

EUR Research Information Portal

Fiscale ontwikkelingen in Duitsland

Publication status and date:

Published: 01/01/2016

Document Version

Publisher's PDF, also known as Version of record

Citation for the published version (APA):

Stevens, T., & Breuer, A. (2016). Fiscale ontwikkelingen in Duitsland. *Weekblad Fiscaal Recht*, 2016(7126), 9-15.
<http://hdl.handle.net/1765/107621>

[Link to publication on the EUR Research Information Portal](#)

Terms and Conditions of Use

Except as permitted by the applicable copyright law, you may not reproduce or make this material available to any third party without the prior written permission from the copyright holder(s). Copyright law allows the following uses of this material without prior permission:

- you may download, save and print a copy of this material for your personal use only;
- you may share the EUR portal link to this material.

In case the material is published with an open access license (e.g. a Creative Commons (CC) license), other uses may be allowed. Please check the terms and conditions of the specific license.

Take-down policy

If you believe that this material infringes your copyright and/or any other intellectual property rights, you may request its removal by contacting us at the following email address: openaccess.library@eur.nl. Please provide us with all the relevant information, including the reasons why you believe any of your rights have been infringed. In case of a legitimate complaint, we will make the material inaccessible and/or remove it from the website.

Fiscale ontwikkelingen in Duitsland

Mevr.dr. A.C. Breuer en Prof. dr. A.J.A. Stevens, datum 05-01-2016

Datum

05-01-2016

Auteur

Mevr.dr. A.C. Breuer en Prof. dr. A.J.A. Stevens^[1]

Folio weergave

[Download gedrukte versie \(PDF\)](#)

Vakgebied(en)

Belastingrecht algemeen (V)

De auteurs geven een indruk van het fiscale klimaat dat op dit moment in Duitsland heerst. Daarnaast wordt aandacht besteed aan enkele belangrijke aspecten op het gebied van de directe belastingen, zoals de belasting van kapitaalvermogen, de fiscale behandeling van ondernemers en niet-ondernemers, renteaftrekbepalingen en het wetsvoorstel op het gebied van de erfbelasting in verband met de Duitse bedrijfsopvolgingsfaciliteit. Ook het fiscale verdragsbeleid van Duitsland, enkele transfer pricing-aspecten en de Duitse houding ten aanzien van BEPS worden behandeld.

1 Inleiding

Op dit moment zijn er in Duitsland weinig structurele fiscale ontwikkelingen te melden: de laatste grote belastinghervorming dateert alweer van 2008 (Unternehmensteuerreform 2008). In 2013 was een zogenoemde kleine Steuerreform, waarin onder andere het plan was opgenomen om de tarieven in de Duitse inkomstenbelasting drastisch te verlagen, aangekondigd, maar deze is vooralsnog niet doorgezet. Voor het jaar 2016 zijn enige wijzigingen doorgevoerd via het Steueränderungsgesetz 2015. Inzake de Duitse erfbelasting (Erbchaftsteuer), de belastingheffing van beleggingsfondsen (Investmentsteuergesetz) en het aangifteproces zijn wel belangrijke veranderingen gepland. Hierna gaan wij nader in op deze veranderingen, waarbij wij die proberen te plaatsen in de voorgegeven structurele fiscale thema's.

2 De belastingmix

Al sinds de jaren vijftig is de verdeling tussen de opbrengst uit de indirecte en de directe belastingen in Duitsland ongeveer 50:50, waarbij over het algemeen de directe belastingen iets meer dan 50% bijdragen en de indirecte belastingen iets minder. Voor de komende jaren tot 2019 voorspelt het Duitse Bundesministerium der Finanzen een lichte verschuiving in het voordeel van de directe belastingen.^[2] Deze tendens lijkt tegen de Europese trend in te gaan^[3], maar laat zich verklaren door de werking van het Duitse federale stelsel. Volgens de Duitse grondwet hebben de deelstaten onder meer recht op de volledige opbrengst van de erf- en schenkbelasting en op een deel van de IB, de Vpb en de BTW. De bond heeft eveneens recht op een deel van de IB, de Vpb en de BTW en mag daarnaast de volledige opbrengst van de meeste indirecte (verbruiks)belastingen houden. Daarnaast hebben ook de gemeenten een eigen heffingsrecht. Zij krijgen naast een aantal lokale belastingen een klein deel van de BTW, de loonbelasting en de IB en zij mogen een eigen winstbelasting van ondernemingen heffen, de zogenoemde Gewerbesteuer. Dit systeem heeft tot gevolg dat de belastingmix al jaren relatief stabiel blijft, omdat iedere wijziging tot verzet van het benadeelde onderdeel van de federatie (bond, deelstaten en/of gemeenten) leidt.^[4]

3 Fiscaal instrumentalisme en complexiteit van de fiscale wetgeving

3.1 Complexiteit van de fiscale wetgeving

De complicerende factor in de Duitse belastingwetgeving is wederom het federale systeem en de onderverdeling van de winstbelasting in enerzijds de IB c.q. Vpb en anderzijds de Gewerbesteuer. Omdat de Gewerbesteuer tot een stabiele inkomstenbron voor de gemeenten moet leiden, kent de Gewerbesteuer ten opzichte van de IB en Vpb belangrijke afwijkingen. Dit leidt ertoe dat de ondernemer twee winstbelastingregimes in acht moet nemen.

De discussie over een eenvoudiger belastingstelsel komt net als in Nederland ook in Duitsland regelmatig op. In dit

verband zijn met name het initiatief van de Kommission "Steuergesetzbuch" van de Stiftung Marktwirtschaft en het voorstel van P. Kirchhof voor een nieuw "Einkommensteuergesetzbuch", thans "Bundessteuergesetzbuch" te noemen. Met name de Gewerbesteuer moet volgens beide voorstellen worden afgeschaft. Tevens zet de Stiftung Marktwirtschaft in op een voortbestaan van de IB en de Vpb met de nodige aanpassingen die voor een rechtsvormneutrale belasting moeten zorgen. Het voorstel van P. Kirchhof voorziet in een volledige integratie van de Vpb in de IB. Beide voorstellen worden voortdurend aangepast en regelmatig aan politici en de parlementaire Commissie Financiën gepresenteerd. Het lijkt er echter op dat er in Duitsland voorlopig geen meerderheid tot stand komt voor een dergelijke structurele hervorming.

3.2 Fiscaal instrumentalisme

De wenselijkheid en juridische houdbaarheid van fiscaal instrumentalisme is in Duitsland rond de eeuwwisseling onderwerp van een levendig debat geweest.^[5] Inmiddels is het een uitgemaakte zaak dat belastingen ook een sturende werking mogen hebben.^[6] Naast de verbruiksbelastingen die vaak een direct sturende werking beogen (zoals de belasting op tabak) zijn sturende bepalingen ook in de directe belastingen te vinden. Op dit moment is het stimuleren van ecologisch verantwoorde beslissingen en vogue, zoals bijvoorbeeld blijkt uit de recent ingevoerde fiscaal aantrekkelijke regeling in de Duitse IB voor het gebruik van hybride auto's.^[7] Anders dan in Nederland wil men in Duitsland speur- en ontwikkelingswerk echter niet fiscaal stimuleren. Hier valt de keuze uitsluitend op rechtstreekse subsidies.^[8] Tegen deze achtergrond mag het niet verbazen dat Duitsland een felle tegenstander van innovatiebox-regimes is (zie ook hierna in onderdeel 9.6).^[9]

4 De uitvoerbaarheid van fiscale wetgeving

Qua praktische uitvoerbaarheid moet tegenwoordig met name ook worden gekeken naar de stand van de technische systemen. Wat dat betreft, is de ontwikkeling in Duitsland duidelijk langzamer verlopen dan in Nederland. Vanaf 1999 werd de elektronische transfer van belastingaangiften en andere data naar de Belastingdienst in meerdere fases ingevoerd, waarbij tevens rekening moest worden gehouden met de verschillende technische systemen in de deelstaten. Pas in 2005 werd een echte basis voor het beveiligde online invullen van belastingaangiften en voor beveiligde online communicatie met de Duitse belastingdienst gelegd. Sinds 2012 respectievelijk 2013 kunnen de aangiften Vpb en IB online worden ingediend, hetgeen heeft geleid tot een duidelijke toename van het aantal ingediende elektronische aangiften.^[10] In 2014 heeft Duitsland het systeem van de vooraf ingevulde aangifte IB ingevoerd, waarbij de Belastingdienst bepaalde informatie van derden alvast invult (zoals jaarpogaven loon en informatie van pensioenverzekeraars en ziektekostenverzekeraars, maar op het moment nog geen gegevens over bankrekeningen).^[11] Voor zover belastingplichtigen aftrekposten claimen, zijn zij echter nog steeds verplicht om de betreffende documentatie (bonnen enz.) per post naar de Belastingdienst te sturen. Dit zal in de toekomst wel veranderen, zoals blijkt uit een recent wetsvoorstel voor de modernisering van de belastingheffing.^[12]

Al met al is Duitsland dus hard op weg om een inhaalslag op het gebied van technische ondersteuning te maken, hetgeen in het licht van de uitvoerbaarheid van de belastingwetten over het algemeen als positief wordt ervaren.^[13]

5 Het belasten van kapitaalinkomen

5.1 Natuurlijke personen

Ten aanzien van de belastingheffing van kapitaalinkomen hanteert Duitsland in principe nog het oude systeem, dat wij in Nederland tot 2001 hebben gekend, waarbij de inkomsten uit kapitaalvermogen worden belast tegen het progressieve Duitse IB-tarief, terwijl vervreemdingswinsten belastingvrij zijn. Met ingang van 2009 is in dat systeem een grote verandering gekomen voor resultaten uit aandelen en obligaties ("Wertpapiere"): voor zowel inkomsten als vervreemdingswinsten is een vast tarief van 25% (nog te verhogen met 5,5% Solidaritätszuschlag: effectieve belastingdruk derhalve 26,375%) ingevoerd. Deze zogenaamde Abgeltungsteuer wordt normaliter via inhouding geïnd. De Bundestagfracties van Die Linke en Bündnis 90/Die Grünen hebben een initiatiefvoorstel ingediend om de Abgeltungsteuer af te schaffen, maar dit voorstel lijkt geen meerderheid te zullen krijgen.

De Abgeltungsteuer geldt slechts voor belastingplichtigen die de beleggingen als privévermogen aanhouden. Voor belastingplichtigen die aandelen als ondernemingsvermogen aanhouden, geldt het zogenoemde Teileinkünfteverfahren, een regeling die is bedoeld om economisch dubbele belasting te mitigeren. Op grond van het Teileinkünfteverfahren wordt 60% van de dividenden en vervreemdingswinsten belast tegen het progressieve Duitse IB-tarief. Het Teileinkünfteverfahren wordt ook toegepast op vervreemdingswinsten indien de belastingplichtige een belang van ten minste 1% in een kapitaalvennootschap heeft dat hij in privé houdt. Voorts kunnen belastingplichtigen die aandelen houden als privévermogen in een tweetal situaties ten aanzien van hun inkomsten uit die aandelen opteren voor belastingheffing via het Teileinkünfteverfahren: (i) de belastingplichtige heeft een 25%-belang in een kapitaalvennootschap, of (ii) de belastingplichtige heeft een 1%-belang in een kapitaalvennootschap en is tevens werkzaam voor die kapitaalvennootschap.

5.2 Lichamen

Duitsland kent net als Nederland een deelnemingsvrijstelling voor dividenden en vervreemdingswinsten. De Duitse deelnemingsvrijstelling is echter effectief beperkt tot 95% van de dividenden, doordat 5% van de ontvangen voordelen die onder de deelnemingsvrijstelling vallen als niet-afrekbare kosten worden aangemerkt. Voorwaarde in geval van dividenden is dat de ontvangende vennootschap een belang van minstens 10% in de uitkerende vennootschap houdt. Voor vervreemdingswinsten zal deze eis volgens een recent wetsvoorstel^[14] vanaf 2018 gelden.

Sinds 2014 is de Duitse deelnemingsvrijstelling niet meer van toepassing indien het dividend in het bronland aftrekbaar is. Dit is in lijn met de recente aanpassingen van de Moeder-dochterrichtlijn. Een ander amendement dateert uit november 2014. Toen stelde de Bundesrat een wetswijziging voor die bepaalde dat renteaftrek alleen nog maar zou zijn toegestaan indien de rente bij de ontvanger belast is. Deze wetswijziging is uiteindelijk niet doorgevoerd en zal opgaan in de wijzigingen die naar aanleiding van BEPS zullen worden voorgesteld.

6 De fiscale behandeling van eigen en vreemd vermogen

Voor de Vpb kent Duitsland slechts één renteaftrekbeperking, te weten de Zinsschranke.^[15] Volgens deze regeling is het saldo van verschuldigde en ontvangen rente van geldleningen op niveau van een onderneming niet aftrekbaar voor zover dit 30% van de fiscale EBITDA te boven gaat, tenzij het negatieve rentesaldo niet meer bedraagt dan € 3 mln. (€ 3-mln.-escape), de onderneming niet tot een groep behoort (stand-alone-escape), of de ratio tussen het eigen vermogen en het totale vermogen van de onderneming gelijk of beter is dan de concernratio (concernratio-escape). De Duitse Zinsschranke geldt zowel in de IB- als in de Vpb-sfeer en moet per onderneming worden toegepast. De Duitse variant van de fiscale eenheid, de zogenoemde Organschaft, geldt als één onderneming. Een vaste inrichting wordt niet aangemerkt als een zelfstandige onderneming.

De rente die volgens de Zinsschranke in een jaar niet mag worden afgetrokken wordt naar het volgende jaar voortgewenteld en in dat jaar aangemerkt als verschuldigde rente. Deze mogelijkheid tot voortwenteling is in de tijd onbeperkt, maar er zijn bepaalde uitzonderingen.

Er lopen op dit moment meerdere zaken bij het Bundesfinanzhof (BFH) over vraag of de Zinsschranke in strijd met de Duitse grondwet is. Sommige zaken betreffen de Zinsschranke in haar geheel, waarbij de vraag wordt gesteld of deze regeling in strijd komt met het zogenoemde objectieve netto-principe. Volgens dat principe brengt het draagkrachtbeginsel mee dat kosten die verband houden met een inkomstenbron in aftrek moeten worden toegestaan.^[16] Daarnaast zijn sommige procedures toegespitst op bepaalde elementen van de Zinsschranke, bijvoorbeeld de concernratio-escape en de stand-alone-escape. Het BFH heeft reeds in het kader van een summier toetsing geoordeeld dat het betwijfelt of de Zinsschranke de grondwettelijke toets kan doorstaan.^[17]

7 Verschillen tussen belastingheffing van ondernemers en niet-ondernemers

Anders dan Nederland kent Duitsland niet een groot aantal fiscale faciliteiten voor ondernemers. De problematiek van zzp'ers is in Duitsland ook bekend ("Scheinselbständigkeit"), maar de achtergrond van deze problematiek ligt niet zozeer in de fiscale faciliteiten als in de relatief hoge werkgeversbijdragen voor de Duitse sociale zekerheid. Om die reden bestaat er de nodige druk van werkgevers om de werknemers als zzp'ers in dienst te willen nemen.

Binnen de verschillende rechtsvormen, waarin ondernemingen kunnen worden gedreven, streeft Duitsland zo veel mogelijk een neutrale belastingheffing na. Traditioneel werden in Duitsland veel ondernemingen via fiscaal transparante personenvennootschappen gedreven, omdat de IB-druk in de IB voor winst uit onderneming veelal aantrekkelijker was dan de gecombineerde Vpb- en IB-druk bij kapitaalvennootschappen. Als gevolg van de aanzienlijke tariefsverlagingen in de Duitse Vpb en de invoering van het Teileinkünfteverfahren is de keuze voor een kapitaalvennootschap — afhankelijk van winstniveau en opnamebehoeften — fiscaal een stuk aantrekkelijker geworden. Om de neutraliteit tussen beide ondernemingsvormen te waarborgen, is voor ondernemingen in de IB in 2008 een optiemogelijkheid geschapen om ook in twee stappen winstbelasting te betalen (een laag tarief bij oppotting en een bijheffing bij latere uitkering). Deze regeling, de zogenoemde Thesaurierungsbegünstigung^[18], is uitermate complex en heeft ook nogal wat kritiek ontvangen, maar is tot op heden niet aangepast.

8 Erfbelasting

Net als in Nederland heeft ook in Duitsland de hoogste rechter (Bundesverfassungsgericht) over de bedrijfsopvolgingsfaciliteit (BOF) in het licht van het gelijkheidsbeginsel moeten oordelen. De Duitse rechter achtte de Duitse BOF in principe aanvaardbaar, maar heeft ook geoordeeld dat de BOF moet worden aangepast met betrekking tot (i)

de regeling voor het (mede) faciliteren van beleggingsvermogen in geval van aandelen, (ii) de te zware eisen voor kleine ondernemingen en (iii) het faciliteren van grote vermogens zonder nadere voorwaarden.^[19] De Duitse wetgever heeft inmiddels gereageerd met een wetsvoorstel.^[20] Het voorstel houdt kort gezegd in dat in de toekomst alleen nog het kwalificerende deel van het vermogen onder de Duitse BOF valt, dat wil zeggen het vermogen dat grotendeels dienstbaar is aan de onderneming. Tot nu toe was het mogelijk om een onderneming met minder dan 50% beleggingsvermogen volledig onder de Duitse BOF te brengen. Daarnaast hoeven volgens het wetsvoorstel de erven van ondernemingen met minder dan 20 werknemers in de toekomst niet meer aan de eis te voldoen dat de loonsom een aantal jaren op hetzelfde niveau moet blijven. In geval van grote vermogens boven de € 26 mln. moeten de erven volgens het wetsvoorstel in de toekomst bewijzen dat zij persoonlijk niet in staat zijn om de erfbelastingsschuld uit middelen die niet uit de overgedragen onderneming afkomstig zijn te betalen. Alleen in dat geval wordt de erfbelasting voor het deel dat niet “uit privé” kan worden betaald, kwijtgescholden. In plaats van deze zogenoemde Verschonungsbedarfsprüfung kan ook voor een forfaitair bepaalde vermindering van de faciliteit worden gekozen.^[21] Op dit moment wordt over het wetsvoorstel nog hevig gediscussieerd en het is nog niet duidelijk of het in deze vorm daadwerkelijk van kracht zal worden.

9 Het internationale vestigingsklimaat

In tegenstelling tot landen zoals Nederland, Luxemburg of Ierland is Duitsland qua internationaal vestigingsklimaat met name georiënteerd op het niet-verliezen van belastingsubstraat in plaats van het aantrekken van buitenlandse investeerders via fiscale faciliteiten. Alle hierna te bespreken ontwikkelingen kunnen in het licht van deze doelstelling worden gezien.

9.1 Duits standaardverdrag

Enigszins verrassend werd in 2013 een Duits modelverdrag gepubliceerd^[22], waaruit de insteek van Duitsland bij de onderhandelingen van belastingverdragen kan worden afgeleid. Opvallend is dat voor het overgrote gedeelte van het modelverdrag het OESO-modelverdrag wordt gevolgd. Slechts op een bescheiden aantal onderdelen is een eigen Duitse invulling gegeven, die voornamelijk terug te voeren is op het beschermen van de Duitse schatkist. Belangrijkste Duitse afwijkingen van het OESO-modelverdrag: (i) een aanmerkelijkbelangvoorbehoud voor emigranten, (ii) een bronheffing voor pensioenen, (iii) een doorwerking van nationale antimisbruikbepalingen in het belastingverdrag, en (iv) het kunnen toepassen van de Duitse CFC-regels (“Außensteuergesetz”) ook op inkomsten die onder het belastingverdrag worden toegewezen aan de andere staat. Daarnaast valt op dat de Duitse voorkomingsregeling ook voorzien is van de nodige antimisbruikbepalingen.

9.2 Nederlands-Duits belastingverdrag

Hoewel het nieuwe Nederlands-Duitse belastingverdrag dateert van voor het verschijnen van het Duitse modelverdrag, zien wij alle Duitse bijzonderheden uit dit modelverdrag ook terugkomen in dit verdrag. Datzelfde geldt overigens voor het nieuwe belastingverdrag tussen Luxemburg en Duitsland dat eveneens in 2012 werd afgesloten. In tegenstelling tot Luxemburg is het Nederland wel gelukt op enige punten een inperking aan te brengen in de ongebreidelde doorwerking van de Duitse antimisbruikbepalingen onder het belastingverdrag.^[23] Als gevolg van de langlopende parlementaire behandeling in Nederland, is het nieuwe belastingverdrag met Duitsland pas recent geratificeerd en zal per 1 januari 2016 van toepassing zijn. Er geldt overigens een overgangsregeling van één jaar, waardoor belastingplichtigen die nog de voordelen van het oude verdrag willen genieten, op verzoek nog de werking van het nieuwe verdrag tot 1 januari 2017 kunnen uitstellen.

9.3 Transfer pricing

Ook op transfer pricing-gebied is Duitsland, evenals Nederland, een OESO-adept, en wellicht ook voorloper. Aangezien de OESO de afgelopen tijd juist op dit gebied veel actie heeft ondernomen, zijn deze ontwikkelingen ook terug te vinden in de Duitse wetgevingsinitiatieven. Als gevolg van een arrest van het BFH uit 2001 zijn met ingang van het jaar 2003 strenge documentatieverplichtingen ingevoerd, die — naast omkering van de bewijslast — ook een eigen boetestelsel kennen. Ook in Duitsland is het arm's length-beginsel relatief laat (in 2008) in de Duitse wetgeving opgenomen (§ 1 AStG). Als gevolg van deze wetswijzigingen (Unternehmensteuerreform 2008) heeft Duitsland uitvoerige uitvoeringsvoorschriften ingevoerd die op veel kritiek zijn gestuit vanwege hun afwijkingen van de OESO TP Guidelines.

Het gaat dan met name om de Duitse regels bij de overdracht van economische functies naar het buitenland (Transferpakket)^[24]. Meest opvallende elementen uit deze regelgeving betreffen de berekeningsystematiek van overgedragen winstpotentieel en een automatisch veronderstelde prijsaanpassingsclausule bij de overdracht van immateriële vaste activa. De Duitse belastingdienst is de laatste jaren zeer genegen om APA's af te sluiten, waarbij — in afwijking van Nederland — in het algemeen geen unilaterale APA's worden afgesloten maar enkel bilaterale c.q. multilaterale. Evenals voor andere verzoeken vooraf (verbindliche Auskünfte) geldt dat APA's niet kosteloos zijn, maar gelden er bepaalde fees.

Vanwege de voorloper-rol die Duitsland op het gebied van transfer pricing binnen de OESO de afgelopen jaren heeft vervuld, zijn er de komende tijd niet al te veel ontwikkelingen te verwachten. Grote uitzondering vormen uiteraard die transfer pricing ontwikkelingen die voortvloeien uit het BEPS-project (zie hierna in onderdeel 9.6). Te denken valt dan in eerste instantie aan de country-by-country reporting en de TP Master-file verplichtingen. In een later stadium zullen uiteraard de aanpassingen aan de OESO TP Guidelines in de Duitse wetgeving verwerkt moeten worden.

9.4 AOA

Duitsland heeft de nieuwe OESO-winsttoerekeningsregels voor vaste inrichtingen (Authorized OECD Approach; AOA) in 2013 in de wetgeving opgenomen. Eind 2014 zijn de daarbij behorende uitvoeringsregels (Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnungen) gepubliceerd. De Duitse uitvoeringsregels volgen voor het overgrote deel de door de OESO ontwikkelde tweestapsmethode. Interessant zijn met name die punten waar de OESO keuzemogelijkheden biedt, zoals bijvoorbeeld bij de toerekening van eigen en vreemd vermogen. Dit mede in het licht van het nieuwe Duits-Nederlandse belastingverdrag, waarin het nieuwe art. 7 OESO-modelverdrag is opgenomen, en de keuze die het Nederlandse Ministerie van Financiën heeft gemaakt in het winstlocatiebesluit van januari 2011.^[25] Het gaat de omvang en insteek van deze bijdrage ver te buiten om in te gaan op alle detailverschillen, maar met name bij de toedeling van eigen en vreemd vermogen lijkt Duitsland te kiezen voor een andere systematiek dan Nederland. Gaat Nederland uit van de “capital allocation approach” (eigen vermogen) en de “fungibility approach” (vreemd vermogen), Duitsland kiest bij buitenlandse vaste inrichtingen van Duitse ondernemingen^[26] in eerste instantie voor de “thin capitalization approach” respectievelijk de “tracing approach”.^[27]

9.5 Exitheffingen

Voor de emigratie van aanmerkelijkbelanghouders kende Duitsland al sinds 2006 een exitheffing, die in 2008 gedeeltelijk EU-proof (renteloos uitstel van betaling zonder zekerheidsstelling bij emigratie naar een EU-lidstaat) is gemaakt. Recent is deze regeling nog verder EU-proof gemaakt als gevolg van het arrest van het Hof van Justitie in de DMC-zaak.^[28] Een methode om de exitheffing bij emigratie van aanmerkelijkbelanghouders te omzeilen, was de inbreng (vóór emigratie) van het aanmerkelijkbelangpakket in een Duitse personenvennootschap. Om deze “truc” tegen te gaan is in 2013 § 50i Einkommensteuergesetz (EStG) ingevoerd. Deze regeling is in 2014 nogmaals aangescherpt. Algemene kritiek luidt dat deze regeling een “treaty override” inhoudt. Voor de vraag of een “treaty override” in strijd is met de Duitse grondwet (Bundesverfassungsgericht) loopt momenteel een procedure, die met spanning wordt afgewacht.

Voor de overbrenging van ondernemingen kent Duitsland — net als Nederland — een directe afrekening aan de grens. Voor de overbrenging van bedrijfsmiddelen naar een vaste inrichting in een EU-lidstaat bestaat de mogelijkheid (§ 4g EStG) om de winstrealisatie in vijf gelijke jaarmoten te verdelen. In de DMC-zaak heeft het Hof van Justitie EU geoordeeld dat deze regeling niet in strijd met is met EU-recht.

9.6 BEPS

Het zal de lezer niet verbazen dat Duitsland één van de groot ondersteuners van het BEPS-project is. Op de website van het Duitse Bundesfinanzministerium^[29] wordt als typerend voorbeeld van BEPS genoemd de huidige Patentbox-regelingen van een aantal landen, waarbij zonder al te veel beperkingen fiscale faciliteiten voor royalty-inkomsten konden worden aangeboden. Duitsland begroet dan ook de duidelijke grenzen die als gevolg van het BEPS-project worden gesteld aan de Patentbox-regelingen. Van deze website kan ook worden afgeleid dat de Duitse regering zich nog beraadt welke wettelijke maatregelen als gevolg van de definitieve rapporten nog dienen te worden genomen. In elk geval wordt er een wettelijke regeling verwacht ter implementatie van de country-by-country reporting en de transfer pricing documentatieverplichtingen (master file). In de literatuur wordt in zijn algemeenheid de mening vertegenwoordigd dat Duitsland weinig hoeft te doen om aan de BEPS-rapporten te voldoen: Duitsland kent al vele jaren een CFC-regeling, en heeft de laatste jaren ook antimisbruikbepalingen tegen hybride financieringsvormen en excessieve renteaftrek (Zinsschranke; zie hiervoor in onderdeel 6) ingevoerd. Recent heeft de deelstaat Hessen ook een initiatief gelanceerd om een algemene aftrekbeperking voor royaltybetalingen in te voeren (Lizenzschranke). Het is echter op dit moment nog twijfelachtig of dit initiatief zal worden opgepakt door de Duitse regering of het Duitse parlement.

10 Conclusies

De conclusie uit het bovenstaande kan zijn dat er in Duitsland weinig structurele hervormingen op stapel staan voor de korte termijn. De Duitse wetgever reageert op maatschappelijke ontwikkelingen, maar de reacties hebben een hoog antimisbruikgehalte, waarbij behoud van belastingopbrengsten op de voorgrond staat. Qua modernisering van het aangifteproces is Duitsland bezig een grote inhaalslag te maken. Afgezien van de country-by-country reporting en de TP-documentatieverplichtingen zijn er vanuit de BEPS-rapporten weinig wetswijzigingen te verwachten.

Voetnoten

[1]

Mevr. dr. A.C. Breuer LL.M is werkzaam als belastingadviseur bij Loyens & Loeff, Amsterdam, alsmede verbonden aan de capaciteitsgroep belastingrecht van de Universiteit van Leiden. Prof. dr. A.J.A. Stevens is hoogleraar internationaal belastingrecht aan de Erasmus Universiteit Rotterdam, alsmede of counsel bij Loyens & Loeff, Rotterdam. Beiden zijn lid van de Loyens & Loeff German Desk.

[2]

Monatsbericht des BMF, November 2015, Tabelle 10 (te vinden op www.bundesfinanzministerium.de).

[3]

Zie in dit kader bijvoorbeeld de inleiding van het 'Groenboek over de toekomst van de btw' van de Europese Commissie van 1 december 2010, COM(2010) 695 definitief.

[4]

Zie over de al dan niet afschaffing van de Gewerbesteuer uitgebreid A.J.A. Stevens, 'De Duitse Gewerbesteuer-anomalie in het veelkleurige land van de gemeentelijke belastingen?', in: Lofzang' op lokale heffingen (Monsma-bundel), Sdu Uitgevers (2009).

[5]

Zie bijvoorbeeld H. Weber-Grellet, 'Lenkungssteuern im Rechtssystem', Neue Juristische Wochenschrift 2001, 3657; P. Kirchhof u.a., Karlsruher Entwurf zur Reform des Einkommensteuergesetzes, 2001, p. 20.

[6]

Zie voor de verbruiksbelastingen F. Kirchhof, 'Verbrauchsteuern im Lichte des Verfassungsrechts', BetriebsBerater 2015, p. 278.

[7]

Zie § 6 lid 1 nr. 4 EStG, ingevoerd per 1 januari 2014.

[8]

I. Schlie, C. Spengel & C. Malke, 'Generalthema 1: Steuerliche Anreize für Forschung und Entwicklung (F&E)', IStR 2015, p. 570.

[9]

Bundesministerium der Finanzen, „Deutschland und Großbritannien unterbreiten gemeinsamen Vorschlag zu Patentboxen“, Pressemitteilung nr. 47/2014.

[10]

In 2015 hebben meer dan 18 miljoen burgers in Duitsland een elektronische aangifte IB ingediend, ten opzichte van 8,6 miljoen in 2010. Zie www.elster.de/elster_stat_nw.php.

[11]

R. Kleemann, 'Mit vorausgefüllter Steuererklärung und Vollmachtsdatenbank fit für die Zukunft', DStR 2013, p. 2721 e.v.

[12]

Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens v. 28 augustus 2015 (te vinden op www.bundesfinanzministerium.de).

[13]

H. Vinken, 'Vollmachtsdatenbank und vorausgefüllte Steuererklärung', DStR 2012, p. 1205.

[14]

Entwurf eines Gesetzes zur Reform der Investmentbesteuerung (te vinden op www.bundesfinanzministerium.de).

[15]

Over de Zinsschranke is inmiddels veel gepubliceerd, zie bijvoorbeeld Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung, Verlag C.H. Beck, 2011, p. 980 e.v.; Elswijker, 'De Duitse earningsstrippingmaatregel: een (goede) optie voor Nederland?', WFR 2012/182 e.v.

[16]

S. Schneider: 'Verfassungsrechtliche Grundlagen und Grenzen des objektiven Nettoprinzips', Beihefter zu DStR 34 2009, p. 87 e.v.

[17]

BFH van 18 december 2013, I B 85/13, DStR 2014, p. 788.

[18]

Zie over deze regeling uitvoerig Breuer/Stevens, 'De Duitse Thesuarieringsbegünstigung voor IB-ondernemingen: model voor Nederland?', in: Rijkersbundel, Tilburg University (Tilburg, 2013), p. 371 e.v.

[19]

BVerfG v. 17 december 2014, 1 BvL 21/12, NJW 2015, 303; G. Kirchhof, 'Verfassungsrechtliche Grenzen der Erbschaftsteuerreform und eine auf die Leistungsfähigkeit ausgerichtete "Bedürfnisprüfung"', DStR 2015, p. 1473 e.v.

[20]

Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, BT Drs. 18/5923.

[\[21\]](#)

Zie L. Korezkij, 'Erbschaftsteuerreform: Erste Überlegungen zum Referentenentwurf', DStR 2015, p. 1337 en G. Kirchhof, 'Verfassungsrechtliche Grenzen der Erbschaftsteuerreform und eine auf die Leistungsfähigkeit ausgerichtete "Bedürfnisprüfung"', DStR 2015, p. 1473 e.v.

[\[22\]](#)

Dit modelverdrag is te downloaden via de site van het Bundesfinanzministerium (www.bundesfinanzministerium.de), onder Steuern-International-Allgemeine Informationen. Het modelverdrag wordt uitvoerig besproken door Lüdicke, "Anmerkungen zur deutschen Verhandlungsgrundlage für DBA", IStR-Beihefter, 2013/10.

[\[23\]](#)

Zie voor deze punten o.a. Spierts, 'Inwonerschap, hybride entiteiten en voorkoming van misbruik in het nieuwe belastingverdrag met Duitsland', *MBB* 2012/8, p. 270 e.v.

[\[24\]](#)

Zie voor de TP- en overige wijzigingen als gevolg van de invoering van de Unternehmensteuerreform 2008 uitgebreider Van Helvoirt/Spierts/Stevens, 'De Duitse Unternehmensteuerreform 2008: een overzicht', *WFR* 2008/834 e.v.

[\[25\]](#)

Besluit van 15 januari 2011, nr. IFZ2010/457M (winstallocatie vaste inrichtingen).

[\[26\]](#)

Bij Duitse vaste inrichtingen van buitenlandse ondernemingen kiest Duitsland ook voor de capital allocation approach. In de literatuur is er veel kritiek op deze inconsistente keuze bij Duitse en buitenlandse vaste richtingen.

[\[27\]](#)

Zie de paragrafen 12 t/m 14 BsGAV. Voor een overzicht van de nieuwe uitvoeringsregels kan worden verwezen naar Löffler/Schlarmann/Behrens, 'Begründung und Besteuerung ausländischer Betriebsstätten', *DWS Merkblatt* 7/2015, onderdeel D.

[\[28\]](#)

HvJ EU 23 januari 2014, nr. C-164/12, ECLI:EU:C:2014:20.

[\[29\]](#)

www.bundesfinanzministerium.de: FAQ BEPS.