

AUFsätze

Carsten René Beul, RA, StB, Revisore Contabile, Neuwied

Steuerberatungs- und Abschlußprüferberufe in Italien

Die unbefriedigende Informationslage über italienische Berufsgruppen, die Steuerberatung betreiben und mißverständliche Übersetzungen machen eine grundlegende Behandlung des Themas notwendig, zumal die Informationen oft über die englische Sprache „importiert“ werden, was zur Härtung von Mißverständnissen führt. Der Autor behandelt die steuerberatenden, freien – und als solche geschützten – Berufe in Italien und grenzt hiervon die nicht geschützten Tätigkeitsbezeichnungen ab. Anschließend wird auf die Abschlußprüfer nach der umgesetzten 8. EG-Bilanzrichtlinie eingegangen und kurz der Zugang zum Anwaltsberuf erläutert.

1. Problemstellung

Die Kenntnis italienischer Beraterberufe in Deutschland ist gering, wichtig ist jedoch bei der Auswahl eines Beraters, dessen Qualifikation einstufen zu können.

Eine Publikation über steuerberatende und wirtschaftsprüfende Berufe in Italien¹ gibt Anlaß zu einer grundsätzlichen Neubehandlung des Themas.

Italien kennt kaum geschützte Beratungsaktivitäten; wer beraten will, kann dies jederzeit, auch ohne einen Titel zu besitzen, der gesetzlich reglementiert ist. Die Beratung vor Finanzbehörden ist jedoch nicht vollständig frei, da Bescheinigungen, die die Behörden anerkennen, nur von einigen Berufsgruppen ausgestellt werden können.

Grundsätzlich sollte zwischen geschützten Berufen und der freien Bezeichnung von Tätigkeiten unterschieden werden. Übersetzungen sind dabei besser sinngemäß als wörtlich vorzunehmen, um Mißverständnisse auszuschließen². Pestke³ unterscheidet nicht deutlich genug zwischen Berufen und „Tätigkeitsbezeichnungen“; seine Übersetzungen erwecken im Deutschen unzutreffende Eindrücke.

2. Überblick über steuerberatende Berufe und ähnliche Bezeichnungen in Italien

2.1 Allgemeines

Die Berufe, die auch als solche bezeichnet werden können, sind entweder standesrechtlich organisiert, oder werden unmittelbar durch das Justizministerium überwacht.

Soweit eine Standesorganisation existiert, führt diese das Berufsregister und überwacht die Tätigkeit der Berufsangehörigen, wie im deutschen System die Kammern.

Grundlage ist Art. 2229 CC (Codice Civile; italienisches ZGB). Die Berufstände können Gebühren im Rahmen von Rechtsverordnungen abrechnen (Art. 47 D. P. R. 1067/53⁴, Art. 47 D. P. R. 1068/53, Art. 2233 CC).

2.2 Consulenti fiscali; fiscalisti

Die Bezeichnung *consulenti fiscali* kann nicht mit „Steuerberater“ übersetzt werden. Es entspricht eher dem deutschen „Steuerexperte“, d. h. jemand, der sich – ob mit oder ohne Qualifikation – als solcher bezeichnet oder bezeichnet wird. Dies als geschützten Beruf zu verstehen ginge fehl. Hier liegt ein schlagendes Beispiel dafür vor, daß eine sogenannte „wörtliche“ Übersetzung oft die falschesten Voraussetzungen erweckt und damit zu Mißverständnissen führt⁵. Auch „fiscalisti“ bezeichnet nur die sich selbst bzw. in der Presse als „Steuerexperten“ bezeichneten Personen.

2.3 Consulenti del Lavoro

Hierbei handelt es sich im übertragenen Sinne um Lohnbuchhalter, die aufgrund einer staatlichen Prüfung – ohne Notwendigkeit eines Universitätsstudiums – in ein besonderes Register eingetragen sind⁶.

2.4 Centri di Assistenza Fiscale

Dies sind Organisationen, die in Art und Umfang den deutschen Lohnsteuerhilfvereinen entsprechen. Die Hilfeleistung erstreckt sich nur auf die Abgabe von Einkommensteuererklärungen (Modell 740) abhängig Beschäftigter. Hierfür kann eine Konformitätsbescheinigung (*visto di conformita*) abgegeben werden, die in etwa einer anwaltlichen Beglaubigung entspricht, sich jedoch nicht auf Buchführungsunterlagen beziehen darf⁷, sondern nur auf vorgelegte Belege im Rahmen der zulässigen Hilfeleistung (nichtseltständige Arbeit). Auch Bescheinigungen für Umsatzsteuerzwecke sind nicht möglich.

2.5 Dottori commercialisti

Das Berufsrecht der *Dottori Commercialisti* ist durch Präsidialverordnung geregelt⁸.

Die Übersetzung „Diplom-Kaufleute“ ist unzutreffend, da ein Universitätsabschluß wie in Deutschland allein nicht ausreicht.

Voraussetzung für die Berufsausübung ist vielmehr das Bestehen eines Staatsexamens (Art. 31 I Nr. 5 D. P. R. 1067/53). Um hierzu zugelassen zu werden, ist wiederum ein Universitätsabschluß in Wirtschaftswissenschaften (*economia commercio*) oder ein ähnlicher Abschluß⁹ notwendig.

Das Staatsexamen umfaßt die Gebiete Wirtschafts- und Steuerrecht, Steuerwesen, Industrie-, kaufmännische- und Bankkunde. Das Examen besteht aus einem schriftlichen und einem mündlichen Teil.

Der Umfang der Tätigkeit – wie auch die Ausbildung – entspricht dem des deutschen Steuerberaters. Bislang war eine 3jährige praktische Tätigkeit nicht notwendig; diese ist mit Gesetz vom 17. Februar 1992 Nr. 206 jedoch vorgeschrieben worden¹⁰. Die Angleichung der Prüfungsvorschriften erfolgte nicht in erster Linie, um der 8. EG-Richtlinie zu entsprechen, sondern um die Voraussetzung einer Anerkennung nach der Hoch-

1) Pestke, Stbg 1995, 152ff.

2) Zur Frage grundsätzlicher Übersetzungs- und typischer Beratungsprobleme in Italien vgl. Beul, in FS Hanisch, Köln, u. a., 1994, 29ff.

3) A. a. O., 153.

4) Decreto del Presidente della Repubblica (D. P. R. = Präsidialverordnung) v. 27. 10. 1953, Nr. 1067 (D. P. R. 1067/53), zuletzt geändert durch Gesetz v. 17. 2. 1992 Nr. 206 (L. 206/92).

5) Zur Sprachproblematik vgl. Beul, a. a. O., 30.

6) Insoweit zutreffend Pestke, a. a. O., 145.

7) Entgegen Pestke, a. a. O., 155, der von der Berechtigung zur allgemeinen Steuerberatung ausgeht; dieses steht jedoch nur den *dottori commercialisti* und *ragionieri* zu.

8) D. P. R. v. 27. 10. 1953, Nr. 1067 (D. P. R. 1067/53), zuletzt geändert durch Gesetz v. 17. 2. 1992 Nr. 206.

9) Art. 31 Abs. 1 Nr. 4 D. P. R. 1067/53; hierzu zählt auch politische Wissenschaft, nicht jedoch ein juristisches Examen.

10) Nach nunmehr 3 Jahren ist durch Decreto (ministerielle Ausführungsverordnung) v. 10. 3. 1995 Nr. 327 die Umsetzung erfolgt, so daß die dreijährige praktische Tätigkeit nunmehr auch tatsächlich zur Voraussetzung wurde.

AUFsätze

schulrichtlinie 48/89/EG für vergleichbare Berufe in anderen EG-Ländern zu ermöglichen. Zur Abschlußprüfung nach der 8. EG-Bilanzrichtlinie (84/253/EG) verleiht das Examen grundsätzlich keine Berechtigung¹¹.

Eine Eintragungsvoraussetzung „italienische Staatsangehörigkeit“ existiert entgegen *Pestke*¹² ausdrücklich nicht (Art. 31 I Nr. 1 D.P.R. 1067/53) – sie wäre nach Art. 52 EGV auch offensichtlich unzulässig.

Gewerbliche Tätigkeit ist den dottori commercialisti nicht gestattet (Art. 3 D.P.R. 1067/53). Berufständisch sind die dottori commercialisti in Kammern (Ordine dei Dottori Commercialisti) organisiert, deren regionale Abgrenzung sich nach den Gerichtsbezirken richtet, soweit dort mindestens 15 Berufsangehörige niedergelassen sind (Art. 6 D.P.R. 1067/53). Das regionale Berufsregister (Albo) verwalten die Kammern. Die Rechtsaufsicht über den Berufsstand führt das Justizministerium¹³.

Die nationale Vereinigung, das Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti, entspricht in der Funktion der Bundessteuerberaterkammer. Die von den Mandanten zu leistenden Gebühren werden nach Art. 47 D.P.R. 1067/53 durch Rechtsverordnung festgelegt.

2.6 Ragionieri e Periti Commerciali

Die italienischen Ragionieri e Periti Commerciali mußten bislang nach Abschluß der Mittelschule (scuola media inferiore; entsprechend der Realschule) eine spezielle Schule (scuola per ragionieri e periti commerciali) besuchen, deren Abschluß dem Wirtschaftsabitur entspricht¹⁴. Nach einer 2jährigen praktischen Berufstätigkeit konnte dann ein Staatsexamen abgelegt werden, das den Berufszugang ermöglichte. Der Beruf ist durch Präsidialverordnung vom 27. Oktober 1953 Nr. 1068 (D.P.R. 1068/53) geregelt. Die Regelungen dieser Präsidialverordnungen wurden mit Gesetz vom 7. Februar 1992 Nr. 181 modifiziert. Nunmehr ist gemäß Art. 31 Nr. 1 f D.P.R. 1068/53 nach dem Schulabschluß (Diploma di ragioniere e perito commerciale) ein verkürztes 3jähriges Studium an einer Universität, dessen Ausbildungsabschnitte sich auf die Spezialisierung beziehen, notwendig. Der Abschluß stellt keinen Universitätsabschluß (laurea) im eigentlichen Sinne dar, sondern ist auf verkürzte Studiendauer und -inhalt bezogen (diploma universitario)¹⁵. Nach 3jährigem Praktikum kann dann das Staatsexamen abgelegt werden, das die letzte fachliche Berufszugangsvoraussetzung darstellt.

Italienische Staatsangehörigkeit ist nach Art. 31 Nr. 1 a D.P.R. 1068/53 keine Zulassungsvoraussetzung¹⁶.

Verwirrend ist die Behandlung im täglichen Leben. Die Berufsbezeichnung „Ragioniere e Perito Commerciale“ darf nur führen, wer im Berufsregister (Albo) eingetragen ist. Trotzdem werden traditionell auch Personen mit dem Titel „ragioniere“ angeredet, die nur die entsprechende Schulausbildung abgeschlossen haben, ohne das spätere Staatsexamen absolviert zu haben, oder nach Bestehen des Staatsexamens sich nicht haben ins Berufsregister eintragen lassen. Diese Titel werden jedoch nicht öffentlich geführt, d. h. auf der Visitenkarte oder dem Briefkopf. Insoweit vergrößert *Pestke*¹⁷ die Verwirrung, wenn er den Beruf des Ragioniere e Perito Commerciale in zwei Berufe teilt, Titel und Beruf sind einheitlich, es hat sich jedoch die Kurzform „ragioniere“ eingebürgert.

Die berufsständische Organisation entspricht auch hier dem deutschen Kammersystem. Auf regionaler Ebene wird nach Art. 6 D.P.R. 1068/53 je Gerichtsbezirk mit zumindest 15 Berufsangehörigen eine Kammer (Collegio) gebildet, die gemäß Art. 29 D.P.R. 1068/53 das Berufsregister (Albo) führt. Die

Rechtsaufsicht führt das Justizministerium (Art. 5 D.P.R. 1068/53).

Die Gebühren der Berufsangehörigen werden durch Rechtsverordnung (Art. 47 D.P.R. 1068/53) geregelt. Es existieren Standesrichtlinien¹⁸, die in den Grundzügen mit den deutschen vergleichbar sind. Gewerbliche und einige andere berufliche Tätigkeiten sind unvereinbar mit dem Beruf des Ragioniere¹⁹.

2.7 Tributaristi

Grundsätzlich bezeichnet tributarista dasselbe wie „Steuerexperte“, eine Berufsbezeichnung stellt es nicht dar. Allerdings existiert eine Vereinigung der Tributaristi (Associazione Nazionale dei Tributaristi Italiani) in Rom. Mitglied dieser Vereinigung kann jeder werden, der einem reglementierten (freien) Beruf angehört (dottore commercialista, avvocato, procuratore legale etc.) bzw. als Beamter oder Richter auf dem Gebiete des Steuerrechts tätig ist.

3. Abschlußprüfer

3.1 Allgemeines

Das Prüfungswesen existierte in Italien bislang in drei Ausprägungen, dem Collegio Sindacale als Pflicht-Rechnungsprüferausschuß bei Kapitalgesellschaften sowie dem Collegio dei Revisori in der öffentlichen Verwaltung, der Società di Revisione als Abschlußprüfungsgesellschaft für börsennotierte Gesellschaften, und der Società Fiduciaria e di Revisione für freiwillige Prüfungen²⁰. Allein die Revisori Contabili sind als Abschlußprüfer im Collegio Sindacale zugelassen und können Geschäftsführer oder Gesellschafter der Prüfungsgesellschaften sein.

11) Zwar sieht Art. 1 L. 206/92 vor, daß das Examen als dottore commercialista das Examen nach der Richtlinie 84/253/EG (8. Bilanzrichtlinie) ersetzt, soweit es um die in Art. 6 dieser Richtlinie aufgeführten Prüfungsfächer ergänzt wird. Allerdings wer zum Zeitpunkt als das vorgenannte Gesetz verabschiedet wurde, die Umsetzung der 8. Bilanzrichtlinie noch nicht vollständig erfolgt, was der im Gesetz enthaltene direkte Hinweis auf die Richtlinie zeigt. Die erste Regelung der Umsetzung durch Decreto Legislativo (D.L. = Rechtsverordnung) v. 27. 1. 1992 Nr. 88 (D.L. 88/92) enthält in Art. 5 eine Befreiung vom Examen als revisore Contabile (vgl. 3. 2.), wenn in den Prüfungsfächern bereits ein theoretisch-praktisches Staatsexamen abgelegt wurde. Voraussetzung ist damit eine praktische Tätigkeit bei einem revisore contabile. Wie nunmehr praktisch verfahren wird bleibt abzuwarten, insb. ob die Prüfungsanforderungen an die Dottori Commercialisti den für die Revisori Contabili vorgesehenen entsprechen. Ausführungsbestimmungen – insb. eine Prüfungsordnung – für diese sind noch nicht erlassen.

12) A. a. O., 155.

13) Entgegen *Pestke*, a. a. O., 155, existiert kein einheitliches „Albo“, das unter der Aufsicht des Justizministeriums geführt wird; das Albo führt vielmehr die Kammer („Ordine“; Art. 29 D.P.R. 1067/53), die wiederum der Aufsicht des Justizministeriums unterliegt (Art. 4 Abs. 2 D.P.R. 1067/53).

14) Hierbei von ähnlichen Vorbildungsvoraussetzungen wie bei den dottori commercialisti auszugehen (*Pestke*, a. a. O., 156) ist unzutreffend, angesichts der Notwendigkeit eines Universitätsstudiums für letztere.

15) Entgegen *Pestke*, a. a. O., 160, also kein Universitätsstudium, aber vergleichbar einem Fachhochschulstudium.

16) Auch hier ist die entgegenstehende Information von *Pestke*, a. a. O., 156, unzutreffend.

17) A. a. O., 157, die dortigen Ausführungen zu den „periti commerciali“ erscheinen aus der Luft gegriffen.

18) Codice Deontologico v. 15. 10. 1983, der in den Grundzügen mit den deutschen Standesrichtlinien vergleichbar sind.

19) Dies ergibt sich entgegen *Pestke*, a. a. O., 156, bereits aus Art. 3 D.P.R. 1068/53.

20) Hierzu im einzelnen *Mauri*, demnächst in RiW.

3.2 Revisori Contabili

Hierbei handelt es sich um die zur Abschlußprüfung im Sinne der 8. EG-Bilanzrichtlinie zugelassenen Personen.

Die Umsetzung der Prüferrichtlinie in Italien führte zur Einführung der Bezeichnung Revisore Contabile, der in Italien Pflichtprüfungen vornehmen darf. Diese Pflichtprüfungen erfolgen gemäß Art. 2429 CC durch ein Kollegialorgan, das Collegio Sindacale²¹, das als Gesellschaftsorgan konstituiert ist. Das Institut des Collegio Sindacale existiert bereits seit Jahrzehnten, durch die Umsetzung der 8. Bilanzrichtlinie wird das Hauptaugenmerk nunmehr verstärkt auf die Kontrolle der Rechnungslegung gelegt²². Mitglieder des Collegio Sindacale müssen nunmehr zwingend aus dem beim Justizministerium geführten Register der Revisori Contabili ausgewählt werden²³. Zutreffend betont Pestke²⁴, daß es sich bei dem Titel Revisore Contabile eher um eine Funktionsbezeichnung handelt, weil nach italienischem Verständnis die Abschlußprüfung funktional von der Beratung getrennt wird.

Rechtlich handelt sich also um einen reinen Prüferberuf, der als solcher aufgrund der 8. Bilanzrichtlinie in seiner Funktion dem Wirtschaftsprüfer entspricht, während die Beraterfunktion des Wirtschaftsprüfers und des Steuerberaters in Deutschland im Beruf des Dottore Commercialista seine Entsprechung findet²⁵.

4. Anwaltliche Tätigkeit

Die Ausbildung zum Anwalt verläuft unterschiedlich zum deutschen System. Grundsätzlich ist nach dem Studium der Rechtswissenschaften eine 2jährige praktische Tätigkeit bei einem Anwalt (avvocato) notwendig, anschließend ein Staatsex-

amen zum Procuratore Legale. Die anschließende Zulassung als Procuratore Legale verleiht das Recht zur anwaltlichen Tätigkeit; nach 6jähriger anwaltlicher Tätigkeit als Procuratore Legale kann die Zulassung zum avvocato ohne weitere Prüfung beantragt werden. Nach weiteren 8 Jahren kann die Zulassung zum Anwalt am Kassationsgerichtshof zusätzlich erfolgen. Auch Anwälte können auf steuerlichem Gebiet beraten. Ihnen ist zudem bei finanzrechtlichen Streitigkeiten die letzte Instanz vorbehalten – jedoch nur soweit sie am Kassationsgerichtshof zugelassen sind.

21) Entgegen Pestke, a. a. O., 159, handelt es sich nicht um Art. 2432, dieser regelt vielmehr die Gewinnverteilung. Auch können die Mitglieder mehr als 2x wiedergewählt werden, offensichtlich liegt eine Verwechslung mit den Revisionsgesellschaften für die Prüfung börsennotierter Gesellschaften vor.

22) Und nicht nur am Rande, wie Pestke, a. a. O., 159, meint.

23) Bei der Aktiengesellschaft besteht die gesetzliche Verpflichtung zur Bildung eines Collegio Sindacale immer, bei der Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach Art. 2488 CC nur, wenn das Kapital über L 200.000.000 beträgt (insoweit unzutreffend, Pestke, a. a. O., 159, der die Grenze mit L 50.000.000 ansetzt) oder bei Überschreitung der durch die EG-Richtlinie vorgegebenen Kennzahlen.

24) A. a. O., 160.

25) Hier liegt eine Parallele zwischen expert comptable als Beraterberuf und dem commissaire aux comptes als Abschlußprüfer im französischen Recht. Selbstverständlich dürfen – wie Pestke, a. a. O., 162, ausführt, Ragionieri und Dottori Commercialisti – als Revisori Contabili Pflichtprüfungen durchführen, genauso wie Steuerberater und Rechtsanwälte – wenn sie gleichzeitig Wirtschaftsprüfer sind! Bei der ersten Aufstellung des Registers der Revisori Contabili am 21. 4. 1995 wurden insgesamt 62537 Personen ernannt. Warum Pestke, a. a. O., 161 ca. 8000 nennt, ist nicht nachvollziehbar, da alle vorgenannten Personen durch eine einzige im Amtsblatt veröffentlichte Verordnung bestellt wurden.

Rosemarie Portner, LL. M., RA, StB, Köln

Vereinbarkeit des § 8a KStG mit den Doppelbesteuerungsabkommen (Teil II)

Gliederung

Im letzten Heft:*

1. Einleitung
2. Vereinbarkeit des § 8a KStG mit dem Abkommensrecht
- 2.1 Besteuerung der inländischen Kapitalgesellschaft

In diesem Heft:

- 2.2 Besteuerung des ausländischen Anteilseigners im Quellenstaat
3. Zusammenfassung

2.2 Besteuerung des ausländischen AE's im Quellenstaat

2.2.1 Verhältnis von Art. 9 zu Art. 10 und 11

Bereits ausgeführt wurde (vgl. oben unter B. I 2), daß Art. 11 Abs. 6 nationalen Regelungen zur Gesellschafterfremdfinanzierung auf Abkommensebene einen Anwendungsbereich eröffnet, soweit auf Fremdkapital Vergütungen in einer Weise geleistet werden, die nicht einem Fremdvergleich entspricht.

Andere Bestimmungen des Abkommens sind bei der Anwendung des Art. 11 Abs. 6 aber zu beachten (Tz. 45 des OECD-Berichts). Vergütungen auf Forderungen können damit nicht als Dividenden behandelt werden, wenn nach dem Wortlaut des Abkommens die Besteuerung einer Vergütung als Dividende voraussetzt, daß diese auf einen Gesellschaftsanteil gezahlt wird. Im übrigen besteht keine unmittelbare Interdependenz zwischen der Gewinnberichtigungs Vorschrift (Art. 9) einerseits und der Dividenden- und der Zinsvorschrift andererseits. Hierfür spricht der Wortlaut der Dividenden- und der Zinsvorschrift, wenn, wie dies im OECD-MA und in der Regel in den deutschen DBA der Fall ist⁶⁷, sich die Definitionen in diesen Vorschriften ausdrücklich auf den „Dividenden“- bzw. „Zins“-

* IStR 1996, 23 ff.

67) Dies trifft nicht zu auf deutsche DBA, in denen der Begriff Dividende nicht in der Vorschrift über die Dividendenbesteuerung definiert ist, sondern bei den allgemeinen Begriffsbestimmungen, z. B. DBA Irland (Art. II Abs. 1 (h)).