



## 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*.

#### **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, Singel 425, 1012 WP Amsterdam, The Netherlands. You will be contacted as soon as possible.

## 2 *Rechtsvormneutrale winstbelasting; voorstellen door de jaren heen*

### 2.1 INLEIDING

Ongeveer in het midden van de vorige eeuw stak het fenomeen rechtsvormneutrale winstbelastingheffing voor het eerst de kop op in de vorm van een concreet voorstel. Binnen de belastingdoctrine groeide het besef dat de destijds geldende wijze van winstbelasting, waarbij onderscheid werd gemaakt naar de rechtsvorm van de onderneming, het ondernemersklimaat op een negatieve manier zou kunnen beïnvloeden. In het bijzonder ging daarbij de aandacht uit naar de fiscaal gedicteerde rechtsvormkeuze. Economische en civielrechtelijke overwegingen werden wellicht zelfs naar de achtergrond gedreven door de fiscale gevolgen, met als consequentie dat niet de meest optimale beslissing (vanuit economisch en ondernemingsrechtelijk opzicht) werd genomen.

Dit groeiende besef resulteerde rond 1960 in een ontwerp voor een rechtsvormneutrale winstbelastingheffing, de zogenoemde Bedrijfsbelasting (hierna: BB). Een voorstel dat zijn ontwerpstatus nimmer is ontstegen, maar toch van groot belang is geweest voor de ontwikkeling van het gedachtegoed rond het fenomeen rechtsvormneutrale winstbelastingheffing. Sinds de verschijning van dit ontwerp zijn verschillende oplossingen van een rechtsvormneutrale winstbelasting verschenen die kortweg als volgt kunnen worden ingedeeld. Enerzijds wordt de oplossing gezocht op het niveau van de inkomstenbelasting – dat wil zeggen bij de genietter van de winst, anderzijds wordt de oplossing beproefd op het niveau van de vennootschapsbelasting – dat wil zeggen op het niveau van de onderneming.

De geschiedenis van het gedachtegoed omtrent de rechtsvormneutrale winstbelasting zoals deze zich vanaf de verschijning van het ontwerp voor de BB heeft ontwikkeld, staat in dit hoofdstuk centraal. Een dergelijke beschrijving is mijns inziens noodzakelijk om een beter inzicht te verkrijgen in de huidige mogelijkheden van een rechtsvormneutrale winstbelasting. Bezwaren uit het verleden kunnen bijvoorbeeld zijn verdwenen met als gevolg dat een oud voorstel mogelijk weer nieuwe waarde heeft verkregen.

### 2.2 GESCHIEDENIS VAN HET FENOMEEN; RECHTSVORMNEUTRALE BELASTINGHEFFING

#### 2.2.1 Bedrijfsbelasting

In 1960 onderzocht een studiegroep ingesteld door het Katholiek Verbond van Werkgeversvakverenigingen de vraag, in hoeverre de structuur van de belastingheffing van ondernemingswinsten destijds bevredigend was.<sup>2</sup> Het eindoordeel van de studiegroep hield in dat de wijze waarop de ondernemingswinst destijds werd belast, allerminst de schoonheidsprijs verdiende.

Deze studiegroep signaleerde de volgende distorsies:

- groei van een onderneming leidt altijd tot afrekening waarbij onder meer wordt gedacht aan overdracht aan kinderen of de omzetting in een NV;

2 Rapport van de belastingstudiegroep van het Katholieke Verbond van Werkgeversvakvereniging, *Hervorming van de belastingheffing van ondernemingen*, Den Haag 1960.

- de fiscale wetgeving blijkt in hoge mate doorslaggevend voor de rechtsvormkeuze;
- de fiscale wetgeving blijkt een belangrijke invloed op een groot aantal concrete ondernemershandelingen als investeringsbeslissingen, financieringsvormen en dergelijke te hebben.

Het destijds geldende winstbelastingstelsel werd afgewezen omdat het volgens de studiegroep geen eer deed aan het bijzondere karakter dat winst heeft ten opzichte van andere inkomensbronnen. Dientengevolge achtte de studiegroep het onjuist om winst als factor voor draagkrachtmeting te nemen.

Voorts achtte de studiegroep een aparte afwijkende heffing van rechtspersonen ongepast. De fiscus dient een neutrale houding aan te nemen met betrekking tot de rechtsvorm.

Het onderzoek is door de studiegroep afgerond met de volgende uitwerking van een rechtsvormneutrale winstbelasting die de bestaande distorsies zou opheffen.

De winst die de onderneming behaalt, dient te worden onderworpen aan een proportionele BB die wordt gevolgd door een progressieve IB-heffing over het aan de ondernemer toevloeiende deel van de winst. De BB fungeert feitelijk als voorheffing op deze IB. Als belastingsobject kwalificeert iedere hier te lande wonende persoon die een beroep of bedrijf uitoefent, en iedere in het buitenland woonachtige persoon die hier te lande een bedrijf of zelfstandig beroep uitoefent (in de vorm van een vaste inrichting). De rechtsvorm speelt hierbij geen rol. De totale winst van de onderneming verdeeld in jaarwinsten vormt het belastingobject.<sup>3</sup>

De wijze waarop dit belastingobject wordt vastgesteld, dient ook voor iedere onderneming gelijk te zijn. De studiegroep onderkent evenwel dat volledige gelijkheid door fiscale wetsbepalingen alleen, niet gerealiseerd kan worden. Verschillen in winstberekening worden, naast de specifieke fiscale wetgeving, veroorzaakt door de juridische verschillen die aan de rechtsvorm gekoppeld zijn. Bij het ontwerp van de BB heeft de studiegroep met deze verschillen en de nadere regelgeving die daarvoor was vereist, stilgestaan. De volgende zijn daarvan de belangrijkste.

Allereerst de aftrekbaarheid van kapitaalrente. Een rechtspersoon zal de betaalde rente in aftrek brengen op zijn belastbare winst. De crediteur zal voor de ontvangen rentebaten in de IB worden betrokken. Een particuliere ondernemer heeft evenwel juridisch gezien niet de mogelijkheid om een overeenkomst met zijn onderneming als debiteur aan te gaan. Dit betekent dat de vergoeding voor het ter beschikking stellen van vermogen geen aftrekbaar last is voor de BB. Het is daarentegen ook geen belastbare bate voor de IB zolang deze bate niet daadwerkelijk aan het ondernemingsvermogen is onttrokken. Hierin schuilt volgens de studiegroep een (mogelijk) voordelig verschil voor de particuliere ondernemer. Tevens vestigt de studiegroep de aandacht op het mogelijk verdwijnen van het discriminerende effect dat de belastingheffing heeft op financiering met eigen vermogen dan wel met vreemd vermogen.

Een ander aandachtspunt vormen de kleine ondernemingen. Invoering van een verrekenbare BB zal voor hen nadelig zijn, aangezien het tarief van de BB<sup>4</sup> hoger ligt dan de IB die zij voor invoering van het voorgestelde regime gewend waren te betalen. Oplossing vormt een uitdelingsfictie. Ondernemingen die jaarlijks winst behalen tot een bepaalde grens, worden geacht deze winst te hebben uitgedeeld waarover inkomstenbelasting zou worden geheven onder volledige verrekening van de BB.

3 Saillant detail is het voorstel van de studiegroep om de ondernemingsvermogenfictie zoals in de huidige VPB is vastgelegd in art. 2, lid 5, Wet VPB 1969, te laten vervallen.

4 De hoogte van het tarief wordt veroorzaakt door de hoogte van de IB waarmee de BB verrekend zal worden. Omwille van een eenvoudige verrekening van de BB met de nadien verschuldigde IB zal het tarief van de BB hoog zijn.

Teneinde het bijzondere karakter van de winst te waarborgen, werd voorgesteld om deze ondernemingen een onbelaste winstreserve te laten vormen voor de helft van de gereserveerde winst tot een maximum van 10% van de jaarwinst.<sup>5</sup>

Voorts eisen de gevolgen van liquidatie, doorschuiving en overlijden nadere regelgeving. Een objectieve benadering zou geruisloze doorschuiving in de visie van de studiegroep mogelijk maken. De claim die rust op de stille reserves van een particuliere onderneming gaat dan bij verkoop niet verloren, aangezien de onderneming zelf niet wordt beëindigd. De nieuwe ondernemer kan op dezelfde voet doorgaan.

Naast de vorenstaande problemen, is ook de verhouding IB-BB door de studiegroep nader uitgewerkt. Hoofdreutel is de integrale verrekening van BB met IB op het moment van winstuitdeling dan wel onttrekking. IB wordt geheven over het gebruteerde genoten winstdeel. Op praktische of conjuncturele gronden zijn uitzonderingen in de zin van een vervroeging of een vertraging van verrekening mogelijk, aldus de studiegroep. Voor de heffing van dividendbelasting zou geen reden meer bestaan.

Tot slot heeft de studiegroep aandacht geschonken aan de verhouding van de BB met het buitenland. Uitgangspunt is dat de bedrijfswinst belast zal zijn in het land van vestiging en dat de subjectieve belasting van de winstgerechtigden toekomt aan het woonland van deze winstgerechtigden onder verrekening van de reeds in het buitenland (fictief) geheven bedrijfsbelasting. Bij een in Nederland gevestigde onderneming met in het buitenland woonachtige winstgerechtigden zou Nederland kunnen volstaan met de enkele heffing van BB. Deze zou aan de grens ook niet worden teruggegeven. In de omgekeerde situatie zou de Nederlandse fiscus de in het buitenland (fictief) geheven winstbelasting verrekenen met de IB verschuldigd over het ontvangen winstdeel ongeacht hetgeen feitelijk in het buitenland zou zijn geheven. Mogelijke nadelige gevolgen voor de Nederlandse schatkist wuift de studiegroep weg.<sup>6</sup>

Het ontwerp voor een BB gecombineerd met een IB zoals uitgewerkt door de studiegroep heeft nimmer een wettelijke status bereikt. Wel heeft het een belangrijke bijdrage geleverd aan de discussie die zich nadien in de fiscale literatuur ontvouwde.

## 2.2.2 Stelsel van volledige integratie in de vorm van fiscale transparantie

Een andere uitwerking van een rechtsvormneutrale winstbelasting, vormt het stelsel van volledige integratie uitgewerkt in fiscale transparantie. Vertrekpunt van deze uitwerking is de volledige integratie van de vennootschapsbelasting in de inkomstenbelasting op grond van de verlengstukgedachte. Deze gedachte, die de basis van het stelsel vormt, houdt in dat de rechtsvorm niet meer is dan een verlengstuk van de achterliggende aandeelhouders. Dientengevolge dient de belastingheffing te verlopen volgens de fiscale transparantiegedachte.

De fiscale transparantiegedachte is binnen ons belastingstelsel geen vreemde. Voor personenassociaties met een besloten karakter is dit sinds jaar en dag de regel. Zwemmer en Cornelisse zijn als voorstanders voor de fiscale transparantie van (bepaalde) rechtspersonen aan te merken.<sup>7</sup> Van Brunschot heeft de mogelijkheid van een facultatieve fiscale transparantie geopperd.<sup>8</sup>

5 Dit percentage van 10% ontleende de studiegroep aan de onbelaste reserve voor niet-uitgedeelde winsten zoals deze tijdens de belastingherziening in de jaren 1946-1949 gevormd kon worden.

Destijds werd een percentage van 15 gehanteerd, doch de studiegroep meende dat dit te hoog was gezien de invoering van een aantal ondernemersfaciliteiten na 1949.

6 Rapport van de belastingstudiegroep van het Katholieke Verbond van Werkgeversvakvereniging, *Hervorming van de belastingheffing van ondernemingen*, Den Haag 1960, p. 36.

7 R.P.C. Cornelisse, *De toekomst van de Vennootschapsbelasting, inaugurele rede*, UVA, Vossiuspers, Amsterdam 2001, p. 9 e.v. en J. W. Zwemmer, 'De fiscale positie van de aandeelhouder', *WFR* 1978/1037.

8 F.W.G.M van Brunschot. *Oude aandeelhouders aan nieuwe banden*, Openbare les 10 maart 1970, p. 20.

Als tegenstander van de fiscale transparantie kan Rijkels worden genoemd.<sup>9</sup> In 1996 behandelt hij de vraag of fiscale transparantie voor de winstbelasting nieuwe aandacht verdient. In zijn optiek spitst de beantwoording van deze vraag zich toe tot de volgende twee subvragen:

1. Is de inkomstenbelasting voor ondernemingswinst meer aanvaardbaar dan de gecombineerde IB/VPB van het bestaande belastingstelsel?
2. In hoeverre dient de rechtsvorm als tax-shelter?

Na enige overwegingen concludeert hij dat fiscale transparantie geen reëel alternatief is. Hij signaleert praktische problemen en acht het neutraliteitsbeginsel in het geding ingeval de transparantie slechts van toepassing is op BV's met een beperkt aantal aandeelhouders.

### 2.2.3 Ondernemingswinstbelasting van Van Dijk

In 1984 bracht Van Dijk zijn voorstel voor een ondernemingswinstbelasting (OWB) naar voren tijdens een voordracht gehouden op de Belastingconsulentendag.<sup>10</sup> Hij ging uit van een gelijke opzet als de BB zoals door de studiegroep van het KVWV – waarin Van Dijk zelf zitting had – was uitgewerkt.

De argumenten die destijds aanleiding waren voor het onderzoek, zijn in de visie van Van Dijk niet komen te vervallen. Sterker nog, hij stelt dat deze argumenten in belang zijn toegenomen.

De uitwerking van Van Dijk berust op de volgende drie pijlers:

- de heffing van winstbelasting dient onverschillig de rechtsvorm plaats te vinden;<sup>11</sup>
- de behaalde winst maakt nog geen deel uit van het particuliere inkomen;
- de dubbele heffing over winstuitdelingen is onjuist.<sup>12</sup>

Een OWB grotendeels gebaseerd op de BB die door KVWV was voorgesteld, is volgens Van Dijk de beste mogelijkheid om aan deze drie uitgangspunten te voldoen. Wel is hij zich bewust dat de juridische verschillen tussen de diverse rechtsvormen nadere regelgeving vereisen met betrekking tot de gelijkheid van het belastingobject. Een greep uit zijn aanbevelingen:

#### a. *De vermogensetiketteringsproblematiek*

Een particuliere ondernemer kan geen rechtshandelingen met zijn eigen onderneming aangaan in tegenstelling tot een aandeelhouder die wel een overeenkomst kan aangaan met de vennootschap. Een mogelijk oplossing is om de aandeelhouder te belasten voor de verkoopwinst van vermogensbestanddelen die door zijn onderneming worden gebruikt, maar waarvan de eigendom bij de aandeelhouder in privé berust.

#### b. *De kleine ondernemer*

Mogelijk nadeel veroorzaakt door de hoogte van de OWB kan verlicht worden door een verlaagd tarief voor de OWB in te voeren. Ook de aandeelhouder die doorgaans zijn voordelen tegen een laag tarief ontvangt, zou hierbij gebaat zijn. De in 1960 voorgestelde onbe-

9 J.S. Rijkels, 'Belastingheffing van ondernemingswinsten tussen norm en rechtsvorm', *TVVS* 1996/6, p. 2422.

10 J.E.A.M. van Dijk, *Belastingheffing van ondernemingen ongeacht de rechtsvorm*, Belastingconsulentendag 1984, nr. 29, FED b.v., Deventer 1984.

11 Van Dijk constateert dat van een 'globaal evenwicht' geen sprake is doch van een dubbel ontbrekend evenwicht in de winstbelasting, namelijk de onevenwichtigheid tussen particuliere ondernemers en rechtspersoon ondernemers enerzijds en tussen rechtspersonen onderling anderzijds.

12 Het ontwerpen van een algemeen verrekenbare OWB waarbij recht wordt gedaan aan de drie gekozen uitgangspunten, kent meerdere mogelijke uitwerkingen. De door Van Dijk ontworpen algemene OWB pretendeerde dan ook niet de enige juiste te zijn. Het was meer een poging de discussie aan te zwengelen.

laste reserve voor een deel van de ingehouden winst, wordt door Van Dijk evenwel niet afgewezen.

c. *Verhouding tussen OWB en IB*

Op het moment van de winstuitdeling dan wel de onttrekking, zal dit voordeel bij de begunstigde in de IB worden betrokken onder verrekening van de reeds ingehouden OWB. Voor kwalificatie van uitdelingen c.q. onttrekkingen staat Van Dijk een meer economische benadering voor. Al hetgeen de onderneming verlaat, vormt een uitdeling en alles wat wordt uitgedeeld wordt primair geacht winst te zijn. Volledige gelijkheid tussen de particuliere ondernemer en de rechtspersoon-ondernemer wordt desondanks niet gerealiseerd. Voor de particuliere ondernemer ontbreekt de mogelijkheid om een geldlening aan te gaan met de onderneming hetgeen voor de aandeelhouder in een vennootschap wel mogelijk is. Een oplossing lijkt echter meer problemen te scheppen dan op te lossen, zodat Van Dijk deze consequentie van zijn ontwerp aanvaardt.

d. *Verhouding met het buitenland*

Zowel in het voorstel van Van Dijk als in de discussie naar aanleiding daarvan, is in de uitwerking meer aandacht besteed aan de buitenlandproblematiek dan door KVWV in zijn rapport was gedaan. Voor buitenlandse winstuitkeringen die een binnenlands belastingplichtige geniet, dient de Nederlandse fiscus volgens Van Dijk verrekening te geven in de inkomstenbelasting. Zelfs ingeval de (ondernemings)belasting over de door deze buitenlandse onderneming behaalde winst niet in de Nederlandse schatkist is gevloeid, aangezien de onderneming zich buiten het bereik van de Nederlandse rechtsmacht bevond. De heffing van winstbelasting zou volgens hem dus moeten toekomen aan de oorsprongstaat terwijl het woonland de in de oorsprongstaat geheven winstbelasting dient te verrekenen met de inkomstenbelasting. Grondslag voor verrekening vormt de nationale OWB ongeacht de daadwerkelijke heffing in de oorsprongstaat.<sup>13</sup> Overigens stelt Van Dijk dat deze oplossing ook werkbaar is zonder invoering van een algemene OWB.

e. *De gevolgen van overdracht en liquidatie*

Bij overdracht van een door een particulier gedreven onderneming dreigt een tweetal claims verloren te gaan. Ten eerste de OWB-claim op de stille reserves en ten tweede de IB-claim op de winstreserves. Geruisloze doorschuiving zoals het KVWV voorstond, is een werkbare optie. Gezien de in 1984 geldende tarieven ziet Van Dijk afrekening als mogelijkheid gevolgd door afschrijvingen bij de overnemer. Ook de aandeelhouder die zijn belang verkoopt, zou kunnen afrekenen. Een claim op de stille reserves van een vennootschap gaat uiteraard niet verloren.

Uit de discussie naar aanleiding van het voorstel van Van Dijk volgt mijns inziens dat vorenstaande drie uitgangspunten en de noodzaak tot heroverweging van het winstbelastingregime, in de literatuur op instemming konden rekenen.<sup>14</sup>

13 Van Dijk verdedigde zijn uitgangspunt met de volgende argumenten. Oorsprongstaten zijn vaak de armere landen. Voorts treedt de dubbele druk op in het woonland van de winstbegunstigde. Deze Staat zal dan ook voor een oplossing dienen te zorgen. Gunstige bijkomstigheid is het vervallen van de noodzaak van de dividendbelasting.

14 Dit blijkt onder meer uit de voorstellen van een OWB zoals door Rijkers en Koudijs geponeerd die alle hun basis vonden in het door van Dijk ontworpen systeem. P.H.J. Essers, *Knelpunten bij de hervorming van belastingheffing van ondernemingen*, inaugurele rede Katholieke Universiteit Brabant 1992, Kluwer, Deventer 1992, Y. Koudijs, *Ondernemingswinstbelasting, een rechtsvormneutrale belastingheffing naar de winst uit onderneming*, proefschrift d.d. 30 november 1993, UVA, Amsterdam 1993.

#### 2.2.4 Ondernemingswinstbelasting uitgebreid met een loonsomheffing

Van Soest heeft zich achter het systeem voor een OWB zoals Van Dijk dit in 1984 had uitgewerkt, geschaard.<sup>15</sup> Zijn standpunt wijkt ten opzichte van dit voorstel op de volgende punten af.

Van Soest stelt uitbreiding van het werkingsterrein van de huidige vennootschapsbelasting voor in plaats van het creëren van een nieuwe belasting. Tevens oppert hij de mogelijkheid om de heffingsgrondslag van de winstbelasting uit te breiden tot de loonsom als heffingsmaatstaf naast de winst. Dit impliceert in zijn optiek een nog grotere vereenvoudiging van de inkomstenbelasting.

In publicaties van latere datum is vorenstaande gedachte door Grapperhaus nader uitgewerkt in zijn voorstel voor een loonsom- en bedrijfsvermogensbelasting (hierna: 'LBB').<sup>16</sup> Deze LBB is een zakelijke belasting die niet aanhaakt bij het resultaat van het productieproces maar reeds op een eerder moment binnen het productieproces wordt geheven.

Aanknopingspunt voor de heffing vormt het gebruik dat de ondernemer maakt van de schaarse productiefactoren, arbeid en kapitaal. Afhankelijk van de mate waarin de ondernemer beslag legt op deze productiefactoren zal er belasting worden geheven.

Een hindernis bij de invoering van een LBB vormen de particuliere ondernemers. Als oplossing formuleert Grapperhaus de mogelijkheid om aan deze ondernemers een fictief eigen vermogen en een fictieve loonsom toe te kennen, waarover vervolgens de LBB kan worden geheven.

#### 2.2.5 Een objectief winstbegrip gevolgd door een bronbelasting

Reuvers behandelt in zijn *Fiscaal Scenario 2000* een aantal mogelijke manieren waarop in de toekomst de ondernemingswinst belast zou kunnen worden.<sup>17</sup> Een van deze voorstellen is een verregaande objectivering van het winstbegrip. Is er winst behaald dan dient er ook belasting over geheven te worden, mits de winst aan het Nederlandse territorium is toe te rekenen, aldus Reuvers. Vervolgens zullen de uitgedeelde winsten met een bronbelasting geconfronteerd worden. Voorwaarde is dat het synthetische stelsel – dat op dat moment de bakermat van de inkomstenbelasting vormde – wordt verlaten.

De toekomstvoorspelling van Reuvers is dat alle EG-lidstaten een gelijke winstbelasting zullen hanteren die zowel geheven wordt van particuliere ondernemers als van rechtspersonen. Het tarief zal proportioneel zijn. Gelieerde lichamen zullen transparant zijn. De opbrengst van deze winstbelasting zal afzonderlijk over de lidstaten verdeeld worden.

#### 2.2.6 De ondernemingswinstbelasting zoals behandeld door de Commissie-Stevens in 1990

Aan de in de literatuur terugkerende opvatting dat heroverweging van het winstbelastingregime wenselijk is, is de wetgever niet onopgemerkt voorbij gegaan. Op 4 april 1990 is door de bewindslieden van Financiën, de Commissie voor de belastingherziening onder leiding van de heer Stevens (hierna: de Commissie-Stevens) ingesteld. Een van haar opdrachten is het onderzoeken van een mogelijke invoering van een OWB.

15 A.J. van Soest, *Concentratie bij de belastingheffing van ondernemingen*, Opstellen aangeboden aan prof. D.A.M. Meeles, Kluwer, Deventer 1985, p. 149 e.v.

16 F.H.M. Grapperhaus. 'Belasting op productiefactoren', *WFR* 1995/1525.

17 M.R. Reuvers, *Fiscaal scenario 2000*, Kluwer, Deventer 1988, hoofdstuk 18.

De Commissie-Stevens die op 3 juli 1991 haar rapport uitbrengt<sup>18</sup>, heeft twee uitwerkingen van een OWB onderzocht; de BB zoals uitgewerkt door het KVWV en een in 1990 door het Koninklijke Nederlandse Ondernemersverbond gepresenteerde schets van een OWB.<sup>19</sup> De Commissie-Stevens concludeert dat invoering van een OWB in 1990 geen werkbare optie is. Deze afwijzing is gebaseerd op de gedachte dat een OWB alleen mogelijk is ingeval zowel het klassieke als het synthetische stelsel verlaten wordt. De tendens richting een meer analytische gestructureerde inkomstenbelasting, die zich tijdens het onderzoek van de Commissie-Stevens aftekende, acht zij daartoe onvoldoende.

Overigens erkent de Commissie-Stevens wel de problemen veroorzaakt door het ontbreken van rechtsvormneutraliteit in de winstbelasting en de nadelige gevolgen van het klassieke stelsel. Zij acht het echter niet zinvol om dit klassieke stelsel te verlaten uitsluitend om een rechtsvormneutrale winstbelasting te realiseren. Invoering van een winstbelasting zonder verrekeningsmogelijkheid binnen de IB wordt evenmin als optie gezien.

De Commissie-Stevens wijst een OWB overigens niet geheel af. In haar beschrijving van een toekomstvisie voorziet zij een omslag richting een analytisch stelsel gevolgd door de mogelijke invoering van een OWB voor ondernemingswinsten.

### 2.2.7 De ondernemingswinstbelasting zoals door Essers voorgesteld

In reactie op het rapport van de Commissie-Stevens, behandelt Essers<sup>20</sup> de problemen die zich op dat moment voordoen in het belastingstelsel met betrekking tot ondernemingswinsten. De resultaten van het door de Commissie-Stevens verrichtte onderzoek zijn in de optiek van Essers teleurstellend. Met name de onderbouwing van de afwijzing van een OWB acht hij te summier.

Na een bespreking van de destijds geldende onvolkomenheden van het belastingstelsel voor ondernemers, bespreekt Essers de argumenten die telkens tot een afwijzing van een OWB leiden. Opvallend is mijns inziens dat het veelgehoorde argument dat invoering van een OWB niet past binnen het synthetische stelsel van inkomstenbelasting door Essers ter zijde wordt geschoven. Hij stelt dat er andere knelpunten zijn die aan een structurele oplossing van de problematiek van de belastingheffing van ondernemingen in de weg staan.

Naast de bespreking van deze factoren en een verklaring voor de afwijzende houding van de wetgever ten opzichte van een OWB, geeft Essers een mogelijke OWB-uitwerking gebaseerd op de verlengstukgedachte. Hij pleit voor het belasten van iedere onderneming met een ondernemingsbelasting tegen een vast tarief van 35%. De ondernemersfaciliteiten vervallen, uitgezonderd de FOR die omgebouwd wordt tot een reële oudedagsvoorziening. Een verdere invulling van de OWB laat Essers buiten beschouwing. Zijn pleidooi richt zich voornamelijk op de verhouding tussen de OWB en de IB. Natuurlijke personen die winstuitkeringen c.q. onttrekkingen ontvangen, hebben – op grond van de verlengstukgedachte – recht op verrekening van de OWB. In een publicatie van latere datum stelt hij voor de verrekening op indirecte wijze te laten plaatsvinden, namelijk op een wijze zoals de aanmerkelijkbelanghouders thans in de heffing worden betrokken.<sup>21</sup> Bruteringsproblemen zouden bij een dergelijk verlaagd tarief uitblijven. Voor dit verlaagde inkomstenbelastingtarief komen particuliere ondernemers en de aanmerkelijkbelanghouders in aanmerking. Deze laatste categorie zal kwalificeren afhankelijk van de omvang van hun gerechtigdheid tot de winstreserves.<sup>22</sup> Voor de kleine ondernemers die mogelijk nadeel

18 Rapport van de Commissie voor de Belastingherziening, *Graag of niet*, Sdu Juridische en Fiscale Uitgeverij, Den Haag 1991.

19 Rapport van de Commissie voor de Belastingherziening, *Graag of niet*, Sdu Juridische en Fiscale Uitgeverij, Den Haag 1991, p. 198.

20 P.H.J. Essers, *Knelpunten bij de hervorming van belastingheffing van ondernemingen*, inaugurele rede Katholieke Universiteit Brabant 1992, Kluwer, Deventer 1992.

21 P.H.J. Essers, 'Het ondernemingsbegrip in de inkomstenbelasting ter discussie', *TFO* 1997/134.

22 De omvang van de zeggenschap in het lichaam speelt derhalve geen enkele rol bij deze kwalificatie.



zouden ondervinden van de invoering van een OWB, kan een oplossing worden gevonden in het laten voortbestaan van een zelfstandigenaftrek ofwel een vrijstelling in de OWB in geval van lage winst.

Voor aandeelhouders-lichamen zou de deelnemingsvrijstelling blijven gelden, aldus Essers.

Slechts de aandeelhouders-natuurlijke personen die een kleiner belang bezitten dan voor de kwalificatie van aanmerkelijkbelanghouder vereist is, zouden geen recht hebben op het verlaagde inkomstenbelastingtarief. Als tegemoetkoming wordt voorgesteld om voor hen de dividendvrijstelling te continueren. Essers schreef in deze zin al eerder, maar pleitte op de langere termijn voor een andere oplossing voor deze niet-aanmerkelijkbelanghouders<sup>23</sup>, waarbij hij met name denkt aan aandeelhouders in beursvennootschappen. Bij de aandeelhouder in een beursvennootschap gaat de verlengstukgedachte (i.e. de vennootschap is het verlengde van de achterliggende aandeelhouder) namelijk niet geheel op aangezien bij een dergelijke meer geïnstitutioneerde vennootschap meer 'economische' eigenaren betrokken zijn dan de aandeelhouders alleen.

Het ontbreken van de verlengstukgedachte bij beursaandeelhouders komt bijvoorbeeld tot uiting in het belang dat deze aandeelhouder hecht aan de heffing van vennootschapsbelasting bij de vennootschap zelf. De beursaandeelhouder ondervindt feitelijk weinig last van deze heffing. Hij is immers enkel geïnteresseerd in het rendement dat met zijn belegging kan worden behaald. Dit rendement mag niet afwijken van andere soorten beleggingen, zoals bijvoorbeeld obligaties. Het afwentelen van de vennootschapsbelastingdruk op de aandeelhouders is voor een beursvennootschap dus niet mogelijk. De vennootschap blijft in deze situatie met een verzwaarde belastingdruk zitten, die naar de mening van Essers op de lange termijn zou kunnen worden opgelost door het invoeren van de aftrek van primair rendement. Hiermee worden de kosten van het verstrekken van eigen vermogen en vreemd vermogen geconfronteerd met eenzelfde fiscale druk en is tevens de fiscaal verschillende behandeling tussen beide financieringssoorten van tafel. Deze kortetermijn- (dividendvrijstelling) en langtermijnoplossing (aftrek van primair rendement) die Essers geeft voor aandeelhouders die niet kwalificeren als aanmerkelijkbelanghouders, zal naar ik begrijp zelfs kunnen bestaan naast het stelsel van de gecombineerde ondernemingswinst- en inkomstenbelasting, die hij bepleit voor de aanmerkelijkbelanghouders.

### 2.2.8 Het Ruding Comité

Essers is in 1992 niet de enige die aandacht besteedt aan de noodzaak tot meer rechtsvormneutraliteit in de wijze van winstbelasting. Een Comité onder leiding van de heer Ruding, ingesteld door de Europese Commissie<sup>24</sup>, heeft in 1992 eveneens enige woorden geuit ten faveure van een OWB als harmonisatie-instrument voor Europa. Volgens dit 'Ruding Comité' dient de belastingheffing neutraal te zijn ten opzichte van de juridische structuren. Een uitgangspunt dat op dat moment in de nationale fiscale wetgevingen van de EU-lidstaten ver was te zoeken.

Het Ruding Comité heeft onder meer het volgende voorgesteld:

- uitbreiding van de Moeder-dochterrichtlijn naar iedere onderneming ongeacht de rechtsvorm;
- een overeenkomstige uitbreiding van de Fusierichtlijn;
- invoering van een mogelijkheid voor niet rechtspersoonlijkheid bezittende (kleine) ondernemingen om te opteren voor een belastingheffing op basis van de vennootschapsbelasting.

23 P.H.J. Essers, *De aandeelhouder onder schot, Belastingadviseuradvies van de Nederlandse Federatie van Belastingadviseurs*, FED en G.J.M.E de Bont, 'De aandeelhouder onder schot, Verslag van de belastingadviseuradviesdag 1995', *WFR* 1995/603, p. 48-51.

24 Report of the Ruding Committee of independent Experts on company taxation, European Commission.

Zowel het Economisch en Sociaal Comité van de EU als de Europese Commissie hebben instemmend op deze voorstellen van het Ruding Comité gereageerd.<sup>25</sup>

### 2.2.9 De ondernemingswinstbelasting zoals ontworpen door Koudijs

In 1993 verschijnt het proefschrift van Koudijs met als onderwerp de OWB.<sup>26</sup> Het bevat onder andere een inventarisatie van de in de literatuur opgenomen standpunten met betrekking tot een rechtsvormneutrale belastingheffing in de vorm van een OWB. Koudijs baseert zich op de al bestaande ideeën voor een rechtsvormneutrale winstbelasting, in het bijzonder op de uitwerking van de studiegroep van het KVWV en de uitwerking van Van Dijck. Belangrijk verschil met deze voorstellen is dat Koudijs voor wat betreft het belastingsubject van de OWB aanknoopt bij de onderneming zelf. Het subjectieve uitgangspunt dat Van Dijck verdedigde, vervangt zij door een objectieve benadering van het ondernemingsbegrip. De onderneming kwalificeert als belastingplichtige en is tevens de drager van de fiscale lasten. De achterliggende natuurlijke personen en rechtspersonen zouden overigens wel aansprakelijk kunnen worden gesteld ingeval de onderneming haar belastingschuld(en) niet voldoet.

Als onderneming kwalificeert iedere organisatie van arbeid en kapitaal waarmee beoogd wordt door deelname aan het maatschappelijk verkeer winst te behalen. Om concurrentievervalsingen tussen de ondernemingen te voorkomen, dient dit ondernemingsbegrip aangevuld te worden met een concurrentiebepaling, zoals thans wettelijk is verankerd in art. 4 Wet VPB 1969, aldus Koudijs.

Wat betreft de invulling van het belastingobject voor de OWB kan volgens Koudijs het huidige belastingobject nagenoeg worden overgenomen. De wijze van winstvaststelling zal wel enige aanpassing behoeven om het rechtsvormneutrale doel te bereiken. Koudijs geeft achtereenvolgens de volgende oplossingen voor knelpunten veroorzaakt door de juridische verschillen tussen de diverse rechtsvormen<sup>27</sup>:

#### a. *De arbeidsbeloning*

Koudijs stelt voor om zowel de arbeidsbeloning van de directeur/enig aandeelhouder als de arbeidsbeloning van de persoonlijke ondernemer als aftrekbare ondernemingskosten aan te merken. Het loon zal bij de ontvanger (progressief) belast worden met inkomstenbelasting. De objectieve invulling van het belastingsubject voor de OWB maakt het mogelijk dat een persoonlijke ondernemer een arbeidsovereenkomst met zijn onderneming sluit.

#### b. *De oudedagsvoorziening*

Met betrekking tot de oudedagsvoorziening stelt zij voor om fiscaal pas rekening te houden met de pensioenverplichting jegens de participant indien daarvoor uitgaven zijn gedaan. Daarnaast wordt voorgesteld om de pensioenverplichting in eigen beheer te kunnen opbouwen.

25 Advies van het Economisch en Sociaal Comité van de EU over de conclusies en aanbevelingen van het Comité van onafhankelijke deskundigen onder voorzitterschap van de heer Ruding over belastingen op onderneming.

CES 1332/92F/SG/ef/ls, p. 2 en 9. Mededeling van de Commissie aan de Raad van het Europees parlement als gevolg van de conclusies van het studiec comité onder leiding van de heer Ruding. SEC (92) 1118 def, p. 13 en 24.

26 Y. Koudijs, *Ondernemingswinstbelasting, een rechtsvormneutrale belastingheffing naar de winst uit onderneming*, proefschrift d.d. 30 november 1993, UVA, Amsterdam 1993.

27 Y. Koudijs, *Ondernemingswinstbelasting, een rechtsvormneutrale belastingheffing naar de winst uit onderneming*, proefschrift d.d. 30 november 1993, UVA, Amsterdam 1993, hoofdstuk 5.

c. *Het in de onderneming geïnvesteerde vermogen en de vergoeding over het in de onderneming geïnvesteerde vermogen*

Zowel de investering in risicodragend als de investering in risicomijdend kapitaal is in haar uitwerking fiscaal mogelijk voor iedere ondernemer. Concreet betekent dit dat ook een natuurlijke persoon een geldlening kan verstrekken aan zijn niet-rechtspersoonlijkheid bezittende onderneming. Het totaal aan geïnvesteerd vermogen behoort niet tot de winst en zal derhalve zonder belastingheffing kunnen worden gestort en terugbetaald. De vergoeding over dit geïnvesteerde vermogen behoort daarentegen wel tot het resultaat uit de onderneming. De ontvanger van de vergoeding over het geïnvesteerde kapitaal zal voor het gebruteerde voordeel in de heffing van de IB worden betrokken met volledige verrekening van de geheven OWB.

Vorenstaande verrekening zal ook in grensoverschrijdende situaties onverkort van toepassing zijn. Koudijs hanteert voor wat betreft de buitenlandproblematiek hetzelfde uitgangspunt als de studiegroep in 1960 en Van Dijk in 1984. De bronstaat heeft recht op een (objectieve) winstbelasting en de woonstaat heeft recht op een subjectieve inkomstenbelasting onder verrekening van de geheven winstbelasting. Enig verschil is dat Koudijs voor de verrekening aansluit bij het daadwerkelijk in het buitenland geheven bedrag aan winstbelasting, terwijl Van Dijk uitging van een verrekening alsof het buitenland een winstbelasting had geheven vergelijkbaar met de Nederlandse OWB ongeacht de feitelijke situatie.

d. *Het afgescheiden ondernemingsvermogen*

Voorgesteld wordt dat er sprake is van een objectief ondernemingsvermogen. Vermogensbestanddelen die als verplicht privévermogen kwalificeren, zullen geen deel uitmaken van dit afgescheiden ondernemingsvermogen. Het is wel mogelijk dat een vermogensbestanddeel dat tot het privévermogen behoort, door de ondernemer aan zijn onderneming wordt verhuurd. De omgekeerde situatie is volgens Koudijs niet mogelijk. Indien een vermogensbestanddeel op geen enkele wijze meer tot het ondernemingsvermogen kan worden gerekend, zal dit vermogensbestanddeel geacht worden aan dit ondernemingsvermogen te zijn onttrokken. Op deze wijze wordt het gevaar van winstoppotting afgeweerd, aldus Koudijs.

e. *De verliesverrekening en enige bijzondere aspecten van de gevolgen van liquidatie en overdracht van de onderneming*

Met het objectieve ondernemingsbegrip als uitgangspunt vertoont het voorstel van Koudijs met betrekking tot de wijze van verliesverrekening en de overdrachts- en liquidatieproblematiek een gewijzigd beeld ten opzichte van hetgeen reeds in de literatuur naar voren was gebracht. Zo zal het verlies aan de onderneming kleven en zal niet meer te compenseren zijn op het moment dat de onderneming ophoudt te bestaan. Koudijs sluit haar ontwerp af met een cijfermatige uitwerking.

### 2.2.10 Advies inzake een ondernemingswinstbelasting door Rijkers

In 1995 heeft Rijkers een rapport geschreven over de mogelijke invoering van een OWB.<sup>28</sup> Gezien de toenemende belangstelling in de doctrine voor een rechtsvormneutrale heffing en de ontwikkeling van het Europese gedachtegoed omtrent dit onderwerp, acht de Raad voor het Midden en Kleinbedrijf (hierna 'RMK') een (hernieuwd) onderzoek naar de haalbaarheid en wenselijkheid van een OWB noodzakelijk en stelt een studiec commissie in onder leiding van Rijkers.

Rijkers heeft in zijn rapport twee modellen beschreven die trachten de verschillen tussen de progressieve inkomstenbelasting en de proportionele vennootschapsbelasting op te heffen. Het eerste model omvat de invoering van een proportionele OWB van circa 35%

28 Raad voor het Midden en Kleinbedrijf, *Advies inzake een ondernemingswinstbelasting*, nr. 6, 's-Gravenhage 1995.

waaraan iedere onderneming ongeacht de rechtsvorm onderworpen zal zijn. Het tweede minder vergaande model (grootaandeelhoudersmodel), heeft als achtergrond de mogelijk ongewenste daling van de belastingopbrengst, die invoering van een OWB kan veroorzaken, tegen te gaan.

#### 2.2.10.1 *De OWB zoals voorgesteld door Rijkers*

Het OWB-voorstel gaat uit van een eenmalige proportionele heffing over de ondernemingswinst ongeacht de rechtsvorm. De progressieve inkomstenbelasting zal worden geheven bij uitdeling of onttrekking onder volledige verrekening van de reeds geheven OWB. Als belastingsubject voor de OWB kwalificeert de subjectieve onderneming van de niet-rechtspersoonlijkheid bezittende ondernemingen.<sup>29</sup> Voor de lichamen die thans onder de Wet VPB 1969 vallen, zou Rijkers willen uitgaan van de huidige situatie. Volgens hem is er geen reden om fiscaal verder in te grijpen in de juridische karaktertrekken van de onderscheidende rechtsvorm dan nodig is.

Voorgesteld wordt om kleine ondernemers die nadeel ondervinden van de hoge OWB, tegemoet te komen met ofwel een onbelaste reserve ofwel een keuzemodel.<sup>30</sup>

De buitenlandproblematiek wil Rijkers oplossen door invoering van een verrekenstelsel op basis van wederkerigheid. Voor het te verrekenen bedrag aan buitenlandse winstbelasting wordt aangesloten bij het bedrag dat in een binnenlandse situatie over een dergelijk winstbestanddeel geheven zou worden. Het werkelijk in het buitenland geheven belastingbedrag blijft buiten beschouwing. In de omgekeerde situatie – een buitenlandse winstgenieter met een feitelijk in Nederland gelegen onderneming – zal verrekening achterwege blijven. Discriminatie in de zin van het EG-Verdrag is in de optiek van Rijkers niet aan de orde.

#### 2.2.10.2 *Het grootaandeelhoudersmodel*

Het grootaandeelhoudersmodel gaat uit van een OWB, doch beperkt zijn werkingsgebied tot die aandeelhouders die maatschappelijk als ondernemer worden beschouwd. Een aandeelhouder kwalificeert als een zodanige ondernemer indien hij voldoet aan een kwantitatief criterium. Rijkers acht een percentage gelegen tussen de 5 en 10% van het nominale aandelenkapitaal aanvaardbaar. Deze 'aanmerkelijkbelangregeling nieuwe stijl' wordt onder meer gekenmerkt door het volgende:

- uitgangspunt is de subjectieve verkrijgingprijs van het aandelenpakket ten tijde van het ontstaan van de aanmerkelijkbelangpositie;
- de dividenden worden afgeboekt van deze verkrijgingsprijs;
- de grens bij deze afboeking vormt het gemiddeld gestort aandelenkapitaal ten tijde van de verkrijging;
- de niet-afgeboekte dividenden zullen voor verrekening van OWB in aanmerking komen;
- de verrekening is uitgezonderd ingeval er sprake is van een verlies-BV;
- de compartimentering, indien een aandeelhouder de kwantitatieve grens behaalt, zal het regime van heffing over vermogenswinst en verrekening van ondernemingswinstbelasting alleen mogen gelden voor vermogensvermeerderingen vanaf het moment van het bereiken van de kwaliteit.

De RMK is naar aanleiding van het rapport van Rijkers principieel van mening dat een OWB met volledige transparantie tussen de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting op termijn dient te worden ingevoerd.

29 Rijkers ziet geen reden om deze IB-ondernemingen te objectiveren, zoals Koudijs wel had voorgesteld.

30 De ondernemer mag dan zelf beslissen of hij in aanmerking wil komen voor de OWB of voor de 'oude' wijze van winstbelasting.

### 2.2.11 Optionele ondernemingswinstbelasting

Onder andere Schonis heeft de mogelijkheid van een optionele ondernemingswinstbelasting voorgesteld.<sup>31</sup> Snelgroeïende en winstgevende ondernemingen dienen de mogelijkheid te krijgen om te opteren voor een ondernemingswinstbelasting naar een proportioneel tarief die als eindheffing dient. Ook het Economisch en Sociaal Comité van de EU is, zoals blijkt uit zijn rapport uit 1993, gecharmeerd van een dergelijk optioneel stelsel.

### 2.2.12 Duits wetsvoorstel tot bereiken van rechtsvormneutraliteit door middel van 'optiemodel'

Hoewel in dit proefschrift de Nederlandse fiscale regelgeving centraal staat en in het bijzonder het eventuele gebrek aan rechtsvormneutraliteit daarvan, wordt hier kort aandacht besteed aan de ontwikkelingen op dit gebied in Duitsland. Vermeldenswaardig is in dit verband het rapport dat de Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung op 30 april 1999 uitbracht; in de (Duitse) literatuur ook wel aangeduid als de 'Brühler Empfehlungen'.<sup>32</sup>

De commissie had als opdracht het zoeken naar mogelijke aanpassingen in de Duitse winstbelasting die enerzijds de internationale concurrentiepositie zouden versterken en anderzijds een bijdrage konden leveren aan het bestrijden van de hoge werkeloosheid in Duitsland.<sup>33</sup> Ik behandel de aanbevelingen hier enkel voor zover zij betrekking hebben op de problematiek van de rechtsvormneutraliteit.

Een van de aanbevelingen die de commissie deed, werd gevormd door een aanzienlijke verlaging van de zogenoemde Körperschaftssteuer (KStG). Deze belasting bestond destijds uit meerdere tarieven met een maximum van 40%. Voorgesteld werd de verschillende tarieven te vervangen door één proportioneel tarief van 25%. Dit proportionele tarief is in het uiteindelijke wetsvoorstel ook overgenomen.

Het voordeel van een tariefsverlaging van de KStG zou evenwel alleen toekomen aan kapitaalvennootschappen aangezien personenvennootschappen en eenmanszaken in Duitsland gelijk als in Nederland fiscaal transparant zijn en dus buiten het bereik van de KStG vallen. In de Brühler Empfehlungen werden mede hierom de volgende drie mogelijkheden voorgesteld om rechtsvormongelijkheid (feitelijk) op te heffen:

- a. optiemodel waarbij personenvennootschappen en eenmanszaken de mogelijkheid krijgen te opteren voor een fiscale behandeling als ware zij een kapitaalvennootschap;
- b. een fiscaal voordelige behandeling van ingehouden winsten;
- c. een verrekening van de lokaal geheven Gewerbesteuer (GewStG) met de Einkommenssteuer (EStG) verschuldigd over de winst.<sup>34</sup>

31 H.M.N. Schonis, 'Het veranderende nationale fiscale landschap voor ondernemers', *WFR* 1996/214.

32 Zie o.a. Hubert E. Mattausch, 'Draft legislation on the future taxation of business enterprises in Germany', *Bulletin for International Taxation*, Volume 54, 2000, No. 8/9, p. 389-396.

33 Raad voor het zelfstandig ondernemerschap (RZO), *Bouwstenen voor een fiscale toekomstvisie voor het zelfstandig ondernemerschap*, nr. 5, hierin is een advies opgenomen van A.C. Rijkers en A.O. Lubbers inzake een ondernemingswinstbelasting, Den Haag 2002, p. 71.

34 Zie o.a. Hubert E. Mattausch, 'Draft legislation on the future taxation of business enterprises in Germany', *Bulletin for International Taxation*, Volume 54, 2000, No. 8/9, p. 389-396.

Het uiteindelijke wetsvoorstel was in oorsprong een combinatie van het optiemodel (onder a) en de verrekening van de GewStG (onder c).<sup>35</sup> Het optiemodel is echter op het laatste moment geschrapt uit het wetsvoorstel dat op 14 juli 2000 door de Bundesrat werd aangenomen. Uit de parlementaire geschiedenis valt omtrent de oorzaak van deze verwijdering eigenlijk niet meer op te maken dan dat de dreiging van vele praktische problemen die de optiemogelijkheid mogelijk met zich bracht, hebben geleid tot de verwijdering uit het wetsvoorstel.<sup>36</sup> In de literatuur zijn met name de volgende praktische problemen naar voren gebracht:

- a. de ongelijkheid die ontstaat tussen fiscale en civiele regelgeving;
- b. mogelijke uitvoeringsproblemen aangezien de keuze voor behandeling als kapitaalvennootschap alleen met unanimiteit door de vennoten zou kunnen worden genomen;
- c. onduidelijkheid met betrekking tot de uitwerking van deze keuze voor de toepassing van de internationale belastingverdragen.<sup>37</sup>

Daarnaast werd verdedigd dat de noodzaak voor het bereiken van rechtsvormneutraliteit feitelijk werd weggenomen doordat ten eerste het tarief van de EStG werd verlaagd en ten tweede doordat de GewStG kon worden verrekend met de EStG.

Naar mijn mening hadden deze praktische problemen, zoals hiervoor beschreven, niet direct aanleiding hoeven te zijn tot het afwijzen van het optiemodel. Eerder hadden deze problemen onderwerp moet zijn geweest van nader onderzoek naar mogelijke manieren waarop de problemen hadden kunnen worden weggenomen zodat het optiemodel wél kans van slagen had. Bij mij is evenwel de indruk ontstaan dat deze stap naar een meer rechtsvormneutrale Duitse winstbelasting onder tijdsdruk diende te worden afgewikkeld zodat deze poging helaas op de valreep geen doorgang heeft kunnen vinden. Dit is met name jammer omdat Duitsland in deze een voorbeeldfunctie had kunnen vervullen en de discussie naar verwachting opnieuw zal opsteken indien de KStG-tarieven verder worden verlaagd, bijvoorbeeld onder druk van de internationale concurrentie.

## 2.2.13 Ondernemingswinstbelasting ontworpen door Rijkers en Lubbers

In het voorjaar van 2002 verschijnt een advies van de Raad voor het Zelfstandig ondernemerschap (hierna RZO)<sup>38</sup>, waar een onderzoek naar de mogelijkheid en wenselijkheid van een OWB deel van uitmaakt. Het advies is opgesteld naar aanleiding van een rapport dat Rijkers en Lubbers in opdracht van het RZO hebben uitgebracht.

Het RZO-rapport neemt het rapport van Rijkers uit 1995 als uitgangspunt. Vervolgens zijn de veranderingen en ontwikkelingen die zich hebben voorgedaan sinds het verschijnen van laatstgenoemd rapport behandeld. Rijkers en Lubbers komen tot de volgende twee conclusies:

1. rechtsvormneutraliteit kan op relatief eenvoudige wijze gerealiseerd worden door de personenondernemingen onder de vennootschapsbelasting te brengen met aanpassing van de bedragen van de zelfstandigenaftrek.
2. wijzigingen na 1996 hebben de noodzaak van een OWB met betrekking tot drukverdeling in hoge mate weggenomen (als belangrijke ontwikkeling in dit kader wordt de invoering van de hernieuwde aanmerkelijkbelangwetgeving per 1 januari 1997 genoemd en het verlagen van het tarief van de hoogste schijf voor de inkomstenbelasting met ingang van 1 januari 2001).

35 Het wetsvoorstel wordt onder meer besproken door E. Dötsch en A. Pung, 'Die geplante Reform der unternehmensbesteuerung', *Der Betrieb* 17 maart 2000, p. 1-19.

36 Zie onder meer de heer E. Teufel tijdens de zitting van de Bundesrat op 14 juli 2000, p. 270 van het stenografische verslag.

37 Zie o.a. Hubert E. Mattausch, 'Draft legislation on the future taxation of business enterprises in Germany', *Bulletin for International Taxation*, Volume 54, 2000, No. 8/9, p. 389-396.

38 Raad voor het zelfstandig ondernemerschap (RZO), *Bouwstenen voor een fiscale toekomstvisie voor het zelfstandig ondernemerschap*, nr. 5, hierin is een advies opgenomen van A.C. Rijkers en A.O. Lubbers inzake een ondernemingswinstbelasting, Den Haag 2002.

Ondanks de tweede conclusie hebben Rijkers en Lubbers een OWB-ontwerp gemaakt en berekend in hoeverre dit ontwerp tot drukverschillen zou leiden. Zij stellen voor de personenondernemingen belastingsubject te maken voor de vennootschapsbelasting. De winstbepalingsartikelen zullen meeverhuizen naar de vennootschapsbelasting doch hun geldingsbereik blijft beperkt tot de personenondernemingen. De winst zal worden belast met het normale VPB-tarief. De natuurlijke persoon-ondernemer zal vervolgens in de Wet IB 2001 als een soort aanmerkelijkbelanghouder belast worden tegen een tarief van 20%.<sup>39</sup> Na het uitvoeren van enige berekeningen constateren Rijkers en Lubbers dat particuliere ondernemingen zonder noemenswaardige drukverschillen kunnen worden opgenomen in de vennootschapsbelasting.

De RZO concludeert dat invoering van een OWB op termijn zowel wenselijk als noodzakelijk is. De RZO moedigt de wetgever aan om bij de evaluatie van de Wet IB 2001 het rapport van Rijkers en Lubbers in zijn overwegingen mee te nemen.

## 2.2.14 De ontwikkeling van een rechtsvormneutrale winstbelasting volgens Heithuis

Het verzoek van staatssecretaris Wijn<sup>40</sup> aan de fiscale wetenschap om ideeën aan te leveren voor een modernisering van de vennootschapsbelasting, was voor Heithuis aanleiding om een pleidooi te houden voor het ontwikkelen van een rechtsvormneutrale winstbelasting in de vorm van een ondernemingswinstbelasting.<sup>41</sup>

Hij stelt voor om de reikwijdte van de vennootschapsbelasting zodanig op te rekken dat daaronder ook de particuliere ondernemingen zullen vallen. Een en ander zal resulteren in een uitbreiding van art. 2, lid 1, onderdeel d, Wet VPB 1969, zoals dat thans voor verenigingen en stichtingen geldt. De bestaande fiscale regels voor het vaststellen van ondernemingswinst zullen vanuit de Wet IB 2001 overgebracht worden naar de Wet VPB 1969. Onttrekkingen aan het ondernemingsvermogen zullen in de heffing van inkomstenbelasting betrokken worden ofwel in box 2 (die daartoe wordt uitgebreid voor participanten in andere ondernemingen dan vennootschappen) ofwel in box 3 (indien de kwantitatieve grens voor box 2 niet wordt gehaald).

Heithuis bespreekt vervolgens een aantal noodzakelijke aanpassingen waaronder het voortzetten van de gebruikelijkloonregeling doch met een uitbreiding naar de particuliere ondernemers, het toestaan dat een particuliere ondernemer over dezelfde pensioenopbouw mogelijkheden beschikt als de huidige dga en het voortbestaan van de terbeschikkingstellingsregelingen doch zodanig dat art. 3.91 Wet IB 2001 in art. 3.92 Wet IB 2001 wordt geïntegreerd.

Heithuis eindigt met een bespreking van de relatie met het buitenland, waar hij geen onoverkomelijke invoeringsproblemen constateert.

## 2.2.15 Conclusie

In deze paragraaf zijn verschillende alternatieven voor een rechtsvormneutrale heffing aan de orde gesteld. Zoals in de navolgende paragraaf wordt onderbouwd, gaat mijn voorkeur uit naar een rechtsvormneutrale winstbelasting vormgegeven langs de lijnen van

39 Het inkomstenbelastingtarief wordt op 20% gesteld om aan te sluiten bij de methodiek van het vaste aanmerkelijkbelangtarief. Raad voor het zelfstandig ondernemerschap (RZO), *Bouwstenen voor een fiscale toekomstvisie voor het zelfstandig ondernemerschap*, nr. 5, hierin is een advies opgenomen van A.C. Rijkers en A.O. Lubbers inzake een ondernemingswinstbelasting, Den Haag 2002, p. 93.

40 Zie onder meer de rede van staatssecretaris Wijn gehouden op de Vrije Universiteit Amsterdam d.d. 19 februari 2004. Hij uitte in zijn toespraak het voornemen om de vennootschapsbelasting aan te passen in verband met het EU-recht en internationale concurrentieontwikkelingen.

41 E.J.W. Heithuis, 'Hoe de vennootschapsbelasting zich kan ontwikkelen tot een rechtsvormneutrale ondernemingswinstbelasting', *MBB 2004/127*, p. 127 e.v. en later uitgewerkt in E.J.W. Heithuis, *Zonder aanzien des (rechts)persoons, de wet Vpb 2007, De ondernemingswinstbelasting van de 21<sup>e</sup> eeuw*, inaugurele rede Erasmus Universiteit Rotterdam, Kluwer, Deventer 2005.

een OWB. Met een OWB in deze zin wordt bedoeld een zelfstandige wijze van winstbelasting van de onderneming gevolgd door een secundaire heffing bij de achterliggende persoon.

De winstbelasting (*i.e.* een OWB) zoals ik voorsta, is blijkens het voorgaande geen onbekende in de fiscale wereld. Sinds het voorstel van het KVVW in 1960 het licht zag, is op geregelde tijdstippen vanuit diverse zijden van de fiscale wetenschap een uitwerking van een OWB geopperd. Een aantal hiervan zijn kort weergegeven. Voor een meer uitgebreide behandeling van deze voorstellen, kan onder meer verwezen worden naar het proefschrift van Koudijs.<sup>42</sup>

## 2.3 MIJN VOORKEUR MET BETREKKING TOT DE ALTERNATIEVEN VOOR EEN RECHTSVORMNEUTRALE WINSTBELASTING

### 2.3.1 Inleiding

De in de literatuur tot op heden geopperde alternatieven voor het bereiken van een rechtsvormneutraal winstbelastingstelsel, kunnen in de volgende twee categorieën worden ingedeeld. Enerzijds zijn er de uitwerkingen gebaseerd op de fiscale transparantiegedachte, bijvoorbeeld het stelsel van volledige integratie. Anderzijds zijn er de uitwerkingen die uitgaan van een zelfstandige heffing van winstbelasting bij de onderneming gevolgd door heffing van inkomstenbelasting bij de achterliggende participanten. De uitwerkingen verschillen dan weer in de wijze waarop rekenschap wordt gegeven van de samenhang tussen de winstbelasting en de inkomstenbelasting bij de winstgenieter. Mijn voorkeur gaat uit naar een alternatief uit de laatste categorie. De concrete uitwerking zal globaal verlopen langs de lijnen van de systematiek van de BB van het KVVW en de OWB van Van Dijck en Koudijs, dat wil zeggen een belasting van de onderneming zelf gevolgd door een belasting van de achterliggende aandeelhouder(s). In de navolgende onderdelen zal ik deze keuze onderbouwen aan de hand van een aantal argumenten die zijn ontleend aan de antwoorden op de volgende twee vragen:

- Dient de ondernemingswinst aan belastingheffing onderhevig te zijn en zo ja waarom?
- Dient deze heffing zelfstandig plaats te vinden bij de onderneming of de entiteit die de onderneming drijft, dan wel bij de achterliggende natuurlijke personen?

### 2.3.2 Dient ondernemingswinst aan belasting onderhevig te zijn?

Het antwoord op de belangrijkste vraag – waarom dient de ondernemingswinst aan belasting onderhevig te zijn – ligt mijns inziens allereerst besloten in het uitgangspunt dat iedereen (natuurlijk persoon of entiteit) een bijdrage dient te leveren aan de financiering van de collectieve middelen ongeacht het karakter van de voordelen waaruit deze bijdragen zullen worden voldaan. Daarnaast speelt het gelijkheidsbeginsel een rol.

Het heffen van belasting maakt sinds lange tijd deel uit van de staatstaak. Enerzijds als inkomstenbron en anderzijds als middel om bepaalde beleidsdoeleinden te bereiken (*i.e.* instrumentalisme).<sup>43</sup>

Op grond van het algemeen aanvaarde gelijkheidsbeginsel kan mijns inziens als uitgangspunt gelden dat iedere persoon/entiteit die baat heeft bij de door de staat voorziene collectieve middelen, aan de financiering daarvan een steentje dient bij te dragen. Indien een

42 Y. Koudijs, *Ondernemingswinstbelasting, een rechtsvormneutrale belastingheffing naar de winst uit onderneming*, proefschrift d.d. 30 november 1993, UVA, Amsterdam 1993.

43 'Repercussies van belastingheffing zullen er altijd zijn en waarom maakt men dan van de nood niet een deugd,' propagieren de voorstanders van een meer instrumentalistische taak van de belastingheffing. Zie o.a. W.H. van den Berge, *Beginselen van belastingheffing*, proefschrift, Alphen aan de Rijn 1949, p. 29 e.v. De tegenstanders richten zich juist op de zelfstandigheid van belastingheffing. Zij baseren zich op het enige doel dat aan de heffing kan worden toegerekend, te weten het ontnemen van de koopkracht van de burgers ten behoeve van de staatskas. Zie onder meer A.J. van den Tempel, 'Het einde van belastingbeginselen', *WFR* 1979/697.



bepaalde persoon/entiteit van deze bijdrage wordt gevrijwaard terwijl hij wel gebruikmaakt van de door de staat met collectieve middelen gefinancierde voorzieningen, is mijns inziens sprake van een schending van het gelijkheidsbeginsel. Dit betekent dat het ook gerechtvaardigd is om belasting te heffen over voordelen die met het drijven van een onderneming zijn behaald. Immers, ter zake van het genereren van ondernemingswinst, wordt ook gebruikgemaakt van de door de staat verzorgde voorzieningen. Wordt er geen belasting geheven van ondernemingswinst dan is er in mijn perceptie bovendien sprake van een ongerechtvaardigde belastingvrijdom voor ondernemingswinst ten opzichte van andere inkomenscategorieën zoals voordelen uit arbeid en kapitaal.

Bovendien vormt ondernemingswinst de resultante van een combinatie van deze beide factoren (i.e. arbeid en kapitaal) die ieder afzonderlijk wel worden belast. Er is mijns inziens, mede geleid op het gelijkheidsbeginsel, geen reden om dit 'combinatieresultaat' onbelast te laten.

Kortom, ondernemingswinst dient aan belastingheffing te worden onderworpen. De volgende vraag is dan of de onderneming zélf als opbrengstgenererende entiteit met deze heffing geconfronteerd dient te worden dan wel de achterliggende natuurlijke personen.

### 2.3.3 Dient de onderneming zelfstandig in de heffing te worden betrokken voor de winst?

Het eerste belangrijke argument ten faveure van de zelfstandige belastingplicht van de onderneming is mijns inziens dat de onderneming zelf de opbrengstgenererende entiteit is en niet de achterliggende natuurlijke personen. Het is de onderneming, in de vorm van een organisatie van de factoren arbeid en kapitaal, die de winst behaalt door deze factoren in de vorm van een duurzame organisatie te combineren teneinde winstgevende (of verliesgevende) activiteiten te ontplooiën. Juist de aanwezigheid van deze organisatie kan het voordeel tot een bepaalde omvang brengen. Dit voordeel kan dan meer zijn dan het voordeel dat bestaat uit een optelsom van de voordelen die kunnen worden behaald met de factor arbeid afzonderlijk en de factor kapitaal afzonderlijk.

Als uitvloeisel van deze redenering dient de belastingheffing van ondernemingswinst plaats te vinden op het niveau van de winstgenererende bron. De onderneming zelf zal dan de belastingplichtige zijn.<sup>44</sup>

Een tweede argument om zelfstandig belasting te heffen van de onderneming, vormt mijns inziens het bijzondere karakter dat winst heeft ten opzichte van andere inkomenscategorieën. Ten eerste staat de winst op het moment dat het door de onderneming is gegenereerd niet ter vrije beschikking van de ondernemer. Daarvoor is vereist dat een winstuitkering/onttrekking plaatsheeft. Pas op dat moment zal de ondernemer gelijk als bijvoorbeeld een werknemer, de vrije beschikking over de gelden hebben en deze voor consumptieve doeleinden kunnen aanwenden, zoals bijvoorbeeld een werknemer die loon ontvangt.

Ten tweede heeft winst, zolang het binnen de onderneming blijft en niet wordt uitgekeerd, een bijzondere functie voor de onderneming. Enerzijds fungeert de winst als financieringsbron van (toekomstige) investeringen en anderzijds als buffer voor eventuele tegenvallende resultaten.

Als derde argument noem ik hier de maatschappelijk visie op de onderneming. In de praktijk wordt namelijk aan ondernemingen al een bepaalde mate van zelfstandigheid toegedicht. Dit vloeit logischerwijs, vanuit fiscale optiek, ook voort uit de invulling van het begrip onderneming zijnde de duurzame organisatie van arbeid en kapitaal die in het economische verkeer handelt om als zodanig winst te behalen.

44 Uitvloeisel van deze zelfstandige belastingheffing zou zijn om het aanslagbiljet op te leggen aan de onderneming als belastingsubject. De uitvoering van deze aanslag, d.w.z. de betaling of eventueel het bezwaar, zal dan in handen zijn van de achterliggende persoon als vertegenwoordiger van deze onderneming.

Als vierde argument noem ik het voordeel dat deze heffingssystematiek aansluit bij het bestaande winstbelastingstelsel voor rechtspersonen. Dit zou de invoering kunnen vergemakkelijken en voorts de in het verleden opgedane ervaringen kunnen behouden. Tot slot kan het volgende argument worden genoemd ten gunste van een zelfstandige belastingheffing van de onderneming, dat ik ontleen aan het proefschrift van Van Kempen.<sup>45</sup> Zij heeft daarin onderzocht of de fiscale wetgeving zoals deze thans toepassing vindt, wel zou moeten aansluiten bij het huidige onderscheid in de ondernemingsrechtelijke wetgeving tussen transparante vennootschappen enerzijds en niet-transparante vennootschappen anderzijds. Belangrijkste reden voor de fiscale wetgever om dit onderscheid in te voeren, is volgens Van Kempen dat de wetgever een duidelijk onderscheid tussen de kapitaalverschaffer en de onderneming zag bij vennootschappen met rechtspersoonlijkheid welk onderscheid bij de transparante vennootschappen ontbrak. Van Kempen heeft deze argumentatie van de wetgever nader onderzocht en getoetst of dit inderdaad het onderscheid tussen transparante (*i.e.* VPB-plichtig) en niet-transparante personen vennootschappen (*i.e.* niet-VPB-plichtig) kan verklaren.

In het bijzonder is onder meer aandacht besteed aan de volgende drie veronderstellingen:

1. het vennootschapsresultaat valt rechtstreeks toe aan vennoten in een transparante vennootschap, terwijl bij deelnemers in een zelfstandige belastingplichtige vennootschap daarvoor eerst een uitdrukkelijke handeling is vereist;
2. zelfstandige belastingplichtige vennootschappen zijn in het algemeen een verschijning los van de persoon van de individuele deelnemers wat niet het geval is bij transparante vennootschappen;
3. bij zelfstandige belastingplichtige vennootschappen bestaat een duidelijke scheiding tussen de onderneming en de deelnemers. De deelnemers zijn namelijk slechts kapitaalverschaffers terwijl de ondernemers en de kapitaalverschaffers bij een transparante onderneming samenvallen.

Het onderzoek van Van Kempen wijst vervolgens uit dat deze drie kenmerken van de zelfstandige niet-transparante vennootschappen in de praktijk tevens gelden voor de vennootschappen, die thans als fiscaal transparant worden aangemerkt. Ook bij deze transparante vennootschappen is sprake van vermogensscheiding tussen ondernemingsvermogen en privévermogen, en van een uitdelingsbesluit voor eventuele winstuitdelingen. Daarnaast kan volgens Van Kempen verdedigd worden dat voor niet-transparante en transparante vennootschappen feitelijk dezelfde aansprakelijkheidsbepalingen gelden en dat bij beide type vennootschappen overdracht van de onderneming mogelijk is. Deze bevindingen brachten haar vervolgens tot de conclusie dat er geen reden is voor een fiscaal verschillende behandeling tussen transparante en niet-transparante vennootschappen en dat voorts, gelet op de zelfstandigheid van de ondernemingen ten opzichte van de kapitaalverschaffers, alle vennootschappen ongeacht de aanwezigheid of afwezigheid van rechtspersoonlijkheid in aanmerking komen voor zelfstandige belastingplicht.<sup>46</sup>

In het kader van de centrale vraag van dit onderdeel (dient te onderneming zelfstandig in de heffing te worden betrokken?) sluit ik mij bij deze bevindingen en conclusies van Van Kempen aan. Daar komt bij dat het mijns inziens strookt met het eerder al genoemde gelijkheidsbeginsel om dit onderscheid te laten vallen en de onderneming zelf te belasten zonder onderscheid te maken tussen rechtspersoonlijkheid of niet. Immers, het blijft in de kern hetzelfde voordeel, namelijk de behaalde winst die een bijzondere functie heeft. Deze door Van Kempen aangehaalde argumenten zien echter alle op samenwerkingsverbanden en niet zozeer op de eenmanszaak. Mijns inziens dient echter vanuit het oogpunt van een fiscaal (concurrentie)neutrale behandeling, hetzelfde te gelden voor de eenmans-

45 M.L.M van Kempen, *Rechtspersoonlijkheid en de belastingplicht van vennootschappen*, proefschrift d.d. 24 september 1999, W.E.J Tjeenk Willink, Deventer 1999.

46 M.L.M van Kempen, *Rechtspersoonlijkheid en de belastingplicht van vennootschappen*, proefschrift d.d. 24 september 1999, W.E.J. Tjeenk Willink, Deventer 1999, p. 137-138.

zaak. Bovendien gelden alle overige door mij genoemde argumenten ten faveure van een zelfstandige belastingheffing van de onderneming, zoals de bijzondere functie van winst, mijns inziens eveneens voor de eenmanszaak.

Ook de nadelen verbonden aan een stelsel van volledige integratie ondersteunen naar mijn mening de invoering van een zelfstandige belastingheffing van de onderneming. In dit kader noem ik de volgende nadelen van het stelsel van volledige integratie die ik ontleen aan Cnossen en Heithuis. Ten eerste zal het effectieve tarief op ingehouden winst stijgen hetgeen gelet op de bijzondere functie van winst onwenselijk is. Ten tweede leidt een verhoging van het tarief, dat mede het rendement op kapitaal treft, tot een kapitaalvlucht.<sup>47</sup> Ten derde ontstaan er allerlei min of meer onoplosbare problemen met betrekking tot o.a. beursgenoteerde ondernemingen, de veel voorkomende niet om fiscale redenen bestaande holdingstructuren en de buitenlandse dimensie.<sup>48</sup>

Een volgend aspect van de principiële overweging(en) met betrekking tot de vormgeving van een rechtsvormneutrale wijze van winstbelasting, is dat deze zelfstandige heffing bij de onderneming zodanig wordt ingericht dat sprake is van een rechtvaardige heffing. Mijns inziens kan het volgende rechtvaardigheidsargument daarbij een rol spelen.

### 2.3.4 Het gelijkheidsbeginsel

Onder het gelijkheidsbeginsel versta ik in dit verband het beginsel dat gelijke gevallen gelijk en ongelijke gevallen ongelijk behandeld dienen te worden in evenredigheid naar de mate van ongelijkheid. Voor de belastingheffing zal dit mijns inziens betekenen dat gelijke voordelen neutraal in de heffing betrokken dienen te worden en ongelijke voordelen ongelijk.

Het gelijkheidsbeginsel kan in deze zin een zelfstandige winstbelasting met een eigen regime bij de onderneming rechtvaardigen. Daarbij gelden de volgende twee uitgangspunten. Winst is ongelijk in vergelijking tot overige inkomstenbronnen, zoals bijvoorbeeld loon. In dit verband is het rechtvaardig om de winst overeenkomstig deze ongelijkheid te belasten. Echter, de bron ondernemingswinst is gelijk ongeacht de rechtsvorm waarbinnen deze ondernemingswinst wordt behaald. Anders gezegd, winst is winst en dient dus op gelijke wijze te worden belast. Hierna worden deze beide uitgangspunten nader uitgediept.

#### *De ongelijkheid ten opzichte van andere inkomensbronnen*

Winst vervult een bijzondere functie binnen de onderneming zolang deze winst zich binnen de onderneming bevindt. Dit geheel eigen karakter maakt dat deze winst ten opzichte van andere inkomensbronnen, zoals bijvoorbeeld loon, als ongelijk kwalificeert. Op grond van het gelijkheidsbeginsel moeten ongelijke gevallen ongelijk worden behandeld naar de mate van ongelijkheid. Dit kan voor wat betreft ondernemingswinst worden gerealiseerd door een zelfstandige winstbelasting te ontwikkelen, toegespitst op het bijzondere karakter van dit voordeel.

Op het moment dat de onderneming overgaat tot winstuitkering verdwijnt het bijzondere karakter echter en daarmee ook de ongelijkheid in vergelijking tot andere inkomenscategorieën. Belangrijkste element van de gelijkheid die dan ontstaat, is dat alle voordelen in de consumptieve bestedingssfeer terecht zijn gekomen. De belastingheffing zal dan zodanig moeten verlopen dat deze gelijkheid uiteindelijk wel wordt gehonoreerd. Anders gezegd gelet op het gelijkheidsbeginsel dient ná winstuitkering de uiteindelijke fiscale behandeling van dit voordeel gelijk te zijn aan de fiscale behandeling van andere soorten voordelen. Een secundaire heffing als onderdeel van de inkomstenbelasting zal deze

47 Zie S. Cnossen, 'Om de toekomst van de vennootschapsbelasting in de Europese Unie', *WFR* 1996/871.

48 Zie E.J.W. Heithuis, 'Hoe de vennootschapsbelasting zich kan ontwikkelen tot een rechtsvormneutrale ondernemingswinstbelasting', *MBB* 2004/127, p. 127 e.v.

gelijke behandeling kunnen bewerkstelligen (bijvoorbeeld in de vorm van de volledige verrekening zoals in het ontwerp van Van Dijck). De totale belastingdruk komt dan uiteindelijk op (vrijwel) gelijke hoogte met bijvoorbeeld de belastingdruk bij een genietter van loon.<sup>49</sup> De uiteindelijke belastingheffing is dan gelijk, waarmee recht wordt gedaan aan het gelijkheidsbeginsel.

*De gelijkheid van winst ongeacht de rechtsvorm van de onderneming*

Het tweede uitgangspunt betreft de gelijkheid van het voordeel 'winst' ongeacht de rechtsvorm waarin deze is behaald. Gelet op deze gelijkheid dient, in navolging van het gelijkheidsbeginsel, iedere winst onderworpen te zijn aan dezelfde fiscale behandeling. Winst verandert niet van karakter doordat het behaald wordt door een entiteit gedreven in een andere rechtsvorm. In die opvatting kan het gelijkheidsbeginsel mijns inziens als een rechtvaardigingsgrond fungeren voor het invoeren van een rechtsvormneutrale vorm van winstbelasting. Het zou zelfs in strijd zijn met het gelijkheidsbeginsel om winst behaald door een rechtspersoon en winst behaald door bijvoorbeeld een eenmanszaak, verschillend te behandelen. De belastingheffing dient mijns inziens neutraliteit te waarborgen voor eenzelfde inkomenssoort zoals de winst, ongeacht wie dit voordeel heeft gerealiseerd.

### 2.3.5 Conclusie

Concluderend merk ik op dat ondernemingswinst een bron is waaruit dient te worden bijgedragen aan de collectieve middelen. Belangrijke reden is dat de ondernemingswinst een resultante is van de combinatie arbeid en kapitaal, welke factoren afzonderlijk ook aan belastingheffing onderhevig zijn.

Voor wat betreft de vraag op welk niveau deze belastingheffing van ondernemingswinst dient plaats te vinden, ben ik van mening dat dit primair bij de onderneming zelf dient plaats te vinden en niet bij de achterliggende gerechtigden. Voornaamste argumenten voor mijn stelling zijn:

- de onderneming die een opbrengstgenererende bron vormt in samenhang met de maatschappelijke visie dat de ondernemingen veelal als zelfstandige entiteiten kunnen worden aangemerkt;
- het gelijkheidsbeginsel in samenhang met de bijzonder functie die ondernemingswinst heeft zolang het binnen het ondernemingsvermogen blijft. Deze ongelijke functie van winst in vergelijking met andere inkomenscategorieën rechtvaardigt een afwijkende 'eigen' belastingheffing. Pas op het moment dat de winst wordt uitgekeerd, is er geen verschil meer met andere inkomenscategorieën in de inkomstenbelasting en dient de uiteindelijke fiscale behandeling van de winstgenietter in vergelijking met overige natuurlijke personen die voordelen genieten, gelijk te zijn.

Dit alles brengt mij tot de keuze voor een vorm van een OWB-stelsel ter realisatie van een rechtsvormneutrale wijze van winstbelasting. Een alternatief gebaseerd op een stelsel van fiscale transparantie wijs ik dientengevolg van de hand.

## 2.4 SAMENVATTING

In dit hoofdstuk is een aantal mogelijke uitwerkingen van een rechtsvormneutraal winstbelastingstelsel de revue gepasseerd. Grofweg laten zich daarbij de volgende twee uitwerkingen onderscheiden. Enerzijds een zelfstandige winstbelasting gevolgd door een aanvullende heffing op het niveau van de achterliggende participant. Anderzijds de fiscale transparantie.

Door mij is een keuze gemaakt voor het eerste alternatief (*i.e.* een zelfstandige winstbelasting gevolgd door een secundaire heffing op het niveau van de achterliggende participant).

<sup>49</sup> Deze gelijkstelling is dan gebaseerd op het toptarief van box 1.

ten). Met name de zelfstandigheid van de onderneming als opbrengstgenererende entiteit en het gelijkheidsbeginsel vormen de basis van deze keuze.

Van de behandelde ontwerpen komt het ontwerp van het KVWV mij als de beste optie voor, waarbij ik tevens de ontwerpen van Van Dijck en Koudijs als basis zal meenemen. Het voorstel van Van Dijck omdat het voortborduurde op het ontwerp van het KVWV en het systeem van Koudijs omdat zij de objectivering van het belastingsubject van de OWB voorstelde.

Tot op heden heeft echter geen van de behandelde voorstellen voor een rechtsvormneutrale vorm van winstbelasting op enige wijze deel uitgemaakt van een wetgevingsproces. Belangrijkste oorzaak voor het feit dat de rechtsvormneutrale winstbelasting en in het bijzonder de OWB in ons belastingstelsel op geen enkele wijze voet aan de grond lijkt te krijgen, vormen de diverse tegenargumenten die met name van regeringszijde worden opgeworpen.

De tijd staat echter niet stil en het is de vraag of deze tegenargumenten (doch evenzeer de argumenten vóór een OWB) in het huidige fiscale tijdsgewricht nog geldingskracht hebben. In het hiernavolgende hoofdstuk zullen deze argumenten besproken worden, alsmede de vraag in hoeverre deze in de huidige (fiscale) maatschappelijke verhoudingen nog geldingskracht hebben.