

# La fiscalité des entreprises en Allemagne : évolutions récentes ... et révolution à venir ?

Jeudi 22 mars 2018



---

# Sommaire

---

- I. Fiscalité des entreprises en Allemagne – les grands principes applicables
- II. Les évolutions significatives relatives aux activités internationales
- III. Les évolutions récentes en matière d'acquisitions et de restructurations internationales
- IV. Les derniers développements portant sur les aspects procéduraux
- V. Les changements à venir : stabilité ou révolution ?

Your World First

C/M/S/  
Law. Tax.

## I. Fiscalité des entreprises en Allemagne – les grands principes applicables

---

# I. Fiscalité des entreprises – les grands principes applicables

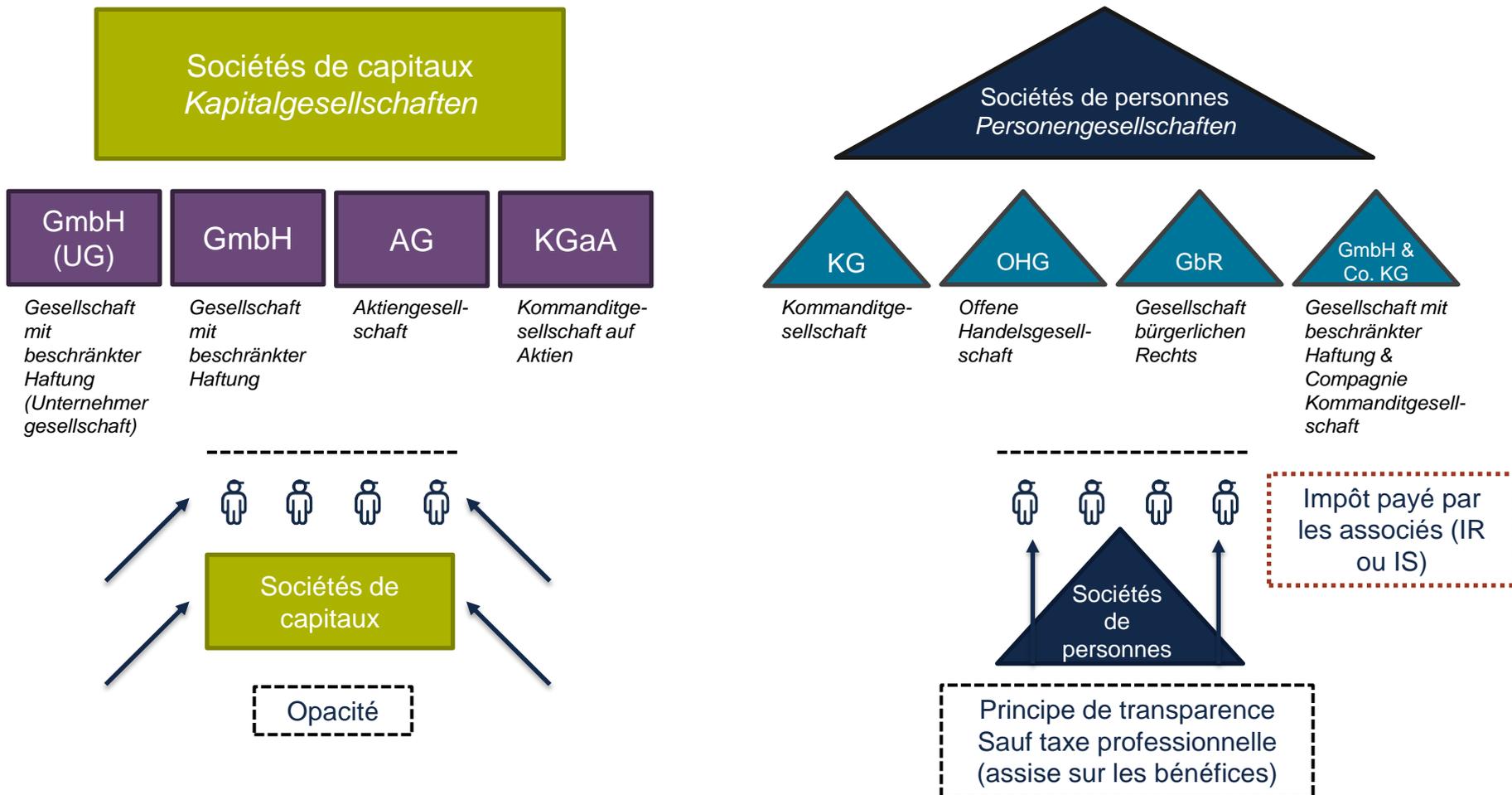
---

A/ Règles générales

B/ Les dispositions relatives aux groupes de sociétés

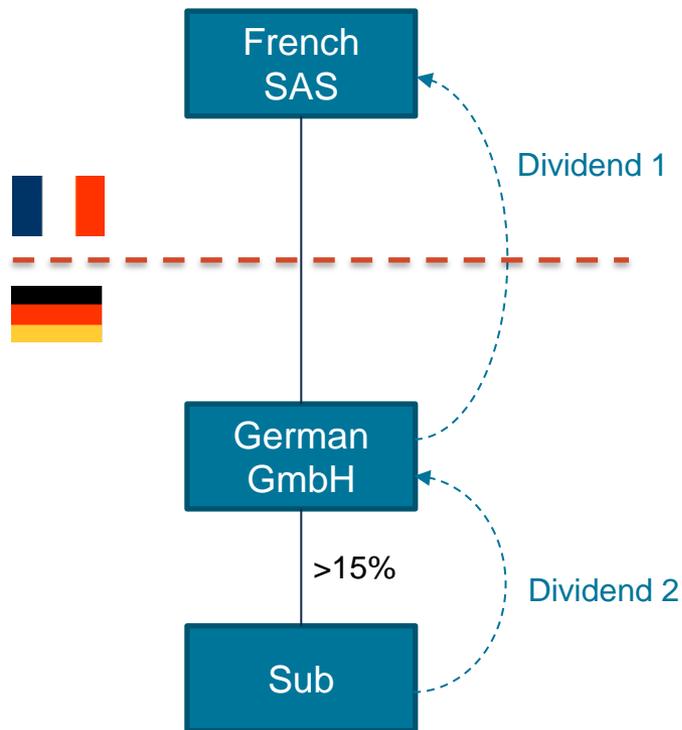
# I. Fiscalité des entreprises – les grands principes applicables

## A/ Règles générales (1/4)



# I. Taxation in Germany – Overview

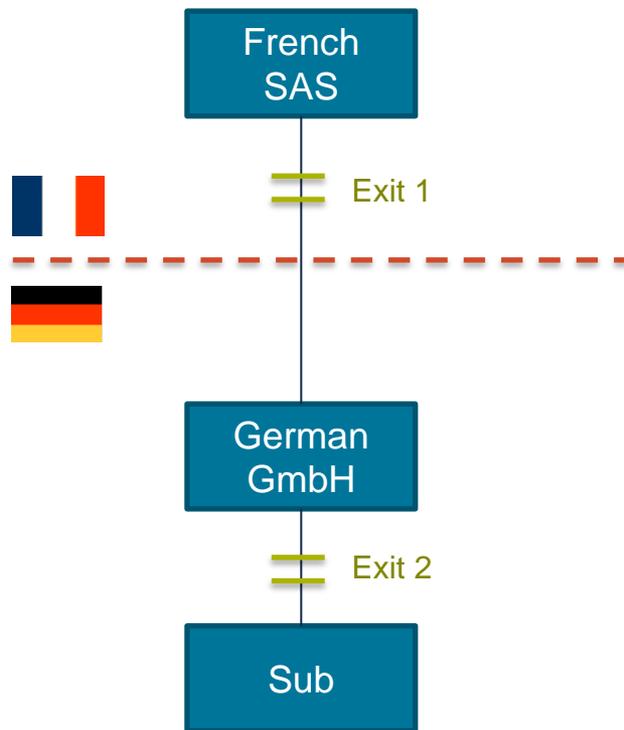
## A/ General rules – German corporations (2/4)



- **German income taxation:**
  - Local trade tax (LTT), often: 10% – 17,15%;
  - Federal corporation tax (CIT): 15%;
  - Solidarity surcharge: 5,5% on 15% = 0,825%;
  - Total: About 25,825% – 32,975%.
- **Dividend taxation:**
  - Dividend 1: 0% WHT within EU (unless no sufficient substance in parent company);
  - Dividend 2: 5% of dividends received by German GmbH are deemed as non-deductible expense (taxable) if shareholding is at least 15%; below this ratio dividends can be (fully) taxable;
  - WHT (and credit) of 26,375% on dividends within Germany.

# I. Taxation in Germany – Overview

## A/ General rules – German corporations (3/4)

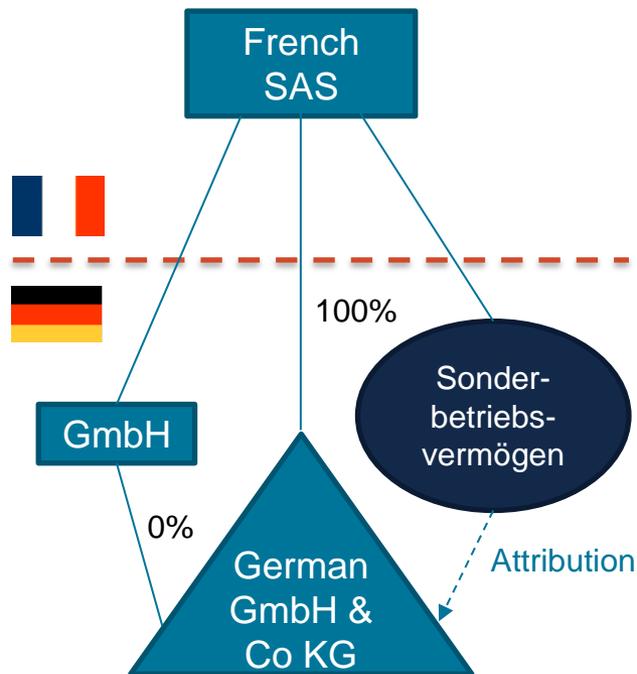


### – Exit taxation:

- Taxation right on capital gain regarding shares in German GmbH (Exit 1) would generally be with France;
- 5% of the capital gain generated through the sale of a subsidiary are deemed as non-deductible expense, but are only taxable in Germany if there is a permanent establishment in Germany (German Federal Tax Court, 31 May 2017);
- No German WHT, no transfer tax on shares (but potentially on real estate).

# I. Taxation in Germany – Overview

## A/ General rules – German partnerships (4/4)



- **Assumption:** German PE of GmbH & Co. KG
- **German income taxation:**
  - Trade tax at the level of partnership;
  - CIT or income tax at the level of the partners;
  - No WHT on profit repatriation;
  - Capital gain on disposal of partnership's shares;
  - Specific issue: Concept of “particular business assets” (*Sonderbetriebsvermögen*).

---

# I. Taxation in Germany – Overview

## B/ Tax Group ("Organschaft") (1/3)

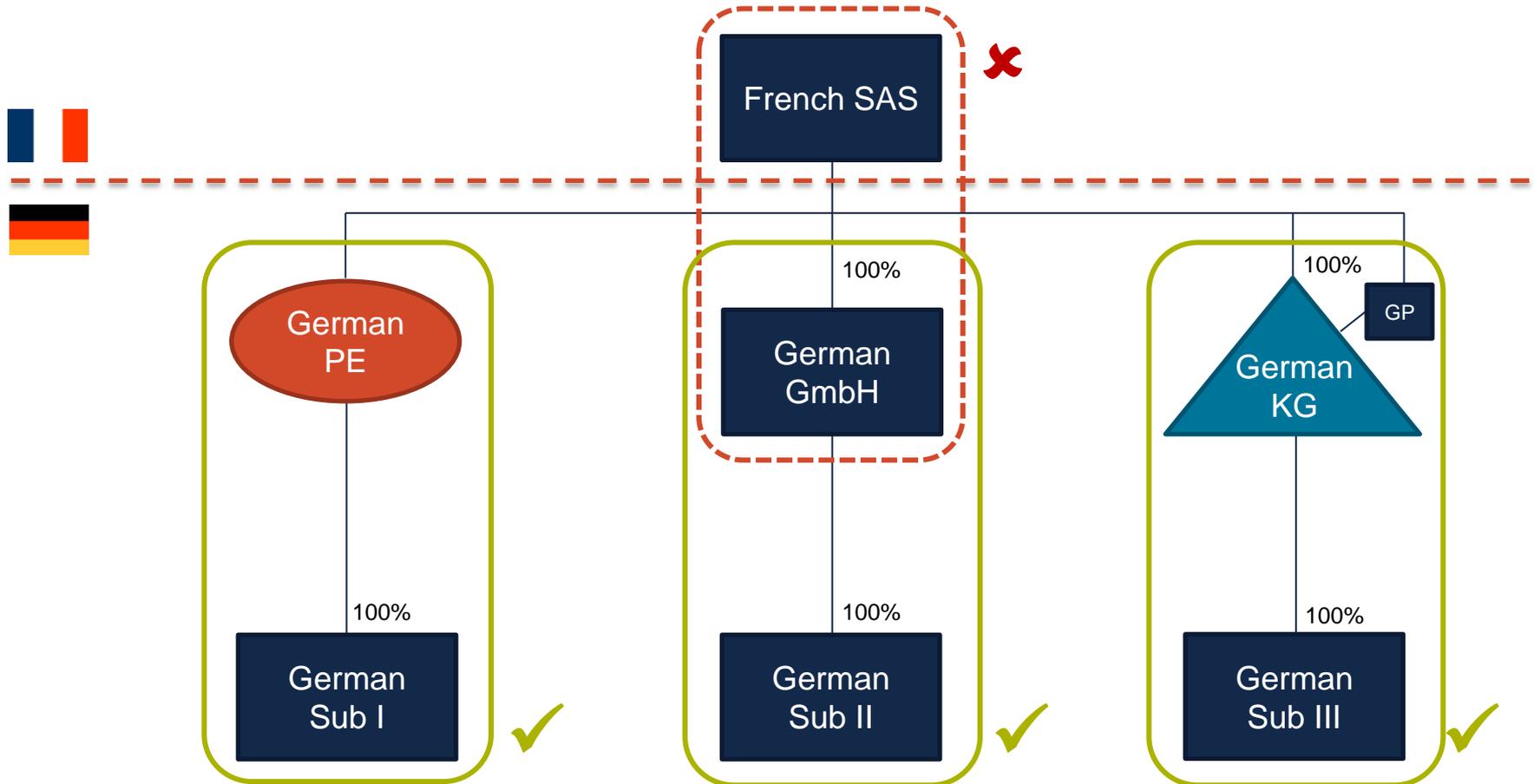
---

- **Framework for group taxation in Germany for CIT/LTT purposes:**
  - Tax group leader (TGL) must be:
    - A corporation, partnership or individual;
    - Engaged in a trade or business (holding companies only if management holding);
    - With participation in tax group member continuously attributable to a German PE of TGL;
  - Tax group members (TGM) must be:
    - A corporation incorporated in EU/EEA and with its effective place of management in Germany;
    - Financially integrated in TGL, *i.e.* majority of voting rights (directly and indirectly) rests with TGL;
  - Profit and Loss Transfer Agreement (PLTA):
    - Requires TGM to transfer all its profits to TGL and TGL to cover losses of TGM;
    - Must be concluded for a minimum period of five years (starting from its effective date);
    - Must provide for compensation payment for minority shareholders of the TGM (must not be contingent on profit of TGM);
    - Must be properly executed (*i.e.* underlying financial accounts of TGM to reflect correct profit/loss);
  - Tax consequences: Attribution of taxable income and tax losses of TGM to TGL.

# I. Taxation in Germany – Overview

## B/ Tax Group ("Organschaft") (2/3)

– Tax groups come in different shapes and colors



# I. Taxation in Germany – Overview

## B/ Tax Group ("Organschaft") (3/3)

### – Setting up, operating and terminating a tax group - Do's and Dont's:

 Do's	 Dont's
<p><b>Setup of a tax group</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ File PLTA in due course prior to envisaged effective date with commercial register of TGM</li> <li>✓ Ensure financial integration in TGL for the full fiscal year of TGM (may require change of fiscal year)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✗ Miss procedural requirements (notarisation of shareholders' resolution, representation) for PLTA</li> <li>✗ Miss formal requirements (minimum duration of five years, specific language and references required by law) for PLTA</li> </ul>
<p><b>Operation of a tax group</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Ensure correct determination of profit/loss to be transferred under PLTA in financial accounts (opportunities to cure incorrect amounts are limited)</li> <li>✓ Ensure actual and timely performance of annual payment obligations under PLTA (e.g. by way of payment or set-off)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✗ Jeopardize recognition of tax group by non-compliance with statutory requirements (e.g. continuous financial integration of TGM)</li> <li>✗ In case of non-compliance within first five years tax consolidation will be denied retroactively from the beginning of the PLTA (i.e. for up to five years)</li> </ul>
<p><b>Termination of a tax group</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Terminate PLTA in case of a sale of the TGM; only in rare circumstances (e.g. up-stream merger of TGM into TGL PLTA terminates by operation of law)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✗ Terminate PLTA within minimum five-year period without good cause (e.g. sale, liquidation, merger or conversion of TGM) to avoid retroactive non-recognition of tax consolidation for up to five years</li> </ul>

Your World First

C/M/S/  
Law . Tax

## II. Les évolutions significatives relatives aux activités internationales

---

## II. Les évolutions significatives relatives aux activités internationales

---

A/ L'influence de l'instrument multilatéral sur les conventions fiscales internationales

B/ Le traitement fiscal de la recherche et du développement en Allemagne

C/ Le financement intra-groupe

D/ La « documentation prix de transfert »

---

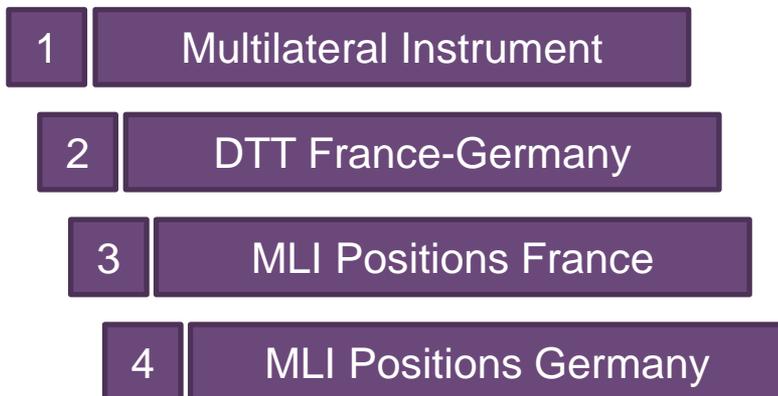
## II. Current Topics on Cross-Border Activities

### A/ Recent Developments concerning Tax Treaties (MLI) (1/2)

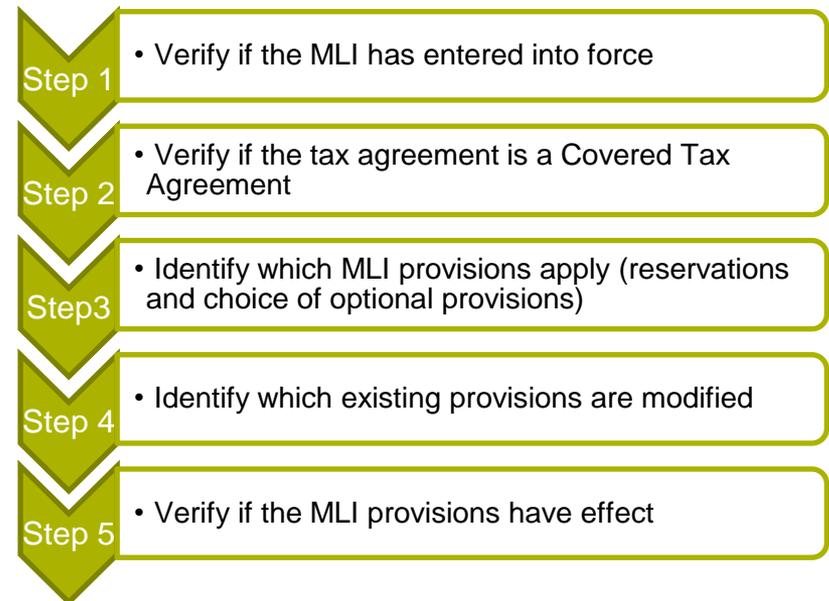
---

- As of 24 January 2018 a total number of 78 jurisdictions have signed the BEPS Multilateral Instrument (MLI)
- So far four jurisdictions (Austria, Isle of Man, Jersey and Poland) have ratified the MLI
- MLI will enter into force three months after a fifth jurisdiction deposits its instrument of ratification

Key documents to assess modifications to the DTT France-Germany by the MLI:



Five steps for application of the MLI:



---

## II. Current Topics on Cross-Border Activities

### A/ Recent Developments concerning Tax Treaties (MLI) (2/2)

---

#### – **Matching of reservations and notifications between France and Germany under the MLI provisions:**

- Art. 7 (1) MLI: Introduces general anti-abuse rule (principal purpose test);
- Art. 8 (1) MLI: Introduces minimum holding period (365 days) for dividend WHT relief;
- Art. 9 (1) MLI: Modifies treaty provision for capital gains from alienation of shares in real estate entities (threshold of > 50% value directly **and** indirectly derived from real estate to be met at any time during 365 days preceding the alienation);
- Art. 17 (1) MLI: Introduces obligation for corresponding adjustments (based on Art. 9 (2) OECD model).

**Note:** Due to reservations or lack of matching positions the MLI provisions below do not apply:

Art. 12 MLI "Artificial avoidance of PE status through commissionaire arrangements";  
Art. 13 MLI "Artificial avoidance of PE status through specific activity exemptions";  
Art. 14 MLI "Splitting-up of contracts";  
Art. 15 MLI "Closely connected entities".

➡ DTT France-Germany remains unchanged on the PE concept – Action 7 of BEPS is not implemented in Franco/German relations.

---

## II. Current Topics on Cross-Border Activities

### B/ R&D Activities and New Licence Fees Barrier Rules (1/2)

---

#### – Tax framework for R&D in Germany:

- Full deductibility of R&D expenses (no capitalisation of self-developed IP for tax purposes);
- Limitations for:
  - Use of tax losses (minimum taxation);
  - Deductibility of interest expenses (interest barrier rules);
- No preferential tax regime, *i.e.*:
  - No special allowances (super-deductions);
  - No tax credit;
  - No preferential tax rates (patent box);
- Outlook: Potential future changes:
  - Coalition Treaty (Grand Coalition) of 7 February 2018:
    - ➡ "We plan to introduce – in particular for research-based SME – a tax incentive scheme which focuses on personnel and contract costs for research and development."

---

## II. Current Topics on Cross-Border Activities

### B/ R&D Activities and New Licence Fees Barrier Rules (2/2)

---

- **New licence fees barrier rules:**
  - Royalty payments for the use of IP (whether or not protected) are generally tax deductible (only 93,75% for local trade tax purposes);
  - New licence fees barrier rules (effective as of 1 January 2018) limit the deductibility for intra-group royalty payments if:
    - The income of the recipient is either not taxed (= no tax deductibility); or
    - The income of the recipient is subject to a low (< 25%) tax rate (= partial non-deductibility);
    - Due to the application of a preferential regime that does not comply with the OECD's work on harmful tax practices (nexus approach);
  - Nexus approach (Action 5 of OECD's BEPS Project) prohibits a preferential treatment of income from IP other than self-developed patents and copyrighted software (*i.e.* recipient of the royalties incurs qualifying expenses in relation to such IP);
  - If the limitation on the deductibility of royalty payments applies, the non-deductible part of the royalty payment is determined by the following ratio:

$$\text{non - deductible} = \frac{25\% - \text{income tax burden in \%}}{25\%}$$

---

## II. Current Topics on Cross-Border Activities

### C/ Intra-Group Financing (1/2)

---

- **Intra-group financing needs to be at arm's length:**
  - Often discussion point in recent tax audits; controversially discussed;
  - Very unclear at the moment:
    - Comparability with conditions of banks?;
    - Importance of "group recourse";
    - Acceptance of ratings ("black box")?;
    - Hypothetical pricing process (German tax Authorities; full transparency assumed)
    - Procedures before German Federal Tax Court are pending.
  - Cash Pooling:
    - Functions and risks are to be allocated;
    - German tax authorities assume that a non-German cash pool leader carries out routine functions only.

---

## II. Current Topics on Cross-Border Activities

### C/ Intra-Group Financing (2/2)

---

- **Further aspects**
  
- Written documentation/contracts;
  
- Interest barrier rules regarding interest expenses on external and internal debt;
  
- Even if interest barrier rules are met, interest expenses are only 75% deductible for trade tax purposes;
  
- Guarantee by parent company:
  - Fees controversially discussed (inbound vs. outbound);
  - No fees if subsidiary does not have sufficient equity;
  - Acceptance if in access of "group recourse" (e.g. active support regarding borrowing);
  - Calculation complex/open.

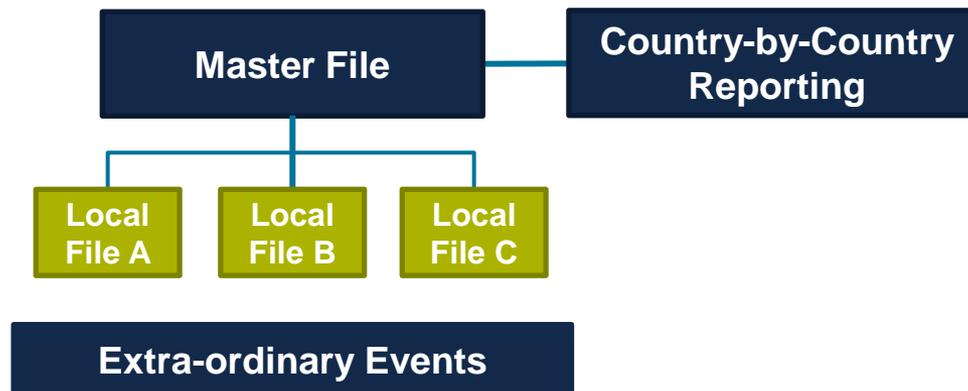
---

## II. Current Topics on Cross-Border Activities

### D/ Update on TP Documentation (1/5)

---

#### — Overview



- Three-tiered documentation approach was introduced by the end of 2016.

---

## II. Current Topics on Cross-Border Activities

### D/ Update on TP Documentation (2/5)

---

<b>CbCR</b>	In line with Action 13 of the BEPS project; Applies as of FY 2016, if consolidated turnover of previous FY amounts to at least € 750 million.
<b>Masterfile</b>	In line with Action 13 of the BEPS project; Applies as of FY 2017, if revenues of previous FY amount to at least EUR 100 million.
<b>Local File</b>	Not much difference to previous rules, but some rules differ from OECD guidelines; Applies as of FY 2017. To be set up if intra-group product transactions amount to more than € 6 million or if any other charges amount to more than € 600,000.
<b>Extra-ordinary Events</b>	To be documented on a case-by-case basis.

---

## II. Current Topics on Cross-Border Activities

### D/ Update on TP Documentation (3/5)

---

#### German Local File:

- Additional Directive was issued in 2017.
- Examples of differences to OECD guidelines:
  - Strict price-setting-approach: TP determination and arm's length test in the beginning;
  - Quantitative description of value chain;
  - All intercompany agreements with German entity to be listed (not just "essential");
  - No best-method selection required;
  - Documentation of extra-ordinary events in case of changes in R&D work has to include description of R&D work of three previous years;
  - TP documentation only to be presented upon request of the tax auditor (not along-side with tax return);
  - Very detailed information on databank analysis (if databank research was made);
  - Generally in German language.

---

## II. Current Topics on Cross-Border Activities

### D/ Update on TP Documentation (4/5)

---

#### **Permanent establishment:**

- Guidelines on the profit determination of a permanent establishment were published by the German tax Authorities on 22 December 2016 :
  - General TP guidelines also apply for permanent establishments;
  - Specific rules for banks, insurance companies and constructions;
  - Generally, AOA applies;
  - German tax Authorities generally interpret double tax treaties in a dynamic way, which may result in double taxation due to static understanding in the other country.

---

## II. Current Topics on Cross-Border Activities

### D/ Update on TP Documentation (5/5)

---

#### **Extraordinary events:**

- Examples on extra-ordinary events to be documented (including changes of profitability):
  - Long-term agreements with substantial effect on income;
  - Transfer of business functions;
  - Change of business strategy with effect on TP;
  - Conclusion of cost pooling arrangements.

### **III. Les évolutions récentes en matière d'acquisitions et de restructurations internationales**

---

## III. Les évolutions récentes en matière d'acquisitions et de restructurations internationales

---

A/ L'utilisation des déficits en Allemagne

B/ Le traitement des abandons de créance

C/ Les droits de mutation sur les immeubles

---

## III. Les acquisitions et restructurations internationales

### A/ L'utilisation des déficits en Allemagne (1/7)

---

#### Principe

- Les pertes peuvent être reportées indéfiniment (§ 10d EStG).
- Le report des pertes s'opère dans le cadre de la « taxation minimum » :
  - les déficits qui n'ont pas été déduits sont reportables à hauteur d'un million d'euros;
  - pour la fraction supérieure à un million d'euros: limitation du report à hauteur de 60 % de la fraction supérieure.

---

## III. Les acquisitions et restructurations internationales

### A/ L'utilisation des déficits en Allemagne (2/7)

---

- **Le sort des déficits en cas d'acquisition ou de restructuration : § 8c KStG**
  - Exception au principe général énoncé par le § 10d EStG.
  - En cas de cession directe ou indirecte du capital de la société, des droits aux bénéficiaires ou des droits de vote, à un acquéreur ou un groupe d'acquéreurs, les déficits reportés tombent partiellement ou intégralement en non-valeur :
    - si cession de 25 % à 50 % du capital dans un délai de 5 ans : la fraction des pertes qui tombe en non-valeur est proportionnelle au pourcentage de participation transmise ;
    - si cession de plus de 50 % du capital dans un délai de 5 ans : les déficits reportés tombent intégralement en non-valeur ;
    - remise en cause par la Cour fédérale des finances de la règle entre 25 % - 50 % (arrêt du 29 mars 2017).

---

## III. Les acquisitions et restructurations internationales

### A/ L'utilisation des déficits en Allemagne (3/7)

---

#### § 8c KStG et la Cour fédérale constitutionnelle

Avant le 1 <sup>er</sup> janvier 2016	Après le 1 <sup>er</sup> janvier 2016
25 % < participation ≤ 50 % La Cour fédérale invalide le principe  La loi doit être modifiée	25 % < participation ≤ 50 %
> 50 % La disposition a été renvoyée à la Cour fédérale constitutionnelle par le tribunal fédéral de Hambourg.	> 50 %

---

## III. Les acquisitions et restructurations internationales

### A/ L'utilisation des déficits en Allemagne (4/7)

---

#### **Le sort des déficits en cas d'acquisition ou de restructuration : § 8c KStG**

- Des exceptions au principe de perte automatique des déficits en cas de changement de contrôle ont été progressivement introduites :
  - la clause de groupe ;
  - la clause relative à l'existence de plus-values latentes chez la société déficitaire ;
  - la clause relative au report des pertes conditionné à la continuation de l'activité commerciale.
    - ➡ Conservation partielle ou totale du droit au report des pertes.

---

## III. Les acquisitions et restructurations internationales

### A/ L'utilisation des déficits en Allemagne (5/7)

---

#### Le sort des déficits en cas d'acquisition ou de restructuration : § 8c KStG

- La clause de groupe :
  - condition liée à la détention du capital :
    - ✓ soit l'acquéreur de la participation détient directement ou indirectement 100 % de la société qui lui a transféré la participation (il doit avoir la personnalité morale) ;
    - ✓ soit le cédant de la participation détient directement ou indirectement 100 % du capital de l'acquéreur de la participation cédée (il doit avoir la personnalité morale) ;
    - ✓ soit une même personne morale détient directement ou indirectement à la fois 100 % du cédant et 100 % de l'acquéreur.
      - ➡ Le cédant et le cessionnaire doivent être détenus directement ou indirectement par la même personne.

---

## III. Les acquisitions et restructurations internationales

### A/ L'utilisation des déficits en Allemagne (6/7)

---

- **Le sort des déficits en cas d'acquisition ou de restructuration : § 8c KStG**
  
- La clause relative à l'existence de plus-values latentes chez la société déficitaire :
  - le droit au report des pertes déjà reportées peut être conservé dans la limite du montant des plus-values latentes constatées ;
  - est entendue comme « plus-value latente » la différence entre le capital propre de la société (déclaré pour la détermination du bénéfice) et la valeur vénale des parts de la société ;
  - le montant des plus-values latentes retenu est celui qui peut de façon effective être assujéti à l'imposition allemande :
    - ✓ exclusion du champ : les établissements stables et les titres de participation (car les plus-values sur titres sont exonérées).

---

## III. Les acquisitions et restructurations internationales

### A/ L'utilisation des déficits en Allemagne (7/7)

---

#### **Le sort des déficits en cas d'acquisition ou de restructuration : § 8c KStG**

- La clause relative au report des pertes lié à la continuation de l'activité commerciale :
    - applicable depuis 1<sup>er</sup> janvier 2016 ;
    - demande exercée dans la déclaration annuelle de résultat ;
    - la loi énumère un certain nombre de circonstances dans lesquelles l'activité est réputée non maintenue :
      - ✓ mise en sommeil de l'entreprise ;
      - ✓ l'entreprise poursuit un objet autre que celui pour lequel elle a été créée ;
      - ✓ acquisition d'une activité nouvelle ;
      - ✓ prise de participation dans une société de personnes ;
      - ✓ la société devient la tête d'un groupe d'intégration fiscale ;
      - ✓ l'obtention ou acquisition de biens pour une valeur inférieure à leur valeur réelle (par exemple par leur valeur comptable).
- ➡ appréciation en pratique de l'existence d'une activité et de son maintien.

---

## III. Les acquisitions et restructurations internationales

### B/ Le traitement des abandons de créance (1/4)

---

- **Deux situations à distinguer :**
  - prise en considération chez la société bénéficiaire de l'abandon de créance ;
  - traitement chez la société qui consent l'abandon de créance.

---

## III. Les acquisitions et restructurations internationales

### B/ Le traitement des abandons de créance (2/4)

---

- **Pour la société bénéficiaire de l'abandon de créance :**
  - en principe, l'abandon de créance constitue un bénéfice imposable à hauteur de la valeur nominale de la créance ;
  - si le créancier qui consent l'abandon de créance est un associé de la société bénéficiaire : l'abandon de créance peut être considéré comme un apport ("*Einlage*") dans le cas où la créance est « recouvrable », c'est-à-dire en pratique si sa valeur réelle est égale à sa valeur nominale.
  
- **Pour la société qui consent l'abandon de créance :**
  - l'abandon de créance est en principe déductible ;
  - si le créancier de la dette liée à l'abandon de créance est un associé de la société bénéficiaire :
    - ✓ l'abandon de créance augmente le prix de revient de la participation dans le cas où la créance est recouvrable (valeur réelle = valeur nominale) ;
    - ✓ dans le cas inverse, il s'agit d'une charge déductible sous réserve du test de pleine concurrence.

---

## III. Les acquisitions et restructurations internationales

### B/ Le traitement des abandons de créance (3/4)

---

- ➊ **Plus précisément, en cas d'abandon de créance par un associé :**
  - si la valeur de la créance est égale à la valeur nominale : il s'agit d'un apport, avec les conséquences qu'il convient d'en tirer, tant pour la société bénéficiaire de l'abandon de créance que celle qui l'a consenti :
    - ✓ société créancière : l'abandon de créance n'est pas déductible ;
    - ✓ société débitrice : l'abandon de créance n'est pas imposable ;
  - si la valeur vénale de la créance est inférieure à son nominal :
    - ✓ société créancière : l'abandon de créance est déductible à hauteur de la différence, mais la société créancière doit prouver qu'un tiers aurait également accordé le prêt ou que ce tiers n'aurait pas demandé le remboursement du prêt ;
      - ➡ application du test de pleine concurrence (*Drittvergleich*) ;
    - ✓ société débitrice : l'abandon de créance est imposable à hauteur de ce même montant.

---

## III. Les acquisitions et restructurations internationales

### B/ Le traitement des abandons de créance (4/4)

---

#### — Exception aux règles d'imposition ci-dessus : le cas de l'apurement de passif (*Sanierung*) :

- pendant plus de 80 ans : une exonération pour la société qui en bénéficie en cas d'apurement de passif ;
- à la suite de l'abrogation de l'article, l'administration fiscale allemande a publié une instruction le 27 mars 2003 dans laquelle elle réaffirmait le principe d'une telle exonération ;
- arrêt de la Cour fédérale des finances (BFH, 28 novembre 2016) : la tolérance administrative constitue une violation du principe de légalité ;
- loi du 27 juin 2017: adoption d'une loi réintroduisant le principe d'une telle exonération dans certaines hypothèses :
  - applicable rétroactivement depuis le 8 février 2017, sous réserve de ne pas être qualifiée d'aide d'Etat par la Commission européenne ;
  - *quid* des exonérations en application de l'instruction se rapportant à des exercices non prescrits, y compris celles confirmées par un rescrit : possible remise en cause ?

---

# III. Current Topics on Cross-Border Reorganisations

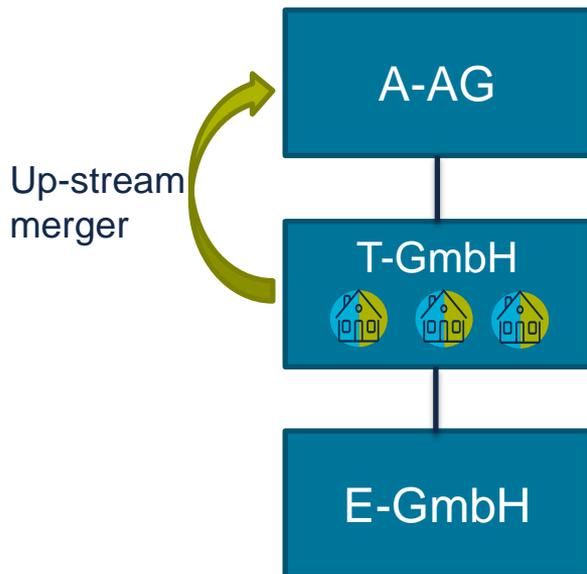
## C/ Real Estate Transfer Tax Rules concerning Reorganisations (1/3)

---

— Pending ECJ case: **Finanzamt B v. A Brauerei (C-374/17)**

"Is exemption for intra-group reorganisations from real estate transfer tax a state aid prohibited under Art. 107(1) TFEU?"

Facts:



Procedural history:

- **German Tax Authorities:** merger subject to RETT; requirement of exemption for intra-group reorganizations (five-year holding period following reorganization) not met;
- **Fiscal Court:** merger not subject to RETT; exemption for intra-group reorganisations applies;
- **Federal Fiscal Court** upon appeal:
  - Under domestic law exemption for intra-group reorganisations applies;
  - Request for preliminary ruling filed with ECJ (21 June 2017) whether RETT exemption for intra-group reorganisations constitutes a prohibited state aid.

---

# III. Current Topics on Cross-Border Reorganisations

## C/ Real Estate Transfer Tax Rules concerning Reorganisations (2/3)

---

- **RETT framework for intra-group reorganisations:**
  - Transactions subject to RETT:
    - The acquisition of real estate (asset deal) and any other legal transaction resulting in acquisition of ownership in real estate (e.g. merger, division, contribution);
    - A substantial change in the partnership interest of a real estate holding partnership resulting in the transfer of 95% or more (directly and indirectly) of the partnership interest within a five-year period;
    - The transfer of 95% of the shares in a real estate corporation and the transfer of shares in such a company which results in a 95% or more shareholding (directly or indirectly) in such corporation.
  - Exemption from RETT for intra-group reorganisations:
    - Transfers of real estate or shares in partnership or corporation holding real estate;
    - In the course of a merger, division or asset transfer under the Reorganisation Tax Act;
    - Transfer takes place between a controlling shareholder and one or more controlled companies (i.e. 95% of its shares held directly or indirectly by the controlling shareholder);
    - 95% minimum participation must be held continuously for five years prior to and following the transfer.

---

## III. Current Topics on Cross-Border Reorganisations

### C/ Real Estate Transfer Tax Rules concerning Reorganisations (3/3)

---

- **Implications of pending ECJ case on intra-group reorganisations:**
  - If ECJ holds RETT exemption for intra-group reorganisations:
    - To constitute a prohibited state aid:
      - ➔ The provision would not be applicable up until a final decision of the EU Commission as to the compatibility of the exemption with the internal market (Art. 107 (3) TFEU);
    - Not to constitute a prohibited state aid:
      - ➔ The decision of the Fiscal Court can be upheld by the Federal Fiscal Court (i.e. merger is not subject to RETT);
  - Implications for future intra-group reorganisations:
    - Up until a decision of the ECJ the RETT exemption is not available for intra-group reorganisations;
    - Alternatives: Transfer of shares below RETT triggering levels (currently 95%, may change in the future);
  - Implications for past intra-group reorganisations:
    - If RETT exemption held to constitute a prohibited state aid: Risk of recovery claim (Art. 108 (2) TFEU) for up to ten years back.

Your World First

C/M/S/  
Law . Tax

## **IV. Les derniers développements portant sur les aspects procéduraux**

---

## IV. Les derniers développements portant sur les aspects procéduraux

---

A/ L'importance du « pénal - fiscal »

B/ Les rectifications déclaratives spontanées

C/ Les contrôles fiscaux joints (*Joint Tax Audits*)

---

## IV. Les aspects procéduraux

### A/ L'importance du « pénal - fiscal » (1/2)

---

- **La loi fiscale générale contient des dispositions relatives aux infractions fiscales :**
  - fraude fiscale intentionnelle (*Steuerhinterziehung*) ;
  - « fraude non intentionnelle », d'une légèreté blâmable (*leichtfertige Steuerhinterziehung*).
  
- En cas de soupçon de fraude fiscale, le service des impôts doit transmettre le dossier au « *Buß- und Strafsachenstelle* » (« bureau des sanctions et des affaires pénales »).
  
- **Intervention de services spécifiques dans ce cadre :**
  - le bureau des sanctions et des affaires pénales (*Buß- und Strafsachenstelle*) ;
  - le service de répression des fraudes fiscales (*Steuerfahndungsstelle – Steufa*).

---

## IV. Les aspects procéduraux

### A/ L'importance du « pénal - fiscal » (2/2)

---

- **Pouvoirs renforcés des services :**
  - une fois saisi, le bureau des sanctions et des affaires pénales (*Buß- und Strafsachenstelle*) mène l'enquête à la place du ministère Public ;
  - le service de répression des fraudes fiscales (*Steuerfahndungsstelle – Steufa*) est doté de pouvoirs relevant en France des officiers de police judiciaire (notamment) comme la possibilité de réaliser une perquisition domiciliaire ou la confiscation de documents.
  
- **Dans de telles procédures, le délai de prescription de 4 années est prolongé à :**
  - 5 années en cas de minoration des revenus imposables d'une légèreté blâmable ;
  - 10 années en cas de fraude fiscale intentionnelle.

---

## IV. Les aspects procéduraux

### B/ Les rectifications déclaratives spontanées

---

– **Essentiellement deux types de procédures de rectification spontanée d'erreurs :**

#### **Régularisation générale (art. 371 AO) – fraude fiscale :**

- concerne tant les personnes physiques (en particulier en cas de déclaration de compte détenu à l'étranger) que les sociétés ;
- ne peut être invoquée qu'une seule fois par catégorie d'impôt et doit alors porter sur les 10 derniers exercices ;
- **procédure exclusive de conséquences pénales ;**
- en cas de notification régulière préalable d'un contrôle fiscal, cette procédure est exclue.

#### **Rectification obligatoire (art. 153 AO) – erreur :**

- obligation de corriger les déclarations lorsque le contribuable détecte une erreur ou un élément susceptible de modifier les bases d'imposition ;
- **condition : absence d'erreur intentionnelle ;**
- conséquence : limitation à la seule la période de rectification, en général 4 ans ;
- pas de limitation concernant le nombre d'utilisation de cette disposition → dès qu'une erreur est détectée.

---

## IV. Current Topics on Proceedings in Germany

### C/ Joint Tax Audits

---

- **In particular, the State of Bavaria has initiated the possibility of so-called coordinated tax audits:**
  - (1) Simultaneous tax audits of two or more countries; or
  - (2) Joint tax audits
  
- Explanatory leaflet was issued on 9 January 2017
- Basis: Intergovernmental mutual assistance agreements (information exchange)
- Objective: Mutual understanding of facts and circumstances, avoidance of double taxation and "white income"
- Taxpayer may raise concerns (right of hearing), but the decision will be made by the Authorities
- However, questions and audit work of foreign tax Authorities are only possible if German taxpayer agrees (*i.e.* joint tax audit can be avoided, but not information exchange)
- Procedure on mutual agreement or advanced pricing agreement (APA) possible in parallel

Your World First

**C/M/S/**  
Law . Tax



## **V. Les changements à venir : stabilité ou révolution ?**

---

## 5. Les changements à venir

---

- **Éléments de discussion, susceptibles d'évoluer selon la suite donnée à l'accord de coalition et les forces politiques en présence**
  - Impôt sur les sociétés :
    - pas de changement concret dû à l'accord de coalition ;
    - en revanche, discussions avec la France pour créer une base d'imposition commune et consolidée ;
      - ➔ à mettre en perspective avec la nouvelle impulsion européenne et le projet ACCIS
    - évolution de la rédaction du § 8c KStG en raison de la décision de la Cour fédérale constitutionnelle (BFH, 8 mars 2017).
  - En raison de la directive « ATAD », modification attendue de la loi fiscale sur les relations avec l'étranger ("*Außensteuergesetz*").
  - Modification des "share deal" en matière de droits de mutation.
  - Modification de la législation relative aux organismes sans but lucratif.
    - ➔ stabilité de la législation fiscale allemande reste de mise.

---

# Questions

---





Law . Tax

**Your free online legal information service.**

A subscription service for legal articles on a variety of topics delivered by email.

[cms-lawnow.com](http://cms-lawnow.com)



Law . Tax

**Your expert legal publications online.**

In-depth international legal research and insights that can be personalised.

[eguides.cmslegal.com](http://eguides.cmslegal.com)

-----  
**CMS Legal Services EEIG** (CMS EEIG) is a European Economic Interest Grouping that coordinates an organisation of independent law firms. CMS EEIG provides no client services. Such services are solely provided by CMS EEIG's member firms in their respective jurisdictions. CMS EEIG and each of its member firms are separate and legally distinct entities, and no such entity has any authority to bind any other. CMS EEIG and each member firm are liable only for their own acts or omissions and not those of each other. The brand name "CMS" and the term "firm" are used to refer to some or all of the member firms or their offices.

**CMS locations:**

Aberdeen, Algiers, Amsterdam, Antwerp, Barcelona, Beijing, Belgrade, Berlin, Bogotá, Bratislava, Bristol, Brussels, Bucharest, Budapest, Casablanca, Cologne, Dubai, Duesseldorf, Edinburgh, Frankfurt, Funchal, Geneva, Glasgow, Hamburg, Hong Kong, Istanbul, Kyiv, Leipzig, Lima, Lisbon, Ljubljana, London, Luxembourg, Lyon, Madrid, Manchester, Medellin, Mexico City, Milan, Monaco, Moscow, Munich, Muscat, Paris, Podgorica, Prague, Reading, Rio de Janeiro, Rome, Santiago de Chile, Sarajevo, Seville, Shanghai, Sheffield, Singapore, Sofia, Strasbourg, Stuttgart, Tehran, Tirana, Utrecht, Vienna, Warsaw, Zagreb and Zurich.

-----  
[cms.law](http://cms.law)