

Geconditioneerde winstoverdracht en reorganisatiefaciliteit

Hoe is de fiscale eenheid ontstaan?

In 1940 werd in een bijzonder nummer van *De Naamlooze Vennootschap* opgemerkt dat het geen overbodige weelde zou zijn moeder- en dochtermaatschappijen de mogelijkheid te geven om als één geheel te worden beschouwd. Die oproep leidde uiteindelijk tot de invoering van een fiscale eenheidsregime in art. 27 van het Besluit Winstbelasting 1940. De essentie van het fiscale eenheidsregime bestaat inmiddels dus 78 jaren. Vele generaties fiscalisten zijn opgevoed en opgegroeid in een tijd waarin de fiscale eenheid een gegeven is.

In die context wordt de existentiële vraag of het fiscale eenheidsregime moet blijven bestaan, veelal genegeerd. Dat is binnen de fiscale adviespraktijk ook voorstelbaar, omdat het fiscale eenheidsregime tezamen met de fusie- en splitsingsfaciliteiten het fiscale instrumentarium optimaliseert. Het fiscale eenheidsregime zou in de fiscale gereedschapskist node worden gemist. Ook bij SRA-kantoren heeft het de voorkeur om het fiscale instrumentarium niet te beperken. Tegelijkertijd bestaat het besef dat de regelgeving in het algemeen en die rondom de fiscale eenheid steeds gecompliceerder wordt. Die complexiteit roept het risico van fouten op. Dat is een onwenselijke ontwikkeling. SRA pleit om die reden voor afschaffing van de regeling voor de fiscale eenheid en vervanging van die regeling door een geconditioneerde winstoverdrachtfaciliteit.

Wel of geen concernbenadering.

Indien belastingplichtigen er, bijvoorbeeld uit hoofde van beperking van aansprakelijkheids- of economische risico's, voor kiezen hun activiteiten of vermogensbestanddelen af te zonderen in afzonderlijke rechtspersonen, is dat een vrije keuze. Een fiscale concernbenadering zou daarmee strijdig zijn; in zekere zin kan men de fiscale zelfstandigheid dan beschouwen als de prijs die samenhangt met de gemaakte keuze bij de juridische concernopbouw. Ondernemingsrechtelijk, jaarrekeningrechtelijk en maatschappelijk worden concerns onderkend. Daarom bestaat volgens SRA geen bezwaar tegen fiscaalrechtelijke erkenning van een concern op aspecten die ook jaarrekeningrechtelijk een concernbehandeling kennen.

Argumenten voor een concernbenadering

Het argument dat een fiscale eenheid administratief voordelig is, is achterhaald. Immers, ook bij een fiscale eenheid moeten de individuele vermogens van de fiscale eenheidsmaatschappijen in de aangifte worden opgenomen. Transfer pricing is, anders dan regelmatig wordt gesteld, ook bij een fiscale eenheid van belang. Dit geldt voor de verliesverrekeningsbepalingen, en ook voor de werking van de antimisbruikbepaling van art. 15ai Wet Vpb 1969. Ondernemingsrechtelijk dienen onderlinge prijzen bovendien ook in overeenstemming te zijn met de beginselen van behoorlijk bestuur. Onzakelijke prijzen kunnen leiden tot enquête- en uitkoopprocedures, een onrechtmatige daad en aansprakelijkheid van bestuurders alsmede een actie op grond van Actio Pauliana opleveren. Belangrijkste resterende argumenten voor een 'groepsbenadering' zijn resultatensaldering en fiscaalvriendelijke reorganisatie. Voor beide geldt dat jaarrekeningtechnisch soortgelijke regelingen bestaan; een consolidatieverplichting respectievelijk het negeren van intercompanytransacties op grond van RJ 260. Dat zijn dan ook de elementen waarvoor SRA regelingen bepleit die recht doen aan de concernbenadering.

Resultatensaldering

Het fiscale belang van resultatensaldering bestaat alleen bij gevallen waarin zelfstandig beoordeeld sprake is van lichamen die winst behalen terwijl tegelijkertijd sprake is van verlieslatende lichamen binnen hetzelfde concern. Daardoor ontstaat op concernniveau een liquiditeitsnadeel. Vaak wordt dan gedacht aan verliesoverdracht; het verlies van de ene vennootschap kan worden verrekend met de winst van een ander concernlichaam. Zo'n regeling bestaat in verschillende landen, maar kent een

belangrijke EU-rechtelijke randvoorwaarde. Aangenomen moet worden dat de verplichting bestaat om definitieve buitenlandse verliezen ook in Nederland in aanmerking te nemen, als in puur binnenlandse verhoudingen eveneens de mogelijkheid wordt geboden binnenlandse verliezen van een concernonderdeel te verrekenen met winsten van andere concernonderdelen. Weliswaar bestaat een tijdsruimtelijk verschil tussen het verrekeningsmoment voor buitenlandse en voor binnenlandse verliezen, maar de gehoudenheid om buitenlandse verliezen op enig moment in aanmerking te nemen is een gegeven.

Binnenlandse verliesverrekening binnen een concern leidt op grond van EU-recht tot geclausuleerde import van buitenlandse verliezen. SRA acht dit onwenselijk en geeft primair de voorkeur aan een territoriaal systeem waarbinnen alleen Nederlandse winsten en Nederlandse verliezen tussen in Nederland gevestigde concernonderdelen onderling kunnen worden verrekend. Dit territoriale systeem leidt er in de optiek van SRA tevens toe dat de liquidatieverliesregeling binnen de deelnemingsvrijstelling kan worden afgeschaft. Ten aanzien van vi-resultaten vindt SRA dat de bestaande regeling van art. 15e en verder Wet Vpb 1969 op grond van EU recht gehandhaafd dient te blijven. In binnenlandse verhoudingen zijn verliezen van een binnenlandse activiteit van een belastingplichtige aftrekbaar van winsten van diezelfde belastingplichtige; daarom dienen op grond van EU-recht ook verliezen van een buitenlandse vaste inrichting in Nederland in aftrek geaccepteerd te worden.

Winstoverdracht als alternatief?

Winstoverdracht lijkt bestand tegen de EU-rechtelijke voorwaarden die voortvloeien uit vrije verkeer van vestiging. Overdragen van Nederlandse winst aan Nederlandse concernmaatschappijen met Nederlands verlies is mogelijk, naar het lijkt zonder tevens verplicht te kunnen worden diezelfde winst aan een buitenlandse verlieslatend concernonderdeel toe te rekenen. (HvJ EU, Oy AA, C-231/05). Dit is de regeling die SRA om die reden bepleit.

Alle concernonderdelen blijven zelfstandig belastingplichtig. Onder voorwaarden wordt hen de mogelijkheid geboden de fiscale winst van een winstgevend concernonderdeel deels toe te rekenen aan een verlieslatend Nederlands concernonderdeel. Daarbij zou SRA er de voorkeur aan geven om deze mogelijkheid alleen te bieden in situaties waarin gedurende het gehele boekjaar zowel een juridische als een economische verbondenheid tussen de overdrager van de winst en het verlieslatende lichaam van 100% (of eventueel geheel of nagenoeg geheel criterium) bestaat, zulks direct, indirect alsmede via een houdster die bedoeld aandelenbelang in zowel het overdragende winstgevende concernlichaam bezit als in het verlieslatende lichaam dat de winst overneemt.

Om cherry picking te voorkomen, kan als voorwaarde worden gesteld dat de betrokken overdracht van winst slechts mogelijk is indien de desbetreffende lichamen uiterlijk binnen een maand na aanvang van het boekjaar hebben aangegeven van die regeling gebruik te zullen maken als uiteindelijk na afloop van het boekjaar blijkt dat sprake is van een verlieslatend lichaam. Praktischer is het evenwel als deze keuze bij de aangifte wordt gemaakt. Eventueel kan deze regeling een minimale looptijd krijgen van bijvoorbeeld vijf jaren. Gezien de gesuggereerde bezitseis zou een dergelijke minimale looptijd evenwel eenvoudig kunnen worden gefrustreerd. Daarom stelt SRA geen minimale looptijd voor.

Zodra een dergelijk verzoek is ingediend, dient volgens een nader te bepalen systematiek winstoverdracht in de aangifte plaats te vinden. Daarbij kan als voorwaarde worden gesteld dat het lichaam waarvan de winst deels wordt toegerekend aan een verlieslatend concernlichaam wordt verplicht om het vennootschapsbelastingbedrag dat betrekking heeft op die toegerekende winst aan dat verlieslatende lichaam dient te vergoeden. Op die manier wordt bereikt dat de vennootschapsbelastingdruk van dat lichaam gelijk blijft, en ontstaat materieel een teruggave van de aan dat verlies toerekenbare vennootschapsbelasting. Uiteraard bestaat voor zover een verlies door



overgenomen winst kan worden gecompenseerd bij een lichaam, geen recht meer op verliesverrekening naar een ander jaar.

Als onvoldoende 'overdrachtswinst' is behaald om een verlies volledig te compenseren, kan zo'n verlies in een volgend jaar worden verrekend, en als onderdeel van het verlies van dat volgende jaar wederom door middel van winstoverdracht in dat volgende jaar worden verrekend. Gegeven de diverse voorwaarden duidt SRA deze uiteraard nog nader uit te werken regeling als een geconditioneerde winstoverdrachtfaciliteit.

Verliesoverdracht als alternatief

Hiervoor is aangegeven dat SRA de mogelijkheid van resultatensaldering bepleit. Indien niet gekozen zou worden voor de geconditioneerde winstoverdracht, dan zou de mogelijkheid van verliesoverdracht de voorkeur verdienen. Daarbij zouden verliezen van een concernlichaam in aftrek kunnen komen op de winst van andere concernlichamen. Men dient zich te realiseren dat een dergelijke regeling tevens impliceert dat verliezen van buitenlandse concernonderdelen die in het buitenland niet meer verrekenbaar zijn, alsdan in Nederland in aanmerking dienen te worden genomen. In zoverre is dan sprake van verliesimport.

Ook ingeval wordt gekozen voor verliesoverdracht, dient daaraan naar onze mening de voorwaarde worden gesteld dat de lichamen waartussen de verliesoverdracht plaatsvindt tot elkaar in een 100%-verbondenheidsrelatie staan. Ook dient aan het begin van het relevante boekjaar voor deze regeling te zijn geopteerd, en dient het lichaam dat het overgenomen verlies benut de daardoor bespaarde vennootschapsbelasting te voldoen aan het verlieslatende lichaam. Bij verliesoverdracht dient als beperking te gelden dat een verlies slechts kan worden overgedragen voor zover daadwerkelijk verrekeningspotentieel aanwezig is. Niet verrekende en niet overgedragen verliezen kunnen doorrollen naar een volgend jaar en alsdan wederom worden verrekend met winst van winstgevende concernonderdelen in dat volgende jaar.

Interne overdrachten?

Momenteel kan overdracht van vermogensbestanddelen binnen de fiscale eenheid zonder belastingheffing plaatsvinden. Tezamen met de fusie- en splitsingsfaciliteiten bestaat daarmee een aantal faciliteiten waarmee vrijwel iedere wenselijk geachte overdracht van vermogensbestanddelen of activiteiten binnen een groep van lichamen zonder belastingheffing kan plaatsvinden, zowel neerwaarts als opwaarts en ongeacht of daar een zakelijke grondslag voor bestaat. Het is zeer de vraag of dit wenselijk is. Anderzijds kan in de loop der tijd een ooit gekozen juridische structuur aanpassing behoeven en -mits sprake is van bedrijfseconomisch wenselijke overdrachten,- zou in zo'n geval een fiscale faciliteit wenselijk zijn.

SRA bepleit in die context echter anders dan onder het huidige fiscale eenheidsregime geen algemene overdrachtsfaciliteit, maar zoekt aansluiting bij de interne reorganisatiefaciliteit van art. 15 lid 1 onderdeel h, WBR jo. Art. 5b Uitv.Besl BR 1971. Onder de voorwaarde dat sprake is van overdracht binnen een concern en bovendien dat de overdracht vermogensbestanddelen betreft waarop niet of in meer dan 10 jaren wordt afgeschreven, kan zonder vennootschapsbelastingheffing overdracht plaatsvinden. Wel geldt daarbij dan de voorwaarde, zulks overeenkomstig de hiervoor voorgestelde geconditioneerde winst- resp. verliesoverdrachtsmogelijkheid, dat het overdragende lichaam de (latente) vennootschapsbelasting die betrekking heeft op de aanwezige stille reserve dient te vergoeden aan het overnemende lichaam. De latentie kan dan op het nominale tarief worden gesteld. Evenals ten aanzien van de overdrachtsbelasting geldt dat de niet geheven vennootschapsbelasting alsnog is verschuldigd als het lichaam dat het bedrijfsmiddel heeft overgedragen of als het lichaam dat het bedrijfsmiddel heeft verworven aan het einde van het derde jaar dat volgt op het jaar waarin de overdracht heeft plaatsgevonden, geen onderdeel meer uitmaakt van het concern.



Vrijstelling en faciliteiten

Wanneer het fiscale eenheidsregime vervangen wordt door voorgaande regelingen, zouden diverse fiscale faciliteiten die als randvoorwaarde eigen gebruik kennen, binnen concernstructuren geen toepassing meer kunnen vinden. Men kan daarbij denken aan de kleinschaligheidsinvesteringsaftrek. SRA ziet echter een belangrijk nadeel als terbeschikkingstelling binnen een concern niet langer zou kwalificeren voor die aftrek. Anderzijds zou dat aansluiten bij de kennelijke wens om de juridische eigendom van dergelijke ter beschikking gestelde bedrijfsmiddelen af te zonderen. Het uitsluiten van de kleinschaligheidsinvesteringsaftrek zou om die reden te billijk zijn. Dat ligt anders ten aanzien van de landbouwvrijstelling. SRA bepleit dienaangaande om terbeschikkingstelling binnen een concern als eigen gebruik aan te merken, waardoor de landbouwvrijstelling in die situatie ook na vervallen van het fiscale eenheidsregime blijft gelden. Ook ten aanzien van de innovatiebox komt de vraag op of specifiek daarvoor een concernbenadering gekozen zou moeten worden.

Een aandachtspunt betreft de recent ingevoerde earningsstrippingmaatregel. Als het fiscale eenheidsregime zou worden afgeschaft, zou dit tot gevolg kunnen hebben dat de earningsstrippingmaatregel van art. 15b Wet Vpb 1969 eerder toepassing vindt. SRA herhaalt in die context het pleidooi om de grens van art. 15b lid 1 onderdeel b Wet Vpb 1969 te verhogen van thans € 1 miljoen tot (maximaal) € 3 miljoen. Daarmee loopt Nederland nog steeds in de pas met haar verplichting op grond van ATAD. Op die manier zal het nadeel van afschaffing van de fiscale eenheid waar het de toepassing van de earningsstrippingmaatregel betreft voldoende kunnen worden gecompenseerd.

Overig

SRA vermoedt dat het voorgaande voorstel geen nadelige budgettaire consequenties heeft. Voor zover sprake zou zijn van een budgettaire opbrengst, bepleit SRA die aan te wenden voor een verlaging van het vennootschapsbelastingtarief. Afschaffing van het fiscale eenheidsregime zou uiteraard gepaard moeten gaan met overgangsrecht. Dit kan naar ons idee vorm krijgen door de regels die gelden bij ontvoeging toe te passen bij bijvoorbeeld verliesverrekeninganspraken. Waar het de toepassing van art. 15ai Wet Vpb 1969 betreft, zou die bepaling pas toepassing behoeven te vinden als binnen de daarin opgenomen antimisbruiktermijnen een zodanige vervreemding van aandelen of rechten op aandelen plaatsvindt waardoor de fiscale eenheid naar huidig recht zou worden verbroken.