

Notitie aandachtspunten fiscale eenheid vennootschapsbelasting

Inleiding

PlasBossinade houdt u graag op de hoogte van relevante ontwikkelingen. In dit kader willen wij uw aandacht vestigen op de fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting (hierna: fiscale eenheid) en dan vooral enkele civiel juridische aspecten daarvan.

De fiscale eenheid heeft voordelen voor groepsvennootschappen. De fiscale eenheid hoeft maar één aangifte vennootschapsbelasting te doen voor de hele groep en winsten en verliezen binnen een belastingjaar kunnen worden gecompenseerd.

Een onbelicht aspect hierbij is de vraag hoe de groepsvennootschappen onderling omgaan met de geheven vennootschapsbelasting van de fiscale eenheid. Steeds vaker zien wij dat hierover intern geen afspraken worden gemaakt wat onbedoeld kan leiden tot aansprakelijkheid van groepsvennootschappen of hun bestuurders. Deze notitie gaat hierop nader in.

Fiscale eenheid en draagplicht vennootschapsbelasting

De fiscale eenheid heeft tot gevolg dat er in beginsel één belastingschuldige is, de moeder. Civielrechtelijk blijven de leden van een fiscale eenheid echter zelfstandig. Vraag is dan, hoe om wordt gegaan met geheven vennootschapsbelasting en wie deze vennootschapsbelasting moet dragen in de interne verhoudingen. Is dat de moedermaatschappij, of berekent de moedermaatschappij de vennootschapsbelasting door? Hoe wordt omgegaan met verliezen van groepsvennootschappen waar de moedermaatschappij 'gebruik' van maakt?

Kern van de problematiek is, dat in interne verhoudingen veelal geen aandacht is besteed aan de vraag hoe de draagplicht van vennootschapsbelasting moet worden geregeld. Adequate besluitvorming en documentatie omtrent de draagplicht blijft achterwege.

Er zijn verschillende methoden van draagplichtverdeling mogelijk, die op hoofdlijnen als volgt kunnen worden onderscheiden:

- De draagplicht wordt bij de moeder gelegd: de moedermaatschappij draagt dan de vennootschapsbelasting van de hele groep. Daardoor ontstaan geen vorderingen en schulden tussen moeder en overige groepsmaatschappijen.
- De draagplicht wordt bepaald op basis van het fiscale resultaat.¹ Ieder van de groepsmaatschappijen draagt de 'eigen' vennootschapsbelastingschuld c.q. vordering. Maakt een dochter winst, dan krijgt de moedermaatschappij een vordering op deze dochter ter grootte van de verschuldigde vennootschapsbelasting. Leidt een dochter verlies, dan krijgt de moeder een schuld aan de dochter. In de meest optimale situatie betaalt de moeder alleen vennootschapsbelasting over haar eigen winst.
- Draagplicht wordt geregeld als waren de groepsmaatschappijen zelfstandig belastingplichtig. De moeder krijgt een vordering op een dochter ter zake van aan de dochter toegerekende vennootschapsbelasting, waarbij de dochter dan rekening kan

¹ Draagplicht kan ook worden bepaald aan de hand van het commerciële resultaat. Het commerciële resultaat kan afwijken van het fiscale resultaat.

houden met haar 'eigen' carry forward verliezen. Een verlieslijdende dochter krijgt geen vordering op de moeder maar houdt haar eigen compensabele verlies.²

De keuze voor een draagplichtmethode verdient een zorgvuldige afweging en besluitvorming. Welke vorm van draagplicht wenselijk is hangt af van de feitelijke omstandigheden waarin de vennootschappen verkeren. Ook het beoogde doel van de fiscale eenheid en de daarmee samenhangende voor- en nadelen moeten hierbij in aanmerking worden genomen.

Afgezien van de vraag hoe de interne draagplicht wordt bepaald is ook een adequate vastlegging daarvan vanuit juridisch oogpunt relevant. Wanneer schriftelijke afspraken in een verrekenovereenkomst achterwege worden gelaten kan dit vergaande consequenties hebben, onder meer in de volgende situaties:

1. Faillissement van één van de leden van de fiscale eenheid
2. Hoofdelijke aansprakelijkstelling van één van de leden van de fiscale eenheid

1. Faillissement van één van de leden van de fiscale eenheid

In geval van een faillissement is een curator in beginsel gebonden aan de inhoud van een verrekenovereenkomst waarin is vastgelegd hoe de draagplicht moet luiden.³

Mocht een verrekenovereenkomst niet aanwezig zijn dan biedt dit een curator onder meer de volgende mogelijkheden:

- Wanneer de moeder vennootschapsbelasting heeft doorbelast aan een dochter en een titel daarvoor ontbreekt, dan kan de curator in het faillissement van de dochter stellen dat de doorbelasting van vennootschapsbelasting onverschuldigd is c.q. de moeder ongerechtvaardigd is verrijkt.
- Een curator van een failliete dochter zou een vordering van de moeder op de dochter ter zake van door de moeder betaalde vennootschapsbelasting (gerelateerd aan de dochter) kunnen betwisten door te stellen dat de moeder draagplichtig is voor de vennootschapsbelasting.
- Een curator van een failliete dochter zou kunnen stellen dat moeder en dochter een bestendige gedragslijn hebben gevolgd ter zake van doorbelasting van vennootschapsbelasting door moeder aan dochter. De moeder maakt gebruik van de verliezen van de dochter en heeft recht op een carry back teruggaaf vennootschapsbelasting. De curator stelt vervolgens dat de carry back teruggaaf vennootschapsbelasting – gelet op de bestendige gedragslijn tussen partijen en in verband met de verliezen van de dochter – door de moeder aan de boedel van de failliete dochter vergoed moet worden.

² In geval van faillissement van de moedermaatschappij zal een vordering van de dochter ter zake van het 'fictieve' nog te verrekenen compensabele verlies veelal illusoir zijn.

³ Het tijdstip van vastlegging (of wijziging) van de draagplicht kan in het licht van faillissement leiden tot paulianus handelen. Een verrekeningsovereenkomst c.q. de daaruit voortvloeiende verrekening kan dan (ver)nietig(baar) zijn.

2. Hoofdelijke aansprakelijkstelling van één van de leden van de fiscale eenheid

Een dochter die in een tijdvak deel uitmaakt(e) van een fiscale eenheid is hoofdelijk aansprakelijk voor de vennootschapsbelasting die over dat tijdvak is geheven (artikel 39 Invorderingswet 1990). Mocht de ontvanger één van de leden van een fiscale eenheid aansprakelijk stellen voor een vennootschapsbelastingsschuld, dan kan deze entiteit gebruik maken van de mogelijkheid om regres te nemen op de andere leden van de fiscale eenheid.

Regres is geregeld in artikel 6:10 en 6:11 van het Burgerlijk Wetboek. Hoofdelijke schuldenaren zijn, ieder voor het gedeelte van de schuld dat hen in hun onderlinge verhouding aangaat, verplicht in de schuld en de kosten bij te dragen. Verhaal op de overige schuldenaren is alleen mogelijk voor zover een hoofdelijk schuldenaar meer heeft bijgedragen dan hem aangaat. Hij kan zich dan verhalen op de overige hoofdelijk schuldenaren.

De wet bevat echter geen algemene bepaling hoe de bijdrageplicht moet worden vastgesteld. De grootte van ieders bijdrageplicht hangt af van de onderlinge rechtsverhouding. Wanneer er onderling geen schriftelijke afspraken zijn gemaakt, kan discussie ontstaan over de vraag hoe regres binnen de fiscale eenheid moet plaatsvinden.

Zijn er echter schriftelijke afspraken gemaakt over de interne draagplicht van de vennootschapsbelasting binnen de fiscale eenheid, dan gelden deze afspraken ook voor regres.

De uiteenzetting onder de punten 1 en 2 onderstreept dus niet alleen het belang van een zorgvuldige besluitvorming en adequate vastlegging ten aanzien van de interne draagplicht, maar brengt ook nog eens in beeld dat een fiscale eenheid diverse risico's en aandachtspunten met zich brengt.

Aanvullend op de kwestie ter zake van de draagplicht van vennootschapsbelasting wordt de aandacht gevestigd op de (verregaande) verrekenbevoegdheid voor de ontvanger wanneer sprake is van een fiscale eenheid.

De fiscus (ontvanger) kan te innen belastingen over het tijdvak waarin de belastingschuldige deel uitmaakte van een fiscale eenheid verrekenen met uit te betalen belastingen aan een andere entiteit behorend tot de fiscale eenheid (artikel 24 lid 2 Invorderingswet). Een teruggaaf omzetbelasting van de ene maatschappij kan dus zonder meer worden verrekend met een loonbelastingsschuld van een andere maatschappij. Deze bevoegdheid geldt ongeacht het in staat van surseance van betaling of faillissement raken van de belastingschuldige of andere maatschappij.

Wanneer de ontvanger een belastingteruggaaf van een lid van een fiscale eenheid verrekent met een belastingsschuld van een ander lid van de fiscale eenheid is het de vraag of de eerstgenoemde een grondslag heeft om betaling te vorderen van de laatstgenoemde.

Degene wiens teruggaaf is verrekend, kan zich proberen te beroepen op ongerechtvaardigde verrijking (artikel 6:212 Burgerlijk Wetboek). Is sprake van ongerechtvaardigde verrijking dan geldt een schadevergoedingsplicht tot het bedrag van de verrijking. Een verrijking is ongerechtvaardigd, indien daarvoor geen redelijke grond aanwezig is. Op grond van de huidige wetgeving en jurisprudentie is nog niet uitgemaakt of de verrekeningsbevoegdheid van de ontvanger leidt tot een (on)gerechtvaardigde verrijking in de interne verhoudingen. Derhalve zal de civiele rechter zich hierover moeten uitspreken.

Een dergelijk langdurig traject kan echter eenvoudig worden voorkomen door in een verrekenovereenkomst schriftelijk vast te leggen dat de teruggaafgerechtigde wordt gecompenseerd wanneer de ontvanger overgaat tot verrekening ex artikel 24, lid 2 Invorderingswet 1990.

Kortom: voordat een een fiscale eenheid wordt aangegaan, is het raadzaam voor een bestuurder de volgende stappen zorgvuldig te doorlopen om onnodige risico's te voorkomen:

1. Wat is het doel van de fiscale eenheid? Wegen de voordelen op tegen de nadelen? Is een fiscale eenheid nodig, wenselijk of onwenselijk?
2. Wat zijn de fiscale en financiële posities van de vennootschappen die deel uit moeten gaan maken van de fiscale eenheid en lopen die vennootschappen als gevolg van de fiscale eenheid extra risico's, met name ten opzichte van de fiscus?
3. Is de hoofdelijke aansprakelijkheid en de (verregaande) verrekenbevoegdheid van de ontvanger bekend? Hoe wordt de interne draagplicht geregeld en vastgelegd?
4. In hoeverre zal de positie van de vennootschap(en) en diens crediteuren – onder omstandigheden – wijzigen bij het aangaan van de fiscale eenheid?
5. Is de positie van de bestuurders besproken en zijn de risico's bekend? Weet de bestuurder bijvoorbeeld, of is te voorzien, dat de kans groot is dat een gezonde vennootschap hoofdelijk aansprakelijk zal worden gesteld door de ontvanger en dat intern regres dan wel een overeengekomen wijze van draagplicht geen soelaas zal gaan bieden? Onder omstandigheden kan de bestuurder aansprakelijk worden gehouden door de aandeelhouder(s) (of zelfs door de curator in faillissement).
6. Is op grond van de statuten van de betreffende entiteiten een besluit vereist door de algemene vergadering van aandeelhouders of kan het bestuur van de vennootschap zelfstandig beslissen tot het aangaan van een fiscale eenheid? Mocht een aandeelhoudersbesluit in strijd met de statuten achterwege zijn gebleven dan kan de bestuurder van de vennootschap aansprakelijk worden gesteld door de aandeelhouder(s). Uiteraard speelt dit met name wanneer bestuurder en aandeelhouders verschillende personen zijn.
7. Is sprake van een tegenstrijdig belang tussen de bestuurder – moedervenootschap – en de dochtervenootschap bij het aangaan van de fiscale eenheid? Onder het nieuwe recht geldt dat bestuurders zich dienen te richten naar het belang van de vennootschap en de met haar verbonden onderneming. Een bestuurder neemt niet deel aan beraadslaging of besluitvorming indien hij daarbij een direct of indirect belang heeft dat tegenstrijdig is met het belang van de dochtervenootschap. Wanneer daardoor geen bestuursbesluit kan worden genomen, wordt het besluit genomen door de raad van commissarissen. Bij ontbreken van een raad van commissarissen, dient het besluit te worden genomen door de algemene vergadering, tenzij de statuten anders bepalen.

Volledigheidshalve zou het compliance dossier van een fiscale eenheid ten minste de volgende bescheiden moeten bevatten:

- Statuten vennootschappen
- Besluiten algemene vergadering van aandeelhouders (indien van toepassing)

- Overeenkomst(en) in verband met de interne draagplicht
- Verzoek fiscale eenheid plus bijlagen
- Beschikking fiscale eenheid
- Verzoeken tot tussentijdse (ont)voeging
- Beschikking(en) ter zake van tussentijdse (ont)voegingen
- Correspondentie met fiscus en cliënt(en).

Samenvattend willen wij met deze notitie benadrukken dat aan het ogenschijnlijk eenvoudige instrument van de fiscale eenheid haken en ogen kunnen zitten. Het aangaan of ontbinden van een fiscale eenheid vergt zorgvuldige besluitvorming, evenals het bepalen van de onderlinge draagplicht. Adequate vastleggingen hiervan zijn essentieel.

Wij vertrouwen erop dat deze notitie u behulpzaam is bij het identificeren van mogelijke aandachtspunten. Al naar gelang de situatie kunnen daarbij de oplossingsrichtingen uit deze notitie worden gevolgd of zal nadere analyse en maatwerk nodig zijn om risico's in beeld te brengen en te ondervangen.

Vanzelfsprekend zijn de advocaten van PlasBossinade graag bereid om hierover met u van gedachten te wisselen. U kunt daartoe contact opnemen met ons.

Leen Hooites (hooites@plasbossinade.nl)

Ina Elzinga-Snoek (elzinga@plasbossinade.nl)

Paulien Waninge (waninge@plasbossinade.nl)

September 2013