



Unitary taxation: een verwerpelijke manier van belastingheffing?

DR. D.A. ALBREGTSE

Inleiding

Sinds ongeveer twee jaar staat het uit Amerika overgewaaid begrip „unitary taxation” in een grote, vooral negatieve belangstelling. Nationale en internationale overheden alsmede allerlei organisaties van het internationale bedrijfsleven hebben hun afwijzende, vaak furieuze reactie doen toekomen aan de Amerikaanse regering en/of belastingdienst 1). Ook in de vakpers wordt het verschijnsel vaak nogal negatief benaderd. Vanwaar al die negatieve belangstelling?

Sinds jaar en dag heffen verreweg de meeste Amerikaanse staten, zelfstandig belasting over winsten van op hun grondgebied gevestigde ondernemingen. Vooral indien zo'n onderneming deel uitmaakt van een groter interstatelijk of internationaal geheel is het van belang precies te weten over welke winst de belasting moet worden berekend: het gaat dan om de vraag wat de omvang is van de winst die in de op het grondgebied van een bepaalde staat gevestigde ondernemingen is gevormd. Het zal duidelijk zijn dat de belangen van de staten enerzijds en die van de ondernemingen anderzijds niet parallel hoeven te lopen; de staten zullen trachten de belastingopbrengst te maximaliseren, interstatelijke en internationale ondernemingen zullen proberen hun belastingverplichtingen in hun totaliteit te minimaliseren. Het belang van de ondernemingen is het de winst ruimtelijk en in de tijd zodanig te alloceren dat zo min mogelijk belasting moet worden betaald. Het zal duidelijk zijn dat, indien fiscale overheden normen ontwikkelen met behulp waarvan zij de winst van een op hun grondgebied gevestigde onderneming bepalen, dit door de interstatelijke/internationale ondernemingen zal worden gezien als een aanval op hun vrijheid en flexibiliteit.

Het is deze belangentegenstelling die mijns inziens de kern vormt van het ruo-
moer rondom het verschijnsel „unitary taxation”.

Wat is „unitary taxation”?

„Unitary taxation” is een methode van belastingheffing waarbij de maatstaf van heffing, de winst genoten door een in een bepaalde staat gevestigde onderneming, wordt afgeleid uit de totale wereldwinst van het concern waartoe het bedrijfs onderdeel behoort („worldwide unitary taxation”), of althans uit de gezamenlijke winsten (en verliezen) van verscheidene tot het concern behorende bedrijfsonderdelen, die samen een „unitary business” vormen 2). De afleiding vindt plaats door de hantering van een bepaalde verdeelsleutel, waarbij factoren als de omvang van de vaste activa, de loonsom en de omzet van de onderneming gerelateerd aan de som van vast activa, de loonsom en de omzet van het totale concern over het algemeen van groot belang zijn.

Naast allerlei bezwaren van technische en administratieve aard die tegen deze methode worden aangevoerd, is het hoofdbezwaar dat door het hanteren van deze methode gemakkelijk overbelasting kan ontstaan. Immers, ook als een bepaald in een staat gevestigde concernonderdeel verlies maakt of althans relatief weinig winst maakt, maar het concern als geheel een veel hogere winst heeft, leidt dit tot toerekening van winst aan het concernonderdeel op basis van de hogere concernwinst. Eén en ander kan tot gevolg hebben dat dubbele belastingheffing ontstaat, doordat andere staten en/of landen geen rekening met die (hoge) winsttoerekening houden aan het verliesgevende of laag renderende concernonderdeel, zodat dezelfde winst verscheidene malen wordt belast. Eigenlijk is het systeem alleen sluitend als alle staten en landen winst aan de binnen hun territorium gelegen concernonderdelen zouden toerekenen volgens dezelfde verdeelsleutel en zouden uitgaan van hetzelfde winstbegrip. En dat is niet zo. Toch is de mogelijkheid van overbelasting geen principieel argument om het systeem af te wijzen. Immers, het systeem kan even zo goed tot on-

derbelasting aanleiding geven. Bovendien bevat de Amerikaanse grondwet een aantal door de jurisprudentie uitgewerkte garanties, betreffende de verdeelsleutel, die zodanig dient te worden gekozen dat de kans op vooral overbelasting zo klein mogelijk is 3). Daarbij komt dat in de huidige constellatie ieder allocatiesysteem kan leiden tot over- of onderbelasting. Dit zal zo zijn zolang de fiscale wetgeving en uitvoering daarvan niet volledig zullen zijn geuniformeerd.

Een ander bezwaar dat men daarnaast tegen het systeem inbrengt, is dat het niet past in het huidige internationale belastingrecht en de beginselen die in het kader hiervan ter zake van winstallocatie worden gehanteerd. Gedoeld wordt dan in het bijzonder op het internationaal aanvaarde „arm's length”-beginsel. Hierbij wordt ervan uitgegaan dat de winst van een concernonderdeel moet worden bepaald als ware het een geheel zelfstandige onderneming. De transacties tussen de concernonderdelen moeten worden gewaardeerd of verrekend als zou het om transacties gaan tussen niet-gelieerde, zelfstandige ondernemingen. Ook in dit systeem ontkomt men er niet aan bepaalde algemene kosten van het concern als geheel (denk aan kosten wegens verleende diensten van het hoofdkantoor) via een bepaalde verdeelsleutel toe te delen aan de concernonderdelen, maar ook dan staat het beginsel van de fictieve zelfstandigheid van de concernonderdelen, inclusief die van het hoofdkantoor voorop.

Deze twee bezwaren, alsmede dat van de extra administratieve last die het systeem voor de ondernemingen met zich meebrengt, worden veelal naast elkaar aangevoerd om het systeem van de „unitary taxation” te verwerpen. De suggestie wordt daarbij gewekt alsof het systeem dat is gebaseerd op het „arm's length”-beginsel verreweg superieur is ten opzichte van dat van „unitary taxation”.

„Unitary taxation” versus „arm's length”

Alvorens de vraag kan worden beantwoord welke van beide systemen de voorkeur verdient, moet aandacht worden besteed aan de normen met behulp waarvan een optimaal winstallocatiesysteem kan worden afgeleid. Een leidend theore-

1) Zie K. Kooijman, De Verenigde Staten tegen de rest van de wereld, *Weekblad voor Fiscaal Recht*, nr. 5634, 19 april 1984, blz. 465, en jaargang 1984 van *Intertax* en *Bulletin for International Fiscal Documentation*.

2) Bij voorbeeld tot die welke op het grondgebied van de VS gevestigd zijn (de z.g. „water's edge”-variant). De kritiek van het internationale bedrijfsleven richt zich overigens vooral tegen „worldwide unitary taxation”.

3) Hierover C. van Raad, Unitary taxation: feiten en meningen, *Maandblad Belastingbeschouwingen*, nr. 10, oktober 1984, blz. 242 e.v. Zie ook Supreme Court decision: Container corporation vs Franchise tax board, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, 1984, blz. 60 - 70 en blz. 121 - 123.

tisch beginsel voor de toerekening van winsten aan bedrijfsonderdelen is het veroorzakings- of ontstaansbeginsel. Reuvers omschrijft dit beginsel voor zover van toepassing op ruimtelijke winstallocatie als volgt: „Winst dient zo goed mogelijk te worden toegerekend aan het gebiedsdeel (bedrijfsonderdeel, DAA), waarbij de toerekening aan een bepaald territorium plaatsvindt indien de belangrijkste ontstaansoorzaak van de winst gerelateerd kan worden aan dat territorium” 4). Het gaat er hierbij om factoren op te sporen die de winst hebben doen ontstaan. Maar dan komen juist de problemen. Enerzijds kan men zich op het standpunt stellen dat alle winst voortvloeit uit productie of uit gebruik van bepaalde productiefactoren of produktiemethoden; anderzijds kan de stelling worden verdeeld, dat de winst pas ontstaat na de definitieve verkoop van het geproduceerde goed of het verrichten van een dienst. Anderen leggen weer nadruk op de invloed van beslissingen of de organisatiestructuur op de winstvorming 5).

Dit maakt dat het veroorzakingsbeginsel zowel voor de aanhangers van de „unitary taxation” als die van het „arm's length”-beginsel als uitgangspunt kan dienen. Alleen de ficties die in relatie tot het veroorzakingsbeginsel moet worden ingevoerd verschillen. De aanhangers van „unitary taxation” leggen daarbij de nadruk op de verwevenheid, de eenheid van de bedrijfsonderdelen. Als doelstelling van multinationale ondernemingen hanteren ze winstmaximalisatie voor het concern als geheel of althans voor die bedrijfsonderdelen van het concern, die een z.g. „unitary business” vormen (eerste fictie).

Op grond van deze visie ligt toerekening van winst afgeleid uit de totale winst van het concern of die van bepaalde bedrijfsonderdelen voor de hand. Bij de keuze van de verdeelsleutel gaat het veroorzakingsbeginsel een rol spelen. Toedeling zal immers moeten plaatsvinden naar rato van de mate van „aanwezigheid” van veroorzakers van de winst in of in de omgeving van de afzonderlijke bedrijfsonderdelen 6). Aangezien geen eenduidig antwoord is te geven op de vraag welke factoren precies winst veroorzaken en in welke mate, zal in de praktijk nu een tweede fictie moeten worden ingevoerd.

De keuze van de factoren die de verdeelsleutel vormen en van de gewichten die aan die factoren worden toegekend is uiteraard steeds arbitrair. In theorie is het echter mogelijk zodanige verfijningen en nuances in te voeren dat de werkelijkheid zo goed mogelijk wordt benaderd. Ook zou via aanpassing voor een bepaalde onderneming rekening kunnen worden gehouden met specifieke situatie. In de praktijk zal echter volstaan moeten worden met het hanteren van één of enkele grovere verdeelsleutel(s).

De visie die ten grondslag ligt aan het „arm's length”-beginsel is die van zelfstandige bedrijfsonderdelen, die met elkaar handel drijven al waren ze niet gelieerd (eerste fictie). De winst in die visie wordt gevormd binnen of althans in directe relatie tot het afzonderlijke bedrijfsonderdeel. De oorzaken van winst worden ge-

acht binnen het bedrijfsonderdeel te zijn gelegen, althans in directe relatie daarmee te staan, en staan los van de veroorzakers van de winst van andere bedrijfsonderdelen (tweede fictie). De discussie over de keuze tussen enerzijds „unitary taxation” en anderzijds belastingheffing gebaseerd op het „arm's length”-beginsel is daarmee een discussie over de ficties en de uitgangspunten die er aan ten grondslag liggen, geworden 7).

Cruciaal hierbij is de fictie m.b.t. de onderlinge verwevenheid en/of zelfstandigheid van de onderdelen die samen het concern vormen. Aan te nemen is dat de werkelijkheid wat dit betreft een zeer gevarieerd beeld geeft, zodat in het ene geval fictie A en in het andere geval fictie B deze werkelijkheid het meest benaderd. In verband hiermee moet worden geconcludeerd dat op wetenschappelijke gronden geen voorkeur kan worden uitgesproken voor één van beide systemen. De keuze en de vraag of wel moet worden gekozen tussen beide systemen zijn daarmee van zuiver politieke aard. Bij de beantwoording daarvan zullen vooral pragmatische overwegingen een belangrijke rol moeten spelen 8).

**Deze rubriek wordt verzorgd door
het Fiscaal-Economisch Instituut
van de Erasmus Universiteit Rotterdam**

De bezwaren tegen „unitary taxation” nader bezien

De nadelen tegen „unitary taxation” komen samengevat neer op:

- a. het gemakkelijk ontstaan van overbelasting;
- b. de hoge administratieve last die erdoor op multinationale ondernemingen wordt gelegd; en
- c. de inbreuk die ermee wordt gemaakt op het in de internationale fiscale politiek overheersende „arm's length”-beginsel.

Zoals ik hiervoor al heb gesteld kan het bezwaar onder (a) nauwelijks een principieel bezwaar worden genoemd. Zowel „unitary taxation” als het systeem gebaseerd op het „arm's length”-beginsel kunnen aanleiding geven tot zowel over- als onderbelasting. Het tweede bezwaar, dat van de administratieve lasten, is een reëler bezwaar. „Unitary taxation”, en met name de wereldwijde variant ervan, maakt het noodzakelijk om alle winsten, gemaakt in alle landen en regio's waar bedrijfsonderdelen direct of indirect gelieerd met het in de betreffende staat gevestigde bedrijfsonderdeel gevestigd zijn, om te zetten in Amerikaanse dollars en in de fiscale winstdefinitie gehanteerd in de VS of in één van de afzonderlijke staten. Ook moet worden vastgesteld of en in hoeverre sprake is van een „unitary business”.

Voor een concern als dat van Shell betekende een en ander dat de staat Californië op een gegeven moment om zeer gedetail-

leerde gegevens vroeg met betrekking tot meer dan 900 bedrijfsonderdelen verspreid over de gehele wereld. Er werd onder meer om gegevens gevraagd over de activiteiten, directieleden, de bestuursstructuur van ieder bedrijfsonderdeel. Voorts werd verwacht dat Shell een lijst van alle ruwe-olie-transacties tussen de 900 bedrijfsonderdelen onderling van 1967 tot en met 1971 zou verstrekken alsmede een overzicht van alle betalingen in de periode van ieder bedrijfsonderdeel aan de dienstverlenende bedrijfsonderdelen, zoals het hoofdkantoor, financierings- en octrooimaatschappijen 9).

Wel vraag ik mij af of concerns van de omvang van Shell op het hoofdkantoor niet over die gegevens beschikken. Ook de hoofddirectie zal toch over dit soort gegevens willen, en vooral ook door de steeds verder gaande automatisering, kunnen beschikken. Blijft over dat ik het administratieve-kostenbezwaar een reëel bezwaar acht, zeker ook voor middelgrote en kleinere concerns 10). Het derde bezwaar kan eveneens geen principieel bezwaar worden genoemd. Wel blijkt er uit dat multinationale ondernemingen en (namens hun) organisaties van het internationale bedrijfsleven en nationale overheden hierdoor impliciet hun voorkeur uitspreken voor de status quo, het systeem gebaseerd op het „arm's length”-beginsel. Aan de voorkeur voor het systeem gebaseerd op het „arm's length”-beginsel ligt echter waarschijnlijk een veel principiële maar niet uitgesproken bezwaar tegen „unitary taxation” ten grondslag: het bezwaar van

4) M.R. Reuvers, Winstallocatie naar tijd en plaats, *Maandblad Belastingbeschouwing*, nr. 7, juli 1973, blz. 118.

5) Zie b.v. H.C. Verlage, *Transfer pricing for multinational enterprises*, diss. Rotterdam, 1975, 209 blz. (handelseditie).

6) Gedoeld wordt op interne factoren, zoals productie en omzet en externe factoren (infrastructuur, concurrentiepositie en klimaat) die invloed kunnen hebben op de winstvorming binnen een bedrijfsonderdeel.

7) Discussie is o.m. In Nederland is in het verleden al meermalen discussie hierover gevoerd. In dit verband wil ik verwijzen naar het proefschrift van L. Lancée, *Fiscale winstplitsing*, Amsterdam, 1959, 174 blz. Lancée maakt in dit verband onderscheid tussen de directe en de indirecte methode. De directe methode komt daarbij overeen met die gebaseerd op het „arm's length”-beginsel. „Unitary taxation” is een toepassing van de indirecte methode.

8) Ik kan mij dan ook verenigen met de stelling die Lancée in diens in noot 7 aangehaald proefschrift verdedigt (blz. 79), dat de keuze tussen beide systemen toekomt aan de (fiscale) wetgever.

9) Zie K. Kooijman, *Unitary taxation – A corporate experience*, *Intertax*, nr. 11/12, 1984, blz. 412 – 419.

10) Overigens moet men ook de administratieve last, die toepassing van het „arm's length”-beginsel met zich meebrengt, niet onderschatten, zij het dat die last meer verdeeld is over overheid en bedrijven. Vergelijk in dit verband J.C. Finch, *The apportionment of multistate and multinational corporate income for tax purposes*, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, 1984, blz. 51 – 59.

de inperking van de fiscale vrijheid. Immers, in de conceptie van degenen die het winstallocatiesysteem gebaseerd op het „arm's length”-beginsel hanteren, staat de zelfstandigheid van ieder concernonderdeel voorop. De winst die ieder van de bedrijfsonderdelen maakt is in die visie het resultaat van de transacties die bedrijfsonderdelen onderling en met derden voeren. De inhoud, „substance”, van de bedrijfsonderdelen is in beginsel van geen belang. Dit maakt het mogelijk bedrijfsonderdelen in lage-belastinglanden op te richten en daar de winst via een bepaalde „transfer price”-politiek heen te schuiven, te transformeren en/of door te schuiven, zonder dat het bedrijfsonderdeel zelf veel substantiële inhoud is gegeven. Daar staat tegenover dat fiscale overheden vaak wel enige substantiële inhoud eisen op straffe van een herallocatie van de winst of toepassing van het instrument van „transparence fiscale”, het negeren van het bestaan van het betreffende bedrijfsonderdeel 11). De bevoegdheden van de fiscus om die eis kracht bij te zetten zijn echter veelal beperkt en met tal van waarborgen ter voorkoming van misbruik omkleedt. Met name gebrek aan informatie speelt hierbij een rol. Het beginsel dat goeder trouw wordt verondersteld en kwade trouw moet worden bewezen, is hierbij van groot belang.

Anders is dat bij „unitary taxation”. De factoren die de verdeling van de generale winstbepaling zullen meestal van substantiële aard zijn. Dit impliceert dat de totale winst in zijn algemeenheid zal worden verdeeld over de bedrijfsonderdelen met substantiële inhoud. Dit verschil is uitgangspunt verklaart mijns inziens het ruoer en de emotionaliteit rond de „unitary taxation” voor een groot deel.

Ter afsluiting

Afsluitend nog dit. De bedoeling van dit artikel was niet het systeem van „unitary taxation”, zoals dat tot ons komt vanuit de Amerikaanse staten te verdedigen. Ik had slechts de bedoeling de discussie hierover tot meer normale zakelijke proporties terug te brengen. „Unitary taxation” en het systeem gebaseerd op het „arm's length”-beginsel zijn naar mijn mening gelijkwaardige systemen, die dan ook gelijkwaardige behandeling verdienen.

D.A. Albregtse

11) Die „substance”-behoefte is onder meer vrij uitvoerig aan de orde gesteld door M.A. Wisselink in *International tax avoidance. A study by the Rotterdam Institute for Fiscal Studies*, Vol. A, 1979, part VII/IX.