

VOORWOORD

“Het gras is vaak groener bij de burens”. Of dit zo is op het gebied van de vennootschapsbelasting zal blijken uit mijn onderzoek. Ik heb onderzocht of bepaalde leerstukken of rechtsregels in de huidige Duitse winstbelasting van lichamen (de *Körperschaftsteuer* en indien interessant de *Gewerbesteuer*) een inspiratie kunnen zijn voor de Nederlandse vennootschapsbelasting.

Wetenschap

De vennootschapsbelasting die we heden ten dage kennen is ontstaan in de jaren veertig van de vorige eeuw. De wortels van onze huidige winstbelasting van lichamen (net als overigens die van de inkomsten- en loonbelasting) gaan terug naar de Duitse bezetting. Sindsdien zijn de hoofdlijnen van deze belasting vrijwel onveranderd gebleven. Dat geldt zeker niet als de vennootschapsbelastingregels in detail worden bekeken. In de loop der jaren is onze vennootschapsbelastingwet om uiteenlopende redenen (bijvoorbeeld gewenste tariefsverlagingen in combinatie met grondslagverbredingen, bestrijding van misbruik, het voldoen aan EU-wetgeving, politieke, instrumentele en conjuncturele) gewijzigd. Hoe heeft de winstbelasting van lichamen zich ontwikkeld in Duitsland? Een rechtsvergelijking met Duitsland op dit gebied leidt mijns inziens tot een vermeerdering van kennis die gebruikt kan worden ter verhoging van de kwaliteit van ons eigen vennootschapsbelastingstelsel. Naarmate onze rechtsvergelijkende kennis toeneemt, ligt het voor de hand dat er meer alternatieven worden ontdekt voor de oplossing van de meest uiteenlopende discussiepunten in de vennootschapsbelasting. Niet alleen komen de verdiensten en tekortkomingen van ons eigen recht beter naar voren, maar bovendien zou gebruik kunnen worden gemaakt van leerstukken of rechtsregels die elders met vrucht worden gehanteerd.

Praktijkgericht

Naast de wetenschappelijke invalshoek biedt dit onderzoek mijns inziens ook tal van nuttige handreikingen voor de praktijk. Alle hoofdzaken met betrekking tot de Duitse winstbelasting van lichamen staan in de Nederlandse taal uitgelegd met daarbij de Duitse vertaling van de belangrijkste trefwoorden tussen haken schuin gedrukt. Ieder hoofdstuk wordt afgesloten met een schematisch overzicht waarin de overeenkomsten en verschillen tussen Nederland en Duitsland in één oogopslag duidelijk worden. Voor veel fiscalisten zullen daarnaast de literatuurverwijzingen

van waarde zijn. Vrijwel alle Nederlandstalige literatuur die over het desbetreffende leerstuk uit de Duitse winstbelasting van lichamen gaat, staat daar genoemd, zodat voor gedetailleerde informatie over het desbetreffende leerstuk makkelijk nadere informatie kan worden gevonden. Verder biedt hoofdstuk 2 een inkijk in de achtergronden en het fiscale krachtenveld rondom de winstbelasting in beide landen. Hierbij wordt bijvoorbeeld ingegaan op de totstandkoming van Nederlandse en Duitse fiscale wetgeving, (grondwettelijke) toetsing door Duitse rechters en op het uitvoeringsbeleid van de Belastingdienst, respectievelijk *Finanzverwaltung*. Tot slot mag mijns inziens niet onvermeld blijven de uitleg in hoofdstuk 1.6.3.1 hoe Duitse wetten, parlementaire stukken, jurisprudentie en literatuur gezocht, gevonden en gelezen kunnen worden.

Het onderzoek is afgerond op 1 april 2018. Met fiscale ontwikkelingen van na deze datum is geen rekening gehouden.

INHOUDSOPGAVE

Voorwoord / V

Lijst van gebruikte afkortingen / XIX

HOOFDSTUK 1

Inleiding / 1

- 1.1 Aanleiding voor het onderzoek / 1
- 1.2 Relevantie van het onderzoek / 2
 - 1.2.1 Waarom een rechtsvergelijkend onderzoek met een ander land / 2
 - 1.2.1.1 Wetenschappelijke relevantie / 2
 - 1.2.1.2 Maatschappelijke relevantie / 3
 - 1.2.1.3 Relevantie voor de fiscale praktijk / 5
 - 1.2.2 Waarom Duitsland? / 5
 - 1.2.2.1 Het Duitse (belasting)recht / 5
 - 1.2.2.2 Handelsrelatie / 7
 - 1.2.2.3 Politieke betrekkingen / 7
 - 1.2.2.4 Internationale verhoudingen / 7
- 1.3 Onderzoeksvraag / 8
 - 1.3.1 De gebruikte termen uit de onderzoeksvraag en toetsingscriteria / 9
 - 1.3.1.1 Rechtsregels / 9
 - 1.3.1.2 Duitse winstbelasting van lichamen / 9
 - 1.3.1.3 Lichamen / 10
 - 1.3.1.4 Vennootschapsbelasting / 11
 - 1.3.1.5 Aanbevelenswaardig / 11
 - 1.3.2 Toetsingskader / 12
 - 1.3.2.1 Nota Zicht op wetgeving / 12
 - 1.3.2.1.1 Rechtmatigheid en verwerkelijking van rechtsbeginselen / 13
 - 1.3.2.1.2 Doeltreffendheid (effectiviteit) en doelmatigheid (efficiëntie) / 13
 - 1.3.2.1.3 Subsidiariteit en evenredigheid (vereiste van proportionaliteit) / 14
 - 1.3.2.1.4 Uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid / 14
 - 1.3.2.1.5 Onderlinge afstemming / 14
 - 1.3.2.1.6 Eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid / 14
 - 1.3.2.2 Toetsingskader Raad van State / 15
 - 1.3.2.2.1 Beleidsanalytische toets / 15
 - 1.3.2.2.2 Juridische toets / 15
 - 1.3.2.2.3 Wetstechnische toets / 15

1.3.2.3	Toetsingskader NOB / 16
1.3.2.4	De gebruikte toetsingscriteria in dit onderzoek / 16
1.3.2.4.1	Het inpassen in de Nederlandse vennootschapsbelasting / 16
1.3.2.4.2	Het toetsen van (bestaande) Nederlandse discussiepunten aan kwaliteitseisen / 16
1.3.2.4.3	Het toetsen van de aanbevelenswaardigheid van Duitse rechtsregels / 19
1.3.2.4.4	Rangorde / 19
1.3.3	Belang van de onderzoeksvraag / 20
1.4	Opbouw van het onderzoek en de vaststelling van de discussiepunten / 20
1.5	Afbakening van het onderzoek / 23
1.6	Werkwijze en methode van het onderzoek / 24
1.6.1	Rechtsvergelijkende methode / 24
1.6.2	Historisch en positiefrechtelijk onderzoek / 25
1.6.3	Parlementair-, jurisprudentie- en literatuuronderzoek / 26
1.6.3.1	Het zoeken, vinden, beoordelen en weergeven van Duitse wetgeving, parlementaire stukken, jurisprudentie en literatuur / 26
1.6.4	Taalkeuze / 29
1.7	Schematische weergave van het onderzoek / 30

HOOFDSTUK 2

Het fiscale krachtenveld / 31

2.1	Inleiding / 31
2.2	Demografische, staatsrechtelijke en bestuurlijke gegevens / 32
2.3	Economische factoren / 32
2.3.1	Vestigingsklimaat / 33
2.3.2	Familieondernemingen en personenvennootschappen / 36
2.3.3	Economische invalshoek in het belastingrecht / 37
2.4	Maatschappelijke ontwikkelingen / 39
2.4.1	Corporate governance / 39
2.4.2	Fair share (moraliteit) / 40
2.5	Culturele invloeden / 41
2.6	Politieke invloeden / 42
2.7	Europese fiscale ontwikkelingen / 44
2.7.1	Inleiding / 44
2.7.2	Primair EU-recht / 44
2.7.3	Secundair EU-recht / 45
2.7.4	Voorstellen voor harmonisatie van de winstbelastingen in Europa / 46
2.7.4.1	C(C)CTB / 46
2.7.4.2	Antibelastingontwikkelingsrichtlijnen (Anti-Tax Avoidance Directive I and II) / 48
2.7.5	Beschouwing / 50
2.8	Internationale fiscale ontwikkelingen (BEPS) / 51
2.9	Het ontstaan en de toetsing van fiscale wetgeving / 55

2.9.1	De wetgever / 55
2.9.2	De rechterlijke macht / 58
2.9.2.1	Toetsen aan de grondwet en beginselen / 59
2.10	De uitvoering van fiscale wetgeving / 62
2.10.1	Belastingdienst versus Finanzverwaltung / 62
2.10.2	Horizontaal toezicht versus Zeitnahe Betriebsprüfung / 64
2.10.3	Rulingbeleid / 66
2.10.4	Beschouwing / 68
2.11	Andere rechtsgebieden / 71
2.12	Beschouwing en conclusie / 71
2.13	Schematische weergave / 75

HOOFDSTUK 3

De winstbelasting van lichamen in Nederland en Duitsland / 77

3.1	Inleiding / 77
3.2	Nederland / 78
3.2.1	Huidige winstbelasting van lichamen / 78
3.2.1.1	Vennootschapsbelasting / 78
3.2.1.2	Belang ten opzichte van totale opbrengst / 79
3.2.2	Historische ontwikkeling / 79
3.2.3	Rechtsgrondslag / 81
3.2.4	Relatie met de inkomstenbelasting / 82
3.2.5	Discussiepunten over de vennootschapsbelasting als winstbelasting van lichamen en relatie met de inkomstenbelasting / 84
3.2.5.1	Geen eenduidige rechtsgrondslag / 84
3.2.5.2	Rechtsvormneutrale ondernemingswinstbelasting / 85
3.2.5.3	Grotere rol voor gemeentelijke belastingen (invoering van een Gewerbesteuer?) / 88
3.3	Duitsland / 91
3.3.1	Huidige winstbelasting van lichamen en tarief / 91
3.3.1.1	Körperschaftsteuer / 91
3.3.1.2	Gewerbesteuer / 92
3.3.1.3	Solidaritätszuschlag / 94
3.3.1.4	Totale winstbelastingdruk voor lichamen / 95
3.3.1.5	Belang ten opzichte van de totale opbrengst / 95
3.3.2	Historische ontwikkeling / 95
3.3.3	Rechtsgrondslag / 97
3.3.4	Relatie met de inkomstenbelasting / 99
3.3.4.1	Ondernemingswinstbelasting; Thesaurierungsbegünstigung / 102
3.4	Beschouwing /conclusie / 104
3.4.1	In beide landen geen eenduidige rechtsgrondslag / 106
3.4.2	De Thesaurierungsbegünstigung, iets voor Nederland? / 107

- 3.4.3 De Gewerbesteuer, iets voor Nederland? / 109
- 3.5 Schematisch overzicht / 111

HOOFDSTUK 4

Subjectieve belastingplicht en vrijstellingen / 115

- 4.1 Inleiding / 115
- 4.2 Nederland / 116
 - 4.2.1 Binnenlandse belastingplicht / 116
 - 4.2.1.1 Historie / 116
 - 4.2.1.2 Aanknopingspunt voor belastingplicht / 117
 - 4.2.1.3 Vestigingsplaats / 118
 - 4.2.1.4 Onbeperkt binnenlands belastingplichtig / 119
 - 4.2.1.4.1 NV / 120
 - 4.2.1.4.2 BV / 120
 - 4.2.1.4.3 Open CV / 120
 - 4.2.1.4.4 Andere vennootschappen met (deels) in aandelen verdeeld kapitaal / 122
 - 4.2.1.4.5 Coöperaties en verenigingen op coöperatieve grondslag / 123
 - 4.2.1.4.6 Onderlinge waarborgmaatschappijen en verenigingen welke op onderlinge grondslag als verzekeraar of bank optreden / 124
 - 4.2.1.4.7 Verenigingen en stichtingen die op de voet van de Woningwet bij Koninklijk besluit zijn toegelaten als instellingen die in het belang van de volkshuisvesting werkzaam zijn / 124
 - 4.2.1.4.8 Open fonds voor gemene rekening / 124
 - 4.2.1.5 Beperkt binnenlands belastingplichtig / 125
 - 4.2.1.5.1 Verenigingen en stichtingen / 126
 - 4.2.1.5.2 Andere dan publiekrechtelijke rechtspersonen / 127
 - 4.2.1.5.3 Overheidslichamen / 127
 - 4.2.2 Subjectieve vrijstellingen / 127
 - 4.2.3 Buitenlandse belastingplicht / 128
 - 4.2.4 Discussiepunten Nederlandse systematiek en invulling van de subjectieve vennootschapsbelastingplicht / 129
 - 4.2.4.1 Aanknopingspunten subjectieve belastingplicht onbeperkt binnenlands belastingplichtigen / 129
 - 4.2.4.1.1 Rechtspersoonlijkheid en verhandelbare participaties geen dragende rechtsgrond / 130
 - 4.2.4.1.2 Onoverzichtelijke en onduidelijke uitleg criterium “vrije verhandelbaarheid” / 131
 - 4.2.4.2 Het onderscheid tussen onbeperkte en beperkte belastingplicht / 133
- 4.3 Duitsland / 136
 - 4.3.1 Binnenlandse belastingplicht / 136
 - 4.3.1.1 Historie / 136
 - 4.3.1.2 Aanknopingspunt voor belastingplicht / 137
 - 4.3.1.3 Vestigingsplaats / 138
 - 4.3.1.4 Onbeperkt binnenlands belastingplichtig / 138

- 4.3.1.4.1 Aktiengesellschaft (AG) / 139
- 4.3.1.4.2 Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) / 139
- 4.3.1.4.3 Kommanditgesellschaft auf Aktien (KG auf Aktien) / 139
- 4.3.1.4.4 Naar buitenlands recht opgericht / 140
- 4.3.1.4.5 Genossenschaften einschließlich der Europäischen Genossenschaften / 142
- 4.3.1.4.6 Versicherungs- und Pensionsfondsvereine auf Gegenseitigkeit / 142
- 4.3.1.4.7 Sonstige juristische Personen des privaten Rechts / 142
- 4.3.1.4.8 Nichtrechtsfähige Vereine, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen des privaten Rechts / 142
- 4.3.1.4.9 Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts. / 142
- 4.3.1.5 Beperkt binnenlands belastingplichtig / 143
- 4.3.2 Subjectieve en objectieve vrijstellingen / 143
- 4.3.3 Buitenlandse belastingplichtigen / 144
- 4.4 Beschouwing / conclusie / 144
- 4.4.1 Aanknopingspunten subjectieve belastingplicht / 145
- 4.4.2 Geen onderscheid tussen onbeperkte en beperkte belastingplicht; een optie voor Nederland? / 148
- 4.4.3 Schematisch overzicht huidige overeenkomsten en verschillen / 151

HOOFDSTUK 5

Fiscaal winstbegrip / 153

- 5.1 Inleiding / 153
- 5.2 Nederland / 155
 - 5.2.1 Object van heffing / 155
 - 5.2.1.1 Totaalwinst / 156
 - 5.2.1.1.1 Historische ontwikkeling en ratio / 156
 - 5.2.1.1.2 Huidige kenmerken / 156
 - 5.2.1.2 Jaarwinst en goed koopmansgebruik / 157
 - 5.2.1.2.1 Historische ontwikkeling en ratio / 157
 - 5.2.1.2.2 Huidige kenmerken / 158
 - 5.2.2 Verhouding tot het commerciële winstbegrip / 159
 - 5.2.2.1 Ontwikkeling commerciële winstbepaling / 159
 - 5.2.2.2 Ontwikkeling fiscale winstbepaling ten opzichte van commerciële winstbepaling / 160
 - 5.2.3 Discussiepunten Nederlandse invulling van gkg en aansluiting commerciële winstbegrip / 161
 - 5.2.3.1 Invulling van goed koopmansgebruik; “rule-based” versus “principle-based” / 162
 - 5.2.3.2 Aansluiting bij de commerciële winstbepaling / 166
- 5.3 Duitsland / 169
 - 5.3.1 Object van heffing / 169
 - 5.3.1.1 Totaalwinstbegrip en objektive Nettoprinzip / 169
 - 5.3.1.2 Jaarwinst / 172

5.3.2	Verhouding tot de commerciële jaarrekening / 173
5.3.2.1	Ontwikkeling commerciële winstbepaling / 173
5.3.2.2	Ontwikkeling fiscale winstbepaling ten opzichte commerciële winstbepaling / 174
5.4	Beschouwing / conclusie / 177
5.4.1	Een meer rule-based fiscaal winstbegrip; een optie voor Nederland? / 178
5.4.2	Meer aansluiting zoeken bij het commerciële winstbegrip; een optie voor Nederland? / 181
5.4.3	Schematisch overzicht huidige overeenkomsten en verschillen / 183
5.4.4	Bijlage: Fiscale correcties onzakelijk handelen (informele kapitaal (verdeckte Einlage) en verkapt dividend (verdeckte Gewinnausschüttung) / 184

HOOFDSTUK 6

Verliesverrekening / 187

6.1	Inleiding / 187
6.2	Nederland / 188
6.2.1	Verliesverrekeningstermijnen / 188
6.2.1.1	Historische ontwikkeling en ratio / 188
6.2.1.2	Huidige kenmerken / 189
6.2.2	Houdster- en financieringsverliezen / 190
6.2.2.1	Historische ontwikkeling en ratio / 190
6.2.2.2	Huidige kenmerken / 191
6.2.3	Handel in verlieslichamen / 192
6.2.3.1	Historische ontwikkeling en ratio / 192
6.2.3.2	Huidige kenmerken / 193
6.2.4	Discussiepunten Nederlandse verliesverrekeningsregels / 194
6.2.4.1	Verliesverrekeningstermijnen en de inbreuk op de totaalwinstgedachte / 194
6.2.4.2	Houdster- en financieringsverliezen / 197
6.2.4.3	De regel tegen handel in verlieslichamen en de inbreuk in de structuur / 198
6.3	Duitsland / 201
6.3.1	Verliesverrekeningstermijnen en Mindestbesteuerung / 201
6.3.2	Historische ontwikkeling en ratio / 201
6.3.2.1	Huidige kenmerken / 202
6.3.2.1.1	Mindestbesteuerung / 202
6.3.3	Geen houdster- en financieringsverliesregeling / 204
6.3.4	Handel in verlieslichamen (Mantelkaufregelung) / 205
6.3.4.1	Historische ontwikkeling en ratio / 205
6.3.4.2	Huidige kenmerken / 206
6.4	Beschouwing / conclusie / 210
6.4.1	Mindestbesteuerung gecombineerd met een onbeperkte voorwaartse verliesverrekening, een optie voor Nederland? / 211
6.4.2	Afschaffing houdster – en financieringsverliesregeling? / 214
6.4.3	De Mantelkaufregelung, een optie voor Nederland? / 215
6.4.4	Schematisch overzicht huidige overeenkomsten en verschillen / 217

HOOFDSTUK 7

Financiering, onzakelijke lening en renteaftrekbeperkingen / 219

- 7.1 Inleiding / 219
- 7.2 Nederland / 220
 - 7.2.1 Onderscheid tussen EV en VV / 220
 - 7.2.2 Onzakelijke lening / 222
 - 7.2.2.1 Historische ontwikkeling en ratio / 222
 - 7.2.2.2 Onder welke omstandigheden is sprake van een onzakelijke lening? / 223
 - 7.2.2.3 Fiscale gevolgen van de kwalificatie onzakelijke lening / 224
 - 7.2.2.4 Rente en de onzakelijke lening / 225
 - 7.2.3 Renteaftrekbeperkingen / 226
 - 7.2.3.1 Inleiding / 226
 - 7.2.3.2 Art. 8c Wet VPB 1969: Doorstroomvennootschap met te weinig substance / 227
 - 7.2.3.3 Art. 10a Wet VPB 1969: Winstdrainage / 228
 - 7.2.3.4 Art. 10b Wet VPB 1969: Internationale mismatches / 231
 - 7.2.3.5 Art. 13l Wet VPB 1969; Aftrekbeperking bovenmatige deelnemingsrente / 232
 - 7.2.3.6 Art. 15ad Wet VPB 1969; beperking van overnameholdingrente / 233
 - 7.2.4 Discussiepunten in Nederland omtrent de onzakelijke lening en renteaftrekbeperkingen / 235
 - 7.2.4.1 Onduidelijkheden omtrent de onzakelijke lening / 236
 - 7.2.4.2 Lappendeken aan Nederlandse renteaftrekbeperkingen / 238
 - 7.2.4.2.1 Ontwikkeling renteaftrekbeperkingen / 238
 - 7.2.4.2.2 Kritiek op de afzonderlijke renteaftrekbeperkingen / 239
 - 7.2.4.2.3 Kritiek op het naast elkaar bestaan en gebruik van specifieke renteaftrekbeperkingen / 241
 - 7.2.4.2.4 De EBITDA-regeling in de Antibelastingontwikkelingsrichtlijn / 243
- 7.3 Duitsland / 247
 - 7.3.1 Onderscheid tussen EV en VV / 247
 - 7.3.2 Onzakelijke lening / 248
 - 7.3.2.1 Historische ontwikkeling en ratio / 248
 - 7.3.2.2 Onder welke omstandigheden is sprake van een onzakelijke lening? / 249
 - 7.3.2.3 Fiscale gevolgen van de kwalificatie als onzakelijke lening? / 251
 - 7.3.2.4 Rente en de onzakelijke lening / 251
 - 7.3.2.5 Ervaring in Duitsland met de wettelijke invulling van de onzakelijke leningleer / 252
 - 7.3.3 Renteaftrekbeperkingen / 253
 - 7.3.3.1 Inleiding / 253
 - 7.3.3.2 Earningsstrippingmaatregel (EBITDA-regeling); Zinsschranke / 254
- 7.4 Beschouwing /conclusie / 260

- 7.4.1 Een wettelijke bepaling inzake de onzakelijke lening, een optie voor Nederland? / 261
- 7.4.2 De Duitse EBITDA-regeling; een optie voor Nederland? / 264
- 7.4.3 Schematisch overzicht huidige overeenkomsten en verschillen / 268

HOOFDSTUK 8

Deelnemingsvrijstelling / 271

- 8.1 Inleiding / 271
 - 8.1.1 Moeder-dochterrichtlijn / 272
- 8.2 Nederland / 273
 - 8.2.1 Historische ontwikkeling / 273
 - 8.2.2 Ratio / 275
 - 8.2.2.1 Binnenlandse deelnemingen / 275
 - 8.2.2.2 Buitenlandse deelnemingen (voorkoming dubbele belasting) / 276
 - 8.2.3 De huidige voorwaarden / 277
 - 8.2.3.1 Kwalificerende moeder-dochterverhouding en 5%-eis / 277
 - 8.2.3.2 Non-voorraadeis / 278
 - 8.2.3.3 Kwalificerende beleggingsdeelneming / 279
 - 8.2.3.3.1 Oogmerktoets / 279
 - 8.2.3.3.2 Onderworpenheidstoets / 280
 - 8.2.3.3.3 Bezittingentoets / 281
 - 8.2.3.4 Niet kwalificerende beleggingsdeelneming; deelnemingsverrekening / 281
 - 8.2.3.5 CFC- wetgeving in Nederland? / 282
 - 8.2.4 Vrijstelling van voordelen (winsten en verliezen) / 285
 - 8.2.4.1 Wat valt onder het begrip voordelen / 285
 - 8.2.4.2 Kosten die verband houden met de deelneming / 287
 - 8.2.4.2.1 Bruto- of nettovrijstelling / 287
 - 8.2.4.2.2 Het Bosal-arrest / 287
 - 8.2.4.3 Liquidatieverliesregeling / 288
 - 8.2.5 Compartimenteren / 288
 - 8.2.5.1 Inleiding / 288
 - 8.2.5.2 Historische ontwikkeling en ratio / 289
 - 8.2.5.3 De wet compartimenteringsreserve / 290
 - 8.2.5.3.1 Doelstelling / 290
 - 8.2.5.3.2 Vormen van de reserve / 290
 - 8.2.5.3.3 Heffingsmoment / 291
 - 8.2.5.3.4 Einde aandelenbelang / 291
 - 8.2.5.3.5 Terugwerkende kracht / 291
 - 8.2.6 Discussiepunten over de deelnemingsvrijstelling / 292
 - 8.2.6.1 Ne-bis-in-idem of verlengstukgedachte en de gevolgen ten aanzien van de voorwaarden en het vrij te stellen object / 292
 - 8.2.6.2 Compartimenteren / 298
- 8.3 Duitsland / 302

8.3.1	Historische ontwikkeling / 302
8.3.2	Ratio / 305
8.3.3	De huidige voorwaarden / 306
8.3.3.1	Kwalificerende moeder-dochterverhouding - bezitseis / 306
8.3.3.2	Non-voorraadeis / 308
8.3.3.3	Kwalificerende dochtermaatschappij / 308
8.3.3.3.1	CFC-wetgeving / 309
8.3.3.4	Niet kwalificerende dochtermaatschappij / 310
8.3.4	Vrijstelling van “voordelen” (winsten en verliezen) / 311
8.3.4.1	Wat valt onder het begrip voordelen / 311
8.3.4.2	Kosten die verband houden met de deelneming / 312
8.3.4.2.1	Bruto- of nettovrijstelling? / 312
8.3.4.3	Liquidatieverliesregeling / 313
8.3.5	Gewerbsteuer en deelnemingsvrijstelling / 313
8.3.6	Compartimenteren / 314
8.4	Beschouwing / conclusie / 316
8.4.1	De rechtsgrondslag van de deelnemingsvrijstelling en de gevolgen ten aanzien van voorwaarden en het vrij te stellen object / 316
8.4.2	Compartimentering / 322
8.4.3	Schematisch overzicht huidige overeenkomsten en verschillen / 324

HOOFDSTUK 9

Concerngedachte (fiscale eenheid – Organschaft) / 327

9.1	Inleiding / 327
9.2	Nederland / 328
9.2.1	Historische ontwikkeling / 328
9.2.2	Ratio / 330
9.2.3	De voorwaarden en reikwijdte / 332
9.2.3.1	Op verzoek; beperkte terugwerkende kracht van maximaal drie maanden / 333
9.2.3.2	Bezitseis / 334
9.2.3.3	Boekjareneis / 334
9.2.3.4	Zelfde-fiscale-regime-eis / 335
9.2.3.5	Vestigingsplaats / 335
9.2.3.5.1	Grensoverschrijdende fiscale eenheid mogelijk? / 335
9.2.3.6	Rechtsvormvereisten; moedermaatschappij en dochtermaatschappij / 338
9.2.3.7	Voorraadeis / 339
9.2.4	Regels en uitwerking bij het aangaan / 339
9.2.5	Regels en uitwerking tijdens het bestaan / 340
9.2.5.1	Opgaan-in-gedachte; één belastingplichtige / 340
9.2.5.2	Renteaftrekbepierking voor overnamerente / 342
9.2.5.3	Verliesverrekening / 342
9.2.5.3.1	Voorvoegingsverliezen / 343
9.2.5.3.2	Voorvoegingswinsten / 343

9.2.5.3.3	Verrekening van (fiscale eenheid) verliezen na verbreking van de fiscale eenheid / 344
9.2.5.3.4	Verrekening van (fiscale eenheid) winsten na verbreking van de fiscale eenheid / 345
9.2.6	Regels en uitwerking bij het beëindigen / de verbreking / 345
9.2.6.1	Sanctiebepaling art. 15ai Wet VPB 1969 / 345
9.2.7	Discussiepunten in Nederland omtrent het fiscale eenheidsregime / 346
9.2.7.1	De invloed van Europees recht op het fiscale eenheidsregime / 347
9.2.7.2	Alternatieven voor of naast het fiscale eenheidsregime / 350
9.3	Duitsland / 358
9.3.1	Historische ontwikkeling / 358
9.3.2	Ratio / 361
9.3.3	De voorwaarden en reikwijdte / 363
9.3.3.1	Op verzoek; Gewinnabführungsvertrag; terugwerkende kracht / 364
9.3.3.1.1	Gewinnabführungsvertrag / 364
9.3.3.2	Bezitseis / 365
9.3.3.3	Geen boekjaren eis / 366
9.3.3.4	Geen zelfde fiscale regime eis / 366
9.3.3.5	Rechtsvormvereisten; Organträger en Organgesellschaft / 366
9.3.3.6	Vestigingsplaats / 367
9.3.3.6.1	Grensoverschrijdende Organschaft mogelijk? / 367
9.3.3.7	Geen non-voorraad eis / 370
9.3.4	Regels en uitwerking bij het aangaan / 370
9.3.5	Regels en uitwerking tijdens het bestaan / 370
9.3.5.1	In beginsel geen opgaan-in (gedachte) / 370
9.3.5.2	Ausgleichzahlungen / 371
9.3.5.3	Mehr – en Minderabführungen / 371
9.3.5.4	Geen bepaling om overnamerente te beperken / 372
9.3.5.5	Verliesverrekening / 372
9.3.5.5.1	Voorvoegingsverliezen Organgesellschaft en Organträger / 373
9.3.5.5.2	Voorvoegingswinsten Organgesellschaft en Organträger / 373
9.3.5.5.3	Verrekening van (Organschaft)verliezen na beëindiging van de Organschaft / 373
9.3.5.5.4	Verrekening van (Organschaft)winsten na beëindiging van de Organschaft / 373
9.3.6	Regels en uitwerking bij het beëindigen / de verbreking / 374
9.4	Beschouwing / conclusie / 374
9.4.1	Het Organschaftregime, iets voor Nederland? / 375
9.4.2	Schematisch overzicht huidige overeenkomsten en verschillen / 381

HOOFDSTUK 10

Reorganisatiefaciliteiten (fusie en splitsing) / 385

10.1	Inleiding / 385
10.1.1	Fusierichtlijn / 386

10.2	Nederland / 388
10.2.1	Structuur; geen reorganisatiewet / 388
10.2.2	Historische ontwikkeling / 389
10.2.2.1	Aandelenfusie / 390
10.2.2.2	Bedrijfsfusie / 391
10.2.2.3	Juridische fusie / 392
10.2.2.4	Juridische splitsing / 392
10.2.3	Ratio / 393
10.2.4	De voorwaarden en reikwijdte / 394
10.2.4.1	Aandelenfusie / 394
10.2.4.2	Bedrijfsfusie / 395
10.2.4.3	Juridische fusie / 397
10.2.4.4	Juridische splitsing / 400
10.2.5	Discussiepunten in Nederland ten aanzien van de reorganisatiefaciliteiten / 402
10.2.5.1	Nederlandse wettekst versus Richtlijn / 403
10.2.5.1.1	Bedrijfsfusie: Onderneming versus tak van bedrijvigheid / 404
10.2.5.1.2	Antimisbruikbepaling / 405
10.2.5.2	Claimhandhaving; fiscale indeplaatsstreding / 409
10.2.5.3	Het ontbreken van een reorganisatiewet / 411
10.3	Duitsland / 412
10.3.1	Structuur; Umwandlungs(steuer)gesetz / 412
10.3.1.1	Umwandlungsgesetz (UmwG) / 412
10.3.1.2	Umwandlungssteuergesetz (UmwStG) / 415
10.3.1.3	Umwandlungssteuer-Erlass / 416
10.3.2	Historische ontwikkeling / 417
10.3.3	Ratio / 419
10.3.4	De voorwaarden en reikwijdte / 420
10.3.4.1	Aandelenfusie (Anteilstausch) / 420
10.3.4.2	Bedrijfsfusie ("Ausgliederung" en "Einbringung von Unternehmensteilen") / 422
10.3.4.2.1	Inbreng van een onderneming (Betrieb) [...] tegen uitreiking van aandelen / 423
10.3.4.2.2	Ausgliederung / 427
10.3.4.3	Juridische fusie (Verschmelzung) / 427
10.3.4.4	Juridische splitsing (Spaltung) / 429
10.4	Beschouwing / conclusie / 431
10.4.1	Richtlijntekst in Duitsland beter geïmplementeerd? / 433
10.4.2	Claimhandhaving; fiscale indeplaatstreding / 435
10.4.3	Een reorganisatiewet, iets voor Nederland? / 437
10.4.4	Schematisch overzicht huidige overeenkomsten en verschillen / 440

HOOFDSTUK 11

Eindbeschouwing / eindconclusie / 445

- 11.1 Het hoe, wat en waarom van dit onderzoek (hoofdstuk 1) / 445
- 11.2 De conclusies wat betreft het fiscale krachtenveld rondom de winstbelasting in beide landen (hoofdstuk 2) / 447
- 11.3 De conclusies uit de rechtsvergelijkende hoofdstukken 3 t/m 10 / 450
- 11.4 Het antwoord op mijn onderzoeksvraag en bevindingen / 456

Literatuurlijst / 463

Register / 505

LIJST VAN GEBRUIKTE AFKORTINGEN

Abs.	Absatz
Anm.	Anmerkung
AG	Aktiengesellschaft
A-G	Advocaat Generaal
ANBI	Algemeen Nut Beogende Instelling
AO	Abgabenordnung
APA	Advance Pricing Agreement
Art.	Artikel
AStG	Außensteuergesetz
ATR	Advance Tax Ruling
AWR	Algemene wet inzake rijksbelastingen
BB	Betriebsberater (tijdschrift)
BEPS	Base Erosion Profit Shifting
Besluit IB 1941	Besluit op de Inkomstenbelasting 1941
Besluit VPB 1940	Besluit op de Vennootschapsbelasting 1940
Besluit WB 1940	Besluit op de Winstbelasting 1940
BFH	Bundesfinanzhof
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BilMoG	Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz
BMF	Bundesfinanzministerium
BNB	Beslissingen in Belastingzaken Nederlandse Belastingrecht- spraak
BR	Bundesrat
BR-Drs.	Bundesrat-Drucksache
BStBl	Bundessteuerblatt
BT	Bundestag
BT-Drs.	Bundestag-Drucksache
BV	Besloten vennootschap
Bvdb	Besluit voorkoming dubbele belasting
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BW	Bürgerlijk Wetboek
CCTB	Common Corporate Tax Base
CCCTB	Common Consolidated Corporate Tax Base
CFC	Controlled foreign corporation
CV	Commanditaire vennootschap

DB	Der Betrieb (tijdschrift)
Dga	Directeur-grootaandeelhouder
Drs.	Drucksache
DStR	Deutsches Steuerrecht (tijdschrift)
DStRE	Deutsches Steuerrecht Entscheidungsdienst (tijdschrift)
DStZ	Deutsche Steuerrecht Zeitung (tijdschrift)
EAV	Ergebnisabführungsvertrag
EBITDA	Earnings Before Interest Taxes and Amortization
EFG	Entscheidung der Finanzgerichte (tijdschrift)
Est.	Einkommensteuer
ESTG	Einkommensteuergesetz
EV	Eigen Vermogen
FBN	Fiscale berichten van het notariaat (tijdschrift)
FM	Fiscale Monografieën
FR	Finanzrundschau (tijdschrift)
GG	Grundgesetz
GewSt	Gewerbsteuer
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GKG	Goedkoopmansgebruik
GmbH	Gesellschaft mit beschränkte Haftung
GmbHHR	GmbH Rundschau (tijdschrift)
GoB	Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung
HGB	Handelsgesetzbuch
HR	Hoge Raad
HvJ EU	Hof van Justitie van de Europese Unie
IASC	International Accounting Standards Committee
IFRS	International Financial Reporting Standards
IStR	Internationales Steuerrecht (tijdschrift)
IWB	Internationale Wirtschafts-Briefe (tijdschrift)
JStG	Jahressteuergesetz
KG	Kommanditgesellschaft
KSt	Körperschaftsteuer
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStR 2015	Körperschaftsteuer-Richtlinien 2015
MBB	Maandblad Belasting Beschouwing (tijdschrift)
MKB	Midden- en Kleinbedrijf
MvO	Maandblad voor Ondernemingsrecht
NOB	Nederlandse Orde van Belastingadviseurs
Nr.	Nummer
NTFR	Nederlands tijdschrift voor fiscaal recht (tijdschrift)
NTFR-A	Nederlands tijdschrift voor fiscaal recht Artikelen (tijdschrift)
NTFR-B	Nederlands tijdschrift voor fiscaal recht Beschouwingen
NWB	Neue Wirtschaftsbrief (tijdschrift)
p.	pagina
RGBI	Reichsgesetzblatt

Lijst van gebruikte afkortingen

Rn.	Randnummer
Rz.	Randziffer
S.	Satz
SE	Societas Europea (Europese vennootschap)
Stb.	Staatsblad
StuW	Steuer und Wirtschaft (tijdschrift)
TFB	Tijdschrift voor Formeel Belastingrecht (tijdschrift)
TFO	Tijdschrift Fiscaal Ondernemingsrecht (tijdschrift)
Ubg	Unternehmensbesteuerung (tijdschrift)
UmwG	Umwandlungsgesetz
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
VFP	Vakblad financiële planning
V-N	Vakstudie-Nieuws (tijdschrift)
Wet IB 1914	Wet op de Inkomstenbelasting 1914
Wet IB 2001	Wet inkomstenbelasting 2001
Wet VPB 1969	Wet op de vennootschapsbelasting 1969
WFR	Weekblad Fiscaal Recht (tijdschrift)
WPNR	Weekblad voor Privaatrecht, Notariaat en Registratie (tijdschrift)

HOOFDSTUK 1

Inleiding

1.1 Aanleiding voor het onderzoek

Waarom een rechtsvergelijkend onderzoek naar de winstbelasting van lichamen¹ in Nederland en Duitsland? Mijn persoonlijke motivatie voor dit onderwerp heeft te maken met het feit dat Duitsland me van jongs af aan heeft gefascineerd. Opgegroeid aan de Nederlands-Duitse grens en kleinzoon van een in Duitsland geboren oma was en ben ik onder de indruk van de Duitse cultuur in brede zin, de goedkopere benzineprijzen (ja, ook wij gingen net over de grens tanken) en de betere prestaties van de Duitse *Nationalmannschaft*² in het bijzonder. De fascinatie voor Duitsland werd alleen nog maar groter toen ik mijn Duitse vrouw leerde kennen. De liefde voor mijn vrouw en voor de fiscaliteit ontwikkelden zich dusdanig dat ik ook steeds meer oog kreeg voor de fiscale gebeurtenissen in Duitsland.

Inmiddels houd ik me in de alledaagse fiscale adviespraktijk regelmatig bezig met Nederlands – Duitse fiscale vraagstukken op het gebied van de winstbelasting van lichamen. Het uitleggen en het overzien van de bestaande regelingen van de winstbelasting van lichamen in zowel Nederland als Duitsland is daarbij al een hele kunst op zich. Ook ben ik vaak nieuwsgierig hoe een bepaalde regeling tot stand is gekomen. Op het moment dat je de kern van een regeling onderzoekt (de ratio, oftewel de bedoeling van de wetgever of rechter), ben je mijns inziens ook veel beter in staat de bestaande regelingen uit te leggen en te overzien. Vandaar dat ik graag onderzoek wil doen naar de ratio van bepaalde regelingen en de verdere ontwikkeling daarvan ten aanzien van de winstbelasting van lichamen in zowel Nederland als Duitsland.

Daarnaast is er bij mij regelmatig de verwondering over het feit dat in Duitsland bepaalde fiscale vraagstukken al aan de orde zijn gesteld of ontwikkelingen zich al hebben voorgedaan, of juist niet. Op het moment dat de Nederlandse wetgever een nieuwe regeling heeft ingevoerd of heeft aangepast, of op het moment dat de Hoge Raad een voor de praktijk belangrijke uitspraak heeft gedaan, gaan mijn gedachten vaak naar Duitsland met de vraag hoe het daar geregeld is, of ze daar ook al te maken hebben gehad met het desbetreffende vraagstuk. Is de Nederlandse wetgever

1 In Nederland is de winstbelasting van lichamen de vennootschapsbelasting. Ik gebruik bewust niet deze term vennootschapsbelasting, omdat in Duitsland zowel *Körperschaftsteuer* (vennootschapsbelasting) als ook *Gewerbsteuer* (ondernemingsbelasting) van lichamen wordt geheven. Ik licht dit onder andere verder toe in hoofdstuk 1.3.1.2.

2 In mijn onderzoek geef ik in de hoofdttekst de Duitse woorden, of zinnen *schuingedrukt* weer.

of Hoge Raad op de hoogte van de handelingen van de Duitse wetgever en rechters? Zo ja, hebben zij zich daardoor laten inspireren en zo nee, zouden zij anders hebben beslist indien dit wel het geval zou zijn geweest?

Kortom, het Duitse fiscale recht op het gebied van de winstbelasting van lichamen fascineert me. Aanleiding voor het onderzoek is dus mijn nieuwsgierigheid of de Nederlandse wetgever en rechters kunnen leren van de handelingen van de Duitse wetgever of uitspraken van rechters aldaar. Anders geformuleerd, vraag ik me af of bepaalde regelingen uit de Nederlandse winstbelasting van lichamen verbeterd kunnen worden door regelingen over te nemen uit de Duitse winstbelasting van lichamen. Daarnaast speelt mee dat ik graag onderzoek verricht in een gebied waar ik ook in de praktijk mee te maken heb en waarbij ik door onderzoek te verrichten beter inzicht krijg (en daarmee dus ook de lezer) in de bedoelingen van regelingen in de Nederlandse en Duitse winstbelasting van lichamen.

1.2 Relevantie van het onderzoek

In deze paragraaf zal ik uiteenzetten wat de meer objectieve relevantie is van een rechtsvergelijkend onderzoek met Duitsland op het gebied van de winstbelasting van lichamen en waarom Duitsland geschikt is als land om een rechtsvergelijking mee te maken.

1.2.1 Waarom een rechtsvergelijkend onderzoek met een ander land

1.2.1.1 Wetenschappelijke relevantie

Het recht is dynamisch en veranderlijk. Men kan zich afvragen welke richting het recht op moet en op welke wijze het moet veranderen, zich moet aanpassen aan de behoeften van een maatschappij die verandert. In mijn onderzoek benoem ik diverse huidige conceptuele / fundamentele discussiepunten in de Nederlandse vennootschapsbelasting. Een beproefde manier om vervolgens te onderzoeken hoe veranderingen gestalte dienen te krijgen, biedt de rechtsvergelijking.³ Een rechtsvergelijking kan gemaakt worden tussen verschillende rechtsgebieden binnen een land zelf (bijvoorbeeld het Nederlandse fiscale recht in vergelijking met het Nederlandse strafrecht), of een rechtsvergelijking van hetzelfde rechtsgebied, maar dan tussen verschillende landen. In dit onderzoek staat een rechtsvergelijking van het fiscale stelsel, meer specifiek de winstbelasting van lichamen, met een ander land (Duitsland) centraal. Andere rechtssystemen hebben reeds bepaalde oplossingen beproefd, of behelzen leerstukken die, zo blijkt, meer flexibel op bepaalde veranderingen in de samenleving kunnen reageren. Indien naar oplossingen of alternatieven wordt gezocht voor bepaalde fiscale vraagstukken kan het dus zinvol zijn om te rade te gaan bij andere rechtssystemen. Het kan dienen om ideeën op te tekenen om bepaalde onderdelen van ons eigen systeem (in casu op het gebied van de winstbelasting van lichamen) te ontwikkelen of aan te passen. Anders geformuleerd, het belang van mijn rechtsver-

³ A. Hol, *Waarom Duits recht?*, *Ars Aequi*, bijzonder nummer Duits recht, juli/augustus 2014, blz. 587.

gelijkend onderzoek is dat mijn onderzoek kan dienen als inspiratiebron voor een beter begrip en de (verdere) ontwikkeling van het Nederlandse nationale recht en impliciet ook van het Duitse nationale recht.⁴ De opvatting van De Boer (die hij ontleend heeft aan Zweigert en Kötz⁵) toont mijns inziens ook de wetenschappelijke relevantie van rechtsvergelijkend onderzoek. Hij geeft aan dat een rechtsvergelijking leidt tot een vermeerdering van kennis die gebruikt kan worden ter verhoging van de kwaliteit van het eigen rechtssysteem. Naarmate onze rechtsvergelijkende kennis toeneemt, zullen we volgens hem meer alternatieven ontdekken voor de oplossing van de meest uiteenlopende juridische problemen. We leren op deze manier niet alleen de verdiensten en tekortkomingen van ons eigen recht beter kennen, maar we zouden bovendien gebruik kunnen maken van modellen die elders met vrucht worden gehanteerd. Anders geformuleerd: de rechtsvergelijking vergroot de voorraad oplossingen waaruit geput kan worden door degenen die een bijdrage leveren aan de rechtsontwikkeling.⁶

De Graaff e.a. geven aan dat rechtsvergelijkingen er niet toe hoeven te leiden dat het buitenlandse recht zonder meer wordt overgenomen, maar dat het kan dienen als slijpsteen om het eigen recht te overdenken en te funderen. Dat is niet alleen een taak voor de wetgever en de Hoge Raad, maar ook voor de rechtswetenschap.⁷ Daarnaast kan door rechtsvergelijkend onderzoek te doen bijvoorbeeld geanalyseerd worden of Nederland uit de pas loopt (in casu ten aanzien van de winstbelasting van lichamen) ten opzichte van andere landen (in casu Duitsland).

De belastingwetenschap is mijns inziens niet meer denkbaar zonder rechtsvergelijking. De internationalisering van het bedrijfsleven, de invloed van het internationale en Europese recht, de discussie omtrent de harmonisatie van belasting en de belastingontwijking van multinationals noodzaken de fiscale wetenschap haar horizon te verbreden.⁸ Tot slot sluit ik graag aan bij de woorden van De Boer die constateert dat de rechtsvergelijking een groot aantal doelen dient, waaronder het leren kennen van buitenlandse oplossingen met het oog op nieuwe wetgeving in het eigen land.⁹

1.2.1.2 Maatschappelijke relevantie

Dit onderzoek is mijns inziens niet alleen wetenschappelijk interessant, maar ook voor de fiscale praktijkbeoefenaren in zowel Nederland als Duitsland. Het onderzoek bevat namelijk informatie over de winstbelasting van lichamen in Nederland

4 In gelijke zin A. Hol, *Waarom Duits recht?*, *Ars Aequi*, bijzonder nummer Duits recht, juli/augustus 2014, blz. 586.

5 K. Zweigert/H. Kötz, *Einführung in die Rechtsvergleichung auf dem Gebiete des Privatrechts*, 2^e druk, Tübingen 1984.

6 Th.M. de Boer, *Vergelijkenderwijs; de inspiratie van buitenlands recht*, WPNR 1992/6033, blz. 42.

7 R. de Graaff e.a., *Woord vooraf*, *Ars Aequi*, bijzonder nummer Duits recht, juli/augustus 2014, blz. 511.

8 In gelijke zin P.H.J. Essers/O.A.W.J. Janssen, *Fiscale GRENSvergelijkingen*, Kluwer, 1994, blz. 14.

9 Th.M. de Boer, *Vergelijkenderwijs; de inspiratie van buitenlands recht*, WPNR 1992/6033, blz. 40.

en Duitsland. Een fiscale praktijkbeoefenaar zal door dit onderzoek te lezen een beter inzicht krijgen in bepaalde regelingen in de Nederlandse en Duitse winstbelasting van lichamen.

Voor beleidsmakers kan het onderzoek inzicht geven en een inspiratiebron zijn. Martini verwoordt het mijns inziens treffend door te stellen dat *“Rechtsvergleichen- de Vorarbeiten somit eine erhebliche Rolle in der Planung und Ausführung einer gesetzgeberischen Rezeption spielen und damit zugleich Katalysator für die Angleichung der Steuerrechtssysteme sind.”*¹⁰

Zowel burgers, ondernemingen als overheid hebben baat bij een goed gefundeerde en goed functionerende winstbelasting van lichamen. Alhoewel de meningen over “wat goed functioneert en wat goed gefundeerd is” uiteen zullen lopen, wordt in dit onderzoek getracht aan de hand van een analyse van wetgeving, parlementaire stukken, jurisprudentie en literatuur aan te geven wat de conceptuele/fundamentele discussiepunten zijn in de Nederlandse winstbelasting van lichamen en of daarin – door te vergelijken met Duitsland - verbeterpunten aangebracht kunnen worden. Dat de Nederlandse wetgever zelf ook op zoek is naar verbeterpunten blijkt bijvoorbeeld uit de (in het verleden) ingestelde commissie Van Weeghel, die het rapport “Continuïteit en vernieuwing”¹¹ uitbracht en de brief van staatssecretaris Wiebes bij het belastingplan 2015 met als titel “Keuzes voor een beter belastingstelsel”.¹² Met name bij de voorbereiding van een (nieuwe of herziene) wet kan een rechtsvergelijking mijns inziens van waarde zijn. Door rechtsvergelijkend onderzoek met Duitsland op het gebied van de winstbelasting van lichamen is het daarnaast mogelijk om een inschatting te maken waar de Nederlandse vennootschapsbelasting in de toekomst mee te maken zou kunnen krijgen. Indien een bepaalde regeling zich in een ander land (in casu Duitsland) al verder of anders heeft ontwikkeld, kan de Nederlandse wetgever daar mogelijk rekening mee houden bij het maken van toekomstige wetgeving.

Tot slot denk ik dat één van de bijkomstigheden van dit rechtsvergelijkend onderzoek is dat door de rechtsvergelijking en beschrijving van de desbetreffende regelingen in beide landen als zodanig een ieder de belangrijkste conclusies er voor zichzelf uit kan halen.¹³ Als bijvoorbeeld blijkt dat een Nederlandse regeling ten aanzien van de winstbelasting van rechtspersonen uitstekend is gefundeerd en praktisch is in de uitvoering zou dat voor de Duitse wetgever een inspiratiebron kunnen betekenen.

10 R. Martini, Über die Rezeption von Steuergesetzen, StuW 1/2011, blz. 25.

11 Rapport “continuïteit en vernieuwing”, datum 7 april 2010, te vinden onder <http://www.rijksoverheid.nl/documenten-en-publicaties/kamerstukken/2010/04/07/rapport-studie-commissie-belastingstelsel.html>

12 Brief staatssecretaris van Financiën 16 september 2014, nr. AFP/2014/780, blz. 12.

13 Vergelijk M. Adams, Wat de rechtsvergelijking vermag, Ars Aequi maart 2011, blz. 199. “Bestudering en beschrijving van een buitenlands rechtstelsel zal onvermijdelijk doen verwijzen naar en reflecteren over het eigen of andere rechtstelsel; de gegevens zullen dus impliciet met elkaar zijn geconfronteerd en een visie op de onderlinge verhouding gevormd.”

1.2.1.3 Relevantie voor de fiscale praktijk

Naast de wetenschappelijke en maatschappelijke relevantie is dit onderzoek mijns inziens ook relevant voor de fiscale praktijk, uiteraard met name voor de gene met een focus op de fiscale ontwikkelingen in Duitsland. In dit onderzoek staan alle hoofdzaken met betrekking tot de Duitse winstbelasting van lichamen in de Nederlandse taal uitgelegd, met daarbij de Duitse vertaling van de belangrijkste trefwoorden tussen haken schuingedrukt erachter. Ieder hoofdstuk wordt afgesloten met een schematisch overzicht waarin de overeenkomsten en verschillen tussen Nederland en Duitsland in één oogopslag duidelijk worden. Voor veel fiscalisten zullen daarnaast de literatuurverwijzingen per hoofdstuk van waarde zijn. Vrijwel alle Nederlandstalige literatuur die over het desbetreffende leerstuk uit de Duitse winstbelasting van lichamen gaat, staat daar genoemd, zodat voor gedetailleerde informatie over het desbetreffende leerstuk makkelijk nadere (verdiepende) informatie kan worden gevonden. Verder biedt hoofdstuk 2 een inkijk in de achtergronden van en het fiscale krachtenveld rondom de winstbelasting in beide landen, waarbij bijvoorbeeld wordt ingegaan op de totstandkoming van Nederlandse en Duitse fiscale wetgeving, toetsing door Duitse rechters en op de verschillen in de uitvoeringssfeer (de werkwijze van de *Finanzverwaltung* ten opzichte van de Belastingdienst en bijvoorbeeld het rulingbeleid). Tot slot mag mijns inziens ook niet onvermeld blijven de uitleg in hoofdstuk 1.6.3.1 hoe Duitse wetten, parlementaire stukken, jurisprudentie en literatuur gezocht en weergegeven (kunnen) worden.

1.2.2 Waarom Duitsland?

“Als Duitsland niest, wordt Nederland verkouden”. Dit gezegde wordt vaak gebruikt om de (economische) relatie tussen Nederland en Duitsland uit te drukken. Historisch en economisch gezien gaan de betrekkingen tussen Nederland en Duitsland (en de voorgangers van het huidige Duitsland) eeuwen terug. Naast het feit dat ons Koningshuis van “Duits bloed” is, Duitsland het grote buurland van Nederland is en economisch gezien één van de sterkste landen ter wereld, zijn er genoeg andere argumenten om juist met Duitsland een rechtsvergelijking te maken.

1.2.2.1 Het Duitse (belasting)recht

Het Nederlandse en Duitse belastingstelsel hebben veel raakvlakken. De wortels van onze huidige winstbelasting van lichamen (net als overigens die van de inkomsten- en loonbelasting) gaan terug naar de Duitse bezetting (zie hierover uitgebreid hoofdstuk 3.2.3). Ook dit historische gegeven maakt dat Duitsland een uitermate geschikt land is om een rechtsvergelijking mee te maken. Er is immers een gereede kans aanwezig dat eventuele verbeteringen uit de in de grond verwante Duitse

winstbelasting van lichamen goed in te passen zijn in het Nederlandse systeem.¹⁴ Ook Van Dijk komt tot de voor hem paradoxaal klinkende conclusie dat de relevantie van rechtsvergelijking groter wordt naarmate het bewuste rechtstelsel ons meer nabij is en noemt daarbij Duitsland.¹⁵

Het Duitse recht kenmerkt zich door een grondige en doordachte rechtsdogmatiek. Rechtsbegrippen en fiscale beginselen zijn uitgebreid uitgeschreven en systematisch verwerkt. Zonder dit punt op dit moment concreet te onderbouwen, wordt over het algemeen aangenomen dat in Duitsland veel stringenter wordt vastgehouden aan de basisprincipes en uitgangspunten voor belastingheffing dan in Nederland.¹⁶ Bovend'Eert schreef hierover *“Naar goed Hollands (koopmans-) gebruik pleegt men hier te lande niet snel te vervallen in “zware” theoretische beschouwingen over de grondslagen van het staatsbestel. Constitutionele problemen moeten vooral praktisch worden opgelost.”*¹⁷ Er is relatief veel fiscale jurisprudentie en over het algemeen wordt aangenomen dat in de Duitse fiscale literatuur ieder (fiscaal) detail uitvoerig beschreven staat. De Duitse fiscale bibliotheek schijnt de grootste ter wereld te zijn en ook de jurisprudentie kenmerkt zich doordat er naast het oordeel veelal tevens een uitgebreide uitleg van de betreffende rechter te vinden is over hoe het oordeel tot stand is gekomen. In eerste instantie is het al interessant om er achter te komen of bovenstaande veronderstellingen daadwerkelijk kloppen. Indien dat zo is, zou dat betekenen dat in Duitsland een schat aan informatie te vinden is (meer dan elders ter wereld) ten aanzien van de winstbelasting van lichamen. Het zou dus kunnen dat Duitsland veel principiëler is dan Nederland als het gaat om winstbelasting van lichamen. Dat roept de vraag op waarom wij iets van Duitsland zouden moeten leren. Moeten wij Duitsers worden? Nee, dat lijkt me niet nodig, niet wenselijk en zelfs niet mogelijk, maar mijns inziens moet ons fiscale rechtssysteem wel goed theoretisch onderbouwd zijn (Duits) en vervolgens in de uitvoering, indien nodig, pragmatische oplossingen kiezen (Nederlands). Zo zouden we mijns inziens het beste van twee werelden combineren. Het Duitse belastingrecht kan dus een rijke bron van inspiratie zijn voor ons belastingrecht.

14 Vergelijk Adams die aangeeft dat “om tot vergelijking te kunnen komen moet er natuurlijk tot op zekere hoogte overeenstemming bestaan tussen de te onderzoeken jurisdicties voor wat betreft de te onderzoeken kwestie”, M. Adams, Wat de rechtsvergelijking vermag, *Ars Aequi* maart 2011, blz. 200.

15 “Rechtsvergelijking met het nagenoeg gelijke belastingsysteem van Duitsland is voor mij – door de jaren heen – uitermate zinvol geweest. Alleen indien met zich in de ander kan inleven, kan de verwondering over de verschillen een plaats krijgen.” J.E.A.M. van Dijk, *Rechtsvergelijking*, WFR 2003/1963.

16 Vergelijk R. de Graaff e.a. die opmerken dat de Duitse rechtswetenschap het toonbeeld is van een (gezonde) drang tot systematisering van het recht, die hier te lande soms ietwat karikaturaal wordt afgeschilderd, R. de Graaff e.a. Woord vooraf, *Ars Aequi*, bijzonder nummer Duits recht, juli/augustus 2014, blz. 511.

17 P.P.T. Bovend'Eert, De rechterlijke organisatie: een nieuwe buitendienst van het Ministerie van Justitie? *NJB* 1996, blz. 671.

1.2.2.2 Handelsrelatie

Duitsland is economisch gezien van enorm belang voor Nederland. Het is met afstand de belangrijkste handelspartner, zowel op het gebied van export als van import. Het jaarlijkse handelsvolume tussen de twee landen behoort tot de grootste ter wereld. Een vijfde van de totale Nederlandse export en een kwart van de export van agrarische producten gaat naar Duitsland.¹⁸ De omvangrijke en nauwe economische betrekkingen tussen beide landen zorgen ook voor een omvangrijk juridisch, economisch en ook fiscaal verkeer. Om die reden is het interessant om te analyseren welke verschillen en overeenkomsten er zijn op het gebied van de winstbelasting van lichamen.

1.2.2.3 Politieke betrekkingen

Ook ten aanzien van politieke betrekkingen zijn er (zowel historische als actueel) nauwe banden tussen Nederland en Duitsland. De Nederlandse rijksoverheid betitelt deze als “uitstekend” en wijst op vele gezamenlijke initiatieven en inzet in de Europese Unie, NAVO en VN.¹⁹ Ik ben het met Hol eens dat versterking van deze politieke betrekkingen kennis van en inzicht in het Duitse rechtstelsel veronderstelt²⁰ - en dus mijns inziens ook op het gebied van de belastingen - om samenwerking juridisch en economisch goed te kunnen verankeren.

1.2.2.4 Internationale verhoudingen

Nederland heeft van oudsher andere fiscale en economische belangen dan Duitsland. Daar waar Duitsland een traditioneel industrieland is en een grote binnenlandse (afzet)markt heeft, kenmerkt Nederland zich meer als dienstverleningsland en de aanwezigheid van een zogenoemde “VOC-mentaliteit” (zie ook hoofdstuk 2.3.1). Daarbij speelt de grootte van de landen ook een rol. Een belangrijk fiscaal gevolg daarvan is dat Nederland zich altijd ingespannen heeft om een aantrekkelijk fiscaal vestigingsklimaat te creëren en om kapitaalimportneutraliteit na te streven. Duitsland kent deze behoefte minder. Het wekt dan ook geen verbazing dat Duitsland op dit moment veel actiever het voortouw neemt om bijvoorbeeld belastingontwijking aan te pakken en niet of in veel mindere mate meedoet met het concurreren op het gebied van belastingfaciliteiten. Door het maken van een rechtsvergelijking met de Duitse winstbelasting van lichamen kan de Nederlandse vennootschapsbelasting mijns inziens daardoor goed in internationaal perspectief geplaatst worden. Loopt Nederland uit de internationale pas als het gaat om de winstbelasting van lichamen? Met name ten aanzien van de huidige belastingontwijkingdiscussie is dit een relevante (maatschappelijke) vraag.

¹⁸ www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/betrekkingen-met-nederland/duitsland.

¹⁹ www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/betrekkingen-met-nederland/duitsland.

²⁰ Vergelijk A. Hol, *Waarom Duits recht?*, *Ars Aequi*, bijzonder nummer Duits recht, juli/augustus 2014, blz. 587.

Een vergelijking tussen beide systemen zal ook interessante conclusies opleveren inzake de kwestie in hoeverre beide stelsels nu echt van elkaar afwijken. Dit kan interessant zijn in het licht van de wens (van sommigen) om de Europese stelsels ten aanzien van winstbelasting van lichamen nader op elkaar af te stemmen. Zie hierover meer in hoofdstuk 2.7.

1.3 Onderzoeksvraag

Een rechtsvergelijking tussen Nederlandse en Duitse rechtsregels in de winstbelasting van lichamen zal leiden tot een overzicht van overeenkomsten en verschillen tussen de desbetreffende rechtsregels. Hoewel een dergelijk overzicht op zich al interessant genoeg kan zijn, heb ik ook een doel met de rechtsvergelijking. Een rechtsvergelijking tussen de Nederlandse winstbelasting van lichamen en de Duitse winstbelasting van lichamen zou vanuit verschillende invalshoeken en overwegingen vormgegeven kunnen worden. In mijn onderzoek staat de volgende vraag centraal:

Welke rechtsregels uit de Duitse winstbelasting van lichamen zijn aanbevelenswaardig voor de Nederlandse vennootschapsbelasting?

Om tot een antwoord te komen op deze vraag bouw ik ieder hoofdstuk als volgt op (zie ook hoofdstuk 1.4):

- Hoe is de desbetreffende rechtsregel (het leerstuk) in de huidige Nederlandse vennootschapsbelasting vormgegeven?
- Welke (conceptuele of fundamentele) discussiepunten spelen er in Nederland ten aanzien van de desbetreffende rechtsregel? Hierbij ga ik in op reeds geopenbare oplossingsrichtingen, geef mijn eigen mening over de discussiepunten en de oplossingsrichtingen en beoordeel ik de rechtsregel aan de hand van een voor mijn onderzoek geconcretiseerd toetsingskader.
- Hoe is de desbetreffende rechtsregel (het leerstuk) in de huidige Duitse winstbelasting van lichamen vormgegeven en wat zijn de ervaringen in Duitsland met de rechtsregel?
- Is deze rechtsregel uit de Duitse winstbelasting van lichamen aanbevelenswaardig voor de Nederlandse vennootschapsbelasting? Hierbij toets ik de Duitse rechtsregel aan de hand van het voor mijn onderzoek geconcretiseerde toetsingskader.

In de volgende paragraaf zal ik de gebruikte termen uit mijn onderzoeksvraag en het toetsingskader nader toelichten.

Ik merk op dat uit mijn rechtsvergelijkend onderzoek mogelijk ook andere conclusies getrokken kunnen worden, of het zou een mogelijke aanzet kunnen geven voor een (ander) vervolgonderzoek. Daarbij denk ik bijvoorbeeld aan:

- Welke rechtsregels in de *Nederlandse* winstbelasting van lichamen kunnen aanbevelenswaardig of een inspiratie zijn voor de *Duitse* winstbelasting van lichamen?

- Welke rechtsregels lenen zich voor *Nederlands – Duitse harmonisatie* van winstbelasting van lichamen, daarbij de (fiscale) belangen van zowel Nederland als Duitsland in ogenschouw nemend?²¹
- Welke rechtsregels in de Nederlandse winstbelasting van lichamen lenen zich er voor om *onderscheidend te zijn ten opzichte van de Duitse winstbelasting* van lichamen om zodoende een zo aantrekkelijk mogelijk fiscaal vestigingsklimaat te behouden of te creëren?

Om mijn onderzoek qua omvang enigszins binnen de perken te houden, ga ik zelf niet expliciet in op deze drie bovengenoemde punten.

1.3.1 De gebruikte termen uit de onderzoeksvraag en toetsingscriteria

1.3.1.1 Rechtsregels

Met “rechtsregels” bedoel ik regels in de breedste en ruimste zin van het woord. Dit kunnen in de door mij bedoelde interpretatie zowel wettelijke vastgelegde regels zijn, alsmede (interpretatie van) regels die door de rechterlijke macht tot stand zijn gekomen. Het kan gaan om een aantal rechtsregels tezamen (een leerstuk), of juist om een individuele rechtsregel. Het kan ook gaan om een deel van een rechtsregel, op het moment dat bijvoorbeeld de rechtsregel *in zijn geheel* niet aanbevelenswaardig blijkt te zijn.

Het is onmogelijk de rechtsregels uit de gehele Duitse winstbelasting van lichamen te onderzoeken en te vergelijken met de Nederlandse winstbelasting van lichamen. In dit onderzoek richt ik me concreet op, mijns inziens de meest relevante, rechtsregels in bepaalde deelgebieden. In hoofdstuk 1.4 en 1.5 zal ik aangeven hoe het onderzoek is opgebouwd en waarom ik me concreet richt op de rechtsregels en discussiepunten in de daar beschreven deelgebieden.

1.3.1.2 Duitse winstbelasting van lichamen

In Duitsland wordt op landelijk niveau *Körperschaftsteuer* geheven van lichamen genoemd in het *Körperschaftsteuergesetz*. Daarnaast zijn lichamen die een activiteit in Duitsland uitoefenen *Gewerbesteuer* verschuldigd en krijgen lichamen te maken met *Solidaritätszuschlag* (solidariteitsheffing). De *Gewerbesteuer* is een gemeentelijke heffing, waarbij belasting over het object wordt geheven. De *Solidaritätszuschlag* op de inkomstenbelasting, vennootschapsbelasting en bronbelasting is destijds in-

21 In dit kader merk ik op dat het voor Nederland interessant is dat uit het Duitse regeerakkoord van 7 februari 2018 blijkt dat Duitsland en Frankrijk het voortouw willen nemen voor een gemeenschappelijke belastinggrondslag voor ondernemingen. Koalitionsvertrag CDU, CSU und SPD, 7 februari 2018, “Ein neuer Aufbruch für Europa, Eine neue Dynamik für Deutschland, Ein neuer Zusammenhalt für unser Land”. Een dergelijk streven hadden beide landen overigens ook al in 2012. In een onderzoek, het “*Grünbuch der Deutsch-Französischen Zusammenarbeit – Konvergenzpunkte bei der Unternehmensbesteuerung*”, werd gekeken naar de overeenkomsten en verschillen van beide fiscale stelsels en de mogelijkheden om de systemen (grondslagen) meer op elkaar te laten aansluiten. Veel heeft dat destijds overigens niet opgeleverd.

gevoerd om de kosten van de hereniging van West- en Oost-Duitsland te kunnen financieren. Deze bedraagt 5,5% van de betreffende belasting.²² Als Duitse winstbelasting van lichamen beschouw ik in eerste instantie alleen de *Körperschaftsteuer*. Indien de effectieve belastingdruk van een lichaam in ogenschouw wordt genomen is de *Gewerbsteuer* echter een uitermate belangrijke belasting voor lichamen. Ook zou het kunnen dat een bepaalde regeling in de *Körperschaftsteuer* alleen goed te begrijpen is als deze in samenhang met de *Gewerbsteuer* gelezen wordt. Het geheel buiten beschouwing laten van de *Gewerbsteuer* in mijn onderzoek zou mijns inziens dan ook leiden tot een onvolledige rechtsvergelijking. Sterker nog, wellicht zou het voor Nederland juist aanbevelenswaardig zijn om ook een dergelijke ondernemingsbelasting (*Gewerbsteuer*) in te voeren. Derhalve onderzoek ik in hoofdstuk 3 of invoering van de Duitse *Gewerbsteuer* een optie voor Nederland zou kunnen zijn. Aangezien de *Gewerbsteuer* een objectbelasting is en daarmee een ander karakter heeft dan de *Körperschaftsteuer*, vinden er correcties plaats ten aanzien van de *Körperschaftsteuer*grondslag (zie hoofdstuk 3.3.1.2). Deze correcties dienen er in eerste instantie dus toe om de principes van de *Gewerbsteuer* als objectbelasting tot hun recht te laten komen.²³ De rechtsregels in de *Gewerbsteuer* die het uiteindelijke object van heffing bepalen, zijn mijns inziens daarmee minder relevant voor mijn onderzoek. Bovendien zou het systematisch beschrijven en analyseren van de rechtsregels in de *Gewerbsteuer* leiden tot een te omvangrijk onderzoek. Vanwege het feit dat de belastinggrondslag van de *Gewerbsteuer* grotendeels overeenkomt met de belastinggrondslag en rechtsregels uit de *Körperschaftsteuer* heb ik er voor gekozen om de rechtsregels van de *Gewerbsteuer* niet systematisch (integraal) te onderzoeken. Ik zal wel opvallende, afwijkende rechtsregels uit de *Gewerbsteuer* behandelen die een grote invloed hebben op de rechtsregels uit de *Körperschaftsteuer* of waarvan ik denk dat deze mogelijk aanbevelenswaardig zijn voor de Nederlandse winstbelasting van lichamen.

In hoofdstuk 3 ga ik nader in op de geschiedenis, rechtsgronden en huidige stand van zaken omtrent de *Körperschaftsteuer* en *Gewerbsteuer* in Duitsland. De *Solidaritätszuschlag* wordt in mijn onderzoek niet verder uitgewerkt. Laatstgenoemde betreft een opslag en is mijns inziens niet interessant voor verder onderzoek.

1.3.1.3 Lichamen

Onder de term lichaam versta ik een juridische verschijningsvorm die onderworpen is aan de vennootschapsbelasting in Nederland, of aan de *Körperschaftsteuer* én *Gewerbsteuer* in Duitsland.

22 In het op 7 februari 2018 gepubliceerde regeerakkoord heeft de nieuwe regering CDU/CSU en SPD aangekondigd de *Solidaritätszuschlag* stapsgewijs te willen afschaffen. De eerst stap zou gezet moeten worden door verhoging van de vrije voet (in de inkomstenbelasting). Koalitionsvertrag CDU, CSU und SPD, 7 februari 2018, "Ein neuer Aufbruch für Europa, Eine neue Dynamik für Deutschland, Ein neuer Zusammenhalt für unser Land".

23 Ernst & Young, *Studie: Aspecten van de Duitse Gewerbsteuer*, blz. 22.