

## Groepsperikelen

Ik herinner me de woorden van een docent nog uit mijn eigen opleiding: één bv is geen bv. Het werd ons als studenten veelvuldig ingefluisterd. Daar zit natuurlijk een belangrijke kern van waarheid in, vooral omdat ondernemingen steeds groter worden. Dat maakt het veelal wenselijk of zelfs noodzakelijk om verschillende bedrijfsonderdelen en activiteiten in afzonderlijke juridische entiteiten onder te brengen. Hier kleven doorgaans helemaal geen fiscale argumenten aan, maar spelen veelal zuiver bedrijfseconomische of organisatorische redenen een rol. Een reden kan ook zijn de aansprakelijkheid te beperken. Zo zien we in de dienstverlenende financiële sector bijvoorbeeld vaak dat partners in een samenwerkingsverband dat niet rechtstreeks doen maar door een 'dubbele vennootschap' te laten participeren in de entiteit die de gezamenlijke onderneming drijft. Mochten er onverhoopt vervelende en omvangrijke claims in de onderneming terecht komen, dan is het bijna ondoenlijk om in voorkomende gevallen de achterliggende natuurlijke personen aan te spreken omdat er dan eerst door twee vennootschappen moet worden gebroken. Dat is juridisch veelal ondoenlijk. Andere redenen om meer entiteiten te hebben, kunnen zijn gelegen in een soepele bedrijfsopvolging, de opbouw van pensioen of het bezit van onroerend goed.

Fiscaal wordt in de regel echter met dergelijke samenwerkingsverbanden in beginsel geen rekening gehouden: iedere entiteit is zelfstandig belastingplichtig en de entiteiten zijn ten opzichte van elkaar ook 'derden'. Er moet dus tussen de entiteiten zakelijk worden gehandeld, hoewel daar bezien vanuit de onderneming als geheel geen reden voor hoeft te bestaan. Wanneer alle entiteiten in een land zijn gevestigd hoeft een onzakelijke prijsstelling vanuit fiscale optiek overigens niet zonder meer een probleem op te leveren: er kan wel een zekere verplaatsing van de belastingdruk tussen de entiteiten ontstaan maar in totaal bezien is de belasting in de regel niet minder dan wanneer zakelijk zou zijn gehandeld. Dit kan echter wel anders liggen als van het concern buitenlandse entiteiten deel uitmaken. Door verschillen in belastingstelsels en met name door verschillen in belastingtarieven zou bij onzakelijk handelen gemakkelijk belastingdruk kunnen worden verplaatst naar laagbelastende landen. Dat is natuurlijk niet de bedoeling. Vandaar dat in internationaal verband transfer pricing een belangrijke rol speelt: binnen het concern moet zakelijk ofwel at arm's length worden gehandeld tussen groepsentiteiten die zich in verschillende landen bevinden. De OESO heeft daarvoor een groot aantal richtlijnen ontwikkeld en diverse methodieken die kunnen worden toegepast.

Maar er is ook een andere kant van deze medaille. Waarom zouden entiteiten die deel uitmaken van een concern voor fiscale doeleinden niet samen kunnen worden genomen? Dus geen entiteitsbenadering zoals gebruikelijk is maar een fiscale groepsbenadering. Afhankelijk van de vormgeving kan dat allerlei voordelen opleveren, zowel voor het concern als voor de fiscus. Transfer pricing speelt dan geen rol, verliezen en winsten kunnen worden gesaldeerd, omzetten tussen entiteiten hoeven niet belast te worden met een omzetbelasting, er kan fiscaal gemakkelijk worden gereorganiseerd en het kan de fiscale administratieve lasten verminderen. Gelukkig kennen veel landen dan ook dergelijke groepsregelingen. Maar de vormgeving daarvan levert veelal weer diverse complicaties op. Zo zien we dat dergelijke groepsregelingen in de eerste plaats per land verschillen. Dat is op zich natuurlijk niet heel verwonderlijk want de fiscale stelsels variëren ook doorgaans sterk per land. Bovendien zit er voor de winstbelastingen in principe een lastig punt in: grensoverschrijdende groepsregelingen kunnen ertoe leiden dat verlies van het ene land wordt overgeheveld naar een ander land. Het spreekt voor zich dat dit door het verliesimportland niet op prijs wordt gesteld.

Maar ook bij groepsregelingen binnen een land zien we vaak het rare fenomeen dat een dergelijke regeling per type belasting verschilt. Voor de ene belasting, bijvoorbeeld de winstbelasting, worden

geheel andere criteria en regels toegepast, als voor de toepassing van een andere belasting, bijvoorbeeld een omzetbelasting. Als voorbeeld neem ik de Nederlandse situatie waarbij voor de vennootschapsbelasting bijvoorbeeld geldt dat de groepsregeling – de fiscale eenheid – optioneel is en alleen kan worden aangegaan als het belang van de ene entiteit in de andere entiteit minimaal 95% is, terwijl voor onze omzetbelasting geldt dat als aan de wettelijke voorwaarden wordt voldaan er automatisch sprake is van een fiscale eenheid. Bovendien geldt daar weer geen 95%-criterium maar het vereiste van een economisch, organisatorisch en administratieve samenwerking. En dan zijn er nog de belastingen waarvoor een groepsregeling helemaal niet bestaat. Zo zou bijvoorbeeld voor de loonbelasting en premieheffing een fiscaal eenheidsregime prima kunnen werken. Kortom: groepsregelingen zijn voor concerns mooie instrumenten. Wel moeten ze zijn omgeven door enkele antimisbruikbepalingen, vooral in verband met het voorkomen van eventuele winstverschuivingen. Momenteel is in Nederland een discussie gaande over met name het fiscale eenheidsregime in de vennootschapsbelasting. Dat heeft alles te maken met de invloed van het EU-recht dat onder omstandigheden vereist dat ook grensoverschrijdende fiscale eenheden mogelijk moeten zijn. In het Caribisch gebied heeft men daar uiteraard geen last van bij bestaande of toekomstige fiscale eenheidsregelingen hetgeen een prettige omstandigheid is. De invloed van het EU-recht maakt een dergelijke regeling namelijk veel complexer of dwingt zelfs tot andere oplossingen. Maar ook voor het Caribisch gebied geldt dat een brede alomvattende fiscale eenheidsregeling een nuttige faciliteit is.

Peter Kavelaars is hoogleraar Fiscale Economie aan de Erasmus Universiteit Rotterdam en of counsel bij Deloitte.