

G.W.J.M. Kampschöer

Huidige fiscale eenheid te complex: keuze voor open norm: ‘goed fiscale-eenhedsgebruik’

Maar mijn mening het huidige fiscale-eenhedsregime een te complex gecodificeerd geheel geworden. Het fiscale-eenhedsregime omvat nu, naar ik globaal schat, al rond de honderd (wets)artikelen en een veelvoud daarvan aan leden en onderdelen en waaraan, door de spoedreparatie, nu weer twee (en vanaf 2020 drie) leden zijn toegevoegd. Ik vrees en denk dat in Nederland slechts weinigen al deze teksten geheel overzien, en misschien wel niemand!

Zonder de pretentie te hebben alle aspecten te onderkennen die tot deze mijns inziens te ver doorgevoerde codificatie hebben geleid, meen ik dat in de basis de oorzaak daarvan is terug te leiden tot drie oorzaken.

Ten eerste de spanning die bestaat tussen enerzijds de wens van de wetgever om een fiscale eenheid noch formeel noch materieel terugwerkende kracht te geven en anderzijds het in standhouden van het recht op verliesverrekening dat naar zijn aard juist jaargrens overschrijdend is. Hierdoor ontstaat een woud aan (wets)artikelen, leden en onderdelen die deze spanning probeert te kanaliseren bij voegingen in en ontvoegingen uit een fiscale eenheid. Daarbij komt het verwarrende taalgebruik met betrekking tot verliesverrekening, de verticale en horizontale verliesverrekening. Maar verliesverrekening in de zin van de Wet Vpb 1969 is uitsluitend de verticale verliesverrekening over de jaren heen en is ook de enige jaargrenzen overschrijdende verrekening die voor materiële terugwerkende kracht zorgt. En horizontale verliesverrekening is eigenlijk geen verliesverrekening maar slecht een binnenjaarse verrekening van verschillende resultaten zonder enige materiele terugwerkende kracht. Hieraan zouden dan ook in de toekomstige nieuwe groepsregeling geen beperkingen moeten worden opgelegd. Ten tweede de spanning die bestaat tussen enerzijds de mogelijkheid om binnen fiscale eenheid fiscaal eenvoudig zonder enige zakelijke reden geruisloos te kunnen reorganiseren en anderzijds de wens van de wetgever dat daarvan geen misbruik wordt gemaakt. Het om zonder enige zakelijke reden fiscaal gefaciliteerd te mogen reorganiseren is naar mijn mening een achterhaalde wens. Welk goed argument rechtvaardigt het achterwege blijven van belastingheffing om een onzakelijke reden? Ik zou geen rationele reden weten. Blijft over de wel op zakelijke gronden gebaseerde reorganisaties die ook mijns inziens wel fiscaal gefaciliteerd dienen te worden. Al jaren na het ontstaan van de voorganger van het huidige fiscale-eenhedsregime zijn daarvoor specifieke reorganisatiefaciliteiten in de vennootschapsbelasting gecreëerd. Daarbij heeft men een oplossing gevonden voor het lastige dilemma: zakelijk ingegeven reorganisaties zouden niet tot belastingheffing dienen te leiden maar de wens om geen belasting te betalen mag ook weer niet door een reorganisatie worden gerechtvaardigd. Mijns inziens had toentertijd direct de mogelijkheid zonder enige zakelijke reden geruisloos te kunnen reorganiseren binnen de fiscale eenheid moeten verdwijnen. Maar onder het motto ‘beter laat dan nooit’ zou deze mogelijkheid in de toekomstige nieuwe groepsregeling mijns inziens moeten worden afgeschaft.

Ten derde de spanning die bestaat tussen enerzijds de gedachte dat op onderlinge transacties binnen de fiscale eenheid (fiscaal) nog geen winst zou hoeven te worden genomen en anderzijds de wens van de wetgever om uitstel van winstneming tegen te gaan. Ook dit vind ik een enigszins achterhaalde functie van het fiscale-eenhedsregime. Want bij onderlinge transacties tussen andere groepsvennootschappen dan fiscale-eenhedsdochters is dergelijke winstneming volkomen geaccepteerd. Daarbij was de omloopsnelheid van transacties ten tijde van de invoering van het fiscale-eenhedsregime veel lager dan in de huidige tijd, zodat de omvang van het ‘probleem’ naar mijn indruk ook sterk is geslonken. En tot slot is het maar een tijdelijk verschil - of om het meer fiscaal uit te drukken - maar een ‘verschuivings-jaarwinst-nadeeltje’ dat bij de huidige rentehoogte niet echt noemenswaardig meer is. In elk geval niet de complexiteit die oproept mijns inziens waard.

Goed fiscale-eenhedsgebruik

Deze laatste vergelijking met de jaarwinstproblematiek die wordt beheerst door de open term ‘goed koopmansgebruik’, brengt mij op een gedachte die ik ook voor de fiscale eenheid zou willen introduceren: ‘goed fiscale-eenhedsgebruik’. Zoals de jaarwinst bepaling door het gebruik van de term goed koopmansgebruik niet of nauwelijks is gecodificeerd, zo zou ook nagenoeg de gehele codificatie van het fiscale-eenhedsregime mijns inziens kunnen komen te vervallen door het opnemen in de wet van deze open norm voor fiscale eenheden. Dit zal ook de eenvoud van de toekomstige nieuwe groepsregeling ten goed komen.

Daarbij zou mijns inziens de moedervenootschap van de fiscale eenheid zorg moeten dragen voor het bereiken van het ‘goed fiscale-eenhedsgebruik’. Dit ‘goed fiscale-eenhedsgebruik’ zou dan alleen zien op het oplossen van de (hiervóór als eerste genoemde) spanning tussen enerzijds de wens van de wetgever om een fiscale eenheid geen materiële terugwerkende kracht te geven en anderzijds het in standhouden van het recht van de belastingplichtige om zijn recht op verliesverrekening te effectueren mits deze mogelijkheid maar niet wordt verruimd door opname in een fiscale eenheid. Aangezien ik de tweede en derde oorzaak van spanningen binnen het huidige fiscale-eenhedsregime achterhaald vind, kan deze problematiek buiten het kader van het nieuwe ‘goed fiscale-eenhedsgebruik’ blijven. Hoe zouden de denklijnen bij deze nieuwe open norm ‘goed fiscale-eenhedsgebruik’ globaal mijns inziens moeten lopen? Naar mijn idee langs het uitgangspunt dat een fiscale eenheid noch formeel noch materieel mag resulteren in terugwerkende kracht en verticale verliesverrekening zich daaraan dient aan te passen. Verticale verliesverrekening heeft immers naar haar aard de kans op – de in dit kader – ongewenste materiële terugwerkende kracht.

Saldering van onderlinge resultaten van eenzelfde jaar worden dan ook onbeperkt toegestaan binnen een fiscale eenheid. Hoe deze toerekening plaatsvindt is aan de moeder van de fiscale eenheid om te bepalen naar haar eigen inzicht. Met andere woorden geen voorgeschreven wijze van toerekening bij horizontale verrekening zoals die bijvoorbeeld nu wel geldt op basis van art 12 Besluit fiscale eenheid 2003. De gedachte is immers dat uitsluitend aan verticale verliesverrekening beperkingen hoeven te worden aangebracht, omdat alleen deze verliesverrekening leidt tot materiële terugwerkende kracht van de fiscale eenheid. Het recht op verticale verliesverrekening blijft in stand in dit concept maar kan alleen worden geëffectueerd met winsten die beschikbaar zijn na horizontale verrekening binnen de fiscale eenheid én die ook beschikbaar zouden zijn geweest zonder opname in de fiscale eenheid. De winstplitsingsartikelen zoals nu verwoord in onder andere artt. 15ae en 15ah Wet Vpb 1969 vervallen maar blijven gelden op basis van de ratio van het naleven van ‘goed fiscale-eenhedsgebruik’.

Een groot voordeel van deze invalshoek is ook dat, indien een nieuwe wetsbepaling wordt geïntroduceerd in de Wet Vpb 1969, geen aanvullende wetgeving hoeft te worden bedacht.

Bijvoorbeeld het in 2019 ingevoerde art 15b Wet Vpb 1969 (earningsstripping) bracht de mogelijkheid van voortgewentelde renteaftrek met zich mee en daarom was inpassing binnen het huidige fiscale-eenhedsregime nodig hetgeen is geschied door onder andere de nieuwe artt. 15aha en 15ahb Wet Vpb 1969. Op basis van de ratio van het naleven van ‘goed fiscale-eenhedsgebruik’ zou een dergelijk extra codificatie niet nodig zijn. Het zou vanzelfsprekend zijn dat gebruik daarvan als misbruik zou moeten worden opgevat.

Een bijkomend voordeel van deze gedachte is dat niet allerlei constructies op de rand van de wettekst hoeven te worden bedacht of bestreden. Alles mag wat betreft de onderlinge verrekening van resultaten binnen het jaar. En ook verrekening van verliezen over de jaargrenzen heen mag nog steeds volledig, zolang de uitkomst daarvan maar niet leidt tot een verruiming van de mogelijkheid tot verrekening die zonder fiscale eenheid niet mogelijk was geweest, waardoor opname in een fiscale eenheid toch een materieel terugwerkende kracht krijgt. Zo simpel zou het mijns inziens kunnen zijn. Volstaan zou kunnen worden naar mijn mening met één wetsartikel (art. 15 Wet Vpb 1969) waarin de vereisten staan voor een fiscale eenheid die slechts saldering van onderlinge resultaten van hetzelfde jaar van de fiscale-eenhedsvenootschappen inhoudt. In dit ene wetsartikel zou dan ook de open norm van ‘goed fiscale-eenhedsgebruik’ komen te staan. De overige fiscale-eenhedsartikelen (artt. 15aa, 15ab, 15ac, 15ae, 15af, 15ag, 15ah, 15aha, 15ahb, 15ai en 15aj) kunnen dan komen te vervallen, net zoals nagenoeg alle artikelen van het Besluit fiscale eenheid 2003.

Het voordeel van een dergelijk fiscale-eenhedsregime op basis van resultatensaldering, geflankeerd met een enkele – op de ratio van de regeling – gebaseerde open norm, is dat het nog ‘alleen maar een eenvoudig techniek’ is om de voornaamste verworvenheid van het huidige fiscale-eenhedsregime te bereiken. Bij een dergelijke eenvoudige techniek van resultatensaldering is het mijns inziens ook niet meer noodzakelijk om krampachtig aan het huidige 95-procentvereiste vast te houden. Een dergelijk systeem zou bij elk bezitspercentage kunnen fungeren, al kan ik mij voorstellen dat - op praktische gronden - een ondergrens wordt ingesteld, bijvoorbeeld van 50, 33 1/3 of 5 procent.

Ongetwijfeld zal mening lezer denken dat het voorgestelde (toch) niet mogelijk is. Maar waarom dan eigenlijk niet? Als de ratio van de regeling duidelijk wordt uiteengezet en de uitkomst van een concrete casus daaraan wordt getoetst aan de hand van die open norm, moet toch redelijk eenvoudig duidelijk zijn wat niet en wat wel kan binnen dit nieuwe fiscale-eenhedsregime.