

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

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

Par. 6. ZWEDEN

I. *Korte schets van het belastingstelsel.*

In Zweden heffen zowel de centrale overheid als de gemeenten belastingen naar het inkomen. Aktiebolag (naamloze vennootschap) en aandeelhouder worden daarbij geacht twee economisch zelfstandig te belasten subjecten te zijn.

Door een naamloze vennootschap dienen de volgende belastingen naar inkomen en vermogen te worden betaald:

- a) de *Kommunalskatt* (Gemeentelijke Inkomstenbelasting); aan deze belasting is onderworpen de belastbare winst; het tarief is in het algemeen proportioneel doch varieert van 10⁰/₀ tot 15⁰/₀ naar gelang de gemeente van vestiging;
- b) de *Statlig Inkomstskatt* (Rijksinkomstenbelasting); de basis van de belasting is in principe dezelfde, als die welke ten grondslag ligt aan de Gemeentelijke Inkomstenbelasting. Het tarief bedraagt 40⁰/₀;
- c) de *Statlig Förmögenhetskatt* (Rijksvermogensbelasting); aan deze belasting zijn echter alleen buitenlandse maatschappijen onderworpen die in Zweden een bedrijf uitoefenen met behulp van een vaste inrichting. Het tarief is progressief en bedraagt maximaal 18 ⁰/₀₀⁷);
- d) de *Kupongskatt* (Couponbelasting) geheven over de aan buitenlanders uitgekeerde dividenden, tegen een tarief van 30⁰/₀. Op grond van artikel 9 tweede lid van het tussen Nederland en Zweden afgesloten verdrag ter voorkoming van dubbele belasting op inkomsten en vermogen, wordt deze belasting niet geheven, indien de dividenden worden uitgekeerd aan een Nederlands lichaam dat middellijk of onmiddellijk niet minder dan 50⁰/₀ van het stemrecht van het uitdelende Zweedse lichaam bezit.

Bijzondere aandacht in het Zweedse belastingstelsel verdient nog de mogelijkheid om ten laste van de fiscale winst een conjunctuurreserve te vormen. De dotatie aan deze reserve mag niet meer bedragen dan 40⁰/₀ van de fiscale winst. Verder dient een bedrag van 40⁰/₀ van de jaardotatie te worden gestort op een geblokkeerde rekening bij de Zweedse centrale bank.

Verkrijgt men van de Arbetsmarknadsstyrelsen (soort Sociaal Economische Raad) toestemming tot investering, dan mag deze investering volledig worden geput uit de conjunctuurreserve. Het bedrag van de onttrekking moet dan als eerste afschrijving wor-

⁷) Tot 1 januari 1956 was het buitenlandse maatschappijen verboden om in Zweden een bedrijf uit te oefenen anders dan met behulp van een aldaar gevestigde dochtermaatschappij. Hoewel dit verbod sedertdien is opgeheven, bestaan er nog vele belemmerende bepalingen, waardoor in de praktijk van filiaalconstructies nog weinig gebruik wordt gemaakt.

den gebruikt. Verder mag een (extra comptabele) investeringsaftrek van 10⁰% worden toegepast. Onttrekt men bedragen aan de conjunctuurreserve zonder toestemming van eerderbedoeld lichaam dan moet niet alleen de betreffende reserve doch bovendien 10⁰% daarvan extra aan de winst worden toegevoegd. Deze „boete” beloopt men niet indien de onttrekking geschiedt vijf jaren na de dotatie en niet meer bedraagt dan 30⁰%.

II. *Het fiscale winstbegrip.*

1. *Algemene formulering.*

In principe behoort elk voordeel dat is genoten door een onderneming tot de belastbare winst. Capital gains, ontstaan door de verkoop van activa die niet het directe handelsobject van het bedrijf vormen en van onroerende goederen, ondergaan echter een speciale behandeling. Is de capital gain behaald door verkoop van een onroerend goed dat meer dan 7 jaren in het bezit is geweest van de onderneming, dan wordt slechts een deel daarvan aan de belastbare winst toegevoegd en wel volgens onderstaand schema:

Bij een bezit van 7 jaren doch minder dan 8 jaren	75 ⁰ %
Bij een bezit van 8 jaren doch minder dan 9 jaren	50 ⁰ %
Bij een bezit van 9 jaren doch minder dan 10 jaren	25 ⁰ %
Bij een bezit van meer dan 10 jaren	nihil

Voor bovenbedoelde andere vaste activa geldt het volgende schema:

Bij een bezit van 2 jaren doch minder dan 3 jaren	75 ⁰ %
Bij een bezit van 3 jaren doch minder dan 4 jaren	50 ⁰ %
Bij een bezit van 4 jaren doch minder dan 5 jaren	25 ⁰ %
Bij een bezit van meer dan 5 jaren	nihil

Kapitaalverliezen mogen alleen worden gecompenseerd met kapitaalwinsten.

Er bestaan geen verdere faciliteiten om schijnwinsten buiten de belastingheffing te houden. Het bezwaar tegen het ontbreken van deze faciliteiten wordt echter voor een groot deel weggenomen door de zeer soepele waarderingsvoorschriften.

2. *Voorraadwaardering.*

De voorraden moeten worden gewaardeerd tegen kostprijs of lagere marktwaarde waarop een voorziening tot maximaal 60⁰% is toegestaan, zonder dat de noodzaak van het vormen van die voorziening behoeft te worden aangetoond.

Is de kostprijs van de individuele voorraadeenheden niet meer vast te stellen dan dient de „first in first out” methode te worden gevolgd. Indien de eindvoorraad gewaardeerd tegen kostprijs of lagere marktwaarde minder is dan het op dezelfde basis berekende gemiddelde van de voorraad per einde van de voorafgaande twee jaren, dan mag een voorziening worden getroffen tot 60⁰% van die gemiddelde waarde.

Grondstoffen en stapelproducten mogen ook worden gewaardeerd

op 70% van de laagste marktprijs die in de voorafgaande tien jaren werd genoteerd.

3. *Waardering van vaste activa.*

Bases voor de afschrijvingen op gebouwen vormen de aanschaffingskosten of de waarde vastgesteld voor de vermogensbelasting. Afschrijvingen dienen plaats te vinden in een vast percentage van vorenbedoelde waarde. Voor de overige vaste activa dienen de aanschaffings- of voortbrengingskosten tot basis. De fiscale afschrijvingen kunnen *extra comptabel* geschieden op basis van een afschrijvingsplan. In dat geval dient de lineaire afschrijvingsmethode te worden gevolgd en moet de afschrijving zijn gebaseerd op de per activum vast te stellen levensduur. Voor de *intra-comptable afschrijving* is een vergunning van de belastingadministratie vereist, welke vergunning kan worden geweigerd, als de gevoerde boekhouding niet aan de te stellen eisen voldoet. Is de vergunning verleend dan is men vrij ten aanzien van de hoogte van de afschrijving met dien verstande, dat de afschrijving niet meer mag bedragen dan 30% van de boekwaarde per het begin van het jaar.

Machines met een levensduur van minder dan drie jaren mogen direct ten laste van de winst worden gebracht.

4. *Jaarlijkse winstberekening.*

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

1. *Aftrekbaarheid van de belastingen.*

Bij de berekening van het belastbare inkomen voor de Rijksinkomstenbelasting mag de Gemeentelijke Inkomstenbelasting in mindering worden gebracht.

2. *Belastingheffing van schijnwinsten.*

Hiervoor bestaan geen speciale faciliteiten (zie echter sub 2 voorraadwaardering).

3. *Investeringsaftrek.*

Ter zake van investeringen ten laste van de conjunctuurreserves mits goedgekeurd door de Arbetsmarknadsstyrelsen, mag 10% ten laste van de winst worden gebracht, zonder dat daardoor het afschrijvingsvolume wordt aangetaast.

4. *Investeringsbijtelling.*

Ter zake van investeringen, die zonder vergunning van de Arbetsmarknadsstyrelsen worden verricht uit de conjunctuurreserve, moet een bedrag van 10% van de betreffende onttrekking aan de winst worden toegevoegd, indien ze geschieden: a) *binnen* een periode van vijf jaren na de desbetreffende dotatie aan deze reserve of b) *na* een periode van vijf jaren en voorzover deze 30% van de desbetreffende jaardotatie overtreffen.

5. *Tegemoetkoming in verband met dubbele belasting van N.V.'en en aandeelhouders.*

Op de winst mag 4⁰/₀ van na 1 januari 1961 nieuw uitgegeven aandelenkapitaal in mindering worden gebracht.

b) *Verschuivingen in de belastingbetaling.*

1. *Afschrijvingen op vaste activa.*

Zoals reeds eerder werd opgemerkt, mag de belastingplichtige die op grond van een deugdelijke boekhouding vergunning heeft verkregen om de boekhoudkundige afschrijving fiscaal toe te passen een degressieve afschrijvingsmethode aanwenden met een maximum afschrijvingspercentage van 30⁰/₀. Worden vaste activa aangeschaft uit middelen verkregen uit de conjunctuurreserve na goedkeuring van deze investering door de Arbetsmarknadsstyrelsen, dan moet de betreffende onttrekking aan de conjunctuurreserve worden gebruikt als eerste afschrijving op de desbetreffende activa.

2. *Voorzieningen voor dubieuze debiteuren.*

In principe mag voor dubieuze debiteuren alleen een voorziening worden getroffen indien de dubieusheid van de debiteur wordt aangetoond. Voor afbetalingstransacties e.d. wordt echter in het algemeen een voorziening tot 10⁰/₀ van de nominale waarde toegestaan. Het vormen van dynamische voorzieningen is echter niet geoorloofd.

3. *Voorzieningen voor incurante voorraden.*

Het vormen van een voorziening voor incurante voorraden is alleen toegestaan voor voorraden die per de balansdatum aantoonbaar incurant zijn. Kan de incurantie niet per post afzonderlijk worden aangetoond, doch wel voor de gehele voorraad als geheel aannemelijk worden gemaakt, dan mag 5⁰/₀ van de oorspronkelijke kostprijs worden gereserveerd. Het vormen van dynamische voorzieningen kan niet worden toegestaan.

4. *Conjunctuurreserves.*

Maximaal 40⁰/₀ van de winst mag belastingvrij in een conjunctuurreserve worden gestort; een bedrag van 40⁰/₀ van de dotatie moet worden gestort op een geblokkeerde rekening bij de Zweedse centrale bank. Worden aan deze conjunctuurreserves bedragen onttrokken voor investeringen die niet zijn goedgekeurd door de Arbetsmarknadsstyrelsen dan moet het bedrag van de onttrekking aan de winst worden toegevoegd.

5. *Verliescompensatie.*

Verliezen mogen worden gecompenseerd met winsten welke zijn behaald in de volgende 6 jaren.

Researchkosten.

Kosten gemaakt voor research en ontwikkeling mogen direct ten laste van de winst worden gebracht. Giften zijn alleen dan aftrekbaar indien het directe bedrijfsbelang daarvan wordt aange-
toond.

Totale belastingdruk.

De totale belastingdruk van de belastingen naar de winst bedraagt ongeacht de omstandigheid of deze winst geheel wordt uitge-
deeld of wordt gereserveerd 48,1%⁸⁾ van de belastbare winst.

Par. 7. ZWITSERLAND

I. *Korte schets van het belastingstelsel.*

Het Zwitserse belastingstelsel op het terrein van de belastingen naar winst en vermogen is tamelijk onoverzichtelijk, omdat de belang-
rijkste belastingen op dit gebied worden opgelegd door autonome
kantons en gemeenten. Hierdoor verschillen niet alleen de tarieven
van elkaar, doch bestaan er ook afwijkingen ten aanzien van de
winst- en vermogensberekening. Het behandelen van al deze ver-
schillen zou te ver voeren voor een tijdschriftartikel. We zullen ons
daarom moeten beperken tot de voorschriften, die zijn gegeven door
de „centrale overheid” ten aanzien van de Bundeswehrsteuer en
verder aanstippen de belangrijkste afwijkingen, welke op dit terrein
bestaan in de commercieel en industrieel meest ontwikkelde kantons:
Zürich, Solothurn, Bern, Genève, Basel Stadt, St. Gallen, Vaud en
Aargau. We menen hiermede te meer te kunnen volstaan omdat in
deze kantons ongeveer 70% van het aantal arbeidsplaatsen in indu-
striële ondernemingen is te vinden en zich eveneens ongeveer 70%
van de Zwitserse bevolking in deze kantons heeft gevestigd.

Een Kapitalgesellschaft (A.G. en G.m.b.H.) wordt getroffen door de
Wehrsteuer (geheven door de Bond) en de kantonnale en (eventueel)
gemeentelijke belastingen naar inkomen en vermogen. Hierbij dient
te worden aangetekend, dat het kanton Aargau alleen de uitgedeelde
winsten onderwerpt aan de winstbelasting.

Kapitalgesellschaft en aandeelhouder worden geacht twee economisch
geheel zelfstandig te belasten subjecten te zijn.

In het algemeen kan worden gesteld dat de tarieven van de belas-
tingen welke naar de winst worden geheven, progressief zijn en dat
de progressie afhankelijk is van de mate van rentabiliteit.⁹⁾ De ver-
mogensbelastingen daarentegen zijn in het algemeen proportioneel.
Voor de door de Bond geheven Wehrsteuer bedraagt het tarief 3%,
vermeerderd met 3% over dat gedeelte van de winst dat 4% van

⁸⁾Te berekenen als volgt:

Stel winst vóór aftrek belastingen	100
Gemeentelijke inkomstenbelasting	13,5 (tarief Stockholm voor '61)
	<u>86,5</u>
Rijksinkomstenbelasting 40% van 86,5%	34,6
Totale belastingdruk 13,5 + 34,6 = 48,1	

⁹⁾ De rentabiliteit wordt berekend aan de hand van de formule $\frac{\text{winst}}{\text{kapitaal} + \text{reserves}} \times 100\%$.

het eigen vermogen te boven gaat en vervolgens 4% over dat gedeelte van de winst dat 8% van het eigen vermogen overtreft.

Voor de kantonale belastingen (Staatsteuer) en de gemeentelijke belastingen wordt het basistarief (einfache Staatsteuer) uitgedrukt in een deel van het rentabiliteitspercentage (Ertragsintensität), waarbij dit basistarief aan een minimum en een maximum is gebonden; het basistarief wordt vermenigvuldigd met jaarlijks vast te stellen coëfficiënten ten behoeve van kantons, gemeenten en eventueel kerkgenootschappen. Dezelfde coëfficiënten worden ook toegepast bij de berekening van de door kantons en gemeenten geheven vermogensbelasting.

Voor het jaar 1961 waren de volgende tarieven voor kantonale, gemeentelijke en eventueel kerkelijke belastingen van kracht:

Basistarief

Kanton/Gemeente	Winstbelasting	Vermogensbelasting	Coëfficiënten
Zürich (Gemeente Zürich)	de helft van het rentabiliteitspercentage minimaal 2% maximaal 10%	1½ ⁰ /00	2,38
Bern (Gemeente Bern)	de helft van het rentabiliteitspercentage minimaal 2% maximaal 5%	¾ ⁰ /00 tot 1½ ⁰ /00	4,27
Solothurn (Gemeente Solothurn)	de helft van het rentabiliteitspercentage minimaal 1% maximaal 8%	1½ ⁰ /00 tot 4,5 ⁰ /00	2,20
Basel Stadt a)	gelijk aan het rentabiliteitspercentage vermeerderd met 3% minimaal 3% maximaal 24%	5 ⁰ /00 (Grundtax Zfs. 500)	geen
St. Gallen (Gemeente Sankt-Gallen)	de helft van het rentabiliteitspercentage minimaal 3% maximaal 10%	2 ⁰ /00	3,05
Aargau (Gemeente Aargau)	gelijk aan het rendementspercentage b) minimaal 2½ ⁰ /0 maximaal 10%	3½ ⁰ /00	1,7
Vaud (Gemeente Lausanne)	zeven tiende van het rentabiliteitspercentage minimaal 2% maximaal 12%	2 ⁰ /00	2,34

a) De Gemeente Basel heft geen winstbelasting.

b) Het kanton Aargau heft alleen belasting over de uitgedeelde winsten.

Genève	drie vierde van het rentabiliteits-		
(Gemeente Genève)	percentage		
	minimaal 3%		
	maximaal 15%	1¾/00	2,03

Naast de hierboven besproken belastingen heft het Kanton Aargau nog een z.g. Spezialsteuer ad 2,1⁰/₀₀ over gestort kapitaal en reserves en 0,3⁰/₀₀ over het niet gestorte kapitaal en het bedrag van de rente dragende schulden.

Zoals reeds eerder werd opgemerkt, verschilt het winstbegrip in de onderscheidene kantons, waardoor vergelijking van de tarieven zonder meer niet mogelijk is. Tot een van de belangrijkste afwijkingen behoort de aftrekbaarheid van de belastingen. Van de hierboven bedoelde kantons wordt in Zürich, Solothurn en Bern geen aftrek van belastingen toegestaan, in de andere wel.

Voor de Wehrsteuer (Bundessteuer) wordt de winst op het gemiddelde van een tweejaarlijkse periode vastgesteld. Dit geschiedt eveneens voor de kantonale en gemeentelijke belastingen in de kantons Bern en Vaud.

De door een Kapitalgesellschaft uitgekeerde dividenden worden bovendien getroffen met de door de Bond geheven Couponsteuer ad 3% en de Verrechnungssteuer ad 27%. Op grond van artikel 9 van het tussen Nederland en Zwitserland afgesloten verdrag ter voorkoming van dubbele belasting wordt de op het dividend aan een Nederlandse moedermaatschappij geheven Verrechnungssteuer gerestitueerd.

II. *Het fiscale winstbegrip.*

1. *Algemene formulering.*

Tot de winst behoren alle inkomsten, welke door een naamloze vennootschap zijn genoten. Daaronder vallen derhalve ook gerealiseerde vermogenswinsten. (De kantonale autoriteiten in Genève belasten capital gains ontstaan bij verkoop van een effectenportefeuille echter niet.) Er bestaan geen faciliteiten om schijnwinsten als gevolg van een gestegen prijspeil buiten de belastingheffing te houden. Hierbij dient direct te worden aangetekend dat de behoefte hieraan ook niet zo groot is, enerzijds omdat het belastingtarief in vergelijking met de meeste andere ontwikkelde landen vrij laag is en anderzijds omdat de ontwaarding van de Zwitserse franc niet zulk een grote omvang heeft aangenomen.

2. *Voorraadwaardering.*

Bij de berekening van de met Wehrsteuer te belasten winst mogen de voorraden zonder meer worden gewaardeerd op $\frac{2}{3}$ deel van de aanschaffings- of voortbrengingskosten of op de lagere marktwaarde. Wil men nog lager waarderen dan moet de noodzaak daarvan worden aangetoond. De hierboven bedoelde kantons - met uitzondering van Basel - volgen in dit opzicht het voorbeeld

dat door de administratie van de „Bundessteuern” wordt gegeven. In het kanton Basel wordt een lagere waardering dan historische kostprijs of marktwaarde slechts geaccepteerd indien de noodzaak daarvan wordt aangetoond.

3. *Waardering van vaste activa.*

Vaste activa moeten worden gewaardeerd op de aanschaffings- of voortbrengingskosten. Met uitzondering van de kantonale en de gemeentelijke belastingen in Solothurn mogen in verliesjaren afschrijvingen worden uitgesteld. De administratie van de „Bundessteuern” heeft niet bindende tabellen samengesteld voor de hoogte van de toe te passen afschrijvingspercentages, welke richtlijnen in het algemeen ook worden aanvaard door de kantons en de gemeenten. De uitzondering hier wordt gevormd door het kanton Zürich, dat op dit gebied eigen richtlijnen heeft uitgegeven.

4. *Jaarlijkse winstberekening.*

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

1. *Aftrekbaarheid van de belastingen.*

In beginsel is toegestaan alle belastingen naar winst en vermogen, op de winst in mindering te brengen.

Uitzonderingen op deze hoofdregel komen voor in de kantons Zürich, Solothurn en Bern. In deze kantons is het namelijk niet toegestaan om bij de berekening van de kantonale en de gemeentelijke belastingen de belastingen naar winst en vermogen in mindering te brengen.

2. *Belastbaarheid van schijnwinsten.*

Zoals reeds eerder werd opgemerkt bestaan er geen bepalingen om schijnwinsten buiten de belastingheffing te houden (zie echter onder voorraadwaardering).

3. *Investeringsaftrek.*

Er bestaat geen investeringsaftrek.

4. *Conjunctuurreserves.*

Bij de winstverdeling mag (ten laste van de reeds belaste winst) een dotatie worden verricht aan een conjunctuurreserve totdat deze reserve een peil heeft bereikt van de helft van de in het jaar betaalde lonen en salarissen of de verzekerde waarde van gebouwen, inventarissen en voorraden. Ten minste 60% van deze reserve dient te worden belegd in niet overdraagbare Zwitserse Bondsobligaties. Indien de Zwitserse Federale raad heeft besloten dat - op grond van de stand van de werkgelegenheid - tot investering mag worden overgegaan, wordt de destijds betaalde belasting teruggegeven.

De teruggave van de belasting wordt hierbij echter aange-merkt als een te belasten bedrijfsopbrengst.

b) *Verschuivingen in de belastingbetaling.*

1. *Afschrijvingen op vaste activa.*

De afschrijvingen mogen zowel op de lineaire als op een degressieve methode zijn gebaseerd. Er bestaan niet bindende tabellen waarbij het lineaire percentage niet meer mag bedragen dan $\frac{2}{3}$ van het degressieve. Het degressieve percentage voor industriële gebouwen bedraagt 5% en voor machines 25%.

2. *Voorzieningen voor dubieuze debiteuren.*

Er mag voor dubieuze debiteuren alleen dan een voorziening worden getroffen, indien de vermoedelijke dubieusheid aan de hand van objectieve factoren wordt aangetoond. Het dynamisch vormen van een dergelijke voorziening is derhalve niet toegestaan.

3. *Voorziening voor incurante voorraden.*

Zoals onder het hoofd „voorraad-waardering” reeds werd vermeld mag voor voorraden een voorziening worden gevormd tot een bedrag gelijk aan één derde deel van de aanschaffings- of voortbrengingskosten of van de lagere marktwaarde. Wil men meer, dan dient de noodzaak daarvan te worden aangetoond. (Voor de kantonnale belastingen van de Stadt Basel dient ook de noodzaak van de hierboven bedoelde één derde afschrijving te worden aangetoond!) Dynamisch gevormde voorzieningen zijn niet toegestaan.

4. *Verliescompensatie.*

Wehrsteuer: Daar het belastbare bedrag van de Wehrsteuer is gebaseerd op de gemiddelde winst van twee jaren, vindt over deze periode automatisch een compensatie van verliezen plaats. Resteert een verliessaldo dan mag dit worden gecompenseerd met het winstsaldo van de volgende aanslagperiode van 2 jaren.

Staats- und Gemeinde Steuer: De hierboven weergegeven regeling voor de Wehrsteuer wordt ook toegepast voor de kantonnale en de gemeentelijke belastingen in Vaud. In het kanton Bern is de verliescompensatie beperkt tot de automatische verrekening, die het gevolg is van de vaststelling van het belastbare bedrag op een gemiddelde van twee jaren. In het kanton Zürich mogen verliezen worden verrekend met de winsten behaald in de volgende twee jaren en in de kantons Genève en St. Gallen met de winst behaald in het volgende jaar. De overige kantons kennen geen mogelijkheid tot compensatie van verliezen.

Researchkosten.

Hiervoor bestaan geen speciale tegemoetkomingen. Giften mogen worden afgetrokken indien ze zijn gedaan in het algemeen belang, waarbij in de kantonnale wetgeving van Zürich de beperking is opgenomen dat ze 10% van de belastbare winst niet mogen te boven gaan.

Totale belastingdruk.

Zoals uit de berekening opgenomen in bijlage II blijkt, bedraagt de belastingdruk bij een winst van Zw.frs. 1.800.000 en een vermogen van Zw.frs. 10.800.000 in procenten van de belastbare winst voor het kanton Zürich 27,1⁰/₀ indien de winst niet wordt uitgedeeld en 29,3⁰/₀ indien de winst wel wordt uitgedeeld.

Voor de andere hierboven besproken kantons bedraagt de belastingdruk:

Indien de winst *niet wordt uitgedeeld* resp. *wel wordt uitgedeeld*

Bern	29,9 ⁰ / ₀	32,0 ⁰ / ₀
Solothurn	26,1 ⁰ / ₀	28,2 ⁰ / ₀
Basel Stadt	21,3 ⁰ / ₀	23,7 ⁰ / ₀
St. Gallen	23,8 ⁰ / ₀	26,1 ⁰ / ₀
Aargau	11,5 ⁰ / ₀	25,6 ⁰ / ₀
Vaud	24,0 ⁰ / ₀	26,3 ⁰ / ₀
Genève	22,8 ⁰ / ₀	25,1 ⁰ / ₀

Par. 8. VERGELIJKING VAN DE TOTALE DRUK VAN DE
BELASTINGEN NAAR WINST EN VERMOGEN
(in een percentage van de winst)

I. *In de verhouding Nederlandse moeder-/buitenlandse dochtermaatschappij.*

	Nederl. ¹⁰⁾	Denem.	Groot Brit.	Noorw.	Oostenr.	Zweden	Zwitserl. Zürich
A. indien de winst niet wordt uitgedeeld:							
1) belastingen naar de winst	47	33,4	53,75	51,9	57,7	48,1	24,5
2) belastingen naar het vermogen ¹¹⁾	—	—	—	3,6	7,7	—	2,6
	<u>47</u>	<u>33,4</u>	<u>53,75</u>	<u>55,5</u>	<u>65,4</u>	<u>48,1</u>	<u>27,1</u>
B. indien de winst geheel wordt uitgedeeld:							
1) belastingen naar de winst	47	33,4	53,75	51,9	63,8	48,1	26,7
2) belastingen naar het vermogen ¹¹⁾	—	—	—	3,6	7,7	—	2,6
Totaal	<u>47</u>	<u>33,4</u>	<u>53,75</u>	<u>55,5</u>	<u>71,5</u>	<u>48,1</u>	<u>29,3</u>

¹⁰⁾ Nederland is alleen ter vergelijking opgenomen

¹¹⁾ In verband met de vaste rentabiliteitsverhoudingen die aan de berekeningen zijn ten grondslag gelegd kunnen deze percentages worden herleid tot percentages van het vermogen door een deling door de factor 6; derhalve bedraagt dit percentage voor Noorwegen 0,6⁰/₀, voor Oostenrijk 1,3⁰/₀ en voor Zürich 0,4⁰/₀.

Voor Zwitserland zijn in de vergelijking opgenomen de cijfers van het belangrijkste kanton t.w. Zürich. Voor de andere door ons beschreven kantons en gemeenten kan de volgende vergelijking worden gemaakt:

	Zürich	Bern	Solothurn	Basel Stadt	St. Gallen	Aargau	Vaud	Genève
A. indien de winst niet wordt uitgedeeld:								
1) belastingen naar de winst	24,5	25,7	19,7	17,8	19,7	6,2	20,7	20,2
2) belastingen naar het vermogen ¹²⁾	2,6	4,2	6,4	3,5	4,1	5,3	3,3	2,6
	<u>27,1</u>	<u>29,9</u>	<u>26,1</u>	<u>21,3</u>	<u>23,8</u>	<u>11,5</u>	<u>24,0</u>	<u>22,8</u>
B. indien de winst geheel wordt uitgedeeld:								
1) belastingen naar de winst	26,7	27,8	21,8	20,2	22,0	20,3	23,0	22,5
2) belastingen naar het vermogen ¹²⁾	2,6	4,2	6,4	3,5	4,1	5,3	3,3	2,6
Totaal	<u>29,3</u>	<u>32,0</u>	<u>28,2</u>	<u>23,7</u>	<u>26,1</u>	<u>25,6</u>	<u>26,3</u>	<u>25,1</u>

II. In de verhouding Nederlands hoofdkantoor/buitenlands filiaal.

In de voorgaande paragrafen zijn enkele afwijkingen te signaleren met betrekking tot de belastingheffing van filialen t.w.:

Par. 2. Denemarken — Hier bedraagt het tarief van de Inkomstskat af Aktieselskaber 41% zonder dat nog aftrekmogelijkheden bestaan in verband met de tegemoetkoming wegens dubbele heffing tussen N.V. en aandeelhouder.

Par. 4. Noorwegen — Hier bedraagt de vermogensbelasting voor buitenlandse maatschappijen 0,7% i.p.v. 0,2%.

Par. 6. Zweden — Hier zijn filialen onderworpen aan de vermogensbelasting.

¹²⁾Met uitzondering van het kanton Aargau kunnen in verband met de vaste rentabiliteitsverhoudingen die aan de berekeningen zijn ten grondslag gelegd deze percentages worden herleid tot percentages van het vermogen door een deling door de factor 6; derhalve bedraagt dit percentage voor Zürich 0,4, voor Solothurn 1,1, voor Bern 0,7, voor Genève 0,4, voor Basel Stadt 0,6, voor St. Gallen 0,7 en voor Vaud 0,6. Voor het kanton Aargau bedraagt de druk van de belastingen naar het vermogen 0,9% van het vermogen.

Par. 7. Zwitserland — Hier wordt het tarief - in verband met de progressie - bepaald door de rentabiliteitsverhoudingen van het hoofdkantoor.

De belastingdruk wordt daardoor als volgt:

Denemarken	34	%
Groot Brittannie	53,75	%
Noorwegen	58,5	%
Oostenrijk	65,4	%
Zweden	58,7	%

Zwitserland kantons:

Zürich	27,1	%
Bern	29,9	%
Solothurn	26,1	%
Basel Stadt	21,3	%
St. Gallen	23,8	%
Aargau	11,5	resp 23,3% (naar gelang de winst geheel wordt gereserveerd of wordt uitgedeeld).
Vaud	24	%
Genève	22,8	%

Voorbehoud.

Zoals reeds uiteengezet in ons artikel over de fiscale winstbepaling in de lid-staten van de Euromarkt, is een vergelijking van de hierboven weergegeven percentages zonder meer niet mogelijk, daar met de volgende storende factoren moet worden rekening gehouden:

bij de belastingen naar de winst:

— de onderlinge afwijkingen in het fiscale winstbegrip.

bij de belastingen naar het vermogen:

(uitgedrukt in een percentage van de winst)

— de veronderstelde rentabiliteit van het vermogen.

— het financieringspatroon van de betrokken landen.

— de bijtel- en aftrekposten voor de Gewerbesteuer naar de maatstaf bedrijfskapitaal.

Tenslotte moge nog worden opgemerkt dat de practische belastingdruk wel eens zou kunnen afwijken van de theoretisch berekende, omdat niet in alle hierboven besproken landen de wettelijke voorschriften even strikt worden toegepast.

Par. 9. SLOTOPMERKINGEN

In de voorafgaande paragrafen is alleen de belastingheffing over de in het buitenland gevormde winst en op de eventuele uitkering van die

winst besproken. De Nederlandse maatschappij kan echter ook inkomsten uit andere dan de hierboven bedoelde bronnen ontvangen.

We zullen daarom zeer in het kort aanstippen de belastingheffing in de eerder behandelde landen van inkomsten genoten uit verstrekte leningen (welke niet door hypotheek zijn verzekerd) en uit licentie- en technische hulp-overeenkomsten.

In de hierboven bedoelde landen gelden de volgende bronheffingen:

A. In de verhouding Nederlandse moeder-/buitenlandse dochtermaatschappij.

	Denem.	Groot Brit.	Noorw.	Oostenr.	Zweden	Zwitserl.
1. Interest	nihil	nihil	nihil	nihil	nihil	10%
2. Licenties	nihil	nihil	nihil	20,06%	nihil	nihil
3. Vergoeding voor verleende technische hulp	nihil	nihil	nihil	20,06%	nihil	nihil

B. In de verhouding Nederlands hoofdkantoor/buitenlands filiaal.

aandeel in kosten v.h. hoofdkantoor m.b.t.:

1. Interest	nihil	nihil	nihil	nihil	nihil	nihil
2. Verleende licentierechten	nihil	nihil	nihil	nihil	nihil	nihil
3. Verleende technische hulp	nihil	nihil	nihil	nihil	nihil	nihil

Bij de verhouding moeder/dochtermaatschappij dienen bovenstaande vergoedingen te worden berekend op basis van „derden-prijzen” (prijzen waarin in het algemeen een zekere winstopslag is verdisconteerd), terwijl bij de verhouding hoofdkantoor/filiaal in principe alleen met een enkele kostenvergoeding moet worden genoegen genomen; (hierbij komen wij in aanraking met de interessante problematiek van de winstsplitsing).

Bovenstaande vergoedingen zijn in Nederland normaal aan belasting onderworpen. De aan de bron ingehouden belasting kan als bedrijfslast worden aangemerkt; in zoverre ontstaat derhalve een Nederlandse belastingbesparing. (In Nederland mag echter niet de buitenlandse belasting op de Nederlandse in mindering worden gebracht; het z.g. „credit-against-tax-system” zoals in verschillende andere ontwikkelde landen gebruikelijk is, wordt in Nederland niet toegestaan.)

Tot slot merken wij nog op dat onze beschouwingen werden gebaseerd op het bestaan van één buitenlandse dochtermaatschappij; zouden er in een bepaald land meerdere dochtermaatschappijen bestaan waarvan er één als holding zou optreden, dan ontstaan er nieuwe problemen, waarvan wij echter menen dat ze buiten het bestek van dit artikel dienen te blijven.

HOOFDSTUK II. BEREKENINGEN

D E N E M A R K E N

Berekening van de totale druk van de belastingen naar winst en vermogen.
(Bases vormen een winst van D.Kr. 2.900.000 en een vermogen van D.Kr. 17.400.000 waarvan de helft aandelenkapitaal.)

I. *Bij de verhouding moeder/dochtermaatschappij.*

(zowel voor het geval de winst wordt gereserveerd als voor het geval dat de winst geheel wordt uitgedeeld)

Winst vóór belastingaftrek	D.Kr. 2.900.000	
2½ ⁰ / ₁₀₀ voor het gestorte kapitaal ad		
D.Kr. 8.700.000	D.Kr. 217.500	
50 ⁰ / ₁₀₀ van de te betalen belasting		
ad D.Kr. 967.460	<u>D.Kr. 483.730</u>	
		D.Kr. 701.230
Belastbaar bedrag		<u>D.Kr. 2.198.770</u>
Belasting 44 ⁰ / ₁₀₀ hiervan of		<u>D.Kr. 967.460</u>

De totale belasting bedraagt derhalve 33,4⁰/₁₀₀ van de winst.

II. *Bij de verhouding hoofdkantoor/filiaal.*

(waarbij het geen verschil uitmaakt of de winsten worden gereserveerd of worden uitgedeeld)

De totale belasting bedraagt in dit geval 41⁰/₁₀₀ van de winst minus de helft van de belastingen of 34⁰/₁₀₀¹³⁾

¹³⁾ Stel de te betalen belasting x dan is de belasting te berekenen aan de hand van de volgende formule: 41⁰/₁₀₀ van $(100 - \frac{1}{2} x) = x$.

NOORWEGEN

Berekeningen van de totale druk van de belastingen naar winst en vermogen.
(Bases vormen een winst van N.Kr. 2.970.000 en een vermogen van N.Kr. 17.820.000.)

I. *Bij de verhouding moeder/dochtermaatschappij.*

(zowel in geval de winst wordt gereserveerd als in geval de winst geheel wordt uitgedeeld)

a) Gemeentelijke inkomstenbelasting			
over N.Kr. 20.000	17 %		= N.Kr. 3.400
over N.Kr. 20.000	20 %		= N.Kr. 4.000
over N.Kr. 20.000	21 %		= N.Kr. 4.200
over N.Kr. 2.910.000	22 %		= N.Kr. 640.200
			N.Kr. 651.800
b) Rijksinkomstenbelasting			
over N.Kr. 2.970.000	30%		= N.Kr. 891.000
c) Rijksvermogensbelasting			
over N.Kr. 17.820.000	0,2%		= N.Kr. 35.640
d) Gemeentelijke vermogensbelasting			
over N.Kr. 17.820.000	0,4%		= N.Kr. 71.280
		Totaal bedrag	N.Kr. 1.649.720

De totale belastingdruk bedraagt derhalve 55,5% van de winst (waarvan 3,6% voor belastingen naar het vermogen).

II. *Bij de verhouding hoofdkantoor/filiaal.*

(waarbij het geen verschil maakt of de winst wordt gereserveerd of wordt uitgedeeld)

a) Gemeentelijke inkomstenbelasting als onder Ia		N.Kr. 651.800
b) Rijksinkomstenbelasting als onder Ib		N.Kr. 891.000
c) Rijksvermogensbelasting over N.Kr. 17.820.000	0,7%	N.Kr. 124.740
d) Gemeentelijke vermogensbelasting als onder Id		N.Kr. 71.280
		N.Kr. 1.738.820

De totale belastingdruk bedraagt derhalve 58,5% van de winst (waarvan 6,6% voor de belastingen naar het vermogen).

O O S T E N R I J K

Berekening van de totale druk van de belastingen naar winst en vermogen.
 (Basis vormen een winst van O.Sch. 10.770.000 en een vermogen van O.Sch. 64.620.000.)

I. Bij de verhouding moeder/dochtermaatschappij.

A. Indien de winst niet wordt uitgedeeld:

a) *Gewerbsteuer.*

1. over de bedrijfsopbrengst:	
5% van O.Sch. 10.770.000	= O.Sch. 538.500
2. over het bedrijfskapitaal (bij een begrote rentabiliteit van $16\frac{2}{3}\%$ v.h. kapitaal)	
$1\frac{0}{100}$ (O.Sch. 64.620.000—O.Sch. 250.000)	64.370
	<u>602.870</u>
Te vermenigvuldigen met 3,31 ¹⁴⁾	1.995.500
d.i. in een percentage van de winst	<u>18,528%</u>
de effectieve druk van deze belasting dient te worden gesteld op $\frac{100}{118,528} \times 18,528$ of	15,6% ¹⁵⁾

b) *Vermögensteuer.*

$\frac{1}{2}\%$ van het vermogen: bij een rentabiliteit van $16\frac{2}{3}$ dus 3%

c) *Erbschaftsteueräquivalent*

$\frac{1}{2}\%$ van het vermogen: bij een rentabiliteit van $16\frac{2}{3}$ dus 3%

d) *Körperschaftsteuer*

51,92% van winst minus Gewerbsteuer of 51,92%	
van (100—15,6) =	43,8%
De totale belastingdruk bedraagt derhalve	<u>65,4%</u>

van de winst (waarvan 7,7% voor belastingen naar het vermogen).

B. Indien de winst geheel wordt uitgedeeld:

a) *Gewerbsteuer*

Als berekend onder A a 15,6%¹⁵⁾

b) *Vermögensteuer*

Als berekend onder A b 3%

c) *Erbschaftsteueräquivalent*

Als berekend onder A c 3%

d) *Körperschaftsteuer*

Als berekend onder A d 43,8%

e) *Kapitalertragsteuer*

17,7% van het bruto dividend ad 34,6 = 6,1%

De totale belastingdruk bedraagt derhalve 71,5%

van de winst (waarvan 7,7% voor de belastingen naar het vermogen).

¹⁴⁾ Betreft Hebesatz voor Wenen plus Bundes- und Landeskammer Umlagen.

¹⁵⁾ Hiervan heeft $\frac{100}{118,528} \times 3,31 \times 0,598\%$ of 1,7% betrekking op het bedrijfskapitaal.

II. *Bij de verhouding hoofdkantoor/filiaal.*

(waarbij het geen verschil maakt of de winsten worden gereserveerd of worden uitgedeeld)

a) <i>Gewerbesteuer</i>	
Als berekend onder I; A a	15,6%
b) <i>Vermögensteuer</i>	
Als berekend onder I; A b	3%
c) <i>Erbschaftsteueräquivalent</i>	
Als berekend onder I; A c	3%
d) <i>Körperschaftsteuer</i>	
Als berekend onder I; A d	43,8%
De totale belastingdruk bedraagt derhalve	<u>65,4%</u>
van de winst (waarvan 7,7% voor de belastingen naar het vermogen).	

Z W I T S E R L A N D

Kanton en Gemeinde Zürich.

Berekening van de totale druk van de belastingen naar winst en vermogen.

(Bases vormen een winst van Zw.frs. 1.800.000 en een vermogen van Zw. frs. 10.800.000.)

I. *Bij de verhouding moeder/dochtermaatschappij.*

A. Indien de winst niet wordt uitgedeeld:

a) Staats- & Gemeindesteuer (Incl. Kirchensteuer)	
1. over de winst	
8 ¹ / ₃ % van Zw.frs. 1.800.000 × 2,38	Zw.frs. 357.000
2. over het vermogen	
1 ¹ / ₂ % van Zw.frs. 10.800.000 × 2,38	Zw.frs. 38.556
	<u>Zw.frs. 395.556</u>

b) Wehrsteuer

1. over de winst	
(over de winst minus belastingen	
of Zw.frs. 1.800.000	
minus Zw.frs. 487.396 of Zw.frs. 1.312.604)	
3% van Zw.frs. 1.312.604	Zw.frs. 39.378
3% van Zw.frs. 1.312.604 — „ 432.000	Zw.frs. 26.418
4% van Zw.frs. 1.312.604 — „ 864.000	Zw.frs. 17.944
2. over het vermogen	
¾% van Zw.frs. 10.800.000	Zw.frs. 8.100
	<u>Zw.frs. 487.396</u>

De totale belastingdruk bedraagt derhalve 27,1% van de winst (waarvan 2,6% voor belastingen naar het vermogen).

B. Indien de winst geheel wordt uitgedeeld:

a) Staats- & Gemeindesteuer (Incl. Kirchensteuer) als berekend onder A a	Zw.frs. 395.556
b) Wehrsteuer als berekend onder A b	Zw.frs. 91.840
	<hr/>
	Zw.frs. 487.396
c) Couponsteuer 3% van (Zw.frs. 1.800.000—Zw.frs. 487.396)	Zw.frs. 39.378
	<hr/>
	Zw.frs. 526.774

De totale belastingdruk bedraagt derhalve 29,3% van de winst (waarvan 2,6% voor de belastingen naar het vermogen).

II. Bij de verhouding hoofdkantoor/filiaal.

(waarbij het geen verschil maakt of de winsten worden gereserveerd of worden uitgedeeld)

Aannemende dat de totale rentabiliteit van hoofdkantoor en filiaal gelijk is aan die van het filiaal, is aan belasting verschuldigd:

a) Staats- & Gemeindesteuer Als berekend onder I. A a	Zw.frs. 395.556
b) Wehrsteuer Als berekend onder I. A b	Zw.frs. 91.840
	<hr/>
	Zw.frs. 487.396

De totale belastingdruk bedraagt derhalve 27,1% van de winst (waarvan 2,6% voor de belastingen naar het vermogen).

De aandachtige lezer van het bovenstaande artikel zal hebben begrepen, dat het reeds geruime tijd geleden werd geschreven. Evenmin als in Nederland heeft in die tussentijd de belastingwetgeving in het buitenland stil gestaan. De wijzigingen die zich inmiddels op het gebied van de fiscale winstbepaling hebben voltrokken zijn de navolgende.

Groot Brittannië. Op 5 november werd de investeringsaftrek voor nieuwe industrieële gebouwen van 10 % tot 15 % en voor de daarvoor in aanmerking komende investeringen in nieuwe machines van 20 % tot 30 % verhoogd.

Ook de minimale (normale) afschrijvingspercentages werden voor investeringen, gedaan na 5 november 1962, verhoogd. Op gebouwen mag voortaan 4 % worden afgeschreven en op machines en installaties minimaal 6¼ % bij toepassing van de lineaire afschrijvingsmethode en 15 % bij aanwending van een degressieve methode. Investerings in kapitaalgoederen bestemd voor wetenschappelijk onderzoek mogen voortaan direct en in hun geheel ten laste van de winst worden gebracht.

Zwitserland. Wetswijzigingen in het kanton Solothurn maken het thans mogelijk om verliezen te verrekenen met de winst behaald in het daarop volgende jaar. Tegelijkertijd werd het basistarief voor de kantonale winstbelasting verhoogd van vijf tiende deel tot zeven tiende deel van het rentabiliteitspercentage, waarbij een minimum geldt van 3 % en een maximum van 9 %. Daarentegen werd de progressie en het maximale tarief van de vermogensbelasting enigermate verlaagd. Het basis tarief van de vermogensbelasting bedraagt thans 1½ 0/00 tot 2 0/00. Ook in de coëfficiënten toegepast voor de berekening van de kantonale, gemeentelijke en eventueel kerkelijke belastingen kwam enige wijziging. Voor Solothurn werd de coëfficiënt teruggebracht van 2,2 tot 2,15 en voor St. Gallen van 3,05 tot 3 terwijl voor Genève de coëfficiënt werd verhoogd van 2,03 tot 2,17.