UNIVERSITY OF AMSTERDAM

UvA-DARE (Digital Academic Repository)

De ondernemingswinstbelasting : een zoektocht naar een rechtsvormneutrale wijze van winstbelasting

Verver, S.J.

Publication date
2008

Link to publication

Citation for published version (APA):
Verver, S. J. (2008). *De ondernemingswinstbelasting : een zoektocht naar een rechtsvormneutrale wijze van winstbelasting*. [Thesis, fully internal, Universiteit van Amsterdam].

General rights
It is not permitted to download or to forward/distribute the text or part of it without the consent of the author(s) and/or copyright holder(s), other than for strictly personal, individual use, unless the work is under an open content license (like Creative Commons).

Disclaimer/Complaints regulations
If you believe that digital publication of certain material infringes any of your rights or (privacy) interests, please let the Library know, stating your reasons. In case of a legitimate complaint, the Library will make the material inaccessible and/or remove it from the website. Please Ask the Library: https://uba.uva.nl/en/contact, or a letter to: Library of the University of Amsterdam, Secretariat, P.O. Box 19185, 1000 GD Amsterdam, The Netherlands. You will be contacted as soon as possible.

UvA-DARE is a service provided by the library of the University of Amsterdam (https://dare.uva.nl)

Download date:15 Nov 2026

1 *Inleiding*

1.1 INLEIDING

Dat het huidige Nederlandse winstbelastingstelsel wordt gekenmerkt door een gebrek aan rechtsvormneutraliteit, wordt door mij als uitgangspunt genomen.
De belangrijkste oorzaak voor het bestaande gebrek aan rechtsvormneutraliteit is gelegen in het naast elkaar bestaan van een tweetal heffingsystemen voor ondernemingswinsten. Enerzijds worden ondernemingswinsten belast op grond van de Wet IB 2001 en anderzijds op grond van de Wet VPB 1969.
De concrete regelgeving opgenomen in deze wetten is verschillend. Zo hebben beide wetten hun eigen tariefstructuur en grondslagbepaling. Daar komt bij dat deze heffingswetten zelf ook verschillen kennen met betrekking tot de toepassing van een aantal specifieke winstbelastingregels die in de desbetreffende wet zijn opgenomen. Het huidige gebrek aan rechtsvormneutraliteit vindt uitdrukking in het feit dat het antwoord op de vraag welke fiscale behandeling in een concreet geval zal worden toegepast, ten principale afhankelijk is van de rechtsvorm waarin de onderneming gedreven wordt.

Dat het stelsel van winstbelastingen een gebrek aan rechtsvormneutraliteit kent, is al gedurende lange tijd bekend binnen de Nederlandse fiscaliteit. Dit heeft in de loop der tijd geleid tot het naar voren brengen van vele mogelijke oplossingen, die alle het bereiken van een rechtsvormneutrale wijze van belastingheffing van ondernemingswinsten als uitgangspunt hebben. Tot op heden heeft geen van deze alternatieven echter geleid tot het invoeren van een (volledig) rechtsvormneutraal winstbelastingstelsel. Wel zijn er enkele concrete wetsaanpassingen doorgevoerd die op een bepaald punt het bereiken van meer rechtsvormneutraliteit tot doel hadden.

Gelet op het in de doctrine steeds terugkerende pleidooi voor meer rechtsvormneutraliteit in samenhang met de inmiddels doorgevoerde wijzigingen in de fiscale regelgeving, de Wet IB 2001 in het bijzonder, is bij mij de vraag gerezen of het invoeren van een rechtsvormneutrale wijze van winstbelasting niet aan een (her)overweging toe is. Immers, sinds het verschijnen van een van de laatste uitgebreide ontwerpen op dit gebied, hebben zich zowel in de fiscale regelgeving als in de maatschappij wijzigingen voorgedaan die deze heroverweging ondersteunen en mogelijk de oude argumenten die pleiten tegen de voorstellen tot invoering van een rechtsvormneutrale winstbelasting, doen vervallen c.q. aan kracht doen inboeten.

1.2 PROBLEEMSTELLING

De ontbrekende rechtsvormneutraliteit van het huidige winstbelastingstelsel wordt in dit proefschrift als uitgangspunt genomen. Centrale vraag van dit proefschrift is echter of dit gebrek aan rechtsvormneutraliteit negatieve consequenties heeft en of deze zodanig zijn dat aanpassing van de bestaande wijze van heffing van ondernemingswinsten wenselijk is. Een voorbeeld van een mogelijk ongewenst gevolg veroorzaakt door het gebrek aan rechtsvormneutraliteit is de fiscale beïnvloeding van de rechtsvormkeuze, als gevolg waarvan de door de wetgever gewenste flexibiliteit met betrekking tot de rechtsvorm-

keuze onder druk komt te staan.[1] Vragen als – het wel of niet aantrekken van personeel, het uitsluiten van de aansprakelijkheid, de mogelijkheid tot het aantrekken van externe financiering, het doel van de onderneming – behoren doorslaggevend te zijn bij de rechtsvormkeuze en niet de mate van belastingbesparing die met een bepaalde keuze kan worden gerealiseerd.
Dat de huidige winstbelastingsystematiek niet rechtsvormneutraal is, is mijns inziens dus een constatering. Over de (negatieve) gevolgen van dit gebrek aan rechtsvormneutraliteit bestaat mijns inziens echter veel minder duidelijkheid. Deze consequenties zijn echter wel van belang bij de vraag of een wijziging van het bestaande winstbelastingstelsel in de richting van meer rechtsvormneutraliteit, wenselijk is. Deze gevolgen maken dientengevolge deel uit van de probleemstelling die aan dit proefschrift ten grondslag ligt, welke als volgt kan worden weergegeven:

In dit proefschrift zal worden onderzocht of het huidige gemis aan rechtsvormneutraliteit onwenselijke gevolgen veroorzaakt. Indien van het bestaan van dergelijke nadelige gevolgen blijkt, wordt vervolgens onderzocht of er mogelijkheden bestaan om deze onwenselijke gevolgen op te heffen en of deze effectief en haalbaar zijn.

Kortom, de in de inleiding beschreven vraag inzake de (her)overweging met betrekking tot de invoering van een rechtsvormneutraal winstbelastingsysteem, wordt geconcretiseerd in de vraag of de gevolgen van het gebrek aan rechtsvormneutraliteit thans zodanig zijn dat – in het licht van de mogelijkheden tot verlichting van dit gebrek aan rechtsvormneutraliteit – daadwerkelijke aanpassing wenselijk is en daarnaast ook effectief en haalbaar.
Het plan van aanpak met betrekking tot het uitwerken van de probleemstelling en het beantwoorden van de daarbij komende vragen, wordt in de navolgende paragraaf geschetst.

1.3 PLAN VAN AANPAK

Centraal onderwerp van dit proefschrift is het onderzoeken van de omvang van het bestaande gebrek aan rechtsvormneutraliteit evenals de daaruit voortvloeiende ongewenste consequenties, alsmede het zoeken naar een mogelijke effectieve en haalbare oplossing daarvoor. Het onderzoek zal langs de volgende lijnen lopen.

Het gemis aan rechtsvormneutraliteit, evenals de (voorlopige) assumptie dat daaruit negatieve gevolgen ontstaan, zal in eerste instantie worden toegelicht door een schetsmatige bespreking van de belangrijkste bijdragen die in het verleden in de literatuur zijn verschenen omtrent mogelijke vormen van een rechtsvormneutrale winstbelastingsystematiek. Deze beschrijving zal gevolgd worden door mijn keuze uit een van deze alternatieven, welke keuze aan de hand van een aantal principiële overwegingen zal worden onderbouwd. Vervolgens zal nader worden ingegaan op de geschiedenis en inhoud van het door mij gekozen alternatief en op de pro- en contra-argumenten die in het licht van de huidige belastingwetgeving met betrekking tot het door mij gekozen alternatief aangevoerd kunnen worden. Voorts zullen deze argumenten tegen elkaar worden afgewogen. Het resultaat van deze toets zal dienen als mogelijke onderbouwing van de stelling dat een rechtsvormneutrale winstbelasting niet op zwaarwegende bezwaren hoeft te stuiten.
Na deze bespreking zal door mij geïnventariseerd worden in hoeverre het huidige winstbelastingstelsel onvolkomenheden kent die zijn terug te voeren op een gebrek aan rechtsvormneutraliteit evenals de daaraan verbonden (nadelige) maatschappelijke consequenties. Een dergelijke inventarisatie is van belang voor het onderbouwen van de assumptie

1 Zie onder meer de nota *Modernisering ondernemings- en vennootschapsrecht* die minister Donner op 8 september 2004 aan de Tweede Kamer aanbood.

dat een gebrek aan rechtsvormneutraliteit tot ongewenste gevolgen leidt en waarmee de wenselijkheid van een rechtsvormneutraal winstbelastingstelsel wordt aangetoond.
In aansluiting hierop zal na weging van de eventueel geïnventariseerde negatieve gevolgen een concreet voorstel worden geformuleerd voor een mogelijke uitwerking van een rechtsvormneutraal winstbelastingstelsel. Deze concrete uitwerking zal vooraf worden gegaan door een uiteenzetting van de elementen die door mij bij het ontwerp als uitgangspunten zijn genomen.
Tot slot zal de effectiviteit en haalbaarheid van deze concrete uitwerking van een rechtsvormneutrale wijze van winstbelasting getoetst worden. Hierbij zal onder meer aandacht worden besteed aan de (inter)nationale invoeringsproblematiek, de Europeesrechtelijke verenigbaarheid en maatschappelijke aanvaarding.
Het onderzoek zal worden afgerond met een conclusie waarin een antwoord op de eerder genoemde probleemstelling zal worden geformuleerd.

1.4 HET BELANG VAN DIT ONDERZOEK

Er is al veel geschreven met betrekking tot de fiscale behandeling van de particuliere ondernemer in de inkomstenbelasting in vergelijking met de fiscale behandeling van de rechtspersoon die onder de vennootschapsbelasting valt. Ook is in de literatuur al meerdere malen aandacht geschonken aan de verschillende verschijningsvormen van de onderneming en het gebrek aan rechtsvormneutraliteit in de fiscale wetgeving.
Niet alleen in de literatuur maar ook van regeringszijde is hieraan aandacht besteed. Zo zijn er verschillende aanpassingen in de fiscale wetgeving doorgevoerd die in het teken staan van het streven naar (meer) fiscale rechtsvormneutraliteit. Bijvoorbeeld de wijziging van het aanmerkelijkbelangregime op 1 januari 1997, het verlagen van de hoogste schijf van box 1 zodat dit globaal op gelijke hoogte kwam met het gecombineerde tarief voor de aanmerkelijkbelanghouder, maar ook het invoeren van de zogenoemde terbeschikkingstellingsregelingen (art. 3.91 e.v. Wet IB 2001).
Mijns inziens is echter tot op heden weinig aandacht besteed aan de vraag of er daadwerkelijk een noodzaak is tot het invoeren van een rechtsvormneutrale wijze van winstbelasting. Met het onderhavige onderzoek hoop ik argumenten aan te kunnen voeren die meer duidelijkheid omtrent dit vraagstuk geven.
Voorts hebben er inmiddels ontwikkelingen plaatsgevonden die een onderzoek naar de wenselijkheid, noodzakelijkheid en mogelijkheid van een rechtsvormneutrale winstbelastingsystematiek ondersteunen en tot op heden nog niet in de beschouwingen over rechtsvormneutraliteit zijn meegenomen. Als belangrijkste noem ik hier de systematiek van de Wet IB 2001, de op handen zijnde invoering van de mogelijkheid tot het kiezen voor rechtspersoonlijkheid voor transparante vennootschappen (in het wetsvoorstel de zogenoemde 'openbare vennootschappen') en de wens om de bestaande vennootschapsbelasting aan te passen en de internationale concurrentiepositie daarvan te versterken.
De tariefsverlaging(en) van de vennootschapsbelasting als onderdeel van laatstgenoemde ontwikkeling zal(zullen) naar mijn mening het bestaande gebrek aan rechtsvormneutraliteit versterken. Kwam de gecombineerde druk van de vennootschapsbelasting en de inkomstenbelasting over de aanmerkelijkbelangvoordelen voorheen nog uit op 50,875%, inmiddels is deze gedaald naar maximaal 44,13% (2007). In vergelijking met het toptarief van de inkomstenbelasting van 52% is de gecombineerde vennootschapsbelasting/aanmerkelijkbelangheffing dus aantrekkelijker. De invoering van de MKB-winstvrijstelling in de Wet IB 2001 neutraliseert deze verhouding overigens wel weer voor een deel, aangezien het toptarief in de inkomstenbelasting met toepassing van de MKB-winstvrijstelling ongeveer uitkomt op 46,8% (2007). Feit blijft echter dat de tarieven verschillen wat een incentive kan vormen voor taxplanning met betrekking tot de rechtsvorm van de onderneming.
Voorts kan niet worden uitgesloten dat de fiscaal verschillende behandeling van de BV ten opzichte van de particuliere ondernemingen door de herziening van de Wet VPB 1969, ook op een ander punt is versterkt. Namelijk met betrekking tot de grondslagbepaling.

Het doel van de herziening is immers geweest; het versterken van de (internationale) concurrentiepositie van de vennootschapsbelasting, hetgeen impliceert dat er gunstige maatregelen in de grondslag van de vennootschapsbelasting zullen worden opgenomen. In dit verband kunnen genoemd worden de zogenoemde rente- en kennisbox die geen toepassing kunnen vinden in de heffing van de inkomstenbelasting.
Mede in het licht van de hiervoor geschetste recente en toekomstige ontwikkelingen is een hernieuwd onderzoek naar de noodzaak van een rechtsvormneutrale heffing van ondernemingswinsten mijns inziens op zijn plaats. In dit proefschrift beoog ik daarin te voorzien en zal ik tevens een concrete uitwerking van een rechtsvormneutraal winstbelastingstelsel maken, toegespitst op de huidige fiscale regelingen en maatschappelijke ontwikkelingen.