

der Verhältnisse einer Gesellschaft vor. Die Tragweite der lex fori würde überspannt, wenn das deutsche Verfahrensrecht Nachweise in einer Form verlangte, die das ausländische Recht schlechthin nicht zu erbringen vermag. Die Anwendung der lex fori-Regel trifft hier an eine faktische Grenze. Dieser Gedanke kommt in anderem Zusammenhang auch in Art. 32 Abs. 3 Satz 2 EGBGB zum Ausdruck, wenn dort festgelegt ist, daß zum Beweis eines Rechtsgeschäfts auch die Beweismittel des Formstatuts herangezogen werden können. Damit erkennt das Gesetz an, daß bei Abschluß eines Geschäfts nach fremder Ortsform oft nicht berücksichtigt wird oder berücksichtigt werden kann, daß die gewählte Form möglicherweise nicht den Beweisanforderungen eines fremden Verfahrensrechts genügt³⁹. Der hier diskutierte Fall liegt durchaus vergleichbar. Existenz und Rechtsfähigkeit einer Gesellschaft sind Folgen des Gründungsgeschäfts. Es ist kein Grund ersichtlich, an den Nachweis der Folgen des Rechtsgeschäfts höhere Anforderungen zu stellen als an den Beweis des Rechtsgeschäfts selbst. Soweit die Gesellschaft bei den Gründungs- oder Übernahmegeschäften rechtsgeschäftlich vertreten wurde, geht es sogar oft um den Nachweis ordnungsgemäß erteilter Vertretungsmacht, also ein Rechtsgeschäft im Sinne des Art. 32 Abs. 3 Satz 2 EGBGB. Schließlich steht auch kein deutsches Verfahrensrecht entgegen. § 12 FGG läßt dem Registergericht ohnehin einen weiten Spielraum bei seiner Überzeugungsbildung. Bezüglich der certified articles of incorporation und des certified statement by domestic stock corporation sollte die sich aus der Rechtmäßigkeitskontrolle durch den Secretary of State und die persönliche Verantwortlichkeit der ausfertigen Personen ergebende Richtigkeitsgewähr zur Anerkennung durch das Gericht führen. Unter Anwendung des Rechtsgedankens des Art. 32 Abs. 3 Satz 2 EGBGB begründen dabei die certified articles of incorporation auch in der Bundesrepublik entsprechend Section 209 California Corporation Code regelmäßig den Anschein der Existenz der Gesellschaft. Nur wenn dieser „Anscheinsbeweis“⁴⁰ erschüttert ist, muß das Gericht weitere Beweise verlangen. Im Rahmen des genannten Spielraumes liegt es auch, ein oben unter III 3 a genauer beschriebenes secretary's certificate als Nachweis für die ordnungsgemäße Vertretung ausreichen zu lassen. Der Nachweis durch schriftliche Stellungnahme eines unmittelbar am Geschäft Beteiligten ist dem deutschen Verfahrensrecht nicht so fremd wie es auf den ersten Blick erscheinen mag. Das FGG kennt wie die ZPO das Institut der Glaubhaftmachung durch eidesstattliche Versicherung eines Beteiligten (§§ 294 ZPO und 15 Abs. 2 FGG). Soweit das Eintragungsverfahren des Handelsregisters betroffen ist, ist besonders darauf hinzuweisen, daß sich das deutsche GmbHG selbst in bezug auf bestimmte Tat-

sachen im Regelfall mit der Abgabe von Versicherungen zufriedengibt (§ 8 Abs. 2 und 3 GmbHG). Dies gilt sogar für die haftungsrechtlich besonders wichtige Frage der Erbringung der Stammeinlagen (§ 8 Abs. 2 Satz 1 GmbHG). Auch § 12 HGB stellt kein Hindernis dar. Diese Vorschrift stellt nur für die Anmeldung zum Handelsregister, die Vollmacht zur Anmeldung sowie die zur Aufbewahrung bei dem Gericht bestimmten Zeichnungen von Unterschriften ein besonderes Formerfordernis auf. Über die hier interessierenden Nachweise enthält sie keine Regelung.

Da nach allem dem deutschen Recht keine Gründe zu entnehmen sind, die gegen die Verwendung der vom kalifornischen Recht vorgesehenen Formen sprechen, sollte das deutsche Handelsregistergericht im Regelfall die certified articles of incorporation, das certified statement by domestic stock corporation und ein certified secretary's certificate als Nachweis der Existenz, Rechtsfähigkeit und ordnungsgemäßen Vertretung einer kalifornischen Gesellschaft ausreichen lassen. Der opinion letter eines amerikanischen attorney erleichtert dem Gericht die Prüfung. Nur in besonders gelagerten Ausnahmefällen, die die Prüfungsmöglichkeiten des Gerichts überschreiten, ist ein solcher opinion letter zwingend erforderlich.

V. Ergebnis

Eine California corporation kann gegenüber dem deutschen Handelsregistergericht ihre Rechtsfähigkeit und ordnungsgemäße Vertretung nicht mittels eines Handelsregisterauszugs oder einer von einem kalifornischen notary public ausgestellten Bescheinigung nachweisen. Erforderlich aber in der Regel auch ausreichend ist die Vorlage einer vom Secretary of State of California beglaubigten Kopie der articles of incorporation und eines aktuellen statement by domestic stock corporation, sowie eines von einem notary public beglaubigten secretary's certificate, in dem der secretary der corporation deren ordnungsgemäße Vertretung bescheinigt. Alle drei Dokumente müssen mit einer Apostille nach der Haager Konvention vom 5. Oktober 1961 versehen sein. In kompliziert gelagerten Ausnahmefällen und um Zweifel auszuschließen bieten ein opinion letter eines amerikanischen Anwalts und ein certificate of status domestic corporation (good standing certificate) zusätzliche Sicherheit. Mit Ausnahme des statement by domestic stock corporation sind entsprechende Dokumente in allen 50 US-Bundesstaaten erhältlich.

39 Palandt/Heldrich, BGB, 49. Aufl. 1990, Art. 32 EGBGB Anm. 3 b.
40 Zum Problem der Übertragbarkeit dieses Begriffs vgl. schon oben Fn. 20.

DBA-Italien: Bezüge der Mitglieder des Verwaltungsrates oder Rechnungsprüferausschusses

Von Dott. Roberto ZEI, Mailand, und Rechtsanwalt Carsten René BEUL, Neuwied

I. DBA Deutschland-Italien 1925

1. Problematik

Totgesagte leben länger. Nach diesem Motto scheint sich auch das alte DBA Deutschland-Italien zu halten. Denn bereits im zweiten Jahr wurde das Inkrafttreten des neuen Doppelbesteuerungsabkommens vergeblich erwartet. Die noch ausstehende Ratifizierung des Abkommens durch das italienische Parlament dürfte frühestens in diesem Jahr erfolgen. Daher erscheint es erforderlich, das oft auftretende Problem zu erörtern, wie Bezüge zu versteuern sind,

die ein in Deutschland unbeschränkt Steuerpflichtiger als Organ einer italienischen Kapitalgesellschaft erhält.

Da die Kapitalgesellschaften in Italien weitgehend nach einheitlichem Muster organisiert sind, gelten für die Gesellschaftsorgane die gleichen Regeln bei AG (SpA) und GmbH (Srl). Gesellschaftsorgane sind

- Consiglio di Amministrazione (Verwaltungsrat, entsprechend dem Vorstand), und
- Collegio Sindacale (Rechnungsprüferausschuß zur Überwachung der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung und Bilanzierung, nicht vergleichbar mit dem deutschen Aufsichtsrat).

Beide Funktionen können auch von in Deutschland ansässigen Personen wahrgenommen werden. Diese sind in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig.

Schwierigkeiten treten regelmäßig bei der steuerlichen Behandlung der Bezüge auf, was aus den heute nur mehr schwer verständlichen Formulierungen des DBA von 1925 resultiert. Im folgenden soll daher die steuerliche Behandlung aufgezeigt werden:

2. Steuerliche Behandlung in Italien

a) Einbehaltung von Quellensteuer in Italien

Italien erhebt auf die Vergütungen an Verwaltungsratsmitglieder oder Mitglieder des Rechnungsprüferausschusses eine Quellensteuer von 20% nach Art. 25 DPR (Präsidialerlaß) vom 29. 9. 1973 Nr. 600¹.

b) Besteuerungsrecht gem. Art. 6 DBA 1925

Bei Zugrundelegung der Regelung des Art. 6 DBA 1925 stünde Italien auch das Recht zu, eine Quellensteuer zu erheben. Insoweit kann am Sitz der Gesellschaft, die Tantiemen verteilt, eine Sachsteuer erhoben werden. Die von Italien erhobenen Quellensteuern sind als Sachsteuern im Sinne dieses Abkommens zu qualifizieren.

Zwar fehlt ihre Aufzählung im Abkommen selbst bzw. im BMF-Schreiben vom 17. Mai 1977². Allerdings ist die Aufzählung der Sachsteuern nach Art. 1 des DBA nicht abschließend. Dies ist ausdrücklich in Nr. 1 des Schlußprotokolls festgehalten. Nach Sinn und Zweck des DBA 1925 sind als Sachsteuern auch solche Steuern anzusehen, die als Quellensteuer erhoben werden³.

Die Regelung des Art. 6 DBA weist das Besteuerungsrecht für Tantiemen bei Sachsteuern dem Quellenstaat zu. Als Tantiemen sind nach der Kommentierung⁴ alle Vergütungen zu verstehen, die ein Unternehmen seinen leitenden Persönlichkeiten für Dienste von besonderer Bedeutung gewährt, sei es in einem selbständigen Auftragsverhältnis (Mitglied des Aufsichts- oder Verwaltungsrats) oder im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses (Vorstandsmitglieder).

Qualifiziert man diese Einkünfte als solche des Art. 6 DBA, so müßte das Besteuerungsrecht Italien zustehen.

c) Besteuerungsrecht nach Art. 7 DBA

Sieht man demgegenüber die Einkünfte als solche aus Arbeit im Sinne des Art. 7, dann ergibt sich auch hieraus grundsätzlich ein Besteuerungsrecht Italiens, da dieses nur dem Staat zusteht, in dessen Gebiet die persönliche Tätigkeit ausgeübt wird. Nur für die Ausübung eines freien Berufes wird an das Merkmal des festen Mittelpunkts der Berufstätigkeit angeknüpft.

In beiden hier behandelten Fällen – sowohl Verwaltungsrat als auch „Sindaco“ – handelt es sich um Einkünfte für eine Tätigkeit. Nicht notwendig ist die Ausübung der Tätigkeit im Rahmen eines freien Berufes. Denn ein Ausbildungsnachweis ist für die Tätigkeit als Mitglied des Verwaltungsrates oder als Sindaco nicht erforderlich⁵.

Nicht gefolgt werden kann der Ansicht von Korn/Dietz/Debatin⁶, daß eine sonstige selbständige Tätigkeit wie die eines Sindaco als Ausübung eines freien Berufes gilt und die Einkünfte damit dort zu besteuern ist, wo die Berufstätigkeit einen festen Mittelpunkt hat. Hierzu fehlt es an Hinweisen. Zwar ist der Begriff „freier Beruf“ nach Art. 7 nicht abschließend definiert, auch nicht in Nr. 10 des Schlußprotokolls. Doch entspricht die Definition im Schlußprotokoll derjenigen des deutschen Einkommensteuerrechts (§ 18 Nr. 1 EStG). Nicht zu bestreiten ist hierbei, daß der Begriff der selbständigen Tätigkeit weiter reicht als der freiberuflicher Tätigkeit. Zudem war der Begriff der freiberuflichen

Tätigkeit sowohl in Italien als auch in Deutschland bei Abschluß des DBA 1925 bekannt.

In Italien war eine Eintragung in spezielle Berufsregister (albo) Voraussetzung für eine freiberufliche Tätigkeit. Insoweit war diese durchaus enger definiert als die selbständige Tätigkeit, die im italienischen Steuerrecht bereits zum Zeitpunkt des Vertragschlusses als „lavoro autonomo“ bezeichnet wurde. Diese Bezeichnung im Rahmen der „imposta di ricchezza mobile“ findet sich bis zur Steuerreform in Italien im Jahre 1973⁷. Wäre im Rahmen des DBA alle selbständige Arbeit als solche der freien Berufe bezeichnet worden, so wäre in der italienischen Fassung die Bezeichnung „lavoro autonomo“ näherliegend gewesen als „professione libera“.

Damit sind alle Arbeitseinkünfte aus selbständiger oder nichtselbständiger Tätigkeit⁸, soweit sie nicht unter Art. 3 fallen oder als freiberufliche Tätigkeit anzusehen sind, gem. Art. 7 DBA 1925 in Italien steuerbar, wenn die Tätigkeit in Italien ausgeübt wird. Die Tätigkeit als Sindaco oder Amministratore einer italienischen Kapitalgesellschaft gilt nach der Rechtsprechung des BFH immer als in Italien ausgeübt, da es sich um organverantwortliche Tätigkeiten handelt⁹. Grundsätzlich fallen daher auch die Bezüge eines im Ausland ansässigen Sindaco oder Amministratore unter die Regelung des Art. 7 DBA 1925.

d) Verhältnis von Art. 6 zu Art. 7 DBA 1925

Problematisch ist lediglich der Fall, daß ein Angehöriger eines freien Berufs – wie Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer – zum Rechnungsprüfer (Sindaco) ernannt wird. Nur in diesem Fall kann argumentiert werden, daß die Bezüge, die er als Sindaco erhält, nicht nach Art. 7 DBA 1925 in Italien steuerpflichtig sein können. Denn insoweit handelt es sich um eine typische berufsbezogene Tätigkeit (Prüfung des Rechnungswesens). Allerdings ist die italienische Besteuerungspraxis zumindest vertretbar, da es sich um Bezüge einer organschaftlichen Tätigkeit handelt, die mit der freiberuflichen Tätigkeit zwar vereinbar, aber nicht zwingend als solche auszuüben ist. Teilt man jedoch die zuerst dargestellte Auffassung, so stellt sich die Frage, in welchem Verhältnis die Art. 6 und 7 DBA 1925 zueinander stehen. Die Kommentierung bei Korn/Dietz/Debatin¹⁰ zu diesem Problem ist in sich widersprüchlich, da z. B. bei Vorstandsmitgliedern im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses ausschließlich Art. 7 anwendbar sein soll, bei selbständiger Tätigkeit jedoch Art. 6 als Sondervorschrift zu Art. 7 bezeichnet wird. Das kann nicht sein; denn wenn Art. 6 lex specialis zu Art. 7 wäre, so müßte dies auch für den Fall des Arbeitsverhältnisses gelten. Allerdings ist Art. 6 nur als wohl als lex specialis im Rahmen der Sachsteuern gedacht; so daß für die Frage der Quellensteuer das Besteuerungsrecht Italiens zusteht. Demgegenüber ist das Verhältnis zwischen Art. 6 und Art. 7 bei den Personalsteuern nach der von Art. 11 vorgegebenen Reihenfolge zu prüfen. Maßgeblich ist,

1 Unzutreffend insoweit die Kommentierung bei Korn/Dietz/Debatin, DBA Deutschland-Italien 1925, Art. 6 Anm. 2.

2 IV 5-S 1301-It.-27/77.

3 Im Ergebnis so auch Korn/Dietz/Debatin, Art. 1 DBA 1925 Anm. 1b und c.

4 Korn/Dietz/Debatin, Art. 6 DBA 1925 Anm. 1.

5 Einzig für den Präsidenten des Collegio Sindacale gelten spezielle Vorschriften, allerdings ist diese Position immer einem italienischen Staatsangehörigen vorbehalten.

6 Art. 7 Anm. 3.

7 Vgl. DPR vom 29. 1. 1958 Nr. 645, Art. 85.

8 Für die nichtselbständige Tätigkeit vgl. BFH, I R 22/85 vom 29. 1. 1986, BStBl. II 1986, 479.

9 Vgl. BFH, GrS 1/71, Beschluß vom 15. 11. 1971, BStBl. II 1972, 63; dem steht auch die Entscheidung des BFH vom 22. 6. 1983 – IR 67/83, BStBl. 83, 625, nicht entgegen, da dort ein in Deutschland ansässiger Geschäftsführer für eine deutsche GmbH tätig war und insoweit Tätigkeiten in Italien verrichtete, aber nicht als vom Ausland aus leitendes Organ anzusehen war.

ob Einkünfte aus Arbeit im Sinne des Art. 11 Nr. 1 d vorliegen (s. u. 3).

Nur wenn Art. 11 Nr. 1 nicht eingreift, ist die Regelung des Art. 11 Nr. 2 zu prüfen. Insoweit geht Art. 11 Nr. 1 d iVm Art. 6 vor. Hierdurch erklärt sich auch der Widerspruch in der Kommentierung bei Korn/Dietz/Debatin¹⁰, die davon ausgeht, daß Art. 7 nur bei nichtselbständiger Tätigkeit gilt, nicht jedoch bei selbständiger.

Diese Kommentierung geht im Ergebnis auch davon aus, daß Art. 11 Nr. 1 der Regelung des Art. 11 Nr. 2 vorgeht.

e) Ergebnis

Die derzeitige steuerliche Behandlung in Italien ist auch nach der deutschen Auslegung zwingend, so daß ein Befreiungsantrag in Italien wenig erfolgversprechend erscheint.

3. Steuerliche Behandlung in Deutschland

Was die steuerliche Behandlung in Deutschland angeht, so sind diese Bezüge grundsätzlich steuerfrei. Denn die für Personalsteuern geltende Regelung des Art. 11 Nr. 1 d DBA 1925 verweist für alle Arbeitseinkünfte – ohne Unterschied – auf Art. 7. Dieser weist das Besteuerungsrecht ausschließlich dem Quellenstaat zu. Damit sind grundsätzlich alle Einkünfte aus nichtselbständiger und selbständiger – mit Aus-

nahme solcher aus freiberuflicher – Tätigkeit im Wohnsitzstaat steuerfrei zu belassen.

Zweifelhaft kann dieses Ergebnis nach dem unter 2c Ausgeführten nur für den Fall sein, daß die Bezüge als Sindaco der freiberuflichen Tätigkeit zuzurechnen sind. In diesem Fall ist eine Besteuerung in Deutschland vertretbar. Es muß jedoch die in Italien erhobene Quellensteuer nach § 34c Abs. 6 S. 3 i. V. m. Abs. 1 EStG angerechnet werden, da diese nach der italienischen Praxis einzubehalten und abzuführen ist und nicht erstattet werden kann.

II. Neues DBA

Nach dem neuen DBA ist die Rechtslage klarer. Das DBA richtet sich insoweit nach dem OECD-Musterabkommen und regelt in Art. 16, daß sowohl Bezüge eines Amministratore als auch eines Sindaco in Italien besteuert werden können. Aus Art. 24 Abs. 3 b ergibt sich, daß Einkünfte und Vergütungen, die unter Art. 16 fallen, auch in Deutschland zu besteuern sind. In Deutschland besteht nach § 34c Abs. 6 Satz 2 in Verbindung mit Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG ein Anspruch auf Anrechnung der italienischen Steuern.

¹⁰ Art. 6 Anm. 1.

Steuern und Steuerbegünstigungen in Ungarn

Von Steuerberater Günter KOZLIK, Consultatio, Budapest und Wien

Stichworte: Ungarn / Umsatzsteuer / Bemessungsgrundlage / Steuersätze / Unternehmensgewinnsteuer / Einkommensteuer / Steuervergünstigungen / Abgabenänderungsgesetz / Befreiung von der Sozialversicherung / Stand 1990

Die Steuerreform wurde in Ungarn in zwei Stufen verwirklicht:

- die Umsatz- und Einkommensteuer wurden 1988,
- die Unternehmensgewinnsteuer 1989

eingeführt. Alle drei für die Unternehmensbesteuerung grundlegenden Steuern sind nunmehr gesetzlich geregelt.

1. Umsatzsteuer

Das ungarische *Umsatzsteuergesetz* ist auf den Grundlagen des Umsatzsteuerrechtes der EG aufgebaut. Dementsprechend zahlen die ungarischen Unternehmen bei der Veräußerung *Mehrwertsteuer* bzw. können sie bei der Anschaffung die *Vorsteuer* abziehen.

Die Steuersätze betragen 25% (normaler Steuersatz), 15% und 0%. Der Steuersatz 0% (er entspricht in etwa der echten Steuerbefreiung) betrifft den Export, Gesundheitsartikel, Sportartikel, Lebensmittel und einen Teil der täglichen Bedarfsartikel. Die Dienstleistungen der Banken, Versicherungen, Rechtsanwälte und einige weitere sind steuerfrei. Diese Regelung entspricht der unechten Befreiung, wobei der Umsatz zwar steuerfrei ist, das Recht auf Vorsteuerabzug jedoch verlorenggeht.

Dem 15%igen Steuersatz unterliegen z.B. Reparaturen, Dienstleistungen im Fremdenverkehr oder Haushaltsdienstleistungen. Gegenstand der Steuer ist die Produktveräußerung und die Dienstleistungserbringung (als Produkt gilt, was in dem vom Statistischen Zentralamt zusammengestellten Produktverzeichnis für die Bereiche Indu-

strie, Landwirtschaft, Forstwirtschaft, EDV-Anwendung bzw. Baulichkeiten enthalten ist).

Die Umsatzsteuerpflicht entsteht (nach Veräußerung oder Leistungserbringung) mit dem Tag der Rechnungslegung bzw. bei Barzahlung mit dem Tag der Zahlung; die Steuer ist bis zum 20. des Folgemonats zu entrichten. Basis der Steuer ist das Entgelt, auf das die Umsatzsteuer aufgeschlagen wird (was den Veräußerungs- oder zivilrechtlichen Preis ergibt). Im Sinne des Gesetzes gilt als Veräußerung die Verwendung, die Übertragung eines Produktes bzw. die Erbringung einer Dienstleistung. Ebenfalls als Veräußerung/Dienstleistung gilt auch z. B.:

- die Erbringung einer steuerfreien Dienstleistung innerhalb des Unternehmens (z. B. Unterricht, soziale, kulturelle und sportliche Tätigkeit),
- der Repräsentationsaufwand,

aber auch

- Leistungen bzw. Entnahmen von selbstgestellten Produkten (Eigenverbrauch) für andere außerhalb des Unternehmens liegende Zwecke ohne Entgelt, falls das Steuersubjekt die Vorsteuer bei der Anschaffung im Inland oder beim Import abgezogen hat.

Wer als Steuersubjekt (im folgenden Unternehmer genannt) in Frage kommt, wird in § 3 des Umsatzsteuergesetzes ausführlich angeführt, wie z. B. Wirtschaftsgesellschaften, staatliche Unternehmen, Einzelhändler, Gewerbetreibende etc.

Nicht als Produktveräußerung gilt die Einbringung eines Produktes als Sacheinlage in eine Wirtschaftsgesellschaft.

Der Unternehmer kann die (unechte) Steuerfreiheit wählen, wenn der Gegenwert seiner Veräußerung in Kleinhandelsgeschäften 1 Mio. HUF, ansonsten 300 000 HUF nicht übersteigt.