

Ändrade regler för skatt å utdelning i Västtyskland

Av Bo G. Sandström.

En ny lag om bolagsskatt antogs i juli av förbundsdagen och förbundsrådet och träder i kraft den 1 januari 1977. Dess bestämmelser kommer första gången att tillämpas på räkenskapsår, som slutar under 1977 och senare.

Den nya lagen ändrar inkomstberäkningen till bolagsskatt dels i fråga om skatteskalorna och dels i fråga om ett avräkningsförfarande, varigenom den tidigare dubbelbeskattningen av utdelad vinst – dels hos bolaget och dels hos aktieägaren – elimineras. Obegränsat skattskyldiga bolagsmän – såväl fysiska som juridiska personer – får hädanefter avräkna den bolagsskatt, som det utdelande bolaget erlagt å den utdelade vinsten, från den egna skatten. Däremot medges inte avräkning för begränsat skattskyldiga aktieägare och skattereformens verkningar för dessa skiljer sig följaktligen från de, som inträder för obegränsat skattskyldiga aktieägare. Avräkningsförfarandet eliminerar emellertid inte den dubbla förmögenhetsskattebelastningen (dels hos bolaget å företagets kapital och dels hos aktieägarna på aktievärdet) och inte heller medför avräkningssystemet några ändringar i fråga om näringskatten (Gewerbsteuer.)

För obegränsat skattskyldiga aktieägare elimineras dubbelbeskattningen av bolagsvinst dels genom att bolagsskattesatsen för utdelad vinst är 36 % (för fonderad vinst är skattesatsen 56 %) samt att den obegränsat skattskyldige utdelningsmottagaren medges full avräkning för denna skatt om 36 %. Följande exempel visar de nya bestämmelsernas inverkan:

Bolagsskattepliktig inkomst	100
Normal bolagsskattesats	56
Återstående vinst	44
Bolagsskattereducering (56 %-36 %)	20
Bruttoutdelning före kupongskatt (Kapitalertragsteuer)	64
Kupongskatt	16
Kontant belopp utdelat till bolagsmannen	48
Aktieägaren erhåller följande belopp:	
Kontant utdelning	48
+ Kupongskatt (Kapitalertragsteuer)	16

+ Avräkningsbar bolagsskatt	36	52
Det belopp som aktieägaren har att uppta till beskattning		<u>100</u>

Om man antar att aktieägaren har att betala inkomstskatt efter en skattesats av 40 %, beskattas den erhållna utdelningen hos honom sålunda:

Utdelning		100
Inkomstskatt (40 %)		<u>40</u>
Avgår ovan angivna skattegottgörelse		52
Restitution		<u>12</u>

Genom avräkningsförfarandet elimineras också den flerfaldiga skattebelastningen i sådana fall, då ett kapitalbolag är aktieägare. Bolagsskattereformen medför sålunda att det s. k. "Schachtelprivileg" bortfaller i vad avser beskattningsförhållandena i Västtyskland (exemptmetoden ersätts av creditmetoden). Det bolag som mottar utdelning betalar sålunda hädanefter bolagsskatt med 56 % på utdelning från dotterbolag (respektive 36 % när fråga är om vidareutdelning). Från denna bolagsskatt äger bolaget avräkna det utdelande bolagets skatt på utdelningen (36 %) och på så sätt har bolagsskatten å den utdelade vinsten i sin helhet eliminerats.

Bestämmelserna beträffande utdelningsbeskattningen gäller för alla kapitalbolag, även om aktieägarna är begränsat skattskyldiga, fysiska eller juridiska personer. Begränsat skattskyldiga får däremot inte avräkna någon skatt. En utländsk aktieägars utdelningsinkomst beskattas i Västtyskland i princip blott med kupongskatt (Kapitalertragsteuer), eftersom inkomst- respektive bolagsskatten för begränsat skattskyldiga utdelningsmottagare anses eliminerade genom detta skatteavdrag. Någon taxering sker inte och avräkning av bolagsskattegottgörelsen är därför inte möjlig. Att utvidga avräkningssystemet till utländska aktieägare skulle för övrigt ha till följd att ett kapitalbolags vinst, om den utdelades i Västtyskland, endast skulle påföras kupongskatt, vilket hade varit otillfredsställande.

Vid vinstutdelning till utländska aktieägare utgör därför den av det västtyska kapitalbolaget erlagda bolagsskatten (36 %) en definitiv skatt på bolagets vinst - vilket eventuellt mildras genom att aktieägaren i sitt hemland medges indirekt skatteavräkning, såsom framgår av nedanstående exempel:

Bolagsskattepliktig inkomst		100
Bolagsskatt (vid full utdelning)		<u>36</u>
Bruttoutdelning		64
Kupongskatt (Kapitalertragsteuer) 25 %		<u>16</u>
		48

Utgår man från antagandet att aktieägaren i det land, där han är bosatt,

erlägger skatt med 40 % och att detta land endast medger avräkning av utländska källskatter, skall han i detta land erlägga ytterligare, följande skatter:

Skattepliktig inkomst	64
Utländsk skatt om 40 %	25,60
Avräkning av västtysk källskatt	16,00
Ytterligare utländsk skatt	9,60

Hela skatten på det utdelande, västtyska bolagets vinst om 100 uppgår till 61,60, under det att enligt vad tidigare visats skattebelastningen för en i Västtyskland obegränsat skattskyldig bolagsman blott uppgår till 40. Om emellertid den utländska bosättningsstaten medger avräkning också av den av bolaget erlagda bolags- och näringskatten (indirekt avräkning), blir den genom bolagskattereformen höjda, västtyska skattebelastningen alltid till nackdel för den utländske bolagsmannen, när den utländska skatten är lägre än den avräkningsbara, västtyska skatten. På grund av denna ökade beskattning av vinst, som utdelats till utländska aktieägare har förhandlingar om ändrade dubbelbeskattningsavtal upptagits med olika avtalsländer för att uppnå en reduktion av den västtyska källskatten.

Genom de ändrade skattebestämmelserna sänktes skattesatsen för inkomster från västtyska, fasta driftställen till utländska kapitalbolag från 50,47 % till 50 %. Denna skattesats är lägre än skattesatsen för inte utdelad vinst hos ett västtyskt kapitalbolag (56 %) men också lägre än skattebelastningen på utdelad vinst, så länge utdelningen är underkastad en kupongskatt om lägst 22 %.

Som ovan angivits, höjs avkastningen på det egna kapitalet för västtyska bolag genom avräkningsförfarandet. För utländska kapitalplacerare reduceras däremot avkastningen på grund av höjda skattesatser och förbud att avräkna bolagsskatten. Under sådana omständigheter blir därför följande punkter av betydelse för kapitalbolag, som behärskas från utlandet och för dessas aktieägare: a) framdeles kommer främmande finansiering att bli mer intressant än finansiering med egna medel. De räntor, som erläggs för lån som lämnats av moder- eller andra närstående bolag är avdragsgilla vid beräkningen av den bolagsskattepliktiga inkomsten (även om räntorna på varaktiga skulder skall tilläggas vid beräkningen av inkomsten i näringskattelhänseende); b) Genom den höjda skattebelastningen från och med 1977 kommer västtyska dotterbolag att sträva efter högsta möjliga vinst för utdelning för räkenskapsår fram till och inklusive 1976. I den mån det går att försvara ur handels- och skatterättslig synpunkt, kommer dessa bolag sannolikt att göra vinstbringande affärer samt vinstökande balansåtgärder (realisering av kursvinster, upplösning av värdekorrigeringsposter m. m.) under räkenskapsår före systemförändringen. Dessutom torde man söka höja den vinst, som framgår av den handelsrättsliga balansräkningen, genom upplösning av reserver, för att göra det möjligt

för bolaget, att företa utdelningar till reducerad skattesats (15,45 %) upp till den skattepliktiga inkomstens belopp; c) Om räkenskapsåret för det västtyska dotterbolaget avviker från det, som gäller för moderbolaget, kommer man att söka ändra det förra att sluta den 31 december, så att vinsten fram till den 31 december 1976 kan utdelas och beskattas enligt nu gällande rätt.

De västtyska skattemyndigheterna granskar som regel noga affärsförbindelser med närstående bolag för att utröna eventuella, otillåtna vinstreduceringar. Om sådana konstateras, läggs de till den till näringskatt och till bolagsskatt skattepliktiga inkomsten. Sådan, s. k. förtäckt vinstutdelning är underkastad kupongskatt. Vad avser bolagsskatten tillämpas enligt gällande rätt den reducerade bolagsskattesatsen (15,45 %) blott i fråga om vinstutdelning, som företagits på grundval av ett vinstfördelningsbeslut baserat på de bolagsrättsliga bestämmelserna. Förtäckt vinstutdelning beskattas sålunda med full bolagsskattesats (52,53 %). Enligt de nya bestämmelserna beskattas däremot förtäckt vinstutdelning på samma sätt som "öppen", alltså med en bolagsskatt av 36 %, varjämte obegränsat skattskyldiga bolag medges skatteavräkning, varför förtäckt vinstutdelning numera syns likställd med öppen.

Genom den ökade, bolagsskatterättsliga belastningen på utdelad vinst kommer de från och med 1977 utbetalade bruttoutdelningarna att minska. I fråga om obegränsat skattskyldiga bolagsmän utjämnas denna reduktion genom skattetillgodohavandet inom avräkningsförfarandets ram. Skattetillgodohavandet uppgår till 9/16 (56,25 %) av den av bolaget verkställda bruttoutdelningen. Därjämte avräknas den av bolaget innehållna kupongskatten. För utländska aktieägare leder däremot bolagsskattereformen till en verklig merbeskattning, som dock kan utjämnas genom indirekt skatteavräkning i aktieägarens hemland.