

Tariefsverlaging als alternatief fiscale eenheid?

Michiel Spanjers¹

1. Aanleiding

Vanuit het Ministerie van Financiën is mij gevraagd in de vorm van een position paper een bijdrage te leveren aan de gedachtevorming over de fiscale eenheid (c.q. een nieuwe concernregeling) in de vennootschapsbelasting. Aan dit verzoek geef ik graag gehoor, waarbij ik grotendeels terugrijp op een eerdere opinie hieromtrent ('Fiscale eenheid is betwistbare belastingfaciliteit', WFR 2018/222). Het onderhavige position paper dient tevens ter ondersteuning van mijn bijdrage op de startbijeenkomst van 14 februari 2019. Mijn motief me in het algemeen en in dit specifieke geval te mengen in het publieke belastingdebat is een bijdrage leveren om uiteindelijk tot een (meer) evenwichtige en begrijpelijke belastingheffing te komen. Hoofdzakelijk vanuit die invalshoek heb ik de fiscale eenheid belicht.

2. Belastingfaciliteit

De fiscale eenheid wordt niet aangemerkt als een belastingfaciliteit (de vroegere 'belastinguitgave' en tegenwoordige 'fiscale regeling'), hetgeen mijns inziens onterecht is. Het is immers een afwijking of uitzondering op het uitgangspunt in de vennootschapsbelasting waarbij lichamen zelfstandig in de belastingheffing worden betrokken. Ook onder het nieuwe criterium 'budgettair en beleidsmatig relevant', zoals verwoord in de Miljoenennota 2017, is de fiscale eenheid een regeling die separate registratie en monitoring behoeft. Anders gezegd: de meest besproken fiscale regeling van de afgelopen jaren, en naar verwachting de komende jaren, komt in de boeken niet voor. Dat is een spijtige tekortkoming in de (budgettaire) informatievoorziening richting parlement en publiek.

Aangezien de fiscale eenheid officieel geen belastingfaciliteit is, ontkomt deze ook al jarenlang aan de evaluatieplicht om nut, noodzaak, doelmatigheid en effectiviteit te wegen. Desalniettemin wordt de fiscale eenheid als een kroonjuweel van ons belastingstelsel gezien, en weggezet. Het is een regeling die volgens vele beschouwingen gekoesterd en gehandhaafd dient te worden. Zelden wordt het verschijnsel als zodanig daarbij gewogen, want de insteek lijkt steeds te zijn deze belastingfaciliteit coûte que coûte handhaven. Niet zelden wordt daarbij met "het vestigingsklimaat" geschermd.

3. Vestigingsklimaat

Echter, pleitbezorgers voor de fiscale eenheid hebben geen monopolie op het argument van het vestigingsklimaat. Weinigen zijn bij mijn weten namelijk tegen een goed vestigingsklimaat. Dat de fiscale eenheid uiteindelijk op concernniveau veelal leidt tot een lagere belastingdruk is evident. Wie

¹ Onafhankelijk fiscaal columnist en publicist. Dit position paper is afgerond op 08 februari 2019.

vestigingsklimaat enkel daaraan afmeet, kan een punt hebben. Tegelijkertijd miskent deze aanvliegroute dat er altijd ook andere maatregelen kunnen zijn ten faveure van het vestigingsklimaat. Dat kunnen maatregelen binnen de vennootschapsbelasting zijn, dat kunnen maatregelen binnen andere belastingmiddelen zijn en dat kunnen natuurlijk ook maatregelen buiten het belastingstelsel zijn. Het vestigingsklimaat lijkt mij niet gediend met het blindstaren op (een vervanger voor) de fiscale eenheid. Het beleidsdebat moet dus ook breder worden gevoerd.

4. Prijskaartje

Voor het bredere blikveld ontbreekt het vooralsnog aan een belangrijke parameter: het prijskaartje. In het kader van de gedachtevorming is door het Ministerie van Financiën als een van de randvoorwaarden gesteld dat de budgettaire gevolgen van alternatieven essentieel zijn (bedoeld is dat het geen geld mag kosten). Dan is het spiegelbeeldig interessant, zo niet noodzakelijk, om te weten hoeveel de schatkist jaarlijks misloopt aan ontvangsten vennootschapsbelasting als gevolg van de fiscale eenheid (geraamde totale ontvangst vennootschapsbelasting voor 2019 is circa € 25 miljard). In wezen is de fiscale eenheid immers een mogelijkheid om verliezen sneller in aanmerking te nemen dan wel verliesverdamping te voorkomen. Belangrijke vraag in dit verband is dus: wat levert het niet meer toestaan van een fiscale eenheid of een andere vorm van verliesverrekening tussen lichamen de schatkist per jaar op, waarbij dan vanzelfsprekend ook gedragseffecten moeten worden ingeschat?

Het gaat naar mijn overtuiging niet om klein bier. Een fiscale eenheid is geen lichtzinnige belastingfaciliteit die je even inzet, want er zijn ook externe (advies)kosten mee gemoeid. Zeker indien de fiscale eenheid wordt aangevraagd (circa 9.000 keer per jaar) is het zeer aannemelijk dat een serieus fiscaal voordeel te behalen is, want anders ben je eigenlijk “Gekke Gerritje” om een fiscale eenheid aan te gaan. En hoewel het fiscale voordeel van de reeds bestaande circa 100.000 fiscale eenheden in de loop der tijd best kan wegebben, zal dat, de uitzondering daargelaten, doorgaans nog steeds substantieel zijn. Anderzijds moet rekening worden gehouden met het nadeel van het tariefopstapje, want dat missen de in de fiscale eenheid gevoegde lichamen natuurlijk (ook bij de investeringsaftrek kan een nadeel ontstaan). Maar toch, dit alles in ogenschouw nemend, is mijn voorspelling dat we van onze stoel vallen als het prijskaartje van de fiscale eenheid eens daadwerkelijk wordt geraamd.

Illustratief in dit verband acht ik de beperking van de voorwaartse verliesverrekening (carry forward) van 9 naar 6 jaar per 1 januari 2019. Het leek mij eerlijk gezegd helemaal geen zware maatregel, want een onderneming die een fiscaal verlies na 6 jaar nog niet heeft verrekend (terwijl er ook al 1 jaar achterwaartse verliesverrekening geldt) hangt bijkans in de touwen. Toch levert deze welhaast terloopse maatregel, waar ik nauwelijks iemand over heb gehoord, maar liefst € 1 miljard structureel per jaar op.

5. Onevenwichtig

De fiscale eenheid is in 1940 op het Nederlandse toneel verschenen toen de winstbelasting over behaalde in plaats van uitgedeelde winsten gestalte kreeg. Het binnen een concernonderdeel belasten van een behaalde winst terwijl tegelijkertijd binnen een ander concernonderdeel een verlies speelt, werd niet logisch geacht. De gedachte was, en is nog steeds, om de onderneming en niet de afzonderlijke juridische entiteiten te belasten. Deze concerngedachte vormt derhalve al bijna 80 jaar het fundament van de fiscale eenheid, hoewel dat gezien de keuzemogelijkheid - het is geen verplichting - maar de halve waarheid is. De concerngedachte wordt immers alleen als het zo uitkomt op verzoek toegepast.

Het is alleszins voorstelbaar dat ondernemingen met aparte (juridische) bedrijfsonderdelen werken die ook steeds als zodanig worden erkend. Het is wel, en dat lijkt mij van belang, een bewuste keuze om met zelfstandige bedrijfsonderdelen te werken. Voor bijvoorbeeld het arbeidsrecht, de sociale zekerheid en het aansprakelijkheidsrecht fungeert het aparte bedrijfsonderdeel als een afgebakend speelveld, waarbinnen werknemers, schuldeisers en andere belanghebbenden in beginsel dienen te blijven. Ook financiële of commerciële motieven, dus niet direct juridische, kunnen aanleiding zijn voor het neerzetten van een apart bedrijfsonderdeel. Voor de winstbelasting bestaat daarentegen de mogelijkheid om via een fiscale eenheid een verlies op het speelveld van een ander bedrijfsonderdeel te krijgen. In de basis oogt dat onevenwichtig: wel de juridische (en andere) vruchten plukken van een zelfstandig juridisch bedrijfsonderdeel, maar voor de winstbelasting niet de eventuele negatieve fiscale consequenties daarvan hoeven te aanvaarden. Natuurlijk is het voor een concern geweldig om de juridische voordelen van een afgebakend speelveld te benutten en, als het uitkomt, een daarbij opspelend fiscaal nadeel (lees: verlies) te gelde te maken op een ander speelveld. Maar is dat ook geweldig voor andere betrokkenen? Leidt het, zo vraag ik me af, niet tot lichtzinnig gebruik van aparte bedrijfsonderdelen als de fiscale verliesrekening gemakkelijk elders kan neerslaan?

6. Eenvoud

In de basis behelst de fiscale eenheid een tamelijk overzichtelijk concept. De resultaten van de desbetreffende lichamen worden in wezen op één hoop geveegd en onderlinge transacties genegeerd (consolidatie). De belastingplichtige hoeft voorts nog maar één vpb-aangifte te verzorgen, en de Belastingdienst hoeft er nog maar één te controleren. Althans, zo lijkt het. Het is juist dat in geval van een fiscale eenheid maar één vpb-aangifte hoeft te worden gedaan, maar dat is natuurlijk wel een lastigere aangifte vanwege de consolidatie. Een fiscale eenheid betekent evenmin dat de te onderscheiden lichamen geen eigenstandige administraties meer voeren. Integendeel, want het zijn niet voor niets zelfstandige bedrijfsonderdelen. Kortom, het is naar mijn mening te makkelijk om het op één hoop vegen van (uiteindelijk) de resultaten zomaar als administratief voordeel weg te zetten (er kan een voordeel inzitten, maar dat is niet absoluut). Deze constatering komt extra betekenis toe nu aan het vormen van een fiscale

eenheid voor de winstbelasting, gezien de samenloop met talrijke andere bepalingen, inmiddels veel haken en ogen zitten. Oftewel, de fiscale eenheid is helemaal niet meer zo'n overzichtelijk concept. Het is ronduit een complexe regeling geworden, waar vooral specialisten hun tanden inzetten. Voor de doorsnee ondernemer is dit echter van het niveau "hocus pocus"!

In mijn optiek is het in algemene zin teleurstellend dat maar een kwart van de ondernemers in het midden- en kleinbedrijf in staat is om zelfstandig aan zijn of haar fiscale verplichtingen te voldoen (Jaarplan Belastingdienst 2019). Dat betekent dat driekwart van het midden- en kleinbedrijf zich genoodzaakt ziet externe expertise in te schakelen voor de afhandeling van belastingzaken, waarvoor ook navenante kosten moeten worden gemaakt. Hoewel harde cijfers ontbreken, is mijn inschatting dat ten aanzien van de circa 100.000 vpb-aangiftes inzake een fiscale eenheid dit percentage veel hoger ligt. Ik denk zelfs dat misschien nog geen handvol van deze vpb-aangiftes inzake een fiscale eenheid door een ondernemer zelfstandig wordt gedaan. Voorafgaand daaraan, en gedurende de looptijd, komen daar ook nog externe advieskosten bij om überhaupt een constellatie met een fiscale eenheid te maken en te laten werken. De fiscale eenheid is zonder externe expertise welbeschouwd dus eigenlijk niet toe te passen.

Juist ook als het gaat om vestigingsklimaat moet de insteek bij de vormgeving van een belastingstelsel mijns inziens zijn om belastingplichtigen zoveel mogelijk in staat te stellen een systeem of regeling te doorgronden alsmede om zelfstandig aan hun fiscale verplichtingen te voldoen. Het perspectief van belastingplichtigen moet derhalve veel meer dan nu leidend worden in het debat. In dit geval is het perspectief: de ondernemer. Het is wellicht voorbarig daar gelijk een doelstelling aan te hangen, maar als we de huidige cijfers zouden willen omdraaien – dus driekwart van de ondernemers moet voortaan in staat zijn zelfstandig aan zijn of haar fiscale verplichtingen te voldoen – dan denk ik dat het doek voor de fiscale eenheid per direct valt.

7. Belastingdienst

Zonder de mogelijkheid van de fiscale eenheid stijgt het aantal vpb-aangiftes in beginsel met circa 200.000, indien gedragseffecten daarbij buiten beschouwingen blijven (circa 300.000 lichamen maken momenteel 'gebruik' van de fiscale eenheid, waarbij circa 200.000 lichamen zijn gevoegd). Dit nadeel zal ik niet bagatelliseren, zeker niet gezien de weinig florissante positie waarin de Belastingdienst verkeert. Tegelijkertijd meen ik dat het in de handhaving niet zozeer om het aantal aangiftes gaat, zoals hiervoor reeds aangestipt, maar om de complexiteit ervan. Zowat elke aangifte met een fiscale eenheid is inmiddels door de regelbrij en voorwaarden als complex te beschouwen en niet zelden zal handhavingsinformatie ontbreken (aangezien de fiscale eenheid een fiscaal verschijnsel is en niet als eenheid deelneemt aan het maatschappelijke verkeer). En als ik zo naar de recente en aanstaande wijzigingen kijk, lijkt het er niet veel beter op te worden. Als het lukt om meer eenvoudiger aangiftes te creëren door een fiscale eenheid voortaan niet meer toe te staan, zie ik daarin wel perspectief.

Een ander geopperd nadeel is de problematiek rondom verrekenprijzen tussen bedrijfsonderdelen in geval er geen fiscale eenheid is. Ook dit is een terecht aandachtspunt. Het speelt natuurlijk nu ook al volop, maar zal alsdan ongetwijfeld nog intensiever worden voor de Belastingdienst. Het toezicht op de fiscale eenheid verschuift deels naar toezicht op de verrekenprijzen, althans zo stel ik het me voor. Of dat echt een nadeel is ten opzichte van de huidige situatie, valt nog te bezien. Mijn inschatting is trouwens dat zonder de mogelijkheid van een fiscale eenheid er minder lichtzinnig met aparte bedrijfsonderdelen wordt gewerkt met in structurele zin minder aangiftes tot gevolg, want voor elk wissewasje een aparte entiteit in het leven roepen is dan fiscaal niet langer betekenisloos.

8. Grondslagverbreding en tariefsverlaging

Het is in het kader van de fiscale eenheid relevant dat achterwaartse en voorwaartse verliesverrekening (van een apart bedrijfsonderdeel) stapsgewijs beperkt zijn met verliesverdamping tot gevolg. Inmiddels geldt nog verliesverrekening van 1 jaar terug (carry-back) en 6 jaar vooruit (carry-forward). Vanuit het totaalwinstbegrip is dit wellicht een hard gelag. Beleidsmatig worden deze beperkingen neergezet als onderdeel van de algehele grondslagverbreding ten faveure van de steeds verdere tariefsverlaging. Oftewel, in het licht van grondslagverbreding en tariefsverlaging vernauwt het winstconcept allengs in een min of meer geïsoleerde jaarwinstbenadering. Voor het verschijnsel fiscale eenheid wordt deze teneur van beperking van verliesverrekening steeds genegeerd. Sterker, het biedt hiervoor zelfs een uitweg. Het laten neerslaan van een verlies bij een ander bedrijfsonderdeel – in wezen toch de bedoeling van de fiscale eenheid – blijft derhalve een sacraal uitgangspunt in de winstbelasting. Bij de stapsgewijze algemene tariefsverlaging de komende jaren naar 20,5% in 2021 (ooit was het tarief zelfs nog 48%, maar dat terzijde) en van het tariefopstapje voor winsten tot € 200.000 naar 15% in 2021 - ontspringt de fiscale eenheid als heuse grondslagversmaller opnieuw de dans.

De brandende vraag in het kader van deze grondslagverbreding en tariefsverlaging is met hoeveel procentpunten het vpb-tarief kan dalen als de mogelijkheid van een fiscale eenheid per 2021 uit de vennootschapsbelasting verdwijnt (en er ook geen alternatieve verliesverrekening voor in de plaats komt). Immers, een tariefsverlaging is binnen de vennootschapsbelasting misschien nog wel het beste fiscale alternatief voor een fiscale eenheid en bovenal passend in het stramien van de afgelopen jaren. Daar komt bij dat het ontbreken of beperken van verliesverrekeningsmogelijkheden, voor zowel een zelfstandige onderneming als tussen bedrijfsonderdelen, aan belang inboet bij lagere tarieven. Nu evenwel totaal geen inzicht bestaat in het budgettaire beslag van de fiscale eenheid valt deze brandende vraag niet concreet te beantwoorden. Of moeten we het misschien omdraaien? Omdat er totaal geen inzicht bestaat in budgettaire gegevens is het voor de prikkelende gedachtevorming geoorloofd enigszins vrij te schieten?

Hier komt dan mijn schot (...voor de boeg): geef in ieder geval het midden- en kleinbedrijf een vpb-tarief van 10% en verlaag het algemene vpb-tarief voor het grootbedrijf naargelang de budgettaire ruimte dit

toelaat. Voor een verlaging van het vpb-tarief voor het midden- en kleinbedrijf naar 10% is vanaf het basispad gezien volgens de sleuteltabel € 1,1 miljard nodig. Mijn inschatting is dat dit met afschaffing van de fiscale eenheid in structurele zin gerealiseerd zou moeten kunnen worden, maar zolang budgettaire gegevens ontbreken blijft dit een inschatting die moeilijk met harde cijfers te onderbouwen valt. Daarom merk ik in dit verband op dat op het schrappen van nog wat andere aftrekposten en regelingen wat mij betreft ook geen taboe rust. Volgens mij maak je met deze uitruil zowel de ondernemers als de Belastingdienst heel erg blij.

9. Afronding

De fiscale eenheid lijkt mij geen houdbare belastingfaciliteit voor de toekomst. Op mij komt het over als een onevenwichtige en complexe faciliteit, waarvan ik zelfs de gepretendeerde administratieve voordelen voor zowel de ondernemer als de Belastingdienst eerlijk gezegd niet (meer) zie. Nu is allengs duidelijk dat een alternatieve regeling in de maak is. Voor de startbijeenkomst wordt in dat kader niet gesproken over een “nieuwe fiscale eenheid” maar over een “nieuwe concernregeling”. En daarmee liggen de kaarten volgens mij eigenlijk al openlijk op tafel voor een regeling voor verliesverrekening tussen zelfstandige bedrijfsonderdelen (zonder dat sprake is van consolidatie), waarbij over de precieze voorwaarden nog wat wordt gedelibereerd. Zo’n alternatieve regeling voor de fiscale eenheid enthousiasmeert mij niet bij voorbaat, want de door mij geuite kanttekeningen ten aanzien van de fiscale eenheid doen in wezen ook opgeld voor een dergelijke nieuwe concernregeling. Daar komt nog eens bij dat ik het zeer goed voorstelbaar acht dat de verliesverrekening op verschillende vlakken in de winstbelasting in de nabije toekomst steeds verder aan banden zal worden gelegd, net zoals dat voor andere grondslagversmallers geldt. De nieuwe concernregeling krijgt alsdan weliswaar in die beperkende fuik alsnog een tik, maar als dat scenario zich daadwerkelijk ontvouwt, spelen we nu in feite een verlieswedstrijd om het fiscale verlies nog tijdelijk ergens een plek te kunnen geven. Dat kan, maar is wat mij betreft weinig vooruitstrevend. Wie wil winnen, moet naar mijn mening verder kijken. In het belang van een goed vestigingsklimaat en in het belang van een evenwichtig en begrijpelijke belastingstelsel roep ik op om zeker ook alternatieven binnen andere belastingmiddelen en zelfs buiten de fiscaliteit in ogenschouw te nemen. Binnen de vennootschapsbelasting ligt als alternatief voor de fiscale eenheid mijns inziens één mogelijkheid voor de hand, zo niet voor het oprapen: een tariefsverlaging.

--0--