

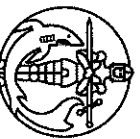
# FESTSCHRIFT FÜR HANS HANISCH

Herausgegeben von

ELTJE ADERHOLD · KURT LIPSTEIN  
CHRISTOPH SCHÜCKING · ROLF STÜRNER

im Auftrage der Genf-Gesellschaft

*Sonderdruck*



Carl Heymanns Verlag · Köln · Berlin · Bonn · München

CARSTEN-RENÉ BEUL

## Probleme bei der Beratung deutscher Unternehmensaktivitäten in Italien

### I. PROBLEMSTELLUNG

Bereits der Titel läßt einen Beitrag erwarten, der für eine Festschrift eher ungewöhnlich ist. Genau dies ist auch die Absicht. Denn es soll hierdurch ein Ziel der Genf-Gesellschaft verdeutlicht werden: praktische Erfahrung aus juristischer Berufstätigkeit im internationalen Rahmen weiterzugeben.

In diesem Zusammenhang ist die Beratungstätigkeit in den Mittelpunkt der nachfolgenden Beratung gestellt.

Wesentliche Schwierigkeiten bei der Beratungstätigkeit liegen oft weniger auf der sogenannten »sachlichen« Ebene als vielmehr im emotionalen Bereich. Dies soll für die Beratung deutscher Unternehmensaktivitäten in Italien nachfolgend verdeutlicht werden.

Von deutscher Seite erwartet man in der Regel, ein dem deutschen vergleichbares Rechtssystem vorzufinden. Deshalb ist die jeweils vorgefundene juristische Regelung oder Handhabung in Italien oftmals nicht Ausgangspunkt oder Grundlage der Beratung, sondern von deutscher Seite ein Rechtssystem, das man vorzufinden erwartet. Erfüllen sich diese Erwartungen nicht, folgt zwangsläufig eine Enttäuschung.

Die hierbei in aller Regel auftretenden Probleme sollen im folgenden beispielhaft erläutert werden.

### II. EMOTIONALE KOMponentEN

Eines der wichtigsten – und daher meist verschwiegenen – Probleme entsteht durch das Aufeinandertreffen deutscher und italienischer Mentalität. Wer z. B. als Deutscher mit bestimmten vorgefaßten Vorstellungen in Italien an die Lösung eines Problems bei einer Tochtergesellschaft einer deutschen Firma herangeht, ist bereits auf dem besten Wege, das Problem zu vergrößern. Hinderlich ist dabei insbesondere, daß die Beraterseite immer nur ihre spezifisch nationale Problematik betrachtet und Gestaltungsmöglichkeiten nur »bis zur Nationalgrenze« sieht. Dies gilt sowohl für den Berater der italienischen Tochtergesellschaft als auch für den deutschen Muttergesellschaft. Untrennbar damit verbunden sind Verständigungsschwierigkeiten, weil keiner die Sprache

des anderen beherrscht. Da die Entscheidungen meist von der Muttergesellschaft getroffen werden, sind sie von deutschen Beratern beeinflusst, die sich in die italienischen Probleme oft nicht hineinendenken können.

### 1. Sprachbarrieren

Zu Mißverständnissen kommt es insbesondere dann, wenn eine Sprache gewählt wird, die für beide Seiten Fremdsprache ist. Denn auch wenn beide Seiten dieselbe Fremdsprache sprechen, besteht die große Gefahr gegenseitigen Nichtverstehens. Als Beispiel mag die Verständigung in englischer Sprache dienen. Wer auf Englisch verhandelt, bedient sich seiner eigenen Denkweise und behält diese auch im Englischen bei. Dabei neigt der Deutsche zu klaren und direkten Aussagen, die meist schnörkellos und knapp formuliert werden. Der Italiener wird dagegen ihm wichtige Fragen sehr stark ausführen und mit vielerlei Umschreibungen verdeutlichen.

Beide werden diese Denkweise auch in der Fremdsprache beibehalten, was etwa dazu führen kann, daß der Deutsche etwas präzisere zu formulieren sucht, das aber für die andere Seite zu knapp ist, wodurch diese die Relevanz der Aussagen nicht erkennt. Auch fühlt sich die deutsche Seite oft von der unanschreibenden Art zu formulieren, wie es in Italien eher verbreitet ist, unangenehm berührt und nimmt dadurch den Kern der Aussage – das, worauf die Gegenseite besonderen Wert legt – nicht wahr. Hier liegen die besten Voraussetzungen vor, daß die Verständigung mißlingt. Auch wenn die italienische Seite Deutsch spricht, sind Probleme an der Tagesordnung. So ist es für den italienischen Berater ungemein schwer, einem Deutschen spezifisch italienische Probleme klarzumachen, da dieser ihm häufig keinen Glauben schenkt und an seiner fachlichen Kompetenz zu zweifeln beginnt. Probleme werden daher vorsichtig umschrieben und nicht klar ausgedrückt, um die eigene Glaubwürdigkeit und das Mandat nicht zu gefährden.

### 2. Mentalitätsunterschiede

Bereits die Sprachbarriere macht Mentalitätsunterschiede klar. Aber auch die derzeitigen Skandale, die Italien von Grund auf erschüttern, sind Deutschen nur schwer verständlich und werden als Phänome einer korrupten Politikerkaste angesehen. Diese Einschätzung erscheint nur teilweise berechtigt. Italien hat eine jahrhundertalte Tradition ursprünglich sakral begründeter Nahverhältnisse<sup>1</sup>. Diese führten bereits in römischer Zeit zu einem Geflecht gegenseitiger Abhängigkeiten aufgrund kleinerer oder größerer Gefälligkeiten. Dabei wur-

<sup>1</sup> Vgl. hierzu grundlegenden GEIZER, Die Nobilität in der römischen Republik, 2. Auflage Stuttgart 1983, weitere Nachweise demnächst bei BEUL, Si mentor falsum modum dixent, § 4 IV.

den Leistungen für den jeweils anderen als Gefallen gewährt – nicht als Leistung gegen Geld –, weil entweder eine Verpflichtung gegenüber dieser Person bestand, oder weil man sich die Person für später verpflichten wollte. Ist trotzdem Geld für eine Tätigkeit geflossen, so muß dies kein Entgelt im engeren Sinne gewesen sein, sondern konnte ein »honorarium« darstellen. Nichts ist bezeichnender als diese Worterschöpfung, die eine Geldhingabe umschreibt, welche eigentlich als Gegenleistung moralisch nicht einwandfrei ist, als eine Art remuneratorischer Schenkung jedoch Billigung fand.

Das Geflecht der Abhängigkeiten funktioniert bis in unsere Tage und bestimmt sowohl im politischen als auch im gesellschaftlichen Alltag Italiens weite Bereiche. Allerdings scheint die italienische Justiz derzeit rigoros und konsequent wie nie die Auswüchse zu bekämpfen, begleitet von weitgehender Zustimmung. Die Bevölkerung Italiens hat wohl erkannt, daß es so nicht weitergehen kann. Schwer erscheint es nur, diese Auswüchse zu bekämpfen, wenn auf dieser Grundlage nicht nur die Verbindung zwischen den Mächtigen des Landes, sondern auch im Kleinen vieles funktioniert.

Einschneidende Ereignisse sind die beiden kurz aufeinanderfolgenden Selbstmorde von GABRIELE CAGLIARI (ehemaliger Präsident der ENI) und von RAUO GARDINI (seinertzeit Chef des Ferruzzi Konzerns). Die beiden Selbstmorde der italienischen Manager führten zu starken Angriffen gegen die Justiz und zu Mißleidäußerungen. Beide erwarben durch die Selbstmorde starke Sympathien zu Lasten derer, die mit der Justiz zusammenarbeiteten. Als Grund für seinen Selbstmord nannte CAGLIARI in seinem Abschiedsbrief, er könne keine Namen anderer Verantwortlicher nennen, wolle kein »Verräter« sein. Auch GARDINI verübte Selbstmord, weil der ehemalige Montedison-Vorstand GAROFANO ihn belastet hatte und brachte diesen durch seinen Tod dazu, sich öffentlich deswegen zu verteidigen, daß er im Rahmen seines Geständnisses mit der Justiz zusammenarbeitete. Es verdeutlicht, wie stark persönliche Bindungen in Italien sein können, wenn es als unehrenhaft angesehen wird, im Rahmen der Korruptionsskandale Mitäter zu verraten. Damit wird auch klar, wie hoch das persönliche Vertrauen dem anderen gegenüber angesehen werden kann – allerdings nur, wenn man mit Vertrauen gegenübertritt und nicht mit Mißtrauen.

Es bleibt abzuwarten, wie sich die Lage in Italien entwickelt, angesichts der unbereitbaren Art der italienischen Justiz besteht jedoch Grund zu vorsichtigem Optimismus.

### III. FAKTISCHE HINDERNISSE

#### 1. Informationsmangel

Dem deutschen Juristen, der ein ausführliches und weiterverzweigtes System von Kommentaren und Lehrbüchern gewohnt ist, fällt der Einstieg in das italienische Recht erfahrungsgemäß schwer. In Italien fehlt es weitgehend an kontro-

versen Diskussionen in der Fachliteratur, Gerichtsurteilen sind weitaus seltener als in Deutschland<sup>2</sup>, Lehrbücher geben allgemein nur einen Überblick, eine Kommentarliteratur fehlt fast völlig. Vorhandenes könnte man als »Ultra-Kurz«-Kommentar bezeichnen. Generelle Verwaltungsvorschriften sind fast unbekannt und nur für einzelne Problembereiche (z. B. für Verrechnungspreise) entlassen. Die Möglichkeit einer verbindlichen Zusage im Steuerverfahren besteht nicht. Sie wurde vor geraumer Zeit beseitigt, da sie zur »Nebenverdienstquelle« für Finanzbeamte degenerierte. In dieser Situation sind einzelne allerdings fallbezogene – Ministerialerlasse – soweit vorhanden – die einzigen Entscheidungshilfen. Oft bleibt nur die Möglichkeit, die Gesetzesauslegung mit Hilfe des Gesetzestextes und eventuell Materialien des Gesetzgebungsverfahrens vorzunehmen.

## 2. Gesetzgebungsmethoden

Als Beispiel für typisch italienische Gegebenheiten mögen die Folgen kurzfristiger Gesetzgebung dienen, die den Zeitpunkt der Bilanzierung bei italienischen Unternehmen maßgeblich beeinflussen können und bei deutschen Mutterunternehmen oft Unverständnis auslösen. Das Mutterunternehmen möchte so früh als irgend möglich die Bilanz des Tochterunternehmens mit Prüfungsvermerk versehen erhalten, um die Konzernbilanz erstellen zu können.

Verzögerungen und hierauf beruhende Spannungen entstehen, wenn bei Bilanzstellung noch nicht klar ist, ob die aktuell gültigen Normen nicht in einigen Wochen rückwirkend außer Kraft treten. Derartige Fälle resultieren aus der Gesetzgebungspraxis Italiens, die weitgehend auf dem Weg der Novverordnung erfolgt. Solche Novverordnungen werden von der Regierung beschlossen und als Gesetzesverordnungen (D.L.)<sup>3</sup> erlassen<sup>4</sup>. Eine solche Gesetzesverordnung ist innerhalb von 60 Tagen von beiden Kammern des Parlaments zu bestätigen. Wird sie nicht bestätigt, so tritt sie rückwirkend außer Kraft. Während der 60 Tage dauernden Frist stellt sie jedoch geltendes Recht dar. Darüber hinaus ist es möglich und geschieht des öfteren, daß eine Gesetzesverordnung durch das Parlament modifiziert in Kraft gesetzt wird, oder nach Nichtbestätigung und Außerkrafttreten eine neue – im wesentlichen gleichen Inhalts – verabschiedet wird.

2 Dies liegt darin begründet, daß sich Rechtsstreite oft durch *codono* oder *Annestie* (s. u. 4) erledigen.

3 Im folgenden verwendete Abkürzungen: D.P.R. (Decreto del Presidente della Repubblica = als Präsidialverordnung verkündetes Gesetz); D.L. Decreto Legge = Novverordnung der Regierung in Dringlichkeitsfällen; T.U. (Testo Unico delle Imposte sui Redditi D.P.R. 22.12.1986 n. 917 = amtliche vereinheitlichte Gesetzesfassung über die Steuern auf das Einkommen).

4 Grundlage ist Art. 77 der ital. Verfassung.

Wer die Unsicherheit bedenkt, die der Gesetzgeber in Deutschland durch Einführung und Abschaffung der Quellensteuer auf Zinsen vor einiger Zeit ausgelöst hat und jetzt in Neuaufgabe wieder hervorruft, mag sich die Situation vorstellen, in der derartige Gesetzgebungsmethoden zum Alltag gehören, und wird vielleicht etwas mehr Verständnis für die Schwierigkeiten italienischer Tochtergesellschaften haben. Als weiteres konkretes Beispiel mögen die Änderungen der Abschreibungsbestimmungen in Italien seit 1986 gelten. Danach konnten Abschreibungen auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer vorgenommen werden, wobei diese durch Ministerialerlaß vorgegeben wurde. Im Jahr der Anschaffung konnte die volle Jahresabschreibung angesetzt werden. Zusätzlich konnten Sonderabschreibungen in Höhe von je 15 % der Anschaffungskosten im Jahr der Anschaffung und in den zwei folgenden Jahren in Anspruch genommen werden. Diese Regelung galt bis 1987. Im Jahre 1988 wurde die Normalabschreibung im Jahr der Anschaffung auf die Hälfte reduziert. Zusätzlich konnte eine Sonderabschreibung in Höhe des 1,5-fachen der Normalabschreibung in Anspruch genommen werden, so daß im ersten Jahr insgesamt eine Abschreibung von  $1\frac{1}{4}$  der Jahresabschreibung erreicht werden konnte. Gänzlich verwirrend wurde die Lage zum Ende des Jahres 1989. Mit Gesetzesverordnung (D.L. n. 414) vom 28. 12. 1989, die infolge späterer Nichtumsetzung rückwirkend außer Kraft trat, sollten die Abschreibungen pro rata temporis (monatlich) bemessen werden. Die Zusatzabschreibung wurde auf das Einfache der Normalabschreibung begrenzt. Einschränkungen sollten weiter für gebrauchte Wirtschaftsgüter eingeführt werden. Nachdem diese Gesetzesverordnung nicht umgesetzt wurde, erfolgte am 1. 3. 1990 ein neues Dekret (D.L. Nr. 40), das die vorher genannten Bestimmungen im wesentlichen aufnahm, allerdings später auch nicht umgesetzt wurde. Mit Verordnung vom 27. 4. 1990 (D.L. n. 90) wurden die Zusatzabschreibung auf das Einfache der Normalabschreibung festgelegt und Einschränkungen für die Zusatzabschreibung gebrauchter Wirtschaftsgüter eingeführt. Die Bestätigung dieses Dekretes erfolgte mit Gesetz vom 26. 6. 1990 (Nr. 165). Allein diese Handhabung macht klar, daß erst am 27. 4. 1990 der Abschreibungsmodus für das Jahr 1989 festgelegt und am 26. 6. 1990 bestätigt wurde. Die Verwirrung wird vollständig erkennbar, wenn man sich vor Augen hält, daß der Abgabetermin für die Steuererklärungen 30 Tage nach Genehmigung der Bilanz liegt, diese wiederum grundsätzlich innerhalb von 4 Monaten nach Schluß des Geschäftsjahres erfolgen muß. Wer unter derartigen Umständen eine Bilanz erstellen muß, kann dies schwerlich innerhalb der ersten Wochen eines neuen Kalenderjahres. Erst im März war abzuschätzen, welche Regelung wahrscheinlich – aber nicht mit letzter Sicherheit – Gesetz werden würde. Lag die Bilanzerstellung früher, so mußte ein Modus angewandt werden, der später wieder außer Kraft trat. Eine früh aufgestellte Bilanz hatte u. U. Steuernachteile zur Folge. Zusätzliche Schwierigkeiten in dieser Hinsicht ergeben sich auch daraus, daß die EG-

Bilanzrichtlinien in Italien erst für 1993 umgesetzt worden sind, die Prüfrichtlinie aber noch nicht vollzogen wurde. All dies spiegelt typische Eigenheiten der italienischen Gesetzgebung wider; praktische Schwierigkeiten können letztlich nicht den Tochtergesellschaften bzw. deren Beratern angelastet werden.

### 3. Betriebsprüfung, Steuerfahndung

Das italienische Steuersystem geht von der Selbstveranlagung aus, d. h. die Höhe der Steuer muß vom Steuerpflichtigen selbst berechnet und damit »festgesetzt« werden. Ein weiterer wesentlicher Unterschied zum deutschen Besteuerungssystem besteht darin, daß in Italien eine Betriebsprüfung, wie sie aus Deutschland bekannt ist, nicht existiert. Die Finanzverwaltung hat zwei Möglichkeiten der Überprüfung: Zuerst kann sie im Wege einer Rückfrage des zuständigen Finanzbeamten beim Steuerpflichtigen vorgehen. Allerdings wird eine solche Überprüfung nur einzelne Aspekte umfassen. Der andere Weg einer Überprüfung erfolgt durch die Guardia di Finanza, was der Steuerfahndung entspricht. In einem solchen Fall wird nicht nur der steuerliche Sachverhalt als solcher überprüft, da die Finanzverwaltung bestrebt ist, gleichzeitig ein Strafverfahren einzuleiten. Dabei ist festzuhalten, daß Straftatbestände mit hoher Wahrscheinlichkeit von jedem Steuerpflichtigen verwirklicht werden. Dies beruht darauf, daß eine Ummenge formaler Bestimmungen strafbewehrt sind. So etwa die Art und Weise, wie die Buchführung zu gestalten ist oder wie die Aufzeichnungen für Umsatzsteuerzwecke vorzunehmen sind. Die Fülle der Strafvorschriften ist unabhängig davon, ob im Einzelfall eine Steuerverkürzung eingetreten ist. Es ist daher für einen Fahndungsbeamten in der Praxis relativ wahrscheinlich, daß er auf irgendeine Gesetzesverletzung stößt.

Ein Strafverfahren ist auch in Fällen zu befürchten, in denen man in Deutschland noch über die Vertretbarkeit des eigenen Standpunktes stritt. Im Gegensatz zu der in Deutschland herrschenden Praxis, im Rahmen des Vertretbaren die steuergünstigste Auffassung bei der Steuerklärung zugrunde zu legen, neigt die italienische Seite eher dazu, die steuerlich sicherste Lösung zu wählen. Das heißt, es wird ein Weg gesucht, für den die Gesetzesauslegung relativ klar ist. Denn die Auffassung der italienischen Finanzbehörden geht dahin, daß es nur richtige oder falsche Steuerklärungen gibt. Eine Zone, in der wie in Deutschland bestimmte Auslegungen als »vertretbar« angesehen werden, gibt es nicht. Außerdem wird die Beweislast faktisch umgekehrt. Daraus resultiert, daß die Finanzverwaltung, soweit sie eine andere Rechtsauffassung auch in materieller Hinsicht vertritt, im Falle einer Überprüfung ein Strafverfahren einleiten wird. Allein die Tatsache eines solchen Streiverfahrens wird den Betroffenen belasten. Wer demnach in Italien die steuergünstigste Rechtsauffassung vertritt, muß sich der möglicherweise auftretenden straf-

rechtlichen Konsequenzen bewußt sein. Zwar ist zuzugeben, daß die Wahrscheinlichkeit einer Überprüfung durch die Finanzverwaltung sehr gering ist. Findet sie jedoch statt, bedeutet dies einschneidende Belastungen, die bereits dadurch entstehen, daß Akten für einen längeren Zeitraum beschlagnahmt werden können oder aber die Finanzverwaltung »alles auf den Kopf stellt« und während dieser Zeit den Geschäftsbetrieb in starkem Maße beeinträchtigt.

### 4. *condono*, Amnestie

In steter Regelmäßigkeit wiederholt sich in Italien der Versuch, vergangene Besteuerungszeiträume dadurch zu erledigen, daß die Steuerpflichtigen sich durch einen *condono* »freikaufen«. Die hergebrachte Übersetzung mit »Steueramnestie« entspricht weniger dem Inhalt. Eher bietet sich die Übersetzung »Ablaß« an.

Dabei sind zwei verschiedene Maßnahmen möglich: Die erste Möglichkeit ist die Zahlung eines Betrages, um wegen formaler Rechtsverstöße nicht mehr belangt werden zu können. Die zweite Möglichkeit ist, daß Veranlagungsjahre mit falsch deklarierten Steuern nicht mehr überprüft werden. Zuletzt war mit Gesetz vom 30. 12. 1991 Nr. 413 ein sowohl materieller, als auch formaler »Freikauf« für vergangene Jahre möglich.

Eine Freistellung nur für die Verletzung formaler Vorschriften ist verhältnismäßig kostengünstig und empfiehlt sich angesichts des immer bestehenden Risikos in den meisten Fällen. Denn wie schon ausgeführt, sind allein die Verletzungen formaler Vorschriften mit Sanktionen bewährt. Diese möglichen Sanktionen übersteigen den Betrag, der für einen *condono* aufgewendet werden muß normalerweise bei weitem.

Deutsche Muttergesellschaften tun sich jedoch regelmäßig sehr schwer, weil sie der Ansicht sind, immer gesetzestreuen verfahren zu sein und daher durch die Inanspruchnahme derartiger »Freikäufe« inzidenter Rechtsverletzungen der Vergangenheit zuzugeben. Dem muß entgegengehalten werden, daß es praktisch nur sehr schwer möglich ist, alle formalen Vorschriften einzuhalten.

Bei materiellen Rechtsverstößen ist das Risiko zwar weitaus geringer, besteht jedoch auch, weil der italienische Fiskus nur von einer richtigen oder falschen Behandlung eines Sachverhalts ausgeht. Stelle sich die Behandlung nunmehr nachträglich als »falsch« dar, sind Nachzahlung und Strafverfolgung nicht ausgeschlossen. Das heißt nicht, daß in jedem Fall die Angehore des italienischen Gesetzgebers angenommen werden sollten. Denn bei diesem spielt der Gesichtspunkt eine Rolle, durch derartige Gesetze die Angst des Steuerbürgers zu nutzen, um hierdurch für den Staatshaushalt zusätzliche Einnahmen beizutreiben.

Hier ist von deutscher Seite immer festzustellen, daß im Einzelfall die Entscheidung ohne sachverständige Kosten-Nutzen-Analyse gefällt wird.

So überwiegt bei den Angestellten und der Geschäftsleitung der italienischen Tochtergesellschaft oft das Bestreben, möglichst mit geringem Risiko leben zu müssen, um so mehr wenn Fehler bekannt sind. Auf seiten der deutschen Muttergesellschaft überwiegt dagegen meist die grundsätzliche Ablehnung derartiger »Freikäufe«.

Die Entscheidung ob sich Angst oder grundsätzliches Nein durchsetzen, hängt meist weniger von einer guten Beratung, als vom Zufall ab.

##### 5. Bilanzierung, Bewertung

Auch nach Inkrafttreten des Bilanzrichtliniengesetzes in Italien ist nicht absehbar, ob und inwieweit sich materielle Bestimmungen bei der Bewertung von Bilanzpositionen ändern werden. Bisher ist ein sehr starker Einfluß des Steuerrechtes auf die Bilanzierung festzustellen. Im Gegensatz zu Deutschland, wo die Bilanzierung grundsätzlich vom Handelsrecht ausgeht und über den Maßgeblichkeitsgrundsatz auch in die Steuerbilanz übernommen wird, finden sich im italienischen Steuerrecht gesetzlich festgeschriebene, sehr detaillierte Bewertungsvorschriften. Daneben existiert eine Praxis, die grundsätzlich eher zur Überbewertung einer Bilanzposition neigt, als zur strengen Umsetzung des Niederwertprinzips. Als Ursache ist hier oft die Angst vor der Finanzverwaltung anzusehen, die einer stark am Niederwert orientierten Bewertung skeptisch gegenübersteht und versuchen wird, derartige Praktiken im Falle einer Überprüfung mit Sanktionen zu überziehen.

Als praktisches Beispiel sei hier der Fall der Forderungsabschreibung erwähnt. In der Vergangenheit war die Abschreibung in höchstem Maße schwierig und gab immer wieder Anlaß zu Streitigkeiten mit der Finanzverwaltung. Daher behalf man sich damit, ausgefallene Forderungen zum symbolischen Verkaufspreis von 1 Lire abzutreten, um den Verlust auch steuerlich geltend machen zu können. Als im Jahr 1988 größere Klarheit durch die Finanzverwaltung hergestellt wurde, unter welchen Voraussetzungen Forderungen werberichtigt werden können, galt dies zuerst nicht für die bis dahin schon wertlos gewordenen Forderungen. Diese konnten steuerlich nur mit jährlich 20 % werberichtigt werden, also über einen Zeitraum von insgesamt 5 Jahren. Nach 1987 wertlos gewordene Forderungen können erst dann abgeschrieben werden, wenn nachweislich Konkurs- oder Vergleichsverfahren des Schuldners beantragt wurde oder etwa ein Anwaltschreiben die Wertlosigkeit belegt. Ohne Dokumentation ist damit eine Werberichtigung auf Forderungen steuerlich nicht möglich. Dabei wird die Forderungsbewertung zusätzlich durch die Beleitungspraxis der Banken erschwert, die bei Einreichung von Lastschriften (bis zu 90 Tage vor Fälligkeit) den Gegenwert dieser Forderungen bereits gutgeschrieben, was dazu führt, daß die Forderungen in der Buchhaltung ausgeglichen zu sein scheinen.

Wenn man bedenkt, welche Diskussionen in der Frage der Werberichtigung ausgefallener Forderungen mit den Abschlußprüfern geführt werden, kann man sich vorstellen, wie sehr die Beurteilung des allgemeinen Verlustrisikos ungewisser Forderungen zu weiteren Schwierigkeiten führt.

Auch die Frage, was zu aktivieren ist, stellt eine heikle Problematik dar. So führen Reparaturen zu aktivierungspflichtigen Vorgängen, wenn hierdurch eine Werterhöhung erfolgt oder Teile einer Gesamtheit ausgetauscht werden. Dies gilt z. B. bei Austausch von Einzelteilen – wie der Festplatte eines Computers – was wir in Deutschland selbstverständlich als sofort abzugsfähige Reparatur behandeln, handelsrechtlich sogar im Bereich des Aktivierungsverbots ansiedeln müßten.

Eine strenge Bilanzierung führt daher oft zu Reibungen mit dem italienischen Steuerrecht. Es besteht zwar die Möglichkeit, eine Handelsbilanz aufzustellen und die andere steuerliche Behandlung im Rahmen der Steuererklärung zu berücksichtigen. Dies ist jedoch in Italien eine relativ unübliche Methode, die einen höheren Aufwand erfordert, u. U. die Finanzverwaltung mißtrauisch werden läßt und gegenüber Banken die Kreditwürdigkeit herabsetzen kann. Denn die italienischen Banken honorieren eine derart ethliche Bilanzierung – die ihnen auch erklärt werden müßte – nur selten. Es kommt sogar zu Fragen, wie etwa, warum man sein Ergebnis in der Handelsbilanz schlechter darstelle, obwohl man doch ein höheres Ergebnis in der Steuererklärung erzielt.

Erst einige in letzter Zeit erfolgte Unternehmenszusammenbrüche – wie die der Gruppe Ferruzzi – führen dazu, das auch in Italien zivilrechtlich verankerte Niederwertprinzip wieder stärker in Erinnerung zu rufen. Die frühere Bedenkenlosigkeit, mit der manche – betont sei, mit Sicherheit nicht alle – italienische Berater mit den handelsrechtlichen Bilanzierungsgrundsätzen umgegangen sind, hat zu einer Verunsicherung geführt und stellt die Seriosität des gesamten Berufsstandes in Frage. Hiermit haben auch die zu kämpfen, die bislang eher zur Vorsicht rieten und die handelsrechtliche Komponente immer im Auge behielten. Wie schwierig ist es aber für einen Berater gegenüber seinem Mandanten das Argument auszuhebeln, was steuerlich vorgeschrieben ist, könne doch handelsrechtlich nicht falsch sein, zumal andere Berater nicht so streng urteilen.

Grundsätzlich sind also die Bewertungskriterien in Italien nicht so streng, wie sie in Deutschland sein können, wo man im Zweifel lieber etwas mehr werberichtigt, weil es auch steuerlich abzugsfähig ist. Hier wird in Zukunft die Frage liegen, inwieweit die Bilanzrichtlinien überhaupt eine Vereinheitlichung in Europa herbeiführen können. Denn allein die Vereinheitlichung des Gliedungsschemas ohne ein Zurückdrängen des Einflusses nationaler Steuervorschriften stellt eine größere Gefahr dar als die Existenz verschiedener Bilanzierungssätze. Es ist wohl gefährlicher, wenn eine Vereinheitlichung nur vorge spiegelt wird und in Wahrheit nicht existiert, als das Vorliegen unterschied-

licher Bilanzrechte, die im Gliederungsschema ihren äußeren Niederschlag finden.

### 6. Unternehmenskäufe

Die unterschiedlichen Bewertungsansätze bei der Bilanzierung führen naturgemäß zu einer sehr großen Gefahr bei einem Unternehmenskauf in Italien<sup>5</sup>. Innerhalb Italiens sind die Gefahren jedem bilanzierenden Kaufmann bekannt. Er kennt die Art der Bilanzierung und daher auch die Risiken. Demgegenüber wird ein deutscher Erwerber von eigenen Bilanzierungsvorstellungen ausgehen und auch unterstellen, daß eine ähnliche Bewertung vorgenommen wird. Das rechtliche Problem liegt darin, daß in einem Vertrag grundsätzlich Garantien bezüglich der Wertansätze bei der Bilanzierung abgegeben werden. Ist sich der deutsche Erwerber dabei nicht darüber im klaren, welche Abweichungen vorliegen, kann es zu einem bösen Erwachen kommen. Denn auch ein italienischer Berater, der die deutschen Bilanzierungsgrundsätze nicht kennt, handelt insoweit nicht bösgläubig.

### 7. *Schlussbemerkung*

Es bleibt daher festzustellen, daß eine grenzüberschreitende Beratung grundsätzlich durch einen Dialog zwischen den Beratern begleitet sein sollte. Dabei müße eine Abstimmung dahin gehen, die Auswirkungen von Gestaltungsmöglichkeiten umfassend zu untersuchen und nicht isoliert auf den nationalen Rahmen des Mutterunternehmens oder des Tochterunternehmens. Die größte Gefahr besteht darin, daß der Berater der Mutterunternehmens, der diesem in der Regel näher steht als der des Tochterunternehmens, die Beratung im Zweifel zu Lasten des Tochterunternehmens führt. Die zweite große Gefahr besteht darin, das die andere Seite als Reaktion auf eine – oft so erwartete – Beratung durch den Berater des Mutterunternehmens diesen offenen Augen ins Messer laufen läßt.

<sup>5</sup> So auch allgemein WERRER, DStR 1993, 1270 ff. (1271).