



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

### 3 *De pro's en contra's van een rechtsvormneutrale belastingheffing in het huidige fiscale tijdsgewricht*

#### 3.1 INLEIDING

Ondanks het feit dat de OWB zich, zoals uit het voorgaande hoofdstuk bleek, al meer dan vijftig jaar op wetenschappelijke belangstelling mag verheugen, zijn de reacties vanuit wetgevend Den Haag telkenmale negatief geweest. Zowel tijdens de algemene belastingherziening eind jaren zestig van de vorige eeuw als bij de belastingherziening(en) aan het begin van de 21<sup>e</sup> eeuw, heeft de wetgever afwijzend gereageerd met betrekking tot de wenselijkheid van een rechtsvormneutrale heffing (en een OWB in het bijzonder).

In dit hoofdstuk zullen de belangrijkste argumenten tegen de invoering van een vorm van een OWB op een rijtje worden gezet, gevolgd door een bespreking van de argumenten die mogelijk in het voordeel van een rechtsvormneutrale OWB zijn.

De argumenten zijn op verschillende momenten onder verschillende belastingregimes geuit. Het is dus van belang om te bepalen of deze argumenten in het huidige fiscale tijdsgewricht nog valide zijn. Ook dit aspect zal in dit hoofdstuk aan de orde komen.

Doel is het in kaart brengen van de pro- en contra-argumenten die op dit moment met betrekking tot een rechtsvormneutrale winstbelasting als de OWB opgeld kunnen doen. Dientengevolge zal na het verzamelen van de 'oude' argumenten, getoetst worden of deze nog bestaan. Indien deze toetsing aangeeft dat de argumenten vóór een rechtsvormneutrale winstbelasting nog wél bestaan en dat tevens de tegenargumenten geen of weinig gewicht (meer) in de schaal leggen, zal een heroverweging met betrekking tot de invoering van de OWB mijns inziens gerechtvaardigd zijn.

#### 3.2 DE (CONTRA) ARGUMENTEN DIE INVOERING VAN EEN OWB VERHINDERD HEBBEN

##### 3.2.1 Draagkrachtbeginsel door de jaren heen

Voorafgaand aan het eigenlijke onderwerp van deze paragraaf behandel ik hier de invulling(en) die door de jaren heen aan het draagkrachtbeginsel zijn gegeven. Oorspronkelijk werd onder het draagkrachtbeginsel verstaan *'Leave them as you find them'*. Dit impliceert gelijkheid van offers zodat na belastingheffing de inkomensverdeling ongewijzigd is.<sup>50</sup> Inkomensherverdeling viel in dit opzicht dus buiten het draagkrachtbeginsel.

50 Zie o.a. L.G.M. Stevens, *Belasting naar draagkracht*, Kluwer, Deventer 1980, in het bijzonder hoofdstuk 7 v.a. p. 151. S.R.A. van Eijck, *Het vermogen te dragen*, proefschrift d.d. 8 maart 2005, Kluwer, Deventer 2005.

Nadien is de invulling van het draagkrachtbeginsel veranderd in het volgende thans geldende uitgangspunt: 'gelijke gevallen gelijk en verschillende gevallen verschillend behandelen, zulks naar evenredigheid van het verschil'. Inkomensherverdeling kan in dit uitgangspunt wél onder het draagkrachtbeginsel worden gevat. Achtergrond van deze karakterwijziging wordt wel gevonden in de wijziging van het karakter van de staat. De Nederlandse rechtsstaat wordt thans gekenmerkt als verzorgingsstaat gericht op sociale rechtvaardigheid. De invulling van het draagkrachtbeginsel is hierop mede gebaseerd.<sup>51</sup>

Het draagkrachtbeginsel is derhalve wat betreft de inhoud aan verandering onderhevig maar ook wat betreft de uitvoering. Voor Hofstra vormde de verandering van inhoud van het draagkrachtbeginsel alsmede de steeds wijzigende maatschappelijke normen, zelfs een reden om in 1939 reeds te spreken over het einde van de draagkrachttheorie.<sup>52</sup> Hij relativeerde deze theorie en betoogde dat de draagkrachttheorie steunde op veronderstellingen die door maatschappelijke ontwikkelingen onjuist werden en dat de theorie als verouderd moest worden verworpen.

Een radicale breuk met de draagkrachttheorie was echter niet wat Hofstra voor ogen had. De regels die waren verwezenlijkt onder invloed van de draagkrachttheorie konden naar zijn mening blijven bestaan. Echter, bij de ontwikkeling van nieuwe regelgeving diende de wetgever het draagkrachtbeginsel, naar zijn mening, niet meer als leidraad te nemen. Ondanks dat Hofstra in 1939 de kracht van de draagkrachttheorie al relativeerde, heeft het draagkrachtbeginsel tot op heden zijn stempel gedrukt op de invoering en inhoud van vele fiscale maatregelen.<sup>53</sup> De vraag doet zich dan voor welke betekenis op dit moment aan het draagkrachtbeginsel kan worden toegedicht.

Mijns inziens kan het draagkrachtbeginsel, in de huidige vorm, worden herleid tot het gelijkheidsbeginsel. Het gelijkheidsbeginsel houdt immers voor de belastingheffing in, dat belastingplichtigen in gelijke posities fiscaal gelijk dienen te worden behandeld en in ongelijke posities fiscaal ongelijk dienen te worden behandeld. Het verschil in inkomen vormt op grond van de huidige invulling van het draagkrachtbeginsel het aangrijppingspunt om tot een verschil in belastingheffing te concluderen. Deze gedachte verklaarde onder meer de lichte progressie in de tarieven. Van den Tempel verwoordde dit als volgt: 'De term draagkrachttheorie of draagkrachtbeginsel, (...), duidt een opvatting aangaande het draagkracht criterium aan, namelijk het gelijke evenredige genotsoffer. De ruimere term draagkrachtleer of draagkrachtgedachte (ability-to-pay-approach) omvat alle opleggen van belasting naar de maatstaf van de draagkracht; zij omvat ook vormen van belastingheffing die de welvaartsverschillen verminderen, zoals het gelijke marginale genotsoffer (minimum sacrifice principle).'<sup>54</sup>

Op grond van het gelijkheidsbeginsel zullen de burgers een gelijke bijdrage aan de Staatskas dienen te geven. Voor de bepaling van deze gelijke mate van bijdrage is de draagkracht van de belastingplichtigen van belang. In deze zin is het draagkrachtbeginsel derhalve een op de belastingheffing toegespitste uitwerking van het gelijkheidsbeginsel.

Wanneer hierna wordt gesproken over het draagkrachtbeginsel, doel ik op de huidige inhoud, dat wil zeggen het beginsel gelijke gevallen gelijk behandelen en ongelijke gevallen ongelijk naar de mate van ongelijkheid.

### 3.2.2 Afwijzing tijdens de algemene herziening in de jaren zestig van de vorige eeuw vanuit wetgevende hoek

In een aanvullende nota bij de belastingherziening van de jaren zestig van de vorige eeuw reageerden de bewindslieden van Financiën afwijzend op het eerder genoemde rapport

51 Zie o.a. D.V. Schipper AA, 'Rechtsbeginselen in het belastingrecht toegespitst op de heffing van inkomstenbelasting', *MBB* 2001/79.

52 H.J. Hofstra, 'Het einde van de draagkrachttheorie', *Weekblad der directe belastingen*, invoerrechten en accijnzen, 68<sup>e</sup> jaargang, nos. 3495-3497.

53 In het bijzonder bij de inkomstenbelasting.

54 A. J. van den Tempel, 'Het einde van de belastingbeginselen', *WFR* 1979/697.

van de studiegroep van het KVWV.<sup>55</sup> Hun afwijzing was gestoeld op de volgende argumenten.<sup>56</sup>

Ten eerste achtten de bewindslieden inkomen een goede maatstaf voor de draagkrachtmeting. Zij maakten geen onderscheid tussen de mate van inspanning en risico waarmee het inkomen verkregen was en welke bestemming daaraan werd gegeven. Ondernemingswinst maakte volgens hen, net als bijvoorbeeld loon, deel uit van dit inkomensbegrip. Het synthetische stelsel van de Wet IB 1964 was op dit uitgangspunt gegrond. Een aparte belastingheffing voor ondernemingswinsten zou daarmee strijdig zijn.

Voorts voorzagen de bewindslieden dat een radicale wijziging door invoering van een OWB een negatieve uitstraling zou hebben op het overheidsbudget. De versmalling van de belastinggrondslag veroorzaakt door het verrekenen van de inkomstenbelasting over de winstuitdelingen met de daarover gegeven OWB, zou ofwel leiden tot hoge tarieven ofwel tot een aanzienlijke daling van het overheidsbudget.

Verder voorzagen zij een verzwaring van de administratieve plichten voor de IB-ondernemer. Hij zou immers zijn privé- en ondernemingsvermogen strikt gescheiden dienen te houden. Ook de verzwaring in belastingdruk voor de kleine ondernemers achtten de bewindslieden ongewenst.

Tenslotte werden in hun optiek het zelfstandige karakter van de NV en het globale evenwicht aangetast.

Naast vorenstaande problemen van nationale aard signaleerden de bewindslieden tevens de volgende grensoverschrijdende problemen:

1. De belasting die betrekking heeft op in het buitenland behaalde en aldaar belaste winst die in de vorm van dividend naar Nederland zou stromen, zou verrekend moeten worden met Nederlandse inkomstenbelasting maar onduidelijk was tegen welk bedrag.
2. Dividenden die naar het buitenland stromen zouden vrij van dividendbelasting zijn aangezien deze belasting onder het voorgestelde systeem niet meer nodig werd geacht. Dit betekende een verzwakking van de Nederlandse positie bij verdragsonderhandelingen. Voorts zal dit vervallen van de dividendbelasting uiteindelijk ten goede komen aan de schatkist van het land waarin de dividendgerechtigde woonachtig is.
3. Nederland zou zich binnen de EG in een aparte positie plaatsen aangezien geen enkele lidstaat zich van een dergelijk stelsel bediende.

### 3.2.3 Tegenargumenten in de literatuur

Met de afwijzing door de bewindslieden van Financiën was de OWB in de doctrine nog niet van het toneel verdwenen en evenmin de wenselijkheid van een politiek debat inzake de wenselijke vorm van een winstbelasting<sup>57</sup>, getuige bijvoorbeeld het (hernieuwde) pleidooi van Van Dijck voor een OWB in 1984.<sup>58</sup> Van Dijck is zelfs van mening dat, na de afwijzing door de bewindslieden van Financiën, de argumenten vóór een OWB alleen maar zijn toegenomen.

55 Zie par. 2.2.1 van het vorige hoofdstuk voor een beschrijving van de inhoud van dit rapport.

56 Zie o.a. Nota van 27 juli 1960, Kamerstuk 5380, nr. 9, p. 15-18.

57 Cnossen dicht het uitblijven van een dergelijk debat onder meer toe aan een aantal bewindslieden, die het plan wilde uitstellen totdat binnen de EG een standpunt met betrekking tot de harmonisatie was genomen. S. Cnossen, 'Grondslagen en stelsel van vennootschapsbelasting in de EG', *MBB* 1979/281.

58 Voor de inhoud van dit rapport wordt verwezen naar par. 2.2.3 van het voorgaande hoofdstuk.

L.G.M Stevens, die tijdens de Belastingconsulentendag reageerde op het voorstel van Van Dijk, kon zich met een aantal van de door Van Dijk geponeerde uitgangspunten verenigen.<sup>59</sup> De invoering van een OWB achtte Stevens evenwel een te rigoureuus middel om de beoogde doelstellingen te bereiken. Hij voorzag mogelijke oplossingen binnen het bestaande systeem van winstbelastingheffing. Ook Meeles zag het nut van de door Van Dijk geponeerde uitgangspunten in. Een spoedige inwerkingtreding leek hem evenwel onmogelijk.<sup>60</sup>

Grapperhaus lijkt zich in mindere mate te kunnen verenigen met de uitgangspunten en uitwerking van Van Dijk.<sup>61</sup> Een van zijn bezwaren is dat invoering van een OWB bepaalde problemen wel oplost, maar dat tegelijkertijd nieuwe problemen worden gecreëerd. Als voorbeeld haalt hij de toename van de keuzevrijheid van de ondernemer aan in plaats van de beoogde afname. Niet alleen de winstuitdelingen maar iedere onttrekking zal belast worden met inkomstenbelasting, met als gevolg dat de ondernemer zich voornamelijk door de fiscale gevolgen zal laten leiden<sup>62</sup> c.q. heeft laten leiden bij de keuze voor een onttrekking.

De discussie in de literatuur en de vaak herhaalde wens voor een debat over de juiste vorm van een winstbelasting, liet de bewindslieden van Financiën evenwel niet onberoerd en zij stelden de eerder al genoemde Commissie-Stevens in.<sup>63</sup>

De reacties op de afwijzing van de Commissie-Stevens van een OWB zijn verdeeld. Zo kan Van Laar<sup>64</sup> daarvoor begrip opbrengen, gezien de strijdigheid met het synthetische heffingstelsel. Desondanks is Van Laar van mening dat een discussie over een OWB niet uit de weg gegaan kan worden, in het bijzonder binnen Europees verband. Iedere poging tot een – bepaalde mate van – harmonisatie wordt tenietgedaan door de fiscaal verschillende behandeling van de rechtsvormen, die binnen Europa gelden, en de statische houding van de lidstaten in deze.

Ook Essers reageert op het rapport van de Commissie-Stevens.<sup>65</sup> Hij betoogt echter dat het niet zozeer het ontbreken van een analytische inkomstenbelasting is die aan de invoering van een OWB in de weg staat, maar de volgende vier factoren.

Als eerste noemt Essers de buitenlandproblematiek. Hij constateert dat het Nederlandse bedrijfsleven in sterke mate afhankelijk is van het buitenland. Elk voorstel voor een nieuwe vorm van winstbelasting zal dit belang moeten dienen. Het probleem van de voorstellen voor een nieuwe vorm van winstbelasting die door de jaren heen zijn gedaan, is dat zij alle in meer of mindere mate mogelijk schade zouden toebrengen aan de Nederlandse internationale concurrentiepositie.

Vervolgens noemt Essers de onvoldoende gedifferentieerde behandeling van de ondernemer-natuurlijk persoon en de aanmerkelijkbelanghouder ten opzichte van andere inkomstenbelastingplichtigen. Zolang geen bereidheid bestaat om de bijzondere positie van de ondernemer te erkennen (en in zijn kielzog de bijzondere positie van de grootaandeelhouder die vergelijkbaar is aan een ondernemer), zal invoering van een speciale vorm van winstbelasting onmogelijk zijn.

Als derde factor noemt hij het ontbreken van een rechtsgrond van de Wet VPB 1969.

Essers is van mening dat de rechtsgrond van de winstbelasting dient te worden vastge-

59 Met name de noodzaak van de herziening van de winstbelasting had zijn instemming.

60 D.A.M. Meeles, 'De versturende werking van de vennootschapsbelasting', *De NV*, januari/februari 1986, p. 8.

61 Grapperhaus gaf zelfs toe dat het principe van het globale evenwicht (vrijwel) niet bestaat.

62 F.H.M. Grapperhaus, 'De ondernemingswinstbelasting opnieuw van stal gehaald', *TVVS* 1985/4, p. 92-97.

63 Voor een behandeling van de inhoud van dit rapport verwijs ik naar het voorgaande hoofdstuk.

64 O.G. van Laar, 'Stevens en de (ondernemings)winst; ook winst voor vermogende ondernemers?', *MBB* 1991/274.

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

steld. Pas dan is er ruimte om vraagstukken als de vaststelling van de belastbare grondslag te kunnen beantwoorden.

Tot slot het budgettaire aspect. Essers is van mening dat bij het afwijzen van alle alternatieven te veel aandacht is besteed aan het budgettaire bezwaar. Voorafgaand aan de vraag wat een bepaalde maatregel kost, dient zijns inziens de vraag te worden gesteld welk stelsel rechtvaardig en wenselijk is. De sterke focus op het budgettaire aspect zal derhalve verlaten dienen te worden, wil een mogelijk alternatief kans van slagen hebben.

Alleen wanneer er voldoende politieke bereidheid is om deze factoren op te lossen c.q. weg te nemen, zou invoering van OWB mogelijk worden.

Doornebal<sup>66</sup> wijst tijdens de Belastingadviseurdag van 1995 invoering van een OWB van de hand met onder meer de volgende argumenten:

- een aparte OWB staat op gespannen voet met het draagkrachtbeginsel en past derhalve niet binnen het synthetische inkomensbegrip en de progressieve heffingstructuur;
- een OWB heeft tot gevolg dat alle inkomsten uit aandelen tegen een tarief van 50% belast zouden worden in tegenstelling tot andere inkomsten uit vermogen die met een toptarief van 60% geconfronteerd worden (destijds het IB-tarief). Dit zou kunnen leiden tot een explosieve toename van de rentegroefondsen.;
- de OWB kent aanzienlijke uitvoeringsproblemen;
- de voordelen van een OWB worden overschat. De noodzaak voor een rechtsvormneutrale winstbelasting leeft niet op een dusdanige wijze binnen de maatschappij.

In een reactie op het eerder genoemde proefschrift van Koudijs poneert L.G.M. Stevens de stelling dat een vorm van een (subjectieve) OWB reeds binnen ons belastingstelsel aanwezig is. Iedere ondernemer kon zichzelf immers vrijelijk toegang verschaffen tot de vennootschapsbelasting sfeer. De ondernemer zal slechts de rechtsvorm van zijn onderneming dienen aan te passen.<sup>67</sup> Stevens erkent dat er economische dubbele heffing<sup>68</sup> op uitgedeelde vennootschapswinsten bestaat, doch hij voorziet voor de eliminatie daarvan andere oplossingen dan de verregaande invoering van een OWB.

Tot slot Rijkels.<sup>69</sup> Hij zag wel het belang in van meer rechtsvormneutraliteit binnen de belastingheffing van ondernemingswinsten. Indien het nieuwe aanmerkelijkbelangregime zou worden ingevoerd (hetgeen inderdaad op 1 januari 1997 is gebeurd) zou de noodzaak voor een OWB in zijn optiek echter verdwijnen. De aandacht dient zich dan te concentreren op de particuliere ondernemers. Zij zouden wel eens in hun concurrentiepositie verstoord kunnen worden door de invoering van het nieuwe aanmerkelijkbelangregime. Een facultatieve OWB vormt naar zijn mening wellicht een oplossing.

### 3.2.4 De meer recente afwijzing van OWB door de wetgever

Tijdens de belastingherziening die het begin van de 21<sup>e</sup> eeuw inluidde, heeft de wetgever in de Verkenning enkele woorden gewijd aan de wenselijkheid en noodzakelijkheid van meer rechtsvormneutraliteit binnen het bestaande winstbelastingstelsel. De facultatieve OWB waarmee het voorgaande onderdeel werd beëindigd, vormde een van de twee varianten, die in de Verkenning aan een nadere beschouwing zijn onderworpen.<sup>70</sup> Op grond van de internationale problemen die een facultatieve OWB zou veroorzaken, zijn

66 G.J.M.E de Bont, 'De aandeelhouder onder schot. Verslag van de belastingadviseurdag 1995', *WFR* 1995/603.

67 L.G.M. Stevens, 'Boekbespreking: Ondernemingswinstbelasting een rechtsvormneutrale belastingheffing naar de winst uit onderneming', *WFR* 1994/79.

68 In dit verband versta ik onder juridische dubbele heffing de heffing over hetzelfde voordeel bij dezelfde persoon. Onder economische dubbele heffing versta ik in dit verband een heffing over hetzelfde voordeel bij twee verschillende belastingplichtigen.

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

70 *Belastingen in de 21<sup>e</sup> eeuw, een Verkenning*, Kamerstukken II, 1997-1998, 25 810, nr. 2, p. 187 e.v.

de conclusies afwijzend. De bewindslieden van Financiën verwoorden een en ander als volgt:

(...)

*Hoewel een dergelijk stelsel op het eerste gezicht misschien aantrekkelijk lijkt – zonder wijziging van rechtsvorm kan een ander heffingsstelsel worden opgezocht indien dit voor betrokkenen voordelen heeft – kleven er ook nadelen aan. Zo vormt een belangrijk nadeel de lastige kwalificatie van deze vennootschappen in internationaal verband. De keuze voor een ander heffingsstelsel wordt over het algemeen niet gevolgd door andere landen en dit geeft problemen op het terrein van de internationale dubbele belastingheffing; er kunnen situaties ontstaan van dubbele belastingheffing maar ook situaties waarbij sprake is van een heffingsvacuüm. Voor België waren deze ervaringen onder meer reden om zijn optiestelsel een aantal jaren geleden af te schaffen.*

(...).

Naast de dubbele belastingheffing vonden de bewindslieden van Financiën tegenargumenten in de verhouding met de industrielanden die geen OWB kennen en ook niet het voornemen hebben om tot invoering van zo'n stelsel over te gaan.

De Verkenning omvat voor het overige veel interessante stellingen en resultaten doch weinig daarvan heeft betrekking op de meest wenselijke vorm van winstbelastingheffing.<sup>71</sup> Een verdere behandeling blijft hier buiten beschouwing.

De Verkenning wordt gevolgd door een vijftal rapporten<sup>72</sup> met als sluitstuk het wetsvoorstel Wet IB 2001.<sup>73</sup> Met deze wet werd beoogd een robuust belastingstelsel met brede grondslagen en lagere tarieven te creëren dat bestand zou zijn tegen de dynamiek van de 21<sup>e</sup> eeuw.<sup>74</sup>

Tijdens de parlementaire behandeling die gekenmerkt werd door een aanzienlijke hoeveelheid parlementaire stukken, is meerdere malen aandacht besteed aan de ontbrekende rechtsvormneutraliteit van de belastingheffing van ondernemingswinsten. Naar aanleiding van een vraag betreffende de mogelijke toepassing van een duale inkomstenbelasting volgens Scandinavisch model, merkt de staatssecretaris op dat de analytische duale Scandinavische belastingstelsels een inspiratiebron zijn geweest bij het opstellen van het wetsvoorstel, doch dat voor een gehele doorvoering daarvan niet is gekozen.

Reden voor deze afwijzing was gelegen in het onderscheid tussen arbeidsinkomen en kapitaalinkomen dat een duaal stelsel ook voor de zelfstandige ondernemer eist. Een dergelijk onderscheid zou tot OWB-achtige varianten leiden die niet wenselijk worden geacht. Oorzaak voor zijn huivering vormde de moeizame discussie uit het verleden en de strijd die een dusdanige fundamentele wijziging met het karakter van de herziening zou opleveren.

Uit deze woorden leid ik af dat de bezwaren die in het verleden zijn geuit met betrekking tot een rechtsvormneutraal winstbelastingstelsel, volgens de staatssecretaris nog steeds

71 Verder dan de doelstellingen dat de belastingdruk op een rechtvaardige en evenwichtige wijze verdeeld diende te worden, de eenvoud diende te waarborgen en diende te passen binnen de kaders van de internationale verhoudingen, kwamen de bewindslieden niet; § 3.2 van de Verkenning.

72 In chronologische volgorde *Een duwtje in de rug*; Rapport van de Commissie van Oort-II (i.e. de werkgroep evaluatie en herziening fiscale tegemoetkomingen en faciliteiten voor ondernemers), nr. AFP98/314M; *Belastingen als beleidsinstrument*, Rapport van de Algemene Rekenkamer, Kamerstukken II, 1998-1999, 26 452, nr. 1-2; *Versterking en dynamiseren van het ondernemerschap*; Rapport van de werkgroep 'Belastingen bedrijfsleven 21<sup>e</sup> eeuw; De ondernemende samenleving meer kansen minder belemmeringen voor ondernemerschap'; beleidsnota van het Ministerie van economische zaken, Kamerstukken II, 1998-1999, 26 736, nr. 1-2.

73 Kamerstuk 26 727 en 26 728 (IW IB 2001) aan de Tweede Kamer gepresenteerd op 14 september 1999; *Stb.* 2000, nr. 215 en 216.

74 O.a. hoofdstuk III van Advies RvS en § 1.2 MvT Wetsvoorstel IB 2001, Kamerstukken II, 1998-1999, 26 727.

gelding hebben, anders zou er geen reden voor hem zijn om te verwijzen naar de moeilijke discussie uit het verleden.

In de Nota naar aanleiding van het verslag bij de Wet IB 2001 gaat de staatssecretaris nader in op de mogelijkheid van een facultatief transparantiestelsel, dat wil zeggen de mogelijkheid om als belastingplichtige te kunnen opteren voor een fiscaal transparante behandeling van zijn BV. Ook dit voorstel wordt evenwel door hem afgewezen. Een dergelijke wetswijziging zou buiten het kader van de belastingherziening treden en zou voorts tot aanzienlijke moeilijkheden leiden in het buitenland die wellicht geen transparantie toekennen aan deze rechtsvorm. Tot slot geeft hij wel toe dat een ontwikkeling richting meer rechtsvormneutraliteit binnen de belastingheffing maatschappelijk breed gedragen wordt.<sup>75</sup>

De bewindslieden van Financiën onderkennen dus de noodzaak en wenselijkheid van meer rechtsvormneutraliteit binnen het bestaande winstbelastingstelsel. Zij signaleren zelfs een breed maatschappelijk draagvlak. Hun oplossingen beperken zich echter tot relatief kleine aanpassingen van de bestaande wettelijke regelingen, welke aanpassingen op een bepaalde manier beogen een fiscaal gelijke behandeling tussen de diverse rechtsvormen teweeg te brengen.<sup>76</sup> Een meer radicale aanpak door het belastingstelsel voor ondernemingswinsten te herzien hetzij in de vorm van een OWB hetzij in de vorm van fiscale transparantie van de rechtsvorm, wordt stelselmatig afgewezen.

Tot slot kan in dit verband genoemd worden de nota 'Werken aan winst' die op 29 april 2005 aan de Tweede Kamer is aangeboden. In deze nota wordt kort aandacht besteed aan de mogelijkheid van een OWB.<sup>77</sup> Hieruit kan worden opgemaakt dat de staatssecretaris wel de voordelen van een dergelijke wijze van winstbelasting inziet maar dat hij ook nadelen ziet, die verregaande consequenties (kunnen) hebben.<sup>78</sup> Uit de bedoelde passage kan naar mijn mening worden afgeleid dat met name deze consequenties (vooralsnog) tot een afwijzing door de wetgever van een vorm van ondernemingwinstbelasting hebben geleid.

De vorenstaande argumenten hebben niet alleen betrekking op het OWB-stelsel maar hebben (tevens) betrekking op andere rechtsvormneutrale winstbelastingstelsels.

### 3.2.5 Verzameling van de tegenargumenten

De contra-argumenten met betrekking tot de invoering van een OWB zijn telkens herhaald en, indien nodig, eventueel aangevuld met nieuwe argumenten. Het is de vraag of deze argumenten in het huidige fiscaal tijdsgewricht nog valide zijn. In de navolgende paragraaf zullen de oude argumenten getoetst worden op hun geldingskracht in het bestaande belastingstelsel. Alvorens daartoe over te gaan, geef ik een samenvatting van de behandelde argumenten.

Allereerst wordt, niet alleen vanuit wetgevende hoek maar tevens vanuit de doctrine, aan de OWB tegengeworpen dat deze strijdig is met het synthetische stelsel alsmede met het draagkrachtbeginsel waarop dit stelsel gefundeerd is. Vervolgens wordt uit meerdere hoeken aandacht gevraagd voor een negatief effect dat de invoering van een OWB op het over-

75 Tijdens de behandeling van het wetsvoorstel in de Eerste Kamer werd deze wens tot het vergroten van de rechtsvormneutraliteit door de staatssecretaris herhaald. Verschillen tussen de rechtsvormen zouden moeten worden verkleind om zodoende tegemoet te komen aan de flexibiliteit van de ondernemer. De bewindsman heeft daarbij voornamelijk het MKB op het oog, dat een belangrijke rol binnen de Nederlandse economie speelt; nota naar aanleiding van het nader verslag, Kamerstukken I, 1999-2000, 26 727, nr. 202c.

76 Bijvoorbeeld de TBS-regeling van art. 3.92 Wet IB 2001 dat als bestaanreden onder meer heeft de wens om meer neutraliteit aan te brengen in de fiscale behandeling van de particuliere ondernemer en de aanmerkelijkbelanghouder.

77 P. 24 van de nota.

78 Genoemd wordt de moeilijkheid om de ondernemersfaciliteiten toe te passen en de lastenverzwaring die mogelijk voor de kleine ondernemers zal ontstaan.



heidsbudget zal hebben. Daarnaast voorziet de wetgever een verzwaring van de administratieve druk en andere uitvoeringstechnische problemen, alsmede een verzwaring van de belastingdruk voor het MKB.

Naast tegenargumenten op nationaal niveau worden ook tegenwerpingen genoemd die verband houden met grensoverschrijdende situaties. In het bijzonder wordt hierbij gevreesd voor het ontstaan van een heffingsvacuüm dan wel een dubbele belastingheffing evenals de vraag op welke wijze een dergelijk winstbelastingstelsel dient te worden ingepast in het bestaande verdragennetwerk. Tot slot wordt door Doornebal in reactie op het rapport van de Commissie-Stevens naar voren gebracht dat de voordelen van een OWB worden overschat.

### 3.3 DE HUIDIGE GELDINGSKRACHT VAN DE IN HET VERLEDEN GEOPPERDE BEZWAREN TEGEN EEN OWB

#### 3.3.1 OWB doorkruist het draagkrachtbeginsel en is strijdig met het synthetische belastingstelsel

De geldingskracht van het tegenargument ontleend aan het draagkrachtbeginsel kan mijns inziens worden behandeld in samenhang met de geldingskracht van het tweede bezwaar (i.e. strijd met het synthetische stelsel). Beide bezwaren zijn meerdere malen, zowel door de regering als in de literatuur, geuit en worden mijns inziens gezien als de belangrijkste bezwaren die pleiten tegen invoering van een OWB.

De draagkrachtgedachte<sup>79</sup> wordt gedurende een lange periode aangemerkt als leidend beginsel van de inkomstenbelasting.<sup>80</sup> Geleidelijk kwam de fiscale uitwerking van deze gedachte echter onder druk te staan. Belastingplichtigen manipuleerden hun vermogensinkomsten op een zodanige wijze dat de draagkracht doelstelling niet (meer) werd bereikt. De herziening van de inkomstenbelasting met ingang van 2001 beoogde onder meer aan deze negatieve maatschappelijke ontwikkeling het hoofd te bieden.<sup>81</sup> Tegen deze achtergrond werd als een van de belangrijkste onderdelen van de herzieningsoperatie voorgesteld: de vervanging van het synthetische belastingstelsel in een analytisch stelsel, waarbij bepaalde inkomenscategorieën afzonderlijk belast worden door middel van een eigen tariefstructuur en grondslag.<sup>82</sup> Volgens de bewindslieden van Financiën wordt met het analytische stelsel de uitwerking van het draagkrachtbeginsel in een modern jasje gestoken. Door iedere inkomenssoort afzonderlijk in de heffing te betrekken, komt het doel van het draagkrachtbeginsel volgens hen beter tot zijn recht. Iedere belastingplichtige kan een bijdrage worden gevraagd aan de algemene middelen van de overheid, waarbij – nog beter dan voorheen – rekening kan worden gehouden met de persoonlijke draagkracht van de belastingplichtige.<sup>83</sup>

Vanuit de Tweede Kamer is kritiek geuit tegen deze uitwerking van het draagkrachtbeginsel, doch de staatssecretaris heeft voet bij stuk gehouden. In de nota naar aanleiding van het verslag herhaalde hij zijn standpunt.

In onderdeel 3.2.2 van de voorgaande paragraaf werd de afwijzing van een OWB-stelsel behandeld omdat deze, naar de mening van de tegenstanders, het draagkrachtbeginsel op een onwenselijke wijze zou doorkruisen. Mijns inziens is het echter nog maar de vraag of het OWB-stelsel inderdaad afbreuk doet aan het draagkrachtbeginsel. Temeer nu het draagkrachtbeginsel als gevolg van de invoering van het analytische stelsel in de inkomstenbelasting, volgens de bewindslieden van Financiën, in een modern jasje is gestoken. Mijns inziens kan tevens gesteld worden dat invoering van het OWB-stelsel juist tegemoet-

79 Met draagkrachtbeginsel/gedachte doel ik op de huidige invulling daarvan d.w.z. gelijke gevallen gelijk en ongelijke gevallen ongelijk naar de mate van ongelijkheid behandelen.

80 Voor een uiteenzetting omtrent dit beginsel zie onderdeel 3.2.1 van dit hoofdstuk.

81 Zie onder meer L.G.M. Stevens, 'Synthetisch of analytisch', *WFR* 1999/293.

82 De overgang naar een analytisch stelsel heeft slechts gedeeltelijk plaatsgevonden. Box 1 is nog steeds gebaseerd op een synthetisch stelsel.

83 § 1.3.1 MvT van het Wetsvoorstel IB 2001, Kamerstukken II, 1998-1999, 26 727, nr. 3.

komt aan de uitvoering van het draagkrachtbeginsel zoals dat hiervoor door mij is geduid in de zin van gelijke gevallen gelijk en ongelijke gevallen ongelijk naar de mate van ongelijkheid behandelen. Deze stelling kan als volgt worden onderbouwd.

Het draagkrachtbeginsel lijkt voor wat betreft het belasten van de winst uit onderneming in box 1 nog steeds een leidend beginsel te zijn. Een ondernemer wordt in het bestaande stelsel nog steeds voor zijn totaalwinst belast naar een progressief tarief evenals een werknemer voor zijn inkomsten uit arbeid. Vraag is evenwel of dit *gelijke* inkomenscategorieën zijn die op grond van het draagkrachtbeginsel als uitwerking van het gelijkheidsbeginsel, een *gelijke* behandeling verdienen.

Vooropgesteld zij dat winst een bijzondere functie heeft in vergelijking tot de andere inkomenscategorieën die in de heffing van box 1 worden betrokken. Ten eerste staat de winst deels niet ter vrije beschikking van de ondernemer in tegenstelling tot een werknemer die over het algemeen over zijn loon wel de vrije beschikking heeft. Uitzondering geldt slechts voor die loonelementen die als een belaste aanspraak kwalificeren. Het enkel genereren van jaarwinst impliceert nog niet dat de verkregen financiële middelen terecht zijn gekomen in de consumptieve sfeer van de ondernemer. Winst blijft achter in de onderneming en zal pas door onttrekking aan de ondernemer zelf ten goede kunnen komen.

Ten tweede heeft winst binnen de onderneming een veelzijdige functie. De behaalde winst dient enerzijds als financieringsbron van (toekomstige) investeringen en anderzijds als buffer voor eventuele tegenvallende resultaten.

Gelet op deze bijzondere functie van winst en daarmee de constatering dat winst ongelijk is aan andere inkomenscategorieën (van box 1) vraag ik mij af of het draagkrachtbeginsel een valide argument is (en zelfs in het verleden is geweest) om winst binnen box 1 aan een gelijke progressieve heffing te onderwerpen als deze overige inkomenscategorieën.

Mijns inziens wordt op deze wijze juist een onjuiste uitvoering aan het draagkrachtbeginsel gegeven. Naar mijn mening dient er, gelet op de bijzondere functie van winst, juist een bijzondere wijze van winstbelasting ingevoerd te worden. Een OWB-stelsel kan daarvoor zorgdragen.

Eenzelfde conclusie kan naar mijn mening worden getrokken voor het contra-argument dat een OWB strijdig is met het synthetische belastingstelsel. De Wet IB 2001 heeft juist de introductie van een meer analytisch stelsel met zich gebracht. Dit werd door de mede-wetgever onder meer als volgt onderbouwd:

*'(...) De keuze voor de invoering van meer analytische elementen is gemaakt op basis van een afweging van voors en tegens, die in de paragrafen 6.2 en volgende van de Verkenning nader is toegelicht. Deze keuze doet naar onze mening recht aan de doelstelling om de inkomstenbelasting als draagkrachtheffing zodanig te moderniseren dat van elke belastingplichtige – rekening houdend met de aard en de omvang van zijn inkomen en zijn persoonlijke omstandigheden en praktische overwegingen – een bijdrage kan worden gevraagd aan de algemene middelen die, meer nog dan onder de werking van de Wet op de inkomstenbelasting 1964, is afgestemd op zijn feitelijke draagkracht (...)'*<sup>84</sup>

84 Kamerstukken II, 1998-1999, 26 727, nr. 3, p. 4-5.

Uit deze woorden leid ik juist af dat de medewetgever van mening is dat het afzonderlijk in de heffing betrekken (op basis van een analytisch stelsel) van door belastingplichtigen behaalde voordelen meer recht zal doen aan het draagkrachtbeginsel. In deze gedachtegang past het dus om de ondernemingswinst afzonderlijk te belasten (met een OWB) en zodoende uitvoering te geven aan de draagkrachtgedachte. Immers, deze inkomenscategorie is niet gelijk aan andere inkomenscategorieën en zal op grond van het gelijkheidsbeginsel naar mate van zijn ongelijkheid belast dienen te worden. Dit impliceert een afzonderlijke belastingheffing.<sup>85</sup>

Overigens is de medewetgever hier mijns inziens onvolledig. De gelijkheid, die als gevolg van het draagkrachtbeginsel dient te worden nagestreefd, wordt namelijk niet alleen bereikt door de ondernemingswinst in de inkomstenbelasting afzonderlijk te behandelen in vergelijking met andere inkomenscategorieën. De medewetgever gaat hier mijns inziens voorbij aan de gelijkenschakeling van ondernemingen ongeacht de rechtsvorm. Hij merkt niets op over de ongelijke behandeling die ook na invoering van de Wet IB 2001 blijft bestaan tussen IB-ondernemingen en VPB-plichtige ondernemingen. In die behandeling schuilt een ongelijkheid die naar mijn mening eveneens dient te worden opgelost. Anders gezegd, de invoering van het analytisch stelsel doet wel (meer) recht aan het draagkrachtbeginsel doch gaat niet ver genoeg door de schakel met de VPB-plichtige ondernemingen te negeren.

Hiervoor is door mij betoogd dat invoering van een OWB-stelsel het draagkrachtbeginsel niet doorkruist maar daar juist op een evenwichtige wijze uitvoering aan geeft. Om die reden acht ik strijdigheid met het draagkrachtbeginsel geen argument dat aan de invoering van een OWB-stelsel in de weg kan staan. Integendeel, naar mijn mening kan een dergelijke bijzondere vorm van winstbelasting juist beter uitvoering geven aan het draagkrachtbeginsel.

Kortom, contra-argumenten als de strijdigheid met het draagkrachtbeginsel en het synthetische stelsel kunnen mijns inziens geen gewicht in de schaal leggen bij het afwijzen van een OWB-stelsel.

### 3.3.2 Budgettaire redenen

Het bezwaar dat de invoering van een OWB een mogelijk negatief effect op het overheidsbudget kan hebben, bevat mogelijk een kern van waarheid. Invoering van een OWB naar een proportioneel tarief dat lager ligt dan het toptarief dat thans voor particuliere ondernemers geldt, zou de schatkist negatief kunnen beïnvloeden (d.w.z. zolang de winst niet wordt uitgekeerd). Mijns inziens kunnen budgettaire bezwaren echter, om de navolgende redenen, niet aan de invoering van een rechtsvormneutraal winstbelastingstelsel in de weg staan.

Zo kan een geleidelijke en behoedzame invoering van de OWB aan de budgettaire bezwaren grotendeels tegemoetkomen. Het invoeringstraject zal daarbij op een dusdanige wijze opgezet kunnen worden dat de budgettaire belasting voor de Staatskas zo gering mogelijk is. Rijkers heeft reeds een mogelijke geleidelijke invoering uitgewerkt met het grootaandeelhoudermodel.<sup>86</sup> Naar zijn zeggen zou na een tijd het grootaandeelhoudermodel vervangen kunnen worden door de OWB.

85 Invoering van een OWB afwijzen wegens strijd met het synthetische stelsel heeft mijns inziens geen gelding meer aangezien dit stelsel in de sfeer van de inkomstenbelasting simpelweg niet meer bestaat. Invoering van het nieuwe aanmerkelijkbelangregime met ingang van 1 januari 1997 was al een stap in de richting van een meer analytisch stelsel welke trend door invoering van de boxenstructuur alleen maar is versterkt.

86 A.C. Rijkers; Rapport uitgebracht aan de Commissie Belastingen van de Raad voor het Midden- en Kleinbedrijf (mei 1995) opgenomen in; Raad voor het Midden en Kleinbedrijf, *Advies inzake een ondernemingswinstbelasting*, nr. 6, 's-Gravenhage 1995.

Inmiddels kennen wij sinds 1997 het aanmerkelijkbelangregime dat veel overeenkomsten vertoont met het door Rijkers verdedigde grootaandeelhoudersmodel.<sup>87</sup> Mogelijk is de tijd nu dus wel rijp voor de door Rijkers verdedigde laatste stap. De overgang naar een OWB zal wellicht minder budgettaire consequenties met zich brengen dan wordt gedacht. Tevens ben ik van mening dat wanneer de rechtsgelijkheid of de rechtvaardigheid door invoering van een belastingmaatregel wordt gediend, het budgettaire bezwaar dit nimmer kan tegenhouden. Een rechtvaardige en neutrale belastingheffing dient voorop te staan.

Concluderend merk ik op dat naar mijn mening aan de mogelijke budgettaire bezwaren van een OWB-stelsel niet te zwaar dienen te worden getild.

### 3.3.3 Grote administratieplicht en uitvoeringstechnische problemen

In het verleden hebben de bewindslieden van Financiën invoering van een OWB afgewezen door onder meer te wijzen op de verzwarende van de administratieve lasten voor ondernemers. Als voorbeeld noemden zij het feit dat de particuliere ondernemer een strikte scheiding zou moeten aanbrengen tussen zijn privé- en ondernemingsvermogen.<sup>88</sup> Mijns inziens een onbegrijpelijk argument aangezien onder het huidige recht een IB-ondernemer eveneens een strikte scheiding dient aan te brengen tussen zijn privé en ondernemingsvermogen. Hiervoor is de leer van de vermogensetikettering ontwikkeld. Invoering van een OWB-stelsel zal op zichzelf niet een dergelijk gevolg veroorzaken, immers dat bestaat al.

Voorts ben ik van mening dat administratieve complicaties nauwelijks een bezwaar kunnen zijn. Het OWB-stelsel kan namelijk op een zodanige wijze worden vormgegeven, zoals in de navolgende uitwerking zal blijken, dat de eenvoud van de belastingheffing daarmee zo veel mogelijk wordt gediend.<sup>89</sup>

### 3.3.4 Verzwarende van de belastingdruk voor de kleine ondernemer

Een veel gehoord argument tegen de invoering van een OWB is de verzwarende van de belastingdruk voor kleine ondernemers. Mijns inziens kan evenwel ook dit argument worden gepareerd.

Het belastingtarief (en de premie volksverzekeringen) van de eerste drie schijven van de inkomstenbelasting waar particuliere ondernemers onder de bestaande wetgeving mee geconfronteerd kunnen worden, komt maximaal niet uit boven de 42%. Wanneer het tarief van de OWB zodanig wordt gekozen dat het onder dit tariefspercentage blijft, zal een verzwarende van de belastingdruk op de behaalde winst zich niet voordoen. Eerder zal sprake zijn van een verlichting. Bij de oude uitwerkingen van een OWB werd echter van een (veel) hoger tarief uitgegaan en in die zin was dan inderdaad sprake van een verzwarende van de belastingdruk.

Pas op het moment van uitdeling met als gevolg dat de inkomstenbelasting wordt geheven, kan het nadelig uitpakken. Voor een dergelijk nadeel kunnen evenwel oplossingen gevonden worden, zoals hierna zal worden betoogd.

87 Rijkers ging bijvoorbeeld uit van een volledige verrekening van de geheven vennootschapsbelasting met de inkomstenbelasting over de door de grootaandeelhouder ontvangen dividenden. De huidige systematiek is een vorm van indirecte verrekening. De grootaandeelhouder wordt niet volledig in de heffing betrokken maar naar een tarief dat in samenhang met de reeds geheven vennootschapsbelasting per saldo in de buurt komt van het toptarief van box 1 voor echte ondernemers (in de zin van art. 3.4 Wet IB 2001) die tevens recht hebben op toepassing van de MKB-vrijstelling.

88 Zie par. 3.2.

89 Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan de invoering van een indirect imputatiestelsel in plaats van een direct imputatiestelsel.

### 3.3.5 Een OWB is niet nodig aangezien er al een globaal evenwicht bestaat

Het leerstuk van het globale evenwicht werd door Grapperhaus in 1966 afgeleid uit de wetsgeschiedenis.<sup>90</sup> Volgens dit uitgangspunt bestond er tussen de wijze waarop de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting de door de onderneming behaalde winst in de belastingheffing betrokken, een globaal evenwicht<sup>91</sup> (althans dit werd in meer of mindere mate nagestreefd). Grapperhaus heeft in een publicatie van latere datum nogmaals uitgelegd wat hij met het globale evenwicht bedoelde. Hij bedoelde te zeggen dat er een dusdanige evenwichtige situatie dient te bestaan dat het voor grote ondernemingen duidelijk is dat zij een rechtsvorm dienen te kiezen die onder de vennootschapsbelasting valt en dat het voor (hele) kleine ondernemingen duidelijk is dat zij voor een IB-plichtige rechtsvorm dienen te kiezen. Voor de middelgrote ondernemingen zou er dan sprake moeten zijn van een globaal evenwicht zodanig dat het niet uitmaakt welke rechtsvorm zij kiezen.

Het leerstuk van het globale evenwicht werd in de literatuur vaak aangehaald ter rechtvaardiging of relativering van de problemen die veroorzaakt werden door het afwezig zijn van rechtsvormneutraliteit in het stelsel van winstbelasting.

Uit de ervaringen die in de afgelopen decennia met betrekking tot de belastingheffing van ondernemingswinsten zijn opgedaan, kan echter geconcludeerd worden dat een 'echt' globaal evenwicht tussen de beide stelsels tot op heden niet is bereikt.<sup>92</sup> Essers heeft zelfs verdedigd dat de invoering van het nieuwe aanmerkelijkbelangregime op 1 januari 1997 het streven naar een globaal evenwicht alleen maar verder heeft verstoord. Zelfstandige beroepsbeoefenaren die als big spenders door het leven gaan, werden als gevolg van het nieuwe aanmerkelijkbelangregime de rem ontnomen om een BV op te richten, aldus Essers. Zowel de dividenden als de koerswinsten werden in een lage proportionele belastingheffing betrokken in tegenstelling tot de vóór de wetwijziging nog geldende progressieve heffing over de dividenden.<sup>93</sup>

Invoering van de Wet IB 2001 heeft gezorgd voor een tariefsevenwicht maar nog steeds niet voor een grondslagenevenwicht. Echter, inmiddels is door de verlagingen van het VPB-tarief aan dit tariefsevenwicht weer afbreuk gedaan. Daar komt bij dat het principe van het globale evenwicht niet meer is dan een omslagpunt. Voorbij dit omslagpunt doet zich wel degelijk een ongelijke behandeling van ondernemingswinsten voor. Zelfs Grapperhaus heeft erkend dat het globale evenwicht niet lijkt te bestaan voor zover is gebleken dat in de maatschappij iedere onderneming met een bepaald winstvolume kiest voor de rechtsvorm van de BV.<sup>94</sup>

Het voorheen wel geuite argument dat een rechtsvormneutraal winstbelastingstelsel niet nodig is omdat er al een globaal evenwicht zou bestaan, snijdt mijns inziens gelet op het voorgaande geen hout. In het bijzonder niet omdat een globaal evenwicht in het geheel niet blijkt te bestaan. Daar komt bij dat invoering van een OWB wel tot gevolg zal hebben dat de fiscale behandeling van de ondernemingen gedreven in verschillende rechtsvormen, evenwichtig zal verlopen.

90 F.H.M. Grapperhaus, *De besloten NV fiscaal vergeleken met de persoonlijke ondernemer en de open NV*, proefschrift d.d. 10 november 1966, FED, Amsterdam 1966.

91 Grapperhaus ging er oorspronkelijk vanuit dat een dergelijk globaal evenwicht ook daadwerkelijk de verhouding tussen de IB en de VPB beheerste. Ook de fiscale wetgever was van mening dat dit globale evenwicht bestond, zoals blijkt uit de parlementaire behandeling van de belastingherziening van de jaren 60 van de vorige eeuw.

92 Wel is er een omslagpunt te berekenen waarboven een VPB-plichtig lichaam voordelig is en waaronder een IB-onderneming fiscaal het meest gunstig uitpakt.

93 P.H.J. Essers, 'Pleidooi voor een nieuw globaal evenwicht in Liberale Gifte', *Vriendenbundel Ferdinand Grapperhaus*, Kluwer, Deventer 1999.

94 F.H.M. Grapperhaus, 'De ondernemingswinstbelasting opnieuw van stal gehaald', *TVVS* 1985/4, p. 95.

### 3.3.6 Problemen voor de Nederlandse schatkist bij grensoverschrijdend dividend

De bezwaren die de bewindslieden van Financiën signaleerden met betrekking tot de invoering van een *direct* imputatiestelsel<sup>95</sup>, snijden mijns inziens evenmin hout.<sup>96</sup> Met een *direct* imputatiestelsel wordt in dit verband bedoeld dat vanuit Nederlandse optiek de in het buitenland geheven winstbelasting *direct* (en voor het geheel) zal worden verrekend met de inkomstenbelasting, die de winstgenieter verschuldigd zal zijn over de uitgedeelde winst.

Volgens de bewindslieden dreigt bij een dergelijk stelsel verlies aan opbrengsten voor de Nederlandse schatkist. De fiscus zou verrekening geven voor een voordeel waar Nederland zelf nimmer belasting over heeft geheven. Gevolg is dat per saldo de Nederlandse heffing over de uitgedeelde winst wordt verlaagd met het bedrag dat in het buitenland aan belasting is geheven over de door de onderneming betaalde winst. Van deze laatste heffing is er evenwel niets in de Nederlandse schatkist gevloeid, per saldo mist Nederland derhalve een bedrag aan belastingopbrengst die overeenkomt met de buitenlandse winstbelastingheffing.

Echter, wanneer dit stelsel wordt vergeleken met de huidige vrijstelling (met progressievoorbehoud) die Nederland verleent bij grensoverschrijdend ondernemen, is er helemaal geen sprake van een achteruitgang. Immers, in het geval van een in het buitenland gelegen onderneming van een in Nederland woonachtige winstgenieter, past Nederland een vrijstelling (met progressievoorbehoud) toe bij het belasten van deze winst. Per saldo heft Nederland dus – afgezien van het progressievoorbehoud – niets ter zake van de in het buitenland behaalde winst. Indien de tarieven proportioneel en gelijk zouden zijn, komt de verrekeningsmethode feitelijk op hetzelfde neer als de vrijstellingsmethode. Het door de bewindslieden naar voren gebrachte bezwaar speelt dus niet. Sterker nog, invoering van een *direct* imputatiestelsel zou zelfs een verbetering kunnen betekenen indien het buitenlandse winstbelastingtarief lager is dan het Nederlandse en de Nederlandse fiscus nog kan ‘bijheffen’.

Tot slot wordt opgemerkt dat dit bezwaar tevens kan worden ondervangen door een *indirect* imputatiestelsel (zoals het huidige AB-regime) in te voeren.

### 3.3.7 De internationale onbekendheid van het stelsel

De internationale onbekendheid van een OWB-stelsel is een argument dat mijns inziens nog steeds geldt. Het is een belangrijke vraag wat het buitenland doet met de geheven OWB, in het kader van de voorkoming van dubbele belasting. Voorts is het de vraag op welke wijze een dergelijk systeem kan worden ingepast in het huidige verdragennetwerk. In hoofdstuk 9 zal nader worden stilgestaan bij de internationale problematiek.

### 3.3.8 Spoedige inwerkingtreding onmogelijk<sup>97</sup>

De onmogelijkheid van spoedige inwerkingtreding is een bezwaar dat mijns inziens geheel geen belang heeft. Immers, het is niet noodzakelijk dat het snel wordt ingevoerd. Om die reden was het mijns inziens in het verleden al geen argument.

95 Ik spreek in dit verband van imputatiestelsel in plaats van verrekeningstelsel. De term verrekeningstelsel (of beter verrekeningsmethode) reserveer ik voor het voorkomen van dubbele belasting in grensoverschrijdende situaties, waarbij de voorkoming op twee manieren kan worden vormgegeven; de vrijstellingmethode en de verrekeningsmethode.

96 De belasting die betrekking heeft op in het buitenland behaalde en belaste winst die in de vorm van dividend naar Nederland zou stromen, zou verrekend moeten worden met Nederlandse inkomstenbelasting maar onduidelijk was voor welk bedrag.

97 Onder meer naar voren gebracht door Meeles, zie onderdeel 3.2.3.

Inmiddels heeft dit argument helemaal aan belang ingeboet om de volgende redenen. Ten eerste zijn er meer en meer kleine wettelijke aanpassingen geweest die beogen rechtsvormneutraliteit in de belastingheffing aan te brengen.<sup>98</sup> De overstap naar een volledig rechtsvormneutraal stelsel lijkt daardoor minder rigoureuus dan voorheen. Ten tweede kan worden opgemerkt dat invoering van een OWB, zoals elders in dit proefschrift zal blijken, geen probleem hoeft te zijn indien de juiste uitgangspunten worden gehanteerd. Deze uitgangspunten zijn grotendeels terug te vinden in het bestaande fiscale stelsel.

### 3.3.9 Strijd met karakter van herziening

Het meest recente argument uit monde van de wetgever ter ondersteuning van zijn afwijzing van een OWB, is de strijd met het karakter van de herziening van de Wet IB 2001. Inmiddels is deze wet in werking getreden en heeft het argument mijns inziens geen gelding meer. Invoering van een OWB zou op dit moment een op zichzelf staande belastingherziening zijn die op geen enkele wijze verband houdt met een 'oude' herziening, laat staan dat het met deze oude herziening in strijd is.

### 3.3.10 Conclusie

De in het verleden vanuit diverse hoeken opgeworpen bezwaren tegen een rechtsvormneutrale belastingheffing en een OWB in het bijzonder, hebben mijns inziens onder het huidige recht grotendeels hun belang verloren. Met betrekking tot de voornaamste argumenten – de strijd met het synthetische stelsel en het draagkrachtbeginsel – geldt het volgende. Een rechtsvormneutrale heffing zal juist meer recht doen aan het gelijkheidsbeginsel en daarmee aan het draagkrachtbeginsel. Een afzonderlijke belastingheffing met betrekking tot ondernemingswinsten impliceert immers dat een inkomenscategorie die niet gelijk is aan andere inkomenscategorieën, ook naar mate van deze ongelijkheid belast wordt. De invoering van het analytische stelsel biedt de ruimte om verschillende soorten inkomenssoorten afzonderlijk in de heffing te betrekken op een wijze die bij de desbetreffende inkomenssoort past. Naast strijdigheid met het synthetische stelsel en het draagkrachtbeginsel zijn in het verleden onder meer de volgende argumenten tegen invoering van een OWB geopperd:

- de verzwaring van de belastingdruk voor kleine ondernemers;
- budgettaire redenen;
- vergroten van de administratieplicht alsmede de mogelijke uitvoeringstechnische problemen;
- problemen bij grensoverschrijdend ondernemen;
- strijd met het karakter van de herziening van de Wet IB 2001; en
- de onmogelijkheid van een spoedige inwerkingtreding.

In deze paragraaf is betoogd dat de meeste van deze tegenargumenten thans geen stand meer houden. Voor zover de tegenargumenten nog wel stand houden, is het verdedigbaar dat de concrete vormgeving van een rechtsvormneutraal winstbelastingstelsel alsnog de kracht van deze argumenten aanzienlijk kan doen slinken. Bijvoorbeeld de invoering van een indirect imputatiestelsel in plaats van een direct verrekenstelsel als gevolg waarvan de administratieve bezwaren maar ook een aantal internationale bezwaren zullen kunnen verdwijnen.

Gelet op het vervallen van een groot aantal 'contra's', alsmede de stelling dat de contraargumenten die dan nog resterend, door concrete wetgeving aan betekenis zullen inboeten, zullen in de navolgende paragraaf de argumenten vóór een OWB in het huidige tijdsgewricht, uiteen worden gezet. Indien blijkt dat de argumenten voor deze vorm van winst-

98 Zie bijvoorbeeld 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.

belasting nog wel van kracht zijn, verdient de invoering van zo'n winstbelasting mijns inziens overweging.

### 3.4 ARGUMENTEN DIE PLEITEN VÓÓR INVOERING VAN EEN OWB

Invoering van een rechtsvormneutraal winstbelastingstelsel, in de vorm van de OWB, zou in het huidige fiscale tijdperk tot de volgende positieve gevolgen kunnen leiden.

Ten eerste zal een rechtsvormneutraal stelsel op een zuivere wijze uitvoering geven aan het uitgangspunt dat de ondernemer in (fiscale) vrijheid de rechtsvorm van zijn bedrijf kan kiezen. Deze ondernemingsvrijheid is een van de pijlers van onze huidige maatschappij, maar lijkt door de huidige diversiteit in de fiscale behandeling van ondernemingswinst te worden doorkruist. Fiscale gevolgen worden bij de rechtsvormkeuze hoogstwaarschijnlijk in veel gevallen juist wél mee gewogen. Een rechtsvormneutrale winstbelastingheffing zou hieraan een eind kunnen maken.

Ten tweede zal invoering van een rechtsvormneutrale winstbelastingheffing naar verwachting een groot aantal antimisbruikmaatregelen in de prullenbak kunnen doen verdwijnen. Antimisbruikwetgeving vormt het antwoord van de wetgever op het ervaringsfeit dat belastingplichtigen altijd op zoek gaan naar de voor hen fiscaal meest gunstige weg. De verschillen in fiscale behandeling, van een in oorsprong gelijk voordeel, vormen het speelveld van dit arbitragegedrag. Doordat de fiscale gevolgen van bepaalde rechtsvormen verschillen, kunnen belastingplichtigen met de keuze voor hun rechtsvorm (en door deze te wisselen) de voor hen fiscaal meest optimale situatie creëren. De wetgever verweert zich met antimisbruikmaatregelen.

Rechtsvormneutrale winstbelasting zal dit arbitragegedrag verminderen en dientengevolge de noodzaak van antimisbruikwetgeving doen verdwijnen. Hiermee wordt mijns inziens ook de rechtszekerheid versterkt. Bovendien zal, naar mag worden verwacht, de afschaffing van een aantal antimisbruikbepalingen de eenvoud van de wetgeving ten goede doen komen.

Ten derde kan worden betoogd dat invoering van het OWB-stelsel past binnen de huidige trend om meer rechtsvormneutraliteit in de bestaande fiscale wetgeving te creëren. Zo heeft de Nederlandse fiscale wetgever de laatste jaren een aantal wetswijzigingen doorgevoerd die (mede) beoogden het gebrek aan rechtsvormneutraliteit op te heffen. Voorbeelden zijn de wijziging van het aanmerkelijkbelangregime per 1 januari 1997, de invoering van de TBS-regelingen (art. 3.91 en 3.92 Wet IB 2001) met ingang van 1 januari 2001 en de verlaging van de tarieven van de inkomstenbelasting binnen box 1 naar het niveau van de gecombineerde aanmerkelijkbelang/VPB-druk.

Deze aanpassingen hebben inderdaad een zekere mate van rechtsvormgelijkheid tot gevolg gehad. Sommige auteurs zien hierin aanleiding om te concluderen dat het bereiken van (meer) rechtsvormneutraliteit binnen het huidige systeem van winstbelasting geen noodzaak meer is.<sup>99</sup> Daarentegen zijn er ook auteurs die menen dat de wetgever met deze wetswijzigingen weliswaar (gedeeltelijk) een stap in de goede richting heeft gezet, doch dat een volledige rechtsvormneutrale winstbelasting nog niet is bereikt.<sup>100</sup> Ik sluit mij, om de volgende reden, bij deze laatste groep aan.

De wettelijke aanpassingen hebben de druk wel van de ketel gehaald, maar de (mogelijke) problemen veroorzaakt door het ontbreken van rechtsvormneutraliteit zijn – zoals hierna nader uiteengezet zal worden – niet geheel weggenomen.

Ten vierde merk ik op dat een rechtsvormneutrale winstbelasting mogelijkwijs de positie van Europa als één gemeenschappelijk werelddeel kan versterken. De doelstelling van

99 Zie bijvoorbeeld Rijkers en Lubbers in hun rapport aan de 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. Met betrekking tot een ondernemingswinstbelasting. Zij stellen daarin (p. 101) dat de discussie over de rechtsvormneutrale belastingheffing verschoven is van de praktijk naar de theorie.

100 O.a. P.H.J. Essers, 'Winst uit onderneming in de wet IB 2001', *TFO* 1999/193.1.



de EU – het bereiken van een volledig geïntegreerde Europese markt – gaat aan de nationale belastingstelsels niet ongemerkt voorbij. In 1994 presenteerde de Europese Commissie een aanbeveling met betrekking tot de belastingheffing van het midden- en kleinbedrijf.<sup>101</sup> Deze aanbeveling bevatte onder andere twee verzoeken aan de lidstaten. De lidstaten werd verzocht de ontmoedigende werking die uitgaat van progressieve heffing op door particuliere ondernemers behaalde winsten op te heffen en de mogelijkheid te onderzoeken naar de wijze waarop de winstbelasting rechtsvormneutraal zal kunnen verlopen. Ook de Europese Commissie heeft zich bij de bespreking van het Ruding-rapport<sup>102</sup> uitgesproken ten faveure van meer rechtsvormneutraliteit. Gezien het feit dat de Europese markt zich steeds verder verstevigt en dientengevolge de nationale belastingstelsels niet onberoerd laat, is dit mijns inziens een belangrijk argument vóór invoering van een OWB.

Tot slot merk ik in dit verband op dat een meer fundamenteel debat met betrekking tot de wijze waarop winstbelasting dient te worden gestructureerd, mijns inziens wenselijk is (en is geweest). De omvangrijke herziening van de inkomstenbelasting aan het begin van de 21<sup>e</sup> eeuw is namelijk binnen afzienbare tijd gevolgd door een herziening van de Wet VPB 1969. Belangrijk doel van deze laatste herziening is het vergroten van de verenigbaarheid van de vennootschapsbelasting met EU-recht en het vergroten van de internationale concurrentiekracht.<sup>103</sup> Mijns inziens had een meer fundamenteel onderzoek c.q. een heroverweging met betrekking tot de steeds terugkerende ideeën omtrent een rechtsvormneutrale winstbelastingheffing bij deze herziening niet mogen ontbreken.

### 3.5 CONCLUSIE

Het verdwijnen van het merendeel van de bezwaren tegen een OWB in het huidige (fiscale) tijdsgewricht in samenhang met de in dit hoofdstuk door mij uiteengezette argumenten vóór een OWB, zijn voor mij reden om te concluderen dat een heroverweging van de vraag over de invoering van een rechtsvormneutrale winstbelasting, een juiste stap zou zijn.

De conclusie dat de contra-argumenten aan belang hebben ingeboet en dat de pro-argumenten nog steeds overeind staan, is op zichzelf echter onvoldoende om te concluderen dat invoering van een dergelijke omvangrijke belastingherziening wenselijk is.

Voor het beantwoorden van een dergelijke vraag is nader onderzoek van belang. Het hiernavolgende hoofdstuk zal daarin voorzien. In dit hoofdstuk zal onderzocht worden of het huidige fiscale winstbelastingstelsel daadwerkelijk tot (majeure) problemen aanleiding geeft, die zijn te herleiden tot het ontbreken van rechtsvormneutraliteit. Tevens zullen de daaraan verbonden maatschappelijke gevolgen worden behandeld.

101 C (94)1305 def.

102 Report of the Ruding Committee of independent Experts on company taxation; European Commission.

103 Voor meer informatie zie [www.minfin.nl](http://www.minfin.nl) en de speciale VPB 2007-pagina.