ und „besonderem“ Einkommen) uneingeschränkt vorgenommen werden kann.

Vom Bruttoeinkommen sind besondere, im Gesetz angeführte Ausgaben, wie die Beiträge zu Arbeitslosen- und Zusatzrentenversicherungen, zu gesetzlichen und

freiwilligen Kranken-, Pensions- und Unfallversicherungen, Schuldzinsen (s. Anm. 187), Spenden an gemeinnützige Einrichtungen, Unterhaltsleistungen an geschiedene Ehegatten und an Kinder aus geschiedenen Ehen bzw. außereheliche Kinder, abzugsfähig.

Der Vortrag von Verlusten ist auf fünf Jahre begrenzt.

187 5. Berechnung der Einkommensteuer; Behandlung der Familie

Steuersätze: Für Zwecke der StBerechnung wird bei natürlichen Personen zwischen Kapitaleinkommen und persönlichem Einkommen unterschieden. Kapitaleinkommen beinhaltet ua. den Saldo aus Zinseinnahmen und Zinsausgaben, Dividenden, Einkünfte aus der Veräußerung von Beteiligungen, den Nutzwert der eigenen Wohnung etc. Das Kapitaleinkommen wird als Nettobetrag ermittelt. Persönliches Einkommen umfaßt dagegen das stpfl. Einkommen, das kein Kapitaleinkommen ist.

Die staatliche ESt. wird zunächst mit 22 vH vom gesamten stpfl. Einkommen erhoben. Dieses ist auch die Bemessungsgrundlage der lokalen ESt., die nach Orten schwankt, und der Kirchensteuer. Diese Belastung kann im Durchschnitt etwa mit 29 vH angenommen werden, so daß die Gesamtbelastung ca. 51 vH erreicht. Zusätzlich wird eine spezielle ESt. iHv. 12 vH auf das persönliche Einkommen erhoben, soweit dieses 208 000 DKr (1988, indexiert) übersteigt. Eine weitere spezielle ESt. iHv. 6 vH wird auf das persönliche Einkommen und das Kapitaleinkommen erhoben, soweit beide zusammen 135 200 DKr übersteigen (1988, indexiert; Verdoppelung bei Ehegatten).

Die „besondere“ ESt. (von Veräußerungsgewinnen, s. Anm. 185) wird mit einem Proportionalatz von 50 vH erhoben.

Private Schuldzinsen können bei der Einkünfteberechnung weiterhin abgezogen werden, vom stpfl. Gesamteinkommen jedoch nur, wenn das Kapitaleinkommen netto einen negativen Betrag ergibt.

Der Betrag der Steuern vom Einkommen wird um einen persönlichen Absetzbetrag gekürzt, der sich als Produkt aus einem indexierten Freibetrag und dem Mindeststeuersatz ergibt.

Behandlung der Familie: Für Ehegatten gilt der Grundsatz der Individualbesteuerung, jedoch mit der Modifikation, daß Vermögenseinkünfte immer jenem Ehegatten zuzurechnen sind, der die höheren Berufseinkünfte erzielt. Der persönliche Absetzbetrag (s. o.) wird jedem Ehegatten doppelt gewährt.

Kinder werden getrennt veranlagt. Soweit sie Einkunftsquellen von den Eltern übertragen erhielten, gelten die Einkünfte als solche der Eltern. StAbsetzbeträge für Kinder sind nicht vorgesehen. Bis zu bestimmten Einkommensgrenzen erhalten Eltern ein stfreies Kindergeld.

188 6. Erhebung der Einkommensteuer

Von den A-Einkünften (s. Anm. 186) ist vom Arbeitgeber ein LStAbzug vorzunehmen.

Von Gewinnausschüttungen inländ. KapGes. wird eine Kapitalertragsteuer iHv. 30 vH erhoben. Gleiches gilt seit 1988 für Lizenzen. Zinsen und andere Kapitaleinkünfte unterliegen hingegen keinem Steuerabzug.

Für die verbleibenden Einkünfte (B-Einkünfte) hat der Stpfl. in 10 Raten Vorauszahlungen auf die mutmaßliche Jahressteuerschuld zu leisten.

Am Ende des StJahres wird in jedem Fall die Gesamtschuld im Wege der Veranlagung ermittelt und die an der Quelle einbehaltene Steuer in Abrechnung gebracht.

Bei Beteiligungen an inländ. KapGes. wird die KSt. iHv. 25 vH der Bruttodividende auf die ESt. angerechnet. Die StGutschrift wird als Einkommen angesehen.

7. Vermeidung von Doppelbesteuerung

189

Ausländische Steuern vom Einkommen werden insoweit auf die dänische ESt. angerechnet, als sie nicht den Teil der auf die betreffenden Auslandseinkünfte erhobenen dänischen ESt. übersteigen (*per-country-limitation*).

Frankreich

Schrifttum: *Albers*, Die Einkommensbesteuerung in Frankreich seit dem Ersten Weltkrieg, Kiel 1957; *Cozjan*, Les Grands Principes de la Fiscalité des Entreprises, 2. Aufl. Paris 1986; *Dictionnaire Permanent Fiscal*, Steuerlexikon in 2 Bänden (Loseblattwerk), Editions Législatives et Administratives, Paris; *Feuillets de Documentation Pratique Francis Lefebvre*, Sammlung sämtlicher veröffentlichter Erlasse und Urteile in 9 Bänden (Loseblattwerk), Editions Francis Lefebvre, Paris; *Gambier*, Les impôts en France, Editions Francis Lefebvre, Paris (jährliche Neuauflage); *Gambier/Tillmanns*, Frankreich – das franz. StSystem, Paris 1980; *Gest/Tixier*, Manual de Droit Fiscal, 4. Aufl. 1986; *Joa*, Frankreich, in Menzel (Hrsg.), Steuern in Europa, USA, Kanada und Japan (Loseblattwerk), Herne/Berlin; *Juris-Classeur Fiscal*, Systematische Kommentierung des gesamten Steuerrechts in 20 Bänden (Loseblattsammlung), Editions Techniques, Paris; *Lefebvre/Pöllath/Rädler*, Steuern in Frankreich, Köln 1976, Nachtrag 1980; *Memento Pratiques Francis Lefebvre*, Editions Francis Lefebvre, Paris (jährliche Neuauflage); *Précis de Fiscalité*, Direction Générale des Impôts, 2 Bde, Paris (jährliche Neuauflage); *Tillmanns*, Das StRecht Frankreichs, IWB F. 5 Frankreich, Gr. 2 S. 701; *Trotabas/Cotteret*, Droit fiscal, 5. Aufl. Paris 1985; *Viegener*, Grundzüge der Gewinnermittlung im franz. StRecht, Inst. FuSt., Heft 101, Bonn 1971; *ders.*, Frankreich, in Briner (Hrsg.), Internationales Steuer-Lexikon, Bd. 2, Zürich 1978.

1. Überblick; Rechtsgrundlagen

190

Die franz. ESt. ist eine staatliche Steuer mit progressivem Staffeltarif auf das Einkommen natürlicher Personen. Der Ertrag fließt ausschließlich dem Zentralstaat zu. ESt. und VSt. dürfen zusammen 70 vH der Einkünfte nicht übersteigen.

Rechtsgrundlage der franz. ESt. sind die Art. 1–204 und 235–248 des Code Général des Impôts (C.G.I.), in dem das gesamte franz. StRecht zusammengefaßt ist.

2. Persönliche Steuerpflicht

191

Die unbeschränkte StPflcht knüpft an den stl. Wohnsitz (*domicile fiscale*) in Frankreich an. Dieser bestimmt sich nach persönlichen Kriterien (Wohnstätte, gewöhnlicher Aufenthalt). Ein stl. Wohnsitz ist aber auch gegeben, wenn die berufliche Haupttätigkeit in Frankreich ausgeübt wird oder sich dort der Mittelpunkt der wirtschaftlichen Interessen befindet.

Personen ohne stl. Wohnsitz in Frankreich werden als beschränkt Stpfl. nur mit ihren Einkünften aus franz. Einkunftsquellen besteuert. Steuerausländern, die in Frankreich eine oder mehrere Wohnungen haben, wird der dreifache Mietwert dieser Wohnungen als stpfl. Mindesteinkommen zugerechnet (gilt nicht, wenn der Ausländer einen Wohnsitz in einem DBA-Staat hat).

3. Sachliche Steuerpflicht

192 a) Überblick

Im Rahmen der Einkommensermittlung unterscheidet das franz. EStRecht (abschließend) acht Einkunftsarten, innerhalb deren die Ermittlung der Einkünfte jeweils besonderen Regeln folgt. Dabei sind im allgemeinen von den jeweiligen Bruttoeinnahmen Aufwendungen zu ihrer Sicherung und ihrem Erwerb abzuziehen.

193 b) Betriebliche Einkünfte

Gewinn aus Gewerbebetrieb: Die Ermittlung erfolgt – ausgehend vom handelsrechtlichen Ergebnis – durch vollständigen oder vereinfachten Betriebsvermögensvergleich. Für kleine Handels- und Dienstleistungsbetriebe ist eine Pauschalbesteuerung (Schätzung nach Richtsätzen) vorgesehen.

► **Betriebsausgaben** sind durch eine nicht erschöpfende Aufzählung umschrieben; gewisse Ausgaben (zB Gehälter an die jeweils höchstbezahlten Angestellten des Unternehmens) unterliegen einer verstärkten stl. Überprüfung.

► **Bewertung des Anlagevermögens:** Sie erfolgt zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzüglich Abschreibungen für abnutzbare Wirtschaftsgüter. Eine Anpassung an die Geldentwertung ist zulässig. Der aus einer solchen Höherbewertung resultierende Gewinn ist einer stfreien Rücklage zuzuführen, deren Verwendung eingeschränkt ist. Anstelle der linearen Abschreibung können Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens (ausgenommen Gebäude, Büroeinrichtung und Pkw) mit mindestens 3jähriger Nutzungsdauer auch degressiv vom jeweiligen Restbuchwert abgeschrieben werden, wobei die Abschreibungssätze je nach Nutzungsdauer auf das 1,5–2,5fache der linearen Sätze beschränkt sind.

► **Gewinne und Verluste aus der Veräußerung von Anlagevermögen** sind gesondert zu ermitteln (vgl. Anm. 195).

► **Bewertung des Umlaufvermögens:** Die Bewertung erfolgt mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, wahlweise mit dem niedrigeren Tageswert. Für die Endbestandsbewertung ist die FIFO-Methode zulässig, die LIFO-Methode nur bei entsprechendem Nachweis. Zur Erleichterung von Lagererneuerungen können unter bestimmten Voraussetzungen Preisschwankungs- oder Preissteigerungsrücklagen zu Lasten des stpfl. Gewinnes gebildet werden.

StBegünstigungen gibt es für Wirtschaftsgüter und für Aufwendungen, die der Forschung und technischen Entwicklung dienen. Unternehmen der Industrie, des Handels und Handwerks, die nach dem 1. 10. 88 gegründet werden, sind in den ersten fünf Jahren estfrei bzw. nur teilweise stpfl.

► **Personengesellschaften:** Die Gewinne werden den Gesellschaftern direkt zugerechnet, soweit die Gesellschaft nicht für die KSt. optiert hat. Beschränkt haftende Gesellschafter (Kommanditisten) unterliegen jedoch mit ihren Gewinnanteilen in jedem Fall der KSt.

Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft: Er wird je nach Betriebsgröße nach Pauschalsätzen oder durch Bestandsvergleich ermittelt. Pauschalisierte Landwirte können für eine Besteuerung durch Bestandsvergleich optieren.

„Gewinne aus nichtgewerblichen Berufen“: Sie umfassen ua. auch Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Diese werden grundsätzlich durch eine Einnahmen-Ausgabenrechnung, daneben aber je nach Höhe der jährlichen Einnahmen auch durch Bestandsvergleich oder durch Schätzung nach einer vereinfachten StErklärung ermittelt. In dieser Einkunftsart werden weiters die Bezüge von Mitgliedern des Aufsichtsrates einer KGaA (Société en commandite per actions) erfaßt.

c) Andere Einkünfte

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit: Von den stpfl. Bezügen (Löhne, Gehälter, Pensionen und Renten) sind die Werbungskosten in der Regel pauschal mit 10 vH (mit Limitierungen absolut nach oben und unten) in Abzug zu bringen; der Einzelnachweis ist zulässig. Für bestimmte Berufe sind zusätzlich besondere Werbungskosten-Pauschalbeträge zu beachten. Weitere 20 vH (nach oben absolut begrenzt) der Resteinkünfte sind als Arbeitnehmerfreibetrag zu berücksichtigen, so daß idR nur 72 vH des Bruttobetragtes stpfl. sind. Für Löhne und Gehälter von zu mehr als 35 vH aber weniger als 50 vH an einer GmbH beteiligten Gesellschaftern kommen reduzierte Arbeitnehmerfreibeträge zum Tragen.

Geschäftsführerbezüge: Eine eigene Einkunftsart bilden die Bezüge geschäftsführender, zu mindestens 50 vH beteiligter Gesellschafter einer GmbH; diese können Werbungskosten nur in nachgewiesener Höhe absetzen, der Arbeitnehmerfreibetrag steht ihnen nicht zu.

Vergütungen an Geschäftsführer von Personengesellschaften werden stets in jener Einkunftsart erfaßt, die der Tätigkeit der Gesellschaft entspricht.

Einkünfte aus Grundvermögen: Zu ihnen zählen ua. die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, soweit sie nicht im Rahmen des Betriebsvermögens erzielt werden. Neben dem Abzug tatsächlicher Werbungskosten kann für Verwaltungs- und Versicherungsaufwendungen sowie Abschreibungen ein Pauschalbetrag von 15 vH der Einnahmen abgesetzt werden. Eine Nutzwertbesteuerung der eigenen Wohnung findet nicht statt.

Einkünfte aus Kapitalvermögen: Hierher gehören vor allem Dividenden und Zinsen. Stbefreit sind ua. Zinsen aus bestimmten Sparkassenguthaben und Erträge aus bestimmten franz. Schuldverschreibungen.

d) Veräußerungsgewinne

Betriebliche und private Veräußerungsgewinne bilden im franz. EStRecht eine eigene Einkunftsart (*plus-values*) mit einer eigenen, komplizierten Behandlung. Bei betrieblichen Veräußerungsgewinnen werden kurz- und langfristige Gewinne unterschieden. Erstere liegen vor, wenn der Erwerb weniger als zwei Jahre zurückliegt oder wenn der Gewinn auf Abschreibungen beruht. Sie sind zwar nach allgemeinen Tarifvorschriften zu versteuern, können jedoch auf drei Jahre verteilt werden. Die langfristigen Veräußerungsgewinne unterliegen einem ermäßigten StSatz.

Private „kurzfristige“ Veräußerungsgewinne (Besitzdauer bei Grundstücken weniger als zwei Jahre, ansonsten weniger als ein Jahr) unterliegen den normalen Tarifvorschriften; „langfristige“ Veräußerungsgewinne werden von den indexierten Anschaffungskosten berechnet und unterliegen progressionsmildern den Tarifvorschriften; für Grundvermögen gelten verschiedene Befreiungen, insbesondere bei Veräußerung des Hauptwohnsitzes.

Besondere Regeln bestehen für private Kapitalgewinne aus der Veräußerung von Gesellschaftsanteilen: diese unterliegen einem einheitlichen StSatz von 15 vH; für Gewinne aus der Veräußerung von börsennotierten Gesellschaftsanteilen bei Beteiligung von weniger als 25 vH ist zudem eine Freigrenze vorgesehen.

Private Verkäufe von Wertgegenständen unterliegen im allgemeinen einer Pauschalsteuer von idR 6 vH des Verkaufspreises (somit eine Art Umsatzsteuer), doch kann der Stpfl. statt dessen für die Besteuerung des Veräußerungsgewinnes optieren.

196 **4. Einkommensermittlung; Verluste**

Im Rahmen der Einkommensermittlung sind die Einkunftsarten unter Ausgleich von Gewinnen und Verlusten zusammenzufassen. Einschränkungen des Verlustausgleiches bestehen ua. bei landwirtschaftlichen sowie bestimmten nichtgewerblichen Verlusten, Verlusten aus Grundvermögen und Veräußerungsverlusten. Der Vortrag von Verlusten ist auf fünf Jahre begrenzt.

Vom Gesamtbetrag der Einkünfte sind unter bestimmten Voraussetzungen ua. abzugsfähig: Aufwendungen für energiesparende Maßnahmen, gesetzliche Unterhaltsleistungen, Spenden an gemeinnützige Einrichtungen und Ausgaben zum Erwerb von Kapitalanlagen zwecks Altersvorsorge.

197 **5. Berechnung der Einkommensteuer; Behandlung der Familie**

Steuersätze: Der EStTarif ist ein progressiver Staffeltarif, der jährlich an die Inflation angepaßt wird und 1989 einen Höchstsatz von 56,8 vH aufweist. Für kleinere Einkommen gibt es StAbsetzbeträge.

Familienbesteuerung: Einkünfte von Ehegatten sowie von Eltern und minderjährigen Kindern werden zusammen veranlagt und nach einem System des Familiensplittings besteuert. In der Regel beträgt der Familienquotient eines kinderlosen Ehepaares 2, für die beiden ersten Kinder je 0,5, für weitere Kinder 1. Sonderregeln gelten für Alleinstehende mit Kindern.

198 **6. Erhebung der Einkommensteuer**

Im allgemeinen wird die ESt. im Veranlagungswege erhoben, und zwar auch von den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (Mitteilungspflicht des Arbeitgebers). Auf die ESt. sind Vorauszahlungen nach Maßgabe der StSchuld des vorangegangenen Jahres zu leisten.

Eine KapErtrSt. wird lediglich von Zinsen von Schatzanweisungen erhoben (10 vH; auf die ESt. anrechenbar). In bestimmten Fällen kann der Stpfl. für einen definitiven Quellenabzug optieren. Eine allgemeine KapErtrSt. auf Dividenden von Aktiengesellschaften wird nicht erhoben.

Bei Ausschüttungen inländ. KapGes. erfolgt eine Teilanrechnung der KSt. iHv. 50 vH der bezogenen Dividende. Die Gutschrift zählt nicht zum Einkommen.

Beschränkt Stpfl. unterliegen einer Quellenbesteuerung mit Kapitalerträgen (25 vH bei Dividenden und Schuldverschreibungen), Veräußerungsgewinnen, Löhnen, Lizenzen und mit Einkünften aus bestimmten anderen Dienstleistungen. Die von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit und Lizenzen einbehaltene Quellensteuer ist auf die veranlagte ESt. anrechenbar; ansonsten ist der Quellensteuerabzug definitiv.

Durch Abzüge von der StSchuld werden ua. berücksichtigt (mit Obergrenzen):

- Aufwendungen für Kinderbetreuung und Haushaltshilfen;
- 25 vH der Schuldzinsen in Zusammenhang mit dem Hauptwohnsitz;
- 25 vH der energiesparenden Investitionen und von Reparaturen des Hauptwohnsitzes;
- 25 vH der Lebensversicherungsprämien.

199 **7. Vermeidung von Doppelbesteuerung**

Allgemeine unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung, insbesondere ein Anrechnungsverfahren, sind im franz. EStRecht nicht vorgesehen.

Griechenland

Schrifttum: *Anagnostopoulos*, Changes in Greek Law, European Taxation 1989 S. 198; *Coopers/Lybrand*, Steuern in Griechenland, Kurzübersicht, Athen 1983; *Funck*, Das StRecht Griechenlands, IWB F. 5 Griechenland Gr. 2 S. 93; *Groos*, Griechenland, in Menzel (Hrsg.), Steuern in Europa, USA, Kanada und Japan (Loseblattwerk), Herne/Berlin; *Kypreou*, Sticha Forologikou Dikeou, Athen 1980; *Paschos*, Das Einkommensteuersystem Griechenlands, Köln 1983; *Spanakakis*, Die Einkommens-, Substanz- und Umsatzbesteuerung in Griechenland, ifo-Studien zur Finanzpolitik, Heft 28, 1981; *Totsi*, Forologia Isodimatos ton fysikon ke nomikon prosopon, Athen 1975/1977, 3 Bde. (Kommentar zum Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht).

1. Überblick; Rechtsgrundlagen

200

Die ESt. ist eine staatliche Steuer mit progressivem Tarif auf das gesamte Nettoeinkommen natürlicher Personen.

Rechtsgrundlage der griechischen ESt. ist die PräsidialVO 129/89 (FEK 62 A/3. 3. 1989).

2. Persönliche Steuerpflicht

201

Unbeschränkt stpfl. ist, wer in Griechenland einen Wohnsitz unterhält, dh. einen Ort, an dem sich die Person hauptsächlich und auf Dauer niedergelassen hat. Im übrigen unterliegt man als beschränkt Stpfl. mit den in Griechenland erzielten Einkünften der ESt.

3. Sachliche Steuerpflicht

a) Überblick

202

Die griechische ESt. umfaßt sechs abschließend aufgezählte Einkunftsarten. Die jeweiligen Einkünfte werden nach unterschiedlichen Regeln durch Abzug von je nach Einkunftsart spezifischen Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben ermittelt.

b) Betriebliche Einkünfte

203

Einkünfte aus Gewerbebetrieb: Die Gewinnermittlung erfolgt prinzipiell auf Grund der Buchführung unter Anwendung der handelsrechtlichen Vorschriften ordnungsmäßiger Buchführung vorbehaltlich strechtlicher Bewertungs- und Bilanzierungsvorschriften. Der Gewinn wird hierbei entweder durch Betriebsvermögensvergleich oder als Einnahmenüberschuß ermittelt. Daneben wird für kleinere Unternehmen der Gewinn nach Richtsätzen geschätzt.

► **Betriebsausgaben** sind nicht definiert, sondern durch Beispiele umschrieben. Besondere Pauschalabzüge gelten für Exportunternehmen und bestimmte Dienstleistungsbetriebe (zB Hotels).

► **Bewertung des Anlagevermögens:** Die Wirtschaftsgüter sind mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten, wobei abnutzbare Wirtschaftsgüter linear abzuschreiben sind. Aufwertungen zum Ausgleich von Preissteigerungen wurden 1987 für bewegliches und 1988 für unbewegliches Anlagevermögen zugelassen.

► **Investitionsbegünstigungen:** Neben der Normalabschreibung können Sonderabschreibungen nach dem Regionalförderungsgesetz 1982 für produktive Investitionsgüter vorgenommen werden. Daneben sieht das Regionalförderungsgesetz

ein System vortragsfähiger Investitionsfreibeträge für Industrie-, Handwerks- und Bergbauunternehmen vor.

► *Betriebliche Veräußerungsgewinne*: Sie unterliegen als Teile des Betriebsergebnisses der normalen Einkommensbesteuerung. Für Veräußerung von immateriellen Wirtschaftsgütern und für Betriebsveräußerungen gilt ein besonderer StSatz von 30 vH bzw. 20 vH. Veräußerungen von Grundstücken des Anlagevermögens unterliegen nicht der ESt.

► *Bewertung des Umlaufvermögens*: Es gilt das strenge Niederstwertprinzip. Die Wahl der Methode der Endbestandsbewertung steht dem Stpfl. frei.

► *Personengesellschaften und GmbH*: Personengesellschaften und GmbH waren bis 1985 Subjekte der Einkommensbesteuerung. Seither wird der Gewinn zwar einheitlich festgestellt, jedoch unmittelbar den Gesellschaftern zugerechnet und unterliegt bei ihnen der ESt.

Einkünfte aus selbständiger Arbeit: Sie werden prinzipiell durch Einnahmen-Ausgabenrechnung ermittelt. Für bestimmte Berufsgruppen sind Gewinnzuschätzungen vorgesehen. Dieser Einkunftsart sind ferner alle Einkünfte zuzurechnen, die in keine der übrigen Einkunftsarten eingereicht werden können (zB Lizenzen, Einkünfte aus Unterhaltsleistungen).

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft: Für sie gelten die Grundsätze der gewerblichen Gewinnermittlung. Soweit keine Bücher geführt werden, erfolgt eine Schätzung des Gewinnes an Hand von Richtsätzen.

204 c) Andere Einkünfte

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit: Dazu zählen Löhne, Gehälter, Renten und Pensionen. Gehälter und Vergütungen an Gesellschafter einer OHG, KG oder GmbH sind jedoch gewerbliche Einkünfte. Als Werbungskosten sind im wesentlichen nur Sozialversicherungsbeiträge und bestimmte Abgaben abzugsfähig. Für die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit besteht jedoch ein allgemeiner Arbeitnehmerfreibetrag (50 vH der Einnahmen, 1989 max. 456 500 Dr).

Einkünfte aus Grundvermögen: Hier werden Einkünfte aus bebautem Grundbesitz, aber auch der Mietwert eigengenutzter Wohnungen und der Nutzungswert sonstiger Räume erfaßt. Von den Einnahmen (Mietwert) ist für Verwaltungs- und Versicherungsausgaben sowie für Abschreibungen ein Pauschbetrag (im allgemeinen 25 vH der Einnahmen) abzuziehen.

Seit 1989 zählen auch die Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von unbebautem Grund und Boden zu dieser Einkunftsart. Sie umfassen die Verpachtung von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben, von Parkplätzen, Gewässern u. dgl.

Einkünfte aus Kapitalvermögen: Dazu gehören vor allem Dividenden aus Aktien und Zinsen aus Schuldverschreibungen. Gewinnanteile aus GmbH-Beteiligungen sind gewerbliche Einkünfte (s. Anm. 203) Zinsen aus Bankeinlagen sind stfrei.

205 d) Veräußerungsgewinne

Gewinne aus der Veräußerung von Privatvermögen werden nicht besteuert. Die Veräußerung von Grundstücken mit Gewinnerzielungsabsicht kann jedoch unter bestimmten Voraussetzungen zu gewerblichen Einkünften führen.

4. Einkommensermittlung; Verluste

206

Die Einkunftsarten werden – unter Ausgleich positiver und negativer Einkünfte – zusammengefaßt und sodann dem „mutmaßlichen Einkommen“, abgeleitet aus bestimmten Privataufwendungen (vor allem Erwerb von Liegenschaften, Aufwand für Kfz), gegenübergestellt. Übersteigt das mutmaßliche Einkommen das erklärte um mehr als 20 vH, so ist bis zum Gegenbeweis das mutmaßliche Einkommen der Veranlagung zugrunde zu legen; die Aufwandsbesteuerung greift nicht, wenn die Differenz ihre Ursache im Kapitalverbrauch oder der Kapitaleinfuhr aus dem Ausland hat.

Verluste aus land- und forstwirtschaftlichen sowie aus Handels-, Industrie-, Bergbau- und Hotelbetrieben sind bei ordnungsgemäßer Buchführung auf fünf Jahre vortragsfähig.

An Aufwendungen werden berücksichtigt (zum Teil mit Höchstgrenzen): gesetzliche Unterhaltszahlungen, Krankheitskosten, Pflichtversicherungsbeiträge sowie Beiträge zu Lebensversicherungen, Kinderbetreuungskosten, Aufwendungen zum Erwerb bestimmter Aktien und Schuldzinsen zum Erwerb von Vermögensgegenständen, aber auch Aufwendungen für Einrichtungsgegenstände, Bekleidung, Haus- und Autoreparaturen.

5. Berechnung der Einkommensteuer; Behandlung der Familie

207

Steuersätze: Der EStTarif ist ein progressiver Teilmengentarif mit Sätzen bis 50 vH (1989). Der Stpfl. erhält für sich und für den abhängigen Ehegatten einen persönlichen Freibetrag. Ergänzungssteuern von 3 vH bzw. 2–4 vH werden auf bestimmte Kapitalerträge und Einkünfte aus Grundvermögen erhoben.

Familienbesteuerung: Das Einkommen der Ehegatten wird im allgemeinen getrennt ermittelt und besteuert, obwohl Ehegatten zur Abgabe einer gemeinsamen StErklärung verpflichtet sind. Die Einkommen sind gegenseitig nicht ausgleichsfähig.

Minderjährige Kinder werden mit dem Elternteil mit den höheren Einkünften zusammenveranlagt, bei eigenen Arbeitseinkünften oder von Dritten zugewendeten Vermögenswerten erfolgt eine getrennte Veranlagung.

Für die Kinder werden (gestaffelt nach Kinderzahl) Freibeträge gewährt.

Die ESt. wird zunächst ohne Berücksichtigung der persönlichen Aufwendungen und Freibeträge errechnet. In einer zweiten Stufe wird aus den persönlichen Aufwendungen und Freibeträgen ein Gesamtfreibetrag gebildet, auf diesen der StTarif angewendet und der so ermittelte Betrag von der zunächst errechneten ESt. in Abzug gebracht.

Die im Gesamtfreibetrag enthaltenen Freibeträge und die Tarifstaffeln werden jährlich an die Geldentwertung angepaßt.

6. Erhebung der Einkommensteuer

208

Die ESt. wird im allgemeinen im Veranlagungsweg erhoben.

Von den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ist vom Arbeitgeber LSt. einzubehalten, womit im Regelfall die ESt. abgegolten ist. Eine Veranlagung findet nur bei Überschreiten von Veranlagungsgrenzen statt.

Kapitalerträge unterliegen einer Quellensteuer (unterschiedliche Sätze zwischen 25 und 50 vH je nach Art der Kapitaleinkünfte, bei Inhaberaktien 45 vH), mit der die ESt. abgegolten ist, soweit sie der Stpfl. nicht im Veranlagungsweg erklären will. Einem Quellenabzug unterliegen weiter Lizenzgebühren an ausländische

Unternehmen ohne Betriebsstätte in Griechenland sowie Vergütungen durch den Staat oder buchführende Unternehmen an Stpfl. mit Einkünften aus selbständiger Arbeit (15 vH).

209 7. Vermeidung von Doppelbesteuerung

Im griech. EStRecht ist für unbeschränkt Stpfl. eine Anrechnung der ausländ. ESt. bis zu jenem Betrag möglich, der anteilig auf die Einkünfte aus dem jeweiligen Staat entfällt.

Großbritannien

Schrifttum: *Barr*|*James*|*Prest*, Self Assessment for Income Tax, London 1977; *Briner*, Vereinigtes Königreich, in *Briner* (Hrsg.), Internationales Steuer-Lexikon, Bd. 9 Zürich 1981; *Cooper*, Key to Income Tax, London 1979; *Davies*, Introduction to Revenue Law, London 1980; *Grotherr*, StRechtsänderungen in Großbritannien und Nordirland, IWB F. 5 Großbritannien Gr. 2 S. 257; *Harris*, Tolley's Capital Gains Tax, London 1979; *Harvey*, Tolley's Income Tax, London 1979; *Hauser*, Großbritannien, in *Mennel* (Hrsg.), Steuern in Europa, USA, Kanada und Japan (Loseblattwerk), Herne/Berlin; *Kay*|*King*, The British Tax System, Oxford 1978; *Kern*, StVorteile durch Wohnsitz in Großbritannien, München 1985; *Möllering*|*Mohr*, Steuerführer Großbritannien (Loseblattwerk), Herne/Berlin 1986; *Pinson*|*Gardiner*, Revenue Law, 13. Aufl. London 1979; *Simon*, Income Tax, Loose Leaf Service, London; *Whiteman*|*Whatecroft*, Income Tax, London 1977.

210 1. Überblick; Rechtsgrundlagen

Die ESt. (Income Tax) ist eine staatliche Steuer mit progressivem Tarif auf das Einkommen natürlicher Personen; die daneben auf Veräußerungsgewinne erhobene Capital Gains Tax ist ebenfalls eine staatliche Steuer, die seit 1988 mit dem im konkreten Fall zur Anwendung gelangenden Spitzensatz der ESt. erhoben wird.

Rechtsgrundlagen: Die ESt. für England, Wales, Schottland und Nordirland wird nach dem *Income and Corporation Taxes Act 1988* (ICTA) und den jährlichen Financial Acts, dem Capital Allowances Act 1968 und dem Capital Gains Tax Act 1979 (CGTA) erhoben.

211 2. Persönliche Steuerpflicht

Residents: Der Besteuerung mit ihrem Welteinkommen unterliegen all jene Personen, die als „residents“ im Sinne des britischen EStRechts gelten. Es sind dies Personen mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt (Aufenthalt länger als 6 Monate) in Großbritannien. Innerhalb dieser Gruppe sind hervorzuheben

- *britische Staatsangehörige mit „ordinary residence“*, dh. einem Wohnsitz, an den sie selbst nach längeren Auslandsaufenthalten regelmäßig zurückkehren, sowie
- *Personen mit „domicile“*, dh. mit einer – meist durch Geburt (domicile of origin) oder durch die Absicht, sich für immer in Großbritannien niederzulassen (domicile of choice), erworbenen – persönlichen Nahebeziehung zu Großbritannien.

Hat eine Person zwar Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland, fehlt es ihr aber an den Erfordernissen eines ordinary residence oder domicile, so unterliegt sie mit bestimmten ausländischen Einkünften der brit. ESt., soweit diese nach Großbritannien verbracht wurden („*remittance basis*“).

Non-residents: Alle anderen Personen gelten als „non residents“ und sind mit den Einkünften aus Einkunftsquellen innerhalb Großbritanniens stpfl.

3. Sachliche Steuerpflicht

a) Überblick

212

Die britische ESt. unterscheidet sechs Gruppen von Einkunftsarten (*schedules A–F*) und erfaßt innerhalb dieser *schedules* zT Erträge aus verschiedenen Einkunftsquellen (*cases*). Ob von den Einnahmen auch die durch die Einkommenserzielung veranlaßten Ausgaben abzugsfähig sind, ist für jede Einkunftsart gesondert zu beurteilen.

Ausländische Einkünfte werden zwar gesondert in speziellen *schedules* bzw. *cases* erfaßt, im wesentlichen aber nach den Vorschriften für inländische Einkünfte besteuert.

Gegenstand der ESt. sind zunächst nur die aus der Quelle fließenden Erträge, nicht jedoch die Einkunftsquelle selbst und ihre Wertschwankungen, die der Kapital- und nicht der Einkommenssphäre zuzurechnen sind. Der Kapitalsphäre zurechenbare Vermögenszuwächse können aber der *Capital Gains Tax* unterliegen.

b) Betriebliche Einkünfte

213

Einkünfte aus Gewerbebetrieb und aus Land- und Forstwirtschaft (Schedule D, case I): Für die Gewinnermittlung ist im allgemeinen vom handelsrechtlichen Ergebnis auszugehen, wobei aber – für ein Schedulensystem typisch – Mieten, Kapitalerträge sowie die Kapitalsphäre betreffende Aufwendungen auszuscheiden und den entsprechenden Schedules zuzuordnen sind.

► *Betriebsausgaben:* Abziehbar sind die gänzlich und ausschließlich durch den Betrieb veranlaßten Ausgaben.

► *Bewertung des Anlagevermögens:* Besondere stl. Bewertungsregeln fehlen. Nicht realisierte Wertsteigerungen und Wertminderungen bleiben unberücksichtigt, weil das Anlagevermögen der Kapitalsphäre zugerechnet wird.

Stl. Abschreibungen sind nur in dem Umfang und Ausmaß zulässig, als sie im Capital Allowances Act 1968 vorgesehen sind (keine Abschreibung zB für Bürogebäude, good will, Beteiligungen).

Die Begünstigungen der Erstjahresvollabschreibung (*first year allowance*) sowie einer Sonderabschreibung für industriell genutzte Gebäude iHv. 75 vH wurden durch das Finanzgesetz 1984 schrittweise abgebaut und sind mit 31. 3. 86 ausgelaufen. Seither können bewegliche Wirtschaftsgüter mit 25 vH degressiv und unbewegliche nur noch linear abgeschrieben werden.

► *Betriebliche Veräußerungsgewinne* unterliegen der normalen Einkommensbesteuerung, soweit sie auf stl. wirksam vorgenommenen Abschreibungen beruhen. Der übersteigende Gewinnanteil unterliegt als „Kapitalgewinn“ der *Capital Gains Tax*. Wertsteigerungen vor 1982 bleiben außer Betracht. Im übrigen sind die historischen Anschaffungskosten der Inflation anzupassen. Unter bestimmten Voraussetzungen ist eine Übertragung realisierter Gewinne auf Ersatzinvestitionen (*roll-over relief*) zulässig. Für Betriebsveräußerungen aus Altersgründen besteht ein Freibetrag.

► *Bewertung des Umlaufvermögens:* Es bestehen keine besonderen stl. Vorschriften. Die Bewertung des Warenendbestandes erfolgt meist mit Hilfe des FIFO- oder des Durchschnittspreisverfahrens unter Beachtung des Niederstwertprinzips.

Einkünfte aus selbständiger Arbeit (Schedule D, Case II): Für die Ermittlung gelten die gleichen Grundsätze, wobei für freie Berufe die Ermittlung des Gewinnes durch Überschußrechnung zulässig ist.

Personengesellschaften: Die ESt. von den Gewinnen der Personengesellschaften (partnerships) wird nach den Verhältnissen der Gesellschafter berechnet. Die Verpflichtung zur StEntrichtung trifft jedoch primär die Gesellschaft.

214 c) Andere Einkünfte

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Schedule E): Von den Einnahmen können nur die bei Ausübung des Arbeitsverhältnisses zwangsläufig anfallenden Aufwendungen abgezogen werden. Kosten für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sind daher nicht abzugsfähig.

Kapitalerträge (Schedule C, D Case III, F): Sie sind grundsätzlich ohne Abzug von Ausgaben zu versteuern.

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (Schedule A): Abziehbar sind bestimmte, mit der Einnahmenerzielung zusammenhängende Ausgaben, Schuldzinsen für den Erwerb oder für wertsteigernde Aufwendungen. Der Nutzungswert eigengenutzter Wohnungen zählt nicht zum Einkommen.

215 d) Veräußerungsgewinne

Private Veräußerungsgewinne unterliegen nicht der Income Tax, sondern der *Capital Gains Tax*. Stbefreit sind die Veräußerung einer über eine bestimmte Dauer eigengenutzten Wohnung, die Veräußerung beweglicher Gegenstände bis zu einem bestimmten Erlös, Auszahlungen von Versicherungsansprüchen etc.

216 4. Einkommensermittlung; Verluste

Im Rahmen der Ermittlung des Gesamteinkommens ist der *Verlustausgleich* eingeschränkt auf die Einkünfte aus Gewerbebetrieb, Landwirtschaft, selbständiger Arbeit und nichtselbständiger Arbeit. Für diese Einkünfte besteht – ausgenommen jene aus nichtselbständiger Arbeit – auch die Möglichkeit des zeitlich uneingeschränkten *Verlustvortrages*, wobei jedoch die Verluste nur mit Gewinnen desselben Unternehmens verrechnet werden dürfen.

Verluste in den ersten vier Jahren ab Betriebseröffnung können mit dem Einkommen der drei vorangegangenen Jahre allgemein verrechnet werden. Bei gewerblichen Einkünften ist eine Verrechnung des Ergebnisses mit jenem des vorangegangenen Wirtschaftsjahres möglich. Ein Verlustrücktrag ist auch bei Betriebsbeendigung zulässig.

Von dem nach diesen Grundsätzen durch Zusammenrechnung der Einkünfte ermittelten „*total income*“ sind ua. (meist mit Höchstgrenzen) abziehbar: Schuldzinsen (so auch für die als Hauptwohnsitz eigengenutzte Wohnung), Beiträge zur Altersversorgung, Aufwendungen zum Erwerb von Beteiligungen an KapGes., Spenden und bestimmte Unterhaltsleistungen.

217 5. Berechnung der Einkommensteuer; Behandlung der Familie

Steuersätze: Der Tarif kennt derzeit (1989/90) nur zwei Sätze: eine *basic rate* iHv. 25 vH und einen Satz von 40 vH (über 20 700 £). Vor Anwendung des Tarifs ist ein allgemeiner persönlicher Freibetrag (2 785 £) abzuziehen. – Die *Capital Gains Tax* beträgt einheitlich 40 vH.

Familienbesteuerung: Ehegatten werden derzeit grundsätzlich zusammenveranlagt, sofern sie nicht dauernd getrennt leben. Der persönliche Freibetrag erhöht sich dann auf 4 095 £. Auf Antrag findet eine gesonderte Besteuerung bestimmter Erwerbseinkünfte der Ehefrau statt, womit sich jedoch im Regelfall nicht die absolute StSchuld für beide Ehegatten insgesamt vermindert, sondern diese lediglich im Verhältnis der Einkünfte aufgeteilt wird. Für 1990 ist der Übergang zur Individualbesteuerung vorgesehen.

Kinder werden mit den Einkünften ihrer Eltern nur dann zusammenveranlagt, wenn die Einkünfte aus einer von den Eltern zugewendeten Einkunftsquelle resultieren. Stl. Freibeträge für Kinder werden nicht gewährt, wohl aber ein (stfreies) Kindergeld.

6. Erhebung der Einkommensteuer

218

Ein Quellenabzug ist vorgesehen bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (durchzuführen vom Arbeitgeber auf Grund einer „*deduction card*“), bei Kapitalerträgen aus bestimmten Staatspapieren, Forderungsrechten sowie bei bestimmten Zinserträgen aus Bankeinlagen (idR 25 vH), nicht hingegen bei Dividenden. Ein Quellenabzug ist ferner vorzunehmen bei wiederkehrenden Bezügen beschränkt Stpfl. in Höhe der „*basic rate*“.

Im übrigen erfolgt die Erhebung der ESt. im Veranlagungswege, wobei einbehaltenene Quellensteuern auf die EStSchuld angerechnet werden. Auf die EStSchuld angerechnet wird ferner die von inländischen KapGes. bei Ausschüttungen abzuführende „*advance corporation tax*“ iHv. (1989) ^{25/75} der Dividende (Anrechnungssystem). – Vorauszahlungen sind nicht zu leisten.

7. Vermeidung von Doppelbesteuerung

219

Der ESt. entsprechende ausländische Steuern werden bis zur Höhe der anteilig auf die Auslandseinkünfte entfallenden britischen ESt. angerechnet, sofern die ausländische Steuer nicht von einer nachgeordneten Gebietskörperschaft erhoben wird.

Nicht anrechenbare ausländische Steuern können als Betriebsausgaben im Zuge der Einkommensermittlung abgesetzt werden.

Republik Irland

Schrifttum: *Appleby/Roche*, The Taxation of Capital Gains, Dublin 1983; *Briner*, Irland, in Briner (Hrsg.), Internationales Steuer-Lexikon, Bd. 9 Zürich 1981; *Cooney/McLaughlin/Taggart*, Taxation in the Republic of Ireland, Summary, Dublin 1983; *Groos*, Irland, in Menzel (Hrsg.), Steuern in Europa, USA, Kanada und Japan (Loseblattwerk), Herne/Berlin; *Grotherr*, Unternehmensbesteuerung in der Republik Irland, IWB F. 5 Irland Gr. 2 S. 33; *Harvey/Lambert*, Tolley's Taxation in the Republic of Ireland, Croydon (jährlich); *Judge/Carmichael*, Irish Income Tax and Corporation Tax, London 1981 (Loseblattwerk).

1. Überblick; Rechtsgrundlagen

220

Irland erhebt eine progressive ESt. auf das Gesamteinkommen natürlicher Personen und daneben eine proportionale Steuer auf Capital Gains. ESt. und Capital Gains Tax werden ausschließlich von staatlichen Behörden verwaltet und eingehoben. Regionale und lokale Behörden sind nicht berechtigt, solche Steuern zu erheben.

Rechtsgrundlage ist der *Income Tax Act* mit den Änderungen in den jährlichen Finanzgesetzen. Die Besteuerung der Veräußerungsgewinne ist geregelt im *Capital Gains Tax Act* 1973, novelliert 1978 und durch die folgenden Finanzgesetze.

221 2. Persönliche Steuerpflicht

Das irische EStRecht unterscheidet zwischen den Begriffen „residence“, „ordinary residence“, „domicile“ und „non-residence“. Hinsichtlich des Bedeutungsinhalts dieser Begriffe kann auf die Ausführungen zur britischen ESt. verwiesen werden (s. Anm. 211).

Ein Stpfl., der in Irland ansässig ist, aber kein Domizil in Irland hat oder als irischer Staatsbürger nicht nur vorübergehend im Ausland ist, unterliegt nur mit dem in Irland oder in Großbritannien oder Nordirland entstehenden Einkommen der irischen ESt.; das Einkommen aus ausländischen Quellen ist nur insoweit stpfl., als es der Stpfl. nach Irland transferiert.

3. Sachliche Steuerpflicht

222 a) Überblick

Das Einkommen wird für Zwecke der Besteuerung folgendermaßen unterteilt (Schedule A und B sind durch StReformen beseitigt worden):

Schedule C: Zinsen, Annuitäten usw., die auf staatliche Schuldverschreibungen der Republik Irland oder in Irland auf ausländische staatliche Schuldverschreibungen ausgezahlt werden.

Im Rahmen der Schedule C besteht für Personen (zB Banken), die mit der Auszahlung solcher Einkünfte an in Irland ansässige Stpfl. betraut sind, die Verpflichtung, eine Quellensteuer in Höhe des Standardsatzes von 32 vH einzubehalten.

Schedule D:

Case I: Gewinne aus Gewerbebetrieb und Einkommen aus bestimmtem Grundvermögen, wie zB Bergbau.

Case II: Gewinne aus selbständiger Arbeit.

Case III: Zinsen, Annuitäten, Lizenzen und andere periodische Auszahlungen, die keiner Quellensteuer unterliegen, und Einkommen aus ausländischen Quellen.

Case IV: Verschiedene Einkommen und Gewinne, die unter keinen sonstigen Tatbestand (Schedule oder Case) fallen.

Case V: Einkommen aus der Vermietung von inländischem Grundbesitz.

Schedule E: Einkommen aus privaten und öffentlichen Dienstverhältnissen, die in Irland ausgeübt werden.

Schedule F: Gewinnausschüttungen irischer KapGes.

223 b) Betriebliche Einkünfte

Bei der Ermittlung des stbaren Gewinns, der nach Case I oder II der Schedule D der Besteuerung unterliegt, können Betriebsausgaben, das sind Ausgaben, die vollumfänglich und ausschließlich betrieblich veranlaßt sind, abgezogen werden. Bewirtungs- und Repräsentationsaufwand sowie bestimmte Aufwendungen für Kfz sind nicht abziehbar.

Gewinn aus Gewerbebetrieb:

► *Bewertung des Anlagevermögens:* Besondere stl. Regeln existieren nicht. Neue Gebäude und Bauwerke, die für gewerblich-industrielle Zwecke verwendet werden, sowie Betriebseinrichtungen und Maschinen (ausgenommen Kfz), die für betriebliche Zwecke eingesetzt werden, konnten bis 1989 frei abgeschrieben werden; ab 1989/90 gilt dies nur mehr für die Hälfte der Kosten. Kfz und gebrauchte bewegliche Anlagegüter können degressiv abgeschrieben werden. Aufwendungen für besonders teure Kfz können nicht voll abgezogen werden. Veräußerungsgewinne sind laufendes Einkommen, soweit sie auf Abschreibungen zurückzuführen sind. Ist der Erlös höher als die historischen Anschaffungskosten, liegt ein Capital Gain vor.

► *Bewertung des Umlaufvermögens:* Mangels stl. Vorschriften gelten die anerkannten handelsrechtlichen Bewertungsgrundsätze (Niederstwertprinzip). Für die Bewertung des Endbestandes sind FIFO- und Durchschnittspreisverfahren gestattet.

► *Personengesellschaften:* Sie gelten im Rahmen der ESt. nicht als selbständige StSubjekte. Ihr Gewinn wird beim ansässigen Gesellschafter entsprechend seiner Beteiligung erfaßt.

Einkünfte aus selbständiger Arbeit: Die Ermittlung erfolgt nach den vorstehenden Grundsätzen. Das Einkommen aus selbständiger Arbeit in Irland ansässiger Schriftsteller, Komponisten, Maler und Bildhauer ist stfrei, wenn den StBehörden nachgewiesen wird, daß ihre Werke kulturellen oder literarischen Wert besitzen.

c) Andere Einkünfte

224

Einkünfte aus Vermietung in Irland gelegenen Grundbesitzes (stpfl. nach Case V der Schedule D): Die Kosten der Instandhaltung, Reparaturen, Versicherungen und Verwaltung sowie Zinsen für Fremdkapital, das für den Kauf, die Verbesserung oder Reparatur des vermieteten Gebäudes aufgenommen wurde, dürfen abgesetzt werden. – Der Mietwert des eigengenutzten Wohnraumes zählt nicht zum stpfl. Einkommen.

Löhne, Gehälter, Renten (stpfl. nach der Schedule E): Ausgaben sind nur abzugsfähig, wenn sie vollumfänglich, ausschließlich und notwendig bei der Erfüllung der Dienstpflichten entstehen. Daneben wird ein Arbeitnehmer-Freibetrag gewährt (1989: 800 £).

Kapitalerträge: Bei diesen Einkünften, die unter verschiedene schedules fallen können, ist ein Abzug von Aufwendungen nicht möglich. Den Anteilseignern von KapGes. wird für ausgeschüttete Gewinne eine StGutschrift gewährt. Ein in Irland ansässiger Stpfl. unterliegt der ESt. nach der Schedule F mit der Summe aus den erhaltenen Dividenden in Irland ansässiger KapGes. und den damit zusammenhängenden StGutschriften. Die StGutschriften werden auf die zu zahlende ESt. angerechnet. Wenn die StGutschrift die zu zahlende ESt. übersteigt, ist der übersteigende Betrag an den Stpfl. auszuzahlen.

d) Veräußerungsgewinne

225

Gewinne aus der Veräußerung bestimmter Kapitalanlagen unterliegen seit 1974 der *Capital Gains Tax*. Stbefreit sind Gewinne aus dem Verkauf von Staatsanleihen, ferner aus dem Verkauf beweglicher körperlicher Wirtschaftsgüter bis zu 2 000 £ sowie Gewinne aus dem Verkauf der eigengenutzten Wohnung. Bei der Berechnung des Veräußerungsgewinnes werden inflationäre Wertsteigerungen durch Aufwertung der Anschaffungskosten berücksichtigt.

In Irland ansässige Stpfl. unterliegen der Capital Gains Tax auch mit den Gewinnen aus der Veräußerung im Ausland gelegener Wirtschaftsgüter. Hat der in

Irland ansässige Stpfl. jedoch kein Domizil, dann unterliegt er mit Gewinnen aus der Veräußerung außerhalb von Irland und Großbritannien gelegener Wirtschaftsgüter nur insoweit der Capital Gains Tax, als er die Gewinne nach Irland transferiert. Stpfl., die weder ansässig sind noch einen „ordinary residence“ in Irland haben, unterliegen der Capital Gains Tax nur mit Gewinnen aus der Veräußerung von Grundbesitz, Mineralgewinnungsrechten und Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens, wenn diese in Irland gelegen sind.

226 4. Einkommensermittlung; Verluste

Das zu besteuernde Einkommen wird für jeden der fünf Tatbestände (Cases) der Schedule D sowie für die Schedule E und die Schedule F gesondert ermittelt.

Verlustberücksichtigung: Steuerleichterungen im Hinblick auf Verluste werden wie folgt gewährt:

► *Schedule D, Case I und II, und Schedule E:* Ein Stpfl. kann:

- (1) im Jahr der Veranlagung, in dem der Verlust entstanden ist, den Verlust gegen sein gesamtes Einkommen ausgleichen oder
- (2) den gesamten Verlust oder einen nicht nach (1) ausgeglichenen Verlust in das unmittelbar folgende Jahr vortragen und ihn mit dem gesamten übrigen Einkommen des betreffenden Jahres ausgleichen oder
- (3) den gesamten Verlust oder einen nicht nach (1) oder (2) ausgeglichenen Verlust vortragen und mit Gewinnen folgender Jahre innerhalb der Einkunftsquelle, in der der Verlust entstanden ist, aufrechnen.

Ein aus einer Betriebsaufgabe resultierender, nicht ausgleichsfähiger Verlust kann prinzipiell mit Gewinnen der drei vorangegangenen Jahre verrechnet werden.

► *Schedule D, Case III:* Es besteht keine gesetzliche Regelung für eine Steuerleichterung. In der Praxis wird jedoch für ausländische Einkommen aus Gewerbebetrieb und selbständiger Arbeit ein Verlustvortrag gegen künftige Gewinne aus derselben ausländischen StQuelle erlaubt.

► *Schedule D, Case IV und V:* Der Verlustausgleich und -vortrag ist eingeschränkt auf Einkünfte des betreffenden Tatbestandes.

Vom Gesamtbetrag der Einkünfte können ua. abgezogen werden: Beiträge zu Lebens- und Krankenversicherungen (mit Obergrenzen), Pauschbeträge für den Unterhalt minderjähriger Kinder und für die Beschäftigung einer Haushaltshilfe (nur unter besonderen Voraussetzungen), Zinsen für die Fremdfinanzierung der Wohnung (mit Obergrenzen).

227 5. Berechnung der Einkommensteuer; Behandlung der Familie

Steuersätze: Der Tarif sieht (1989) eine standard rate von 32 vH sowie zwei higher rates von 48 vH und 56 vH vor. Die Sätze der Capital Gains Tax betragen je nach Besitzdauer zwischen 60 und 30 vH. Der allgemeine persönliche Freibetrag beläuft sich auf 3 000 £. Höhere Freibeträge werden verwitweten Personen und Personen über 65 Jahren gewährt.

Familienbesteuerung: Verheiratete werden zusammenveranlagt, es sei denn das Ehepaar optiert für:

- *getrennte Veranlagung*, wobei jeder Ehegatte gesondert veranlagt wird; bestimmte StFreibeträge werden dabei halbiert oder entsprechend den Einkommen proportional aufgeteilt; von einem Ehegatten nicht ausgenützte StBefreiungen und Tarifstufen können vom anderen Ehegatten in Anspruch genommen werden;

– *Individualbesteuerung*, wobei jeder Ehegatte als einzelner Stpfl. behandelt wird, ohne Berechtigung, StBefreiungen und Begünstigungen des anderen Ehegatten in Anspruch zu nehmen oder zwischen beiden aufzuteilen.

Im Fall der Zusammenveranlagung sind die Einkommensstufen bei den beiden niedrigen StSätzen doppelt so hoch wie bei Alleinstehenden.

Kinder werden getrennt besteuert. Einkünfte aus Quellen, die von den Eltern übertragen werden, werden diesen zugerechnet. Für Kinder wird ein Freibetrag gewährt (1989 200 £), daneben wird ein Kindergeld bezahlt.

6. Erhebung der Einkommensteuer

228

Die Steuer für Einkünfte der Schedule E (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit) wird vom Arbeitgeber im Wege eines Lohnsteuerabzuges einbehalten.

Eine Quellensteuer zum Standardsatz (32 vH) muß einbehalten werden von Zinsen, die von bestimmten Schuldnern (zB Handelsbanken, Bausparkassen, bestimmte verstaatlichte Gesellschaften) an in Irland ansässige Stpfl. ausbezahlt werden; von den jährlichen Zinsen, die von irischen KapGes. an ansässige Stpfl. (ausgenommen Banken und konzessionierte Finanzierungsinstitute) ausbezahlt werden; von jährlichen Zinsen und Renten, die durch einen in Irland ansässigen Stpfl. an einen nicht in Irland ansässigen Stpfl. bezahlt werden; von Annuitäten und anderen jährlichen Zahlungen durch eine in Irland ansässige Person.

Dividenden, die von irischen KapGes. ausbezahlt werden, unterliegen keinem Quellenabzug.

Bei Ausschüttungen inländischer KapGes. wird dem Anteilseigner eine StGutschrift iHv. $\frac{35}{65}$ der Dividende gewährt, die auf die ESt. angerechnet wird. Im übrigen ist die ESt. auf Grund einer Selbstbemessung zu entrichten.

Das irische StJahr beginnt am 6. April und endet am 5. April. Die ESt. für das jeweilige StJahr ist in einer Summe am 1. Oktober des betreffenden Jahres zu bezahlen.

7. Vermeidung von Doppelbesteuerung

229

Für im Ausland geschuldete ESt. sieht das irische EStRecht den Abzug bei der Ermittlung des betreffenden Einkommens im Rahmen der Veranlagung in der Schedule D Case III vor. Eine StGutschrift wird nur gewährt, soweit dies in einem DBA vorgesehen ist. Nach dem DBA mit Großbritannien ist ein in Irland ansässiger Stpfl. berechtigt, die britische StGutschrift aus der auf britischen Dividenden lastenden Quellensteuer iHv. 15 vH in Anspruch zu nehmen. Der Stpfl. wird nach dem irischen EStG hinsichtlich der gesamten Dividende einschließlich der gewährten StGutschrift veranlagt und kann die britische Quellensteuer auf seine irische EStSchuld anrechnen.

Italien

Schrifttum: *Acampora*, La nuova imposizione diretta, Rom 1974; *Amatucci*, L'ordinamento giuridico finanziario, Neapel 1979; *Berliri*, Codice Tributario, 2. Aufl. Mailand 1978; *Fantozzi|Bianchi|Briner|Kuhn*, Italien, in Briner (Hrsg.), Internationales Steuer-Lexikon, Bd. 3, Zürich 1979; *Lovisolò*, Il sistema impositivo dei dividendi, Padua 1980; *Mayr*, Besteuerung der Unternehmen in Italien, Köln 1979; *derselbe*, Neuerungen im Bereich der direkten Steuern in Italien, IWB F. 5 Italien Gr. 2 S. 245; *Mennel*, Italien, in Mennel (Hrsg.), Steuern in Europa, USA, Kanada und Japan (Loseblattwerk), Herne/Berlin; *Potito*, L'ordinamento tributario italiano, Mailand 1978.

230 **1. Überblick; Rechtsgrundlagen**

Das italienische EStRecht unterscheidet zwischen einer staatlichen (IRPEF) und einer lokalen (ILOR) ESt. Erstere ist eine Steuer mit progressivem Tarif auf das Einkommen natürlicher Personen, letztere eine (Real-)Steuer mit proportionalem Tarif auf inländische Einkünfte, ausgenommen jedoch solche aus selbständiger und nichtselbständiger Arbeit (Arbeitseinkünfte) und bestimmte Kapitalerträge. Von der Bemessungsgrundlage zur lokalen ESt. sind in bestimmten Fällen 50 vH der ermittelten Einkünfte innerhalb von festgelegten Mindest- und Höchstgrenzen als Freibetrag abzuziehen. Die lokale ESt. ist von der Bemessungsgrundlage der staatlichen ESt. in Abzug zu bringen.

Rechtsgrundlagen: Beide Steuern beruhen auf dem Dekret des Präsidenten der Republik Nr. 917 v. 22. 12. 86 (sog. Einheitstext der direkten Steuern), das für alle Besteuerungszeiträume ab dem 1. 1. 88 zur Anwendung kommt. Bis zum 31. 12. 87 waren hingegen die Dekrete Nr. 597/1973 (IRPEF) und Nr. 599/1973 (ILOR) in Kraft. Alle hier genannten Dekrete basieren auf einem Ermächtigungsgesetz des Parlaments aus dem Jahre 1972.

231 **2. Persönliche Steuerpflicht**

Unbeschränkt stpfl. mit dem Welteinkommen sind natürliche Personen, die für mehr als sechs Monate im Kalenderjahr:

- im Einwohnermelderegister der ansässigen Bevölkerung eingetragen sind,
- den Mittelpunkt ihrer Geschäfte und Interessen oder
- ihren zivilrechtlichen Wohnsitz (gewöhnlichen Aufenthalt) in Italien haben.

Alle anderen Personen sind mit ihren Inlandseinkünften beschränkt stpfl. Die lokale ESt. folgt im wesentlichen dem Territorialitätsprinzip.

3. Sachliche Steuerpflicht232 **a) Überblick**

Das staatliche EStRecht unterscheidet sechs Einkunftsarten (Kategorien A – F). Für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage der lokalen ESt. gelten dieselben Vorschriften wie für die staatliche ESt.

233 **b) Gewerbliche Einkünfte**

Einkünfte aus Gewerbebetrieb fallen in die Kategorie E. Die Ermittlung dieser Einkünfte erfolgt in der Regel auf der Grundlage des handelsrechtlichen Ergebnisses unter Berücksichtigung besonderer stl. Bewertungs- und Bilanzierungsvorschriften. Daneben sind für kleine Gewerbetreibende vereinfachte Buchführungsvorschriften sowie Ausgabenpauschalierungsverfahren vorgesehen.

Betriebsausgaben sind die durch den Betrieb veranlaßten Ausgaben. Bewirtungsaufwand u. dgl. ist nur mit $\frac{1}{3}$ abziehbar.

Bewertung des Anlagevermögens: Zum Anlagevermögen gehörende Wirtschaftsgüter sind mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten. Für bestimmte, vor dem 1. 1. 82 angeschaffte oder hergestellte Anlagegüter bestand die Möglichkeit einer gewinneutralen Aufwertung.

Für bewegliche Wirtschaftsgüter und Betriebsgebäude können sowohl lineare, nach AfA-Richtlinien vorzunehmende Abschreibungen, wie auch vorzeitige Abschreibungen in den ersten drei Jahren in Höhe von 150 vH der normalen Abschreibungen (in jedem Geschäftsjahr) in Anspruch genommen werden. Im Jahr

der Inbetriebnahme sind der normale AfA-Satz (und damit auch die vorzeitigen Abschreibungen) auf die Hälfte zu reduzieren. Immaterielle Wirtschaftsgüter sind in der Regel in einem Zeitraum von drei Geschäftsjahren abzuschreiben.

Betriebliche Veräußerungsgewinne zählen ebenfalls zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb. Sie können wahlweise entweder im Jahr der Realisierung oder in einem Zeitraum von bis zu fünf Wirtschaftsjahren (in konstanten Raten) versteuert werden.

Bewertung des Umlaufvermögens: Die Vorräte sind grundsätzlich zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten (ausschließlich Verwaltungs-, Vertriebs- und Finanzierungskosten) zu bewerten. Ist der Marktwert niedriger, kann dieser angesetzt werden. Der Marktwert versteht sich als Durchschnittswert der Marktpreise der letzten drei Monate des Wirtschaftsjahres. Bei der Anwendung des Bewertungsverfahrens besteht grundsätzlich Wahlfreiheit. In keinem Fall darf jedoch das Ergebnis der Bewertung unter dem sich bei Anwendung des sog. „Perioden-LIFO-Verfahrens“ ergebenden Resultat liegen.

Rückstellungen sind dem Grunde und der Höhe nach nur insoweit zulässig, als sie ausdrücklich im EStG vorgesehen sind.

Personengesellschaften werden lediglich für Zwecke der lokalen ESt. als eigene StSubjekte betrachtet; im Rahmen der staatlichen ESt. wird das Einkommen der Gesellschaft anteilig den Gesellschaftern zugerechnet.

c) Andere Einkünfte

234

Einkünfte aus Grundvermögen: Sie werden in der Kategorie A mit den Unterarten unbebaute Grundstücke, Landwirtschaft und Gebäude einschließlich eigen genutzter Wohnungen erfaßt. Diese Einkünfte werden, soweit sie nicht im Rahmen eines Gewerbebetriebes anfallen, grundsätzlich nach Katastererträgen besteuert. Bei Vermietung oder Verpachtung von Gebäuden ist auch der vorgesehene Miet- oder Pachtzins zu berücksichtigen, dh. dieser ist mit den Katastererträgen zu vergleichen, wobei dann in der StErklärung der höhere der beiden Beträge (unter Anwendung bestimmter Formeln) anzusetzen ist.

Einkünfte aus Kapitalvermögen (Kategorie B): Bei ihnen ist ein Abzug von Aufwendungen als Werbungskosten nicht zulässig. Die auf Ausschüttungen inländischer KapGes. entfallende KSt. wird voll auf die ESt. oder KSt. inländischer Anteilseigner angerechnet. Die eventuelle Ausgleichsteuer bei der Ausschüttung (um die volle Ausschüttungsbelastung herzustellen) fällt auf der Ebene der Gesellschaft an.

Einkünfte aus unselbständiger Arbeit: Sie fallen in Kategorie C und unterliegen nur der staatlichen ESt. Neben den Bezügen aus Arbeitsverhältnissen zählen dazu auch Pensionen, Leib- und Zeitrenten sowie andere diesen gleichgestellte Einnahmen. Arbeitnehmer können grundsätzlich keine Werbungskosten oder Freibeträge (als Abzug vom Einkommen) beanspruchen. Vom Arbeitseinkommen abzugsfähig sind jedoch Pflichtbeiträge zur Sozial- und Rentenversicherung (bereits im Rahmen des Lohnsteuerabzuges). Eine Werbungskostenpauschale wird als Abzug vom StBetrag gewährt.

Einkünfte aus selbständiger Arbeit (Kategorie D): Zu ihnen zählen auch die nichtgewerblichen Einkünfte aus der Überlassung von Rechten zur Nutzung (Urheberrechte, Patente, Warenzeichen etc.). Die Nutzungsüberlassung muß jedoch seitens des Urhebers oder Erfinders erfolgen (andernfalls zählen die Einnahmen zu den sonstigen Einkünften). Die Ermittlung der Einkünfte erfolgt durch eine Einnahmen-Ausgabenrechnung (Zuflußprinzip), derzeit ist jedoch auch ein Pauschalierungsverfahren zulässig (welches nach dem Prinzip der Erfassung für

UStZwecke funktioniert). Von der Bemessungsgrundlage zur lokalen ESt. sind in bestimmten Fällen 50 vH der ermittelten Einkünfte innerhalb von festgelegten Mindest- und Höchstgrenzen als Freibetrag abzuziehen.

Sonstige Einkünfte (Kategorie F): Es handelt sich um eine abschließende Aufzählung von stl. relevanten Tatbeständen (im Gegensatz zur Vergangenheit, als die Kategorie der sonstigen Einkünfte als Residualkategorie alle nicht anderweitig erfaßten Einkünfte betraf). Insbesondere zählen dazu die Gewinne (nicht aber die Verluste) aus der Parzellierung und dem anschließenden Verkauf von Grundstücken sowie aus der Veräußerung von Grundvermögen und Wertpapieren (bei Besitzzeitraum bis zu fünf Jahren). Daneben werden auch die nicht gewerbliche Vermietung beweglicher Sachen, von Betrieben und die Nutzungsüberlassung von Rechten (wenn diese nicht durch den Urheber oder Erfinder erfolgt) zu den sonstigen Einkünften gerechnet.

Bei entgeltlichen und unentgeltlichen Grundvermögensübertragungen wird ferner unter bestimmten Voraussetzungen eine kommunale Steuer auf den Wertzuwachs erhoben (INVM), die bei der Ermittlung des Einkommens zur ESt. und KSt. sowie von der Erbschaft- und Schenkungsteuerbemessungsgrundlage absetzbar ist.

235 Einstweilen frei.

236 4. Einkommensermittlung; Verluste

Die nach vorstehenden Grundsätzen ermittelten Einkünfte sind zum Gesamtbeitrag der Einkünfte zusammenzufassen, wobei ein Verlustausgleich nur bei gewerblichen Einkünften und solchen aus selbständiger Arbeit möglich ist. Der nach dem Ausgleich verbleibende Verlust aus Gewerbebetrieb ist auf fünf Jahre vortragsfähig.

Vom Gesamtbetrag sind bei der staatlichen ESt. insbesondere abzugsfähig (unter Beachtung gewisser Höchstgrenzen): Schuldzinsen für landwirtschaftliche und für hypothekarisch gesicherte Darlehen, Pflichtbeiträge zu Kranken- und Pensionsversicherungen, Beiträge zu freiwilligen Lebens- und Unfallversicherungen, Krankheitskosten, gesetzliche Unterhaltsleistungen an geschiedene Ehegatten, bestimmte Ausbildungskosten, bestimmte andere Spesen sowie die lokale ESt. Vorgenannte Beträge sind in der Regel bei der lokalen ESt. (Realsteuercharakter) nicht abzugsfähig.

237 5. Berechnung der Einkommensteuer; Behandlung der Familie

Steuersätze: Die staatliche ESt. ist eine progressive St. mit Sätzen (1989) bis max. 50 vH. Die lokale ESt. ist proportional mit einem Satz von 16,2 vH.

Familienbesteuerung: Die ital. ESt. kennt an sich nur die *Individualbesteuerung*. Eine Vereinfachung ist insofern vorgesehen, als die Ehegatten eine gemeinsame StErklärung abgeben können, im Rahmen derselben das jeweilige stpfl. Einkommen und die tarifliche ESt. getrennt ermitteln und schließlich, bei der Berechnung der vorzunehmenden Abschlußzahlung, eine gemeinsame Liquidierung der Reststeuerschuld vornehmen können. Der Vorteil dieses Verfahrens liegt in der Verrechnung von eventuell bestehenden StForderungen mit StSchulden.

Ehegatten in Gütergemeinschaft werden Einkünfte aus Grundvermögen und Kapitalvermögen je zur Hälfte zugerechnet. Ebenso zur Hälfte werden den beiden Ehegatten die Einkünfte ihrer Kinder zugerechnet, sofern den Eltern die Nutznießung des Vermögens übertragen ist.

Im Gegensatz zur lokalen ESt. werden bei der staatlichen ESt. die persönlichen Verhältnisse des Stpfl. ua. durch Absetzbeträge für Kinder (fixer Absetzbetrag pro Kind von der StSchuld; daneben ist auch ein Kindergeldsystem vorgesehen), für den unterhaltsberechtigten Ehegatten sowie für andere unterhaltsberechtigzte Personen berücksichtigt.

6. Erhebung der Einkommensteuer

238

Bei Vorliegen stpfl. Einkünfte besteht grundsätzlich die Pflicht zur Abgabe einer StErklärung. In ihr werden nicht nur die Besteuerungsgrundlagen angeführt, sondern auch die Steuer selbst ermittelt und die Abschlußzahlung berechnet (sog. „Selbstveranlagung“). Dabei findet eine Verrechnung mit Vorauszahlungen und Quellensteuern statt.

Bei Einkünften aus unselbständiger Arbeit ist die Steuer (Lohnsteuer) durch den Arbeitgeber einzubehalten. Damit ist die StSchuld abgegolten, sofern keine anderen stpfl. Einkünfte vorliegen.

Ein definitiver StAbzug an der Quelle erfolgt bei bestimmten Kapitalerträgen, und zwar bei Zinsen auf Bankguthaben und bei Schuldverschreibungen (idR 30 vH; Ausnahmen für Staatsobligationen und Obligationen von börsennotierten Gesellschaften). Voraussetzung dafür ist, daß die Zinsen von Privatpersonen, Einzelunternehmen und Personengesellschaften bezogen werden (bei KapGes. werden die Quellensteuern angerechnet). Eine Quellensteuer (19 vH) ist ferner bei Vergütungen für freiberufliche Leistungen von StInländern einzubehalten. Bei beschränkt Stpfl. wird eine definitive Quellensteuer auch bei sonstigen Zinszahlungen (zB 15 vH bei Darlehen), bei Dividendenausschüttungen (32,4 vH), bei Einkünften aus selbständiger Arbeit (20 vH) sowie bei Lizenzgebühren (21 vH) erhoben.

Bei Dividendenausschüttungen an unbeschränkt Stpfl., bei sonstigen nichtgewerblichen Kapitalerträgen, Einkünften aus selbständiger Arbeit, nichtgewerblichen Lizenzgebühren, Provisionen und Spielgewinnen hat der Schuldner prinzipiell einen Quellenabzug (zwischen 2 und 25 vH) vorzunehmen, der bei inländischen Leistungsempfängern im allgemeinen als Vorauszahlung auf die im übrigen zu veranlagende ESt. gilt.

Im Gegensatz zur staatlichen ESt. sind bei der lokalen ESt. keine Quellenabzüge vorgesehen.

Die auf den Ausschüttungen von KapGes. lastende KSt. wird auf die ESt. voll angerechnet. Die StGutschrift wird als Einkommen angesehen.

Auf die zu veranlagende ESt. sind Vorauszahlungen entsprechend der ESt.-Schuld des vorangegangenen Jahres zu leisten.

7. Vermeidung von Doppelbesteuerung

239

Als unilaterale Maßnahme zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen sieht das ital. EStRecht die Möglichkeit vor, die ausländische ESt. auf die anteilmäßig auf Auslandseinkünfte entfallende ital. ESt. anzurechnen (unabhängig davon, ob die Anrechnung auf Gegenseitigkeit beruht).

Japan

Schrifttum: *Domann*, Die japan. StReform, IWB F. 6 Japan Gr. 2 S. 61; *dies.*, Japan, in *Mennel* (Hrsg.), Steuern in Europa, USA, Kanada und Japan (Loseblattwerk), *Herne/*

Berlin; *Japan External Trade Organization (JETRO)*, A Handbook of Japanese Taxes, Tokyo 1977; *Japanisches Finanzministerium*, An Outline of Japanese Taxes (jährliche Neuauflage), Tokyo; *Kimura*, Körperschaftsteuerpflicht für Kapital- und Personengesellschaften in Japan, RIW 1985 S. 882; *Kobayashi*, Guide to the Income Tax of Japan (jährliche Neuauflage), Tokyo; *Matsui/Kato*, Tax Reform in Japan, BIFD 1989 S. 498; *Murai*, Grundzüge des japanischen Rechts, in: Recht in Japan, Entwicklungsrichtungen und Tendenzen im japanischen Recht, Frankfurt/Main 1977; *Ollmann*, Die stl. zweckmäßige Gestaltung einer dt. Direktinvestition in Japan, Baden-Baden 1984; *Way|Brockman|Otsuka*, Business Operations in Japan, Washington 1984.

240 1. Überblick; Rechtsgrundlagen

In Japan erheben neben dem Staat auch Präfekturen und Gemeinden gesonderte Einkommensteuern, wobei die Bemessungsgrundlagen weitgehend identisch sind. Der Tarif der ESt. des Staates und der Gemeinden ist progressiv, auch der ESt-Tarif der Präfekturen weist neuerdings drei Stufen auf. Die Gesamtbelastung des Einkommens durch die ESt. aller drei Gebietskörperschaften darf 78 vH nicht übersteigen.

Rechtsgrundlagen: Die japan. ESt. beruht auf dem EStG 1965 und dem Gesetz über lokale Steuern (1950). Eine grundlegende Reform wurde Ende 1988 verabschiedet.

241 2. Persönliche Steuerpflicht

Unbeschränkt stpfl. sind Personen, die in Japan den Wohnsitz oder länger als ein Jahr den gewöhnlichen Aufenthalt haben. Jedoch sind Ansässige, die nicht die Absicht haben, in Japan dauernd zu wohnen und tatsächlich auch nicht den Wohnsitz oder den gewöhnlichen Aufenthalt länger als 5 Jahre in Japan haben (non permanent residents), nur mit inländischen Einkünften und mit jenen ausländischen Einkünften stpfl., die sie nach Japan transferieren. Diese Regel hat im besonderen für Personen Bedeutung, die nicht japan. Staatsbürger sind. Alle übrigen Personen sind mit ihren Inlandseinkünften beschränkt stpfl.

3. Sachliche Steuerpflicht

242 a) Überblick

Die Ermittlung des Einkommens erfolgt im Rahmen von 10 Einkunftsarten. Dabei verleiht die 10. Einkunftsart („vermischte Einkünfte“) dem japan. Einkommensbegriff einen umfassenden Charakter (vgl. Anm. 244).

243 b) Betriebliche Einkünfte

Zu den Einkünften aus unternehmerischer Tätigkeit zählen Einkünfte aus gewerblichen Betrieben, selbständiger Arbeit und Landwirtschaft. Die Gewinnermittlung erfolgt durch Vermögensvergleich unter Einhaltung strenger Buchführungsvorschriften (blaue Steuererklärung); für kleine Betriebe besteht die Möglichkeit, den Gewinn nach einer Einnahmen-Ausgabenrechnung zu ermitteln (weiße Steuererklärung).

Betriebsausgaben sind alle unmittelbar durch den Betrieb veranlaßten Ausgaben. Für Repräsentationsaufwand, Bewirtungsspesen uä. wird eine Angemessenheitsprüfung vorgenommen.

Bewertung des Anlagevermögens: Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens sind mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzüglich Abschreibungen

anzusetzen. Dabei kann die Abschreibung entsprechend der im Verordnungsweg festgesetzten Nutzungsdauer linear oder degressiv (mit Zustimmung der Behörde auch nach anderen Methoden) vorgenommen werden. Neben der Normalabschreibung sind für ÜberseeFrachtschiffe, Lagereinrichtungen für Rohöl uä. Sonderabschreibungen vorgesehen.

Zu den betrieblichen *Veräußerungsgewinnen* vgl. Anm. 245.

Bewertung des Umlaufvermögens: Vorräte kann der Stpfl. wahlweise mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder dem niedrigeren Tageswert bewerten. Auch das Verfahren der Endbestandsbewertung kann vom Stpfl. entsprechend handelsrechtlichen Grundsätzen frei gewählt werden.

Personengesellschaften unterliegen als eigene StSubjekte der KSt., wobei eine teilweise Anrechnung der KSt. auf die EStSchuld erfolgt.

c) Andere Einkünfte

244

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit: Dazu gehören neben Löhnen und Gehältern auch Betriebs- und Sozialversicherungsrenten. Von den Einnahmen sind Werbungskostenpauschbeträge abzuziehen, deren Höhe nach der Höhe der Einnahmen gestaffelt ist. Eine eigene Einkunftsart bilden „Rücktrittsvergütungen“, die anlässlich der Beendigung eines Arbeitsverhältnisses gezahlt werden; für diese Einkünfte bestehen begünstigende Tarifvorschriften (nach Beschäftigungsdauer gestaffelte Freibeträge, halber Steuersatz).

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung: Von den Einnahmen aus der Nutzungsüberlassung von unbeweglichem Vermögen, grundstücksgleichen Rechten sowie eigenen und gecharterten Seeschiffen oder Luftfahrzeugen sind die Werbungskosten (auch Schuldzinsen, AfA) abzusetzen. Der Nutzwert der eigenen genutzten Wohnung wird nicht zum stpfl. Einkommen gerechnet.

Einkünfte aus Kapitalvermögen: Das japan. EStRecht unterscheidet Zinseinkünfte und Dividenden. Von Zinseinnahmen können keine Werbungskosten abgezogen werden. 1988 wurden die bis dahin geltenden umfangreichen StBegünstigungen wesentlich eingeschränkt.

„**Gelegentliche Einkünfte**“ sind zB Wett- und Spielgewinne sowie außerbetriebliche Altersbezüge.

„**Vermischte Einkünfte**“: Dazu zählen alle Einkünfte, die nicht schon unter eine der vorangestellten Einkunftsarten fallen, zB Zinsen aus Privatdarlehen, Honorare aus nebenberuflicher Schriftstellerei.

d) Veräußerungsgewinne

245

Eine eigene Einkunftsart bilden Veräußerungsgewinne, wobei im allgemeinen nicht zwischen betrieblichem und privatem Vermögen unterschieden wird. Die Veräußerung von Hausrat oder Kfz bleibt außer Betracht. Einkünfte aus Forstwirtschaft werden im Rahmen einer eigenen Einkunftsart erfaßt.

Kurzfristige Veräußerungsgewinne liegen vor, wenn die Besitzdauer einen bestimmten Zeitraum nicht überschreitet (unterschiedlich für bewegliches und unbewegliches Vermögen).

Kurzfristige Veräußerungsgewinne sind im Vergleich zu langfristigen Veräußerungsgewinnen mit einer um ca. 50 vH höheren Bemessungsgrundlage in die Einkommensermittlung einzubeziehen.

Für die Veräußerung von Eigenheimen und für langfristige Immobiliengewinne bestehen besondere Tarifvorschriften. Stpfl. sind seit 1989 auch Gewinne aus der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen.

246 **4. Einkommensermittlung; Verluste**

Mit Ausnahme der Einkünfte aus Forstwirtschaft, der Rücktrittsvergütungen aus der Beendigung des Arbeitsverhältnisses und bestimmter Kapitalerträge werden die Einkünfte zum Roheinkommen zusammengefaßt. Dabei können nur Verluste unternehmerischer Tätigkeit, aus Vermietung und Verpachtung und aus Veräußerungsgeschäften mit bestimmten sonstigen positiven Einkünften ausgeglichen werden (eingeschränkter Verlustausgleich).

Unter bestimmten Voraussetzungen (blaue StErklärung) kann der nach Verrechnung verbleibende Verlust auf drei Jahre vor- oder ein Jahr rückgetragen werden. Der Verlust ist dabei mit Roheinkommen, Rücktrittsvergütungen und Forstwirtschaftseinkünften verrechenbar.

Vom hiernach ermittelten Roheinkommensbetrag können einzelne private Aufwendungen, wie zB durch Elementarereignisse verursachte Vermögensschäden, Krankheitskosten, Lebens- und Sozialversicherungsprämien, Haftpflichtversicherungsprämien, gewisse Spenden und Unterhaltsleistungen unter Beachtung relativer und absoluter Grenzen in Abzug gebracht werden.

247 **5. Berechnung der Einkommensteuer; Behandlung der Familie**

Steuersätze: Die staatliche ESt. ist eine progressive Steuer mit Sätzen (1989) bis 50 vH. Dazu kommen Zuschläge der Präfekturen (2–4 vH) und Gemeinden (progressiv 3–12 vH). Von der Bemessungsgrundlage sind vor Tarifanwendung persönliche Freibeträge abzuziehen (allg. Freibetrag, Freibeträge für abhängige Familienmitglieder, für Körperbehinderte, ältere Personen, Witwen etc.).

Tarifbegünstigungen bestehen für forstwirtschaftliche Einkünfte und „Rücktrittsvergütungen“, ferner für Gewinne aus Wertpapiertransaktionen.

Familienbesteuerung: Jede Person wird mit dem von ihr erzielten Einkommen für sich besteuert (*Individualbesteuerung*). Die bisher vorgesehene Zusammenveranlagung von Familienmitgliedern (Ehegatten, Kinder, uU auch Großeltern) mit bestimmten Vermögenseinkünften (= Zinseinkünfte, Dividenden und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung) wurde 1989 abgeschafft.

Von der ermittelten StSchuld können unter bestimmten Voraussetzungen Abzüge für Forschungs- und Entwicklungsaufwand, Wohnungsbau oder -erwerb sowie für Bausparen vorgenommen werden.

248 **6. Erhebung der Einkommensteuer**

Im allgemeinen erfolgt die Berechnung der ESt. im Zuge einer StErklärung. Im Juli und November sind Vorauszahlungen in Höhe von je $\frac{1}{3}$ der voraussichtlichen StSchuld zu entrichten; zum Abgabetermin der StErklärung (15. 3.) ist die ermittelte Restschuld zu begleichen. Ein Quellenabzug ist von den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit durch den Arbeitgeber vorzunehmen, womit die StSchuld als abgegolten gilt, sofern der Lohn eine bestimmte Höhe nicht überschreitet und der unbeschränkt stpfl. Arbeitnehmer daneben nicht andere Einkünfte bezieht oder eine StErklärung abgibt.

Von Zinsen und Dividenden ist ein Quellenabzug (20 vH) vorzunehmen, der für beschränkt Stpfl. definitiv, für unbeschränkt Stpfl. idR nur eine Vorauszahlung darstellt. Letztere können für einen definitiven höheren Quellenabzug (35 vH) optieren.

Ein Quellenabzug ist daneben bei Entgelten für bestimmte freiberufliche Leistungen (zB für Honorare von Schriftstellern, Rechtsanwälten, Steuerberatern, Ärzten) vorgesehen.

Bei Dividendeneinkünften wird ein bestimmter Prozentsatz der Dividende (je nach Einkommenshöhe 10 oder 5 vH) auf die ESt. angerechnet (Teilanrechnungssystem). Die Gutschrift stellt selbst kein Einkommen dar.

7. Vermeidung von Doppelbesteuerung

249

Ausländische Steuern können auf die japan. ESt. aller drei Gebietskörperschaften angerechnet werden, wobei die auf die gesamte ausländischen Einkünfte entfallende japan. ESt. der gesamten im Ausland entrichteten ESt. gegenüberzustellen ist (overall limitation). Für den Fall, daß letztere höher ist, kann die Differenz auf fünf Jahre vorgetragen werden. Statt einer Anrechnung ausländischer Steuern können diese als Betriebsausgabe im Zuge der Einkünfteermittlung in Abzug gebracht werden.

Kanada

Schrifttum: *Boidman/Ducharme*, Taxation in Canada, Deventer 1985; Canada Tax Service, 10 Bde. (Loseblattwerk), Toronto; *Commerce Clearing House* (Hrsg.), Canadian Master Tax Guide. A Guide to Canadian Income Tax, Montreal (wiederholte Auflagen); *Deloitte, Haskins and Sells*, Taxation in Canada, New York 1980; *Fischer* ua., Investitionen in Kanada, Baden-Baden 1985; *Grover/Jacobucci* (ed.), Materials on Canadian Income Tax, 6. Aufl. Toronto 1986; *Harris*, Canadian Income Taxation, 3. Aufl. Toronto 1986; *Krishna*, The Taxation of Capital Gains, Toronto 1983; *Müssener*, Kanada, in: Mennel (Hrsg.), Steuern in Europa, USA, Kanada und Japan (Loseblattwerk), Herne/Berlin.

1. Überblick, Rechtsgrundlagen

250

In Kanada haben finanzverfassungsrechtlich neben dem Bund auch die Provinzen und Territorien das Recht, innerhalb ihres Gebietes eine ESt. zu erheben. Abgesehen von der Provinz Quebec, wo eine eigene ESt. existiert, erheben die Provinzen ihre ESt. in Form von unterschiedlich hohen Zuschlägen auf den Betrag der BundesESt.

Rechtsgrundlage der BundesESt. ist der *Income Tax Act* (ITA) und die hierzu erlassenen regulations. Die Provinzen haben eigene EStGesetze, die jedoch mit wenigen Ausnahmen mit dem ITA übereinstimmen. Der ITA findet sowohl für natürliche wie für juristische Personen Anwendung.

2. Persönliche Steuerpflicht

251

Unbeschränkt stpfl. sind natürliche Personen mit Wohnsitz (residence) oder gewöhnlichem Aufenthalt von mehr als 183 Tagen im Inland. Ein Wohnsitz für weniger als 184 Tage (part-time residence) begründet unbeschränkte StPflcht für die Dauer der Wohnsitznahme.

Beschränkt Stpfl. werden mit ihren Inlandseinkünften erfaßt, wobei zwischen Einkünften aus aktiver und aus passiver Tätigkeit in Kanada unterschieden wird (vgl. Anm. 258).

Die Steuern der Provinzen folgen hinsichtlich der subjektiven StPflcht im wesentlichen denselben Grundsätzen, wobei die Ansässigkeit am letzten Tag des Jahres ausschlaggebend ist. Die Zuordnung betrieblicher Gewinne auf die Provinzen erfolgt nach dem Quellenprinzip.

3. Sachliche Steuerpflicht

252 a) Überblick

Der ITA unterscheidet vier Einkunftsquellen: Einkünfte aus Geschäftstätigkeit und Vermögensbesitz, Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, capital gains und sonstige Einkünfte.

253 b) Geschäftstätigkeit und Vermögensbesitz

Die Einkünfte aus Geschäftstätigkeit (gewerbliche Tätigkeit, selbständige Arbeit, Fischerei, Land- und Forstwirtschaft) und die Einkünfte aus Vermögensbesitz werden in einer eigenen Einkunftsart zusammengefaßt.

Einkünfte aus Geschäftstätigkeit: Die Art der Gewinnermittlung ist gesetzlich nicht geregelt. Je nach Art und Größe des Betriebes wird entweder eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung (*cash method*) oder ein Betriebsvermögensvergleich (*accrual method*) durchgeführt. Hierbei sind die anerkannten Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung maßgebend.

► **Betriebsausgaben:** Abziehbar sind betrieblich veranlaßte Ausgaben, soweit sie angemessen sind und von den Privataufwendungen klar getrennt werden können. Abzugsverbote gelten für Gästehäuser, Jachten u. dgl.

► **Bewertung des Anlagevermögens:** Die abnutzbaren Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens sind gesetzlich in Abschreibungsklassen mit jeweils unterschiedlichen Abschreibungssätzen zusammengefaßt; von den historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzüglich bereits vorgenommener AfA können idR degressive Sammelabschreibungen vorgenommen werden. Die AfA kann bis zur festgelegten Höchstgrenze in Anspruch genommen werden, dh. es besteht die Möglichkeit, entsprechend der Wirtschaftslage Gewinne durch beschleunigte Abschreibung zu reduzieren oder in Verlustjahren nicht oder nur teilweise die AfA in Anspruch zu nehmen. Es besteht nicht der Grundsatz der Beibehaltung der einmal gewählten Abschreibungsmethode.

Investitionen in strukturschwachen Gebieten und zur Erschließung von Bodenschätzen werden durch Abzüge von der StSchuld (investment tax credits) gefördert. Gleiches gilt für Forschungs- und Entwicklungskosten.

► **Betriebliche Veräußerungsgewinne:** Sie sind den Gewinnen aus Geschäftstätigkeit stets insoweit zuzurechnen, als sie auf Abschreibungen zurückzuführen sind; ein darüber hinausgehender Gewinn zählt zu den capital gains (vgl. Anm. 255).

► **Bewertung des Umlaufvermögens:** Für das Vorratsvermögen ist zulässig

- eine Einzelbewertung zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten bzw. niedrigerem Marktwert oder
- eine Gesamtbewertung einheitlich zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder einheitlich zum Marktwert.

► **Personengesellschaften** (partnerships) unterliegen als solche nicht der Einkommensbesteuerung; der Gewinn wird anteilig den Gesellschaftern zugerechnet.

Vermögensbesitz: Zu den Einkünften aus Vermögensbesitz zählen insbesondere Miet-, Pacht- und Kapitalerträge. Dividendeneinkünfte sind bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage der BundesESt. mit einem Zusatzbetrag von 25 vH anzusetzen. Dafür erhält der Stpfl. einen entsprechenden „dividend tax credit“, der auf die ESt. angerechnet wird. Für bestimmte Kapitalerträge ist ein Freibetrag vorgesehen.

c) Andere Einkünfte

254

Eine eigene Einkunftsart bilden die *Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit*. Ein Abzug von Werbungskosten wird bei ihnen nicht zugelassen.

Zu den *sonstigen Einkünften* gehören Pensionen, Renten, Einkünfte aus Beteiligungen an der Ausbeutung von Bodenschätzen. Private einmalige Einkünfte (zB Lotteriegewinne, Versicherungssummen) sind hier nicht stpfl., uU aber bei den capital gains zu erfassen.

d) Veräußerungsgewinne

255

Zu capital gains (capital losses) führt in der Regel die Veräußerung betrieblicher und privater, körperlicher wie auch unkörperlicher Wirtschaftsgüter, wenn die Veräußerung eine Verfügung über die Einkunftsquelle darstellt. Der Kapitalgewinn ist von dem normal zu versteuernden (privaten oder betrieblichen) Veräußerungsgewinn zu unterscheiden. Maßgebliche Unterscheidungskriterien sind ua. die ursprüngliche Absicht bei Erwerb, die Häufigkeit ähnlicher Transaktionen, die Art des Wirtschaftsgutes u. dgl. Kapitalgewinne sind im Gegensatz zu den normal zu versteuernden Veräußerungsgewinnen lediglich im Ausmaß von 7 vH bei der Einkommensermittlung anzusetzen.

Den Fällen der Veräußerung wird ua. jede Art von Eigentumsverlust (zB Diebstahl, Brand), die Auswanderung des Stpfl., der Wechsel der Nutzungsart (zB Vermietung eines bisher eigengenutzten Grundstücks), der Todesfall und die Schenkung (Erfassung der Kapitalgewinne beim Erblasser bzw. Schenker als Ausgleich für das Fehlen einer allgemeinen Erbschaft- und Schenkungsteuer) gleichgesetzt. Sonderregeln bestehen hinsichtlich der Verrechnung von Kapitalverlusten (vgl. Anm. 256).

4. Einkommensermittlung; Verluste

256

Zwischen positiven und negativen Einkünften ist im allgemeinen ein Verlustausgleich möglich, ein verbleibender Verlust kann 3 Jahre rück- und 7 Jahre vorgebracht werden. Einschränkungen der Verlustverrechnung ergeben sich zB bei Liebhaberei, ferner für Verluste aus Vermietung, die auf Sonderabschreibungen zurückzuführen sind, für Verluste aus der Veräußerung von Vermögenswerten an nahestehende Personen.

Kapitalverluste sind nur mit Kapitalgewinnen verrechenbar. Verbleibende Kapitalverluste sind ohne zeitliche Begrenzung vortragsfähig.

Von dem so ermittelten Bruttoeinkommen sind abzuziehen: Beiträge zu Pensionssparplänen, Beiträge zu betrieblichen Pensionskassen, zu berufsständischen Organisationen. Als Ergebnis erhält man das Nettoeinkommen, von dem unter Beachtung relativer Höchstgrenzen Krankheitskosten, Krankenversicherungsbeiträge und bestimmte Spenden abgesetzt werden können.

5. Berechnung der Einkommensteuer; Behandlung der Familie

257

Die BundesESt. ist eine progressive Steuer mit Sätzen von 17, 26 und 29 vH (über \$ 55 600; plus Zuschlag von 5 vH auf die Bundessteuer über \$ 15 000). Der ermittelte StBetrag stellt – gekürzt um einen allfälligen „dividend tax credit“ – den „Basissteuerbetrag“ (basic federal tax) dar, von dem (mit Ausnahme von Quebec, das eine ESt. mit eigenem Tarif kennt) die Provinzen ihre ESt. in Form von Zuschlägen iHv. 43 bis 62 vH erheben.

Individualbesteuerung: Die kanadische ESt. folgt streng dem Prinzip der Individualbesteuerung. Die Beeinträchtigung der Leistungsfähigkeit auf Grund bestehender Unterhaltspflichten wird durch familienbezogene persönliche StAbzüge für den unterhaltsberechtigten Ehepartner, für Kinder und sonstige unterstützte Familienmitglieder berücksichtigt. Abzüge von der StSchuld werden ferner gewährt für Dividenden kanad. Gesellschaften (KStAnrechnung, 13 ⅓ vH der um 25 vH erhöhten Dividenden), für bestimmte Investitionen (s. Anm. 253) sowie ua. für Spenden an politische Parteien und gemeinnützige Organisationen, für Sozialversicherungsbeiträge, Kinderbetreuungskosten und Krankheitskosten.

258 6. Erhebung der Einkommensteuer

Die ESt. ist im Wege der Selbstbemessung zu berechnen, wobei der Stpfl. Vorauszahlungen auf die ESt. zu leisten hat, sobald mehr als 25 vH des Einkommens nicht einem Quellenabzug unterliegen. Einem meist definitiv gestalteten Quellenabzug unterliegen die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Beschränkt Stpfl. unterliegen mit Einkünften aus passiver Tätigkeit einer Quellensteuer (im Regelfall 25 vH; durch DBA meist auf 15 vH oder 10 vH reduziert). Einkünfte aus Dienstleistungen, gewerblicher Tätigkeit und gewisse Kapitalgewinne unterliegen der normalen EStBerechnung.

Eine KapErtrSt. auf Kapitalerträge unbeschränkt Stpfl. ist dem kanadischen EStRecht fremd.

259 7. Vermeidung von Doppelbesteuerung

Im Ausland entrichtete ESt. wird im allgemeinen auf die anteilmäßig auf die jeweiligen Auslandseinkünfte entfallende kanadische ESt. angerechnet. In gewissen Fällen ist die Anrechnung ausländischer Quellensteuern auf 15 vH des Bruttoertrages begrenzt; nicht ausnutzbare Anrechnungsbeträge sind teils vortragsfähig, teils im Rahmen der Einkommensermittlung abziehbar.

Luxemburg

Schrifttum: *Borggreve*, Steuern in Luxemburg, IWB F. 5 Luxemburg Gr. 2 S. 45; *Meyer*, Luxemburg, in Mennel (Hrsg.), Steuern in Europa, USA, Kanada und Japan (Loseblattwerk), Herne/Berlin; *Schmidt*, Luxemburg, in Briner (Hrsg.), Internationales Steuer-Lexikon, Bd. 4, Zürich 1978; *Urbil*, Die Besteuerung der Einzelpersonen in Luxemburg, Luxemburg 1976; *ders.*, Die Besteuerung im Großherzogtum Luxemburg, Luxemburg 1981.

260 1. Überblick; Rechtsgrundlagen

Die ESt. Luxemburgs ist eine staatliche Steuer mit progressivem Staffeltarif. Aus dem Aufkommen an ESt. und LSt. erhalten die Gemeinden staatliche Zuweisungen iHv. ca. 18 vH.

Rechtsgrundlagen: Während des Zweiten Weltkrieges wurde in Luxemburg das dt. StRecht eingeführt. Nach dem Krieg wurde dieses zunächst beibehalten, in der Folge jedoch mehrfach reformiert. Die gegenwärtig erhobene ESt. beruht auf Art. 1 – 157 des EStG 1967 (*Loi concernant l'impôt sur le revenu*) mit Novellen.

2. Persönliche Steuerpflicht

261

Unbeschränkt stpfl. sind Personen mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt in Luxemburg. Personen, die zwar eine Wohnung im Inland, den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen aber im Ausland haben, unterliegen einer Pauschbesteuerung mit dem 5- bis 10fachen des Bruttomietwertes ihrer Wohnung, sofern sie nicht für eine Veranlagung optieren.

Alle übrigen Personen sind mit den im Gesetz aufgezählten Inlandseinkünften beschränkt stpfl.

3. Sachliche Steuerpflicht**a) Überblick**

262

Einkommen ist der Gesamtbetrag der Einkünfte nach Abzug von Sonderausgaben. Das Gesetz unterscheidet acht Einkunftsarten. Sie entsprechen den Einkunftsarten des dt. EStG, vermehrt um Pensionen und Renten.

b) Betriebliche Einkünfte

263

Einkünfte aus Gewerbebetrieb: Dazu zählen die Einkünfte aus Handels-, Industrie-, Bergbau- oder Handwerksunternehmen. Die Gewinnermittlung erfolgt im allgemeinen durch Betriebsvermögensvergleich; soweit keine Buchführungspflicht besteht und auch keine ordentlichen Bücher geführt werden, ist die Gewinnermittlung durch eine Einnahmen-Ausgabenrechnung zulässig.

► *Betriebsausgaben* sind Aufwendungen, die ausschließlich durch den Betrieb veranlaßt sind. Nicht abzugsfähig sind ua. Geldstrafen und Löhne an Ehegatten.

► *Bewertung des Anlagevermögens:* Sie erfolgt mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzüglich Abschreibungen. Diese können nach der linearen, aber auch nach der degressiven Methode vorgenommen werden, wobei die degressive AfA betragsmäßig mit dem Dreifachen des linearen Abschreibungssatzes oder 30 vH der Anschaffungskosten begrenzt ist. Zu beachten sind das gemilderte Niederstwertprinzip sowie das Prinzip des uneingeschränkten Wertzusammenhangs.

Für Investitionen gibt es Begünstigungen in Form von StGutschriften (Abzügen von der StSchuld).

► *Betriebliche Veräußerungsgewinne:* Sie können unter bestimmten Voraussetzungen auf Ersatzinvestitionen übertragen werden und mindern dann die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Ersatzwirtschaftsgutes. Begünstigende Tarifvorschriften bestehen bei Betriebsveräußerungen ($\frac{1}{2}$ Steuersatz, Freibeträge).

► *Bewertung des Umlaufvermögens:* Sie hat zu Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten oder zum niedrigeren Teilwert zu erfolgen. Der Wert des Warenendbestandes wird bei entsprechenden Aufzeichnungen nach dem FIFO-Verfahren ermittelt, ansonsten im Wege einer Durchschnittsbewertung geschätzt.

► *Personengesellschaften:* Sie unterliegen als solche nicht der EStBesteuerung; der Gewinn der Gesellschaft wird vielmehr den Gesellschaftern anteilmäßig und unmittelbar zugerechnet.

Einkünfte aus selbständiger Arbeit: Die Angehörigen freier Berufe ermitteln den Gewinn durch Einnahmen-Ausgabenrechnung, sofern sie nicht auf Grund freiwilliger Buchführung einen Betriebsvermögensvergleich vorzunehmen haben.

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft: Sie sind durch Betriebsvermögensvergleich zu ermitteln; für kleinere, nicht buchführungspflichtige Betriebe ist ein

Pauschalierungsverfahren (Besteuerung nach Durchschnittssätzen) vorgesehen. Für land- und forstwirtschaftliche Gewinne besteht ein sachlicher Freibetrag.

264 c) Andere Einkünfte

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit: Von den Einnahmen sind die nachgewiesenen Werbungskosten abzugsfähig; unterbleibt ein Nachweis, so ist in jedem Fall ein Pauschbetrag (30 000 lfr) in Abzug zu bringen. Die Einkünfte unterliegen nur insoweit der StPflcht, als sie den Arbeitnehmerfreibetrag (24 000 lfr) übersteigen.

Pensionen und Renten bilden eine eigene Einkunftsart. Für Werbungskosten ist ein Pauschbetrag vorgesehen, Gegenleistungsrenten sind unter bestimmten Voraussetzungen tariflich begünstigt.

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung: Dazu zählt auch der Nutzwert der durch den Eigentümer genutzten Wohnung, wobei die auf die Wohnung entfallenden Schuldzinsen unter Beachtung von Höchstgrenzen abzugsfähig sind. Die übrigen Werbungskosten sind mit dem (pauschalierten) Nutzwert abgegolten. Zu dieser Einkunftsart rechnen ferner die Einkünfte aus der Verwertung von Urheberrechten.

Einkünfte aus Kapitalvermögen: Bei ihnen sind ein Werbungskostenpauschbetrag und ein Freibetrag für inländische Zinsen aus Sparguthaben und öffentlichen Schuldverschreibungen zu berücksichtigen.

265 d) Veräußerungsgewinne

Zu den *sonstigen Einkünften* gehören private Veräußerungsgewinne aus Spekulationsgeschäften (Besitzdauer bei Grundstücken zwei Jahre, für sonstige Sachen, insbesondere Wertpapiere, sechs Monate) und nichtspekulative Veräußerungsgewinne bei Grundstücken mit einer Besitzdauer zwischen zwei und zehn Jahren, bei unbebauten Grundstücken und wesentlichen Beteiligungen (25 vH) unabhängig von der Besitzdauer. Für die nichtspekulativen Veräußerungsgewinne ist eine Indexierung der Anschaffungskosten vorgesehen. Die Veräußerung jenes Grundstücks, das dem Stpfl. als Hauptwohnsitz diente, ist jedoch von der Besteuerung ausgenommen.

266 4. Einkommensermittlung; Verluste

Im Rahmen der Einkommensermittlung sind Verluste – sieht man von den sonstigen Einkünften ab – mit Einkünften anderer Einkunftsarten ausgleichsfähig. Auf Grund ordnungsmäßiger Buchführung festgestellte Verluste sind, soweit sie nicht ausgeglichen werden konnten, in den folgenden fünf Jahren als Sonderausgaben abzugsfähig. Neben nicht ausgeglichenen Verlusten sind vom Gesamtbetrag der Einkünfte zT unter Beachtung bestimmter Höchstgrenzen gesetzliche Sozialversicherungsbeiträge der Arbeitnehmer, Beiträge zu privaten Lebens-, Unfall-, Kranken- und Haftpflichtversicherungen, bestimmte Spenden, Schuldzinsen, auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhende Renten und Lasten in Abzug zu bringen. Für bestimmte Sonderausgaben kann ohne besonderen Nachweis ein Mindestpauschbetrag abgesetzt werden. Außergewöhnliche Belastungen können, wenn sie zwangsläufig erwachsen und die stl. Leistungsfähigkeit beeinträchtigen, unter Berücksichtigung der zumutbaren Mehrbelastung – zT auch in Form von Pauschbeträgen – abgesetzt werden.

5. Berechnung der Einkommensteuer; Behandlung der Familie

267

Steuersätze: Der Tarif ist progressiv und nach dem System der Teilmengenstaffelung gestaltet. Der StSatz steigt bis 56 vH (1989). Zur Finanzierung von Arbeitslosenentschädigungen wird seit 1987 ein Zuschlag von 5 vH der ESt. erhoben. Für nicht spekulative Veräußerungsgewinne ermäßigt sich die ESt. auf die Hälfte. Ein allg. Freibetrag besteht in Form einer Nullzone im Tarif (1989: 164 400 lfr).

Familienbesteuerung: Ehegatten werden zusammen veranlagt, wenn sie unbeschränkt stpfl. sind und nicht dauernd getrennt leben (Haushaltsbesteuerung). Mit dem Haushaltsvorstand werden mj. Kinder zusammenveranlagt; dabei werden die Einkünfte der Kinder aus nichtselbständiger Arbeit nicht in die Zusammenveranlagung miteinbezogen. Für Familien bis zu drei Kindern gilt – wenn ein bestimmtes Einkommen nicht überschritten wird – ein Familiensplitting mit besonderen Familienquotienten. In den übrigen Fällen erfolgt ein Splitting zwischen den Ehegatten (Anwendung des Grundtarifs für Alleinstehende auf das halbe Einkommen, multipliziert mit 2); für Kinder sind hierbei je nach Anzahl der Kinder und Einkommen der Eltern unterschiedliche Kinderermäßigungen in Form von StAbsetzbeträgen vorgesehen.

Gewährt werden ferner ein allgemeiner Freibetrag (als Nullzone im Tarif gestaltet), sowie ein Altersfreibetrag für Rentner und Pensionisten.

6. Erhebung der Einkommensteuer

268

Die ESt. wird grundsätzlich im Wege der Veranlagung festgesetzt. Der Stpfl. hat vierteljährlich Vorauszahlungen zu entrichten. Bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit wird durch den Arbeitgeber LSt. einbehalten und monatlich abgeführt. Bei Überschreiten gewisser Einkommensgrenzen ist eine Veranlagung durchzuführen; die einbehaltenen StBeträge sind dabei in Anrechnung zu bringen. Arbeitnehmer können darüber hinaus eine Neuberechnung der LSt. im Wege eines LStAusgleichs beantragen.

Die KapErtrSt. wird bei Dividenden iHv. 15 vH des Bruttoertrages einbehalten; von luxemburgischen Holdinggesellschaften ausgeschüttete Kapitalerträge unterliegen nicht der KapErtrSt. Zinsen sind keiner Quellensteuer unterworfen.

Ein definitiver Quellenabzug ist auch bei gewissen selbständigen und gewerblichen Einkünften (Aufsichtsratsvergütungen, gewerbliche Lizenzen, Autorenhonore) beschränkt Stpfl. vorgesehen.

7. Vermeidung von Doppelbesteuerung

269

Ausländische Est. ist auf die luxemburgische ESt., die auf die jeweiligen Auslandseinkünfte entfällt, anzurechnen. Für Einkünfte aus Kapitalvermögen anerkennen Verwaltungsregelungen globale Anrechnungen aller ausländischen Steuern, jedoch nur bis zu 20 vH der betreffenden Bruttoerträge und nur bis zu 7,5 vH der gesamten luxemburgischen ESt. Verbleibende ausländische Steuern können im Rahmen der Einkommensermittlung von der Bemessungsgrundlage in Abzug gebracht werden.

Niederlande

Schrifttum: *Deloitte, Haskins & Sells*, Taxation in the Netherlands, New York 1986; *Ellis/Juch*, The Participation Exemption in the Netherlands, Deventer 1977; *Gotzen/Venemans*, Das StRecht der Niederlande, IWB F. 5 Niederlande Gr. 2 S. 173; *Hofstra*, Inleiding tot het

Nederlands Belastingrecht (Fiscale Hand- en Studieboeken Nr. 1), Deventer 1986; *ders.*, Inkomstenbelasting (Fiscale Hand- en Studieboeken Nr. 2), Deventer 1975; *Ilsink/Schuurman*, Schematisch Overzicht van de Nederlandse Belastingen, Deventer 1983; *door Bartel/den Boer/van Brunschot/van Soest*, Inkomstenbelasting; Vermogensbelasting; Vennootschapsbelasting, Arnhem 1985; *Kramer/Briner*, Niederlande, in Briner (Hrsg.), Internationales Steuer-Lexikon, Bd. 4 Zürich 1978; *Lieshout*, Introductie tot het Nederlands Belastingrecht, Arnhem 1986; *Müssener*, Niederlande, in Mennel (Hrsg.), Steuern in Europa, USA, Kanada und Japan (Loseblattwerk), Herne/Berlin; *Stevens*, Grundlinien der niederländ. direkten Steuern, Inst. für Ausländ. u. Internat. Finanz- und StWesen, H. 47, Hamburg 1988; *Vermeend*, Fiscale Investeringsfaciliteiten, Arnhem 1983.

270 1. Überblick; Rechtsgrundlagen

Die niederländ. ESt. ist eine vom Staat erhobene Steuer mit progressivem Staffeltarif auf das Einkommen natürlicher Personen. Ihr Aufkommen wird zwischen dem Staat, den Provinzen und den Gemeinden aufgeteilt. ESt. und VSt. dürfen zusammen 80 vH des zu versteuernden Einkommens nicht übersteigen.

Rechtsgrundlage: Maßgebend ist das EStG vom 16. 12. 64 mit späteren Änderungen.

271 2. Persönliche Steuerpflicht

Unbeschränkt stpfl. mit ihrem Welteinkommen sind natürliche Personen mit Wohnsitz in den Niederlanden, andere Personen unterliegen der niederländ. ESt. nur mit den im Gesetz angeführten inländischen Einkünften.

3. Sachliche Steuerpflicht

272 a) Überblick

Das niederländ. EStG zählt die stpfl. Einkünfte taxativ auf und unterscheidet drei Einkunfts-kategorien (Unternehmensgewinne; Einkünfte aus Arbeit, Kapital und regelmäßigen Einnahmen; Veräußerungsgewinne von wesentlichen Beteiligungen), von denen die ersten beiden in weitere Einkunftsarten unterteilt sind.

273 b) Betriebliche Einkünfte

Unternehmensgewinne: Zu ihnen zählen Einkünfte aus Gewerbebetrieb, aus Landwirtschaft und aus selbständigen Berufen. Gewinne aus forstwirtschaftlichen Betrieben sind im allgemeinen stfrei.

Für die Ermittlung des Unternehmensgewinnes ist der „gute Kaufmannsbrauch“ zu beachten. Besondere stl. Gewinnermittlungsvorschriften kennt das niederländ. EStRecht nicht.

► **Betriebsausgaben:** Ausgaben für betriebliche Zwecke sind grundsätzlich voll abzugsfähig. Einschränkungen gelten für Repräsentationsaufwand.

► **Bewertung des Anlagevermögens:** Sie erfolgt im allgemeinen zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzüglich der im Kaufmannsbrauch begründeten (linearen oder wahlweise degressiven) Abschreibungen. Teilwertabschreibungen sind zulässig. Auch die Bewertung von geringwertigen Wirtschaftsgütern (die Geringwertigkeit wird je nach Art und Größe des Betriebes geschätzt) erfolgt nach Kaufmannsbrauch.

► **Bewertung des Umlaufvermögens:** Für die Vorratsbewertung ist ebenfalls der gute Kaufmannsbrauch von ausschlaggebender Bedeutung. Anerkannt werden dem-

nach bei entsprechender Begründung durch den Stpfl. die Bewertung zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten, zu Marktpreisen, kombinierte Bewertungen (Niederstwertprinzip) sowie das LIFO-, FIFO-System ua.

Für die Bildung von Rückstellungen ist der gute Kaufmannsbrauch zu beachten. Nach dem guten Kaufmannsbrauch zulässige Rückstellungen sind beispielsweise Pensionsrückstellungen, Rückstellungen für zweifelhafte Forderungen, Fehlbestandsreserven bei der Vorratsbewertung. Das niederländ. EStG erlaubt darüber hinaus in bestimmtem Ausmaß die Bildung von Rücklagen. So regelt das EStG die Bildung einer Rücklage für Ersatzbeschaffung (Wiederbeschaffungsfrist vier Jahre), für nichtversicherte Risiken und zur Alterssicherung für Kleinunternehmer.

Personengesellschaften: Die Gesellschafter gelten als Mitunternehmer; der für die Gesamtheit des Unternehmens ermittelte Gewinn wird ihnen anteilig entsprechend ihrer Gewinnbeteiligung zugerechnet; die Gesellschaft als solche ist nicht Subjekt der ESt.

c) Andere Einkünfte

274

Die zweite Einkunftsart umfaßt die Reineinkünfte aus Arbeit, Kapital und aus regelmäßig zufließenden Einnahmen.

Einkünfte aus Arbeit: Sie sind negativ gegenüber den Unternehmensgewinnen abgegrenzt. Zu ihnen zählen die Einkünfte aus einem bestehenden oder früheren Arbeitsverhältnis, aber auch die Einkünfte als Autor oder als Erfinder. Von den Einkünften aus einem bestehenden Arbeitsverhältnis sind die nachgewiesenen Werbungskosten oder eine Werbungskostenpauschale iHv. 4 vH (absolut begrenzt: Minimum 200 hfl, Maximum 800 hfl pro Jahr) abziehbar. Daneben gibt es ein Minimum-Kostenpauschale für Reisekosten iHv. 200 hfl für Arbeitnehmer mit ausländ. Staatsbürgerschaft und Aufenthalt in den Niederlanden.

Einkünfte aus Vermögen: Sie umfassen alle noch nicht in den vorhergehenden Einkunftsarten erfaßten Erträge aus beweglichen und unbeweglichen Wirtschaftsgütern und Rechten. Dazu zählen Miet- und Pächterträge, Dividenden, Zinsen, aber auch der gesetzliche Unterhalt des geschiedenen oder getrennt lebenden Ehegatten (nicht aber der von Kindern). Der Mietwert eigengenutzter Wohnräume ist stpfl.; von ihm sind ua. Schuldzinsen, nicht aber die AfA oder sonstige Werbungskosten abzusetzen.

Für Zinserträge und Dividendeneinkünfte sind Freibeträge zu beachten.

Regelmäßig zufließende Bezüge, die nicht zu den anderen Einkünften gehören, zählen ebenfalls zur zweiten Einkunftsart.

d) Veräußerungsgewinne

275

Die Veräußerung von Wirtschaftsgütern des betrieblichen Anlagevermögens führt zu normal zu versteuernden Unternehmensgewinnen. Gewinne aus der unentgeltlichen Übertragung eines Betriebes (im Regelfall die Aufdeckung der stillen Reserven), aus Betriebsveräußerung bzw. -aufgabe unterliegen begünstigenden Tarifvorschriften; bei Übergabe des Unternehmens aus Altersgründen auf die Nachkommen können die Buchwerte fortgeführt werden.

Gewinne aus der Veräußerung wesentlicher Beteiligungen bilden eine eigene Einkunftsart. Eine wesentliche Beteiligung liegt vor bei Beteiligung im Laufe der letzten fünf Jahre zusammen mit Ehegatten *und* nahen Verwandten zu mindestens $\frac{1}{3}$, allein oder nur mit dem Ehegatten zusammen zu mindestens 7 vH. Verluste aus der Veräußerung wesentlicher Beteiligungen werden im Regelfall

nicht über den Verlustausgleich oder -vortrag, sondern durch einen Abzug von der EStSchuld iHv. 20 vH des Verlustes berücksichtigt.
Im übrigen werden private Veräußerungsgeschäfte nicht erfaßt.

276 4. Einkommensermittlung; Verluste

Die einzelnen Einkunftsarten werden unter Ausgleich positiver und negativer Einkünfte (Ausnahme s. Anm. 275) zum Roheinkommen zusammengefaßt. Hiernach bestehende Verluste können auf drei Jahre rück- und acht Jahre vorgetragen werden. Auf unbestimmte Zeit vortragsfähig sind sogenannte Anlaufverluste (Verluste, die in den ersten sechs Jahren nach der Gründung eines Betriebes entstehen). Im Rahmen der Einkommensermittlung erfolgt sodann ein Abzug von verschiedenen Sonderfreibeträgen (so zB auch für Selbständige), bestimmter Werbungskosten (im wesentlichen Sozialversicherungsbeiträge der Arbeitnehmer, Altersvorsorge), Sonderausgaben (Prämien für private Lebens-, Unfall- und Krankenversicherungen, private Schuldzinsen), außergewöhnlichen Belastungen (zT unter Beachtung zumutbarer Mehrbelastungen und bestimmter Höchstgrenzen, zB für den Unterhalt von Kindern, für die der Stpfl. kein Kindergeld erhält, Kosten der Berufsausbildung und -fortbildung, für Haushaltshilfen, Kindertagesstätten, Kosten aus Anlaß von Krankheit, Unfall, Invalidität etc.) sowie Spenden an bestimmte gemeinnützige Organisationen.

277 5. Berechnung der Einkommensteuer; Behandlung der Familie

Steuersätze: Der Tarif der ESt. ist progressiv nach dem System der Teilmengentaxation und reicht bis 72 vH (1989). Ein proportionaler Satz von 20 vH gilt ua. für Gewinne aus der Veräußerung wesentlicher Beteiligungen und die Ausgabe von Gratisaktien. Tarifiermäßigungen sind ferner für außerordentliche Einkünfte vorgesehen.

Familienbesteuerung: Einkünfte der *Ehegatten* aus Erwerbstätigkeit und Pensionen werden getrennt besteuert; Einkünfte aus Vermögen werden dem Ehegatten mit dem höheren Erwerbseinkommen zugerechnet und bei diesem versteuert. Minderjährige *Kinder* werden hinsichtlich ihrer Einkünfte aus Vermögen mit dem Elternteil mit dem höheren Erwerbseinkommen zusammenveranlagt.

Die persönlichen Verhältnisse werden innerhalb von vier Tarifgruppen durch spezifische Freibeträge für jede dieser Gruppen berücksichtigt. Unterschieden wird zwischen einem allgemeinen Freibetrag (1989: 7 415 hfl), einem solchen für kinderlose Alleinstehende über 27 Jahre (11 123 hfl), einem solchen für Geschiedene und Alleinstehende mit Kindern (13 347 hfl) sowie einem Freibetrag für Verheiratete, deren Ehegatte kein Einkommen hat (14 830 hfl).

StTarif und Freibeträge werden jährlich nach Maßgabe der (bereinigten) Inflationsrate korrigiert.

278 6. Erhebung der Einkommensteuer

Die ESt. wird im Veranlagungswege erhoben. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit unterliegen dem vom Arbeitgeber vorzunehmenden LStAbzug; eine Veranlagung unter Anrechnung der einbehaltenen LSt. findet bei Überschreiten von Veranlagungsgrenzen statt. Diese Vorschriften sind auch auf beschränkt Stpfl. anzuwenden. Beschränkt stpfl. Künstler und Sportler unterliegen mit ihren Einkünften einer definitiven Quellenbesteuerung (25 vH).

Von Dividenden, Gewinnanteilen etc. ist ein KapErtrStAbzug vorzunehmen (25 vH im allgemeinen, 20 vH für Dividenden im Rahmen einer „qualifizierten“ Kapitalerhöhung). Die KapErtrSt. wird auf die ESt. unbeschränkt Stpfl. angerechnet, bei beschränkt Stpfl. ist der KapErtrStAbzug definitiv, falls nicht auf Grund anderer Einkünfte eine Veranlagung erfolgt.

7. Vermeidung von Doppelbesteuerung

279

Soweit im Einzelfall kein DBA zur Vermeidung der Doppelbesteuerung eingreift, ist erlaßmäßig eine Freistellung mit Progressionsvorbehalt derart vorgesehen, daß die niederländische ESt. auf das Gesamteinkommen um den Betrag gekürzt wird, der anteilmäßig den ausländischen Einkünften entspricht. Ausländische Einkünfte, die nicht freigestellt werden konnten, zB bei zu niedrigen inländischen Einkünften oder bei Verlusten, sind auf acht Jahre „vortragsfähig“. Ein besonderes Anrechnungsverfahren ist für aus Entwicklungsländern stammende Dividenden, Zinseinkünfte und solche aus der Nutzung von Rechten und Verfahren (royalties) vorgesehen.

Norwegen

Schrifttum: *Aarbakke*, Skatt pa inntekt, Oslo 1984; *Arntzen/Bugge*, Company Trade and Tax law, Oslo 1978; *Eriksen*, Norwegen, in Briner (Hrsg.), Internationales Steuer-Lexikon, Bd. 6 Zürich 1978/79; *Hauser*, Norwegen, in Mennel (Hrsg.), Steuern in Europa, USA, Kanada und Japan (Loseblattwerk), Herne/Berlin; *Norwegisches Finanzministerium*, Taxes in Norway – Direct Taxes, Oslo 1979.

1. Überblick; Rechtsgrundlagen

280

Norwegen unterscheidet eine staatliche ESt. (inntektsskatt til staten) mit progressivem Staffeltarif und eine kommunale, von den Gemeinden zu erhebende ESt. (inntektsskatt til kommunene) mit proportionalen Tarifen, wobei die Tarife beider im Trennsystem erhobenen Steuern durch den Jahressteuerbeschuß der jeweiligen Gebietskörperschaften festgesetzt werden. Seeleute haben an Stelle der staatlichen und kommunalen ESt. eine eigene Seemannsteuer zu entrichten.

Rechtsgrundlagen: Staatliche und kommunale ESt. haben das norwegische Vermögen- und Einkommensteuergesetz 1911 zur gesetzlichen Grundlage. Besondere Vorschriften sind zu beachten für Gewinne aus der Erdölförderung (Ges. v. 13. 6. 75).

Die marginale Belastung aus staatlicher und kommunaler ESt. und VSt. und den gesetzlichen Sozialversicherungsbeiträgen darf 80 vH der jeweiligen Einkommensteilmenge nicht übersteigen.

2. Persönliche Steuerpflicht

281

Unbeschränkt stpfl. sind Personen mit ihrem Welteinkommen dann, wenn sie im Inland Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt (sechs Monate) haben. Gibt der Stpfl. seinen Wohnsitz in Norwegen auf, so fällt die unbeschränkte StPflcht grundsätzlich erst nach einem Jahr fort. Bei vorübergehendem Auslandsaufenthalt besteht die unbeschränkte StPflcht so lange fort, als nicht im Ausland die unbeschränkte StPflcht entsteht. Nach vierjährigem Auslandsaufenthalt endet die unbeschränkte StPflcht jedenfalls.

Andere Personen unterliegen mit ihren im Gesetz abschließend angeführten Inlandseinkünften der norwegischen ESt.

3. Sachliche Steuerpflicht

282 a) Überblick

Der norwegischen ESt. ist eine Unterteilung des Einkommens in einzelne Einkunftsarten fremd, es wird im Gesetz vielmehr ein umfassender Bruttoeinkommensbegriff festgelegt, der alle Vorteile aus Grundbesitz, Kapital, Arbeit und unternehmerischer Tätigkeit zusammenfaßt, selbst wenn es sich bei diesen nicht um nachhaltige, sondern bloß um gelegentliche Aktivitäten des Stpfl. handeln sollte. Vom Bruttoeinkommen sind Ausgaben zum Erwerb, der Erhaltung und zur Sicherung der Einnahmen abzuziehen.

283 b) Betriebliche Einkünfte

Die stl. Gewinnermittlung aus unternehmerischer Tätigkeit, zu der auch die selbständige Arbeit zählt, geht vom handelsrechtlichen Ergebnis aus und paßt dieses Ergebnis stl. Vorschriften an. Neben dem Betriebsvermögensvergleich ist für kleine Unternehmen, die nicht zur Führung von Büchern verpflichtet sind, ein eingeschränkter Betriebsvermögensvergleich mit Elementen der Überschubrechnung vorgesehen.

Als Betriebsausgaben werden in der Praxis alle durch den Betrieb veranlaßten Ausgaben anerkannt. Einschränkungen sind ua. für Repräsentationsaufwendungen vorgesehen.

Bewertung des Anlagevermögens: Sie erfolgt zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzüglich Abschreibung. Diese ist im Regelfall eine degressive Sammelabschreibung vom jeweiligen Buchwert iHv. 35 vH für Maschinen, Gerätschaften, Inventar und bestimmte ähnliche bewegliche Wirtschaftsgüter, 30 vH von Schiffen, 20 vH von Flugzeugen und Kfz, 8 vH von Fabrikanlagen und 4 vH von anderen Geschäftsgebäuden.

Für bestimmte, in Zukunft anzuschaffende bzw. herzustellende Wirtschaftsgüter (Schiffe, Flugzeuge, Fabrikanlagen) können Vorausabschreibungen getätigt werden.

Soweit Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens nach dem System degressiver Sammelabschreibung abgeschrieben werden, können die Veräußerungserlöse mit dem Saldo (der verbleibenden Abschreibungsbasis des betreffenden Sammelkontos) verrechnet werden. Soweit dies nicht ausreicht, können die Veräußerungsgewinne mit einem anderen Sammelkonto verrechnet oder von Neuinvestitionen in Abzug gebracht werden.

Betriebliche Veräußerungsgewinne sind den Gewinnen aus unternehmerischer Tätigkeit zuzurechnen.

Bewertung des Umlaufvermögens: Sie kann nach Wahl des Stpfl. für Warengruppen unterschiedlich zu Anschaffungs- oder Wiederbeschaffungskosten erfolgen, das Niederstwertprinzip ist stl. nicht relevant.

Investitionsbegünstigungen: Norwegen besitzt kein allgemeines System von Investitionsbegünstigungen; es sind lediglich Investitionsrücklagen für Umweltschutz, Markterschließung im Ausland sowie Forschung und Entwicklung vorgesehen. Für Einzelunternehmer und Gesellschaften mit unternehmerischer Tätigkeit sind weitere gewinnmindernde Rücklagen zu Konsolidierungszwecken möglich.

Personengesellschaften: Der Gewinn wird unmittelbar den Gesellschaftern entsprechend ihrer Beteiligung am Gewinn zugerechnet und bei ihnen besteuert.

c) Andere Einkünfte

284

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit: Zu ihnen zählt auch das gesetzliche Kranken- und Arbeitslosengeld. Vom Bruttoeinkommen ist eine Werbungskostenpauschale iHv. 10 vH, eingegrenzt durch Mindest- und Höchstbeträge, sowie ein Arbeitnehmerfreibetrag iHv. 4 vH des Arbeitslohnes abzuziehen. Anstelle der Werbungskostenpauschale können auch die effektiven Kosten geltend gemacht werden.

Einkünfte aus Vermögensbesitz: Dazu zählt auch der Mietwert der eigengenutzten Wohnung. Bei Vermietung von Wohngebäuden sind vom Bruttoeinkommen abzugsfähig: Ausgaben für die Erhaltung und Versicherung des Gebäudes sowie Schuldzinsen, nicht hingegen die AfA.

Bei Einkünften aus festverzinslichen Forderungen inländischer Gläubiger sind Freibeträge vorgesehen. Dividenden von inländischen KapGes. unterliegen nur der staatlichen (nicht der kommunalen) ESt. und sind bei der Gesellschaft innerhalb bestimmter Grenzen abzugsfähig.

d) Veräußerungsgewinne

285

Private Veräußerungsgewinne sind nur stpfl., wenn landwirtschaftliches Vermögen und eigengenutzte Wohnungen innerhalb von zehn Jahren sowie Aktien innerhalb von drei Jahren nach Erwerb veräußert werden. Sind in den ersten beiden Fällen seit Erwerb fünf Jahre vergangen, hat dies eine teilweise StFreistelung zur Folge.

4. Einkommensermittlung; Verluste

286

Verluste sind (von geringfügigen Ausnahmen abgesehen) mit anderen positiven Einkünften ausgleichsfähig. Die Möglichkeit eines Verlustvortrages besteht für Einkünfte aus unternehmerischer Betätigung auf zehn Jahre; bei Einstellung der betrieblichen Tätigkeit sind Verluste auf die zwei vorangegangenen Veranlagungszeiträume rücktragsfähig.

Vom Gesamtbetrag sind ferner zT unter Beachtung von Höchstgrenzen abzuziehen: Schuldzinsen (unbegrenzt), Beiträge zu privaten Kranken-, Unfall- und Pensionsversicherungen, bestimmte Spenden sowie Pauschbeträge für Krankheitskosten, Unterstützung bedürftiger Angehöriger, Kosten der Kinderbetreuung (neben einem staatlichen Kindergeldsystem). – Zum Arbeitnehmerfreibetrag bei nichtselbständig Tätigen vgl. Anm. 284.

5. Berechnung der Einkommensteuer; Behandlung der Familie

287

Steuersätze: Die staatliche ESt. wird nach einem progressiven Staffeltarif erhoben, der bis 23 vH reicht. Seit 1988 wird eine Zusatzsteuer auf das (um Freibeträge gekürzte) Nicht-Erwerbseinkommen iHv. 6 vH erhoben. Sondersätze gelten für Veräußerungsgewinne bei Grund und Boden sowie Aktien. Die kommunale ESt. setzt sich aus Anteilen der Bezirke und der Gemeinden sowie einer Finanzausgleichsteuer zusammen und beträgt idR 21 vH. Ermäßigte Sätze gelten für Gewinne aus der Veräußerung von Grund und Boden.

Familienbesteuerung: Nicht dauernd getrennt lebende Ehegatten werden mit ihren Kindern, die das 17. Lebensjahr noch nicht vollendet haben, prinzipiell

zusammenveranlagt. Aus der Zusammenveranlagung sind jedoch die niedrigeren Arbeits- und Unternehmereinkünfte des jeweiligen Ehegatten und der Kinder, die das 13. Lebensjahr vollendet haben, auszuschneiden.

Vom Einkommen sind allgemeine Freibeträge abzuziehen, wobei diese für Zusammenveranlagte (Steuerklasse 2), gesondert Veranlagte (Steuerklasse 1) und beschränkt Stpfl. (Steuerklasse 0) in unterschiedlicher Höhe gewährt werden. Daneben sind besondere Freibeträge für Alter und Erwerbsunfähigkeit zu beachten.

288 6. Erhebung der Einkommensteuer

Die ESt. wird im Regelfall im Veranlagungswege erhoben; auf die EStSchuld sind vierteljährlich Vorauszahlungen zu entrichten. Bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit sowie bei Vergütungen an Mitglieder von Gesellschaftsorganen ist die Steuer an der Quelle einzubehalten und an die Finverw. abzuführen. Dividendeneinkünfte unterliegen bei unbeschränkter StPfl. keinem Quellenabzug, bei beschränkter StPfl. unterliegen sie einem definitiven Quellenabzug iHv. 25 vH; dasselbe gilt ua. für die Bruttoeinnahmen von beschränkt stpfl. Künstlern, Schauspielern (15 vH bei selbstorganisierten Veranstaltungen, im übrigen 30 vH).

Von der EStSchuld sind unter bestimmten Voraussetzungen Lebensversicherungsbeiträge, Einzahlungen nach Ratensparverträgen, Aufwendungen für den Erwerb von Aktien bestimmter Aktienfonds und Absetzbeträge für Kinder abzuziehen (neben einem staatlichen Kindergeldsystem).

289 7. Vermeidung von Doppelbesteuerung

Ausländische ESt. ist bis zur Höhe der auf die jeweiligen Auslandseinkünfte entfallenden inländischen Steuer anzurechnen, sofern es sich um Einkünfte aus selbständiger oder unselbständiger Arbeit oder um Einkünfte aus Schifffahrt oder Luftfahrt handelt. Im übrigen ist die Anrechnung in das Ermessen der StBehörden gestellt; in jedem Fall können ausländische Steuern einkommensmindernd durch Abzug von der Bemessungsgrundlage verrechnet werden.

Österreich

Schrifttum: *Domann*, Österreich, in Mennel (Hrsg.), Steuern in Europa, USA, Kanada und Japan (Loseblattwerk), Herne/Berlin; *Doralt/Ruppe*, Grundriß des österr. Steuerrechts, Bd. I, 4. Aufl. Wien 1989; *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer, Kommentar (Loseblattwerk), Wien; *Kohler/Nidetzky*, Handbuch zur Vermietung und Verpachtung, Wien 1985; *Ruppe* (Hrsg.), Handbuch der Familienverträge, 2. Aufl. Wien 1985; *Schögl/Wiesner/Nolz*, Einkommensteuergesetz 1972, Rechtsprechung der Höchstgerichte in systematischer Darstellung, Wien 1976; *Schögl/Wiesner/Nolz/Kohler*, Einkommensteuergesetz, 9. Aufl. Wien 1988; *Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg*, Einkommensteuer-Handbuch, 2. Aufl. Wien 1985; *Stoll*, Rentenbesteuerung, 3. Aufl. Wien 1979; *Werner/Schuch*, Komm. zur Lohnsteuer (Loseblattwerk), Wien; *Wundsam/Zöchling*, Die Grundzüge der StReform 1988 in Österreich, IWB F. 5 Österreich Gr. 2 S. 231.

290 1. Überblick; Rechtsgrundlagen

Die österr. ESt. ist eine vom Bund zu erhebende, progressive Abgabe vom Einkommen natürlicher Personen, deren Aufkommen zwischen Bund, Ländern und Gemeinden nach einem im Finanzausgleichsgesetz vorgesehenen Schlüssel aufgeteilt wird.

Rechtsgrundlagen: In Österreich wurde 1938 das dt. EStRecht eingeführt. Nach 1945 wurde es beibehalten, jedoch wiederholt reformiert (EStG 1953, 1967, 1972). Ab 1. 1. 89 ist das Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. 400, maßgebend. – Sondersteuern auf Zinserträge und Aufsichtsratsvergütungen wurden vom Verfassungsgerichtshof 1988 wegen Gleichartigkeit mit der ESt. aufgehoben.

2. Persönliche Steuerpflicht

291

Unbeschränkt stpfl. sind natürliche Personen mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt in Österreich. Andere natürliche Personen sind beschränkt stpfl. mit den im Gesetz angeführten inländ. Einkünften. Personen, die ihren Wohnsitz vom Ausland in das Inland verlegen, ohne hier erwerbstätig zu werden, können für 10 Jahre eine EStErmäßigung erlangen (Zuzugsbegünstigung).

3. Sachliche Steuerpflicht

a) Überblick

292

Das Einkommen setzt sich aus dem Gesamtbetrag der im EStG abschließend aufgezählten sieben Einkunftsarten zusammen, die denen des dt. EStG entsprechen.

b) Betriebliche Einkünfte

293

Einkünfte aus Gewerbebetrieb: Die Ermittlung erfolgt bei Buchführungspflicht oder freiwilliger Buchführung durch Betriebsvermögensvergleich, sonst durch Gegenüberstellung der Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben. Im Handelsregister protokollierte Gewerbetreibende haben bei der Gewinnermittlung die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zu beachten (*Prinzip der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz*), sofern nicht zwingende stl. Vorschriften entgegenstehen. Wertschwankungen des Grund und Bodens werden nur bei protokollierten Gewerbetreibenden in die Gewinnermittlung einbezogen.

► **Betriebsausgaben:** Bei der Gewinnermittlung sind prinzipiell alle durch den Betrieb veranlaßten Aufwendungen abzugsfähig. Einschränkungen gelten für Repräsentationsaufwendungen und Reisekosten. Eine Angemessenheitsprüfung ist ua. bei Aufwendungen für Pkw oder Antiquitäten vorgesehen.

► **Bewertung des Anlagevermögens:** Sie erfolgt zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder zum niedrigeren Tageswert (Teilwert). Protokollierte Gewerbetreibende haben die handelsrechtlichen Bewertungsvorschriften zu beachten. Anschaffungskosten des abnutzbaren Anlagevermögens sind durch lineare Abschreibung auf die Nutzungsdauer zu verteilen. Geringwertige Wirtschaftsgüter können sofort abgeschrieben werden. Für Gebäude und den Firmenwert sind die Abschreibungssätze im Gesetz fixiert.

► **Bewertung des Umlaufvermögens:** Das Niederstwertprinzip ist zu beachten. Zulässig sind das Durchschnittspreis-, das FIFO- und bei Nachweis das LIFO-Verfahren.

► **Investitionsbegünstigungen:** Ab 1989 kennt das österr. EStG nur einen Investitionsfreibetrag (IFB; 20 vH der Anschaffungskosten vom abnutzbaren Anlagevermögen – Sonderregeln für Kraftfahrzeuge – neben der Abschreibung) und eine Investitionsrücklage (bis zu 10 vH des Gewinnes), die in den vier Folgejahren gegen IFB zu verrechnen ist. Für Forschungsaufwendungen wird ein Freibetrag iHv. 12 vH gewährt.

► **Personengesellschaften:** Die Gewinne werden anteilig den Gesellschaftern zugerechnet und bei diesen versteuert.

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft: Sie werden idR durch Pauschalierung ermittelt. Sofern gesetzliche Buchführungspflicht besteht oder freiwillig Bücher geführt werden, kommen die zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb angeführten Grundsätze zur Anwendung.

Einkünfte aus selbständiger Arbeit: Die Ermittlung erfolgt durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung, sofern nicht freiwillig Bücher geführt werden; für die freien Berufe besteht keine stl. Buchführungspflicht.

294 c) Andere Einkünfte

Die außerbetrieblichen Einkünfte werden durch Ermittlung des Überschusses der Einnahmen über die Werbungskosten berechnet. Als Werbungskosten können die Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen abgezogen werden. Der Werbungskostenbegriff wird in der Praxis – außer bei Vermietung – enger interpretiert als der Betriebsausgabenbegriff.

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit: Zu ihnen gehören neben Löhnen und Gehältern auch Betriebs- und Sozialversicherungspensionen. Die allgemeinen Werbungskosten werden durch einen Pauschalbetrag abgegolten. Der Aufwand für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte wird im allgemeinen durch einen StAbsetzbetrag berücksichtigt. Bezüge, die neben dem laufenden Lohn gezahlt werden („sonstige Bezüge“), unterliegen teilweise einer günstigen Pauschalbesteuerung.

Einkünfte aus Kapitalvermögen: Dazu zählen Gewinnanteile aus Kapitalgesellschaften, aus echten stillen Beteiligungen, Zinsen ua. Die bis 1988 gewährten StBefreiungen wurden 1989 stark eingeschränkt. Offene Ausschüttungen österr. KapGes. (ab 1. 1. 89 mit 30 vH KSt. vorbelastet) werden seit 1986 beim Gesellschafter nur mit dem halben EStSatz besteuert (sog. Halbsatzverfahren).

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung: Dazu zählt die Vermietung von Grundstücken und Gebäuden, unter bestimmten Voraussetzungen auch die Verpachtung von Betrieben. Aufwendungen für Großreparaturen und Instandsetzung von Gebäuden können bzw. müssen auf 10 oder 15 Jahre verteilt werden. Der Nutzungswert der eigenen Wohnung wird seit 1972 nicht mehr besteuert.

Sonstige Einkünfte: Dazu zählen ua. wiederkehrende Bezüge, sofern sie nicht freiwillig oder an gesetzlich unterhaltsberechtigten Personen geleistet werden, ferner Einkünfte aus bestimmten Veräußerungsgeschäften (s. Anm. 295).

295 d) Veräußerungsgewinne

Gewinne aus der Veräußerung von Betriebsvermögen einschl. der Veräußerung von Anteilen an Personengesellschaften führen regelmäßig zu betrieblichen Einkünften (Ausnahme für Grund und Boden bei nicht protokollierten Kaufleuten und Landwirten). Stille Reserven, die anlässlich der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens oder bei Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen infolge höherer Gewalt aufgedeckt werden, können unter bestimmten Voraussetzungen innerhalb von drei Jahren auf neu angeschaffte Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens übertragen werden.

Gewinne aus der Veräußerung von Betrieben, Teilbetrieben und Anteilen an Personengesellschaften sind idR tariflich begünstigt (halber StSatz, Freibetrag). Bei unentgeltlicher Betriebsübertragung hat der Betriebsübernehmer die Buchwerte fortzuführen.

Gewinne aus der Veräußerung von Privatvermögen sind stpfl., wenn es sich um sog. Spekulationsgeschäfte oder um die Veräußerung bestimmter Kapitalgesellschaftsbeteiligungen handelt. Spekulationsgeschäfte sind Veräußerungsgeschäfte, bei denen zwischen Anschaffung und Veräußerung ein Zeitraum von nicht mehr als einem Jahr, bei Grundstücken zehn Jahren (in Einzelfällen 15 Jahren) liegt. Die Veräußerung des Hauptwohnsitzes ist stfrei. – Bei Veräußerung von Beteiligungen an KapGes. ist StPflicht gegeben, wenn der Stpfl. im Veräußerungszeitpunkt oder irgendwann während der letzten fünf Jahre zu mehr als 10 vH beteiligt war. Der Gewinn unterliegt nur dem halben StSatz. Bei Liquidation von KapGes. besteht StPflicht unabhängig vom Beteiligungsausmaß.

4. Einkommensermittlung; Verluste

296

Die einzelnen Einkünfte sind zum Gesamtbetrag der Einkünfte unter Vornahme eines Verlustausgleiches (eingeschränkt vor allem bei sonstigen Einkünften) zusammenzufassen. Verluste, die durch den Investitionsfreibetrag (IFB; s. Anm. 293) entstanden sind, können nicht ausgeglichen, sondern nur im Betrieb vortragen werden. Weitere Verlustausgleichsbeschränkungen bestehen für Spekulationsgeschäfte und wesentliche Beteiligungen, hingegen seit 1989 nicht mehr für Kommanditisten. Betriebliche Verluste sind auf sieben Jahre vortragsfähig, wenn sie auf Grund ordnungsmäßiger Buchführung ermittelt wurden. Vom Gesamtbetrag der Einkünfte können bestimmte Ausgaben als Sonderausgaben abgezogen werden. Dazu zählen Beträge zu freiwilligen Kranken-, Unfall- und Pensionsversicherungen, Aufwendungen für Wohnraumbeschaffung und Wohnungsinstandsetzungen, Kirchenbeiträge, Spenden für Wissenschaft und Forschung, Aufwendungen zum Erwerb von Genußscheinen und jungen Aktien. Für die Ausgaben gelten überwiegend Höchstgrenzen, die ua. vom Familienstand abhängig sind. Als außergewöhnliche Belastungen sind Mehraufwendungen, denen sich der Stpfl. nicht entziehen kann (zB Krankheitskosten), unter Berücksichtigung einer zumutbaren Eigenbelastung abzugsfähig.

5. Berechnung der Einkommensteuer; Behandlung der Familie

297

Steuersätze: Der EStTarif ist ein progressiver Staffeltarif mit Sätzen von 10 bis 50 vH (ab S 700 000). Ermäßigte Sätze gelten für sonstige Bezüge von Arbeitnehmern, für außerordentliche Einkünfte (zB Betriebsveräußerungsgewinne) und Ausschüttungen inländischer KapGes. (Halbsatzverfahren, s. Anm. 294). Das Existenzminimum wird durch einen allg. StAbsetzbetrag berücksichtigt.

Familienbesteuerung: Ehegatten sowie Eltern und Kinder werden seit 1972 stets getrennt veranlagt (*Individualbesteuerung*). Die familiären Verhältnisse des Stpfl. werden durch Abzüge von der Steuer, nämlich durch einen Absetzbetrag für den alleinverdienenden Ehegatten bzw. für den Alleinerhalter von Kindern berücksichtigt. Der Alleinverdiener bzw. Alleinerhalter erhält überdies für Kinder einen Kinderzuschlag zum Absetzbetrag (neben der stfreien staatlichen Familienbeihilfe).

6. Erhebung der Einkommensteuer

298

Die ESt. wird im allgemeinen im Veranlagungswege auf Grund einer StErklärung des Stpfl. festgesetzt. Auf die EStSchuld sind vierteljährlich Vorauszahlungen nach Maßgabe der Vorjahresschuld zu leisten.

Bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit wird die ESt. durch Lohnsteuerabzug vom Arbeitslohn erhoben; ein Jahresausgleich erlaubt die Anpassung an die Verhältnisse des ganzen Jahres. Eine Veranlagung von Arbeitnehmern ist bei Bezug anderer Einkünfte und Überschreiten von Veranlagungsgrenzen obligatorisch.

Von Dividenden und Gewinnanteilen aus einer stillen Beteiligung hat der Schuldner eine KapErtrSt. iHv. 25 vH, von den Zinsen von festverzinslichen Wertpapieren und Bankeinlagen eine solche iHv. 10 vH einzubehalten und abzuführen. LSt. und KapErtrSt. werden im Falle einer Veranlagung auf die EStSchuld angerechnet. Bei beschränkt Stpfl. wird die KapErtrSt. zur Definitivsteuer. Von bestimmten anderen Einkünften beschränkt Stpfl. (zB Einkünften als Schriftsteller, Vortragender, Künstler, Aufsichtsrat, Lizenzeinkünften) ist ebenfalls ein (definitiver) Quellensteuerabzug iHv. 20 vH der Einnahmen vorzunehmen.

299 7. Vermeidung von Doppelbesteuerung

Das österr. EStG sieht weder eine Anrechnung noch einen Abzug ausländ. ESt. vor. Soweit sich die Anrechnung ausländischer Steuern bzw. die Freistellung ausländischer Einkünfte nicht aus den DBA ergibt, kann sie jedoch beim Bundesministerium für Finanzen beantragt werden (§ 48 Bundesabgabenordnung). Die Entscheidung liegt allerdings im Ermessen der Behörde.

300–309 Einstweilen frei.

Schweden

Schrifttum: *Bratt|Fernström|Tolstoj|Andersson*, Deklaration och beskattning, Stockholm 1988; *Briner*, Schweden, in Briner (Hrsg.), Internationales Steuer-Lexikon, Bd. 6 Zürich 1978/79; *Dablmann*, Business Operations in Sweden, Washington 1983; *Fischer|Vogel*, Schwedisches Handels- und Wirtschaftsrecht mit Verfahrensrecht, 3. Aufl. Heidelberg 1978; *Grosskopf|Edvardsson*, Inkomst- och förmögenhetsbeskattning, Teil I und II, 4. Aufl. Stockholm 1985; *Lodin|Lindencrona|Melz|Silfverberg*, Beskattning av inkomst och förmögenhet, Lund 1988; *Peagitsch-Strömberg*, Schweden, in Mennel (Hrsg.), Steuern in Europa, USA, Kanada und Japan (Loseblattwerk), Herne/Berlin.

Vorbemerkung: Mit 1. 1. 1991 wird in Schweden eine große StReform in Kraft treten. Übergangsregelungen gelten bereits für 1989 und 1990. Die nachstehenden Angaben betreffen die bisherige Rechtslage.

310 1. Überblick; Rechtsgrundlagen

Schweden kennt eine staatliche ESt. mit progressivem Staffeltarif und eine Kommunalsteuer mit proportionalen, lokal verschiedenen Tarifen; die Kommunalsteuer setzt sich aus einer Bezirks-, Gemeinde- und Kirchensteuer zusammen. Die staatliche ESt. ist zur Feinabstimmung der Progressionseffekte gespalten. Es werden zwei unterschiedliche Bemessungsgrundlagen ermittelt, die für die Berechnung einerseits eines Grundbetrages (grundbelopp) und andererseits eines Zusatzbetrages (tillägsbelopp) der ESt. dienen. Die Summe aus staatlicher und kommunaler ESt. sowie staatlicher Vermögensteuer darf in keiner Einkommensstufe die Summe aus 50 vH des zu versteuernden Einkommens und 25 vH (bei höheren Einkommen 30 vH) der Bemessungsgrundlage des Zusatzbetrages übersteigen. Bei Übersteigen sind in erster Linie die Vermögensteuer und der Grundbetrag der ESt. zu kürzen.

Rechtsgrundlagen: Rechtliche Grundlage der schwed. ESt. ist vor allem das KommunalsteuerG von 1928 und das Ges. über die staatliche ESt. von 1947 mit

späteren Reformen sowie des weiteren das SteuererhebungsG 1953, das VeranlagungsG 1956 und das Ges. über die stl. Bewertung von Grundstücken 1979. Die Bemessungsgrundlage der ESt. ist im KommunalsteuerG geregelt.

2. Persönliche Steuerpflicht

311

Unbeschränkt stpfl. sind Personen mit Wohnsitz (rechtlichem Domizil) in Schweden; andere Personen sind nur mit ihren Inlandseinkünften stpfl. Auch die Erhebung der kommunalen ESt. knüpft an den Wohnsitz des Stpfl. an; für Einkommen aus Grundvermögen und Unternehmen ist jedoch das Belegenheitsprinzip bzw. die Betriebsstättenregel maßgeblich.

3. Sachliche Steuerpflicht

a) Überblick

312

Der Einkommensbegriff ist für staatliche und kommunale ESt. grundsätzlich identisch. Das Einkommen setzt sich aus sechs Einkunftsarten zusammen. Zu beachten ist, daß bei der Berechnung der Bemessungsgrundlage für den Zusatzbetrag der staatlichen ESt. ein Verlustausgleich idR ausgeschlossen ist und daß das zu versteuernde Einkommen um bestimmte, bei der Berechnung der Bemessungsgrundlage für den Grundbetrag abzugsfähige Aufwendungen erhöht wird.

b) Betriebliche Einkünfte

313

Einkünfte aus unternehmerischer Tätigkeit, zu denen auch die Einkünfte aus selbständiger Arbeit zählen, sind nach den handelsrechtlichen Regeln ordnungsmäßiger Buchführung vorbehaltlich besonderer strechtlicher Normen zu ermitteln. Abziehbar sind grundsätzlich alle mit der unternehmerischen Tätigkeit verbundenen Aufwendungen.

► *Bewertung des Anlagevermögens*: Maßgebend sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Von abnutzbaren Wirtschaftsgütern ist eine degressive Sammelabschreibung zum Jahreshöchstsatz von 30 vH vom Restbuchwert oder eine lineare Einzelabschreibung mit maximal 20 vH der Anschaffungs- oder Herstellungskosten vorzunehmen. Betriebe ohne Buchführung können 25 vH des jeweiligen Restwertes absetzen. Für Bodenanlagen, Gebäude uä. gelten besondere Abschreibungsätze. Wirtschaftsgüter mit einer Nutzungsdauer bis zu drei Jahren sind im ersten Jahr voll abschreibbar.

► *Veräußerungsgewinne* beim Verkauf von Maschinen sind Einkünfte aus unternehmerischer Tätigkeit. Im übrigen (zB Betriebsgrundstücke) werden auch betriebliche Veräußerungsgewinne als Einkünfte aus gelegentlicher Erwerbstätigkeit erfaßt (vgl. Anm. 315).

► *Bewertung des Umlaufvermögens*: Die Bewertung des Warenendbestandes erfolgt prinzipiell an Hand des FIFO-Verfahrens. Generell sind Wertabschläge für Risiken iHv. 5 vH zulässig; außerdem kann eine im Folgejahr aufzulösende Rücklage in Höhe von 50 vH des verbleibenden Wertes (oder der entsprechenden Durchschnittswerte der beiden Vorjahre) gebildet werden. Für Rohstoffe und Stapelwaren sowie die zum Umlaufvermögen gehörenden Grundstücke und Aktien gelten besondere Regeln. Lohnintensive Betriebe, die diese Vorratsbewertungsregeln wenig nutzen können, dürfen eine im Folgejahr aufzulösende Rücklage iHv. 20 vH der gezahlten Löhne und Gehälter bilden.

► *Investitionsbegünstigungen*: Das schwedische EStRecht sieht für natürliche Personen eine allgemeine Investitionsrücklage vor, die 50 vH der jährlichen Nettoein-

künfte nicht übersteigen darf, auf ein zinsberechtigtes Konto einzubezahlen und innerhalb von acht Jahren zur Finanzierung bestimmter Investitionen zu verwenden ist.

Für Freischaffende, Kulturschaffende und Erfinder ist die Einrichtung eines besonderen Urheber- bzw. Erfinderkontos zur Bildung gewinnmindernder Rücklagen, die ein Hinausschieben bzw. eine Verteilung der Besteuerung auf mehrere Jahre bewirken, zulässig.

► *Personengesellschaften*: Ihr Gewinn wird unmittelbar den Gesellschaftern entsprechend ihrer Gewinnbeteiligung zugewiesen und bei ihnen versteuert.

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft: Sie werden entsprechend den Regeln über die Ermittlung unternehmerischer Einkünfte berechnet. Generell besteht Buchführungspflicht, die nur für Kleinbetriebe erleichtert ist.

314 c) Andere Einkünfte

Einkünfte aus Grundbesitz (außerhalb der Land- und Forstwirtschaft) werden grundsätzlich entweder wie die Einkünfte aus unternehmerischer Tätigkeit nach den Regeln ordnungsmäßiger Buchführung oder aber durch eine Überschubrechnung ermittelt. In beiden Fällen wird neben Mieteinnahmen der Nutzwert eigen genutzter Wohnungen bei der Einnahmenberechnung berücksichtigt. Für Ein- und Zweifamilienhäuser gelten Vereinfachungen: Als Einnahme wird nur der Nutzwert in Form eines Prozentanteils (2 – 8 vH) vom StWert berücksichtigt. Absetzbar sind grundsätzlich nur Schuldzinsen und eventuelle Erbbaurechtszinsbeträge.

Einkünfte aus Kapital: Dazu zählen neben Zinsen und Kapitalerträgen aus Beteiligungen auch StErstattungen sowie Einkünfte aus ausländischem Grundbesitz und aus Unternehmertätigkeit im Ausland. Gewisse Sparformen sind stbeganstigt durch StBefreiung der Zinsen.

Für die Einkünfte aus Kapital natürlicher Personen besteht darüber hinaus ein allgemeiner Kapitalertragsfreibetrag.

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit: Dazu zählen neben Löhnen und Gehältern auch Einkünfte aus gelegentlicher wissenschaftlicher, künstlerischer oder schriftstellerischer Tätigkeit, Krankengeld, Arbeitslosenunterstützungen, Unterhaltsleistungen, Renten, Pensionen uä. Von den Einnahmen sind Fahrtspesen, Reisekosten sowie ein Pauschalbetrag von 3 000 kr, höchstens jedoch 10 vH der Einnahmen aus aktiver Erwerbstätigkeit abzusetzen.

315 d) Veräußerungsgewinne

Sowohl betriebliche Veräußerungsgewinne aus Geschäften mit Grundstücken des Anlagevermögens als auch private Veräußerungsgewinne (hauptsächlich aus der Veräußerung von Grundstücken und Kapitalvermögen) fallen unter die *Einkünfte aus gelegentlicher Erwerbstätigkeit*.

Der Verkauf von Grundstücken und Gebäuden unterliegt der EStBesteuerung unabhängig von der Besitzdauer; Abschläge für die Geldentwertung sind vorgesehen.

Für nicht zum Betriebsvermögen gehörende Aktien, Obligationen und für bewegliches Anlagevermögen (ausgenommen Maschinen, s. Anm. 313) gilt, daß ein Veräußerungsgewinn bei einer Besitzdauer von weniger als zwei Jahren voll zu versteuern ist; danach wird ein bestimmter Teil des Gewinnes stfrei gestellt. Bei einer Besitzdauer von mehr als fünf Jahren sind Gewinne aus der Veräußerung von Obligationen und beweglichem Anlagevermögen stfrei.

4. Einkommensermittlung; Verluste

316

Ein Ausgleich positiver und negativer Einkünfte ist nur im Rahmen der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für den Grundbetrag der staatlichen ESt. und für die KommunalSt. zulässig; hierbei sind Auslandseinkünfte und Veräußerungsgewinne in der Regel nur mit gleichartigen Einkünften ausgleichsfähig. Nicht ausgleichsfähige Verluste sind auf sechs Jahre vortragsfähig.

Von der Summe der Nettoeinkünfte sind unter Beachtung bestimmter Höchstgrenzen abzuziehen: bei selbständig Tätigen Beiträge zur allgemeinen Kranken- und Rentenversicherung, ferner Prämien zu einer freiwilligen Pensionsversicherung und Unterhaltsleistungen an nicht im Haushalt lebende, in Ausbildung befindliche Kinder.

5. Berechnung der Einkommensteuer; Behandlung der Familie

317

Steuersätze: Die kommunale ESt. ist eine proportionale Steuer mit örtlich unterschiedlichen Sätzen; sie beträgt im Durchschnitt 30 vH und ist bei der Staatssteuer nicht abzugsfähig. Die Staatssteuer wird als GrundESt. und ab einem bestimmten Gesamteinkommen als ZusatzESt. erhoben, und zwar in folgender Höhe (Stand 1988):

GrundESt.	ZusatzESt.
bis 70 000 kr 5 vH	ab 140 000 – 190 000 kr 14 vH
über 70 000 kr 20 vH	über 190 000 kr 25 vH

Familienbesteuerung: Ehegatten sowie Eltern und Kinder werden getrennt veranlagt. Allgemeine kinderbezogene StErmäßigungen gibt es nicht; für Kinder unter 16 Jahren wird jedoch stfreies Kindergeld gewährt.

Vom EStBetrag sind unter Beachtung bestimmter Höchstgrenzen StAbzüge für entrichtete Gewerkschaftsbeiträge sowie unter bestimmten Voraussetzungen für den Ehegatten und für Alleinstehende mit Kindern vorzunehmen.

6. Erhebung der Einkommensteuer

318

Die Erhebung der ESt. erfolgt stets im Veranlagungswege, wobei auf die ESt-Schuld in zweimonatigen Abständen Vorauszahlungen zu entrichten sind. Bei Arbeitnehmern werden vom Arbeitslohn StBeträge abgezogen und vom Arbeitgeber abgeführt, die aber nur Vorauszahlungen auf die ESt. darstellen. Kap-ErtrSt. (*kupongskatt*) wird nur von Ausschüttungen schwedischer Aktiengesellschaften und Aktienfonds an ausländische Anteilseigner erhoben.

7. Vermeidung von Doppelbesteuerung

319

Soweit keine DBA bestehen, ist eine Anrechnung von Auslandssteuern auf die staatliche und die kommunale ESt. vorgesehen, begrenzt mit dem Betrag der staatlichen und kommunalen ESt., der anteilig auf die entsprechenden Auslandseinkünfte entfällt. Bei der Anrechnung ist ein allenfalls vorgenommener Abzug von StBeträgen als Betriebsausgabe und die daraus resultierende StErsparnis zu berücksichtigen.

Schweiz

Schrifttum: *Blumenstein*, System des StRechts, 3. Aufl. Zürich 1971; *Blumer|Graf*, Kaufmännische Bilanz und StBilanz, 8. Aufl. Zürich 1983; *Cagiannt|Höhn*, Unternehmenssteuer-

recht, 2. Aufl. Bern/Stuttgart 1989; *Eidgenössische Steuerverwaltung*, Die Steuern der Schweiz (Loseblattwerk), Teile I bis IV, Basel; *Groos*, Schweiz, in Mennel (Hrsg.), Steuern in Europa, USA, Kanada und Japan (Loseblattwerk), Herne/Berlin; *Höhm*, Doppelbesteuerungsrecht, Einführung in das interkantonale und internationale Steuerrecht der Schweiz, Bern 1973; *ders.*, StRecht, 6. Aufl. Bern 1988; *Känzig*, Die Eidgenössische Wehrsteuer (Direkte Bundessteuer), 2. Aufl., I. Teil, Basel 1982; *Margairaz/Merkli*, Die Besteuerung der Aktiengesellschaften in der Schweiz, Frankfurt 1980; *Masshardt*, Kommentar zur direkten Bundessteuer, 2. Aufl. 1985; *Ochsner*, Die Besteuerung der Grundstücksgewinne in der Schweiz, Zürich 1976; *Oesch*, Die stl. Behandlung der Wertzuwachsgevinne auf dem beweglichen Privatvermögen, Bern 1975; *Reimann/Zuppinger/Schärler*, Kommentar zum Zürcher StGesetz, Bände I–IV, Bern 1961–1969; *Rivier*, Droit fiscal suisse, Neuchatel 1980; *Studer*, Das schweizerische Bilanzsteuerrecht, Basel 1968; *Zuppinger/Schärler/Fessler/Reich*, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Ergänzungsband, 2. Aufl. Bern 1983.

320 1. Überblick; Rechtsgrundlagen

Vom Gesamteinkommen natürlicher Personen werden in der Schweiz einerseits eine BundesSt. (direkte BundesSt.; früher WehrSt.), deren Ertrag zu $\frac{3}{10}$ den Kantonen zugewiesen wird, und andererseits ESt. von den Kantonen und Gemeinden selbst erhoben. Die Ertragshoheit der Gemeinden richtet sich nach der jeweiligen Kantonalverfassung. Direkte BundesSt. wie auch Kantons- und Gemeindeeinkommensteuern weisen progressive Tarife auf, wobei sich die effektive Kantons- und GemeindeESt. aus der Anwendung von Hebesätzen ergibt.

Rechtsgrundlagen sind der Beschluß über die direkte BundesSt. v. 9. 12. 40 (BdBSt) mit laufenden Änderungen, kantonale StGesetze sowie Beschlüsse der Kantone und Gemeinden über die jährlichen Hebesätze.

321 2. Persönliche Steuerpflicht

Unbeschränkt stpfl. sind hinsichtlich der direkten BundesSt. Personen mit Wohnsitz oder Aufenthalt (sechs Monate oder drei Monate bei Aufenthalt im eigenen Haus oder schlicht Aufenthalt bei Ausübung einer Erwerbstätigkeit im Inland). Die unbeschränkte StPflcht erstreckt sich nicht auf Einkünfte aus ausländischen Betrieben und im Ausland belegenen Grundstücken (jedoch Progressionsvorbehalt).

Für unbeschränkt stpfl. Personen, die nicht Schweizer Staatsbürger sind, besteht die Möglichkeit einer Schätzung des Einkommens nach dem persönlichen Aufwand (vgl. hierzu *Safarik*, European Taxation 1988 S. 278). Beschränkt Stpfl. unterliegen der Schweizer ESt. nur mit den im Inland erzielten Einkünften, im wesentlichen mit solchen aus Grundeigentum, einer in der Schweiz gelegenen Betriebsstätte, aus einer im Inland ausgeübten persönlichen Tätigkeit, aus Pensionen aus inländischen Kassen, aus den Tantiemen als Mitglied der Verwaltung oder der Geschäftsführung von KapGes. und solchen aus Kapitalvermögen.

Die kantonale ESt. knüpft zwar an das Wohnsitzprinzip an, doch sind Einkünfte aus außerkantonalen Betrieben und Grundstücken meist freigestellt. Gem. Art. 46 Abs. 2 Bundesverfassung gilt zudem das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung.

3. Sachliche Steuerpflicht

322 a) Überblick

Der BdBSt definiert Einkommen für die direkte BundesSt. sehr umfassend als das „gesamte Einkommen des Stpfl. aus Erwerbstätigkeit, Vermögensertrag und

anderen Einnahmequellen“; der Aufzählung einzelner Einkunftsarten kommt bloß demonstrativer Charakter zu (zu Abgrenzungsfragen vgl. Anm. 324 f.). Von den Einnahmen („rohes Einkommen“) sind die „zur Erzielung des stbaren Einkommens erforderlichen Gewinnungskosten“ abzuziehen; das sind die Kosten, die in einem objektiven Zusammenhang mit der Einnahmenerzielung stehen.

b) **Erwerbseinkommen**

323

Zu dem „Einkommen aus einer Tätigkeit“ (Erwerbseinkommen) rechnet das Schweizer EStRecht gewerbliche, selbständige, nichtselbständige und land- und forstwirtschaftliche Einkünfte sowie entsprechende Ersatzeinkommen.

Gewerbliche, selbständige und land- und forstwirtschaftliche Einkünfte: Die Ermittlung erfolgt, soweit Buchführungspflicht besteht oder freiwillig Bücher geführt werden, durch Betriebsvermögensvergleich, im übrigen je nach vorhandenen Unterlagen durch Voll- oder Teilschätzungen. Für die gewerbliche Gewinnermittlung sind darüber hinaus Bestimmungen zur Abzugsfähigkeit von Betriebsausgaben sowie stl. Bilanzierungsvorschriften zu beachten.

► *Bewertung des Anlagevermögens:* Eigene stl. Regeln bestehen nicht. Die stl. Bewertung folgt den kaufmännischen Grundsätzen. Maßgebend sind danach idR die Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Von den Anschaffungs- und Herstellungskosten abnutzbarer Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens können degressive Abschreibungen nach festgesetzten AfA-Sätzen vom Buchwert vorgenommen werden. Ein nachhaltiger Wertverzehr kann die Geschäftsmäßigkeit einer Abschreibung nicht abnutzbarer Wirtschaftsgüter begründen. Für Elektrizitätswerke und Schifffahrt gelten daneben besondere AfA-Sätze.

► *Betriebliche Veräußerungsgewinne* gehören bei der direkten BundesSt. nur dann zum stbaren Einkommen, wenn für den Veräußerer Buchführungspflicht besteht. Bei Fehlen einer Buchführungspflicht unterliegen sie jedenfalls der kantonalen Besteuerung.

► *Bewertung des Umlaufvermögens:* Der Stpfl. hat das Niederstwertprinzip zu beachten, die Bewertung des Warenendbestandes kann nach dem LIFO-, FIFO- oder Durchschnittspreisverfahren erfolgen.

50 vH der Jahreslohnsumme (bzw. des Versicherungswertes des abnutzbaren Anlagevermögens oder des Vorratsvermögens) können im Rahmen der Ermittlung der direkten BundesSt. einer versteuerten Arbeitsbeschaffungsreserve zugeführt werden, die bei Verwendung in Höhe der StDifferenz zwischen stfreier und stpfl. Reservenbildung eine StVergütung nach sich zieht. Diese stellt Betriebseinnahme dar. Kantone sehen ähnliche Regelungen vor.

► *Personengesellschaften:* Der Gewinn wird anteilig den Gesellschaftern entsprechend ihrer Beteiligung am Gewinn zugerechnet.

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit: Von den Einnahmen sind als Gewinnungskosten Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsort, Mehrkosten für auswärtige Verpflegung und Schichtarbeit sowie sonstige Kosten abzusetzen. Für die sonstigen Kosten ist eine Pauschale vorgesehen.

Renten, Pensionen und ähnliche Einnahmen sind je nach dem, ob sie eigen- oder fremdfinanziert wurden, teilweise stpfl. bzw. voll stpfl. Mit der StPflicht korrespondiert die Möglichkeit zum Abzug der Prämienzahlung als Gewinnungskosten.

c) **Andere Einkünfte**

324

Einkommen aus Vermögensertrag: Dazu rechnet der Ertrag aus der Nutzung von unbeweglichem und beweglichem Vermögen.

► *Einkommen aus unbeweglichem Vermögen* umfaßt auch den Mietwert eigengenutzter Wohnungen in Höhe bestimmter Prozentsätze des Vermögenswertes. Von den Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung können an Stelle der nachgewiesenen Gewinnungskosten Pauschalbeträge abgesetzt werden.

► *Ertrag des beweglichen Vermögens* sind alle Wertzuflüsse, die der Stpfl. für die Überlassung von beweglichen Sachen zur Nutzung oder für Kapitalhingabe erhält. Unterschieden wird zwischen Sachertragseinkommen, Kapitalertragseinkommen aus Guthaben, Beteiligungen (Kapitalanteilsrechte und Gewinnanteilsrechte) und aus Anteilen an Anlagefonds, Ertrag aus Immaterialgüterrechten und Nutznießungsertrag. Ertrag ist nur, was der Stpfl. ohne Schmälerung der Substanz als Entgelt für die Gebrauchsüberlassung oder Kapitalhingabe erhält.

Einkommen aus anderen Quellen: Hier werden wiederkehrende Einkünfte aus nicht übertragbaren, persönlichen Rechten erfaßt, die ihren Rechtsgrund nicht in der Erwerbstätigkeit haben. Das gilt zB für Renten, soweit sie nicht Ersatzeinkommen iSd. erweiterten Erwerbseinkommens sind; sie unterliegen idR nur dann und insoweit der Besteuerung, als die Prämien beim Versicherten abzugsfähig waren. Als Einkommen aus anderen Quellen werden auch Unterhaltsleistungen erfaßt, soweit keine Bedürftigkeit des Empfängers besteht.

325 d) Außerordentliches Einkommen, Veräußerungsgewinne

Grundsätzlich werden nach Schweizer EStRecht auch unregelmäßig bzw. einmalig fließende Einkünfte zum Einkommen gerechnet, wobei zwischen reinen Wertzuflüssen und Veräußerungsgewinnen unterschieden wird.

Reine Wertzuflüsse (wie zB Lotteriegewinne) sind schon auf Grund der Generalklausel stbar und zählen damit stets zum Einkommen, es sei denn, das Gesetz sieht eine StBefreiung vor (so zB nach den meisten StGesetzen für Erbschaften, Schenkungen und Vermächtnisse).

Veräußerungsgewinne, die auf eine gewerbliche Tätigkeit zurückzuführen sind, gelten als Erwerbseinkommen; private Veräußerungsgewinne werden von der Generalklausel nicht erfaßt und unterliegen damit der ESt. nur, wenn und soweit das Gesetz dies ausdrücklich anordnet. Bei privaten Grundstücksveräußerungen fällt danach im Regelfall in Abhängigkeit von der Besitzdauer eine kantonale GrundstücksgewinnSt an, wobei zT die Veränderung des Geldwertes während der Besitzdauer berücksichtigt wird. Im übrigen unterliegen Gewinne aus der Veräußerung von Privatvermögen im Bund und in den meisten Kantonen keiner Besteuerung.

326 4. Einkommensermittlung; Verluste

Ein Verlustausgleich ergibt sich aus dem Umstand, daß die Gewinnungskosten nicht von den korrespondierenden Einnahmen, sondern erst vom Roheinkommen abzusetzen sind. Ein Verlustvor- bzw. -rücktrag erfolgt auch insofern, als bei den meisten Kantonen zwei Kalender- bzw. Geschäftsjahre die Bemessungsperiode bilden. Schließlich können überdies die Verluste mehrerer, der Bemessungsperiode vorangegangener Jahre mit dem Gewinn der Bemessungsperiode verrechnet werden.

Neben den Gewinnungskosten sind bei Bundes- und Kantonalsteuern ua. abzugsfähig: Schuldzinsen, Renten und dauernde Lasten, Beiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung an bundesrechtlich geregelte Kassen und zur freiwilligen Unfall-, Kranken- und Pensionsversicherung sowie unter bestimmten Voraussetzungen Unterhaltsleistungen an unterstützungsbedürftige Personen.

5. Berechnung der Einkommensteuer; Behandlung der Familie

327

Steuersätze: Die Bundessteuer wird mit einem progressiven Tarif nach dem System der Teilmengenstaffelung erhoben. Der höchste Marginalsatz beträgt 11,5 vH. Die StSätze der Kantone und Gemeinden sind ebenfalls progressiv, jedoch regional und lokal verschieden. Die StBelastung durch Kantone und Gemeinden übersteigt idR nicht 30 vH.

Familienbesteuerung: Das Einkommen der „in ungetrennter Ehe“ lebenden Frau sowie der mj. Kinder (ausgenommen Erwerbseinkommen) wird bei der BundesSt und in allen Kantonen dem Einkommen des Ehemannes (Inhabers der elterlichen Gewalt) zugerechnet. Das Erwerbseinkommen der Ehefrau wird um einen sachlichen Freibetrag gekürzt.

An persönlichen Freibeträgen sieht der BdBSt solche für den nicht verdienenden Ehegatten, für Kinder unter 18 Jahren sowie für den Stpfl. in Form einer Nullzone im Tarif vor.

6. Erhebung der Einkommensteuer

328

Die BundesSt. wird idR für einen Veranlagungszeitraum von zwei Jahren erhoben, wobei die StBemessung nach dem Einkommen der zwei der StPeriode vorangegangenen Kalenderjahre erfolgt (Pränumerandobesteuerung). Die so ermittelte Steuer ist je zur Hälfte zum 1. März der jeweils auf die Jahre der StPeriode folgenden Kalenderjahre zu entrichten.

Verrechnungssteuer: Sie ist die einzige QuellenSt, die in der Schweiz gleichermaßen für In- und Ausländer erhoben wird. Sie beträgt bei Einkünften aus Kapitalvermögen (Erträge aus inländischen Beteiligungsrechten, Schuldverschreibungen und Guthaben bei inländischen Kreditinstituten) und Lotteriegewinnen 35 vH, hingegen 8,5 vH bei einmaligen bzw. 15 vH bei laufenden Leistungen aus Kapital- und Rentenversicherungen.

Eine Quellenbesteuerung von Arbeitslöhnen findet nur bei ausländ. Arbeitnehmern statt.

7. Vermeidung von Doppelbesteuerung

329

Das Schweizer EStRecht sieht keine unilaterale Anrechnung ausländischer ESt. vor, die Praxis gestattet jedoch den Abzug nichtrückforderbarer ausländ. Steuern als Gewinnungskosten, sofern nicht ein DBA die Anrechnung vorschreibt. Auf die bestehenden Befreiungsregeln für im Ausland gelegene Betriebsstätten und Grundstücke wurde bereits hingewiesen (vgl. Anm. 321).

Spanien

Schrifttum: *Deloitte, Haskins & Sells*, Taxation in Spain, New York 1983; *Frühbeck*, StRecht in Spanien, 2. Aufl. Herne/Berlin 1974; *Instituto de Estudio Fiscales* (Hrsg.), Estudios de Derecho Tributario, Bd. I und II, Madrid 1979; *Ministerio des Hacienda* (Hrsg.), Los Impuestos en España, 8. Aufl. Madrid 1980; *Leyes Tributarias, Legislación básica*, Madrid 1980; *Manual del impuesto sobre la renta de las personas físicas*, Madrid 1981; *Selling*, Spanien, in Mennel (Hrsg.), Steuern in Europa, USA, Kanada und Japan (Loseblattwerk), Herne/Berlin; *ders.*, Handbuch des span. StRechts, Herne/Berlin 1988; *Stenger*, Investitionen in Spanien, Herne/Berlin 1980.

330 **1. Überblick; Rechtsgrundlagen**

Die span. ESt. (*impuesto sobre la renta de las personas físicas*) ist eine staatliche Steuer mit progressivem Teilmengentarif auf das Einkommen natürlicher Personen. Daneben werden vereinzelt auf bestimmte Einkünfte „*Schedulensteuern*“ erhoben, ihre Bedeutung ist jedoch seit der StReform 1978 gering. Die ESt. und VSt. darf zusammen 70 vH der EStBemessungsgrundlage nicht übersteigen.

Rechtsgrundlage ist das Gesetz v. 8. 9. 78 mit späteren Änderungen.

331 **2. Persönliche Steuerpflicht**

Unbeschränkt stpfl. sind natürliche Personen mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt (mindestens 183 Tage im Jahr) in Spanien, Staatsbürger im öffentlichen Dienst mit Auslandswohnsitz und Nichtansässige, die Mitglied einer spanischen „*Familieneinheit*“ sind (vgl. Anm. 337). Im übrigen sind Nichtansässige beschränkt stpfl. mit ihren Inlandseinkünften, wobei der Umfang der StPflcht davon abhängt, ob im Inland eine Betriebsstätte vorhanden ist.

3. Sachliche Steuerpflicht332 **a) Überblick**

Das Einkommen setzt sich aus vier Einkunftsarten zusammen: persönliche Arbeit; wirtschaftliche Tätigkeit jeder Art; Vermögensbesitz; Veräußerungsgewinne. Der Einkommensbegriff ist demnach nicht umfassend definiert.

333 **b) Betriebliche Einkünfte**

Zu den Einkünften aus wirtschaftlicher Tätigkeit zählen Einkünfte aus land- und forstwirtschaftlicher, gewerblicher und selbständiger Tätigkeit. Diese Einkünfte werden, soweit die Durchführungsbestimmungen zum span. EStG Buchführungspflicht anordnen, auf Grundlage eines Betriebsvermögensvergleiches ermittelt; die Handelsbilanz ist dabei nicht maßgebend. Im übrigen erfolgt eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung oder eine Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen für kleine Unternehmer, Freiberufler und Künstler.

Betriebsausgaben: Abziehbar sind die zur Erzielung von Einnahmen notwendigen Kosten. Die Abzugsfähigkeit ist detailliert in Durchführungsverordnungen und Erlassen geregelt.

Bewertung des Anlagevermögens: Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens sind mit den historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten; diese können zu vorgesehenen Stichtagen entsprechend einem offiziellen Aufwertungskoeffizienten zum Ausgleich der Inflation erfolgsneutral neu bewertet werden. Abschreibungen sind im Regelfall linear vorzunehmen, für bestimmte Wirtschaftsgüter mit einer Nutzungsdauer von mehr als drei Jahren ist auch eine degressive AfA zulässig. Für Wirtschaftsgüter der Erdöl- und Bergbaubranche und der Forstwirtschaft gelten besondere Regelungen.

Betriebliche Veräußerungsgewinne sind, wenn die Anschaffung mehr als ein Jahr zurückliegt, im Rahmen einer eigenen Einkunftsart zu versteuern (vgl. Anm. 335), soweit sie nicht innerhalb von zwei Jahren in gleichartige Wirtschaftsgüter reinvestiert werden.

Bewertung des Umlaufvermögens: Maßgebend ist das Niederstwertprinzip; als Bewertungsverfahren werden die LIFO-, die FIFO- und die Durchschnittspreismethode anerkannt.

Investitionsbegünstigungen sind in Form von Abzügen vom StBetrag (idR 10 vH) vorgesehen. Besondere Abzüge werden vor allem im Zusammenhang mit der Schaffung zusätzlicher Arbeitsplätze, Exportförderung sowie für Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen gewährt.

Personengesellschaften: Sie unterliegen im Regelfall der KSt.; unter bestimmten Voraussetzungen (kleinere Gesellschaften) kann jedoch (ebenso wie bei KapGes.) für eine Einkommensbesteuerung des anteiligen Gewinnes beim Gesellschafter optiert werden. Bei bestimmten Gesellschaftsformen, zB Gemeinschaften von Freiberuflern, ist eine unmittelbare Zurechnung beim Gesellschafter obligatorisch.

c) Andere Einkünfte

334

Einkünfte aus persönlicher (nichtselbständiger) Arbeit: Sie werden als Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten ermittelt. Die Werbungskosten sind beispielhaft aufgezählt.

Einkünfte aus Vermögensbesitz: Zu ihnen zählen Einkünfte aus Grundbesitz und aus Kapitalvermögen, soweit sie nicht schon bei den Einkünften aus wirtschaftlicher Tätigkeit erfaßt werden. Ermittelt wird der Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten. Stpfl. ist auch der Nutzwert eigengenutzter städtischer Wohnungen, der vom Katasterwert des Grundstücks bemessen wird. Hier von sind lediglich Finanzierungskosten abzugsfähig. Von Mieteinnahmen sind dagegen auch Reparatur- und Erhaltungsaufwendungen abzugsfähig.

d) Veräußerungsgewinne

335

Die vierte Einkunftsart umfaßt *Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen* des Betriebsvermögens und des Privatvermögens. Auf die Anschaffungskosten werden bei der Veräußerungsgewinnermittlung Aufwertungskoeffizienten angewendet. Nicht stpfl. sind im Regelfall Wertänderungen, die beim Begünstigten im Zuge der Erbfolge oder von Schenkungen sowie bei Auflösung von Gemeinschaften und Vermögensmassen eintreten; unter bestimmten Voraussetzungen wird jedoch eine Realisierung beim Erblasser bzw. Geschenkgeber eines Vermögensgegenstandes angenommen. Gewinne aus der Veräußerung des Hauptwohnsitzes bleiben bei Reinvestition innerhalb von zwei Jahren stfrei. Daneben ist zu beachten, daß Gemeinden auf Grundstücksveräußerungsgewinne Bodenwertzuwachssteuern erheben.

Als realisierte Wertsteigerung werden auch Unterhaltsleistungen beim geschiedenen Ehegatten angesehen (beim Zahlenden Vermögensminderung).

4. Einkommensermittlung; Verluste

336

Positive und negative Einkünfte sind miteinander auszugleichen, ein allfälliger negativer Betrag an Gesamteinkünften kann auf fünf Jahre vorgetragen werden. Beschränkungen bestehen für Vermögensverluste.

5. Berechnung der Einkommensteuer; Behandlung der Familie

337

Steuersätze: Der EStTarif ist progressiv und nach dem System der Teilmengensstaffelung aufgebaut. Die StSätze reichen bis 56 vH (1989). Für außerordentliche Einkünfte gibt es Tarifermäßigungen.

Familienbesteuerung: Ehegatten sowie Eltern und ihre mj. Kinder wurden bisher als Mitglieder einer im Inland ansässigen Familieneinheit zusammenveran-

lagt. Der span. Verfassungsgerichtshof hat in einer Entscheidung vom 20. 2. 1989 die Zusammenveranlagung für verfassungswidrig erklärt (Diskriminierung der Ehe). Die Entscheidung erzwingt eine völlige Neuordnung der Familienbesteuerung.

Für den Ehegatten, für Kinder, Familienmitglieder über 70 Jahre, behinderte Familienmitglieder und für unterhaltsbedürftige Eltern und Großelternanteile sind Absetzbeträge (Kürzungen des StBetrages) vorgesehen.

Weitere Absetzbeträge: Vom StBetrag sind ferner in Abzug zu bringen: Bestimmte Prozentsätze der Beiträge zu Lebens-, Unfall- und Invaliditätsversicherungen, von Krankheitskosten, von Aufwendungen zur Wohnraumsanierung oder von bestimmten Spenden. Zu den Abzügen für Investitionen s. Anm. 333. Für Dividenden aus Beteiligungen an inländ. KapGes. können 10 vH vom StBetrag abgezogen werden. Dieser StAbzug steht nur dann zu, wenn die Gesellschaft für den ausgeschütteten Gewinn keine StVergünstigung in Anspruch genommen hat.

338 6. Erhebung der Einkommensteuer

Die span. ESt. wird grundsätzlich im Wege der Selbstbemessung erhoben; auf die EStSchuld sind Vorauszahlungen nach eigener Einschätzung zu leisten. Mit der Abgabe der StErklärung ist auch die Abschlußzahlung zu entrichten.

Für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit kommt ein StAbzugsverfahren zur Anwendung, wobei der Arbeitgeber entsprechend den zu Jahresbeginn vorherrschenden persönlichen Verhältnissen des Arbeitnehmers LStAbzüge zu schätzen und an die StBehörde abzuführen hat. Dieser Abzug hat jedoch nur vorläufigen Charakter.

Anrechenbare Quellensteuern werden ferner von Einkünften aus Kapitalvermögen (25 vH), von den Honoraren an Freiberufler (10 vH), von Bezügen der Verwaltungsmitglieder (25 vH) sowie von Pensionen und ähnlichen Bezügen erhoben.

Beschränkt Stpfl. unterliegen mit ihren inländ. Einkünften idR Sondersteuern, die meist in Form eines definitiven Quellensteuerabzuges erhoben werden.

339 7. Vermeidung von Doppelbesteuerung

Für ausländische Einkünfte aus persönlicher Arbeit und aus ständigen Niederlassungen im Ausland ist die Anrechnung ausländischer ESt. bis zum Betrag der entsprechenden auf die Auslandseinkünfte entfallenden span. ESt. vorgesehen. Im übrigen ist lediglich ein Abzug ausländischer Steuern von der Bemessungsgrundlage zulässig.

USA

Schrifttum: *Andrews*, Basic Federal Income Taxation, Boston/Toronto 1985; *Becker|Fink|Jakob*, Unternehmerische Tätigkeit in den Vereinigten Staaten von Amerika, Herne/Berlin 1988; *Bittker*, Federal Taxation of Income, Estate, and Gifts, 4 Bde., New York; *Briner*, Vereinigte Staaten, in *Briner* (Hrsg.), Internationales Steuer-Lexikon, Bd. 5, Zürich 1978; *Chown|Halpern*, The Taxation of Direct Investment in the United States, London 1980; *Commerce Clearing House*, Standard Federal Tax Reporter (Loseblattwerk), Chicago; *Dreising*, Unternehmenserwerb und Besteuerung in den USA, Herne/Berlin 1980; *Eustice*, Bittker

und Eustice's Federal Income Taxation of Corporation and Shareholders, 4. Aufl. New York 1983; *Klynveld|Main|Goerdeler*, Doing business in the United States, 1986; *Kragen|McNulty*, Federal Income Taxation, Bd. 1, St. Paul/Minn. 1979; *McNulty*, Federal Income Taxation of Individuals, 3. Aufl. St. Paul/Minn. 1983; *Mertens*, Law of Federal Income Taxation (Loseblattwerk), New York; *Müssener*, Vereinigte Staaten von Amerika, in Menzel (Hrsg.), Steuern in Europa, USA, Kanada und Japan (Loseblattwerk), Herne/Berlin; *Pechman*, Federal Tax Policy, Washington 1983; *Prentice Hall*, 1988 Federal Tax Handbook, 1988; *Surrey|McDaniel|Ault|Koppleman*, Federal Income Taxation, 2 Bde, New York 1986; *Veltins*, Das Recht der US-partnership und limited partnership einschließlich ihrer Besteuerung, Herne/Berlin 1984; *Zschiegner|Habert*, Das EStRecht der USA, IWB F. 8 USA Gr. 2 S. 429; *dies.*, Das US-StÄnderungsgesetz 1987, IWB F. 8 USA Gr. 2 S. 515.

1. Überblick; Rechtsgrundlagen

340

In den USA werden neben einer BundesESt. (*federal income tax*) mit progressivem Teilmengentarif auf das Einkommen natürlicher Personen auch von den meisten Einzelstaaten und zT von lokalen Gebietskörperschaften (im wesentlichen von den Städten) ESt. erhoben, zT in Form von Zuschlägen zur BundesESt., zT nur auf bestimmte Einkünfte. Die ESt. der nachgeordneten Körperschaften wird von der Bemessungsgrundlage der BundesESt abgezogen.

Rechtsgrundlage: Gesetzliche Grundlage der BundesESt. ist der *Internal Revenue Code* (IRC).

2. Persönliche Steuerpflicht

341

Der BundesESt. unterliegen nur natürliche Personen. Für Trusts und Nachlaßvermögen gelten jedoch weitgehend die Vorschriften über die ESt. Unbeschränkt stpfl. sind – unabhängig von ihrem Wohnsitz – US-Staatsbürger (bei Erwerb einer zweiten Staatsbürgerschaft und Wohnsitz im Ausland dauert eine Art von unbeschränkter StPfl. noch zehn Jahre fort) sowie Ausländer mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt in den USA (*resident aliens*). Nicht im Inland ansässige Ausländer sind beschränkt stpfl. mit ihren Inlandseinkünften.

3. Sachliche Steuerpflicht

a) Überblick

342

Als Bruttoeinkommen gilt die Summe aller laufenden oder einmaligen Einnahmen. Diese unbestimmte und zugleich umfassende Definition des Einkommensbegriffes wird vom IRC einerseits durch eine umfangreiche, aber bloß demonstrative Aufzählung einzelner stpfl. Einkunftsarten erläutert, zum anderen negativ abgegrenzt: Nicht zum Einkommen gehören demnach ua. Leistungen von Sozialversicherungsträgern, Erbschaften, Schenkungen, Lebensversicherungssummen, Stipendien, Zinsen aus Obligationen, die von Einzelstaaten und Gemeinden emittiert wurden. Die Kosten der Einnahmenerzielung sind vom Gesamtbruttoeinkommen abzusetzen, soweit sie durch die Einnahmenerzielung veranlaßt und angemessen sind.

Die Ermittlung der Einkünfte erfolgt entweder mit Hilfe einer Einnahmen-Überschußrechnung (*cash method*) oder nach der „*accrual method*“, die etwa dem Betriebsvermögensvergleich entspricht und vor allem von den KapGes. angewendet wird. Ein stl. vorgeschriebenes Buchführungssystem besteht nicht.

343 **b) Betriebliche Einkünfte**

Unternehmensgewinne: Die Ermittlung hat bei umfangreichen Vorrats- und Warenlagern nach der „accrual method“ zu erfolgen, wobei Ansatz und Bewertung in der StBilanz regelmäßig unabhängig von der Handelsbilanz vorgenommen werden. Die Bilanzierungspraxis richtet sich nach den general accepted accounting principles (GAAP).

► **Betriebsausgaben:** Betrieblich veranlaßte Aufwendungen sind abziehbar, wenn sie normal und notwendig sind. Einschränkungen gelten ua. für Reisekosten, Kfz-Kosten, Repräsentationsaufwand, Schmiergelder.

► **Bewertung des Anlagevermögens:** Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens sind mit den historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Abschreibungen sind im Regelfall linear nach der stl. vorgegebenen Nutzungsdauer vorzunehmen (bei längerer Nutzungsdauer degressiv). Die mit dem Economic Recovery Tax Act 1981 eingeführte beschleunigte Abschreibung (accelerated cost recovery system - ACRS) wurde durch die StReform 1986 erheblich eingeschränkt. Zur Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens vgl. Anm. 345.

► **Bewertung des Umlaufvermögens:** Sie erfolgt zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder zum niedrigeren Tagespreis. Zulässig ist die FIFO-, unter bestimmten Voraussetzungen auch die LIFO-Methode.

► **Investitionsbegünstigungen:** Der Investment Tax Credit wurde durch die StReform 1986 rückwirkend ab 1. 1. 86 gestrichen.

► **Personengesellschaften:** Der Gewinn wird grundsätzlich (ebenso wie unter bestimmten Voraussetzungen der von kleinen, personenbezogenen Kapitalgesellschaften) direkt den Gesellschaftern zugerechnet und bei diesen besteuert.

Kommanditgesellschaften, deren Anteile zum Börsenhandel zugelassen sind, werden seit 1988 wie Kapitalgesellschaften behandelt (Übergangsregelung für Altgesellschaften). Die Zuweisung von Verlusten bei Personengesellschaften wird meist nur im Rahmen von Höchstbeträgen (idR Haftungskapital) zugelassen.

► **Zugriffsbesteuerung:** Gemäß subpart F IRC wird dem unbeschränkt Stpfl. auch der nicht ausgeschüttete Gewinnanteil aus wesentlichen Beteiligungen an bestimmten ausländischen Kapitalgesellschaften zugerechnet.

Einkünfte aus selbständiger Arbeit: Die Ermittlung erfolgt wie bei gewerblichen Einkünften.

344 **c) Andere Einkünfte**

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit: Als Werbungskosten können nur bestimmte Aufwendungen (vor allem Reisekosten, Umzugskosten) abgezogen werden. Ausländische Arbeitseinkünfte sind unter bestimmten Voraussetzungen bis zu 70 000 \$ stfrei.

Einkünfte aus Vermögensbesitz: Bei der BundesESt. gilt eine StBefreiung für Zinsen aus Obligationen der Einzelstaaten. Die bis 1986 vorgesehenen Freibeträge für Dividenden sind durch die StReform weggefallen. – Der Mietwert eigengenutzter Wohnungen ist nicht stpfl.

345 **d) Veräußerungsgewinne**

Gewinne aus der Veräußerung betrieblicher oder privater Vermögenswerte fallen unter den Einkommensbegriff. Stpfl. ist die Differenz zwischen Erlös und „Kostenbasis“ (idR seinerzeitige Anschaffungskosten abzüglich Abschreibungen).

Begünstigungen bestehen im Fall von Ersatzinvestitionen und bei Veräußerung des eigengenutzten Wohnhauses bei Erwerb eines neuen Wohnsitzes.

Die bis 1986 gültige begünstigte Besteuerung bestimmter Veräußerungsgeschäfte (capital gains; vor allem Wertpapiere, Firmenwert, nichtbetrieblicher Grundbesitz und sonstige Gegenstände des Privatvermögens) sind durch die StReform beseitigt worden. Kapitalverluste sind grundsätzlich mit Kapitalgewinnen ausgleichsfähig, darüber hinaus bis 3 000 \$ mit anderen Einkünften verrechenbar. Der Rest ist vortragsfähig.

Gewinne aus der Veräußerung von US-Grundbesitz durch Ausländer fallen nach dem Foreign Investment in Real Property Tax Act (FIRPT) unter die StPflicht, gleichgültig, ob sie direkt oder indirekt (durch Beteiligung an US-Grundstücksgemeinschaften) erzielt wurden.

4. Einkommensermittlung; Verluste

346

Im Rahmen der Ermittlung des Bruttoeinkommens ist ein Verlustausgleich grundsätzlich möglich, wobei jedoch Beschränkungen für Verluste bestehen, die nicht aus Unternehmen oder anderen Erwerbstätigkeiten, sondern aus „passiven“ Einkünften stammen. Für gewerbliche Verluste, die nicht ausgeglichen werden können, ist ferner ein Rücktrag auf die vorangegangenen drei Jahre und danach ein Vortrag auf die 15 Folgejahre möglich. Verluste aus passiver Tätigkeit (zB KG-Beteiligung, Vermietung) können nur mit Gewinnen aus passiver Tätigkeit in den Folgejahren verrechnet werden. Zu Kapitalverlusten vgl. Anm. 345.

Vom Bruttoeinkommen sind abzugsfähig Unterhaltsleistungen für den geschiedenen oder getrennt lebenden Ehegatten (StPflicht beim Empfänger) und Aufwendungen für die Altersversorgung. Von dem hiernach berechneten „berichtigten Bruttoeinkommen“ (adjusted gross income) sind ua. die an die Einzelstaaten und Gemeinden entrichteten Beträge an ESt., Grundsteuer, Vermögensteuern, Krankheitskosten, bestimmte, noch nicht berücksichtigte Werbungskosten unselbständig Tätiger (zB Gewerkschaftsbeiträge), Spenden an Wohltätigkeitseinrichtungen, zT unter Berücksichtigung einer zumutbaren Mehrbelastung in Abzug zu bringen. Zinsen zur Finanzierung von Kapitalanlagen sind bis zum Gesamtbetrag der Kapitaleinkünfte abzugsfähig. Die Abzugsfähigkeit sonstiger privater Schuldzinsen wurde durch die StReform 1986 im wesentlichen beseitigt (5jährige Übergangsfrist).

5. Berechnung der Einkommensteuer; Behandlung der Familie

347

Steuersätze: Der Tarif der BundesESt. kennt ab 1988 nur noch zwei Sätze von 15 vH (bis zu einem Einkommen von 17 850 \$) und 28 vH (darüber).

Der niedrigere Satz wird bei höheren Einkommen durch Erhebung einer Ergänzungsabgabe von 5 vH schrittweise abgebaut, so daß ab einer bestimmten Einkommenshöhe (1988 für Alleinstehende 100 480 \$) die Belastung einheitlich 28 vH beträgt. Für Verheiratete und für Haushaltsvorstände gelten höhere Einkommensgrenzen. Die Beträge sind ab 1989 indiziert.

Die *alternative Mindeststeuer* (iHv. 21 vH) soll sicherstellen, daß die StPflicht nicht durch Ausnutzung von StBegünstigungen übermäßig vermindert wird. Bemessungsgrundlage ist das stpfl. Einkommen zuzüglich bestimmter StBegünstigungen.

Die Tarife der Einzelstaaten variieren; sie sind zT progressiv, zT proportional und liegen regelmäßig unter 10 vH.

Familienbesteuerung: Ehegatten werden im allgemeinen zusammen veranlagt, können aber bei Erfüllung bestimmter Voraussetzungen eine getrennte Veranlagung beantragen. Kinder werden stets getrennt von ihren Eltern veranlagt. Bei Zusammenveranlagung und für Alleinstehende mit Kindern erhöhen sich (wie erwähnt) die Einkommensstufen des Tarifes.

Von der Bemessungsgrundlage sind vor Anwendung des EStTarifs persönliche Freibeträge iHv. 2 000 \$ (für den Stpfl. selbst, für den Ehegatten im Fall der Zusammenveranlagung und für jeden Unterhaltsberechtigten) in Abzug zu bringen.

Vom StBetrag sind Abzüge für bestimmte Investitionen, arbeitsplatzerhaltende Maßnahmen, Energiesparmaßnahmen, Abzüge für Spenden an politische Parteien, Kinderbetreuungskosten uä. möglich. Darüber hinaus werden in Form von StAbzügen persönliche Verhältnisse des Stpfl. oder seiner Angehörigen berücksichtigt.

348 6. Erhebung der Einkommensteuer

Unbeschränkt Stpfl. haben die BundesESt. im Wege der Selbstbemessung in Form von Vierteljahresvorauszahlungen und einer Abschlußzahlung bei Abgabe der StErklärung zu entrichten. Bei Arbeitnehmern werden Vorauszahlungen im Wege des Quellenabzuges erhoben, die mit der ESt. zu verrechnen sind. Kapitalerträge unbeschränkt Stpfl. unterliegen keinem Quellenabzug.

Beschränkt Stpfl. werden mit Einkünften aus einer Geschäftstätigkeit in den USA veranlagt, von den übrigen periodischen Einkünften (Zinsen, Dividenden, Mieten, Pensionen) wird ein definitiver Quellenabzug iHv. 30 vH vorgenommen. Eine gleich hohe Quellensteuer wird seit 1987 auch von Betriebsstättengewinnen ausländischer Gesellschaften erhoben, soweit sie nicht in den USA reinvestiert werden. Eine Quellensteuer von 20 vH wird ferner von den Gewinnanteilen aus einer Personengesellschaft erhoben, soweit sie passive Einkünfte bezieht oder mehr als 80 vH ihrer Einkünfte aus einer Geschäftstätigkeit in den USA erzielt. Kapitalgewinne beschränkt Stpfl. unterliegen der ESt., wenn sie im Zusammenhang mit den Berufseinkünften stehen. Andere Kapitalgewinne unterliegen mit Ausnahme von Grundstücksgewinnen nicht der ESt.

349 7. Vermeidung von Doppelbesteuerung

Im allgemeinen erfolgt eine Anrechnung ausländischer ESt. bis zum Betrag der auf die jeweiligen ausländischen Einkommensteile entfallenden US-Steuerschuld (*foreign tax credit*). Die Anrechnung ist nicht länderweise beschränkt (sog. *overall limitation*). Daneben gelten zahlreiche Sonderregeln (Anrechnungsobergrenzen), so für „passive“ Einkünfte, mit hohen Quellensteuern belastete Zinsen, Einkünfte aus Finanzdienstleistungen etc. Nicht ausgeschöpfte Anrechnungsguthaben können grundsätzlich zwei Jahre rück- und fünf Jahre vorgetragen werden.