



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.

5 *Korte schets en werkhypothese van een OWB*

5.1 INLEIDING

In hoofdstuk 2 werd door mij een aantal alternatieven besproken voor een meer rechtsvormneutrale wijze van winstbelasting. Daarbij werd aangegeven dat er globaal twee oplossingsrichtingen onderscheiden kunnen worden, (1) fiscale transparantie en (2) zelfstandige belastingheffing van de onderneming. Vervolgens heb ik aangegeven waarom ik voorstander ben van de laatste oplossingsrichting.

Als uitvloeisel van mijn keuze voor een zelfstandige winstbelasting, in de vorm van een OWB gevolgd door een belastingheffing bij de achterliggende participanten, is in hoofdstuk 3 onderzocht of er nog tegenargumenten bestaan en zo ja, of de argumenten ten faveure van een OWB deze tegenargumenten overheersen. Betoogd werd dat de argumenten die pleiten tegen de invoering van een rechtsvormneutrale winstbelasting in de vorm van een OWB, inmiddels grotendeels zijn komen te vervallen. Als belangrijkste oorzaak werden de gewijzigde maatschappelijke en fiscale omstandigheden genoemd. Daarnaast werd betoogd dat de argumenten die pleiten vóór invoering van een rechtsvormneutrale winstbelasting in de vorm van een OWB, nog niet van het toneel zijn verdwenen. In hoofdstuk 4 is nader ingegaan op argumenten die in het bestaande winstbelastingstelsel spreken vóór de wenselijkheid van een rechtsvormneutraal winstbelastingstelsel.

Tevens zijn in datzelfde hoofdstuk de maatschappelijk ongewenste consequenties van een gebrek aan rechtsvormneutraliteit besproken. Deze inventarisatie is bedoeld om aan te geven of er daadwerkelijk invoering van een rechtsvormneutrale wijze van winstbelasting in de vorm van een OWB gewenst is.

De uitkomsten van hoofdstuk 4 samen met hetgeen in de eerdere hoofdstukken is behandeld, zijn voor mij reden om te concluderen dat een (her)overweging van invoering van een rechtsvormneutraal winstbelastingstelsel in de vorm van een OWB aanbeveling verdient.

In de volgende hoofdstukken wordt derhalve een schets gegeven van een mogelijke uitwerking van een OWB-stelsel.¹⁸⁸

5.2 WERKHYPOTHESE EN UITGANGSPUNTEN

De concrete uitwerking van een OWB-stelsel zal worden gebaseerd op een aantal uitgangspunten, waarvan de belangrijkste hierna worden besproken. Aan de hand van deze uitgangspunten zal vervolgens een werkhypothese worden geformuleerd.

In de navolgende OWB-uitwerking zullen de volgende uitgangspunten als leidraad worden genomen.

Uitgangspunt 1: Rechtsvormneutraliteit

Het spreekt voor zich maar desalniettemin breng ik als voornaamste uitgangspunt de rechtsvormneutrale grondslag van het stelsel naar voren. De hierna beschreven fiscale winstbelastingstructuur zal een rechtsvormneutraal karakter moeten hebben en derhalve van toepassing moeten zijn zodra sprake is van een onderneming zonder dat de rechtsvorm van deze onderneming van belang is.

¹⁸⁸ Wanneer in het navolgende wordt gesproken over een OWB-stelsel of OWB-systeem wordt, tenzij uitdrukkelijk anders wordt gesteld, bedoeld op het winstbelastingstelsel zoals hierna zal worden geschetst.

Uitgangspunt 2: Aansluiten bij bestaande fiscale systematiek

Het tweede belangrijke uitgangspunt is het (zoveel als mogelijk) overnemen van het huidige fiscale stelsel, waaronder het boxensysteem in de Wet IB 2001. Een belangrijke reden voor deze meer pragmatische dan fundamentele insteek is dat mijns inziens op deze wijze de haalbaarheid van de invoering van het onderhavige voorstel wordt vergroot.

Mijn doelstelling met betrekking tot de onderhavige uitwerking is het schetsen van een rechtsvormneutrale winstbelasting die een effectief en haalbaar alternatief vormt voor de bestaande winstbelastingssystematiek én aan de gesignaleerde problemen het hoofd kan bieden. Door zoveel mogelijk aan te sluiten bij de bestaande fiscale systematiek wordt de kans op invoering van het voorgestelde OWB-stelsel mijns inziens vergroot.

Uitgangspunt 3: Overnemen van de huidige invulling van het ondernemingsbegrip

Als derde uitgangspunt geldt dat de huidige invulling van het 'ondernemings'begrip (*i.e.* een duurzame organisatie van arbeid en kapitaal gericht op het behalen van winst door deelname aan het economische verkeer) in de navolgende uitwerking van een rechtsvormneutraal winstbelastingstelsel wordt overgenomen.

Mijns inziens is deze invulling zowel in de rechtspraak als in de literatuur zodanig aan de orde geweest dat dit begrip goed is uitgekristalliseerd en een solide basis heeft waar de praktijk mee uit de voeten kan. Voorts sluit het overnemen van een dergelijke invulling goed aan bij de dynamiek van het economische verkeer.

Uitgangspunt 4: Voortzetting van het bestaande winstbegrip uitgewerkt in totaal- en jaarwinst

Ook het bestaande winstbegrip, uitgewerkt in een totaal- en jaarwinstbegrip en aangevuld met een aantal specifieke regelingen in de Wet VPB 1969, kent een lange geschiedenis als gevolg waarvan een solide basis is ontstaan waarop kan worden gebouwd. Dientengevolge houdt het vierde uitgangspunt in dat met betrekking tot het belastingobject van het voorgestelde OWB-systeem het huidige winstbegrip wordt overgenomen.

Overigens dient bij deze overname wel de volgende nuance te worden gemaakt. Voor zover dit winstbegrip strijdig is met de beoogde rechtsvormneutraliteit, zullen aanpassingen worden voorgesteld.

Uitgangspunt 5: Het huidige verschil in behandeling van vreemd en eigen vermogen wordt in beginsel overgenomen

De huidige discriminatie tussen de vreemd- en eigenvermogensverstrekking aan een onderneming heeft weinig te maken met het centrale onderwerp van dit onderzoek (*i.e.* de rechtsvormneutraliteit). Dientengevolge zal in de navolgende uitwerking in beginsel geen aandacht worden besteed aan het opheffen c.q. oplossen van deze fiscaal ongelijke behandeling.

In de onderhavige uitwerking van het OWB-stelsel wordt dientengevolge de bestaande wettelijke systematiek overgenomen inhoudende dat vergoedingen voor het verstrekken van vreemd vermogen wél en vergoedingen voor het verstrekken van eigen vermogen niet aftrekbaar zijn bij de fiscale winstbepaling. Echter, gelet op het mijns inziens grote belang, mede veroorzaakt door de onwenselijke gevolgen van deze discriminatie tussen vreemd- en eigenvermogensverstrekking, zal in een afzonderlijk onderdeel wel een aantal mogelijke oplossingen voor deze discriminatie worden besproken. Ook de wijze waarop deze oplossingen in het voorgestelde OWB-systeem kunnen worden ingepast, wordt besproken.

Uitgangspunt 6: Voortzetting van het bestaande onderscheid tussen ondernemen en beleggen in de IB-sfeer

Als zesde uitgangspunt neem ik het bestaande onderscheid over dat wordt gemaakt tussen ondernemen en beleggen in de IB-sfeer. In de huidige situatie worden in het tweede geval de voordelen volgens de systematiek van de vermogensrendementsheffing belast en in het eerste geval worden de voordelen afhankelijk van de rechtsvorm van de onderneming tot box 1¹⁸⁹ of box 2 gerekend.

Voornaamste reden voor een voortzetting van dit onderscheid ligt in lijn met het tweede uitgangspunt, het aansluiten bij de bestaande wijze van belastingheffing. De huidige opzet van de inkomstenbelasting gaat nu eenmaal uit van het onderscheid tussen actieve en passieve participaties in ondernemingen. Door dit onderscheid over te nemen wordt de haalbaarheid van het voorstel, zoals gezegd, vergroot.

Zolang de Wet IB 2001 dit onderscheid tussen inkomen uit werk en woning (box 1) en inkomen uit sparen en beleggen (box 3) maakt, dient dit onderscheid mijns inziens dus tevens te worden gevolgd met betrekking tot participaties in een onderneming. Natuurlijk zijn er wel oplossingen denkbaar om dit onderscheid te laten vervallen, maar een uitgebreide bespreking daarvan valt buiten het centrale onderwerp van dit onderzoek.¹⁹⁰

Uitgangspunt 7: Het creëren van uiteindelijke gelijkheid in de fiscale positie tussen de loongenieter en de ondernemer/winstgenieter

Als zevende uitgangspunt wordt door mij de bestaande uiteindelijke fiscale gelijkheid tussen de ondernemer en de loongenieter overgenomen, zoals dit nu in de Wet IB 2001 in box 1 het geval is.

In lijn met het voorgaande uitgangspunt wordt hier aangesloten bij de bestaande wijze van inkomstenbelasting welke mede op het draagkrachtbeginsel is gebaseerd en dientengevolge alle voordelen uit werk en woning gelijk wil belasten. De wijze waarop gelijkheid wordt bereikt, zal echter verschillen.

Ik pleit ervoor om gelijkheid in de fiscale positie te creëren tussen enerzijds de natuurlijke persoon die winst uit onderneming heeft genoten en deze voordelen bij de uitkering daarvan ter consumptieve besteding beschikbaar heeft en anderzijds de natuurlijke persoon die dezelfde gelden voor consumptieve besteding beschikbaar heeft doch deze heeft genoten als loon. Het argument om deze uiteindelijke gelijkheid over te nemen, is dat deze voordelen op het moment dat deze bij de natuurlijke persoon zijn neergeslagen dezelfde functie hebben, nl. de consumptieve functie.

Anders gezegd op het moment dat de onderneming de voordelen uitkeert aan de achterliggende winstgenieter gaan zij bij een belastingplichtige tot zijn consumptieve bestedingsruimte behoren, gelijk als de werknemer die loon geniet. Er is dan gelijkheid in functie van deze financiële middelen bij de belastingplichtige. De wijze waarop de voordelen zijn behaald, speelt geen rol meer. In het bijzonder komt dan geen gewicht meer toe aan de bijzondere functie van winst, omdat deze winst bij 'uitkering' zijn bijzondere functie heeft verloren.

Bij het ontwerpen van een rechtsvormneutraal winstbelastingstelsel, streef ik ook naar een fiscaal neutrale behandeling met betrekking tot de vorenstaande verhouding, dat wil zeggen uiteindelijke gelijkheid in de fiscale positie tussen de loongenieter en de winstgenieter. Mijns inziens wordt door een dergelijke fiscaal neutrale behandeling recht gedaan aan het draagkrachtbeginsel, als uitvloeisel van het gelijkheidsbeginsel.¹⁹¹

Op het moment dat er sprake is van gelijke gevallen zullen deze gelijk moeten worden behandeld. Op het moment dat zowel loon als winst tot de consumptieve bestedings-

189 Bijvoorbeeld als commandiet in een besloten CV.

190 Of het behouden van deze grens tussen ondernemen en beleggen nadelig is, hangt af van de jaarlijkse grondslag en het tariefverschil tussen box 2 en box 3. Feit blijft dan wel dat er een ongelijke behandeling blijft bestaan ten opzichte van een medeaandeelhouder die een gelijk rendement ontvangt maar gelet op bijvoorbeeld een participatie van 5% wel in de heffing van box 2 wordt betrokken voor het werkelijk genoten rendement en dus 'slechter' af is.

191 Zie meer uitgebreid hoofdstuk 3 onderdeel 3.3.1.

ruimte van de belastingplichtige zijn gaan behoren, is er sprake van een dergelijke gelijkheid die tot fiscale gelijkheid zal moeten leiden.

Gelet op deze uiteindelijke gelijkheid, zullen alle voordelen – per saldo – aan een gelijke belastingdruk onderworpen moeten zijn geweest om een ongelijke behandeling en alle daaruit voortvloeiende ongewenste gevolgen te voorkomen. De gehanteerde tarieven zijn hierbij van groot belang. De daadwerkelijke hoogte van de tarieven zal overigens in de navolgende uitwerking slechts marginaal worden behandeld.

De gewenste gelijkheid tussen loongenieters, particuliere ondernemers en ondernemers in de vorm van aanmerkelijkbelanghouder komt in de Wet IB 2001 als volgt tot uiting.¹⁹² Onder de Wet IB 2001 is het rechtens dat zowel de particuliere ondernemer als de loongenieter onderworpen is aan de progressieve heffing van box 1. De aanmerkelijkbelanghouder die geacht wordt de participatie in de vennootschap aan te houden vanuit een ondernemingsaandeel, wordt per saldo onderworpen aan een tarief dat nagenoeg overeenstemt met het toptarief van box 1 waar de loongenieter en de particuliere ondernemer rechtstreeks aan onderworpen zijn. Deze uiteindelijke (tariefs)gelijkheid tussen de andere inkomensgenieters, in het bijzonder werknemers, en de winstgenieters wordt als uitgangspunt in de navolgende uitwerking overgenomen.

Uitgangspunt in de navolgende uitwerking is derhalve dat op het moment dat een natuurlijk persoon de ondernemingswinst als privébestanddeel tot zijn beschikking krijgt, hierop een zelfde belastingdruk heeft gerust als op andere soorten voordelen die met inkomensbelasting worden getroffen, zoals bijvoorbeeld loon. Dit betekent dat de huidige tariefsongelijkheid tussen een IB-ondernemer in de zin van art. 3.4 Wet IB 2001 en bijvoorbeeld een werknemer, die is ontstaan door invoering van de MKB-winstvrijstelling, komt te vervallen. Gevolg van het onderhavige zevende uitgangspunt zal derhalve moeten zijn dat indien het om wat voor reden dan ook van belang is om de totale belastingdruk op ondernemingswinst te verlagen, eenzelfde tariefsverlaging dient te worden doorgevoerd voor het overige box 1-inkomen.¹⁹³ Overigens merk ik wel op dat de exacte hoogte van de tarieven voor dit onderzoek mijns inziens arbitrair is.

Uitgangspunt 8: De twee componenten van winst, arbeid en kapitaal, verschillend behandelen

Winst wordt behaald door de factoren arbeid en kapitaal in een duurzame organisatie samen te brengen en zodoende winst te behalen door deelname aan het economische verkeer. Als uitgangspunt bij de fiscale behandeling van deze factoren bij de onderneming, zal in de navolgende uitwerking de fiscaal verschillende behandeling worden overgenomen zoals die thans voor de VPB-plichtige ondernemingen geldt. Immers, voor hen geldt dat het loon van de grootaandeelhouder wel in mindering komt op de winst en bij hem als loon in de heffing van box 1 wordt betrokken, terwijl de vergoeding voor het ter beschikking stellen van kapitaal in de vorm van eigen vermogen (*i.e.* dividend) niet in aftrek komt en in de vorm van vreemd vermogen (*i.e.* rente) wel.

In de huidige wettelijke opzet speelt dit onderscheid niet bij de particuliere ondernemer. Voor hem is het niet mogelijk om de factor arbeid te separeren uit de winst, omdat het niet mogelijk is dat de ondernemer een arbeidsovereenkomst aangaat met zijn eigen onderneming. Hetzelfde geldt voor vreemd vermogen als onderdeel van de factor kapitaal. Een particuliere ondernemer kan geen geldlening aangaan met zijn onderneming en zodoende (een deel van) de factor kapitaal separeren uit de winst.

Gelet op de beoogde rechtsvormneutrale behandeling, zal ik het onderhavige uitgangspunt – fiscaal verschillende behandeling van de factoren arbeid en kapitaal bij de onderneming – evenwel voor iedere onderneming laten gelden, dus ook voor de particuliere ondernemingen.

192 Zie hoofdstuk 4.

193 Stel dat de totale belastingdruk op ondernemingswinsten bijvoorbeeld uitkomt op maximaal 45% (gemiddelde van het huidige toptarief van box 1 inclusief MKB-winstvrijstelling en het gecombineerde VPB-AB-tarief) dan zal deze 45% eveneens het toptarief in box 1 dienen te zijn voor de overige inkomensgenieters.

Het overnemen van het huidige onderscheid wordt met name ingegeven doordat op die manier zoveel mogelijk wordt aangesloten bij het huidige winstbelastingstelsel. Hiermee is mijns inziens de eenvoud ook het meest gediend. De uitbreiding naar de particuliere onderneming wordt ingegeven door de beoogde fiscaal neutrale behandeling, die daarvoor ontstaat.

Zoals in de navolgende uitwerking zal blijken, wordt aan dit uitgangspunt invulling gegeven door middel van een fiscale fictie, die het mogelijk maakt dat een particuliere onderneming een arbeidsovereenkomst aangaat met zijn winstgenieter. Gevolg is dan dat de aldus gemaakte loonkosten in mindering komen op de winst. De winstgenieter zal vervolgens, naar aanleiding van het voorgaande zevende uitgangspunt, gelijk als een werknemer die niet ook als winstgenieter kwalificeert, voor het ontvangen loon in de heffing van box 1 worden betrokken, zodat ook hier een fiscaal neutrale behandeling wordt bereikt.

Uitgangspunt 9: Eenvoud in de uitwerking

Zoals in hoofdstuk 4 is verdedigd, veroorzaakt de huidige lappendeken van antimisbruikwetgeving een hoge complexiteit in de winstbelastingregelgeving. Een dergelijk gebrek aan eenvoud kan nadelige gevolgen hebben waaronder een gebrek aan rechtszekerheid en hoge administratieve kosten.

Een belangrijk uitgangspunt van de navolgende uitwerking is dan ook het bereiken en bewaken van eenvoud in de fiscale wetgeving.

Uitgangspunt 10: Nationale behandeling is startpunt

Het tiende uitgangspunt betreft de nationale behandeling die als insteek van de onderhavige OWB-uitwerking zal gelden. Reden voor deze benadering is dat een dergelijke invalshoek mijns inziens het meest overeenstemt met de werkelijkheid. Gelet op de huidige stand van zaken, bijvoorbeeld met betrekking tot de harmonisatie van de winstbelastingen binnen Europa, zal een internationale gezamenlijke aanpak van de winstbelastingstelsels op korte termijn niet te verwachten zijn. Indien Nederland een wijziging in zijn fiscale stelsel invoert, zal dit derhalve in eerste instantie slechts op nationaal niveau effect hebben.

Gelet op de globalisering van het huidige bedrijfsleven kan en zal een bespreking van de internationale aspecten van het voorgestelde winstbelastingstelsel echter niet achterwege blijven.

Belangrijk aspect bij een dergelijke bespreking van de internationale gevolgen van een fiscaal stelsel is het bepalen van de invalshoek. Altepost onderscheidde de volgende twee mogelijkheden: (1) de benaderingswijze dat het stelsel van OWB internationaal wordt opgezet en (2) de benadering dat het buitenland zich niet bij deze Nederlandse fiscale wijziging aansluit en dat het dus een zuiver nationale aangelegenheid blijft.

De voorkeur van Altepost¹⁹⁴ ging uit naar een behandeling vanuit de laatste benadering, waar ik mij gelet op de beoogde nationale behandeling bij aansluit.

Uitgangspunt 11: Voorkoming van economische dubbele heffing

Bij de uitwerking wordt ook het uitgangspunt gehanteerd dat economische dubbele heffing voorkomen dient te worden. Onder economische dubbele heffing wordt in dit kader begrepen het tweemaal belasten van hetzelfde voordeel bij twee belastingplichtigen.

Gelet op het feit dat een OWB-stelsel bestaat uit twee heffingen, te weten een winstbelasting en een aanvullende uitdelingsheffing, dreigt zonder nadere regelgeving economische dubbele heffing. Bij de uitwerking zal hiermee rekening worden gehouden.

194 J.J.F. Altepost discussiebijdrage 1 in J.E.A.M. van Dijck, *Belastingheffing van ondernemingen ongeacht de rechtsvorm*, Belastingconsulentendag 1984, nr. 29, FED b.v., Deventer 1984, p. 38.

Uitgangspunt 12: Bronlandbeginsel (i.e. territorialiteitsbeginsel)

Het laatste uitgangspunt betreft het zogenoemde 'bronlandbeginsel'.¹⁹⁵ Hiermee wordt bedoeld dat bij grensoverschrijdend ondernemen de bronstaat (i.e. het land waar de winst daadwerkelijk wordt behaald) recht heeft om de winst aan winstbelasting te onderwerpen. Pas op het moment dat de winst wordt uitgekeerd aan een belastingplichtige in een andere lidstaat, zal deze laatste lidstaat ook recht hebben om te heffen. Het betreft dan de heffing over de winstuitkering.

Alle vorenstaande uitgangspunten tezamen genomen, kan de volgende werkhypothese geformuleerd worden die ten grondslag ligt aan de navolgende uitwerking van een rechtsvormneutraal winstbelastingstelsel.

Indien en voor zover mogelijk, wordt in de navolgende OWB-uitwerking, als uitwerking van een rechtsvormneutraal winstbelastingstelsel, aansluiting gezocht bij de kenmerken van het bestaande winstbelastingstelsel. Indien en voorzover dit echter leidt tot strijd met het hoofddoel van het voorstel (i.e. het bereiken van rechtsvormneutraliteit) zullen aanpassingen worden voorgesteld.

Deze meer pragmatische aanpak is door mij gekozen omdat ik verwacht dat op die manier de haalbaarheidskansen van het hierna te schetsen ontwerp voor een OWB-stelsel worden vergroot. Voor enkele fundamentele overwegingen verwijst ik naar hoofdstuk 2.

5.3 KORTE SCHETS VAN DE VOORGESTELDE UITWERKING

In deze paragraaf wordt een korte schets gegeven van het rechtsvormneutraal winstbelastingstelsel gebaseerd op de vorenstaande werkhypothese. Het betreft hier een globale uiteenzetting die in de navolgende hoofdstukken in detail zal worden uitgewerkt. Deze paragraaf blijft beperkt tot de hoofdpunten van de door mij voorgestane heffingssystematiek. Specifieke problemen, attentiepunten, principiële keuzen en overwegingen, komen in deze (meer gedetailleerde) hoofdstukken aan de orde.

Een belangrijk uitgangspunt van het onderhavige OWB-stelsel is het bereiken van een neutrale wijze van het belasten van ondernemingswinsten. Dit impliceert dat het winstbelastingstelsel van toepassing zal zijn op alle ondernemingen ongeacht de rechtsvorm. Mijns inziens wordt dit het best bereikt door de volgende wijze van belastingheffing.

Gekozen is voor een OWB-systeem bestaande uit twee afzonderlijke heffingen, die beide betrekking hebben op in de kern hetzelfde (ondernemings)voordeel, en welke heffingen van toepassing zijn op iedere onderneming en iedere participant – onder de voorwaarde dat deze participant een belang houdt in de onderneming van 5% of meer – in die onderneming ongeacht de rechtsvorm.

De eerste heffing betreft de winstbelasting waarmee de onderneming geconfronteerd wordt (de zogenoemde 'OWB') met betrekking tot de door de onderneming behaalde winst. De tweede heffing is de secundaire heffing over de door de onderneming uitgedeelde winst.

Het belastingsubject voor de OWB is de objectieve onderneming (i.e. de materiële onderneming zijnde een duurzame organisatie van arbeid en kapitaal) gericht op het behalen van winst in het economische verkeer. De huidige subjectieve benadering met betrekking tot het belastingsubject onderneming(er) wordt verlaten omdat een objectieve benadering mijns inziens beter past bij het rechtsvormneutrale uitgangspunt van de OWB. Op deze wijze wordt bij de vaststelling van het belastingsubject voor de OWB geen onderscheid

¹⁹⁵ In de literatuur wordt opgemerkt dat deze term mogelijk onduidelijkheid kan veroorzaken. Ter verduidelijking merk ik derhalve op dat in dit proefschrift met de term bronlandbeginsel wordt bedoeld op het in de literatuur zogenoemde 'oorsprongbeginsel'. De heffing knoopt aan bij de oorsprong van het inkomen. Zie onder meer: D.M. Weber, 'Vpb 2007 Een stelsel gebaseerd op het territorialiteitsbeginsel: EG-aspecten en contouren', *WFR* 6592, p. 1297-1306, noot 13.

gemaakt tussen de rechtsvorm. Slechts het bestaan van de 'objectieve onderneming' is van belang voor de OWB-heffing.

Het belastingobject van de OWB wordt gevormd door de ondernemingswinst, waarbij voor de invulling wordt aangesloten bij de bestaande totaalwinst- en jaarwinstbegrippen. Op een aantal specifieke punten zal dit belastingobject van de OWB echter afwijken van het bestaande belastingobject 'winst'. In het bijzonder in situaties waarin ongewijzigde voortzetting van een regel in strijd komt met het hoofdoel van het winstbelastingstelsel, het bereiken van rechtsvormneutraliteit. Onder meer worden de volgende bijzondere maatregelen voorgesteld,

1. Er wordt voorgesteld om een regeling in de fiscale wetgeving op te nemen die het fiscaal mogelijk maakt om als particuliere ondernemer een arbeidsovereenkomst met de onderneming aan te gaan. De daaruit voortvloeiende kosten zullen vervolgens als (aftrekbare) ondernemingskosten kwalificeren (op grond van de totaalwinstbenadering) en vervolgens bij de ontvanger in box 1 belast worden.
2. Voorts wordt voorgesteld om bij wetsfictie het 'ter beschikkingstellen van vermogensbestanddelen' aan de 'eigen' onderneming als een onderneming aan te merken en derhalve als een belastingsubject voor de OWB.
3. Als gevolg van de objectieve invulling van het belastingsubject zal het eindigen van de onderneming eindafrekening voor de OWB tot gevolg hebben.
4. Ook de wijze van verliesverrekening zal in de kern aansluiten bij de huidige verliesverrekeningsmogelijkheden; dat wil zeggen een voorwaartse en achterwaartse verrekening. Afwijkingen ten opzichte van de huidige situatie worden veroorzaakt door het feit dat het verlies in het onderhavige ontwerp objectgebonden is en niet subjectgebonden. Dit impliceert bijvoorbeeld dat bij overdracht van de onderneming de verliezen mee overgaan.
5. Ook de toepassing van de deelnemingsvrijstelling en het fiscale-eenheidsregime zullen worden gewijzigd. Het toepassingsbereik van beide regelingen zal worden verruimd. Voorgesteld wordt om een onderneming die een daartoe kwalificerend belang houdt in een andere onderneming, toegang te geven tot de deelnemingsvrijstelling en de fiscale eenheid. Het maakt daarbij geen verschil in welke rechtsvorm deze onderneming wordt gedreven (rechtspersoon of particuliere onderneming).
6. Tevens wordt voorgesteld om een met het fiscale-eenheidsregime vergelijkbare regime toe te passen indien er sprake is van een zogenoemde 'horizontale fiscale eenheid'. Een dergelijke eenheid wordt aanwezig geacht indien twee of meer objectieve ondernemingen in handen zijn van exact dezelfde personen. Deze objectieve ondernemingen zullen vervolgens op verzoek als één belastingsubject voor de OWB worden aangemerkt.

Als belastingsubjecten voor de secundaire heffing kwalificeren de zogenoemde 'winstge-nieters'. Dit zijn belastingplichtigen die aan de volgende eisen voldoen:

1. zij houden een belang in een materiële onderneming; en
2. dit belang bedraagt 5% van het geplaatst kapitaal of de in omloop zijnde bewijzen van deelgerechtigdheid; of
3. dit belang geeft recht op 5% van de jaarwinst of de liquidatieopbrengst van de onderneming.

Gevolg van de eerste eis (de entiteit waarin geparticipeerd wordt, moet een materiële onderneming drijven) is, dat een entiteit die zich uitsluitend met beleggingsactiviteiten bezighoudt, niet onder het onderhavige OWB-systeem (OWB-heffing + secundaire heffing) zal vallen.

Het belastingobject van de secundaire heffing wordt, kort gesteld, gevormd door de voordelen die worden genoten met betrekking tot het verstrekken van kapitaal, dat wil zeggen zowel de winstuitkeringen als de capital gains die worden behaald met het verstrekken

van eigen vermogen aan de onderneming. Bij deze vaststelling van het belastingobject is een enge benadering gevolgd, hetgeen als volgt tot uiting komt.

Gelet op het overnemen van het onderscheid tussen eigen en vreemd vermogen en het voortzetten van de aftrekbaarheid van rentelasten in tegenstelling tot de niet-aftrekbaarheid van winstuitkeringen, is het belastingobject van de secundaire heffing voor wat betreft de factor kapitaal beperkt tot de vergoedingen voor het verstrekken van eigen vermogen. Immers, zou daartoe ook de vergoeding voor vreemdvermogensverstrekking onder worden gerekend, dan wordt deze laatste categorie bevoordeeld. De uiteindelijke druk op de rentebaten bedraagt dan namelijk niet meer dan de secundaire heffing, aangezien de uitkering in aftrek is gebracht op de voor de OWB belaste winst. Een dividend zal daarentegen in totaliteit aan een belastingdruk onderworpen zijn die wordt gevormd door de gezamenlijke belastingdruk van de OWB en de secundaire heffing.

Deze secundaire heffing zal deel uitmaken van het boxenstelsel van de huidige Wet IB 2001. Voor deze secundaire heffing zal een eigen box gecreëerd worden, de zogenoemde winstbox. Tegelijkertijd zal de bestaande box 2 – voor aanmerkelijkbelangvoordelen – komen te vervallen.

De beperkte invulling van het belastingobject voor de secundaire heffing tekent zich tevens af indien de factor arbeid in de beoordeling wordt betrokken. In het OWB-stelsel is ervoor gekozen om het eventuele loon van een winstgenieter in aftrek te brengen op de voor de OWB belastbare winst en dit loon tegelijkertijd bij de winstgenieter te belasten op eenzelfde wijze als bij de 'gewone' werknemer. Dit impliceert dat de meewerkende winstgenieter het 'loon' tot zijn box 1-grondslag dient te rekenen.

Door het OWB-stelsel op te bouwen uit twee afzonderlijke heffingen, dreigt economische dubbele heffing. In de onderhavige uitwerking is met deze dreiging evenwel rekening gehouden door de onderlinge samenhang van beide heffingen als volgt vorm te geven. In het onderhavige stelsel is – in tegenstelling tot de 'oude' OWB-voorstellen – niet gekozen voor directe verrekening van de geheven winstbelasting met de inkomstenbelasting, maar voor een zogenoemd beperkt klassiek stelsel of anders gezegd een indirecte imputatiestelsel.¹⁹⁶

Deze indirecte imputatiemethode houdt in dat de heffing van de OWB én de secundaire heffing, twee in beginsel afzonderlijke circuits zijn, doch dat bij de secundaire heffing over het uitgekeerde voordeel wel met de reeds geheven OWB rekening wordt gehouden op een forfaitaire wijze. De inkomstenbelasting, geheven naar een proportioneel verlaagd tarief, zal namelijk als een aanvullende (secundaire) heffing fungeren op de OWB. Bij de tariefstelling wordt dan vervolgens rekening gehouden met de hoogte van de reeds geheven OWB. Ontvangt een winstgenieter een voordeel, ofwel in de vorm van een winstuitkering c.q. -onttrekking ofwel door middel van vervreemding van zijn gerechtigheid als winstgenieter, dan zal dit voordeel in het jaar dat dit genoten wordt aan de secundaire heffing onderworpen zijn. Een en ander is vergelijkbaar met het bestaande regime voor aanmerkelijkbelanghouders.

In de onderhavige uitwerking zullen zowel het OWB-tarief als de secundaire heffing proportioneel zijn. Beide tarieven samen zullen resulteren in een belastingdruk die – mede gelet op het neutraliteitsuitgangspunt – gelijk is aan het tarief van het overige (huidige) box 1-inkomen, en het inkomen uit dienstbetrekking in het bijzonder.¹⁹⁷ In de voorbeelden die in de navolgende behandeling worden gegeven, zal steeds gerekend worden met een tarief van 30% voor de secundaire uitdelingsheffing en een tarief van 30% voor de OWB. De exacte tariefskeuze is evenwel in het kader van mijn onderzoek minder relevant. Immers, het gaat erom dat de grondslag voor iedere onderneming ongeacht de rechtsvorm gelijk is. Vervolgens zal voor al deze ondernemingen en achterliggende winstgenieters eenzelfde tarief dienen te gelden. Opmerking verdient nog wel dat als dan wordt

196 Het indirecte imputatiestelsel is feitelijk een combinatie van een directe imputatiemethode en het klassieke stelsel.

197 Zie ook het zevende uitgangspunt in de voorgaande paragraaf.

gekozen voor een gecombineerde belastingdruk van ca. 46% (vergelijkbaar met het huidige box 1-tarief inclusief toepassing van de MKB-winstvrijstelling) dit dus tevens een tariefverlaging dient te betekenen voor de overige bronnen van de inkomstenbelasting, waaronder het loon. Zoals eerder al opgemerkt is de exacte hoogte van de tarieven voor de OWB en de secundaire heffing mijns inziens echter voor het bereiken van rechtsvormneutraliteit irrelevant.

In dit proefschrift wordt als uitgangspunt derhalve een tarief genomen van 30% voor de OWB alsmede voor de secundaire heffing. Het is evenwel zeer wel denkbaar dat bij daadwerkelijke invoering deze verhoudingen anders zouden komen te liggen met als gevolg dat ofwel voor de OWB lager komt te liggen en de secundaire heffing hoger dan wel vice versa.

Samenvattend kan het OWB-stelsel, zoals ik deze in het kader van dit proefschrift zou willen voorstellen, als volgt worden omschreven. Voorgesteld wordt een rechtsvormneutraal winstbelastingstelsel dat de volgende kenmerken vertoont:

- twee afzonderlijke heffingen; één bij de onderneming en één bij de achterliggende winstgenieter;
- het honoreren van de samenhang tussen beide door het creëren van een indirect imputatiestelsel;
- als belastingssubject voor de winstbelasting kwalificeert de objectieve (materiële) onderneming;
- als belastingssubject voor de secundaire heffing kwalificeert de participant met een belang van 5% of meer in de onderneming;
- als belastingobject van de winstbelasting geldt de totaalwinst verdeeld in jaarwinsten;
- als belastingobject van de secundaire heffing wordt iedere vergoeding voor het verstrekken van eigen vermogen aangemerkt evenals de vermogenswinsten op dergelijke verstrekkingen.

De voorgaande globale beschrijving van een mogelijke uitwerking van een rechtsvormneutrale winstbelasting in de vorm van een OWB zal op een aantal specifieke punten in de navolgende hoofdstukken worden uitgewerkt.

