

DE FISCALE WINSTBEPALING IN DE BELANGRIJKSTE STATEN TOEGETREDEN TOT DE EUROPESE VRIJHANDELSASSOCIATIE (I)

door R. G. A. Aleven en C. D. van Bockel

INHOUD: Inleiding

Hoofdstuk I:

- Par. 1. Te bespreken belastingen en wijze van behandeling.
- „ 2. Denemarken.
- „ 3. Groot Brittannie.
- „ 4. Noorwegen.
- „ 5. Oostenrijk.
- „ 6. Zweden.
- „ 7. Zwitserland.
- „ 8. Vergelijkend overzicht van de totale druk van de belastingen naar winst en vermogen.
- „ 9. Slotopmerkingen.

Hoofdstuk II: Berekeningen.

INLEIDING

Sinds in de juni en juli nummers van vorig jaar van dit tijdschrift door ons een uiteenzetting werd gegeven van de fiscale winstbepaling in de lid-staten van de Euromarkt, is er op het gebied van de Europese samenwerking veel veranderd. Deze veranderingen zijn in hoofdzaak toe te schrijven aan de bereidverklaring van Groot Brittannie om toe te treden tot de Euromarkt. Verwacht mag worden dat - zo mogelijk - ook de andere staten, die zijn toegetreden tot de Europese Vrijhandelsassociatie, dit voorbeeld binnen afzienbare tijd zullen volgen.

Wij meenden er daarom goed aan te doen ook de fiscale winstbepaling in de belangrijkste landen aangesloten bij de Europese Vrijhandelsassociatie aan een beschouwing te onderwerpen. Ook thans zullen de beschouwingen worden beperkt tot een door een Nederlandse N.V. opgerichte buitenlandse dochtermaatschappij. De rechtsvorm, waarin de buitenlandse dochtermaatschappij wordt geacht op te treden, zal de vorm zijn, die in dat betreffende land zo dicht mogelijk aansluit bij de Nederlandse N.V.-vorm.

Voorzover er afwijkingen mochten bestaan tussen de belastingheffing van een dergelijke dochtermaatschappij en een in het buitenland gevestigd filiaal van een Nederlandse Naamloze Vennootschap zullen deze in het kort worden aangestipt.

HOOFDSTUK I.

Par. 1. TE BESPREKEN BELASTINGEN EN WIJZE VAN BEHANDELING.

a. *Te bespreken belastingen.*

De navolgende belastingen komen voor een beschouwing in aanmerking:

- 1) voor Denemarken de Indkomstskat af Aktieselskaber;
- 2) voor Groot Brittannie de Income Tax en de Profitstax;
- 3) voor Noorwegen de Inntektsskatt til kommuner;
de Inntektsskatt til staten;
de Formuesskatt til kommuner;
de Formuesskatt til staten en
de Kupongskatt;
- 4) voor Oostenrijk de Gewerbesteuer;
de Körperschaftsteuer;
de Vermögensteuer;
de Erbschaftsteueräquivalent en
de Kapitalertragsteuer;
- 5) voor Zweden de Kommunalskatt;
de Statlig Inkomstskatt;
de Statlig Förmögenhetskatt en
de Kupongskatt;
- 6) voor Zwitserland de Wehrsteuer;
de Staats- und Gemeindesteuer nach Ertrag
und Kapital;
de Couponsteuer en
de Verrechnungssteuer.

b. *Wijze van behandeling.*

Teneinde de systematiek van de onderling zo zeer verschillende belastingstelsels te bevorderen, zal - evenals in onze beschouwing over de fiscale winstbepaling in de lid-staten van de Euromarkt - de te behandelen materie per land als volgt worden ingedeeld:

I. Korte schets van het belastingstelsel in het algemeen.

II. Het fiscale winstbegrip (in ruime zin):

1. Algemene formulering van het fiscale winstbegrip;
2. Voorschriften voor de waardering van voorraden;
3. Voorschriften voor de waardering van vaste activa;
4. Jaarlijkse winstberekening, waarbij onderscheid zal worden gemaakt tussen:
 - a) blijvende verlichtingen of verzwaringen van de belastingdruk;
 - b) verschuivingen in de belastingbetaling.

Om enig inzicht te verkrijgen in de hoogte van de verschillende belastingen is wederom een vergelijkend overzicht opgenomen van de totale druk van de belastingen naar winst en vermogen, waarbij onderscheid is gemaakt tussen een volledige uitdeling van de winst en een volledige reservering van de winst. Bases van deze calculaties vormen een winst van f 1.500.000 en een vermogen van f 9.000.000. Deze bedragen werden tegen de officiële koers in buitenlandse valuta omgerekend.

Dat de vergelijkende cijfers in deze calculatie nog geen uitsluitel geven omtrent de werkelijk vergelijkbare belastingdruk, menen wij duidelijk

te hebben gemaakt in de opmerkingen die hieraan werden gewijd in Hoofdstuk I van onze beschouwingen over de fiscale winstbepaling in de Lid-Staten van de Euromarkt. Volledigheidshalve is aan het slot van par. 8 een recapitulatie gegeven van de betreffende opmerkingen.

Par. 2. DENEMARKEN

I. *Korte schets van het belastingstelsel.*

Belastingen naar inkomen en vermogen worden in Denemarken zowel geheven door de centrale overheid als door de gemeenten. Een naamloze vennootschap (aktieselskab) is sinds 1961 slechts onderworpen aan de Rijksinkomstenbelasting voor naamloze vennootschappen (*Indkomstskat af Aktieselskaber*). Het tarief bedraagt 44%¹⁾.

In beginsel worden naamloze vennootschap en aandeelhouder geacht twee geheel zelfstandig te belasten subjecten te zijn. De hierdoor veroorzaakte dubbele heffing wordt echter enigszins gemitigeerd door de bepaling dat naamloze vennootschappen bij de berekening van de winst een bedrag gelijk aan 2½% van het gestorte nominale kapitaal in mindering mogen brengen, echter tot een maximum van 50% van die winst.

II. *Het fiscale winstbegrip.*

1. *Algemene formulering.*

In beginsel behoren alle door een vennootschap genoten inkomsten tot de te belasten winst. Ook vermogenswinsten worden derhalve in principe belast. Een uitzondering op dit beginsel vormt onder andere de winst behaald bij de verkoop van onroerend goed. Is het betreffende onroerende goed aangekocht vóór 1 januari 1949 en is daarop niet vervroegd afgeschreven of zijn daarvoor geen middelen onttrokken aan de investeringsreserve, dan blijft de behaalde winst bij verkoop geheel buiten de belastingheffing. Is van deze faciliteiten wél gebruik gemaakt of heeft aankoop plaats gevonden na 31 december 1948 dan wordt belast het verschil tussen de opbrengstwaarde en de herwaardeerde boekwaarde.

Herwaardering vindt plaats door afhankelijk van het jaar van aankoop een bepaald percentage van de oorspronkelijke aankoop-prijs toe te voegen aan de boekwaarde. Dit percentage bedraagt 128 voor aankopen in 1949 en loopt geleidelijk terug tot voor aanschaffingen in de jaren 1960, 1961 en latere een percentage van 40 is bereikt. Overigens worden capital gains verkregen met de verkoop van onroerend goed slechts belast indien en voorzover deze Dkr. 5.000 per jaar te boven gaan.

2. *Waardering van voorraden.*

Voorraden dienen in beginsel te worden gewaardeerd op de aanschaffingsprijs of op de lagere marktwaarde. Is de aanschaffings-

¹⁾ Voor filialen van buitenlandse naamloze vennootschappen geldt een tarief van 41%.

prijs van de individuele voorraadbestanddelen niet meer nauwkeurig vast te stellen, dan dient waardering te geschieden met behulp van de 'first in first out' methode (d.w.z. men neemt aan dat de oudste voorraden geacht worden het eerst te zijn verkocht). Teneinde rekening te houden met eventuele prijsschommelingen mag de belastingplichtige een voorziening van maximaal 35% van de naar bovenstaande regelen gewaardeerde voorraad vormen zonder dat de noodzaak van deze voorziening behoeft te worden aangetoond. Ook mag 35% worden gereserveerd van de waarde van de bestelde nog niet afgeleverde goederen mits deze bestellingen niet groter zijn dan een goederen-verbruik van drie maanden.

3. *Waardering van vaste activa.*

Vaste activa dienen te worden gewaardeerd op de aanschaffingsprijs, eventueel te verminderen met de noodzakelijke afschrijvingen. Voor gebouwen dienen de afschrijvingen te worden bepaald aan de hand van de lineaire afschrijvingsmethode; op machines mag degressief worden afgeschreven. Op kantoorgebouwen mag niet worden afgeschreven.

4. *Jaarlijkse winstberekening.*

a) *Blijvende verlichtingen of verzwaringen van de belastingdruk.*

1. *Aftrekbaarheid van de belastingen.*

Van de winst mag 50% van de in het betreffende jaar betaalde Rijksinkomstenbelasting worden afgetrokken.

2. *Belastbaarheid van schijnwinsten.*

Zoals reeds eerder werd opgemerkt, bestaan er op het gebied van de winstbelastingheffing van naamloze vennootschappen bepalingen om schijnwinsten bij de verkoop van onroerend goed door middel van herwaarderingscoëfficiënten buiten de belastingheffing te houden. (Zie ook onder: waardering van voorraden).

3. *Aftrek ter beperking dubbele heffing N.V./aandeelhouder.*

Teneinde de dubbele belastingheffing van naamloze vennootschap en aandeelhouder enigszins te beperken is de Deense naamloze vennootschap gerechtigd bij de vaststelling van de belastbare winst een bedrag ter grootte van $2\frac{1}{2}\%$ van het gestorte nominale kapitaal op de winst in mindering te brengen, echter tot een maximum van 50% van die winst.

4. *Investeringsaftrek.*

Er bestaat geen investeringsaftrek.

b) *Verschuiving in de belastingbetaling.*

1. *Afschrijvingen op vaste activa.*

Op gebouwen (andere dan kantoorgebouwen) moet worden

afgeschreven volgens een vast percentage van de totale *aanschaffingsprijs*. Op diezelfde aanschaffingsprijs mag een vervroegde afschrijving worden toegepast van 40%. Deze vervroegde afschrijving moet worden verdeeld over een periode van maximaal 10 jaren, waarbij niet meer dan 10% per jaar mag worden afgeschreven.

Op machines mag degressief worden afgeschreven, het afschrijvingspercentage mag echter niet meer bedragen dan 30% van de boekwaarde. Op deze boekwaarde worden vooraf in mindering gebracht de hierna te bespreken eventuele vervroegde afschrijvingen, de eventuele boekwinst op verkochte en vervangen machines en de onttrekking aan de investeringsreserve.

Voorzover de waarde van de in enig jaar bestelde en nog niet afgeleverde machines of opgeleverde gebouwen groter is dan Dkr. 1.000.000 mag over dat meerdere een vervroegde afschrijving van 30% worden toegepast, met dien verstande dat deze afschrijving moet worden verdeeld over vier jaren en niet meer mag bedragen dan 15% van de waarde van de bestellingen in dat jaar. In geval gebruik wordt gemaakt van deze vervroegde afschrijvingsfaciliteiten worden de dotaties aan de investeringsreserves dienovereenkomstig verminderd (zie onder punt 4). Worden machines verkocht tegen een prijs die ligt boven de boekwaarde dan mag het verschil worden gereserveerd en worden gebruikt als eerste afschrijving op een vervangend bedrijfsmiddel, indien en voorzover de vervanging plaats vindt voor het einde van het volgende belastingjaar.

2. *Voorzieningen voor dubieuze debiteuren.*

In beginsel mag geen voorziening worden gevormd voor dubieuze debiteuren. Oninbare debiteuren mogen ten laste van de resultatenrekening worden afgeboekt, indien de nodige gegevens omtrent de oninbaarheid kunnen worden overgelegd. Wel mag een voorziening worden getroffen voor debiteurenvorderingen uit hoofde van huurkooptransacties.

3. *Voorzieningen voor incurante voorraden.*

Dynamische voorzieningen voor incurante voorraden zijn niet toegestaan. De behoefte hieraan wordt niet sterk gevoeld, omdat de waardering van de voorraden zonder meer mag geschieden op basis van 65% van kostprijs of lagere marktwaarde.

4. *Investeringsreserves.*

Ten laste van de fiscale winst mag een bedrag van 15% van deze winst worden gereserveerd voor toekomstige investeringen, mits 50% van het te reserveren bedrag wordt gestort op een geblokkeerde rekening. De betreffende reserve moet

binnen tien jaren worden gebruikt, waarbij de afboeking op de reserve dient als eerste afschrijving op het aan te schaffen actief. Wordt de reserve niet binnen 10 jaren gebruikt voor investeringen dan moet het vervallen gedeelte vermeerderd met 5% (boete) aan de fiscale winst worden toegevoegd.

5. *Verliescompensatie.*

Verliezen mogen worden gecompenseerd met winsten behaald in de volgende twee jaren.

Researchkosten.

Researchkosten kunnen alleen dan worden afgetrokken, indien het bedrijfsbelang daarvan kan worden aangetoond. Ook giften kunnen in principe slechts worden afgetrokken, indien een direct bedrijfsbelang daarbij is betrokken.

De overige giften zijn slechts aftrekbaar tot een bedrag van Kr. 1.000 per jaar en slechts indien ze worden gedaan aan bepaalde aangewezen organisaties.

Totale belastingdruk.

Zoals uit de in hoofdstuk II opgenomen berekening blijkt, draagt de totale belastingdruk van de belastingen naar de winst - ongeacht of deze wordt gereserveerd of wordt uitgedeeld - in een percentage van de belastbare winst 33,4%.

Par. 3. GROOT BRITTANNIE

I. *Korte schets van het belastingstelsel.*

Het Britse belastingstelsel kent als belastingen naar de winst de Profitstax en de Income tax. Er bestaat geen vermogensbelasting. De *Profitstax* wordt alleen geheven over winsten welke door naamloze vennootschappen (companies) zijn behaald. Voor winsten die £ 12.000 te boven gaan, geldt een proportioneel tarief van 15%. Naast de Profitstax wordt de winst van de company tegen een tarief van 38,75% getroffen door de *Income tax*. In het Britse belastingstelsel is de *Income tax* welke de company dient te betalen nagenoeg geheel geïntegreerd met de *Income tax* welke de aandeelhouder verschuldigd is. Bij de dividenduitkering mag de uitdelende vennootschap op het dividend de *Income tax* door haar betaald bij het maken van de betreffende winst in mindering brengen, door 'grossing-up' van het dividend tegen het tarief van de *Income tax*. Door deze (fictieve) inhouding van de *Income tax* heeft de aandeelhouder aan zijn belastingplicht uit dezen hoofde voldaan. Daar de *Income tax* en de *Profitstax* worden geheven over dezelfde winst kan de uitdelende vennootschap de door haar betaalde *Income tax* nooit volledig verhalen op de aandeelhouder, omdat de *Profitstax* welke aan de fiscus is afgedragen uiteraard niet meer als dividend aan de aandeelhouder kan worden ter beschikking gesteld.

Voor de heffing van de Income tax worden naamloze vennootschap en aandeelhouder derhalve in principe niet gezien als twee economisch geheel zelfstandig te belasten subjecten. Daar de naamloze vennootschap echter naast de Income Tax ook wordt getroffen door de Profitstax, welke laatste belasting niet verrekenbaar is met de Income tax, ontstaat er op dit terrein wel een verschil in behandeling van belasting van winsten van naamloze vennootschappen en van ondernemingen met een andere rechtsvorm.

Hoewel in beginsel de heffing van de Income tax in het binnenlandse verkeer tussen aandeelhouder en naamloze vennootschap niet behoeft te worden beschouwd als een extra last van de aandeelhouder is dat in het verkeer tussen een Nederlandse moedermaatschappij en een Engelse dochtermaatschappij wel het geval. Op grond van artikel VI eerste lid van het tussen Nederland en Groot Brittannië afgesloten verdrag ter voorkoming van dubbele belasting blijft de heffing van de Income tax onverkort gehandhaafd.

II. *Het fiscale winstbegrip.*

1. *Algemene formulering.*

Bij de vaststelling van de winst wordt een scherp onderscheid gemaakt tussen vermogenswinsten (capital gains) en inkomsten, waarbij alleen de laatstbedoelde opbrengsten in de belastingheffing worden betrokken²⁾. De belastingwetgeving vermeldt niet wat onder inkomsten dient te worden verstaan. Uit rechterlijke uitspraken kan echter worden afgeleid dat het moeten zijn: „the annual profits or gains arising or accruing from any trade or business”. Worden bedrijfsmiddelen waarop is afgeschreven verkocht met winst, dan schuilt hierin een moeilijkheid. Deze winst kan immers het gevolg zijn geweest van externe oorzaken (capital gains) doch kan ook veroorzaakt zijn doordat in het verleden te veel werd afgeschreven (winstcorrectie). In beginsel worden daarom dergelijke winsten volledig in de belastingheffing betrokken, behalve indien en voorzover deze winst is ontstaan doordat de verkoopprijs de aanschaffingsprijs heeft overtroffen.

2. *Waardering van voorraden.*

Er bestaan geen wettelijke voorschriften aangaande de waardering van voorraden. Uit de jurisprudentie zou men echter kunnen opmaken dat alleen mag worden gewaardeerd op basis van aanschaffingsprijs of lagere marktwaarde (z.g. Niederstwertprinzip). Is de aanschaffingsprijs van het individuele voorraadbestanddeel niet meer nauwkeurig vast te stellen dan dient de „first in first out” methode van waardering te worden toegepast (d.w.z. de oudste voorraden worden geacht het eerst te zijn verkocht).

²⁾ De door de Chancellor of the Exchequer op 9 april j.l. aangekondigde speculatiewinstbelasting belast alleen speculatiewinsten d.w.z. winsten behaald bij verkoop van onbebouwde gronden binnen 3 jaar en verkoop van effecten binnen 6 maanden na de datum van aankoop.

3. *Waardering van vaste activa.*

Vaste activa dienen te worden gewaardeerd op basis van de werkelijke aanschaffings- of voortbrengingskosten. Op activa welke aan slijtage onderhevig zijn, moet in beginsel worden afgeschreven. Er bestaan geen bindende afschrijvingstabellen. Op kantoorgebouwen en woonhuizen mag echter niet worden afgeschreven.

4. *Jaarlijkse winstberekening.*

a) *Blijvende verlichtingen of verzwaren van de belastingdruk.*

1. *Aftrekbaarheid van de belastingen.*

De profitstax en de income tax mogen bij de berekening van de fiscale winst niet als bedrijfslast worden aangemerkt.

2. *Belastbaarheid van schijnwinsten.*

Zoals reeds werd opgemerkt in de korte schets van het belastingstelsel worden capital gains niet in de belastingheffing betrokken. Ten aanzien van duurzame produktiemiddelen waarop wordt afgeschreven, wordt alleen het verschil tussen de verkoopprijs en de aankoopprijs geaccepteerd als een capital gain. Daar er geen herwaarderingsfaciliteiten bestaan om schijnwinsten buiten de belastingheffing te houden, betekent een en ander in de praktijk dat schijnwinsten op deze duurzame produktiemiddelen en op voorraden door de belastingen naar de winst worden getroffen.

3. *Investeringsaftrek.*

Terzake van investeringen in gebouwen voor industriële doeleinden mag in het jaar van de aanschaffing een investeringsaftrek van 10% ten laste van de winst worden gebracht; voor investeringen in *nieuwe* machines, voor wetenschappelijk onderzoek en ter besparing van energieverbruik bedraagt de investeringsaftrek echter 20%.

b) *Verschuiving in de belastingbetaling.*

1. *Afschrijving op vaste activa.*

De afschrijvingen op vaste activa worden gebaseerd op de economische levensduur. De verdeling van de afschrijvingsquote moet bij gebouwen (andere dan kantoorgebouwen) plaats vinden op basis van de lineaire afschrijvingsmethode terwijl voor machines e.d. ook een degressieve methode mag worden toegepast, waarbij moet worden uitgegaan van een residuwaarde van 10%. Bovendien mag op *gebouwen* voor industriële doeleinden een vervroegde afschrijving van 5% worden toegepast, op *machines* 10% of 30% al naar gelang het nieuwe machines (waarop derhalve een investeringsaftrek kan worden toegepast) of reeds gebruikte machines betreft. In verliesjaren mag de afschrijving worden uitgesteld.

2. Voorzieningen voor dubieuze debiteuren.

Voor dubieuze debiteuren mag een voorziening worden getroffen, indien per debiteur de vermoedelijke dubieusheid aan de hand van objectieve factoren wordt aangetoond. Dynamisch gevormde voorzieningen op basis van de omzet mogen derhalve niet worden toegepast.

3. Voorzieningen voor incurante voorraden.

Een voorziening voor incurante voorraden is slechts toegestaan, indien en voorzover daardoor de waardering van de voorraden niet daalt beneden de marktwaarde. Bij het vaststellen van de marktwaarde mag rekening worden gehouden met de omstandigheid dat de voorraad in het algemeen niet in eens zal kunnen worden verkocht. Dynamisch gevormde voorzieningen op basis van de omzet zijn niet toegestaan.

4. Verliescompensatie.

Verliezen mogen gedurende onbeperkte tijd worden gecompenseerd met toekomstige winsten. Bovendien mag bij de liquidatie van de onderneming een verlies worden verrekend met de winsten behaald in de voorafgaande drie jaren.

Researchkosten.

Terzake van investeringen in kapitaalgoederen voor wetenschappelijke doeleinden mag een investeringsaftrek van 20% van het geïnvesteerde bedrag op de winst in mindering worden gebracht. Bovendien mag in het eerste jaar 60% en in de vier volgende jaren jaarlijks 10% worden afgeschreven. De overige researchkosten mogen direct ten laste van de winst worden gebracht.

Totale belastingdruk.

De totale belastingdruk van de belastingen naar de winst bedraagt onverschillig of de winst wordt uitgedeeld dan wel gereserveerd 53,75%³⁾ van de belastbare winst.

Par. 4. NOORWEGEN

I. Korte schets van het belastingstelsel.

Belastingen naar inkomen en vermogen worden in Noorwegen zowel geheven door de centrale overheid als door de gemeenten. Voor de door het Rijk geheven belastingen worden naamloze vennootschap en aandeelhouder geacht twee geheel zelfstandig te belasten subjecten te zijn. Voor de door de gemeenten geheven belastingen blijven dividenden resp. de waarde van de aandelen in Noorse maatschappijen buiten de belastingheffing.

Naamloze vennootschappen (Aksjeselskaper) worden getroffen door de volgende belastingen naar inkomen of vermogen:

³⁾ Namelijk 15% Profitstax en 38,75% Income tax.

- a) *de Gemeentelijke Inkomstenbelasting* (Inntektsskatt til Kommuner); het basistarief van de belasting is proportioneel doch varieert naar de gemeente van vestiging; daarnaast wordt een progressieve surtax geheven. Voor de hoofdstad Oslo bedraagt voor 1961 het totale tarief:
- | | |
|--|-------|
| over de eerste N.Kr. 20.000 van het belastbare inkomen | 16,5% |
| over de volgende N.Kr. 20.000 van het belastbare inkomen | 19,5% |
| over de volgende N.Kr. 20.000 van het belastbare inkomen | 20,5% |
| en over de rest van het belastbare inkomen | 21,5% |
- Voor het belastingjaar 1962 is een verhoging van deze tarieven met 0,5% voorzien.
- b) *De Rijksinkomstenbelasting* (Inntektsskatt til Staten); deze belasting treft de belastbare winst tegen een tarief van 30%;
- c) *De Gemeentelijke Vermogensbelasting* (Formuesskatt til Kommuner); basis vormt hier het belastbare vermogen. Het tarief varieert tussen de 0,1% en de 0,4% naar gelang de gemeente van vestiging. Momenteel wordt door practisch alle gemeenten het maximale tarief geheven.
- d) *De Rijksvermogensbelasting* (Formuesskatt til Staten); basis vormt het belastbare vermogen. Het tarief bedraagt 0,2% voor Noorse maatschappijen en 0,7% voor buitenlandse maatschappijen;
- e) *De Couponbelasting* (Kupongskatt) ad 25%; door deze belasting worden getroffen de dividenden die worden uitgekeerd aan buitenlanders. Op grond van artikel VII van het tussen Nederland en Noorwegen gesloten verdrag ter voorkoming van dubbele belasting op het inkomen blijft heffing van deze belasting geheel achterwege, indien de dividenden worden uitgekeerd aan een Nederlands lichaam dat middellijk of onmiddellijk niet minder dan 50% van het stemrecht van de Noorse maatschappij bezit.

II. *Het fiscale winstbegrip.*

1. *Algemene formulering.*

Tot de winst behoren alle inkomsten die door de naamloze vennootschap zijn genoten. Daaronder vallen derhalve ook gerealiseerde vermogenswinsten (capital gains). Er bestaan geen faciliteiten om door herwaarderingen schijnwinsten buiten de belastingheffing te houden.

2. *Waardering van voorraden.*

Voorraden dienen in beginsel te worden gewaardeerd tegen de aanschaffingsprijs of tegen de lagere marktwaarde (Niederstwertprinzip). De betreffende regels worden door de fiscus echter soepel toegepast. Met een eventuele prijsdaling van gekochte, doch nog niet afgeleverde goederen mag worden rekening gehouden.

3. *Waardering van vaste activa.*

Vaste activa moeten worden gewaardeerd op de werkelijke aan-

schaffings- of voortbrengingskosten. Op activa welke aan slijtage onderhevig zijn mag worden afgeschreven. In principe is men gebonden aan de door de belastingadministratie samengestelde afschrijvingstabellen. Afwijkingen hiervan kunnen alleen worden toegestaan, indien de belastingplichtige de noodzaak daarvan aan- toont.

4. *Jaarlijkse winstberekening.*

a) *Blijvende verlichtingen of verzwaringen van de belastingdruk.*

1. *Aftrekbaarheid van de belastingen.*

Noch de gemeentelijke noch de door het rijk geheven belastingen naar inkomen en vermogen mogen van de winst worden afgetrokken.

2. *Belastbaarheid van schijnwinsten.*

Schijnwinsten worden volledig in de belastingheffing betrokken.

3. *Investeringsaftrek.*

Er bestaat geen investeringsaftrek.

b) *Verschuivingen in de belastingbetaling.*

1. *Afschrijvingen op vaste activa.*

In de praktijk wordt ter vaststelling van de afschrijvingsquote alleen de lineaire afschrijvingsmethode toegestaan. Deze normale afschrijving mag met 50% worden verhoogd gedurende de eerste vijf jaren van de gebruiksduur, echter tot een maximum van 2% per jaar. In plaats van deze extra afschrijving mag een vervroegde afschrijving worden toegepast. Deze bedraagt 25% te verdelen over een periode van 5 jaren. Deze vervroegde afschrijving mag alleen worden toegepast, indien en voorzover de investering meer dan N.Kr. 500.000 heeft bedragen; bovendien mag de vervroegde afschrijving niet groter zijn dan 50% van de winst.

2. *Voorzieningen voor dubieuze debiteuren.*

Voor dubieuze debiteuren mag een voorziening worden gevormd mits de vermoedelijke dubieusheid van de debiteur wordt aangetoond aan de hand van objectieve maatstaven. Dynamisch gevormde voorzieningen worden niet toegestaan. In de praktijk worden de betreffende bepalingen soepel toegepast.

3. *Voorzieningen voor incurante voorraden.*

Het vormen van een voorziening voor incurante voorraden is slechts toegestaan, indien en voorzover de waarde van de voorraad niet daalt beneden de marktwaarde. Dynamisch gevormde voorzieningen zijn derhalve in principe niet toegestaan. In de praktijk worden de betreffende voorschriften echter tamelijk soepel door de belastingadministratie toegepast.

4. *Verliescompensatie.*

Verliezen mogen worden gecompenseerd met winsten die in de volgende tien jaren zijn behaald. Bij de liquidatie van een onderneming mogen verliezen bovendien worden gecompenseerd met winsten behaald in de voorafgaande twee jaren.

Researchkosten.

Hiervoor bestaan geen speciale tegemoetkomingen. ⁴⁾

Totale belastingdruk.

Zoals uit de in hoofdstuk II opgenomen berekening blijkt, draagt de totale belastingdruk van de belastingen naar winst en vermogen, ongeacht de omstandigheid of de winst wordt uitgedeeld of gereserveerd, in een percentage van de belastbare winst: 55,5%

Par. 5. OOSTENRIJK

I. *Korte schets van het belastingstelsel.*

Het Oostenrijkse belastingstelsel heeft als gevolg van de Duitse bezetting in haar grondpatroon veel kenmerken die overeenkomen met het Duitse Belastingstelsel. Kapitalgesellschaften (A.G. en G.m.b.H.) en aandeelhouder worden als twee geheel zelfstandige subjecten belast.

De door een Kapitalgesellschaft te betalen belastingen over winst en vermogen zijn:

- a) *De Körperschaftsteuer*; het tarief van deze belasting voor winsten boven Sh. 500.000 bedraagt 51,92% ⁵⁾;
- b) *De Vermögensteuer*; het tarief van deze belasting bedraagt 0,5%;
- c) *De Erbschaftsteueräquivalent*; deze belasting wordt eveneens geheven van het belastbare vermogen en wel tegen een tarief van 0,5%;
- d) *De Gewerbesteuer* (te vergelijken met de vroeger in het Nederlandse belastingstelsel voorkomende ondernemingsbelasting); deze wordt zowel geheven naar de winst (bedrijfsopbrengst) als naar het vermogen (bedrijfskapitaal). De bedrijfsopbrengst wordt afgeleid uit de winst welke wordt berekend voor de Körperschaftsteuer en het bedrijfskapitaal uit het vermogen aangegeven voor de Vermögensteuer. Tot de belangrijkste correcties, die daarbij worden toegepast, zijn te rekenen: de aftrek van de forfaitair vastgestelde opbrengst resp. waarde van de gebouwde en de ongebouwde eigendommen en de bijtelling van de rente resp. de hoofdsom van de schulden op lange termijn aangegaan.
Het basistarief bedraagt 5% van de bedrijfsopbrengst en 0,1%

⁴⁾ Kapitaalgoederen speciaal aangeschaft voor researchdoeleinden mogen direct ten laste van de winst worden gebracht of op de normale wijze worden afgeschreven.

⁵⁾ De decimalen in deze tarieven zijn een gevolg van een verhoging van de basistarieven met 18 procenten ten behoeve van woningbouw e.d.

van het bedrijfskapitaal. De centrale en de gemeentelijke overheden hebben het recht om het belastingbedrag op maximaal 300% van het basistarief vast te stellen. Bovendien mogen de „Kammer der gewerblichen Wirtschaft” en de „Bundeskammer” opcenten op deze belasting heffen, waardoor, voor b.v. Wenen een totale hoogte van 334% van het basistarief wordt bereikt.

- e) *De Kapitalertragsteuer* (te vergelijken met de ten onzent bestaande Dividendbelasting); aan deze belasting met een tarief van 17,70%⁵) zijn onderworpen de uitgekeerde dividenden. Hoewel deze belasting in het binnenlandse verkeer mag worden verrekend met de inkomsten- of de vennootschapsbelasting, welke van de aandeelhouder wordt geheven, is deze heffing voor de buitenlandse aandeelhouder een extra last, voorzover de door Oostenrijk gesloten verdragen ter voorkoming van dubbele belasting geen afwijkende bepalingen bevatten; een verdrag tussen Nederland en Oostenrijk bestaat nog steeds niet.

II. *Het fiscale winstbegrip.*

1. *Algemene formulering.*

In fiscale zin dienen alle winsten welke door Kapitalgesellschaften zijn behaald tot de te belasten winst te worden gerekend. Ook de z.g. capital gains worden derhalve volledig in de belastingheffing betrokken.

(Per het begin of het einde van het boekjaar 1954 en zo dit boekjaar niet met het kalenderjaar samenviel per het begin of het einde van het boekjaar 1954/55 werd de balanscontinuïteit doorbroken door het Schillingeröffnungbilanzgesetz van 7 juli 1954 welke de opstelling van een Schillingeröffnungsbilanz noodzakelijk maakte. De waardering in deze balans diende te geschieden op basis van de vervangingswaarde van vergelijkbare activa, die economisch dezelfde plaats in het bedrijf zouden kunnen innemen. Voor activa waarop werd afgeschreven, mocht in principe geen hogere waarde worden opgevoerd dan de vervangingswaarde verminderd met daarop toe te passen afschrijvingen in verband met het verstrijken van de levensduur. Met het invoeren van deze eenmalige herwaarderingsfaciliteiten vervielen de extra comptabele afschrijvingen op vaste activa waarmee men voordien getracht had schijnwinsten op deze activa enigermate buiten de belastingheffing te houden. In verband met het feit dat de Oostenrijkse schilling in 1954 al enige jaren vrij stabiel was geworden, betekenden de herwaarderingsfaciliteiten in het algemeen niet dat schijnwinsten op voorraden buiten de belastingheffing zijn gebleven.)

In Oostenrijk bestaat ook nog de z.g. „Mindestbesteuerung” waarbij de te belasten winst minimaal wordt vastgesteld aan de hand van bepaalde uiterlijke kentekenen van draagkracht. Als zodanig noemt de wet de dividend-uitkeringen voorzover deze 4% van

het gestorte kapitaal te boven gaan alsmede tantièmes aan directie en commissarissen.

2. Voorraadwaardering.

Hoofdregel is de waardering op aanschaffings- resp. voortbrengingskosten of op de lagere markt- of bedrijfswaarde. Het toepassen van de vervangingswaardetheorie of het ijzerenvoorraadstelsel is niet toegestaan. Lifowaardering kan alleen dan worden toegepast indien deze methode in overeenstemming is met de feitelijke gang van zaken.

3. Waardering van vaste activa.

Waarderingsbasis voor de vaste activa vormen de aanschaffings- of voortbrengingskosten. De levensduur is te stellen op de normale gebruiksduur van het actief voor de betreffende bedrijfstak. Hogere afschrijvingen zijn slechts mogelijk indien de noodzaak hiervan wordt aangetoond (b.v. bij ploegenarbeid).

4. Jaarlijkse winstberekening.

a) *Blijvende verlichtingen of verzwaren van de belastingdruk.*

1. *Aftrekbaarheid van de belastingen.*

De Gewerbesteuer mag ten laste van de winst worden gebracht. De overige belastingen zijn niet aftrekbaar.

2. *Belastingheffing van schijnwinsten.*

Behalve de incidentele mogelijkheid om op grond van het Schillingeröffnungsbilanzgesetz een herwaardeerde balans op te stellen, kent de Oostenrijkse wetgeving geen bepalingen om schijnwinsten buiten de belastingheffing te houden.

3. *Faciliteiten ter bevordering van de markt voor overheidsobligaties.*

Tot een bedrag van maximaal 10% van de winst mogen bepaalde overheidsobligaties (waaronder leningen aangegaan door Oostenrijkse electriciteitsmaatschappijen) verkregen door inschrijving of aankoop ten laste van de winst worden afgeschreven. De rente-opbrengst van de obligatie is onbelast, alsmede het aflossingsbedrag, indien de obligaties van de datum van de uitgifte tot de datum van de aflossing steeds in het bezit van de belastingplichtige zijn geweest. In geval van tussentijdse verkoop echter wordt het verschil tussen de opbrengst en de boekwaarde als belastbare winst aangemerkt.

4. *Investeringsaftrek.*

Er bestaat geen investeringsaftrek.

b) *Verschuivingen in de belastingbetaling.*

1. *Afschrijving op vaste activa.*

Activa die minder dan 10 jaren meegaan mogen zonder meer degressief worden afgeschreven. Voor activa die langer dan 10 jaar meegaan mag de degressieve afschrijving alleen dan worden gebruikt, indien kan worden aangetoond dat dit noodzakelijk is.

Met uitzondering van woonhuizen, winkels, personenauto's e.d. mag een vervroegde afschrijving worden toegepast. Deze bedraagt voor gebouwen 20% tot 25% en voor de overige vaste activa 40 tot 60%. Het hoge tarief geldt voor de minder ontwikkelde gebieden van Oostenrijk, waartoe in het algemeen zijn te rekenen die gebieden welke deel uitmaakten van de vroegere Russische bezettingszone.

2. *Voorzieningen voor dubieuze debiteuren.*

Voor verliezen op bestaande vorderingen mag een voorziening worden gevormd. Een op basis van een percentage van de omzet gevormde z.g. dynamische voorziening wordt niet geaccepteerd.

3. *Voorzieningen voor incurante voorraden.*

Voor incurante voorraden mag slechts een voorziening worden gevormd, indien wordt aangetoond dat de bedrijfswaarde lager is. Een dynamisch gevormde reserve op basis van de omzet kan niet worden toegestaan.

4. *Verliescompensatie.*

Verliezen mogen worden gecompenseerd met winsten die zijn behaald in de volgende drie jaren.

5. *Faciliteiten ter bevordering van de markt voor overheidsobligaties.*

Zoals onder de rubriek „blijvende verlichtingen of verzwaringen van de belastingdruk” reeds werd vermeld, kan door het aankopen van of het inschrijven op bepaalde overheidsobligaties een verschuiving in de belastingbetaling worden bewerkstelligd. In het jaar van aankoop of inschrijving mag het desbetreffende bedrag tot een maximum van 10% van de winst als bedrijfslast worden aangemerkt. Worden deze stukken verkocht, dan moet de opbrengst in het jaar van verkoop weer aan de winst worden toegevoegd⁶⁾.

Researchkosten.

Van de winst mogen worden afgetrokken de kosten van ontwikkeling, verbetering of zekerstelling van economisch waardevolle uitvindingen. Giften aan instellingen voor wetenschappe-

⁶⁾ Deze toevoeging blijft echter achterwege indien de betreffende stukken van de datum van inschrijving tot de datum van uitloting steeds in handen van dezelfde belastingplichtige zijn gebleven (zie onder 4-a -3).

lijk onderzoek mogen voor de helft en tot een maximum van 2% van de winst worden afgetrokken zonder dat het bedrijfsmatige karakter daarvan behoeft te worden aangetoond.

Totale belastingdruk.

De totale belastingdruk van de belastingen naar winst en vermogen bij een belastbare winst van Osh. 10.770.000 en een belastbaar vermogen van Osh. 64.620.000 bedraagt (zie berekening in hoofdstuk II):

1. in geval de winst wordt gereserveerd 65,4% en
2. in geval de winst geheel wordt uitgedeeld 71,5% van de winst

De paragrafen 6 t/m 9 en de berekeningen komen in een volgend nummer.