

**Expertenkommission**

**Rechtsformneutrale Unternehmensbesteuerung (ERU)**

**RECHTSVERGLEICH:  
RECHTSFORMNEUTRALE  
UNTERNEHMENSBESTEUERUNG**

# Inhaltsverzeichnis

<b>1</b>	<b>EINLEITUNG.....</b>	<b>5</b>
<b>2</b>	<b>DEUTSCHLAND.....</b>	<b>6</b>
2.1	STEUERSYSTEM.....	6
2.2	EINKOMMENSTEUER.....	6
2.2.1	System.....	6
2.2.2	Tarife 2000 (altes Recht).....	8
2.3	KÖRPERSCHAFTSTEUER.....	9
2.3.1	System.....	9
2.3.2	Tarife (altes Recht).....	9
2.4	GEWERBESTEUER.....	9
2.4.1	System.....	9
2.4.2	Tarife.....	10
2.5	ABBAU DER WIRTSCHAFTLICHEN DOPPELBELASTUNG.....	10
2.5.1	Innenverhältnis.....	10
2.5.2	Ausländische Beteiligte inländischer Körperschaften.....	11
2.5.3	Inländische Beteiligte ausländischer Körperschaften.....	11
2.6	ÄNDERUNGEN DURCH DIE STEUERREFORM 2000.....	12
<b>3</b>	<b>FINNLAND.....</b>	<b>14</b>
3.1	STEUERSYSTEM.....	14
3.2	EINKOMMENSTEUER.....	14
3.2.1	System.....	14
3.2.2	Tarife.....	15
3.3	KÖRPERSCHAFTSTEUER.....	16
3.3.1	System.....	16
3.3.2	Tarife.....	16
3.4	ABBAU DER WIRTSCHAFTLICHEN DOPPELBELASTUNG.....	17
3.4.1	Innenverhältnis.....	17
3.4.2	Ausländische Beteiligte inländischer Körperschaften.....	19
3.4.3	Inländische Beteiligte ausländischer Körperschaften.....	19
<b>4</b>	<b>FRANKREICH.....</b>	<b>20</b>
4.1	STEUERSYSTEM.....	20
4.2	EINKOMMENSTEUER.....	20
4.2.1	System.....	20
4.2.2	Tarife.....	21
4.3	KÖRPERSCHAFTSTEUER.....	22
4.3.1	System.....	22
4.3.2	Tarife.....	22
4.4	ABBAU DER WIRTSCHAFTLICHEN DOPPELBELASTUNG.....	23
4.4.1	Innenverhältnis.....	23
4.4.2	Ausländische Beteiligte inländischer Körperschaften.....	24
4.4.3	Inländische Beteiligte ausländischer Körperschaften.....	24
<b>5</b>	<b>GROSSBRITANNIEN.....</b>	<b>26</b>
5.1	STEUERSYSTEM.....	26
5.2	EINKOMMENSTEUER.....	26
5.2.1	System.....	26
5.3	KÖRPERSCHAFTSTEUER.....	29
5.3.1	System.....	29
5.3.2	Tarife.....	30
5.4	ABBAU DER WIRTSCHAFTLICHEN DOPPELBELASTUNG.....	31
	Innenverhältnis.....	31

5.4.2	<i>Ausländische Beteiligte inländischer Körperschaften</i> .....	33
5.4.3	<i>Inländische Beteiligte ausländischer Körperschaften</i> .....	33
<b>6</b>	<b>KROATIEN</b> .....	<b>35</b>
6.1	STEUERSYSTEM.....	35
6.2	EINKOMMENSTEUER.....	35
6.2.1	<i>System</i> .....	35
6.2.2	<i>Tarife</i> .....	36
6.3	KÖRPERSCHAFTSTEUER.....	36
6.3.1	<i>System</i> .....	36
6.3.2	<i>Tarife</i> .....	37
6.4	ABBAU DER WIRTSCHAFTLICHEN DOPPELBELASTUNG .....	37
6.4.1	<i>Innenverhältnis</i> .....	37
6.4.2	<i>Ausländische Beteiligte inländischer Körperschaften</i> .....	37
6.4.3	<i>Inländische Beteiligte ausländischer Körperschaften</i> .....	37
6.5	ÄNDERUNGEN PER 1.1.2001 .....	37
<b>7</b>	<b>NIEDERLANDE</b> .....	<b>40</b>
7.1	STEUERSYSTEM.....	40
7.2	EINKOMMENSTEUER.....	41
7.2.1	<i>System</i> .....	41
7.2.2	<i>Tarife</i> .....	43
7.3	KÖRPERSCHAFTSTEUER.....	43
7.3.1	<i>System</i> .....	43
7.3.2	<i>Tarife</i> .....	44
7.4	ABBAU DER WIRTSCHAFTLICHEN DOPPELBELASTUNG .....	44
7.4.1	<i>Innenverhältnis</i> .....	44
7.4.2	<i>Ausländische Beteiligte inländischer Körperschaften</i> .....	46
7.4.3	<i>Inländische Beteiligte ausländischer Körperschaften</i> .....	47
<b>8</b>	<b>NORWEGEN</b> .....	<b>48</b>
8.1	STEUERSYSTEM.....	48
8.2	EINKOMMENSTEUER.....	48
8.2.1	<i>System</i> .....	48
8.2.2	<i>Tarife</i> .....	49
8.3	KÖRPERSCHAFTSTEUER (NETTO-EINKOMMENSTEUER).....	50
8.3.1	<i>System</i> .....	50
8.3.2	<i>Tarife</i> .....	50
8.4	ABBAU DER WIRTSCHAFTLICHEN DOPPELBELASTUNG .....	51
8.4.1	<i>Innenverhältnis</i> .....	51
8.4.2	<i>Ausländische Beteiligte inländischer Körperschaften</i> .....	52
8.4.3	<i>Inländische Beteiligte ausländischer Körperschaften</i> .....	52
<b>9</b>	<b>ÖSTERREICH</b> .....	<b>54</b>
9.1	STEUERSYSTEM.....	54
9.2	EINKOMMENSTEUER.....	54
9.2.1	<i>System</i> .....	54
9.2.2	<i>Tarife</i> .....	55
9.3	KÖRPERSCHAFTSTEUER.....	56
9.3.1	<i>System</i> .....	56
9.3.2	<i>Tarife</i> .....	57
9.4	ABBAU DER WIRTSCHAFTLICHEN DOPPELBELASTUNG .....	57
9.4.1	<i>Innenverhältnis</i> .....	57
9.4.2	<i>Ausländische Beteiligte inländischer Körperschaften</i> .....	59
9.4.3	<i>Inländische Beteiligte ausländischer Körperschaften</i> .....	59
<b>10</b>	<b>SCHWEDEN</b> .....	<b>60</b>
10.1	STEUERSYSTEM.....	60
10.2	EINKOMMENSTEUER.....	60
10.2.1	<i>System</i> .....	60

10.2.2	Tarif.....	61
10.3	KÖRPERSCHAFTSTEUER.....	62
10.3.1	System.....	62
10.3.2	Tarife.....	62
10.4	ABBAU DER WIRTSCHAFTLICHEN DOPPELBELASTUNG.....	62
10.4.1	Innenverhältnis.....	62
10.4.2	Ausländische Beteiligte inländischer Körperschaften.....	64
10.2.3	Inländische Beteiligte ausländischer Körperschaften.....	64
<b>11</b>	<b>VEREINIGTE STAATEN VON AMERIKA (USA) .....</b>	<b>65</b>
11.1	STEUERSYSTEM.....	65
11.2	EINKOMMENSTEUER.....	65
11.2.1	System.....	65
11.2.2	Tarife.....	66
11.3	KÖRPERSCHAFTSTEUER.....	68
11.3.1	System.....	68
11.3.2	Tarife.....	69
11.4	ABBAU DER WIRTSCHAFTLICHEN DOPPELBELASTUNG.....	69
11.4.1	Innenverhältnis.....	69
11.4.2	Ausländische Beteiligte inländischer Körperschaften.....	70
11.4.3	Inländische Beteiligte ausländischer Körperschaften.....	70
<b>12</b>	<b>L'IMPACT DU DROIT COMMUNAUTAIRE .....</b>	<b>72</b>
12.1	INTRODUCTION.....	72
12.2	LES RÈGLES DU TRAITÉ UE .....	73
12.3	AUTRES INSTRUMENTS COMMUNAUTAIRES.....	75
<b>13</b>	<b>ÜBERBLICK ÜBER DIE BESTEUERUNG DER UNTERNEHMENSGEWINNE UND UNTERNEHMEREINKOMMEN .....</b>	<b>76</b>
<b>14</b>	<b>TENDENZEN .....</b>	<b>81</b>

# 1 Einleitung

„Rechtsformneutrale Unternehmensbesteuerung“ bezeichnet einen wichtigen Teil eines umfassenderen, strikte am Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit orientierten Konzepts für die Ausgestaltung des Steuersystems. Eine rechtsformneutrale Unternehmensbesteuerung ist deshalb nur dann sinnvoll, wenn sie durch eine rechtsformneutrale Besteuerung der Beteiligten ergänzt wird.

Ein Rechtsvergleich muss deshalb auch die Besteuerung der Beteiligten darstellen. Massgebliche Kriterien des folgenden Rechtsvergleichs sind deshalb:

- Rechtsformneutralität des Unternehmensgewinnbegriffs (Gewinn von Personenunternehmen und von Körperschaften);
- Konsolidierung des Unternehmensgewinns;
- rechtsformneutrale Belastung des Unternehmensgewinns;
- Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbelastung von Unternehmensgewinn und Unternehmereinkommen.

Die realen Steuerrechts-Systeme beruhen nach wie vor auf dem Nebeneinander von natürlichen und juristischen Personen als Steuersubjekte. Im Interesse der Übersichtlichkeit werden deshalb die Steuersysteme der in den Vergleich einbezogenen Länder entsprechend gegliedert: Einem kurzen Überblick über das Steuersystem als Ganzes folgt jeweils eine Darstellung der Einkommen- sowie der Körperschaftsteuer; daran schliesst eine Beschreibung der Regelungen an, die den Abbau der wirtschaftlichen Doppelbelastung (unter Körperschaften sowie zwischen Körperschaft und Beteiligten) bezwecken. Für die EU-Mitgliedstaaten untereinander sind nicht nur die unilateralen ausensteuerrechtlichen Vorschriften, sondern auch die Regeln des Gemeinschaftsrecht zu beachten. Diesen Einschränkungen ist ein gesonderter Abschnitt gewidmet. In einem Überblick werden die Steuersysteme alsdann nach den massgeblichen Kriterien charakterisiert. Schliesslich werden die Tendenzen dargestellt, welche sich in der Entwicklung der Steuersysteme abzeichnen.

Sozialabgaben wirken in dem Umfang, in welchem sie den Rentenanspruch des Beitragszahlers nicht erhöhen, ebenfalls wie eine Steuer. Das Fehlen einer Begrenzung der Höhe des beitragspflichtigen Einkommens ist allerdings die Ausnahme. Hier liegt ein spezifisch schweizerisches Problem vor. Ein Einbezug dieser Frage in den Rechtsvergleich wäre deshalb völlig unergiebig, und der Bericht begnügt sich mit der Darstellung der Höhe der Beiträge in den einzelnen Ländern.

Unter „Körperschaft“ werden im Folgenden alle Subjekte der jeweils unter dem Titel „Körperschaftsteuer“ beschriebenen Steuern verstanden.

## 2 Deutschland

### Quellen:

INTERNATIONAL BUREAU OF FISCAL DOCUMENTATION (IBFD), European Tax Handbook 2000, 11. Auflage, Amsterdam 2000.  
INTERNATIONAL BUREAU OF FISCAL DOCUMENTATION (IBFD), The Taxation of Companies in Europe, Loseblatt, Amsterdam.  
INTERNATIONAL BUREAU OF FISCAL DOCUMENTATION (IBFD), The Taxation of Individuals in Europe, Loseblatt, Amsterdam.  
PRICEWATERHOUSECOOPERS (PWC), Corporate Taxes 1999 - 2000, New York u.a. 1999.  
PRICEWATERHOUSECOOPERS (PWC), Individual Taxes 1999 - 2000, New York u.a. 1999.

## 2.1 Steuersystem

Natürliche Personen unterliegen in Deutschland der Einkommensteuer, der Erbschaft- und Schenkungsteuer. Arbeitnehmer haben Sozialversicherungsbeiträge zu entrichten.

Körperschaften unterliegen einer Körperschaftsteuer. Steuersubjekte der Körperschaftsteuer sind alle juristischen Personen sowie gewisse nichtrechtsfähige Personenvereinigungen und Vermögensmassen des Privatrechts.

Träger von Gewerbebetrieben unterliegen einer (kommunalen) Gewerbesteuer.

Auf der Einkommensteuer-, der Körperschaftsteuer- sowie auf der Kapitalertrag- und Lohnsteuerschuld wird ein Solidaritätszuschlag in Höhe von 5.5% erhoben.

Zum deutschen Steuersystem gehört auch eine Mehrwertsteuer.

Da auch das bisherige Recht unter dem Gesichtspunkt der rechtsformneutralen Besteuerung von grossem Interesse ist, gelangt zunächst die alte Regelung zur Darstellung. Auf die Änderungen, die sich im Zusammenhang mit der Steuerreform 2000 (in Anwendung ab 1.1.2001 und später) ergeben, wird in Abschnitt 2.6 näher eingegangen.

## 2.2 Einkommensteuer

### 2.21 System

In Deutschland ansässige Personen unterliegen mit ihrem weltweiten Einkommen der Einkommensteuer. Gegenstand der Einkommensteuer ist die Summe der Einkünfte, vermindert um die zulässigen Abzüge. Personengesellschaften und -gemeinschaften sind als solche nicht steuerpflichtig. Die von ihnen erzielten Gewinne werden den Gesellschaftern bzw. Gemeinschaftern zugerechnet. Handelt es sich dabei um natürliche Personen, wird dieser Gewinn mit der Einkommensteuer erfasst.

Der Einkommensteuer unterliegen:

- Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft;
- Einkünfte aus Gewerbebetrieb;
- Einkünfte aus selbständiger Arbeit;
- Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit;

- Einkünfte aus Kapitalvermögen;
- Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung;
- sonstige Einkünfte.

Zur Berechnung der Bemessungsgrundlage werden zunächst die positiven und negativen Einkünfte innerhalb der einzelnen Einkunftsarten miteinander verrechnet. Anschliessend werden die so erhaltenen Saldi der einzelnen Einkunftsarten miteinander verrechnet. Allerdings ist die Verlustverrechnung zwischen den Einkunftsarten seit 1999 eingeschränkt. Verluste, die bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nicht ausgeglichen werden, sind überperiodisch durch Verlustabzug zu berücksichtigen.

In drei Fällen wird die Einkommensteuer nicht im Wege der Veranlagung, sondern des Quellenabzugs erhoben:

- bei der Lohnsteuer,
- bei der Kapitalertragsteuer und
- in bestimmten Fällen der beschränkten Einkommensteuerpflicht.

Die Lohnsteuer und die Kapitalertragsteuer können vom Empfänger des Kapitalertrags bzw. des Lohnes auf seine Einkommensteuer angerechnet werden.

Gewinne aus der Veräusserung einer wesentlichen Beteiligung im Privatvermögen (ab 10% der Beteiligungsrechte am Kapital) werden zur Einkommensteuer herangezogen. Gewinne aus der Veräusserung kleinerer Beteiligungen sind grundsätzlich steuerfrei. Ausgenommen sind sogenannte Spekulationsgeschäfte. Dabei handelt es sich um:

- Veräusserungsgeschäfte, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräusserung bei Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten nicht mehr als zehn Jahre und bei anderen Wirtschaftsgütern, insb. bei Wertpapieren, nicht mehr als zwölf Monate beträgt;
- Veräusserungsgeschäfte, bei denen die Veräusserung der Wirtschaftsgüter früher erfolgt als der Erwerb.

Zum steuerbaren Einkommen zählt auch ein allfälliger Hinzurechnungsbetrag aufgrund der Hinzurechnungsbesteuerung (Aussensteuergesetz).

Ausgeschütteter Gewinn wird aufgrund der Vollarrechnung im Ergebnis nur beim Beteiligten mit der Einkommensteuer nach dem für ihn geltenden Steuersatz belastet.

Erträge von Personengesellschaften, Einzelunternehmen und Mitunternehmerschaften können der Gewerbesteuer unterliegen (vgl. dazu die Ausführungen unter 2.4.1).

## 2.2.2 Tarife 2000 (altes Recht)

Der *Normaltarif* der Einkommensteuer ist progressiv ausgestaltet.

Für alleinstehende natürliche Personen gilt folgender Normaltarif:

Steuerbares Einkommen (DEM)	Marginale Steuerbelastung	Durchschnittsbelastung des Gesamteinkommens
0 - 13'499	-%	-%
13'500 - 17'495	22.9% - 24%	0.1% - 5.5%
17'496 – 114'695	24% - 37.5%	5.6% - 33%
ab 114'696	37.5% - 51%	33% - 51%

Für verheiratete, gemeinsam veranlagte natürliche Personen gilt folgender Normaltarif:

Steuerbares Einkommen (DEM)	Marginale Steuerbelastung	Durchschnittsbelastung des Gesamteinkommens
0 - 26'999	-%	-%
27'000 - 34'991	22.9% - 24%	0.1% - 5.6%
34'992 – 229'392	24% - 37.5%	5.6% - 33%
ab 229'392	37.5% - 51%	33% - 51%

Für Gewerbetreibende sieht das deutsche Einkommensteuergesetz einen Sondertarif vor. Der *Tarif für gewerbliche Einkünfte* ist auf 47% begrenzt. Diese Begrenzung erfolgt durch einen Tarifabschlag, der in dem Unterschiedsbetrag zwischen dem auf die gewerblichen Einkünfte entfallenden Grundtabellen-Betrag für DEM 100'224 zuzüglich 47% des DEM 100'224 übersteigenden Teils der gewerblichen Einkünfte. Für zusammen veranlagte Ehegatten wird eine Halbierung der Bemessungsgrößen für den Tarifabschlag mit anschliessender Verdoppelung vorgenommen.

Der Quellenabzug bei der Kapitalertragsteuer beträgt 25%.

Der Solidaritätszuschlag entspricht 5.5% der Einkommensteuerschuld.

Als Grundlage für die Berechnung der Sozialversicherungsbeiträge dient der Bruttolohn der Arbeitnehmer. Folgende Beiträge werden erhoben:

- a) 9.65% Rentenversicherungsbeitrag, bis zu einem Monatseinkommen von DEM 8'600 (DEM 7'100 in den neuen Bundesländern);
- b) ca. 7% Krankenversicherungsbeitrag, bis zu einem Monatseinkommen von DEM 6'450 (DEM 5'325 in den neuen Bundesländern);

- c) 3.25% Arbeitslosenversicherungsbeitrag, bis zu einem Monatseinkommen von DEM 8'600 (DEM 7'100 in den neuen Bundesländern);
- d) 0.85% (Sachsen: 1%) Pflegeversicherungsbeitrag, bis zu einem Monatseinkommen von DEM 6'450 (DEM 5'325 in den neuen Bundesländern).

## **2.3 Körperschaftsteuer**

### **2.3.1 System**

Alle juristischen Personen sowie gewisse nicht rechtsfähige Personenvereinigungen und Vermögensmassen des Privatrechts sind Steuersubjekte der Körperschaftsteuer. Insbesondere fallen also die Aktiengesellschaft, die Gesellschaft mit beschränkter Haftung und die Kommanditgesellschaft auf Aktien sowie die Genossenschaft unter die Körperschaftsteuer.

Steuerobjekt ist der Gewinn. Hinzu kommt ein allfälliger Hinzurechnungsbetrag aufgrund der Hinzurechnungsbesteuerung (Aussensteuergesetz). Von Körperschaften erzielte Gewinne aus der Veräusserung von Anteilen werden als ordentlicher Gewinn behandelt. Eine Ausnahme bilden Gewinne aus dem Verkauf von Anteilen einer nicht-ansässigen Tochtergesellschaft, sofern Gewinnausschüttungen dieser Tochtergesellschaft an die Muttergesellschaft von der Körperschaftsteuer aufgrund eines DBA oder des deutschen Rechts ausgenommen oder begünstigt sind.

### **2.3.2 Tarife (altes Recht)**

Der Steuersatz für thesaurierte Gewinne beträgt 40%, für ausgeschüttete Gewinne 30% (System des gespaltenen Steuersatzes).

## **2.4 Gewerbesteuer**

### **2.4.1 System**

Der Gewerbesteuer unterliegen Erträge von Gewerbebetrieben. Unter diesen Begriff fallen stets alle Kapitalgesellschaften und Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften. Gewerbebetriebe sind aber auch gewerbliche Unternehmen i.S.d. Einkommensteuergesetzes, d.h. auch Erträge von Personengesellschaften, Einzelunternehmen und Mitunternehmerschaften können von der Gewerbesteuer erfasst werden. Voraussetzung ist, dass es sich um einen sogenannten „stehenden“ Gewerbebetrieb handelt. Darunter werden alle Gewerbebetriebe subsumiert, die keine Reisegewerbebetriebe sind. Steuersubjekt der Gewerbesteuer ist der Unternehmer, für dessen Rechnung ein Gewerbe tatsächlich betrieben wird. Im Falle gewerblich tätiger Personengesellschaften sind dies die Gesellschafter und nicht die Gesellschaft.

Besteuerungsgrundlage ist der Gewerbeertrag. Zur Berechnung desselben dient als Ausgangsgrösse der nach dem Einkommensteuergesetz bzw. Körperschaftsteuergesetz ermittelte Gewinn. Dieser wird durch besondere gesetzliche Hinzurechnungen und

Kürzungen modifiziert und angepasst. Als Bemessungsgrundlage dient der sogenannte Steuermessbetrag, der sich durch Anwendung eines Prozentsatzes (Steuermesszahl) auf den auf volle DEM 100 nach unten abgerundeten und allenfalls um Freibeträge gekürzten Gewerbeertrag ergibt.

Bei der Gewerbesteuer handelt es sich um eine rechtsformneutrale Besteuerung des Gewinns von Gewerbebetrieben.

## **2.4.2 Tarife**

Die Steuermesszahl beträgt grundsätzlich 5%. Für natürliche Personen gilt für Gewerbeerträge bis DEM 96'000 ein Staffeltarif, bei dem die Steuermesszahl für je 24'000 DEM von 1% auf 4% ansteigt. Auf diese Steuermesszahl wendet die Gemeinde den Hebesatz an, der sich am Steuerbedarf der Gemeinde orientiert.

# **2.5 Abbau der wirtschaftlichen Doppelbelastung**

## **2.5.1 Innenverhältnis**

Zum Abbau der wirtschaftlichen Doppelbelastung wendet Deutschland das Vollarrechnungssystem an. Dabei wird die Körperschaftsteuer auf dem ausgeschütteten Gewinn bei der Veranlagung des Beteiligten in voller Höhe berücksichtigt, d.h. das Körperschaftsteuergesetz belastet im Ergebnis nur noch den thesaurierten Gewinn der Körperschaft mit der Körperschaftsteuer. Ausgeschütteter Gewinn wird hingegen letztlich nur beim Beteiligten mit der Einkommensteuer (sofern er eine natürliche Person ist) nach dem für ihn geltenden Steuersatz belastet. Damit ist die Doppelbelastung des ausgeschütteten Gewinns eliminiert.

Bei der ausschüttenden Körperschaft wird auf dem ausgeschütteten Gewinn 30% Körperschaftsteuer erhoben. Gegenüber dem normalen Steuersatz von 40% bedeutet dies zunächst eine Entlastung von 10%. Die verbleibende Belastung von 30% wird durch Anrechnung auf die Einkommensteuer des Anteilsinhabers beseitigt. Wird der Beteiligte nicht zur Einkommensteuer veranlagt, so wird ihm die Körperschaftsteuer vergütet. Der Beteiligte erhält den Kapitalertrag also zu 70% (abzüglich der Kapitalertragsteuer) von der ausschüttenden Gesellschaft und zu 30% durch Steueranrechnung oder Steuervergütung vom Finanzamt. Der anzurechnende oder zu vergütende Steuerbetrag gehört beim Beteiligten zu den Einkünften aus Kapitalvermögen.

Anders als bspw. in Österreich ist die Kapitalertragsteuer grundsätzlich nicht als Endbesteuerung der Kapitalerträge bei den Beteiligten ausgestaltet. Die Kapitalertragsteuer (25% der ausgeschütteten Gewinne) wird wie die Körperschaftsteuer beim Beteiligten angerechnet.

## Beispiel:

Gewinn der Körperschaft	100
./. Körperschaftsteuer: 30% (Ausschüttungssatz) von 100	<u>-30</u>
Maximaler Ausschüttungsbetrag	70
Annahme: Vollausschüttung	
Brutto-Ausschüttung	70
./. Kapitalertragsteuer: 25% von 70	<u>-17.5</u>
Netto-Ausschüttung	52.5
Zu versteuernde Gewinnausschüttung beim Beteiligten: $52.5 + 17.5 + 30$	100
Steuer des Beteiligten: 40% von 100	40
./. Anrechnung der Kapitalertragsteuer: 25% von 70	-17.5
./. Anrechnung der Körperschaftsteuer	<u>-30</u>
Steuerguthaben	<u>7.5</u>

Nach Anrechnung der Kapitalertragsteuer und der die Ausschüttung vorbelastenden Körperschaftsteuer besitzt der Beteiligte ein Steuerguthaben von 7.5. Daraus resultiert für den Beteiligten eine Gesamtbelastung von 40%.

Die Entlastung ausgeschütteter Gewinne durch Anrechnung kann nur vorgenommen werden, wenn sowohl die ausschüttende Körperschaft als auch der Beteiligte in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig sind.

Das dargestellte Anrechnungsverfahren gilt auch für Dividendenausschüttungen zwischen verbundenen Körperschaften, die in Deutschland ansässig sind.

### 2.5.2 Ausländische Beteiligte inländischer Körperschaften

Bei nicht-ansässigen natürlichen Personen führt die Erhebung der Kapitalertragsteuer in Höhe von 25% zu einer definitiven Belastung (unter Vorbehalt eines tieferen Satzes aufgrund eines DBA).

Bei nicht-ansässigen Körperschaften führt die Erhebung der Kapitalertragsteuer in Höhe von 25% ebenfalls zu einer definitiven Belastung (unter Vorbehalt eines tieferen Satzes aufgrund eines DBA und der Mutter-Tochter-Richtlinie der EU).

### 2.5.3 Inländische Beteiligte ausländischer Körperschaften

Ansässige natürlichen Personen, die Gewinnausschüttungen von nicht in Deutschland ansässigen Körperschaften erhalten, wird ein Anrechnungsguthaben in der Höhe der im Ausland bezahlten Einkommensteuer (in der Regel eine Quellensteuer) gewährt. Voraussetzung für diese unilaterale Anrechnung ist, dass das betreffende ausländische Einkommensteuersystem im umgekehrten Fall diese Möglichkeit ebenfalls bietet. Die

Anrechnung ausländischer Quellensteuern wird – neben einer Herabsetzung - regelmässig in den DBA vereinbart.

Ansässige Körperschaften sind für Gewinnausschüttungen von nicht in Deutschland ansässigen Körperschaften in den meisten Fällen aufgrund von DBA von der Körperschaftsteuer ausgenommen. Voraussetzung ist allerdings, dass sie mindestens 10% Aktienanteil an der ausschüttenden Gesellschaft besitzen. Besteht kein DBA und besitzt die empfangende Körperschaft während mehr als 12 Monaten 10% oder mehr Aktienanteil der ausschüttenden Gesellschaft, so kann erstere beantragen, dass ihr die von der ausschüttenden Gesellschaft bezahlte, auf der Ausschüttung lastende ausländische Körperschaft- und Quellensteuer angerechnet wird. In diesem Fall muss das Anrechnungsguthaben in die Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer einbezogen werden. In jedem Fall kann die Anrechnung der im Ausland erhobenen Quellensteuer beantragt werden. Wahlweise kann diese Quellensteuer auch als Ausgabe von der Bemessungsgrundlage abgezogen werden.

## **2.6 Änderungen durch die Steuerreform 2000**

Der Körperschaftsteuersatz von bisher 30% auf ausgeschütteten und 40% auf thesaurierten Gewinne wird einheitlich auf 25% gesenkt. Zusammen mit der Gewerbesteuerbelastung und dem Solidaritätszuschlag resultiert für eine Kapitalgesellschaft neu eine definitive Steuerbelastung von ca. 38%. Eine zusätzliche Entlastung der Kapitalgesellschaften gibt es durch die Steuerfreiheit von Kapitalgewinnen und Dividendeneinkünften.

Bei natürlichen Personen als Beteiligten wird das körperschaftsteuerliche Vollarrechnungsverfahren durch das sogenannte Halbeinkünfteverfahren ersetzt. Damit wird nur mehr die Hälfte der Einkünfte beim Beteiligten besteuert (Teilentlastungssystem). Die Körperschaftsteuer wird nicht mehr auf die Einkommenssteuer des Beteiligten angerechnet. Die Kapitalertragsteuer (neu 20% der ausgeschütteten Gewinne, sofern der Ertragsgläubiger die Schuld übernimmt) wird dagegen bei der Berechnung des Einkommens weiterhin angerechnet. Die Beteiligungsgrenze für wesentliche Beteiligungen im Privatbesitz sinkt auf 1%.

Auf Einkommensteuer-Ebene werden der Eingangssteuersatz (bis 2005) sukzessive auf 15% und der Spitzensteuersatz (bis 2005) sukzessive auf 42% gesenkt. Der Grundfreibetrag wird in der gleichen Periode (bis 2005) sukzessive auf 15'000 DEM angehoben.

**Beispiel (2005):**

Gewinn der Körperschaft	100.00
./.. Körperschaftsteuer: 25% von 100	<u>-25.00</u>
Maximaler Ausschüttungsbetrag	<u>75.00</u>

Annahme: Vollausschüttung

**Variante 1: Minimaler Einkommensteuersatz**

Zu versteuernde Gewinnausschüttung beim Beteiligten	75.00
Steuer des Beteiligten: 15% von 37.5 (75:2)	<u>5.63</u>

**Variante 2: Maximaler Einkommensteuersatz**

Zu versteuernde Gewinnausschüttung beim Beteiligten	75.00
Steuer des Beteiligten: 42% von 37.5 (75:2)	<u>15.75</u>

Im Bereich des minimalen Einkommensteuersatzes beläuft sich die Gesamtbelastung auf  $(25+5.63=)$  30.63%, bei maximalem Einkommensteuersatz auf  $(25+15.75=)$  40.75%.

## 3 Finnland

### Quellen:

INTERNATIONAL BUREAU OF FISCAL DOCUMENTATION (IBFD), European Tax Handbook 2000, 11. Auflage, Amsterdam 2000.  
INTERNATIONAL BUREAU OF FISCAL DOCUMENTATION (IBFD), The Taxation of Companies in Europe, Loseblatt, Amsterdam.  
INTERNATIONAL BUREAU OF FISCAL DOCUMENTATION (IBFD), The Taxation of Individuals in Europe, Loseblatt, Amsterdam.  
PRICEWATERHOUSECOOPERS (PWC), Corporate Taxes 1999 - 2000, New York u.a. 1999.  
PRICEWATERHOUSECOOPERS (PWC), Individual Taxes 1999 - 2000, New York u.a. 1999.

### 3.1 Steuersystem

Natürliche Personen unterliegen in Finnland einer progressiven nationalen sowie einer proportionalen kommunalen Steuer auf dem Erwerbseinkommen sowie einer proportionalen nationalen Steuer auf dem Einkommen aus Kapitalvermögen. Daneben werden Vermögensteuern, Kirchensteuern, Grundsteuern sowie Erbschafts- und Schenkungssteuern erhoben. Weiter bezahlen natürliche Personen Sozialversicherungsbeiträge.

Gewinne von Körperschaften unterliegen einer proportionalen nationalen Körperschaftsteuer. Die daraus resultierenden Steuereinnahmen werden zwischen Staat, Gemeinden und den beiden Landeskirchen aufgeteilt. Für ihre Angestellten bezahlen die Körperschaften Beiträge an die Sozialversicherung.

Personengesellschaften werden von der finnischen Körperschaftsteuer nicht erfasst. Der von ihnen erzielte Gewinn wird den einzelnen Gesellschaftern zugerechnet und mit der Einkommensteuer bzw. Körperschaftsteuer (sofern eine Körperschaft Personengesellschafterin ist) erfasst.

Zum finnischen Steuersystem gehört auch eine Mehrwertsteuer.

### 3.2 Einkommensteuer

#### 3.2.1 System

In Finnland ansässige natürliche Personen unterliegen mit ihrem weltweiten Einkommen der Einkommensteuer.

Das finnische Einkommensteuersystem unterscheidet bei natürlichen Personen seit der Steuerreform von 1993 *zwei Arten von Einkommen*: Erwerbseinkommen und Einkommen aus Kapitalvermögen. Zum Einkommen aus Kapitalvermögen gehören unter anderem Zinseinkünfte, ein Teil der Gewinnausschüttungen, Kapitalgewinne und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Zum Erwerbseinkommen gehören bspw. Einkünfte aus selbständiger und unselbständiger Erwerbstätigkeit, Renten und Boni.

Sowohl das Erwerbseinkommen als auch das Einkommen aus Kapitalvermögen können aus verschiedenen Quellen stammen. Im finnischen Steuerrecht spielt die Herkunft der Einkünfte eine wichtige Rolle, da für jede Einkommensart und -quelle separat abgerechnet

wird, d.h. Einkünfte und Aufwendungen können zwischen den einzelnen Quellen nicht verrechnet werden. Es werden *drei Quellen* unterschieden:

- Einkommen aus selbständiger und unselbständiger Erwerbstätigkeit;
- Einkommen aus Land- und Forstwirtschaft;
- persönliches Einkommen.

Es gilt zu beachten, dass nicht alle Einkünfte aus selbständiger und unselbständiger Erwerbstätigkeit sowie aus Land- und Forstwirtschaft der Kategorie Erwerbseinkünfte zugeordnet werden. Die Zuweisung der Nettoeinkünfte dieser Quellen an die Einkommensarten wird wie folgt vorgenommen. Derjenige Betrag, der 18% (bzw. 13.5% im Falle einer Investition in eine nicht-kotierte Aktiengesellschaft) des darin eingesetzten Kapitals entspricht, wird als Einkommen aus Kapital qualifiziert, der Rest stellt Erwerbseinkommen dar.

Gewinnausschüttungen werden dann als Einkommen aus Kapitalvermögen qualifiziert, wenn sie von börsenkotierten Gesellschaften stammen. Bei nicht kotierten Gesellschaften wird derjenige Teil der Gewinnausschüttungen zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gerechnet, der 13.5% des rechnerischen Wertes der Aktien nicht übersteigt. Der Rest wird dem Erwerbseinkommen zugerechnet und unterliegt der progressiven Einkommensteuer.

### 3.2.2 Tarife

Nationale Steuer auf *Erwerbseinkommen*:

Steuerbares Einkommen (FIM)	Marginale Steuerbelastung	Durchschnittsbelastung des Gesamteinkommens
0 - 66'000	-%	0% - 0.1%
66'000 - 85'000	14%	0.1% - 3.1%
85'000 - 117'000	18%	3.1% - 7.2%
117'000 - 184'000	24%	7.2% - 13.3%
184'000 - 325'000	30%	13.3% - 20.6%
325'000	37%	20.6% - 37%

Kommunale Steuer auf *Erwerbseinkommen*: 15.5% - 19.75% (proportional)

Kirchensteuer auf *Erwerbseinkommen*: 1% - 2% (proportional)

Nationale Einkommensteuer auf *Einkommen aus Kapitalvermögen*: Proportionaler Steuersatz von 29%.

Natürliche Personen müssen in Finnland Sozialversicherungsbeiträge bezahlen. Die Höhe der Sozialversicherungsbeiträge beträgt:

- a) 1.5% Krankenversicherungsbeiträge. Diese Beiträge sind nicht abzugsfähig. Als Basis dient die Berechnungsgrundlage für die Erhebung der Gemeindesteuer.
- b) 4.5% Rentenversicherungsbeiträge auf dem steuerbaren Einkommen;
- c) 0.7% Arbeitslosenversicherungsbeiträge auf dem steuerbaren Einkommen;

Die in lit. b) und c) aufgeführten Sozialversicherungsbeiträge sind abzugsfähig.

## 3.3 Körperschaftsteuer

### 3.3.1 System

Steuersubjekt der finnischen Körperschaftsteuer sind die Aktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Handelsgenossenschaften und Vereine, die ihren Sitz in Finnland haben.

Auch bei den Körperschaften werden drei Gewinnquellen unterschieden. Der aus diesen drei Quellen stammende Gewinn wird separat berechnet und anschliessend besteuert. Es besteht keine Möglichkeit der Verrechnung zwischen Gewinnen und Verlusten aus den drei Quellen. Die drei zu unterscheidenden Quellen sind:

- Gewinn aus Geschäftstätigkeit; dazu zählen auch Kapitalgewinne, die im Zusammenhang mit der Geschäftstätigkeit der betreffenden Körperschaft stehen, Kapitalerträge und Einkünfte aus Grundeigentum;
- Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft;
- übriger Gewinn; darunter fallen z.B. Mieteinnahmen, Kapitalgewinne und Einkünfte aus Kapitalvermögen aus nicht mit der Geschäftstätigkeit in Zusammenhang stehenden Investitionen.

### 3.3.2 Tarife

Kapitalgesellschaften bezahlen seit 1993 keine Gemeinde- und Kirchensteuer mehr, sondern einzig eine nationale Körperschaftsteuer in der Höhe von 29%.

Arbeitgeber bezahlen für ihre Arbeitnehmer Renten-, Kranken- und Invaliditätsversicherungsbeiträge. Diese Beiträge betragen insgesamt zwischen 3.6% und 6.5% der den Angestellten ausbezahlten Jahresgehälter. Dazu kommen Pensionskassenbeiträge von 16.6%, Arbeitslosenversicherungsbeiträge von 3.85%, Gruppenversicherungsbeiträge von durchschnittlich 0.08% und Unfallversicherungsbeiträge von ca. 0.8%.

Die von den Körperschaften bezahlten Sozialversicherungsbeiträge gelten als Geschäftsausgaben und sind somit abzugsfähig.

## 3.4 Abbau der wirtschaftlichen Doppelbelastung

### 3.4.1 Innenverhältnis

Zum Abbau der wirtschaftlichen Doppelbelastung wendet Finnland das Vollarrechnungssystem an. Das bedeutet, dass die von den Körperschaften auf den Gewinnen bezahlte Körperschaftsteuer von ihren in Finnland unbeschränkt steuerpflichtigen Beteiligten (natürliche oder juristische Personen) voll angerechnet werden kann.

Es ist möglich, dass eine Körperschaft infolge verschiedener steuerlicher Erleichterungen weniger als 29% Körperschaftsteuer auf dem Gewinn bezahlt. Um zu verhindern, dass die Beteiligten ein grösseres Anrechnungsguthaben erhalten, als die entsprechende Körperschaft Steuer bezahlt hat, wird die veranlagte Körperschaftsteuer mit der bei der Anrechnung als bezahlt vorausgesetzten Körperschaftsteuer verglichen. Ist die veranlagte Körperschaftsteuer geringer als dieser „Minimalsteuer“ genannte Betrag, wird der betroffenen Körperschaft die Differenz in Form einer Ausgleichsteuer belastet.

#### Beispiel:

Gewinn der Körperschaft	100
./.. Körperschaftsteuer (Annahme)	-20
vorausgesetzte Körperschaftsteuer: 29% von 100	29
Maximaler Ausschüttungsbetrag	80
Annahme: Vollausschüttung	80
Zu versteuernde Gewinnausschüttung beim Beteiligten:	
- Ausschüttung	80
- Steuergutschrift: $80 \times 29/71$	<u>32.68</u>
Total	112.68
Minimalsteuer der Körperschaft: $80 \times 29/71$ <sup>1</sup>	32.68
Ausgleichsteuer der Körperschaft: $32.68 - 20$	12.68

<sup>1</sup>entspricht dem Anrechnungsguthaben des Beteiligten

Falls die veranlagte Körperschaftsteuer höher ist als die Minimalsteuer von 29/71 der Gewinnausschüttung, kann diese überschüssige Körperschaftsteuer während maximal zehn Jahren mit Überschüssen der Minimalsteuer über die veranlagte Körperschaftsteuer, d.h. mit der sonst geschuldeten Ausgleichsteuer verrechnet werden.

Zu einem vollständigen Abbau der wirtschaftlichen Doppelbelastung kommt es nur in den Fällen, in denen die Gewinnausschüttungen als Einkommen aus Kapitalvermögen mit dem proportionalen Steuersatz von 29% besteuert werden. Dies betrifft insbesondere Gewinnausschüttungen von börsenkotierten Gesellschaften. Bei nicht kotierten

Gesellschaften wird derjenige Teil der Gewinnausschüttung zu den Einkünfte aus Kapitalvermögen gezählt, der 13.5% des rechnerischen Wertes der Aktien nicht übersteigt.

Der überschüssende Teil solcher Gewinnausschüttungen wird dem Erwerbseinkommen zugerechnet und zusammen mit dem übrigen Einkommen mit einem progressiven Steuersatz belegt. Wird eine hohe Progressionsstufe erreicht, kommt es nicht mehr zu einem kompletten Abbau der wirtschaftlichen Doppelbelastung (siehe dazu Variante B im untenstehenden Beispiel). Befindet sich der Steuerpflichtige hingegen in einer tiefen Progressionsstufe, kann dies zu einer „Über-Entlastung“ führen, da der Beteiligte die gesamte Körperschaftsteuer angerechnet bzw. bezahlt bekommt (siehe dazu Variante C im untenstehenden Beispiel). Gerade bei kleinen Gesellschaften soll auf diese Weise dem Umstand Rechnung getragen werden, dass ein Teil der Gewinnausschüttungen Arbeitseinkommen des Beteiligten darstellt. Damit soll verhindert werden, dass der gegenüber dem Einkommensteuerspitzensatz deutlich niedrigere Steuersatz auf Einkommen aus Kapitalvermögen den Steuerpflichtigen dazu verleitet, die Körperschaft allein als Einrichtung zur Vermeidung der progressiven Besteuerung zu missbrauchen.

**Beispiel:**

Gewinn der Körperschaft	100
./. Körperschaftsteuer: 29% von 100	<u>-29</u>
Maximaler Ausschüttungsbetrag	71

Annahme: Vollausschüttung	
Zu versteuernde Gewinnausschüttung beim Beteiligten: 71 zuzügl. 29	100

Variante A: Behandlung der gesamten Gewinnausschüttung als Einkommen aus Kapitalvermögen	
Steuer des Beteiligten: 29% von 100	29
./. Anrechnung der bezahlten Körperschaftsteuer	<u>-29</u>
Zu bezahlende Steuer	<u><u>0</u></u>

**Variante B: Behandlung der gesamten Gewinnausschüttung als Erwerbseinkommen**

Steuer des Beteiligten: 58.75% von 100	58.75
./. Anrechnung der bezahlten Körperschaftsteuer	<u>-29</u>
Zu bezahlende Steuer	<u><u>29.75</u></u>

**Variante C: Behandlung der gesamten Gewinnausschüttung als Erwerbseinkommen**

Steuer des Beteiligten: 16.5% von 100	16.5
./. Anrechnung der bezahlten Körperschaftsteuer	<u>-29</u>
Steuerrückerstattung	<u><u>12.5</u></u>

In Variante A resultiert eine Gesamtbelastung von 29%, in Variante B eine solche von 58.75 und in Variante C eine solche von 16.5%.

Ausschüttungen von in Finnland ansässigen Körperschaften an andere in Finnland ansässige Körperschaften sind – erhöht um die Steuergutschrift – steuerbar. Die von der ausschüttenden Körperschaft auf dem Gewinn bezahlte Körperschaftsteuer kann von der Beteiligten auf ihre Körperschaftsteuerschuld angerechnet werden (indirekte Anrechnung). Nicht anrechenbare Steuergutschriften können bis zu 10 Jahre vorgetragen werden.

### **3.4.2 Ausländische Beteiligte inländischer Körperschaften**

Gewinnausschüttungen in Finnland ansässiger Körperschaften an nicht-ansässige (natürliche oder juristische) Personen unterliegen einer definitiven Quellensteuer in Höhe von 29% (unter Vorbehalt eines tieferen Steuersatzes aufgrund eines DBA und/oder der Mutter-Tochter-Richtlinie).

### **3.4.3 Inländische Beteiligte ausländischer Körperschaften**

Ausschüttungen von nicht-ansässigen Körperschaften an in Finnland ansässige natürliche Personen sind von letzteren zu versteuern. Die im Ausland bezahlten Steuern können angerechnet werden; allerdings nur in der Höhe der in Finnland zu bezahlenden Steuern auf den betreffenden Gewinnausschüttungen.

Ausschüttungen von nicht-ansässigen Körperschaften an in Finnland ansässige Körperschaften sind grundsätzlich steuerbar. In der finnischen Gesetzgebung ist aber festgelegt, dass solche Gewinnausschüttungen dann steuerfrei sind, wenn die empfangende Körperschaft mindestens 10% Stimmenanteil oder 25% Aktienkapitalanteil der ausschüttenden Gesellschaft besitzt und Finnland mit dem Ansässigkeitsstaat der ausschüttenden Körperschaft ein DBA hat. Dies gilt unter Vorbehalt anderslautender Regelungen in der Mutter-Tochter-Richtlinie der EU.

# 4 Frankreich

## Quellen:

INTERNATIONAL BUREAU OF FISCAL DOCUMENTATION (IBFD), European Tax Handbook 2000, 11. Auflage, Amsterdam 2000.  
INTERNATIONAL BUREAU OF FISCAL DOCUMENTATION (IBFD), The Taxation of Companies in Europe, Loseblatt, Amsterdam.  
INTERNATIONAL BUREAU OF FISCAL DOCUMENTATION (IBFD), The Taxation of Individuals in Europe, Loseblatt, Amsterdam.  
PRICEWATERHOUSECOOPERS (PWC), Corporate Taxes 1999 - 2000, New York u.a. 1999.  
PRICEWATERHOUSECOOPERS (PWC), Individual Taxes 1999 - 2000, New York u.a. 1999.  
MENNEL/FÖRSTER, Steuern in Europa, Amerika und Asien, Berlin 1999.

## 4.1 Steuersystem

Natürliche Personen entrichten eine staatliche Einkommensteuer auf ihrem weltweiten Einkommen. Grundsätzlich wird das Einkommen mit einem progressiven Tarif besteuert. Neben den Sozialversicherungsbeiträgen auf dem Erwerbseinkommen kennt das französische Steuersystem zusätzliche Sozialabgaben; insgesamt ist die Belastung mit Sozialabgaben beträchtlich. Im weiteren werden auch eine Vermögen- sowie eine Erbschaft- und Schenkungsteuer erhoben.

Körperschaften unterliegen mit ihrem in Frankreich erzielten Gewinn der Körperschaftsteuer. Daneben entrichten die Körperschaften eine auf die Gewinnsteuer anrechenbare pauschale Solidaritätsabgabe. Französische Arbeitgeber haben zudem Beiträge an die Sozialversicherung zu bezahlen.

Personenunternehmen sind grundsätzlich keine Steuersubjekte. Sie haben aber die Möglichkeit, für eine Unterstellung unter die Körperschaftsteuer zu optieren.

Familien-GmbH's haben unter bestimmten Voraussetzungen die Möglichkeit wie Personenunternehmen besteuert zu werden.

Die Departements und die Gemeinden erheben eine Gewerbesteuer. Steuersubjekte sind natürliche und juristische Personen, die im Inland eine selbständige gewerbliche Tätigkeit ausüben. Die Bemessungsgrundlage setzt sich zusammen aus dem Mietwert der Immobilien, 16% der Sachgüter des Anlagevermögens (ohne Immobilien) und 18% der Lohnsumme abzüglich FRF 1'000'000 (im Jahr 2001; 6'000'000 im Jahr 2002). Die so berechnete Summe wird um weitere 16% gekürzt. (Es ist vorgesehen, die Lohnsumme ab 2003 von der Gewerbesteuer zu befreien.)

Zum französischen Steuersystem gehört auch eine Mehrwertsteuer.

## 4.2 Einkommensteuer

### 4.2.1 System

Steuersubjekt der Einkommensteuer sind natürliche Personen, die ihren Familienwohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Frankreich haben oder in Frankreich ihre beruflichen Haupttätigkeit ausüben.

Das steuerbare Einkommen ergibt sich aus der Zusammenrechnung der Einkünfte des Steuerpflichtigen und der Ehefrau sowie der abhängigen Kinder. Die getrennte Veranlagung von Ehegatten stellt eine Ausnahme dar.

Das französische Einkommensteuersystem kennt folgende Einkunftsarten:

- a) Einkünfte aus unselbständigem Erwerb;
- b) gewerbliche Einkünfte;
- c) Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit;
- d) gewisse Einkünfte aus Geschäftsführung
- e) landwirtschaftliche Einkünfte;
- f) Einkünfte aus Immobilien;
- g) Einkünfte aus Kapitalvermögen;
- h) Kapitalgewinne.

Zum steuerbaren Einkommen zählt auch ein allfälliger Hinzurechnungsbetrag aufgrund der Hinzurechnungsbesteuerung. Das Nettoeinkommen wird errechnet, indem von diesen Bruttoeinkünften die jeweiligen Abzüge vorgenommen werden. Von den Arbeitnehmern bezahlte Sozialversicherungsbeiträge können grundsätzlich vom steuerbaren Einkommen abgezogen werden. Nettoverluste einer Einkunftsart können mit positiven Einkünften der übrigen Einkunftsarten verrechnet werden.

#### 4.2.2 Tarife

Das Nettoeinkommen unterliegt folgendem progressiven Steuertarif:

Steuerbares Einkommen (FRF)	Marginale Steuerbelastung	Durchschnittsbelastung des Gesamteinkommens
0 - 26'600	-%	0%
26'600 - 52'320	8.25%	0% - 4.1%
52'320 - 92'090	21.75%	4.1% - 11.7%
92'090 - 149'110	31.75%	11.7% - 19.4%
149'110 - 242'620	41.75%	19.4% - 28.0%
242'620 - 299'200	47.25%	28.0% - 31.6%
über 299'200	53.25%	31.6% - 53.25%

Kapitalgewinne erfahren eine differenzierte steuerliche Behandlung. Kapitalgewinne aus dem Verkauf von beweglichem Privatvermögen unterliegen einer privilegierten

Besteuerung (16% zuzüglich 10% darauf zu entrichtende Sozialabgaben, d.h. total 26%), sofern sie FF 50'000 übersteigen (unter FF 50'000 sind sie steuerfrei). Kapitalgewinne aus dem Verkauf einer privilegierten (25%) Beteiligung einer nicht börsenkotierten Gesellschaft werden in jedem Fall privilegiert besteuert (zu 26%). Kurzfristige Kapitalgewinne aus dem Verkauf von Geschäftsvermögen (Haltedauer weniger als 2 Jahre) werden ordentlich besteuert; langfristige Kapitalgewinne (Haltedauer länger als 2 Jahre) werden privilegiert besteuert. Der ordentliche Besteuerung unterliegen auch Kapitalgewinne aus dem Verkauf von Anteilen an transparent besteuerten juristischen Personen (z.B. frz. SICAV). Der aus dem Verkauf von Immobilien erzielte Kapitalgewinn unterliegt dann der ordentlichen Besteuerung, wenn die Haltedauer weniger als 2 Jahre betrug, in den übrigen Fällen werden solche Gewinn privilegiert besteuert.

## **4.3 Körperschaftsteuer**

### **4.3.1 System**

Steuersubjekt der französischen Körperschaftsteuer sind in erster Linie die Kapitalgesellschaften, d.h. insbesondere Aktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung und Kommanditgesellschaften a.A. Personengesellschaften sind grundsätzlich nicht Steuersubjekt der Körperschaftsteuer. Eine Ausnahme bildet der Gewinnanteil des Kommanditärs, der in jedem Fall der Körperschaftsteuer unterliegt. Personengesellschaften haben aber die Möglichkeit, für eine Unterstellung unter die Körperschaftsteuer zu optieren. Umgekehrt haben Familien-GmbH's die Möglichkeit, wie eine Personengesellschaft behandelt zu werden, d.h. der Gewinn wird den einzelnen Gesellschaftern zugerechnet und mit der Einkommensteuer erfasst.

Frankreich wendet, im Unterschied zu den meisten anderen Ländern der OECD, zur Ermittlung der Berechnungsgrundlage das Territorialitätsprinzip an, d.h. der Körperschaftsteuer unterliegen in Frankreich oder im Ausland ansässige Körperschaften nur mit dem in einem Geschäftsbetrieb in Frankreich erzielten Gewinn. Zum steuerbaren Gewinn zählt auch ein allfälliger Hinzurechnungsbetrag aufgrund der Hinzurechnungsbesteuerung. Französische Körperschaften können mit Zustimmung der Finanzverwaltung ihr weltweites bzw. konsolidiertes Ergebnis der Besteuerung in Frankreich unterwerfen und somit Verluste konsolidieren bzw. im Ausland bezahlte Körperschaftsteuern anrechnen.

Kapitalgewinne von Körperschaften werden grundsätzlich zum normalen Körperschaftsteuersatz besteuert.

### **4.3.2 Tarife**

Der Steuersatz für ausgeschüttete und thesaurierte Gewinne beträgt 33.33% (inkl. dem Zuschlag 36.42%). Für Kapitalgewinne aus der Veräußerung von Partizipationsscheinen (sofern man sie mindestens 2 Jahre gehalten hat), Anteilen an Anlagefonds oder an Risikokapitalgesellschaften (sofern man sie länger als 5 Jahre gehalten hat) gilt ein reduzierter Satz von 19% (bzw. 20.767 inkl. dem Zuschlag).

Einen besonderen Steuersatz kennt das französische Recht für gewisse KMU. Für im 2001 beginnende Geschäftsjahre, müssen sie einen Teil ihres Gewinns (FF 250'000) lediglich zu 25% und für im 2002 beginnende Geschäftsjahre lediglich zu 15% versteuern. Voraussetzung ist, dass ihr Umsatz FF 50 Mio. nicht übersteigt, dass ihr Kapital vollständig liberiert ist und dass sie dauernd zu mindestens 75% im Besitz natürlicher Personen sind. Diejenigen Kapitalgewinne, die aus dem Verkauf von längerfristig gehaltenen Vermögenswerten stammen und daher bereits einer privilegierten Besteuerung unterliegen, werden bei der Berechnung der FF 250'000 nicht miteinbezogen.

## **4.4 Abbau der wirtschaftlichen Doppelbelastung**

### **4.4.1 Innenverhältnis**

Gewinnausschüttungen inländischer Körperschaften sind für natürliche Personen im Umfang der ersten FRF 8'000 (Verheiratete: FRF 16'000) steuerfrei. Zum Abbau der verbleibenden wirtschaftlichen Doppelbelastung von Gewinnausschüttungen kennt das französische Steuersystem die Steueranrechnung. Sie wird nur für die Steuer von 33.33%, nicht aber für den Steuerzuschlag von 10% gewährt (Teilanrechnung). Ist der Beteiligte eine natürliche Person oder eine Körperschaft, die das Schachtelprivileg in Anspruch nehmen kann, erhält er/sie eine Steuergutschrift von 50% der Bruttodividende. Ist der Beteiligte eine Körperschaft, die das Schachtelprivileg nicht in Anspruch nehmen kann, beträgt die Steuergutschrift lediglich 45%. Ein Überschuss der Steuergutschrift über die Einkommensteuerschuld wird natürlichen Personen zurückerstattet. Körperschaften wird eine solche Rückerstattung nicht gewährt.

Der sogenannte „avoir fiscal“ wird im Laufe der nächsten Jahre für einige Fälle herabgesetzt (2001: 25%; 2002: 15%), evtl. ganz abgeschafft.

Falls die Gesellschaft einen Gewinn ausschüttet, der nicht zum normalen Körperschaftsteuersatz besteuert wurde oder aus einem seit mehr als 5 Jahren abgeschlossenen Geschäftsjahr herrührt und dazumal zum Normalsatz besteuert wurde, muss die ausschüttende Körperschaft eine der Steuergutschrift entsprechende Ausgleichsteuer entrichten. Sie beträgt in diesen Fällen 33.33% der Brutto-Gewinnausschüttung (inkl. Steuergutschrift), was 50% der Ausschüttung (ohne Berücksichtigung der Steuergutschrift), die zu einer Steuergutschrift geführt haben, entspricht. Werden zu einem reduzierten Satz besteuerte Gewinne, die vor mehr als fünf Jahren erzielt wurden oder aus einer Rücklage langfristigen Veräusserungsgewinns stammen, ausgeschüttet, ist eine auf die Differenz zwischen ordentlicher und effektiver Steuer reduzierte Ausgleichsteuer geschuldet. Körperschaften, die das Schachtelprivileg in Anspruch nehmen, dürfen die Ausgleichsteuerschuld mit ihrem Steueranrechnungsguthaben verrechnen.

Das Schachtelprivileg setzt voraus, dass die Muttergesellschaft mehr als 5% der stimmberechtigten Aktien an der ausschüttenden Körperschaft besitzt. Aufgrund des Schachtelprivilegs ist die Gewinnausschüttung einschliesslich der damit verbundenen Steuergutschrift steuerbefreit. Der Gesamtbetrag wird pauschal um Verwaltungskosten von 5% gekürzt (Nachweis tieferer Verwaltungskosten vorbehalten).

Erfüllt eine Körperschaft die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des Schachtelprivilegs, kann sie für dieses System optieren. Es steht ihr aber frei, sich für das System der Steuergutschrift zu entscheiden und auf das Schachtelprivileg zu verzichten. Seit der Einführung der Zuschlagsteuer ist das Schachtelprivileg in der Regel vorteilhafter.

**Beispiel:**

Gewinn der Körperschaft	100
./. Körperschaftsteuer:	
33.33% Grundsteuer von 100	33.33
9.3 % Zuschlagsteuer von 33.33	<u>3.09</u>
Maximaler Ausschüttungsbetrag	63.58
Annahme: Vollausschüttung	
Gewinnausschüttung beim Beteiligten	63.58
Steuergutschrift : 50% von 63.58	<u>31.79</u>
	95.37
Steuer des Beteiligten: 40% von 95.37	38.15
./. Steuergutschrift	<u>31.79</u>
Zu bezahlende Steuer	<u><u>6.36</u></u>

Die von der ausschüttenden Körperschaft bezahlte Steuer beträgt im obigen Beispiel (33.33+3.09=) 36.58. Die Steuergutschrift beim Beteiligten führt dazu, dass er eine Steuerschuld von lediglich 6.36 hat. Daraus resultiert eine Gesamtbelastung von (36.58+6.36=) 42.94.

**4.4.2 Ausländische Beteiligte inländischer Körperschaften**

Gewinnausschüttungen von in Frankreich ansässigen Körperschaften an nicht-ansässige (natürliche oder juristische) Personen unterliegen einer definitiven Quellensteuer von 25%, in gewissen Fällen von 50%.

Nicht-ansässige Personen können die Steuergutschrift nach unilateralem französischem Recht nicht geltend machen. Es ist aber möglich, dass die Steuergutschrift ausländischen Beteiligten durch ein DBA gewährt wird.

**4.4.3 Inländische Beteiligte ausländischer Körperschaften**

Gewinnausschüttungen von nicht-ansässigen Körperschaften an inländische natürliche Personen unterliegen der Einkommensteuer. Eine Körperschaftsteuergutschrift wird, unter Vorbehalt anderer Regelungen in einem DBA, nicht gewährt.

Ausgeschüttete Gewinne von nicht-ansässigen Körperschaften an ansässige Körperschaften unterliegen der Körperschaftsteuer. Eine Körperschaftsteuergutschrift

wird, wiederum unter dem Vorbehalt anderslautender Regelungen in einem DBA und der Mutter-Tochter-Richtlinie der EU, nicht gewährt.

Erfüllt eine Körperschaft die Voraussetzung für die Inanspruchnahme des Schachtelprivilegs, hat sie die Möglichkeit, dafür zu optieren. Werden schachtelprivilegierte Gewinnausschüttungen ausländischer Körperschaften weitergeschüttet, ist die Ausgleichsteuer geschuldet. Sie kann, sofern dies ein DBA vorsieht, mit ausländischen Quellensteuern verrechnet werden. Besteht kein DBA, wird die Ausgleichsteuer auf der um die Verwaltungskosten und die ausländische Quellensteuer verminderten Netto-Gewinnausschüttung erhoben.

# 5 Grossbritannien

## Quellen:

INTERNATIONAL BUREAU OF FISCAL DOCUMENTATION (IBFD), European Tax Handbook 2000, 11. Auflage, Amsterdam 2000.  
INTERNATIONAL BUREAU OF FISCAL DOCUMENTATION (IBFD), The Taxation of Companies in Europe, Loseblatt, Amsterdam.  
INTERNATIONAL BUREAU OF FISCAL DOCUMENTATION (IBFD), The Taxation of Individuals in Europe, Loseblatt, Amsterdam.  
PRICEWATERHOUSECOOPERS (PWC), Corporate Taxes 1999 - 2000, New York u.a. 1999.  
PRICEWATERHOUSECOOPERS (PWC), Individual Taxes 1999 - 2000, New York u.a. 1999.  
MENNEL/FÖRSTER, Steuern in Europa, Amerika und Asien, Berlin 1999.

## 5.1 Steuersystem

Natürliche Personen unterliegen in Grossbritannien einer nationalen Einkommen- und Kapitalgewinnsteuer. Ebenso wird vom zu versteuernden Einkommen eine Sozialabgabe erhoben. Vermögensübertragungen von Todes wegen unterliegen einer Erbschaft- und in gewissen Fällen einer Schenkungsteuer. Grossbritannien erhebt keine Vermögensteuer. Eine Grundsteuer wird nur dann erhoben, wenn das Grundstück unternehmerisch genutzt wird.

Körperschaften unterliegen in Grossbritannien einer nationalen Körperschaftsteuer und haben Beiträge an die Sozialversicherung zu entrichten. Von den Körperschaften wird keine Kapitalsteuer erhoben.

Zum Steuersystem gehört ebenfalls eine Mehrwertsteuer.

## 5.2 Einkommensteuer

### 5.2.1 System

In Grossbritannien ansässige natürliche Personen, darin eingeschlossen die Gesellschafter von Personenunternehmen sowie Treuhandvermögen (Trusts), unterliegen mit ihrem weltweiten Einkommen der Einkommensteuer und mit ihren weltweiten Kapitalgewinnen der Kapitalgewinnsteuer. Besondere Regeln gelten für die hier nicht weiter interessierenden, bloss gewöhnlich ansässigen natürlichen Personen (ordinarily resident or non-UK domiciled persons).

Die britische Einkommensteuer definiert das Einkommen als Summe der aus den einzelnen Einkommensteuergruppen (schedules) fliessenden geldwerten Vorteile jeglicher Art. Dabei werden folgende sechs Einkommensteuergruppen unterschieden:

- Schedule A: Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von inländischem Grundbesitz
- Schedule B: aufgehoben
- Schedule C: aufgehoben
- Schedule D: Gewerbliche Einkünfte, Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit, Zinsen, Renten und andere Einkünfte aus inländischem Kapitalvermögen, andere Einkünfte aus dem Ausland (unterteilt in sechs „cases“)
- Schedule E: Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit und Pensionen
- Schedule F: Ausschüttungen von in Grossbritannien ansässigen Unternehmen

Wesentlich für den Einkommensbegriff ist, dass es sich um die Erträge einer Quelle handelt und nicht um die Quelle selbst. Was nicht einer Einkommensteuergruppe, sondern der Kapitalsphäre zuzuordnen ist, gehört nicht zum steuerpflichtigen Einkommen. In diesem Fall kann jedoch ein Kapitalgewinn vorliegen, der mit der Kapitalgewinnsteuer erfasst wird. Die Einkommensteuergruppen werden, ähnlich wie im deutschen System, getrennt voneinander ermittelt und dann zusammengerechnet. Dieses System findet auch bei der Körperschaftsteuer Anwendung.

Ob die mit der Einkunftserzielung zusammenhängenden Kosten berücksichtigt werden können, hängt in gewissen Fällen von der Einkommensteuergruppe ab. In anderen Fällen jedoch werden die Kosten nicht im Rahmen der einzelnen Einkommensteuergruppen berücksichtigt, sondern - falls überhaupt - bei der Berechnung des zu versteuernden Gesamteinkommens. Von diesem Gesamteinkommen aus gelangt man durch Abzug verschiedener persönlicher Freibeträge zu dem zu versteuernden Einkommen, auf das der Steuertarif anzuwenden ist.

Für Kapitalgewinne natürlicher Personen wird ein mit der Besitzdauer ansteigender Abzug gewährt. Die Steuersätze der Kapitalgewinnsteuer richten sich nach dem allgemeinen Einkommensteuertarif. Zur Ermittlung des anwendbaren Steuersatzes werden die steuerbaren Kapitalgewinne zum Gesamteinkommen (abzüglich verschiedener Freibeträge) addiert. Seit dem Steuerjahr 1999/2000 wird für Kapitalgewinne ein Freibetrag in Höhe von 7'100 GBP gewährt.

Zwecks Förderung der Vermögensbildung werden zahlreiche steuerliche Vergünstigungen gewährt (enterprise investment scheme (EIS), venture capital trust (VTC), enterprise zone industrial buildings, personal equity plans (PEP), individual savings accounts (ISA)).

## 5.2.2 Tarife

### Steuerjahr 1998/99:

Das steuerbare Einkommen (Gesamteinkommen abzüglich verschiedener Freibeträge) und die Kapitalgewinne unterlagen im Steuerjahr 1998/99 folgenden Steuersätzen:

Zu versteuerndes Einkommen	Marginale Steuerbelastung	Durchschnittsbelastung des Gesamteinkommens
bis 4'300 GBP	20% („lower rate“)	20%
zwischen 4'300 und 27'100 GBP	23% („basic rate“)	20% - 22.5%
über 27'100 GBP	40% („higher rate“)	22.5% - 40%

Der Einkommensteuersatz auf Gewinnausschüttungen wurde nach Sonderregeln ermittelt und hing im wesentlichen von der Höhe der „anderen Einkünfte“ (Einkünfte aus den Einkommensteuerguppen A - E) ab. Dabei gelangten für das Steuerjahr 1998/99 folgende Sätze zur Anwendung:

- Bis zu einem steuerbaren Einkommen (Gewinnausschüttungen plus „andere Einkünfte“) von 27'100 GBP unterlagen Gewinnausschüttungen der „lower rate“ von 20%.
- Überstiegen die „anderen Einkünfte“ den Betrag von 27'100 GBP, so unterlagen Gewinnausschüttungen der „higher rate“ von 40%.
- Lagen die „anderen Einkünfte“ unter 27'100 GBP, überstieg aber das steuerbare Einkommen (Gewinnausschüttungen plus „andere Einkünfte“) den Betrag von 27'100 GBP, so galten die Gewinnausschüttungen als Grenzeinkommen, von dem ein Teil dem Steuersatz von 20% und der andere Teil dem Steuersatz von 40% unterlagen.

Britische Arbeitnehmer hatten zudem im Steuerjahr 1998/99 folgende Beiträge an die Sozialversicherung zu entrichten:

- 0% bis zu einem Einkommen von 64 GBP in der Woche, 278 GBP pro Monat oder 3'328 GBP im Jahr.
- 2% auf den ersten 64 GBP und 10% auf den nächsten 421 GBP Einkommen in der Woche bis zu einem Einkommen von 485 GBP in der Woche, 2'102 GBP im Monat oder 25'220 GBP im Jahr.

Für natürliche Personen mit selbständiger Erwerbstätigkeit galten folgende Ansätze:

- 6.35 GBP pro Woche und
- 6% für Einkommen zwischen 7'310 und 25'220 GBP pro Jahr.

Die von den Arbeitnehmern entrichteten Sozialversicherungsabgaben sind bei der Bemessung des steuerbaren Einkommens nicht abzugsfähig. Die Arbeitgeberanteile im

Rahmen der Sozialversicherungsbeiträge sind abzugsfähige Betriebsausgaben. Soweit die Beiträge jedoch auf die eigene Sozialversicherung entfallen, können sie steuerlich nicht berücksichtigt werden.

### **Steuerjahr 1999/2000:**

Im Steuerjahr 1999/2000 unterliegen das steuerbare Einkommen und die Kapitalgewinne folgenden Steuersätzen:

Zu versteuerndes Einkommen	Marginale Steuerbelastung	Durchschnittsbelastung des Gesamteinkommens
bis 1'500 GBP	10% („lower rate“)	10%
zwischen 1'500 und 28'000 GBP	23% („basic rate“)	10% - 22.3%
über 28'000 GBP	40% („higher rate“)	22.3% - 40%

Der Einkommensteuersatz auf Gewinnausschüttungen wurde folgendermassen angepasst:

- Gewinnausschüttungen einschliesslich Steuergutschrift bis zu 28'000 GBP unterliegen einem Steuersatz von 10%.
- 28'000 GBP übersteigende Gewinnausschüttungen einschliesslich Steuergutschrift unterliegen einem Steuersatz von 32.5%.

## **5.3 Körperschaftsteuer**

### **5.3.1 System**

Die britische Körperschaftsteuer ist eine nationale Steuer auf dem Gesamtgewinn von in Grossbritannien ansässigen juristischen Personen. Als Körperschaftsteuersubjekt nennt das Körperschaftsteuergesetz die („öffentliche“ und die „private“) Aktiengesellschaft, aber auch jede körperschaftliche Organisation oder nichtrechtsfähige Vereinigung. So sind neben den Kapitalgesellschaften eingetragene und nichteingetragene Vereine, Wohneigentümergeinschaften, Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit, Gewerbebetriebe der öffentlichen Hand, Versorgungsbetriebe und Betriebe im Besitz der Krone typische steuerpflichtige Körperschaften. Personenunternehmen sind nicht körperschaftsteuerpflichtig. Ihr Gewinn wird zwar auf der Ebene der Unternehmung ermittelt, jeder Beteiligte an der Personenunternehmung hat aber seinen individuellen Gewinnanteil im Rahmen seiner Einkommensteuergruppe (D) zu versteuern.

Für den körperschaftsteuerlichen Gewinn verwenden die gesetzlichen Bestimmungen den Begriff „profit“, der sich aus dem Einkommen im Sinne der Einkommensteuer und den Veräusserungsgewinnen zusammensetzt. Hinzu kommt ein allfälliger Hinzurechnungsbetrag aufgrund der Hinzurechnungsbesteuerung. Kapitalgewinne von Körperschaften sind also Bestandteil des steuerbaren Gewinns und unterliegen keiner speziellen Kapitalgewinnsteuer, sondern der ordentlichen Körperschaftsteuer.

Wie bei den natürlichen Personen werden die einzelnen Steuergruppen getrennt ermittelt und dann als Gesamtheit dem Tarif oder einzeln Sondersätzen unterworfen.

### **3.3.2 Tarife**

Der Steuersatz der britischen Körperschaftsteuer betrug für die Steuerjahre 1997/98 und 1998/99 31%. Für das Steuerjahr 1999/2000 wurde er auf 30% reduziert.

Der Satz der „advance corporation tax (ACT)“ betrug für die Steuerjahre 1994/95 bis 1998/99 insgesamt 20/80 der ausgeschütteten Gewinnausschüttungen. Die ACT wurde auf den Beginn des Steuerjahres 1999/2000 abgeschafft.

Für Klein- und Mittelunternehmen (KMU), deren steuerbarer Gewinn 300'000 GBP nicht übersteigt, wurde für das Steuerjahr 1998/99 ein Steuersatz von 21% angewandt. Zwischen einem steuerbaren Gewinn von 300'000 und 1'500'000 GBP fand ein Zwischensatz von 33.5% und ab 1'500'000 GBP der normale Satz in Höhe von 31% Anwendung. Im Steuerjahr 1999/2000 unterliegen Gewinne von KMU einem Steuersatz von 20%. Für einen steuerbaren Gewinn zwischen 300'000 und 1'500'000 GBP gelangt ein Zwischensatz von 32.5% und ab einem Gewinn von 1'500'000 GBP der Normalsatz von 30% zur Anwendung. - Bei miteinander verflochtenen Gesellschaften gelten die ermässigten Sätze nur anteilmässig für jede Gesellschaft.

Die von den Körperschaften zu entrichtenden Sozialversicherungsabgaben betragen pro Arbeitnehmer für das Steuerjahr 1998/99:

- 0% für Lohnsummen bis 63.99 GBP pro Woche
- 3% für Lohnsummen zwischen 64 und 109.99 GBP pro Woche
- 5% für Lohnsummen zwischen 110 und 154.99 GBP pro Woche
- 7% für Lohnsummen zwischen 155 und 209.99 GBP pro Woche und
- 10% für Lohnsummen über 210 GBP pro Woche.

Die Arbeitgeberanteile im Rahmen der Sozialversicherungsbeiträge stellen bei der Ermittlung des steuerbaren Gewinns abzugsfähige Betriebsausgaben dar.

## 5.4 Abbau der wirtschaftlichen Doppelbelastung

### Innenverhältnis

a) System bis zum 5. April 1999

Britische Körperschaften, die Gewinnausschüttungen vornahmen, hatten in Höhe eines jährlich festgesetzten Prozentsatzes des an die Beteiligten ausgeschütteten Gewinns eine als „advance corporation tax (ACT)“ bezeichnete Kapitalertragsteuer zu entrichten. Der Prozentsatz wurde dabei so gewählt, dass mit der ACT die Einkommensteuerbelastung einer natürlichen Person im Geltungsbereich des Tarifeingangssatzes abgedeckt war. Für das Steuerjahr 1998/99 entsprach deshalb der „lower rate“ von 20% eine ACT von 20/80 der Gewinnausschüttung.

Die ACT ist zusammen mit der Barausschüttung vom Empfänger im Rahmen seiner Einkommensteuer zu versteuern. Dafür erhält er einen Steueranrechnungsbetrag in Höhe der von der Körperschaft einbehaltenen ACT. Die ACT wird von der Körperschaft wie eine Steuervorauszahlung mit ihrer Körperschaftsteuerschuld verrechnet. Die nach Abzug der ACT noch zu zahlende Körperschaftsteuer wird als „mainstream corporation tax (MCT)“ bezeichnet.

Dieses Verfahren bewirkt für Bezieher höherer Einkünfte eine teilweise Entlastung ihrer Einkommensteuer von der Körperschaftsteuer und eine vollständige Entlastung für Bezieher niedrigerer Einkommen.

#### Beispiel:

Gewinn der Körperschaft	100
./. Körperschaftsteuer: 31% von 100	<u>-31</u>
Maximaler Ausschüttungsbetrag	69
Annahme: Vollausschüttung	
ACT: 20/80 von 69	17.25
Zu versteuernde Gewinnausschüttung beim Beteiligten (17.25 + 69)	86.25
MCT: (31 ./.. 17.25)	13.75

#### Variante 1: Gesamteinkommen des Beteiligten ist höher als 27'100 GBP

Zu versteuernde Gewinnausschüttung beim Beteiligten	86.25
Steuer des Beteiligten: 40% von 86.25	34.5
./. Anrechenbare Steuergutschrift	<u>-17.25</u>
Zu bezahlende Steuer	<u>17.25</u>

Verbleibende Gewinnausschüttung beim Beteiligten nach Steuern: 51.75 (69 ./.. 17.25)

## Variante 2: Gesamteinkommen des Beteiligten ist kleiner als 27'100 GBP

Zu versteuernde Gewinnausschüttung beim Beteiligten	86.25
Steuer des Beteiligten: 20% von 86.25	17.25
Anrechenbare Steuergutschrift	<u>17.25</u>
Zu bezahlende Steuer	<u>0</u>

Verbleibende Gewinnausschüttung beim Beteiligten nach Steuern: 69 (69 ./ 0)

Hieraus resultiert eine effektive Gesamtbelastung von 48.25% für einen Beteiligten mit dem Spitzeneinkommenssatz und von 31% für einen Beteiligten mit dem niedrigsten Einkommensteuersatz.

### b) System ab dem 6. April 1999

Vom Steuerjahr 1999/2000 an wurde der Betrag der Steuergutschrift auf 1/9 verringert. Gleichzeitig wurde die ACT abgeschafft. Jedoch unterliegen ausgeschüttete Gewinnausschüttungen auch weiterhin keiner bzw. nur einer reduzierten wirtschaftlichen Doppelbelastung (Teilanrechnungssystem).

#### Beispiel:

Gewinn der Körperschaft	100
./ Körperchaftsteuer: 30% von 100	<u>-30</u>
Maximaler Ausschüttungsbetrag	70
Annahme: Vollausschüttung	
Steuergutschrift (1/9 von 70)	7.78
zu versteuernde Gewinnausschüttung beim Beteiligten: 7.78 + 70	77.78

## Variante 1: Gesamteinkommen des Beteiligten ist höher als 28'000 GBP

Zu versteuernde Gewinnausschüttung beim Beteiligten	77.78
Steuer des Beteiligten: 32.5% von 77.78	25.28
./ Anrechenbare Steuergutschrift	<u>-7.78</u>
Zu bezahlende Steuer	<u>17.5</u>

Verbleibende Gewinnausschüttung beim Beteiligten nach Steuern: 52.5 (70 ./ 17.5)

## Variante 2: Gesamteinkommen des Beteiligten ist kleiner als 28'000 GBP

Zu versteuernde Gewinnausschüttung beim Beteiligten	77.78
Steuer des Beteiligten: 10% von 77.78	7.78
./ Anrechenbare Steuergutschrift	<u>-7.78</u>
Zu bezahlende Steuer	<u>0</u>

Verbleibende Gewinnausschüttung beim Beteiligten nach Steuern: 70 (70 ./ 0)

### Variante 3: KMU mit einem steuerbaren Gewinn unter 300'000 GBP

Gewinn der Körperschaft	100
./. Körperschaftsteuer: 21% von 100	<u>-21</u>
Maximaler Ausschüttungsbetrag	79

Annahme: Vollausschüttung

Steuergutschrift (1/9 von 79)	8.78
zu versteuernde Gewinnausschüttung beim Beteiligten: 8.78 + 79	87.78

#### a) Gesamteinkommen tiefer als 28'000 GBP

Zu versteuernde Gewinnausschüttung beim Beteiligten	87.78
Steuer des Beteiligten: 10% von 87.78	8.78
./. Anrechenbare Steuergutschrift	<u>-8.78</u>
Zu bezahlende Steuer	<u>0</u>

Verbleibende Gewinnausschüttung beim Beteiligten nach Steuern: 79 (79 ./. 0)

#### a) Gesamteinkommen höher als 28'000 GBP

Zu versteuernde Gewinnausschüttung beim Beteiligten	87.78
Steuer des Beteiligten: 32.5% von 87.78	28.53
./. Anrechenbare Steuergutschrift	<u>-8.78</u>
Zu bezahlende Steuer	<u>19.75</u>

Verbleibende Gewinnausschüttung beim Beteiligten nach Steuern: 59.25 (79 ./. 19.75)

Hieraus resultiert eine effektive Gesamtbelastung von 47.5% für einen Beteiligten mit einem Spitzeneinkommensteuersatz und von 30% für einen Beteiligten mit dem niedrigsten Einkommensteuersatz (ohne Varianten KMU).

Ausschüttungen von britischen Körperschaften an andere in Grossbritannien ansässige Körperschaften sind von der Besteuerung befreit. Die Höhe der Beteiligung spielt dabei keine Rolle.

#### 5.4.2 Ausländische Beteiligte inländischer Körperschaften

Im allgemeinen unterliegen Ausschüttungen an nicht-ansässige Beteiligte keiner britischen Quellensteuer. In den Fällen, wo ein DBA nicht-ansässigen (juristischen und natürlichen) Personen das Recht auf eine Steuergutschrift für ausgeschüttete Gewinne einräumt, wird eine Quellensteuer in Höhe von 15% erhoben. (Ab 10% Beteiligung wird i.d.R. nur eine halbe Steuergutschrift gewährt und eine Quellensteuer von 5% erhoben.)

#### 5.4.3 Inländische Beteiligte ausländischer Körperschaften

Ausschüttungen von nicht-ansässigen Körperschaften an in Grossbritannien ansässige natürliche Personen unterliegen der britischen Einkommensteuer, wobei keine Anrechnung der (ausländischen) Körperschaftsteuer gewährt wird. Jedoch wird gemäss unilateralem Recht eine direkte Anrechnung der auf den Gewinnausschüttungen bezahlten ausländischen Quellensteuern gewährt.

Ausschüttungen von nicht-ansässigen Körperschaften an in Grossbritannien ansässige Körperschaften unterliegen der britischen Körperschaftsteuer, wobei eine direkte Anrechnung der auf den Gewinnausschüttungen bezahlten ausländischen Quellensteuern gewährt wird.

Britischen Körperschaften (Muttersgesellschaften), die über mindestens 10% der Stimmrechte einer ausländischen Körperschaft verfügen, gewährt Grossbritannien unilateral die Anrechnung für die auf der Ausschüttung bezahlte Quellensteuer und für die auf dem ausgeschütteten Gewinn lastende ausländische Körperschaftsteuer (direkte und indirekte Anrechnung).

# 6 Kroatien

## Quellen:

PRICEWATERHOUSECOOPERS (PWC), Corporate Taxes 1999 - 2000, New York u.a. 1999.

PRICEWATERHOUSECOOPERS (PWC), Individual Taxes 1999 - 2000, New York u.a. 1999.

MANFRED GRESS / MANFRED ROSE / ROLF WISWESSER, Marktorientierte Einkommensteuer: das neue kroatische System einer konsum- und damit marktorientierten Besteuerung des persönlichen Einkommens, München 1998

## 6.1 Steuersystem

Natürliche Personen unterliegen in Kroatien einer Einkommensteuer und einer von den Bezirken erhobenen Erbschaft- und Schenkungsteuer. Vollzeitbeschäftigte Arbeitnehmer bezahlen auf den erhaltenen Löhnen Sozialversicherungsabgaben.

Körperschaften unterliegen einer nationalen Körperschaftsteuer. Beim Erwerb von Immobilien fällt eine Immobiliensteuer an. Die Bezirke haben die Möglichkeit, eine jährliche Firmensteuer („business name tax“) zu erheben. Steuersubjekt der kroatischen Körperschaftsteuer sind juristische Personen sowie grössere Personengesellschaften. Unter bestimmten Voraussetzungen haben Selbständigerwerbende ebenfalls die Möglichkeit, für eine Unterstellung unter die Körperschaftsteuer zu optieren.

Zum kroatischen Steuersystem gehört auch eine Mehrwertsteuer.

Da vor allem das bis zum 31.12.2000 geltende Recht unter dem Gesichtspunkt der rechtsformneutralen Besteuerung von grossem Interesse ist, wird zunächst diese Regelung dargestellt. Auf die per 1.1.2001 wirksamen Änderungen wird in Abschnitt 6.5 näher eingegangen.

## 6.2 Einkommensteuer

### 6.2.1 System

Steuersubjekt der kroatischen Einkommensteuer sind die natürlichen Personen. Der Gewinn von Personengesellschaften wird den einzelnen Gesellschaftern zugerechnet und dort mit der Einkommensteuer erfasst. Personengesellschaften können für die Unterstellung unter die Körperschaftsteuer optieren. Dies ist aber nur möglich, wenn das daraus erzielte Einkommen eine Minimalgrenze übersteigt.

Personengesellschaften werden ab einer bestimmten Grösse von Gesetzes wegen körperschaftsteuerpflichtig. Die entsprechenden Kriterien beziehen sich auf den Umsatz, den Gewinn, den Wert des Anlagevermögens oder auf die Anzahl der Beschäftigten.

Bei Löhnen und Ruhegehältern ist die Einkommensteuer als Quellensteuer ausgestaltet.

Zins- und Dividendeneinkünfte sind steuerfrei.

Gleiches gilt für Kapitalgewinne, die von natürlichen Personen erzielt werden (Ausnahme: innerhalb einer „Spekulationsfrist“ von drei Jahren erzielte Kapitalgewinne auf Immobilien und Vermögensrechten).

### **6.2.2 Tarife**

Bis zu einem Einkommen, das dem Dreifachen des jährlichen Grundfreibetrages entspricht, beträgt der Steuersatz 20%. Der übersteigende Teil muss zu 35% versteuert werden.

Neben der nationalen Einkommensteuer haben Städte mit mehr als 40'000 Einwohnern die Möglichkeit, Gemeindesteuern zu erheben. Der Satz wird in Prozent der nationalen Einkommensteuer angegeben (momentan zwischen 6 und 18%).

Die von den vollzeitbeschäftigten Steuerpflichtigen auf dem Bruttolohn zu entrichtenden Sozialversicherungsbeiträge entsprechen:

- a) Beiträge für Alters- und Invaliditätsvorsorge: 10.75%;
- b) Krankenversicherungsbeiträge: 9%;
- c) Arbeitslosenversicherungsbeiträge: 0.85%.

## **6.3 Körperschaftsteuer**

### **6.3.1 System**

Steuersubjekt der kroatischen Körperschaftsteuer sind grundsätzlich juristische Personen.

Unternehmen Selbständigerwerbender sind ab einer gewissen Grösse von Gesetzes wegen körperschaftsteuerpflichtig. Selbständigerwerbende können auch für die Unterstellung unter die Körperschaftsteuer optieren. Entscheiden sie sich für diese Option, unterstehen sie der Buchführungspflicht.

Steuerobjekt der kroatischen Körperschaftsteuer ist der weltweit erzielte Gewinn. Für Investitionen wird in einem gewissen Umfang ein Abzug gewährt. Es ist nur der inflationsbereinigte Gewinn steuerbar: Den Körperschaften wird bei der Gewinnermittlung ein Abzug im Umfang der Preissteigerung der Industriegüter gewährt.

Dividenden in Höhe einer standardisierten Verzinsung des in gewinnsteuerpflichtigen Unternehmen gebundenen Eigenkapitals bleiben auch auf der Unternehmensebene steuerfrei.

Kapitalgewinne juristischer Personen aus der Veräusserung von Beteiligungspapieren sind in Kroatien steuerfrei.

### 6.3.2 Tarife

Der Körperschaftsteuersatz beträgt 35%.

Die Körperschaften müssen für ihre Angestellten Sozialversicherungsbeiträge entrichten. Diese Beiträge entsprechen denjenigen Beträgen, welche die Arbeitnehmer zu entrichten haben.

## 6.4 Abbau der wirtschaftlichen Doppelbelastung

### 6.4.1 Innenverhältnis

Zu einem Abbau der wirtschaftlichen Doppelbelastung von Gewinnausschüttungen kommt es in Kroatien durch die Nichtbesteuerung aller Kapitalerträge (Vollentlastungssystem).

#### Beispiel:

Gewinn der Körperschaft	100
./.. Körperschaftsteuer: 35% von 100	<u>-35</u>
Maximaler Ausschüttungsbetrag	65
Annahme: Vollausschüttung	65
Zu versteuernde Gewinnausschüttung beim Beteiligten	0
Steuer des Beteiligten	0
Zu bezahlende Steuer	<u>0</u>

Die Steuerbefreiung der Kapitalerträge führt in Kroatien zu einem vollständigen Abbau der wirtschaftlichen Doppelbelastung. Hieraus resultiert eine Gesamtbelastung von 35%.

### 6.4.2 Ausländische Beteiligte inländischer Körperschaften

Gewinnausschüttungen an nicht in Kroatien ansässige Beteiligte (natürliche oder juristische Personen) unterliegen keiner Quellensteuer.

### 6.4.3 Inländische Beteiligte ausländischer Körperschaften

Gewinnausschüttungen sind in keinem Falle steuerbar; auch wenn sie von nicht-ansässigen Körperschaften stammen.

## 6.5 Änderungen per 1.1.2001

Steuersubjekt der Einkommensteuer sind die natürlichen Personen. Der Gewinn stiller Gesellschaften wird den einzelnen Teilhabern zugerechnet und dort mit der

Einkommensteuer erfasst. Kollektiv- und Kommanditgesellschaften unterliegen als eigene Steuersubjekte der Körperschaftsteuer.

Einkommensteuerrechtlich haben sich einige Änderungen bezüglich der steuerlichen Behandlung von Dividenden- und Zinseinkünften sowie von Kapitalgewinnen ergeben:

- Dividendeneinkünfte von in Kroatien ansässigen natürlichen Personen werden neu besteuert, sofern sie nicht in der Einkommensteuer unterliegende Geschäftstätigkeiten reinvestiert werden. Die Besteuerung erfolgt an der Quelle, indem die ausschüttende Gesellschaft 15% (bzw. 35% bei Dividendenvorauszahlungen) des Bruttobetragtes einbehalten muss. Diese Quellensteuer auf den Dividendenerträgen ist als Endbesteuerung ausgestaltet.
- Zinseinkünfte aus Fremdwährungskonten (harte Währungen) und aus kroatischen Sparkonten, sowie gewisse staatliche Sozialleistungen sind einkommensteuerfrei.
- Kapitalgewinne bleiben grundsätzlich steuerfrei. Nach wie vor werden innerhalb einer „Spekulationsfrist“ von drei Jahren erzielte Kapitalgewinne auf Immobilien besteuert.

Eine Änderung hat es auch im Bereich der Einkommensteuertarife gegeben. Neu gibt es nicht mehr lediglich zwei, sondern drei Tarife: 15% bis zum Doppelten des jährlichen Grundfreibetrages; 25% vom Doppelten bis zum Fünffachen des jährlichen Grundfreibetrages und 35% auf dem das Fünffache des jährlichen Grundfreibetrages übersteigenden Teil. Der jährliche Grundfreibetrag beträgt zur Zeit HRK 15'000.

Steuersubjekt der kroatischen Körperschaftsteuer sind die juristischen Personen sowie die Kollektiv-, die Kommanditgesellschaft und wirtschaftliche Interessengemeinschaften („economic interest groupings“).

Das Steuerobjekt der Körperschaftsteuer ist der weltweit erzielte Reingewinn. Dieser wird nicht mehr inflationsbereinigt. Zum steuerbaren Reingewinn gehören grundsätzlich auch die Kapitalgewinne aus dem Verkauf von beweglichem und unbeweglichem Vermögen.

Körperschaften haben auf Lizenzvergütungen, Zahlungen für Marktforschungsdienstleistungen und verschiedene Beratungsdienstleistungen sowie auf Dividenden- und Zinszahlungen 15% Quellensteuern einzubehalten. Ausgenommen sind dabei Dividendenausschüttungen an inl. Körperschaften, da diese steuerfrei vereinnahmt werden können.

Der Körperschaftsteuertarif beträgt neu 20%.

**Beispiel:**

Gewinn der Körperschaft	100
./.. Körperschaftsteuer: 20% von 100	<u>-20</u>
Maximaler Ausschüttungsbetrag	80

Annahme: Vollausschüttung an eine beteiligte nat. Person

Zu versteuernde Gewinnausschüttung bei der beteiligten nat. Person	80
Steuer des Beteiligten (15% von 80; durch die ausschüttende Gesellschaft an der Quelle erhoben	12

Durch die Änderung der Steuerordnung resultiert im Falle einer Vollausschüttung an eine beteiligte natürliche Person eine Gesamtbelastung von 32%.

Schütten inl. Körperschaften an ausl. Beteiligte Dividenden aus, dann ist darauf grundsätzlich die 15%ige (bzw. 35%ige bei Dividendenvorauszahlungen an nat. Personen) Quellensteuer geschuldet. Handelt es sich bei den Beteiligten Personen um ausl. Gesellschaften mit einer Betriebsstätte in Kroatien, wird keine Quellensteuer erhoben.

# 7 Niederlande

## Quellen:

INTERNATIONAL BUREAU OF FISCAL DOCUMENTATION (IBFD), European Tax Handbook 2000, 11. Auflage, Amsterdam 2000.  
INTERNATIONAL BUREAU OF FISCAL DOCUMENTATION (IBFD), The Taxation of Companies in Europe, Loseblatt, Amsterdam.  
INTERNATIONAL BUREAU OF FISCAL DOCUMENTATION (IBFD), The Taxation of Individuals in Europe, Loseblatt, Amsterdam.  
PRICEWATERHOUSECOOPERS (PWC), Corporate Taxes 1999 - 2000, New York u.a. 1999.  
PRICEWATERHOUSECOOPERS (PWC), Individual Taxes 1999 - 2000, New York u.a. 1999.  
Mennel/Förster, Steuern in Europa, Amerika und Asien, Berlin 1999.  
Tillhaart/Lohuis/Stevens, Steuerreform 2001 und weitere Reformvorhaben, IStR 2000.  
Meussen, Netherlands: Income Tax Act 2001, ET Nov. 2000.  
Ministry of Finance, Revision of Taxation 2001, The Hague 2000.

Am 11. Mai 2000 hat das niederländische Parlament ein Gesetz zur Steuerreform 2001 verabschiedet, welches ein völlig neues Einkommensteuergesetz umfasst. Da das neue Einkommensteuergesetz per 1. Januar 2001 in Kraft tritt, werden im vorliegenden Bericht im Bereich der Einkommensteuer ausschliesslich die Neuerungen aufgrund der Steuerreform 2001 dargestellt.

## 7.1 Steuersystem

Natürliche Personen entrichten eine nationale Einkommensteuer auf drei unterschiedlichen Einkommensgruppen („Box“-System). Daneben werden eine nationale Erbschaft- und Schenkungsteuer sowie eine kommunale Grundsteuer auf der Nutzung und/oder dem Besitz von Grundeigentum erhoben. Arbeitnehmer haben Beiträge an die Sozialversicherung zu entrichten. Die Vermögensteuer natürlicher Personen ist per 1. Januar 2001 abgeschafft worden.

Körperschaften unterliegen in den Niederlanden einer nationalen Körperschaftsteuer und haben für ihre Arbeitnehmer Beiträge an die Sozialversicherung zu entrichten. Von den Körperschaften wird keine Kapitalsteuer erhoben, jedoch haben diese auf der Nutzung und/oder dem Besitz von Grundeigentum eine kommunale Grundsteuer zu entrichten (Besitzer und Nutzer von Grundeigentum haben jeweils zur Hälfte die Grundsteuer zu tragen; falls der Besitzer mit dem Nutzer des Grundeigentums identisch ist, hat dieser die gesamte Grundsteuer zu entrichten).

Auf Gewinnausschüttungen wird unabhängig vom Ansässigkeitsstaat des Beteiligten eine Quellensteuer (Kapitalertragsteuer) erhoben.

Zum niederländischen Steuersystem gehört auch eine Mehrwertsteuer.

## 7.2 Einkommensteuer

### 7.2.1 System

In den Niederlanden ansässige natürliche Personen unterliegen mit ihrem weltweiten Einkommen der Einkommensteuer. Der von Personenunternehmen erzielte Gewinn wird den Beteiligten anteilmässig zugerechnet und ist von ihnen zu versteuern.

Das per 1. Januar 2001 in Kraft getretene Einkommensteuergesetz führte zu einer grundlegenden Änderung des Steuersystems, wobei ein sog. analytisches Steuersystem implementiert wurde. Hauptmerkmal dieses Steuersystems bildet die Einführung von drei verschiedenen Einkommensgruppen, für die nach jeweils eigenen Grundsätzen das zu versteuernde Einkommen ermittelt wird und die unterschiedlichen Steuertarifen unterliegen. Ehepartner werden grundsätzlich getrennt, d.h. als eigenständige Steuersubjekte, besteuert. Das Einkommen wird wie folgt den einzelnen Einkommensgruppen zugeordnet:

- Box 1 (Arbeitseinkünfte und Eigenmietwert): Hierunter fallen im wesentlichen Einkommen aus Gewerbebetrieb, Arbeitslohn, Einkommen aus sonstigen Tätigkeiten (u.a. Einkünfte aus Nebenerwerb), aus wiederkehrenden Bezügen sowie der Eigenmietwert der ersten eigenen Wohnung. Vom Einkommen aus Gewerbebetrieb dürfen Unternehmer, d.h. Personen, für deren Rechnung und Risiko ein Unternehmen betrieben wird und welche unmittelbar an die Verpflichtungen des Unternehmens gebunden sind, Unternehmervergünstigungen in Anspruch nehmen (z.B. Grundfreibetrag für Liquidationsgewinne, Investitionsabzug, Rückstellungen für Altersvorsorge, Unternehmerabzug). Für Mitunternehmer (d.h. Personen, die nicht für Verpflichtungen des Unternehmens haften) sind Unternehmervergünstigungen nur sehr beschränkt anwendbar. Hypothekarzinsen für die eigene Wohnung sind während 30 Jahren abziehbar. Sodann sind Sonderausgaben wie Prämien für Leibrenten, für Invaliditäts-, Kranken- oder Unfallversicherungen abziehbar. Resultiert aus dem Box 1-Einkommen ein negativer Betrag, so kann dieser mit zu versteuernden Box 1-Einkommen der letzten 3 oder der nächsten 8 Jahre verrechnet werden. Negatives Einkommen aus Gewerbebetrieb darf mit zu versteuerndem Box 1-Einkommen der letzten 3 Jahre oder der nachfolgenden Jahre verrechnet werden.
- Box 2 (Einkommen aus wesentlichen Beteiligungen): Unter diese Einkommensgruppe fällt das Einkommen aus wesentlichen Beteiligungen. Eine wesentliche Beteiligung liegt dann vor, wenn ein Steuerpflichtiger allein oder zusammen mit seinem Ehepartner über mindestens 5% der Anteile einer Kapitalgesellschaft verfügt. Vom Einkommen aus wesentlichen Beteiligungen sind die für den Kauf der Beteiligung aufgewendeten Finanzierungskosten abziehbar. Negative Einkünfte aus wesentlichen Beteiligungen können mit zu versteuernden Box 2-Einkünften aus den letzten 3 oder den nachfolgenden Jahren verrechnet werden.
- Box 3 (Einkommen aus Vermögen): Hierunter fallen sämtliche Einkünfte aus dem Vermögen des Steuerpflichtigen, das nicht Box 1 oder 2 zugerechnet wurde. Die Bemessungsgrundlage errechnet sich aus einer fiktiven Rendite von 4% des durchschnittlichen Nettovermögens (Verkehrswert des Vermögens abzüglich Schulden) des Steuerpflichtigen während eines Jahres (Vergleich Nettovermögen 1. Januar und 31. Dezember). Tatsächlich empfangene Erträge (z.B. Dividenden, Zinsen,

Mieten, Veräußerungsgewinne etc.) oder Kosten (z.B. Zinsen, Instandhaltungskosten, Abschreibungen etc.) beeinflussen die fiktive Rendite nicht. Das Nettovermögen unterliegt bis NLG 38'785 keiner Besteuerung (Freibetrag; wobei Schulden bis NLG 5'509 bei der Ermittlung des Nettovermögens nicht abziehbar sind). Für Steuerpflichtige, die 65 Jahre oder älter sind, erhöht sich der Freibetrag (Alterszuschlag) je nach Höhe des Box 1-Einkommens. Ebenso erhöht sich der Freibetrag für jedes minderjährige Kind, für das der Steuerpflichtige das Sorgerecht hat. Nicht zum Vermögen gerechnet werden bewegliches Vermögen (z.B. Möbel, Schmuck, Auto), das für private Zwecke genutzt und nicht als Anlageobjekt qualifiziert wird, unbewegliches Vermögen auf Naturgelände (z.B. land- und forstwirtschaftliche Grundstücke), Kunstwerke und wissenschaftliches Vermögen, die nicht zum Anlagevermögen gehören, Investitionen in neue Unternehmen und Anteilsoptionen aus Mitarbeiterbeteiligungsplänen. Das zu versteuernde Nettovermögen beträgt mindestens NLG 0, weshalb keine Möglichkeit zur Verlustverrechnung besteht.

Bestimmte Kosten im Bereich der privaten Lebenshaltung (z.B. für den Unterhalt bedürftiger Angehöriger, Alimente, Krankheitskosten, Aufwendungen für die Berufsausbildung, Spenden) dürfen von dem zu versteuernden Einkommen abgezogen werden, wobei sie in folgender Reihenfolge den drei Einkommensgruppen zugeordnet werden: Die Kosten werden zuerst Box 1 zugerechnet, bis das zu versteuernde Box 1-Einkommen NLG 0 beträgt. Der übrig gebliebene Teil der Kosten wird zuerst Box 3 und schliesslich Box 2 zugeordnet, jeweils bis zu einem zu versteuernden Box-Einkommen von NLG 0. Der Rest der Kosten darf im nächsten und in den folgenden Jahren wiederum nach dem gleichen Verfahren verrechnet werden. Die Ergebnisse der Einkommensgruppen (Boxen 1 - 3) sind untereinander nicht ausgleichbar, d.h. Gewinne und Verluste können nicht verrechnet werden.

Für die einzelnen Einkommensgruppen existiert kein Grundfreibetrag. Jedoch können die Steuerpflichtigen für die gesamte Steuerschuld (d.h. Steuerschuld aus Boxen 1 - 3) einen Abzug von der Steuer beanspruchen. Dieser beträgt für Personen, die der niederländischen Einkommensteuer und der Sozialversicherung unterliegen, NLG 3'473 pro Jahr. Steuerpflichtige, die Einkommen aus Arbeit erzielen (Arbeitslohn und Unternehmensgewinne), dürfen einen um maximal NLG 2'027 erhöhte Abzug in Anspruch nehmen. Für Steuerpflichtige über 65 Jahre gelangt ein verminderter Steuerkürzungsbetrag zur Anwendung.

## Tarife

### **Progressive Steuer im Jahr 2001 für Arbeitseinkünfte und Eigenmietwert (Box 1):**

Zu versteuerndes Einkommen	Marginale Steuerbelastung	Durchschnittsbelastung des Gesamteinkommens
bis NLG 31'652	3%	3%
NLG 31'652 - 58'381	7.3%	3% - 5%
NLG 58'381 - 99'460	42%	5% - 20.3%
über NLG 99'460	52%	20.3% - 52%

Die Sozialabgaben von Arbeitnehmern werden vom Box 1-Einkommen berechnet und betragen:

Zu versteuerndes Einkommen	Steuerpflichtige unter 65 Jahre	Steuerpflichtige über 65 Jahre
bis NLG 31'652	29.4%	11.5%
NLG 31'652 - 58'381	29.4%	11.5%

### **Proportionale Steuer im Jahr 2001 für Einkommen aus wesentlichen Beteiligungen (Box 2):**

Das zu versteuernde Einkommen aus wesentlichen Beteiligungen unterliegt einem proportionalen Steuersatz von 25%.

### **Proportionale Steuer im Jahr 2001 für Einkommen aus Vermögen (Box 3):**

Die fiktive Rendite von 4% des Nettovermögens wird zu einem proportionalen Steuersatz von 30% besteuert.

## 7.3 Körperschaftsteuer

### 7.3.1 System

Der nationalen Körperschaftsteuer unterliegen mit ihrem weltweiten Gewinn als Steuersubjekt die Aktiengesellschaften (NV), Gesellschaften mit beschränkter Haftung (BV), „offene“ Kommanditgesellschaften (limited partnerships; d.h. Kommanditgesellschaften, bei welchen der Eintritt neuer Gesellschafter ohne Zustimmung der bestehenden Gesellschafter möglich ist) und andere Gesellschaften, deren Kapital

ganz oder zum Teil in Anteile aufgeteilt ist, Genossenschaften und genossenschaftsähnliche Vereinigungen, Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit, andere Vereinigungen und juristische Personen des Privatrechts, wenn und soweit sie ein Unternehmen betreiben, sowie Zweckvermögen. Alle übrigen Personenunternehmen sind keine selbständigen Steuersubjekte und unterliegen nicht der Körperschaftsteuer.

Besteuerungsgrundlage der Körperschaften bildet der Gewinn des Geschäftsjahres, soweit er allfällige Verlustvor- und -rückträge übersteigt. Der steuerbare Gewinn beinhaltet auch Kapitalgewinne und -verluste, welche die Körperschaften im Geschäftsjahr realisiert haben sowie Rückstellungen für drohende Kapitalverluste. Für die Gewinnermittlung und die Berechnung der vor- und rücktragsfähigen Verluste gelten im wesentlichen die Vorschriften des Einkommensteuergesetzes.

In den Niederlanden ansässige Körperschaften haben eine Kapitalertragsteuer (Quellensteuer) in Höhe von 25% auf Gewinnausschüttungen an ansässige und nicht-ansässige Beteiligte zu entrichten (unter Vorbehalt anderslautender Bestimmungen in DBA sowie der Mutter-Tochter-Richtlinie der EU). Die Kapitalertragsteuer wird mit der niederländischen Einkommen- bzw. Körperschaftsteuerschuld des Beteiligten verrechnet.

### **7.3.2 Tarife**

Bis NLG 50'000 unterliegt der steuerbare Gewinn im Jahr 2001 einem Steuersatz in Höhe von 30%, über NLG 50'000 einem Steuersatz von 35%.

Die Sozialversicherungsabgaben für Körperschaften betrug im Steuerjahr 2000 bis zu einer Bruttolohnsumme von NLG 28'860 insgesamt 15.29%. Für Bruttolöhne zwischen NLG 28'861 und NLG 64'600 betragen die Sozialabgaben 19.04% und für Bruttolöhne zwischen NLG 64'601 und NLG 82'940 12.69%. Die maximale Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Höhe der Sozialabgaben betrug NLG 82'940.

## **7.4 Abbau der wirtschaftlichen Doppelbelastung**

### **7.4.1 Innenverhältnis**

Das niederländische Körperschaftsteuerrecht beruht auf dem klassischen System. Somit unterliegen Körperschaftsgewinne der Körperschaftsteuer und ausgeschüttete Gewinne zusätzlich der Einkommensteuer bei den Beteiligten.

<b>Beispiel für eine wesentliche Beteiligung (Box 2)</b>	Körperschaftsteuersatz	Körperschaftsteuersatz
	30%	35%
Gewinn der Körperschaft	100,0	100,0
./i. Körperschaftsteuer	<u>-30,0</u>	<u>35,0</u>
Maximaler Ausschüttungsbetrag	70,0	65,0
Annahme: Vollausschüttung		
Kapitalertragsteuer 25% von 70 bzw. 65	17,5	16,25
Zu versteuernde Gewinnausschüttung beim Beteiligten	70,0	65,0
Steuer des Beteiligten: 25% von 70 bzw. 65	17,5	16,25
./i. Kapitalertragsteuer	<u>-17,5</u>	<u>-16,25</u>
Zu bezahlende Steuer	<u>0,0</u>	<u>0,0</u>

Verbleibende Gewinnausschüttung beim Beteiligten nach Steuern: 52.5 bzw. 48.75

Hieraus resultiert eine Körperschaft- und Einkommensteuer-Gesamtbelastung von 47.5% bzw. 51.25%

<b>Beispiel für eine Beteiligung von weniger als 5% (Box 3)</b>	Körperschaftsteuer-	Körperschaftsteuer-
	satz 30%	satz 35%
Gewinn der Körperschaft	100,0	100,0
./i. Körperschaftsteuer: 30% von 100	<u>-30,0</u>	<u>-35,0</u>
Maximaler Ausschüttungsbetrag	70,0	65,0
Annahme: Vollausschüttung		
Kapitalertragsteuer 25% von 70	17,5	16,25
Annahme: Verkehrswert 1'000		
Zu versteuernde Gewinnausschüttung beim Beteiligten:		
4% des Verkehrswerts	40,0	40,0
Steuer des Beteiligten: 30% von 40	12,0	12,0
./i. Kapitalertragsteuer	-17,5	-16,25
Zu bezahlende Steuer	<u>-5,5</u>	<u>-4,25</u>

Verbleibende Gewinnausschüttung beim Beteiligten nach Steuern: 58 bzw. 53

Hieraus resultiert eine Körperschaft- und Einkommensteuer-Gesamtbelastung von 42% bzw. 47%

<b>Annahme: Verkehrswert 2'000</b>	Körperschaftsteuer	Körperschaftsteuer
	-satz 30%	-satz 35%
Zu versteuernde Gewinnausschüttung beim Beteiligten:		
4% des Verkehrswerts	80,0	80,0
Steuer des Beteiligten: 30% von 80	24,0	24,0
./. Kapitalertragsteuer	-17,5	-16,25
Zu bezahlende Steuer	<u>6,5</u>	<u>7,75</u>

Verbleibende Gewinnausschüttung beim Beteiligten nach Steuern: 46 bzw. 41

Hieraus resultiert eine Körperschaft- und Einkommensteuer-Gesamtbelastung von 54% bzw. 59%

Für übermäßige Ausschüttungen (d.h. Ausschüttungen, die 4% des Eigenkapitals oder 2/3 der gesamten Ausschüttungen der Jahre 1998-2000 oder den Vorjahresgewinn übersteigen) wird bis zum Jahr 2005 eine zusätzliche Körperschaftsteuer in Höhe von 20% erhoben (Surtax). In diesem Fall kann die Erhebung der Kapitalertragsteuer unterbleiben (dies jedoch nur dann, wenn der Ausschüttungs-Empfänger in den Niederlanden ansässig ist).

Ausschüttungen niederländischer Körperschaften an andere inländische Körperschaften sind bei Vorliegen einer wesentlichen Beteiligung von der Besteuerung bei der Muttergesellschaft befreit. Eine wesentliche Beteiligung erfordert i.d.R. mindestens 5% des Kapitals, und die Beteiligung darf nicht zum Handelsbestand gehören. Steuerlich privilegierte Kapitalanlage-Gesellschaften haben keinen Anspruch auf diese Schachtelfreistellung.

In den Niederlanden ansässige Körperschaften, die mindestens 99% des Kapitals im Inland ansässiger Körperschaften halten, können für die Besteuerung als Organschaft („Steuereinheit“; konsolidierte Gruppenbesteuerung) optieren. Die Besteuerung als Organschaft erlaubt neben der Kompensation von Verlusten des einen Unternehmens mit Gewinnen des anderen Unternehmens auch die steuerfreie Übertragung von Vermögen und Verbindlichkeiten unter den beteiligten Unternehmen. Ebenso sind innerhalb der Gruppe ausgeschüttete Gewinne von der Kapitalertragsteuer befreit.

#### **7.4.2 Ausländische Beteiligte inländischer Körperschaften**

Ausschüttungen inländischer Körperschaften an natürliche Personen im Ausland unterliegen unter Vorbehalt anders lautender Regelungen in DBA der Kapitalertragsteuer von 25%.

Ausschüttungen inländischer Körperschaften an ausländische Körperschaften unterliegen unter Vorbehalt anders lautender Regelungen in DBA und in der Mutter-Tochter-Richtlinie der EU ebenfalls der Kapitalertragsteuer von 25%.

Auf die Kapitalertragsteuer werden ausländische Quellensteuern angerechnet, soweit die Ausschüttung der niederländischen Körperschaft eine Weiterschüttung ausländischer Gewinnausschüttungen darstellt. Dabei müssen die ausländische Quellensteuer mindestens 5% und die Beteiligung an der ausländischen Körperschaft mindestens 25% betragen. Die ausländische Körperschaft muss überdies in einem DBA-Land ansässig sein und der niederländischen Körperschaft muss mit Bezug auf die vereinnahmte Gewinnausschüttung das Schachtelprivileg zustehen. Der Anrechnungsbetrag ist auf 3% der eigenen Ausschüttung oder 3% der ausländischen Brutto-Ausschüttung begrenzt, falls dieser Betrag geringer ist.

### **7.4.3 Inländische Beteiligte ausländischer Körperschaften**

Ausschüttungen ausländischer Körperschaften an im Inland ansässige natürliche Personen unterliegen der niederländischen Einkommensteuer. Liegt keine wesentliche Beteiligung vor (weniger als 5% des Kapitals), unterliegen die Ausschüttungen der proportionalen Steuer von Box 3 (Einkommen aus Vermögen), ansonsten der proportionalen Steuer von Box 2 (Einkünfte aus wesentlichen Beteiligungen) in Höhe von 25%. Die Niederlande gewähren für im Ausland erhobene Quellensteuern unilateral deren Abzug von der Bemessungsgrundlage in der entsprechenden Einkommensgruppe (Box 1 oder 2). Für Gewinnausschüttungen aus gewissen Entwicklungsländern wird demgegenüber unilateral Steueranrechnung gewährt. Im Verhältnis zu andern Ländern besteht nur dann Anspruch auf Steueranrechnung, wenn ein DBA dies vorsieht.

Ausschüttungen ausländischer Körperschaften an inländische Körperschaften werden grundsätzlich der niederländischen Körperschaftsteuer unterworfen. Ausländische Quellensteuern können gemäss unilateralem Recht vom Gewinn abgezogen werden. Für Gewinnausschüttungen aus gewissen Entwicklungsländern wird demgegenüber unilateral Steueranrechnung gewährt. Im Verhältnis zu andern Ländern besteht nur dann Anspruch auf Steueranrechnung, wenn ein DBA dies vorsieht.

Ab einer Kapitalbeteiligung von i.d.R. 5% werden Ausschüttungen ausländischer Körperschaften an inländische Körperschaften von der Besteuerung ausgenommen. Um sich für diese Schachtelfreistellung zu qualifizieren, darf die Beteiligung weder blossen Handelsbestand noch eine bloße Portfolio-Investition darstellen. (Als Portfolio-Investition gilt auch die Beteiligung an einer ausländischen, lediglich passiven Gruppen-Finanzgesellschaft.) Die ausschüttende Körperschaft muss darüber hinaus im Ansässigkeitsstaat einer Gewinnsteuer unterworfen sein. - Ausländische Quellensteuern werden auf die niederländische Kapitalertragsteuer auf der Weiterschüttung angerechnet, sofern die ausländische Quellensteuer nicht weniger als 5% und die Beteiligung an der ausländischen Körperschaft mindestens 25% beträgt. Die ausschüttende Körperschaft muss in einem DBA-Land ansässig sein und der niederländischen Körperschaft muss mit Bezug auf die Gewinnausschüttung das Schachtelprivileg zustehen. Der Anrechnungsbetrag ist auf 3% der eigenen Ausschüttung oder 3% der ausländischen Brutto-Ausschüttung begrenzt.

# 8 Norwegen

## Quellen:

INTERNATIONAL BUREAU OF FISCAL DOCUMENTATION (IBFD), European Tax Handbook 2000, 11. Auflage, Amsterdam 2000.  
INTERNATIONAL BUREAU OF FISCAL DOCUMENTATION (IBFD), The Taxation of Companies in Europe, Loseblatt, Amsterdam.  
INTERNATIONAL BUREAU OF FISCAL DOCUMENTATION (IBFD), The Taxation of Individuals in Europe, Loseblatt, Amsterdam.  
PRICEWATERHOUSECOOPERS (PWC), Corporate Taxes 1999 - 2000, New York u.a. 1999.  
PRICEWATERHOUSECOOPERS (PWC), Individual Taxes 1999 - 2000, New York u.a. 1999.  
Mennel/Förster, Steuern in Europa, Amerika und Asien, Berlin 1999.

## 8.1 Steuersystem

Natürliche Personen entrichten eine nationale und eine kommunale Steuer auf dem Netto-Einkommen sowie eine nationale Steuer auf dem Brutto-Einkommen aus bestimmten (auf persönlicher Tätigkeit beruhenden) Einkünften. Daneben werden eine nationale und eine kommunale Vermögensteuer sowie eine nationale Erbschaft- und Schenkungsteuer erhoben. Auf Grundstücken wird eine kommunale Grundsteuer erhoben. Arbeitnehmer haben Beiträge an die Sozialversicherung zu entrichten.

Körperschaften, nicht verteilte Nachlässe und alle übrigen Rechtspersonen und Organisationen mit eigener Leitung unterliegen einer nationalen und einer kommunalen Gewinnsteuer (Netto-Einkommensteuer), die häufig als Körperschaftsteuer bezeichnet wird. Im weiteren haben in Norwegen registrierte Unternehmungen für die Inbetriebnahme dauerhafter Betriebsmittel, für die sie den Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen, eine Investitionssteuer zu entrichten (wird per 1. April 2002 abgeschafft). Norwegische Arbeitgeber haben zudem Beiträge an die Sozialversicherung zu leisten. Norwegische Körperschaften unterliegen keiner Kapitalsteuer. Auf Grundstücken ist jedoch eine kommunale Grundsteuer zu entrichten.

Zum norwegischen Steuersystem gehört auch eine Mehrwertsteuer.

Mit der Steuerreform im Jahre 1992 erfuhr das norwegische Steuersystem wesentliche Änderungen, welche v.a. dazu dienten, die Bemessungsgrundlage für Einkommen und Gewinne zu erweitern und alle Selbständigerwerbenden und Körperschaften, von der Einzelunternehmung bis zur Kapitalgesellschaft, im Sinne der Rechtsformneutralität gleichmässig und proportional zu ihrem Einkommen bzw. Gewinn zu besteuern. Dabei wurden zwei Einkommensbegriffe geschaffen: das Netto- und das Brutto-Einkommen. Netto- und Brutto-Einkommen werden nach verschiedenen Grundsätzen ermittelt und nach getrennten Tarifen besteuert.

## 8.2 Einkommensteuer

### 8.2.1 System

In Norwegen ansässige natürliche Personen unterliegen mit ihrem weltweiten Einkommen der Einkommensteuer. Dabei werden auf dem Netto-Einkommen („allgemeines Einkommen“) eine proportionale Netto-Einkommensteuer, auf dem Brutto-Einkommen („persönliches Einkommen“) parallel eine progressive Brutto-Einkommensteuer sowie die Sozialversicherungsabgaben erhoben.

Das Netto-Einkommen umfasst sämtliche Einkunftsarten aus Gewerbebetrieb, selbständiger und unselbständiger Erwerbstätigkeit einschliesslich Altersbezügen, Einkünften aus Grundvermögen (einschliesslich des Eigenmietwerts), beweglichem Vermögen und Rechten sowie Veräusserungsgewinnen (Kapitalgewinnen). Zum steuerbaren Einkommen zählt auch ein allfälliger Hinzurechnungsbetrag aufgrund der Hinzurechnungsbesteuerung. Erfasst werden sowohl regelmässige als auch gelegentliche Einkünfte. Vom Netto-Einkommen sind die Schuldzinsen und Aufwendungen abziehbar. Das Netto-Einkommen wird sowohl auf nationaler als auch auf kommunaler Ebene proportional besteuert.

Das Brutto-Einkommen setzt sich zusammen aus den Einkünften aus unselbständiger Erwerbstätigkeit, Renten und anderen Altersbezügen, Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit (Unternehmer, freie Berufe u.a.), soweit diese Einkünfte persönlicher Tätigkeit und nicht dem Einsatz von Eigenkapital zuzurechnen sind. Dies gilt nicht nur für Einzelunternehmer, sondern auch für Mitunternehmer, Gesellschafter in Personengesellschaften sowie für in der Unternehmung tätige Anteilseigner von Körperschaften, soweit sie einzeln oder zusammen mit anderen in der Unternehmung tätigen Anteilseignern mindestens 2/3 des Grundkapitals besitzen oder mindestens 2/3 der Ausschüttungen erhalten. Vom Brutto-Einkommen können keine Aufwendungen in Abzug gebracht werden. Das Brutto-Einkommen unterliegt einer zweistufig ausgestalteten progressiven Steuer auf nationaler Ebene und einem Zuschlag für die Sozialversicherungsabgaben.

## **8.2.2 Tarife**

### ***Steuer für 2001 auf dem Netto-Einkommen:***

Das Netto-Einkommen unterliegt einem proportionalen Steuersatz von höchstens 28%, welcher sich aus dem nationalen (8.9%) und dem kommunalen Steuersatz (19,1%) zusammensetzt.

### ***Steuer für 2001 auf dem Brutto-Einkommen:***

- a) nicht-ansässige, alleinstehende oder verheiratete, aber getrennt lebende Personen: 0% bis 289'000 NOK und  
verheiratete Personen oder Alleinstehende mit Kindern: 0% bis 342'000 NOK;
- b) darüber: 13.5% bis 793'200;
- c) darüber: 19,5%.

### ***Sozialversicherungsabgaben für 2001 auf dem Brutto-Einkommen:***

- a) allgemeiner Abgabesatz: 7.8%;
- b) Pensionen und Leibrenten sowie auf Einkommen natürlicher Personen unter 17 und über 69 Jahren: 3%;
- c) Selbständigerwerbende  
- Einkommen bis 589'080 NOK: 10.7% und

- auf dem diesen Betrag überschüssenden Einkommen: 7.8%.

Die nationale Sozialversicherungsabgabe ist weder bei der Berechnung des Brutto- noch bei der Berechnung des Netto-Einkommens abziehbar.

## **8.3 Körperschaftsteuer (Netto-Einkommensteuer)**

### **8.3.1 System**

Der nationalen und kommunalen „Körperschaftsteuer“ unterliegen als Steuersubjekt die („öffentlichen“ und „privaten“) Aktiengesellschaften, die Kommanditgesellschaften a.A., die Versicherungsvereine a.G., Einkaufs-, Verbrauchs- und Produktionsgenossenschaften sowie andere unter einer selbständig tätigen Geschäftsleitung stehende Personenvereinigungen und Vermögenmassen, die ihren Sitz oder die Geschäftsleitung im Inland haben. Alle übrigen Personenvereinigungen sind nicht selbständige Steuersubjekte und unterliegen deshalb nicht der „Körperschaftsteuer“. Ihr Gewinn wird zwar auf der Ebene der Unternehmung ermittelt, jeder Beteiligte an der Personenunternehmung hat aber seinen individuellen Gewinnanteil im Rahmen seiner Netto-Einkommensteuer zu versteuern.

Der körperschaftsteuerliche Einkommensbegriff unterscheidet sich i.a. nicht von jenem der Netto-Einkommensteuer der natürlichen Personen (einschliesslich eines allfälligen Hinzurechnungsbetrags aufgrund der Hinzurechnungsbesteuerung).

### **8.3.2 Tarife**

Der Gewinn unterliegt im Jahr 2001 einem proportionalen Steuersatz in Höhe von 28%. Dieser Satz besteht 2001 zu 100% aus der nationalen Steuer. (Dementsprechend beträgt im Jahr 2001 der Anteil der Gemeinden 0%. Die Anteile am proportionalen Steuersatz werden jährlich durch den Jahressteuerbeschluss festgelegt.)

Die Investitionssteuer beträgt 7% auf dem Wert der in Betrieb genommenen dauerhaften Betriebsmittel (wird per 1. April 2002 abgeschafft).

Die Sozialversicherungsabgaben für Körperschaften betragen für das Steuerjahr 2001 14.1%. Für einzelne Entwicklungsregionen in Norwegen werden tiefere Raten (0%, 5.1%, 6.4% und 10.6%) erhoben. Übersteigt das Einkommen des Arbeitnehmers die Höhe von 724'733 NOK, hat die Körperschaft (nicht dagegen der Arbeitnehmer) einen um 12.5% erhöhten Beitrag zu entrichten. Die von den Körperschaften entrichteten Sozialversicherungsabgaben sind von der Berechnungsgrundlage des Nettoeinkommens abziehbar.

## 8.4 Abbau der wirtschaftlichen Doppelbelastung

### 8.4.1 Innenverhältnis

Zur Minderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung wurde 1992 das Teilanrechnungssystem eingeführt. Ausgangspunkt ist die Körperschaftsteuer in Höhe von 28% (für ausgeschüttete und zurückbehaltene Gewinne). Schüttet die Körperschaft Gewinn aus, so erhält der Beteiligte (nur juristische Person) eine Steuergutschrift in Höhe der von der Körperschaft bezahlten Steuer auf dem ausgeschütteten Gewinn. Der Beteiligte kann sich also die von der Körperschaft bezahlte Steuer auf dem ausgeschütteten Gewinn auf seine eigene Steuer anrechnen lassen. 1995 wechselte Norwegen vom Brutto- zum Nettosystem der Anrechnung; Berechnungsgrundlage der Steueranrechnung bildet seither die tatsächlich zugeflossene Gewinnausschüttung. Die Berechnungsgrundlage multipliziert mit dem proportionalen Satz der (nationalen und kommunalen) Netto-Einkommen- bzw. „Körperschaftsteuer“ in Höhe von 28% ergibt die Steuergutschrift.

#### Beispiel

Gewinn der Körperschaft	100
./.. Körperschaftsteuer: 28% von 100	<u>-28</u>
Maximaler Ausschüttungsbetrag	72
Annahme: Vollausschüttung	
Zu versteuernde Gewinnausschüttung bei der beteiligten juristischen Person	72
Steuer des Beteiligten: 28% von 72	20.16
./.. Anrechnung der bezahlten Steuer: 28% von 72	<u>-20.16</u>
Zu bezahlende Steuer	<u>0</u>
Verbleibende Gewinnausschüttung beim Beteiligten nach Steuern: 72	
Hieraus resultiert eine Gesamtbelastung von 28%.	

Voraussetzungen für die Anrechnung der von der Körperschaft bezahlten Steuer auf dem ausgeschütteten Gewinn sind:

- die ausschüttende Körperschaft ist in Norwegen unbeschränkt steuerpflichtig und
- der Beteiligte (juristische Person) ist in Norwegen unbeschränkt steuerpflichtig.

Ausschüttungen von norwegischen Körperschaften an andere in Norwegen ansässige Körperschaften werden als Folge des Anrechnungssystems unabhängig von der Beteiligungsquote nicht besteuert.

Für Ausschüttungen norwegischer Körperschaften an beteiligte natürliche Personen gewährt Norwegen eine Steuergutschrift von 17/28. Als Konsequenz unterliegen 11/28 der Gewinnausschüttungen der wirtschaftlichen Doppelbelastung.

**Beispiel**

Gewinn der Körperschaft	100
./.. Körperschaftsteuer: 28% von 100	<u>-28</u>
Maximaler Ausschüttungsbetrag	72
Annahme: Vollausschüttung	
Zu versteuernde Gewinnausschüttung beim Beteiligten	72
Steuer des Beteiligten: 28% von 72	20.16
./.. Anrechnung der bezahlten Steuer: 17/28 von 28	<u>-17.00</u>
Zu bezahlende Steuer	<u>3.16</u>
Verbleibende Gewinnausschüttung beim Beteiligten nach Steuern: 68.84	

Hieraus resultiert eine Gesamtbelastung von 31.16%.

Für sogenannt „aktive“ Beteiligte (natürliche Personen), d.h. in der Körperschaft tätige Beteiligte, gewährt Norwegen volle Anrechnung der auf den Gewinnausschüttungen lastenden Körperschaftssteuern (Berechnung gemäss Beispiel für juristische Personen als Beteiligte).

Die Steuergutschrift kann nur in dem Umfang angerechnet werden, als ihr eine Steuer des Beteiligten gegenübersteht. Steuergutschriften, die nicht angerechnet werden können, weil bspw. der Beteiligte im Steuerjahr insgesamt einen Verlust erlitten hat, dürfen jedoch innerhalb der nächsten zehn Jahre angerechnet werden.

**8.4.2 Ausländische Beteiligte inländischer Körperschaften**

Gewinnausschüttungen in Norwegen ansässiger Körperschaften an nicht-ansässige natürliche Personen unterliegen einer Quellensteuer in Höhe von 25% (unter Vorbehalt eines tieferen Steuersatzes aufgrund eines DBA).

Gewinnausschüttungen in Norwegen ansässiger Körperschaften an nicht-ansässige Körperschaften unterliegen ebenfalls einer Quellensteuer in Höhe von 25% (unter Vorbehalt eines tieferen Steuersatzes aufgrund eines DBA oder aufgrund der Mutter-Tochter-Richtlinie der EU).

**8.4.3 Inländische Beteiligte ausländischer Körperschaften**

Ausgeschüttete Gewinne nicht in Norwegen ansässiger Körperschaften an ansässige (natürliche oder juristische) Personen unterliegen dem normalen Netto-Einkommensteuersatz in Höhe von 28%, wobei keine Anrechnung der (ausländischen) Körperschaftsteuer gewährt wird.

Ausschüttungen von nicht in Norwegen ansässigen Körperschaften an norwegische Körperschaften unterliegen mithin der norwegischen Besteuerung. (Vorbehalten sind anderslautende Regelungen in DBA; die Mutter-Tochter-Richtlinie der EU ist für Norwegen als EWR-Mitglied nicht bindend). Bemessungsgrundlage bilden dabei die vereinnahmten Gewinnausschüttungen zuzüglich allfälliger ausländischer Quellensteuern. Für nicht rückerstattbare ausländische Quellensteuern wird gemäss unilateralem Recht Steueranrechnung gewährt.

Norwegischen Körperschaften (Muttersgesellschaften), die direkt über mindestens 10% des Kapitals und der Stimmrechte einer ausländischen Körperschaft verfügen, gewährt Norwegen unter bestimmten Voraussetzungen unilateral die Anrechnung für die auf der Ausschüttung bezahlte Quellensteuer und für die auf dem ausgeschütteten Gewinn lastende ausländische Körperschaftsteuer (direkte und indirekte Anrechnung). In gewissen Fällen werden auch die Steuern von Enkelgesellschaften angerechnet.

# 9 Österreich

## Quellen:

INTERNATIONAL BUREAU OF FISCAL DOCUMENTATION (IBFD), European Tax Handbook 2000, 11. Auflage, Amsterdam 2000.  
INTERNATIONAL BUREAU OF FISCAL DOCUMENTATION (IBFD), The Taxation of Companies in Europe, Loseblatt, Amsterdam.  
INTERNATIONAL BUREAU OF FISCAL DOCUMENTATION (IBFD), The Taxation of Individuals in Europe, Loseblatt, Amsterdam.  
PRICEWATERHOUSECOOPERS (PWC), Corporate Taxes 1999 - 2000, New York u.a. 1999.  
PRICEWATERHOUSECOOPERS (PWC), Individual Taxes 1999 - 2000, New York u.a. 1999.

## 9.1 Steuersystem

Natürliche Personen unterliegen in Österreich einer staatlichen Einkommensteuer sowie einer Erbschafts- und Schenkungsteuer. Daneben werden Sozialabgaben auf dem Bruttolohn erhoben.

Die Körperschaften unterliegen einer staatlichen Körperschaftsteuer.

Personenunternehmen unterliegen als solche nicht der Körperschaftsteuer.

Zum österreichische Steuersystem gehört auch eine Mehrwertsteuer.

## 9.2 Einkommensteuer

### 9.2.1 System

Steuersubjekt der Einkommensteuer sind natürliche Personen, die ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich haben. Gegenstand der Einkommensteuer ist bei unbeschränkt Steuerpflichtigen das weltweite Einkommen. Die persönlichen Verhältnisse des Einkommensbeziehers bzw. seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit werden in Österreich bei der Steuerbemessung nur in äusserst geringfügigem Ausmass berücksichtigt.

Bei den unbeschränkt Steuerpflichtigen sind drei Erhebungsformen der Einkommensteuer zu unterscheiden:

- a) Veranlagung;
- b) Steuerabzug vom Arbeitslohn bei Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit (Lohnsteuer);
- c) Steuerabzug vom Kapitalertrag bei bestimmten inländischen Kapitalerträgen (Kapitalertragsteuer).

Lohnsteuer und Kapitalertragsteuer sind folglich keine selbstständigen Steuern, sondern besondere Erhebungsformen der Einkommensteuer.

Personengesellschaften ohne eigene Rechtspersönlichkeit oder mit Teilrechtsfähigkeit (dazu gehören die Personengesellschaften des Handelsrechts, Gesellschaften des bürgerlichen Rechts) unterliegen als solche weder der Einkommen- noch der Körperschaftsteuer. Ihre Gewinne werden den einzelnen Gesellschaftern zugerechnet und bei ihnen mit der Einkommensteuer bzw. bei juristischen Personen mit der Körperschaftsteuer erfasst.

Der Einkommensteuer unterliegen folgende 7 Einkunftsarten (abschliessende Aufzählung):

- a) Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft;
- b) Einkünfte aus selbständiger Arbeit;
- c) Einkünfte aus Gewerbebetrieb;
- d) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit;
- e) Einkünfte aus Kapitalvermögen;
- f) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung;
- g) Sonstige Einkünfte.

Daraus folgt, dass Gewinne aus der Veräußerung von Privatvermögen grundsätzlich steuerfrei sind. Spekulationsgewinne und Beteiligungsgewinne sind von dieser Regelung ausgeschlossen. Bei der Veräußerung von Wertpapieren liegt grundsätzlich dann ein Spekulationsgeschäft vor, wenn der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als ein Jahr beträgt. Bei Immobilien beträgt die Spekulationsfrist 10 (u.U. 15) Jahre. Auf Beteiligungsgewinne (1% oder mehr der Anteile an einer Körperschaft) im Privat- oder Geschäftsvermögen findet wie für Gewinnausschüttungen der halbe reguläre Einkommensteuersatz Anwendung.

### **9.2.2 Tarife**

Der Einkommensteuertarif ist als progressiver Staffeltarif ausgestaltet, d.h. der von Einkommensstufe zu Einkommensstufe steigende Steuersatz ist jeweils nur auf den Mehrbetrag über der letzten Stufe anzuwenden.

Steuerbares Einkommen (ATS)	Marginale Steuerbelastung	Durchschnittsbelastung des Gesamteinkommens
0 - 50'000	10%	0% - 10%
50'100 - 150'000	22%	10% - 18%
150'100 - 300'000	32%	18% - 25%
300'100 - 700'000	42%	25% - 34.7%
über 700'000	50%	34.7% - 50%

Der Steuersatz der Kapitalertragsteuer beträgt 25%.

Die von den Arbeitnehmern zu bezahlenden Sozialversicherungsbeiträge betragen bis zu einem Jahreseinkommen von ATS 621'600:

- a) Arbeitslosenversicherung: 3%;
- b) Krankenversicherung: 3.4% (Angestellte) bzw. 3.95% (Arbeiter);
- c) Rentenversicherung: 10.25%;
- d) Gewerkschaften und Wohnförderung: 1%

Dazu kommen spezielle Beiträge bestimmter Berufsgruppen.

## 9.3 Körperschaftsteuer

### 9.3.1 System

Steuersubjekt der Körperschaftsteuer sind im wesentlichen die juristischen Personen des Privatrechts (vor allem die Kapitalgesellschaften) und gleichgestellte Gebilde. Der Gewinn von Körperschaften unterliegt in Österreich einzig der Körperschaftsteuer. Der Besteuerungsgegenstand ist identisch mit demjenigen der Einkommensteuer. Als Einkommen gilt der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den oben aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich von Verlusten und nach Abzug der Sonderausgaben. Steuerpflichtige Gewinne können nur bis zu höchstens 75% mit Verlusten aus Vorjahren verrechnet werden.

Zur Gewinnermittlung von Körperschaften sind also zunächst die Vorschriften des Einkommensteuergesetzes über die Einkunftsarten und die Einkunftsermittlung zu beachten. Danach sind die speziellen Einkommensermittlungsvorschriften des

Körperschaftsteuergesetzes zu berücksichtigen. Veräußerungsgewinne (Kapitalgewinne) von Kapitalgesellschaften unterliegen der ungeminderten Körperschaftsteuer.

### **9.3.2 Tarife**

Der Steuersatz ist proportional und beträgt zur Zeit 34%.

Auch die Arbeitgeber müssen für ihre Angestellten Sozialversicherungsbeiträge einzahlen. Diese betragen bis zu einem jährlichen Einkommen von ATS 621'600:

- a) Arbeitslosenversicherung: 3%;
- b) Krankenversicherung: 3.5 (Angestellte) bzw. 3.65% (Arbeiter);
- c) Rentenversicherung: 12.55%;
- d) Unfallversicherung: 1.40%;
- e) Andere: 1.20%.

Dazu kommen spezielle Beiträge bei bestimmten Berufsgruppen.

## **9.4 Abbau der wirtschaftlichen Doppelbelastung**

### **9.4.1 Innenverhältnis**

Wie an anderer Stelle bereits erwähnt, werden Gewinne auf Körperschafts-Ebene zum proportionalen Steuersatz von 34% besteuert. Dividendenausschüttungen von einer österreichischen Kapitalgesellschaft an eine andere österreichische Kapitalgesellschaft sind beim Empfänger steuerfrei.

Ist der Empfänger der Gewinnausschüttung eine natürliche Person, findet ein teilweiser Abbau der Doppelbelastung auf der Ebene des Beteiligten statt. Gewinnausschüttungen werden mit der Kapitalertragsteuer (25%) belastet, die von der ausschüttenden Gesellschaft einbehalten und abgeführt wird. Die Kapitalertragsteuer ist grundsätzlich als Endbesteuerung ausgestaltet. Der Beteiligte hat durch den Kapitalertragsteuer-Abzug seine Einkommensteuerpflicht für die Gewinnausschüttungen erfüllt. Die Endbesteuerung im Bereich der Einkommensteuer gilt unabhängig davon, ob die Kapitalanlagen im Privatvermögen oder im Geschäftsvermögen gehalten werden. Das bedeutet, dass auch betriebliche Kapitalanlagen von Einzelunternehmen und Personengesellschaften (soweit daran natürliche Personen beteiligt sind) mit der Kapitalertragsteuer endbesteuert sind.

Allerdings kann der Beteiligte ungeachtet der Endbesteuerung dafür optieren, mit den Gewinnausschüttungen veranlagt zu werden, um dann für diese den halben Steuersatz in Anspruch zu nehmen (sog. Halbsatzverfahren; Halbierung des Steuersatzes). D.h. der Steuersatz für Gewinnausschüttungen ermässigt sich auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes. Wegen der Progressionswirkung, die durch den Einbezug der Gewinnausschüttungen ausgelöst wird, ist die Inanspruchnahme des Halbsatzes i.d.R. nur dann von Vorteil, wenn das Einkommen insgesamt nicht sehr

hoch ist, bzw. die Gewinnausschüttungen dominieren oder Verluste aus anderen Einkunftsarten vorliegen.

**Beispiel (nur für natürliche Personen):**

Gewinn der Körperschaft	100
./.. Körperschaftsteuer: 34% von 100	<u>34</u>
Maximaler Ausschüttungsbetrag	66

Annahme: Vollausschüttung

Zu versteuernde Gewinnausschüttung beim Beteiligten	66
Steuer des Beteiligten: 25% v. 66	<u>16.5</u>
Zu bezahlende Steuer	<u>16.5</u>

**Variante „Halbsatzverfahren“: Maximaler Einkommensteuersatz**

Zu versteuernde Gewinnausschüttung beim Beteiligten	66
Steuer des Beteiligten bei maximalem Einkommensteuersatz von 50%: 25% [50% / 2] von 66	<u>16.5</u>
Zu bezahlende Steuern	<u>16.5</u>

**Variante „Halbsatzverfahren“: Minimaler Einkommensteuersatz**

Zu versteuernde Gewinnausschüttung beim Beteiligten	66
Steuer des Beteiligten bei minimalem Einkommensteuersatz von 10%: 5% [10% / 2] von 66	<u>3.3</u>
Zu bezahlende Steuer	<u>3.3</u>

Im ersten Fall resultiert eine Gesamtbelastung von 50.5%. Bei der Variante Halbsatzverfahren mit maximalem Einkommensteuersatz beträgt die Gesamtbelastung für den Beteiligten ebenfalls 50.5%, und bei der Variante Halbsatzverfahren mit minimalem Einkommensteuersatz 37.3%. Um herauszufinden, ob es sich lohnt, die Gewinnausschüttungen der Einkommensteuer zu unterwerfen, darf die Gesamtbelastung aber nicht isoliert betrachtet werden. Es gilt zu berücksichtigen, dass in den Varianten mit dem Halbsatzverfahren durch die Hinzurechnung der Gewinnausschüttungen zum steuerbaren Einkommen ein höherer Einkommensteuersatz resultiert.

Gewinnausschüttungen zwischen ansässigen verbundenen Körperschaften sind steuerbefreit, unabhängig von der Grösse des Anteils der Beteiligung. Für Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Körperschaftsanteilen und für Liquidationserlöse wird das Schachtelprivileg nicht gewährt.

#### **9.4.2 Ausländische Beteiligte inländischer Körperschaften**

Ausschüttungen an nicht in Österreich ansässige Beteiligte (natürliche oder juristische Personen) unterliegen unter Vorbehalt anders lautenden Regelungen in DBA der Kapitalertragsteuer (Quellensteuer) von 25%.

#### **9.4.3 Inländische Beteiligte ausländischer Körperschaften**

Ansässige natürliche Personen, die Gewinnausschüttungen von nicht in Österreich ansässigen Körperschaften erhalten, müssen diese Erträge mit dem restlichen Einkommen versteuern. In Höhe der abgezogenen Quellensteuer wird den Beteiligten ein Anrechnungsguthaben gewährt, sofern dies das entsprechende DBA vorsieht. Besteht mit dem betreffenden Land kein DBA, kann ein Anrechnungsguthaben in Höhe der bezahlten Quellensteuer beantragt werden.

Schüttet eine nicht-ansässige Körperschaft einer ansässigen Körperschaft Gewinne aus, sind diese steuerbefreit, sofern die ansässige Körperschaft mindestens 25% der Anteile an ersterer hält und sie diese Beteiligung seit mindestens zwei Jahren besitzt. Sind diese Bedingungen nicht erfüllt, unterliegen die Gewinnausschüttungen der normalen Besteuerung. Dies gilt unter Vorbehalt anderslautender Regelungen in der Mutter-Tochter-Richtlinie der EU.

# 10 Schweden

## Quellen:

INTERNATIONAL BUREAU OF FISCAL DOCUMENTATION (IBFD), European Tax Handbook 2000, 11. Auflage, Amsterdam 2000.  
INTERNATIONAL BUREAU OF FISCAL DOCUMENTATION (IBFD), The Taxation of Companies in Europe, Loseblatt, Amsterdam.  
INTERNATIONAL BUREAU OF FISCAL DOCUMENTATION (IBFD), The Taxation of Individuals in Europe, Loseblatt, Amsterdam.  
PRICEWATERHOUSECOOPERS (PWC), Corporate Taxes 1999 - 2000, New York u.a. 1999.  
PRICEWATERHOUSECOOPERS (PWC), Individual Taxes 1999 - 2000, New York u.a. 1999.  
MENNEL/FÖRSTER, Steuern in Europa, Amerika und Asien, Berlin 1999.

## 10.1 Steuersystem

Natürliche Personen unterliegen in Schweden einer nationalen und einer kommunalen Einkommensteuer. Zusätzlich dazu erhebt der Staat eine Vermögensteuer, eine Grundsteuer sowie eine Reihe verschiedener indirekter Steuern. Ebenso wird eine Erbschaft- und Schenkungsteuer erhoben. Arbeitnehmer haben eine Sozialversicherungsabgabe zu entrichten.

Körperschaften unterliegen in Schweden einer nationalen Gewinnsteuer (Körperschaftsteuer). Zudem haben diese eine Reihe bestimmter lohn- und gehaltsbezogener Steuern und Abgaben zu entrichten. Arbeitgeber haben Beiträge an die Sozialversicherung zu leisten. Von schwedischen Körperschaften wird keine Kapitalsteuer erhoben.

Zum Steuersystem gehört auch eine Mehrwertsteuer.

## 10.2 Einkommensteuer

### 10.2.1 System

In Schweden ansässige natürliche Personen unterliegen mit ihrem weltweiten Einkommen der Einkommensteuer. Der von Personenunternehmen erzielte Gewinn wird den Beteiligten anteilmässig zugerechnet und ist von ihnen zu versteuern. Der nationalen Einkommensteuer natürlicher Personen unterliegen folgende drei Einkunftsarten:

- Einkünfte aus Anstellung: Unselbständige Erwerbstätigkeit, Renten und übriges Einkommen, soweit es nicht unter eine der folgenden Einkunftsarten fällt
- Einkünfte aus unternehmerischer Erwerbstätigkeit: Gewerbebetrieb, freie Berufe, Land- und Forstwirtschaft
- Einkünfte aus Kapital: Erträge und Veräusserungsgewinne aus Grund- und anderem Kapitalvermögen

Die Einkommensermittlung erfolgt bei den drei obengenannten Einkunftsarten getrennt, wobei mit der Erzielung der Einkünfte zusammenhängende Aufwendungen abzugsfähig sind.

Private Veräußerungsgewinne aus dem Verkauf von unbeweglichem Vermögen, Wertpapieren und sonstigem beweglichem Vermögen werden der Einkunftsart „Einkünfte aus Kapital“ zugeordnet und unabhängig von der Besitzdauer besteuert. Für „Einkünfte aus Kapital“ beträgt der Steuersatz bei natürlichen Personen grundsätzlich 30%. Das Kapitaleinkommen unterliegt ausschliesslich der nationalen Besteuerung

Gewerbliche Veräußerungsgewinne aus dem Verkauf von Beteiligungen und Anlagevermögen (Veräußerungsgewinne aus Grundeigentum und Wertpapiere unterliegen idR der Einkunftsart „Einkünfte aus Kapital“) werden demgegenüber den „Einkünften aus unternehmerischer Erwerbstätigkeit“ zugeordnet und im Rahmen des Erwerbseinkommens ordentlich besteuert.

Das Erwerbseinkommen unterliegt zudem einer proportionalen kommunalen Einkommensteuer, welche durchschnittlich 31% beträgt. Als Erwerbseinkommen werden die Einkünfte aus Anstellung und aus unternehmerischer Erwerbstätigkeit bezeichnet.

### 10.2.2 Tarif

Im Steuerjahr 2001 unterliegen natürliche Personen in Schweden der Einkommensteuer vom *Erwerb* (Einkunftsart „Einkünfte aus Anstellung“ plus Einkunftsart „Einkünfte aus unternehmerischer Erwerbstätigkeit“ abzüglich persönliche Freibeträge) zu folgenden nationalen und kommunalen Steuersätzen:

Steuerbares Einkommen (aus Erwerb)	Nationale Einkommensteuer	Kommunale Einkommensteuer (? )	Marginale Steuerbelastung (? )	Durchschnittsbelastung des Gesamteinkommens
bis SEK 232'600	SEK 200	31%	31%	31%
SEK 232'600 – 374'000	20%	31%	51%	31% - 38.8%
über SEK 374'000	25%	31%	56%	38.8% - 56%

Das nur auf der nationalen Ebene besteuerte *Kapitaleinkommen* unterlag einem proportionalen Steuersatz von 30%.

Unselbständig Erwerbstätige haben im Steuerjahr 2001 bis zu einem jährlichen Lohn bzw. einer Gehaltssumme von SEK 300'000 eine Sozialversicherungsabgabe in Höhe von 7% zu entrichten, welche bei der Berechnung des zu versteuernden Erwerbseinkommens zur Hälfte abziehbar und zur Hälfte auf die Einkommensteuer anrechenbar ist.

Selbständig Erwerbstätige haben im Steuerjahr 2001 eine Sozialversicherungsabgabe in Höhe von 31.01% ihres Einkommens aus gewerblicher Tätigkeit zu entrichten. Die entrichteten Sozialversicherungsabgaben sind bei der Berechnung des zu versteuernden Erwerbseinkommens abziehbar.

## 10.3 Körperschaftsteuer

### 10.3.1 System

Schwedische Kapitalgesellschaften und andere juristische Personen unterliegen mit ihrem weltweiten Gewinn der nationalen Körperschaftsteuer. Zu den Körperschaftsteuersubjekten zählen („öffentliche“ und „private“) Aktiengesellschaften, Sparkassen, Genossenschaften, Familienstiftungen und sonstige juristische Personen. Demgegenüber sind Personenunternehmen keine selbständigen Steuersubjekte.

Besteuerungsgrundlage der Körperschaften bildet der Gewinn, den sie innerhalb des Geschäftsjahres erzielt haben. Sowohl die Gewinne aus unternehmerischer Tätigkeit als auch die Kapitalgewinne zählen zum „Gewinn aus unternehmerischer Tätigkeit“. Hinzu kommt ein allfälliger Hinzurechnungsbetrag aufgrund der Hinzurechnungsbesteuerung.

### 10.3.2 Tarife

In Schweden ansässige Körperschaften unterliegen mit ihrem weltweiten Gewinn einer nationalen Einkommensteuer mit einem proportionalen Steuersatz von 28%.

Arbeitgeber haben zudem im Steuerjahr 2001 in Schweden Sozialversicherungsabgaben in Höhe von 32,82% auf dem Jahreseinkommen der Arbeitnehmer zu entrichten. Die von den Körperschaften entrichteten Sozialversicherungsabgaben sind bei der Berechnung des steuerbaren Gewinns der Körperschaft abziehbar.

## 10.4 Abbau der wirtschaftlichen Doppelbelastung

### 10.4.1 Innenverhältnis

#### a) Systeme vor 1995

Vor 1994 konnten sogenannte Primärausschüttungen von Körperschaften nach dem sog. „Annel-Gesetz“ bei Neugründungen und Kapitalerhöhungen bis zur Höhe von 10% des zugeführten Kapitals bei der Berechnung des Einkommens abgezogen werden. Im Rahmen der vorübergehenden Umstellung zur Freistellungsmethode im Jahre 1994 ist diese Erleichterung der Kapitalbeschaffung für neu gegründete Unternehmen abgeschafft worden.

1994 wechselte Schweden für ein Jahr zum sog. Vollentlastungssystem. Gewinnausschüttungen (nur Dividenden) wurden von der persönlichen Einkommensteuer freigestellt. Eine Belastung erfolgte damit ausschliesslich in Höhe der Körperschaftsteuer von 28%. Zudem wurde die Höhe des Steuersatzes auf Kapitalgewinnen von 25% auf 12,5% reduziert.

**Beispiel:**

Gewinn der Körperschaft	100
./.. Körperschaftsteuer: 28% von 100	<u>-28</u>
Maximaler Ausschüttungsbetrag	72

Schüttete die Körperschaft 72 aus, so verblieben dem Beteiligten im Vollentlastungssystem 72, die auf Stufe Einkommensteuer nicht besteuert wurden. Für den Beteiligten resultierte daraus eine Gesamtbelastung in Höhe von 28%.

## b) Abgelehnter Reformvorschlag: Umgekehrtes Anrechnungsverfahren

Im Rahmen der Steuerreformdiskussion im Jahre 1994 wurde ein Modell für die Integration der Körperschaftsteuer und der Einkommensteuer entwickelt, welches sich jedoch schliesslich politisch nicht durchsetzte. Grundsätzlich ging es um eine umgekehrte Anrechnung: Die auf den Gewinnausschüttungen bezahlte Einkommensteuer der Beteiligten sollte auf die Körperschaftsteuer angerechnet werden. Diese Anrechnung hätte dabei nicht nur die normale Einkommensteuer ansässiger Beteiligter einbezogen, sondern auch die Quellensteuer, die nicht-ansässige Beteiligte in den Fällen bezahlt hätten, in denen ein DBA diese Steuer nicht ausschloss. Auch die Kapitalgewinnsteuer der natürlichen Personen hätte angerechnet werden können. Die angestellten Überlegungen verfolgten damit überwiegend das Ziel, die Einkommensteuerzahlung der Beteiligten auf die Körperschaftsteuerschuld der betreffenden Gesellschaft anzurechnen.

## c) Geltendes System nach 1995

Nachdem Gewinnausschüttungen schwedischer Körperschaften beim Beteiligten im Jahre 1994 von der Einkommensteuer befreit waren, wechselte Schweden 1995 wieder zum sog. klassischen System zurück, in welchem Gewinnausschüttungen einer wirtschaftlichen Doppelbelastung unterliegen, d.h. sowohl bei der Körperschaft als auch beim Beteiligten besteuert werden. Allerdings gilt für Kapitaleinkünfte ein einheitlicher, ermässigtter Steuersatz von 30% (Sondersteuersatz), weshalb die wirtschaftliche Doppelbelastung in beschränktem Masse gemildert wird.

**Beispiel:**

Gewinn der Körperschaft	100
./.. Körperschaftsteuer: 28% von 100	<u>-28</u>
Maximaler Ausschüttungsbetrag	72
Annahme: Vollausschüttung	
Zu versteuernde Gewinnausschüttung beim Beteiligten	72
Steuer des Beteiligten: 30% von 72	21.6

Verbleibende Gewinnausschüttung beim Beteiligten nach Steuern: 50.4 (72 ./.. 21.6).

Hieraus resultiert für den Beteiligten eine Gesamtbelastung von 49.6%, die annähernd dem Einkommensteuerspitzensatz aus nationaler und kommunaler Steuer von 56% entspricht.

Seit dem 1.1.1997 sind ausgeschüttete Gewinne von Klein- und Mittelunternehmen, die nicht an einer Börse kotiert sind, von der Besteuerung ausgenommen. Diese Freistellung vom einheitlichen, proportionalen Steuersatz für Kapitaleinkünfte ist beschränkt auf 70%

des nationalen Darlehenszinssatzes, multipliziert mit den Anschaffungskosten der betreffenden Aktien.

Ausschüttungen von in Schweden ansässigen Körperschaften an andere in Schweden ansässige Körperschaften sind von der Besteuerung befreit, sofern die empfangende Körperschaft über mindestens 25% der gesamten Stimmrechte an der ausschüttenden Körperschaft verfügt oder wenn es sich um eine Beteiligung handelt, die in Zusammenhang mit der Betriebstätigkeit der empfangenden Körperschaft steht. Ab dem 1. Januar 2002 soll diese Regelung gemäss Vorschlag der schwedischen Regierung nur noch für Beteiligungen an nicht-börsenkotierte Körperschaften gelten. Demgegenüber sollen Ausschüttungen von Beteiligungen an börsenkotierten Körperschaften bereits ab einer Höhe von 10% der Stimmrechte bei der empfangenden Körperschaft nicht der Besteuerung unterliegen.

#### **10.4.2 Ausländische Beteiligte inländischer Körperschaften**

Ausschüttungen inländischer Körperschaften an nicht in Schweden ansässige natürliche Personen unterliegen unter Vorbehalt anders lautenden Regelungen in DBA einer Quellensteuer von 30%.

Ausschüttungen inländischer Körperschaften an nicht in Schweden ansässige Körperschaften unterliegen unter Vorbehalt anders lautenden Regelungen in DBA und in der Mutter-Tochter-Richtlinie der EU ebenfalls einer Quellensteuer von 30%. Ausschüttungen von inländischen Körperschaften an nicht in Schweden, aber in der EU ansässige Körperschaften unterliegen (gemäss unilateralem Recht) keiner Quellensteuer, sofern die nicht ansässige Körperschaft über mindestens 25% des Kapitals der ansässigen Körperschaft verfügt. Seit dem 1. Januar 2000 unterliegen Ausschüttungen von inländischen Körperschaften an nicht ansässige Körperschaften (die nicht in der EU ansässig sind) keiner Quellensteuer, sofern die nicht ansässige Körperschaft über mindestens 25% des Kapitals der ansässigen Körperschaft verfügt und ihr Gewinn im Ausland zu mindestens 15% besteuert wird („comparable tax test“).

#### **10.2.3 Inländische Beteiligte ausländischer Körperschaften**

Ausschüttungen von nicht-ansässigen Körperschaften an in Schweden ansässige natürliche Personen unterliegen der schwedischen Kapitaleinkommensteuer, wobei eine direkte Anrechnung der auf den Gewinnausschüttungen bezahlten ausländischen Quellensteuern gewährt wird.

Ausschüttungen von nicht-ansässigen Körperschaften an in Schweden ansässige Körperschaften unterliegen der schwedischen Körperschaftsteuer, wobei eine direkte Anrechnung der auf den Gewinnausschüttungen bezahlten ausländischen Quellensteuern gewährt wird.

Ausschüttungen an schwedische Körperschaften (Muttergesellschaften), die direkt über mindestens 25% der Stimmrechte einer ausländischen Körperschaft verfügen, werden in Schweden unilateral von der Besteuerung befreit (sofern die ausschüttende Körperschaft im Ausland einer minimalen Steuer in Höhe von 15% unterliegt; „comparable tax test“). Misslingt der „comparable tax test“, gewährt Schweden die Anrechnung für die auf der Ausschüttung bezahlte Quellensteuer sowie für 13% der erhaltenen Bruttodividende (direkte und indirekte Anrechnung).

# 11 Vereinigte Staaten von Amerika (USA)

## Quellen:

INTERNATIONAL BUREAU OF FISCAL DOCUMENTATION (IBFD), European Tax Handbook 2000, 11. Auflage, Amsterdam 2000.  
INTERNATIONAL BUREAU OF FISCAL DOCUMENTATION (IBFD), The Taxation of Companies in Europe, Loseblatt, Amsterdam.  
INTERNATIONAL BUREAU OF FISCAL DOCUMENTATION (IBFD), The Taxation of Individuals in Europe, Loseblatt, Amsterdam.  
PRICEWATERHOUSECOOPERS (PWC), Corporate Taxes 1999 - 2000, New York u.a. 1999.  
PRICEWATERHOUSECOOPERS (PWC), Individual Taxes 1999 - 2000, New York u.a. 1999.  
MENNEL/FÖRSTER, Steuern in Europa, Amerika und Asien, Berlin 1999.  
HEY, Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa, Köln 1997.

## 11.1 Steuersystem

Natürliche Personen unterliegen in den USA auf bundesstaatlicher- und in der Regel auch auf gliedstaatlicher Ebene einer Einkommensteuer. Vereinzelt unterliegt das Einkommen natürlicher Personen auch einer Einkommensteuer auf kommunaler Ebene. Daneben werden Erbschafts-, Nachlass- und Schenkungssteuern erhoben. Arbeitnehmer haben Beiträge an die Sozialversicherung zu leisten. Auf Bundes-Ebene unterliegen natürliche Personen keiner Vermögensteuer. Jedoch unterliegen Grundstücke auf gliedstaatlicher sowie auf kommunaler Ebene einer Grundsteuer.

Gewinne von Körperschaften unterliegen in den USA auf bundesstaatlicher und in der Regel auch auf gliedstaatlicher Ebene einer Körperschaftsteuer. Körperschaften bezahlen auf Bundes-Ebene keine Vermögen- oder Kapitalsteuer. Für Grundstücke unterliegen auch Körperschaften der gliedstaatlichen und kommunalen Grundsteuer. Arbeitgeber haben auf bundesstaatlicher Ebene Beiträge an die Sozialversicherung sowie eine Arbeitslosensteuer zu entrichten.

In den USA wird keine Mehrwertsteuer erhoben; viele Gliedstaaten, Bezirke und Gemeinden verlangen jedoch eine Umsatzsteuer.

Die folgenden Ausführungen beschränken sich auf die Bundesebene.

## 11.2 Einkommensteuer

### 11.2.1 System

US-Bürger und in den USA ansässige natürliche Personen unterliegen mit ihrem weltweiten Einkommen einer Einkommensteuer. Verheiratete können zwischen Individual- und Ehegatten-Besteuerung wählen. Die an nicht körperschaftlich organisierten Unternehmen wie Personenunternehmen (general und limited partnerships sowie limited liability companies) Beteiligten dürfen wählen, ob die Unternehmung wie eine Körperschaft besteuert werden soll oder ob jeder Beteiligte an der Personenunternehmung mit seinem individuellen Gewinnanteil im Rahmen seiner Einkommensteuer zu besteuern sei.

Der Einkommensteuer unterliegt ungeachtet der Herkunft sämtliches von den natürlichen Personen erzielte Einkommen („Reineinkommensteuer-System“). Das steuerbare Einkommen beinhaltet also im wesentlichen Löhne und Gehälter, Geschäfts- wie auch Investitionseinkommen. Zum steuerbaren Einkommen gehört auch der nicht

ausgeschüttete Anteil am Gewinn aus passiven Einkünften gewisser ausländischer Gesellschaften („controlled foreign corporations“), der Anteil am gesamten Gewinn gewisser ausländischer Holdinggesellschaften („foreign personal holding companies“) sowie der Anteil am Gewinn gewisser ausländischer Investment-Gesellschaften („passive foreign investment companies“; hier besteht eine Wahlmöglichkeit zwischen sofortiger oder mit einem Zinszuschlag verbundener aufgeschobener Besteuerung). Durch Abzug der gesetzlich vorgeschriebenen Abzüge vom Brutto-Einkommen gelangt man zum „berechtigten Brutto-Einkommen“. Von diesem sind weitere allgemeine Abzüge und persönliche Freibeträge abziehbar, bevor man zum steuerbaren Einkommen gelangt, welches für die Ermittlung der Einkommensteuersätze massgeblich ist. Die von den natürlichen Personen bezahlten gliedstaatlichen und kommunalen Einkommensteuern sind von der Berechnungsgrundlage abziehbar.

Kapitalgewinne werden nicht dem steuerbaren Einkommen hinzugerechnet und unterliegen einer speziellen Kapitalgewinnsteuer.

### 11.2.2 Tarife

Das steuerbare Einkommen unterlag im Steuerjahr 2000 auf Bundesebene folgenden progressiven Steuersätzen:

a) Für verheiratete natürliche Personen, die zusammen veranlagt werden:

Steuerbares Einkommen (USD)	Marginale Steuerbelastung	Durchschnittsbelastung des Gesamteinkommens
unter 43'850	15%	15%
zwischen 43'851 und 105'950	28%	15% - 22.6%
zwischen 105'951 und 161'450	31%	22.6% - 25.5%
zwischen 161'451 und 288'350	36%	25.5% - 30.1%
über 288'350	39.6%	30.1% - 39.6%

b) Für Haushaltsvorstand:

Steuerbares Einkommen (USD)	Marginale Steuerbelastung	Durchschnittsbelastung des Gesamteinkommens
unter 35'150	15%	15%
zwischen 35'151 und 90'800	28%	15% - 23%
zwischen 90'801 und 147'050	31%	23% - 26%
zwischen 147'051 und 288'350	36%	26% - 31%
über 288'350	39.6%	31% - 39.6%

c) Für alleinstehende natürliche Personen:

Steuerbares Einkommen (USD)	Marginale Steuerbelastung	Durchschnittsbelastung des Gesamteinkommens
unter 26'250	15%	15%
zwischen 26'251 und 63'550	28%	15% - 22.6%
zwischen 63'551 und 132'600	31%	22.6% - 27%
zwischen 132'601 und 288'350	36%	27% - 31.9%
über 288'350	39.6%	31.9% - 39.6%

d) Für verheiratete Personen, die einzeln veranlagt werden:

Steuerbares Einkommen (USD)	Marginale Steuerbelastung	Durchschnittsbelastung des Gesamteinkommens
unter 21'925	15%	15%
Zwischen 21'926 und 52'975	28%	15% - 22.6%
Zwischen 52'976 und 80'725	31%	22.6% - 25.5%
Zwischen 80'726 und 144'175	36%	25.5% - 30%
über 144'175	39.6%	30% - 39.6%

Gewinne aus dem Verkauf von Vermögensgegenständen, welche mehr als 12 Monate gehalten wurden, unterliegen einem maximalen Kapitalgewinnsteuersatz von 20%. Unterliegen jedoch natürliche Personen der minimalen Einkommensteuer von 15%, so haben diese ihre Kapitalgewinne zu einem Steuersatz von 10% zu versteuern. Ab dem Steuerjahr 2001 werden die Sätze für Kapitalgewinne auf 18 bzw. 8% reduziert (für Vermögensgegenstände, die mehr als 5 Jahre gehalten werden).

Arbeitnehmer hatten im Jahr 2000 in den USA auf Bundesebene Beiträge von 6,2% bis zu einem jährlichen Brutto-Einkommen von 76'200 USD für die Sozialversicherung von

1,45% des jährlichen Brutto-Einkommens für die staatliche Krankenversicherung zu entrichten.

Selbständig Erwerbstätige hatten im Jahr 2000 auf Bundesebene Beiträge von 12,4% an die Sozialversicherung und 2,9% an die staatliche Krankenversicherung zu entrichten.

Arbeitnehmer-Beiträge an die Sozialversicherung sind bei der Berechnung des steuerbaren Einkommens nicht abziehbar. Selbständig Erwerbstätige dürfen 50% der entrichteten Sozialversicherungsbeiträge (d.h. die Arbeitgeber-Beiträge) vom Bruttoeinkommen abziehen.

Natürliche Personen unterliegen einer Minimalsteuer („alternative minimum tax“) für den Fall, dass diese höher als die reguläre Einkommensteuer ausfällt.

## 11.3 Körperschaftsteuer

### 11.3.1 System

Juristische Personen unterliegen in den USA einer Körperschaftsteuer. Darunter fallen alle in körperschaftlicher Form betriebenen Unternehmen wie Aktiengesellschaften, Versicherungsgesellschaften, Vereinigungen. Unter den „check the box“-Regeln können nicht körperschaftlich organisierte Unternehmen wie Personenunternehmen (general und limited partnerships sowie limited liability companies) wählen, ob sie analog den Körperschaften besteuert werden wollen oder ob jeder Beteiligte an der Gesellschaft mit seinem individuellen Gewinnanteil im Rahmen seiner Einkommensteuer zu besteuern sei.

Das amerikanische Körperschaftsteuerrecht kennt jedoch eine Vielzahl subjektiver Befreiungen. So sind als Körperschaft organisierte Wohltätigkeitsorganisationen und andere nicht gewinnorientierte Körperschaften (insbesondere Pensionsfonds) von der Körperschaftsteuer ausgenommen. Für eine ganze Reihe von Körperschaften (bspw. für „closely held corporations“, „real estate investment trusts“, „regulated investment companies“, „foreign sales corporations“, „passive foreign investment companies“ etc.), für deren Gewinne die wirtschaftliche Doppelbelastung nicht gerechtfertigt erscheint, enthält das Steuerrecht Sonderregeln, die das klassische System durchbrechen.

Amerikanische Körperschaften unterliegen mit ihrem weltweiten Gewinn, ungeachtet der Art und Quelle, der Körperschaftsteuer. So fallen auch von Körperschaften realisierte Kapitalgewinne bei der Berechnung des steuerbaren Gewinns für die Körperschaftsteuer in Betracht. Zum steuerbaren Gewinn zählen - wie beim Einkommen der natürlichen Personen - auch die nicht ausgeschütteten Gewinne der controlled foreign corporations. Zu berücksichtigen sind zahlreiche Steuervergünstigungen und -befreiungen, die als Ausgleich für die Doppelbelastung durch das klassische System eingeführt wurden und welche die Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer zum Teil erheblich schmälern. Im Unterschied zu Dividenden können Zinsen als Betriebsausgaben von der Bemessungsgrundlage abgezogen werden. Ebenso können gliedstaatliche und kommunale Steuern bei der Körperschaftsteuer abgezogen werden.

Eine Körperschaft unterliegt ferner der Thesaurierungssteuer („accumulated earnings tax“), sofern sie Gewinne in einem Umfang thesauriert, der USD 250'000 übersteigt und sich nicht mit geschäftlichen Gründen rechtfertigen lässt.

### 11.3.2 Tarife

Körperschaften unterlagen im Steuerjahr 2000 auf Bundesebene folgenden, progressiv ausgestalteten Sätzen für die Körperschaftsteuer:

Steuerbarer Gewinn (USD)	Marginale Steuerbelastung	Durchschnittsbelastung des Gesamteinkommens
unter 50'000	15%	15%
zwischen 50'000 und 75'000	25%	15% - 18.3%
zwischen 75'000 und 100'000	34%	18.3% - 22.3%
zwischen 100'000 und 335'000	39%	22.3% - 34%
zwischen 335'000 und 10'000'000	34%	34%
zwischen 10'000'000 und 15'000'000	35%	34% - 34.3%
zwischen 15'000'000 und 18'333'333	38%	34.3% - 35%
über 18'333'333	35%	35%

Arbeitgeber hatten im Jahr 2000 Beiträge in Höhe von 6,2% des jährlichen Bruttolohns bis 76'200 USD an die Sozialversicherung und 1,45% (ohne Höchstlimite des Bruttolohns) an die staatliche Krankenversicherung zu entrichten. Zudem haben Arbeitgeber eine Arbeitslosensteuer in Höhe von 6,2% bis zu einem Bruttolohn von 7'000 USD (d.h. maximal 434 USD) zu entrichten.

Die von den Arbeitgebern bezahlten Sozialversicherungsbeiträge sind von der Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer abziehbar.

Der Satz der Thesaurierungssteuer beträgt 39.6% und entspricht damit dem höchsten Progressionssatz der Einkommensteuer.

## 11.4 Abbau der wirtschaftlichen Doppelbelastung

### 11.4.1 Innenverhältnis

Das amerikanische Körperschaftsteuerrecht beruht auf dem sogenannten klassischen System. Somit unterliegen Körperschaftsgewinne der Körperschaftsteuer und ausgeschüttete Gewinne der Einkommensteuer bei den Beteiligten. Sonderregeln, die das klassische System mit wirtschaftlicher Doppelbelastung durchbrechen, sieht das Gesetz für folgende Gesellschaften vor:

Körperschaften mit einem kleinen Kreis an Beteiligten können unter bestimmten Voraussetzungen für eine Besteuerung ähnlich den Personenunternehmen optieren (Besteuerung gemäss *Subchapter S* des Gesetzes). Die Option kommt nur in Betracht, wenn die Körperschaft nicht mehr als 75 natürliche Personen als Beteiligte hat und nur eine Aktienart ausgibt. Die Beteiligten müssen in den USA unbeschränkt steuerpflichtig,

sein. Die Besteuerung nach Subchapter S führt dazu, dass der Gewinn der Körperschaft unabhängig von Ausschüttungen oder Thesaurierung den Beteiligten entsprechend ihrem Anteil zugerechnet und nur bei diesen besteuert, also nur mit der Einkommensteuer belastet wird. Subchapter S ermöglicht also eine vollständige Vermeidung der Doppelbelastung von Gewinnausschüttungen. Dafür lässt sich die Einkommensbesteuerung nicht durch Thesaurierung aufschieben.

Körperschaften mit mindestens 100 Beteiligten, deren Einkünfte zu mindestens 95% aus Dividenden, Zinsen, Mieterträgen aus Grundvermögen oder Veräußerungsgewinnen von Wertpapieren bestehen und deren Gewinne zu mindestens 95% an die Beteiligten ausgeschüttet werden, können für die Besteuerung als „*real estate investment trust*“ optieren. Erfüllt eine Körperschaft diese Voraussetzungen, so mindern Ausschüttungen an die Beteiligten den steuerpflichtigen Gewinn. Gewinne können also frei von Körperschaftsteuer ausgeschüttet werden und unterliegen nur der Einkommensteuer der Beteiligten.

Auch bei der Besteuerung als „*regulated investment company*“ können Gewinnausschüttungen an die Beteiligten von der Bemessungsgrundlage der Körperschaft abgezogen werden. Für eine Besteuerung als „*regulated investment company*“ müssen als Hauptvoraussetzung 90% der Bruttoeinkünfte der Körperschaft aus Dividenden, Zinsen, Zahlungen auf bestimmte Schuldverschreibungen und Veräußerungsgewinne entfallen. Im Unterschied zu den „*real estate investment trusts*“ benötigen die „*regulated investment companies*“ keine Mindestanzahl an Beteiligten, um sich zu qualifizieren.

Gewinnausschüttungen von amerikanischen Körperschaften an andere amerikanische Körperschaften werden je nach Höhe der Beteiligung unter bestimmten Voraussetzungen ganz oder teilweise von der Besteuerung ausgenommen.

#### **11.4.2 Ausländische Beteiligte inländischer Körperschaften**

Gewinne aus amerikanischer Quelle, die an nicht in den USA ansässige Beteiligte (natürliche oder juristische Personen) ausgeschüttet werden, unterliegen einer amerikanischen Quellensteuer in Höhe von 30% (unter Vorbehalt eines tieferen Steuersatzes in einem DBA).

#### **11.4.3 Inländische Beteiligte ausländischer Körperschaften**

Ausschüttungen von nicht-ansässigen Körperschaften an in den USA unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Personen unterliegen der US-Einkommensteuer, wobei eine direkte Anrechnung der auf den Gewinnausschüttungen bezahlten ausländischen Quellensteuern gewährt wird.

Ausschüttungen von nicht-ansässigen Körperschaften an in den USA unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften unterliegen der US-Körperschaftsteuer, wobei eine direkte Anrechnung der auf den Gewinnausschüttungen bezahlten ausländischen Quellensteuern gewährt wird.

US-Körperschaften (Muttergesellschaften), die direkt über mindestens 10% der Stimmrechte einer ausländischen Körperschaft verfügen, gewähren die USA unilateral die Anrechnung für die auf der Ausschüttung bezahlte Quellensteuer und für die auf dem

ausgeschütteten Gewinn lastende ausländische Körperschaftsteuer (direkte und indirekte Anrechnung). Gleiches gilt für Enkel- und Urenkelgesellschaften.

## 12 L'impact du droit communautaire

Bibliographie : En général. Ben Terra/Wattel, EC Tax Law, La Haye 1997; Birk D. (éd.), Handbuch des Europäischen Steuer- und Abgaberechts, Berlin 1995; Hey J., Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa, Cologne 1997; Farmer P./Lyal R., EC Tax Law, Oxford 1994; Francis Lefebvre (éd), Communauté européenne 2000-2001, Paris 1999; Laule G./Weber R., Harmonisierung der Steuersysteme in Europa, Praxis internationale Steuerberatung (IWW), 2000.

Du point de vue suisse : Locher P./Cadosch R., Auswirkungen eines Beitritts zur Europäischen Union auf das Steuerrecht von Bund und Kantonen, in : Der Beitritt der Schweiz zur Europäischen Union, Zurich 1998, p. 765 ss, 783; Oberson X., Influence of European Community Taxation Rules on the Swiss Tax System, Archives 65 (1996/97), p. 239 ss, 242; Reich M., Das Euroäische Steuerrecht und sein Einfluss auf die schweizerische Steuerrechtsordnung, in : Festschrift Roger Zäch, Zurich 1999, p. 749 ss.

### 12.1 Introduction

En matière de fiscalité directe, le droit communautaire peine à se réaliser. La base légale permettant d'harmoniser les impôts directs n'est d'ailleurs pas très détaillée. L'art. 94 du traité UE (ancien art. 100) prévoit que le Conseil, statuant à l'unanimité sur proposition de la Commission et après consultation du Parlement européen et du Comité économique et social, arrête des directives pour le rapprochement des dispositions législatives, réglementaires et administratives des Etats membres qui ont une incidence directe sur l'établissement ou le fonctionnement du marché commun. Sur cette base, seules deux **directives** ont été adoptées, le 23 juillet 1990 : (i) la directive 90/434 concernant le régime fiscal applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'Etats membres différents ; (ii) la directive 90/435 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'Etats membres différents. En outre, le même jour, une convention relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées a été signée (appelée convention d'arbitrage).

Les sources essentielles des normes pouvant influencer le régime fiscal applicable aux entreprises se trouvent ainsi dans le **traité UE** lui-même (ci-après II.). Cela dit, il existe d'autres mesures, de portée moins contraignante, qui pourraient à plus ou moins long terme avoir un impact sur l'évolution de la fiscalité des entreprises (ci-après III.).

## 12.2 Les règles du traité UE

Le droit fiscal international permet la distinction entre les contribuables résidents et non résidents. Les premiers sont imposables de façon illimitée, tandis que les seconds peuvent être imposés sur les revenus qui proviennent de source d'un Etat (assujettissement limité). L'éventuelle double imposition qui découle de ce système est évitée ou réduite en application de la méthode de l'exemption ou du crédit d'impôt. En conséquence, le droit fiscal international reconnaît qu'il existe une différence fondamentale entre les résidents et les non résidents. Il se borne à interdire le traitement fiscal discriminatoire fondé sur la nationalité (discrimination *directe*; art. 24 Modèle OCDE).

Le droit communautaire va plus loin, car il prohibe également les discriminations *indirectes* fondées sur la nationalité. De ce point de vue, dans certains cas une différence fondée sur le critère de la résidence peut être remise en cause, dans la mesure où la distinction ne repose pas sur des différences objectives qui justifient la divergence. Comme le dit la Cour, "les règles d'égalité de traitement prohibent non seulement les discriminations ostensibles fondées sur la nationalité, ou le siège en ce qui concerne les sociétés, mais encore toutes formes dissimulées de discrimination, qui, par application d'autres critères de distinction, aboutissent en fait au même résultat (CJCE du 13 juillet 1993, aff C-330/91, *Commerzbank*, Rec 1993 I 4043 consid. 15).

Dans sa jurisprudence, la Cour de Justice des Communautés européennes (CJCE) a peu à peu développé toute une série de principes devant gouverner les systèmes fiscaux d'un Etat membre. Ces principes découlent des dispositions du traité en matière de prohibition de la discrimination (art. 12), de la libre circulation des travailleurs (art. 39), de la liberté d'établissement (art. 43), de la libre circulation des services (art. 49), ou de la libre circulation des capitaux (art. 56). Il n'est pas dans notre propos de reprendre en détail cette riche jurisprudence. On se contentera de quelques rappels dans le domaine de l'imposition des entreprises.

Le premier pas, dans ce contexte, a été franchi dans l'arrêt du 28 janvier 1986 (« *avoir fiscal* ») (CJCE 270/83). Dans cette affaire, la Cour a vu une violation du traité UE dans le fait que les succursales d'assurances sises en France, d'entreprises d'un autre Etat membre, ne pouvaient pas bénéficier de l'avoir fiscal, alors que ces succursales étaient par ailleurs imposées comme les autres sociétés sises en France. Parmi d'autres arrêts importants, on peut également citer l'arrêt *Commerzbank* du 13 juillet 1993 (CJCE C-330/91), dans lequel la Cour a constaté une violation du principe de libre établissement dans le fait que les succursales en Grande-Bretagne ne puissent obtenir d'intérêt rémunérateur sur les demandes de remboursement d'impôt.

Dans l'arrêt *Futura* du 15 mai 1997 (CJCE C-250/95), la CJCE a en outre admis qu'il n'était pas discriminatoire pour le Luxembourg d'exiger un lien économique entre un report de pertes et les revenus réalisés par une succursale sise sur son territoire appartenant à une entreprise d'un autre Etat membre. En revanche, l'exigence que les comptes de cette succursale soient tenus selon le droit luxembourgeois est discriminatoire. Dans le même sens, la Cour a également eu à se pencher sur le cas de la *société ICI* (CJCE C-264/96), sise en Grande-Bretagne, qui voulait compenser les pertes d'une filiale située dans le même Etat. Les anglais refusèrent car la partie prépondérante des filiales se trouvait dans d'autres Etats membres. La Cour a jugé cette attitude discriminatoire, tout en confirmant

que la liberté d'établissement ne prohibe pas seulement les discriminations dans l'Etat d'arrivée, mais aussi celles qui empêchent de créer des filiales depuis l'Etat de départ.

Enfin, dans l'arrêt *Saint-Gobain*, du 21 septembre 1999 (CJCE C-307/97), la Cour a dû examiner la situation d'une société française avec succursale en Allemagne qui détenait des participations à des filiales en Allemagne et à l'étranger, tout en formant un groupe ("Organschaft") avec les sociétés en Allemagne. Divers avantages fiscaux, octroyés généralement aux sociétés avec siège en Allemagne, n'ont pas été accordés à la succursale de Saint-Gobain, soit notamment : (i) l'exonération de l'impôt sur les sociétés (« internationales Schachtelprivileg », fondée sur une CDI conclue avec un Etat tiers, pour les dividendes distribués par des sociétés basées dans un Etat tiers; et (ii) l'imputation sur l'impôt allemand des sociétés ("Körperschaftsteuer") de l'impôt sur les sociétés perçu par un autre Etat membre (crédit indirect). Comme cette impossibilité d'obtenir les deux avantages fiscaux précités frappaient en première ligne des sociétés étrangères, la CJCE a confirmé que le principe de non discrimination avait été violé.

Dans cette perspective, les systèmes fiscaux d'imposition des entreprises peuvent entrer en conflit avec le principe de non discrimination tel que défini par la CJCE. Le **système classique** ne pose pas de problème d'un point de vue international car les bénéficiaires étrangers, les dividendes étrangers et les actionnaires étrangers sont traités de la même manière que leurs homologues nationaux. En revanche, le **système d'imputation** présente un *triple caractère* discriminatoire (voir notamment Ben Terra/Wattel, 1997, p. 122 ss) :

(i) le crédit d'impôt n'est offert en principe qu'aux **actionnaires résidents** de l'Etat en question. Cela est dû au fait que les non résidents ne paient pas d'impôt sur les dividendes. Certes, cet effet peut être réduit par une éventuelle convention de double imposition qui accorde l'imputation aux actionnaires étrangers (par exemple, la CDI France/Suisse; Grande-Bretagne/Suisse).

(ii) le crédit d'impôt n'est généralement pas accordé pour les **bénéficiaires étrangers**. En d'autres termes, un actionnaire résident peut uniquement créditer l'impôt domestique sur les sociétés.

(iii) Enfin, le crédit d'impôt n'est octroyé que sur les **dividendes de l'Etat** en question. Les dividendes de source étrangère ne bénéficient généralement pas de l'imputation. Ce problème est particulièrement délicat dans le cadre de l'UE car les systèmes d'imputation tendent ainsi à décourager l'investissement dans un autre Etat membre.

En conséquence, la compatibilité des systèmes d'imputation avec le droit communautaire est actuellement remise en question. Dans son rapport de 1992, le Comité Ruding conclut à cet égard que "the manner in which Member States currently provide relief for the double taxation of corporate profits distributed to individual shareholders in the form of dividends constitute a source of discrimination against cross-border investment flows. Such discrimination tends to fragment capital markets in the Community » (p. 207). Toujours selon ce rapport, la discrimination disparaîtrait, pour autant que : (i) tous les Etats membres adoptent le système classique; ou (ii) tous les Etats membres adoptent le système de l'imputation et l'offrent aux actionnaires résidents sur les impôts de société payés dans un autre Etat membre; ou (iii) tous les Etats membres adoptent le système classique, mais imposent les dividendes de source étrangère et de source locale à un taux réduit au niveau de l'actionnaire (Id.).

## **12.3 Autres instruments communautaires**

On mentionnera au passage que la fiscalité des entreprises est également remise en cause dans le cadre du Code de conduite qui a été adopté, le 1<sup>er</sup> décembre 1997 par le Conseil ECOFIN parallèlement à deux projets de directives (directive sur la suppression de toute retenue à la source sur les intérêts et redevances entre sociétés associées, COM 1998/67 ; directive sur l'imposition minimale des revenus de l'épargne, COM 1998/295). Le Code de conduite vise les mesures fiscales dommageables, à savoir celles qui ont une influence sensible sur la localisation d'une activité économique dans l'UE. Sont considérées comme potentiellement dommageables, les mesures qui entraînent un niveau d'imposition inférieur (ou nul), si on le compare avec celui qui s'applique normalement dans l'Etat en question.

# 13 Überblick über die Besteuerung der Unternehmensgewinne und Unternehmereinkommen

Land	Rechtsform- neutraler Gewinnbegriff	Konsolidierung des Unternehmens- gewinns	Rechtsform- neutrale Belastung des Unternehmens- gewinns	Abbau der wirtschaftlichen Doppelbelastung von Unternehmensgewinn und Unternehmereinkommen			
				Körperschaft- steuersatz	Einkommen- steuersatz	Entlastungs- system <sup>1</sup>	Gesamtbelastung
Deutschland – vor UStR 2000	nein	Organschaft; ind. Anrechnung Schachtelprivileg	nein	Aussch.: 30% Thes.: 45%	22.9% - 51%	Vollanrechnung	22.9% - 51%
- UStR 2000	nein	Organschaft; ind. Anrechnung Schachtelprivileg	nein	25%	15% - 42% (ab 2005) auf halber Gewinnausschüttung:	Halbeinkünfte- verfahren	30.63% - 40.75%
Finnland	teilweise	ind. Anrechnung	teilweise	29%	Aus Kapitalvermögen: 29% Erwerbseinkommen.: 16.5% - 58.75%	Vollanrechnung	29%  16.5% - 58.75%
Frankreich	nein	Schachtelprivileg	nein	36.66%	0% - 53.25%	Teilanrechnung	0% - 55.6%

<sup>1</sup> „Anrechnung“ bedeutet häufig Rückerstattung.

Land	Rechtsform- neutraler Gewinnbegriff	Konsolidierung des Unternehmens- gewinns	Rechtsform- neutrale Belastung des Unternehmens- gewinns	Abbau der wirtschaftlichen Doppelbelastung von Unternehmensgewinn und Unternehmereinkommen			
				Körperschaft- steuersatz	Einkommen- steuersatz	Entlastungs- system <sup>1</sup>	Gesamtbelastung
Grossbritannien	nein	Befreiung für Gewinnausschüttungen; Verlustverrechnung im Konzern	nein	30%	10% - 32.5%	Teilanrechnung	30% - 47.5%
Kroatien - bis Ende 2000	teilweise	Befreiung für Kapitalerträge	teilweise	35%	-	Befreiung	35%
- ab 1.1.2001	teilweise	Befreiung für Kapitalerträge	ja	20%	15%	Sondersatz	32%
Niederlande	nein	Beteiligungsabzug; konsolidierte Gruppenbesteuerung	nein	30% bzw. 35%	25% für wesentliche Beteiligungen  30% der fiktiven Rendite des Verkehrswerts der nicht-wesentlichen Beteiligungen	-	42% - 59%

Land	Rechtsform- neutraler Gewinnbegriff	Konsolidierung des Unternehmens- gewinns	Rechtsform- neutrale Belastung des Unternehmens- gewinns	Abbau der wirtschaftlichen Doppelbelastung von Unternehmensgewinn und Unternehmereinkommen			
				Körperschaft- steuersatz	Einkommen- steuersatz	Entlastungs- system <sup>1</sup>	Gesamtbelastung
Norwegen	ja	ind. Anrechnung; Verlustverrechnung im Konzern	ja	28%	idR. 28% (proportional; Netto- Steuer)	Voll- bzw. Teilanrechnung	28% - 31.16%
Österreich	nein	Schachtelprivileg	nein	34%	5% - 25%; Kapitalerträge: 25%	Halbsatz- verfahren; Sondersatz	37.3% - 50.5% <sup>2</sup> 50.5%
Schweden	nein	Schachtelprivileg	nein	28%	30%	Sondersatz	49.6%
USA <sup>3</sup> - Standard	nein	Beteiligungsabzug; Gruppenbesteuerung	nein	29.4% - 46%	20.7%.- 45.8%	-	44% - 60.7%
- subchapter-S- corporations	nein	-	-	-	20.7%.- 45.8%	Behandlung als Personen- gesellschaft	20.7%.- 45.8%

<sup>2</sup> Ohne Berücksichtigung der Progressionswirkung.

<sup>3</sup> New York City

Land	Rechtsform- neutraler Gewinnbegriff	Konsolidierung des Unternehmens- gewinns	Rechtsform- neutrale Belastung des Unternehmens- gewinns	Abbau der wirtschaftlichen Doppelbelastung von Unternehmensgewinn und Unternehmereinkommen			
				Körperschaft- steuersatz	Einkommen- steuersatz	Entlastungs- system <sup>1</sup>	Gesamtbelastung
- Real estate investment trusts; Regulated investment companies	nein	Beteiligungsabzug	-	-	20.7%.- 45.8%	Abzug der Gewinn- ausschüttungen	20.7%.- 45.8%
Schweiz <sup>4</sup>   ZH	nein	Beteiligungsabzug; reine Holding	nein	22.5% - 26.4%	1.2% - 38.8%	-	23.4% - 55%
	BE	Beteiligungsabzug; reine Holding.	nein	17.3% - 24.8%	1.8% - 38.4%	-	18.8% - 53.7%

<sup>4</sup> Quelle: EIDG. STEUERVERWALTUNG, Steuerbelastung in der Schweiz, Kantonshauptorte, Kantonsziffern 1999, Neuenburg 2000.  
Körperschaftsteuersatz in Prozenten des Gewinns vor Steuern.

Land		Rechtsform- neutraler Gewinnbegriff	Konsolidierung des Unternehmens- gewinns	Rechtsform- neutrale Belastung des Unternehmens- gewinns	Abbau der wirtschaftlichen Doppelbelastung von Unternehmensgewinn und Unternehmereinkommen			
					Körperschaft- steuersatz	Einkommen- steuersatz	Entlastungs- system <sup>1</sup>	Gesamtbelastung
	GE <sup>5</sup>	nein	Beteiligungsabzug; reine Holding.	nein	24.8% - 31.8%	0.2% - 41.5%	-	25% - 60.1%

---

<sup>5</sup> ohne Gewerbesteuer (taxe professionnelle)

## 14 Tendenzen

- Vollarrechnungsverfahren zur Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbelastung verlieren an Bedeutung. Sie sind missbrauchsanfällig und werden EU-rechtlich zunehmend als diskriminierend eingestuft.
- Unternehmensgewinne und übriges Einkommen werden neuerdings in gewissen Ländern getrennt erfasst und besteuert (s. z.B. gewisse nordischen Systeme).
- Zwischen personenbezogenen und kapitalbezogenen Unternehmen differenzierende Besteuerungsformen haben eine gewisse Bedeutung.
- Eine Tendenz zur Verlagerung des Steueraufkommens von der Körperschaftsteuer zur Einkommensteuer lässt sich für die letzten 10 Jahre nicht nachweisen, wie die untenstehenden Tabellen<sup>6</sup> zeigen.

Einkommensteueraufkommen im Verhältnis zum Gesamtaufkommen aus Einkommen- und Körperschaftsteuer					
	1990	1995	1996	1997	1998
Norwegen	74.4%	73.8%	71.0%	67.8%	73.8%
Grossbritannien	70.6%	74.2%	70.8%	67.2%	71.4%
Schweden	92.5%	85.3%	86.3%	85.2%	86.0%
USA	83.0%	79.4%	79.7%	80.6%	81.8%
Holland	76.7%	71.6%	64.7%	59.8%	58.9%
Finnland	89.4%	90.3%	86.6%	80.5%	78.2%
Deutschland	85.2%	90.8%	86.7%	85.5%	85.0%
Österreich	85.4%	85.0%	81.6%	82.5%	82.4%
Frankreich	66.9%	70.2%	69.4%	68.1%	74.7%
Schweiz	83.8%	84.8%	85.3%	84.2%	84.1%

<sup>6</sup> Quelle: OECD, Revenue Statistics, 1965-1999, Paris 2000, Tabellen 11 und 13, 72 f.

Körperschaftsteueraufkommen im Verhältnis zum gesamten Einkommen- und Gewinnsteueraufkommen					
	1990	1995	1996	1997	1998
Norwegen	25.6%	26.2%	29.0%	32.2%	26.2%
Grossbritannien	29.4%	25.8%	29.2%	32.8%	28.6%
Schweden	7.5%	14.7%	13.7%	14.8%	14.0%
USA	17.0%	20.6%	20.3%	19.4%	18.2%
Holland	23.3%	28.4%	35.3%	40.2%	41.1%
Finnland	10.6%	9.7%	13.4%	19.5%	21.8%
Deutschland	14.8%	9.2%	13.3%	14.5%	15.0%
Österreich	14.6%	15.0%	18.4%	17.5%	17.6%
Frankreich	33.1%	29.8%	30.6%	31.9%	25.3%
Schweiz	16.2%	15.2%	14.7%	15.8%	15.9%