



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.

7 *Detailuitwerking van de belastingsubjecten in het voorgestelde OWB-stelsel*

7.1 INLEIDING

In dit hoofdstuk en de volgende zal de globale schets van het onderhavige OWB-stelsel op een aantal detailpunten worden uitgewerkt. Dit geldt zowel voor de OWB als voor de secundaire heffing.

Naast een meer gedetailleerde bespreking van de belangrijkste pijlers van dit systeem, zoals de invulling van de belastingsubjecten, belastingobjecten, heffingsmomenten en tarieven, zal ook aandacht worden besteed aan de achtergronden van de gemaakte keuzes. Tevens zal een aantal bijzondere situaties aan de orde komen en de wijze waarop die in het voorgestelde systeem zullen uitpakken.

Dit zevende hoofdstuk concentreert zich op een detailuitwerking van de belastingsubjecten van beide heffingen. Kort gezegd kwalificeert als belastingsobject voor de OWB de objectieve (materiële) onderneming en als belastingsobject voor de secundaire heffing de zogenoemde winstgenieter (een participant die aan een aantal kwalificatiecriteria voldoet).

Van de uitgangspunten zoals in par. 5.2 door mij zijn opgesomd, hebben met name de volgende aan de basis gestaan van de uitwerking van de belastingsubjecten:

Uitgangspunt 1: rechtsvormneutraliteit.

Uitgangspunt 3: overnemen van de huidige invulling van het ondernemingsbegrip.

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

Uitgangspunt 9: eenvoud in de uitwerking.

Uitgangspunt 10: nationale behandeling als startpunt.

7.2 BELASTINGSUBJECT VOOR DE OWB

Het vertrekpunt bij de invulling van het belastingsobject voor de OWB is de materiële onderneming die winst genereert, dat wil zeggen de duurzame organisatie van arbeid en kapitaal gericht op het behalen van winst door deelname aan het economische verkeer. Eerste vraag is dan of bij de bepaling van dit belastingsobject een subjectieve of objectieve benadering zal plaatsvinden. Ten tweede is het van belang om te bepalen of de aanwezigheid van een onderneming op formele of materiële wijze wordt bepaald. In het navolgende wordt aan deze twee aspecten van het belastingsobject nadere aandacht besteed.

7.2.1 De objectieve of subjectieve benadering voor de OWB

Bij de afbakening van het belastingsobject van de OWB dient een keuze te worden gemaakt tussen een objectieve en een subjectieve benadering. De Wet IB 2001 en Wet VPB 1969 gaan thans uit van de subjectieve benadering. Als belastingplichtige wordt aangemerkt de ondernemer, dat wil zeggen de natuurlijke persoon voor rekening van wie een onderneming wordt gedreven (Wet IB 2001) en lichamen die (in formeel opzicht) een onderneming drijven (Wet VPB 1969). Bij een objectieve benadering wordt echter geen belang gehecht aan deze persoon maar wordt het belastingsobject gevormd door de (materiële) onderneming zelf.

De meeste concrete uitwerkingen van een OWB gaan uit van de subjectieve benadering.²¹⁷ Koudijs is een van de eerste schrijvers geweest die heeft voorgesteld om een objectieve benadering te volgen.²¹⁸ Voor de invulling van het belastingsubject van de OWB, sluit zij aan bij de winstgenererende entiteit zelf (*i.e.* de onderneming). Deze objectieve benadering sluit, naar haar mening, het meest aan bij het doel van de rechtsvormneutrale winstbelasting. Het tweede argument dat zij voor de objectieve benadering aandraagt, vormt de verzelfstandiging van de particuliere ondernemingen die zich binnen het bedrijfsleven heeft voltrokken. Hier kan volgens haar voor fiscale doeleinden bij worden aangesloten.²¹⁹

In zijn bespreking van het proefschrift van Koudijs geeft L.G.M Stevens aan²²⁰ nog niet overtuigd te zijn van de noodzaak van deze objectieve benadering. Hij acht de onderbouwing van deze objectivering (nog) te summier. Zijn belangrijkste bezwaar tegen de objectivering is dat hij een groot aantal onbeantwoorde vragen ziet ontstaan op het moment dat het huidige gesubjecteerde ondernemingsbegrip wordt ingeruild voor een objectieve benadering. Zo vraagt hij zich onder meer af aan de hand van welke criteria getoetst moet worden of er sprake is van één of meer objectieve ondernemingen, op welke wijze het ondernemingsbegrip zich tot het concernbegrip verhoudt, wat de status van de commanditaire entiteiten is en op welke wijze het buitenvennootschappelijke ondernemingsvermogen in de rechtsvormneutrale winstbelasting wordt behandeld.²²¹

In de onderhavige detailuitwerking van de OWB wordt, ondanks de door Stevens geopperde vragen, toch gekozen voor de door Koudijs verdedigde objectieve benadering. In het navolgende zal ik evenwel trachten de door Stevens geopperde vragen, voor zover deze op de objectivering van het ondernemingsbegrip zien, te beantwoorden.²²²

De keuze voor een objectieve benadering is door mij gegrond op de volgende argumenten. Enerzijds gaat het om de door Koudijs al genoemde argumenten die ik hier overneem en anderzijds om aanvullende argumenten die mijns inziens de keuze voor objectivering versterken.

Het eerste argument dat door Koudijs naar voren is gebracht, is, zoals gezegd, de aansluiting van de objectieve benadering bij het doel van de heffing. Het doel is om iedere onderneming ongeacht de rechtsvorm gelijk te behandelen. Dit wordt mijns inziens inderdaad bereikt door een heffingssysteem waarbij zelfstandig wordt geheven over de behaalde winst. Indien zulks ook voor de particuliere ondernemers de bedoeling is, strookt daarmee niet het vasthouden aan een subjectieve benadering. In dat geval zal namelijk een

217 Vergelijk o.a. J.E.A.M. van Dijk, *Belastingheffing van ondernemingen ongeacht de rechtsvorm*, Belastingconsulentendag 1984, nr. 29, FED b.v., Deventer 1984 en Rijkers in Raad voor het Midden en Kleinbedrijf, *Advies inzake een ondernemingswinstbelasting*, nr. 6, 's-Gravenhage 1995.

218 Y. Koudijs, *Ondernemingswinstbelasting, een rechtsvormneutrale belastingheffing naar de winst uit onderneming*, proefschrift d.d. 30 november 1993, UVA, Amsterdam 1993, p. 132 tot en met 133.

219 In gelijke zin ook Van Kempen die in haar proefschrift uitgaat van een zekere verzelfstandiging van de onderneming ten opzichte van de achterliggende natuurlijke personen. M.L.M van Kempen, *Rechtspersoonlijkheid en de belastingplicht van vennootschappen*, proefschrift d.d. 24 september 1999, W.E.J Tjeenk Willink, Deventer 1999.

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

221 In dit onderzoek komen dergelijke vragen aan de orde in de volgende onderdelen van dit hoofdstuk. De positie van de commandiet komt aan de orde in onderdeel 7.5.1.

222 Stevens heeft in zijn bespreking nog meer vragen aan de orde gesteld met betrekking tot het door Koudijs verdedigde ontwerp van een rechtsvormneutrale winstbelasting. In deze paragraaf wordt nader ingegaan op de objectivering van het belastingsubject voor de OWB en derhalve tevens op een aantal door Stevens naar voren gebrachte vragen. Echter, in de navolgende hoofdstukken zal mijn ontwerp voor een OWB-stelsel nader worden uitgewerkt. Bij deze uitwerking wordt tevens rekening gehouden met de overige door Stevens opgeworpen bezwaren. Zie voor de criteria met betrekking tot de objectieve onderneming onderdeel 7.2.1 en 7.2.2, voor het ondernemingsbegrip in verhouding tot het concernbegrip onder meer onderdeel 8.2.5 en 8.2.6, voor de commanditaire entiteiten onderdeel 7.5.1 en voor het buitenvennootschappelijke ondernemingsvermogen onderdeel 7.2.4.

ongelijke behandeling tussen een onderneming gedreven in de rechtsvorm van een lichaam v.s. een particuliere ondernemer blijven bestaan. Een voorbeeld van een dergelijk verschil dat dan blijft voortbestaan, is de afhankelijkheid van de (heffing van) winstbelasting van het leven van het belastingsubject. Op het moment dat een particuliere ondernemer bijvoorbeeld komt te overlijden, zal er afgerekend moeten worden over de alsdan (fictief) gerealiseerde stakingswinst. Een rechtspersoon heeft daarentegen het 'eeuwige' leven. Bij het overlijden van de achterliggende natuurlijke persoon zal er niet afgerekend moeten worden over de alsdan gerealiseerde stakingswinst.²²³ De subjectieve benadering levert op dit punt dus toch een verschil op in belastingheffing tussen ondernemingen afhankelijk van de rechtsvorm. In hoofdstuk 4 werd aangegeven dat juist een dergelijk gebrek aan rechtsvormneutraliteit mijns inziens opgelost dient te worden, omdat dit leidt tot een aantal ongewenste maatschappelijke gevolgen. Kortom, het doel van de OWB wordt bij een subjectieve benadering niet volledig gerealiseerd, aangezien bepaalde ongelijkheden tussen rechtspersonen en particuliere ondernemingen blijven bestaan.

Als tweede argument noemt Koudijs de overeenstemming met de maatschappelijke zelfstandigingstrend van de onderneming. Deze trend is sindsdien alleen maar sterker geworden. Bijvoorbeeld gelet op de invoering van de rechtspersoonlijkheidsoptie voor samenwerkingsverbanden.²²⁴

Naast de door Koudijs naar voren gebrachte argumenten kunnen mijns inziens de volgende aanvullende argumenten worden genoemd. Ten eerste sluit een objectieve benadering aan bij de grondslag en rechtvaardiging van een rechtsvormneutraal winstbelastingstelsel als de onderhavige OWB. Eerder al is door mij verdedigd dat de belastingheffing over het voordeel 'winst', plaats dient te vinden op het niveau van de onderneming en niet bij de achterliggende personen.²²⁵ Voor deze stelling heb ik een aantal argumenten aangevoerd die mijns inziens ook de objectieve benadering van het belastingsubject kunnen rechtvaardigen.

Een tweede argument betreft de bijzondere functie die winst binnen de onderneming vervult en die mijns inziens fiscaal gehonoreerd dient te worden. De OWB beoogt bij de bijzondere functie aan te sluiten door een zelfstandige winstbelasting te heffen bij de entiteit die profijt heeft van deze bijzondere functie, te weten de onderneming.

Ten derde is de stap naar een geobjectiveerd belastingsubject niet zo groot als het lijkt. In het huidige stelsel van winstbelasting wordt namelijk al op diverse plaatsen een bepaalde mate van objectiviteit doorgevoerd. Zo wordt bijvoorbeeld de investeringsaftrek bij een samenwerkingsverband berekend uitgaande van het gehele samenwerkingsverband (i.e. de objectieve onderneming) en niet per afzonderlijke subjectieve onderneming van de samenwerkende participanten.²²⁶ Eveneens kan de omzetbelasting worden genoemd waar de objectieve benadering thans al uitgangspunt is. Op dit punt is al de nodige ervaring opgedaan.

Het vierde en laatste argument betreft de eenvoud die met de objectieve benadering mijns inziens wordt gerealiseerd. Bijvoorbeeld de eenvoud bij de overdracht van een (materiële) onderneming. Een overdracht van de onderneming zal voor de heffing van OWB geen gevolgen hebben aangezien er geen wijziging optreedt in het belastingsubject.

De objectieve benadering van het belastingsubject kent niet alleen voordelen maar ook nadelen.

223 Wel zal afgerekend dienen te worden voor de secundaire heffing.

224 Bij de Tweede Kamer is het wetsvoorstel 'vaststelling van titel 7.13 (vennootschap) van het Burgerlijke Wetboek' ingediend. Dit wetsvoorstel bevat de mogelijkheid voor samenwerkingsverbanden om te opteren voor rechtspersoonlijkheid. Maatschappen zijn van deze keuzemogelijkheid uitdrukkelijk uitgesloten. Kamerstukken II, 2002-2003, 28 746.

225 Zie onderdeel 2.3.3.

226 Art. 3.41, lid 3, Wet IB 2001. Deze objectieve benadering vormt een wijziging ten opzichte van het regime van art. 11 Wet IB 1964. Tweede NvW, Kamerstukken II, 1999-2000, 26 727, nr. 19, p. 30.

Een eerste nadeel is de onduidelijkheid op welke wijze een BV of NV met meerdere objectieve ondernemingen in de heffing dient te worden betrokken. Er komen dan bijvoorbeeld nadelen op, zoals de onmogelijkheid om fiscaal geruisloos vermogensbestanddelen over te dragen tussen twee (objectieve) ondernemingen van een en dezelfde (rechts)persoon. Zoals uit de navolgende uitwerking zal blijken, is er een oplossing denkbaar die aan dit bezwaar naar mijn mening tegemoetkomt. In de korte schets, die in hoofdstuk 5 werd gegeven, is de oplossing door mij aangemerkt als de horizontale fiscale eenheid.

Een tweede nadeel is het risico van oneindig uitstel van winstuitkering. Dit tweede bezwaar kan echter wel worden gerelativeerd. Onder het huidige winstbelastingstelsel bestaat namelijk ook al de mogelijkheid van uitstel van winstneming/onttrekking. Bijvoorbeeld met betrekking tot de stille reserves die schuilgaan in de bedrijfsmiddelen. Immers, zolang de onderneming de reserves niet realiseert, zal geen sprake zijn van belastingheffing. Ook kan een herinvesteringsreserve bij een eventuele realisatie voor uitstel van belastingheffing zorgen. Tot slot kan de mogelijkheid van uitstel genoemd worden die thans mogelijk is voor rechtspersonen en aanmerkelijkbelanghouders die door middel van het uitstellen van winstuitkeringen de belastingheffing bij de aanmerkelijkbelanghouders kunnen uitstellen.

Dientengevolge speelt het tweede bezwaar met name in de situatie dat een particuliere onderneming winst realiseert. Onder het huidige recht wordt dan direct inkomstenbelasting geheven over deze winst. Een objectieve benadering van het belastingsubject voor de OWB heeft tot gevolg dat deze winst alleen met OWB wordt getroffen zolang de winst niet ter beschikking wordt gesteld van de achterliggende participanten. Dan is echter wel de bestaande ongelijkheid opgeheven tussen rechtsvormen die wel de mogelijkheid geven tot winstuitstel en die rechtsvormen die dat niet kunnen bewerkstelligen.

Het risico van oneindig winstuitstel en daarmee oneindig uitstel van belastingheffing voor de fiscus, speelt dus met name bij de particuliere ondernemingen. Mijns inziens dient dit bezwaar echter niet overschat te worden. Door het kiezen van een juiste tariefstelling voor zowel de OWB als de secundaire heffing en de heffing in box 3, kan namelijk een prikkel worden gecreëerd om de winst wel ten goede te laten komen aan de achterliggende participanten. Na een (belaste) uitkering zal deze winst namelijk in box 3 renderen. Afhankelijk van de tariefstelling kan dit renderen in box 3 lucratiever zijn dan renderen in de onderneming tegen de OWB en de meegroeivende latente claim van de secundaire heffing samen. Indien dit het geval is, zal de achterliggende ondernemer logischerwijs besluiten tot uitkering.

Als derde bezwaar geldt de verdamping van de compensabele verliezen op het moment dat de objectieve onderneming wordt geliquideerd. Ook dit probleem kan evenwel genuanceerd worden indien een en ander wordt beoordeeld in samenhang met de basisgedachte van het door mij voorgestelde winstbelastingstelsel, waarbij de opbrengstgenererende entiteit als uitgangspunt (behoort te) wordt(en) genomen.²²⁷ Zolang de onderneming bestaat, wordt zij belast en heeft zij recht op verliescompensatie. Op het moment dat de onderneming er niet meer is, is er geen opbrengstgenererende entiteit meer en is er dus geen reden meer tot belastingheffing, maar evenmin een reden voor het handhaven van de mogelijkheid tot verliesverrekening. Op het moment dat het lichaam, dan wel de natuurlijke persoon die de onderneming uitoefende weer een nieuwe onderneming start, betreft het een nieuwe entiteit en dus een nieuw belastingsubject voor de OWB die op geen enkele wijze verband houdt met de oude gestaakte onderneming.

De verdamping van compensabele verliezen past dus wel in de grondgedachte van een zelfstandige belastingheffing van ondernemingen, maar kan in de praktijk toch als nadelig worden ervaren. Indien dit inderdaad het geval is, is het echter wel mogelijk om dit nadeel op te heffen door een fiscale faciliteit in de OWB op te nemen. In het onderdeel 'verliesverrekening' van het volgende hoofdstuk zal hierop nader worden ingegaan. Op deze plaats is voldoende om te constateren dat een dergelijke faciliteit het tegenargument

227 Vergelijk de argumenten opgesomd in par. 2.3 die pleiten vóór een zelfstandige belastingheffing van de onderneming.

van verliesverdamping verbonden aan de objectivering van het belastingsubject van de OWB, afzwakt.

Een vierde nadeel van de objectivering van het belastingsubject voor de OWB betreft de problematiek van het uitbreiden van de onderneming dan wel het opstarten van nieuwe activiteiten door een ondernemer. Uitbreiding van de onderneming zal geen gevolgen hebben voor het belastingsubject van de OWB. Het opstarten van nieuwe activiteiten daarentegen wel. Ontstaat er door het opstarten van nieuwe activiteiten een nieuwe onderneming, dan ontstaat er in beginsel tevens een nieuw belastingsubject voor de OWB. Het bepalen van de grens tussen uitbreiding van een bestaande onderneming dan wel de start van een nieuwe onderneming, is een (materiële) toets, die niet altijd eenvoudig is. Belangrijke factor bij deze toetsing is de aard van de onderneming²²⁸, waarbij de volgende regel als uitgangspunt kan gelden. Nieuwe activiteiten, die op enigerlei wijze verband houden met bestaande activiteiten en deze bestaande activiteiten ondersteunen c.q. aanvullen²²⁹, duiden op een uitbreiding van de bestaande onderneming. Staan de opgestarte activiteiten niet of nauwelijks in verband met de activiteiten van de bestaande onderneming, dan duidt dit op de start van een nieuwe onderneming en dus een nieuw belastingsubject voor de OWB.

Volgende vraag is dan, indien geconstateerd is dat er twee of meer objectieve ondernemingen worden gedreven door dezelfde persoon(en), of deze kunnen worden samengevoegd tot één belastingsubject of dat zij als afzonderlijke belastingsubjecten voor de OWB blijven fungeren. In onderdeel 7.2.6 zal aan de beantwoording van deze vraag aandacht worden besteed.

De voorstaande voordelen afwegend tegen de nadelen, stel ik mij op het standpunt dat de nadelen van een geobjectiveerd ondernemingsbegrip de daaraan verbonden voordelen niet overtreffen. De voordelen zijn veelal meer principiële aspecten, terwijl de nadelen meer praktisch van aard zijn en daardoor (in de meeste gevallen) door middel van nadere regelgeving in de uitvoering van de OWB kunnen worden weggenomen. Dientengevolge heeft de objectieve benadering van het belastingsubject mijn voorkeur. De volgende vraag is dan wanneer er precies sprake is van een objectieve onderneming in de zin van de OWB.

228 Het onderscheid is onder meer van belang voor de toepassing van bepaalde fiscale faciliteiten. Bijvoorbeeld de herinvesteringsreserve van art. 3.54 Wet IB 2001. Indien een vermogensbestanddeel dat betrekking had op de 'bestaande' activiteiten wordt verkocht, kan voor de eventueel behaalde boekwinst een herinvesteringsreserve worden gevormd. In het geval dat de nieuwe activiteiten een uitbreiding van de bestaande activiteiten vormen, zal deze herinvesteringsreserve aangewend kunnen worden ten gunste van investeringen die met deze uitbreidende activiteiten samenhangen. In het geval de activiteiten evenwel een nieuwe onderneming vormen, zal een dergelijke aanwending niet mogelijk zijn. Er bestaan twee objectieve ondernemingen naast elkaar en aanwending van een herinvesteringsreserve tussen twee objectieve ondernemingen is gelijk als onder de huidige Wet IB 2001 niet toegestaan. Zie S.J. Verver; 'Toepassing van de herinvesteringsreserve over het stakingstijdstip heen'; *FED* 2002/ 2909, nr. 220.

229 Een bakkerswinkel gaat bijvoorbeeld een tearoom beginnen waarin dezelfde taartjes verkocht worden of een strandtent in Zandvoort opent een tweede filiaal in Bloemendaal.

7.2.2 De kwalificatiecriteria voor de onderneming als belastingsubject voor de OWB

In lijn met de heersende gedachte²³⁰, zal de invulling van het ondernemingsbegrip aan de rechter worden overgelaten.²³¹ Belangrijke reden voor deze keuze zijn de aansluiting bij de dynamiek van de economie evenals het belang van het behouden van de inmiddels gewezen rechtspraak omtrent het ondernemingsbegrip.

In het OWB-stelsel zal dus ook materieel worden getoetst of sprake is van een onderneming, dat wil zeggen dat op grond van de concrete feiten beoordeeld zal worden of er sprake is van een duurzame organisatie van arbeid en kapitaal gericht op het behalen van winst door deelname aan het economische verkeer.

Om de concurrentieverhoudingen niet te verstoren, wordt in de OWB een bepaling opgenomen die overeenkomt met het huidige art. 4 Wet VPB 1969. Onder het drijven van een onderneming in de zin van de OWB wordt dan naast het daadwerkelijk drijven van een materiële onderneming ook verstaan het verrichten van werkzaamheden die als concurrerend kwalificeren met ondernemingen van andere belastingsubjecten van de OWB. Dit impliceert dat bijvoorbeeld een onderneming niet alleen aanwezig wordt geacht indien de entiteit met haar activiteiten concurreert met ondernemingen van rechtspersonen, maar ook ingeval zij concurreert met de activiteiten van een door een particulier gedreven onderneming.²³² Met een bepaling als het huidige art. 4 Wet VPB 1969 wordt bereikt dat ondernemingen zonder een winststreven maar die wel feitelijk in concurrentie treden, toch geacht worden een onderneming te drijven en als zodanig in de heffing van de OWB betrokken zullen worden. Dit komt een concurrentieneutraal (winst)belastingstelsel ten goede.

Overigens zal de gelijkschakeling van het zelfstandige beroep met een onderneming zoals onder de huidige inkomstenbelasting rechtens is, onder de OWB worden gecontinueerd.

Het voorstel is om deze objectieve benadering voor iedere onderneming te volgen ongeacht de rechtsvorm. Als uitgangspunt geldt dat de onderneming het belastingsubject is van de OWB, ongeacht de rechtsvorm. Het uitgangspunt geldt dus ook voor eenmanszaken en personenvennootschappen.

Heithuis, die eveneens voorstander is van een objectieve benadering van het belastingsubject, stelde voor om de objectivering niet zo ver te laten doorvoeren en in zoverre een verschil te laten bestaan tussen eenmansondernemingen en personenvennootschappen.²³³

Hij stelt voor om in het geval van personenvennootschappen (VOF, CV maar ook BV en NV) de vennootschap als zodanig belastingplichtig te maken en in het geval van de eenmansonderneming de natuurlijk persoon subjectief belastingplichtig te maken indien en voor zover deze een onderneming drijft. Met betrekking tot dit laatste trekt hij een parallel met de huidige regeling in art. 2, lid 1, sub d, Wet VPB 1969 voor stichtingen en verenig-

230 Vergelijk onder andere hetgeen omtrent het ondernemingsbegrip is opgemerkt tijdens de parlementaire behandeling van de Wet IB 2001. In de memorie van toelichting (Kamerstukken II, 1998-1999, 26 727, nr. 3, p. 93) wordt bijvoorbeeld opgemerkt: 'In het wetsvoorstel is, evenmin als in de Wet op de inkomstenbelasting 1964, een omschrijving van het begrip "onderneming" opgenomen. In de jurisprudentie is voor de uitleg van dit begrip aansluiting gezocht bij de in de bedrijfs-economie gebruikelijke omschrijving dat een onderneming een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid is waarmee wordt beoogd door deelneming aan het maatschappelijke productieproces winst te behalen. Wij hebben ons bij de voorbereiding van het wetsvoorstel afgevraagd of het zinvol zou zijn een omschrijving van het begrip onderneming in dit wetsvoorstel op te nemen, maar wij hebben daar uiteindelijk vanaf gezien. (...) Wij geven er daarom vooralsnog de voorkeur aan de afbakening van het begrip onderneming primair aan de jurisprudentie over te laten'.

231 Het overnemen van dit standpunt is al genoemd als een van de uitgangspunten die aan deze uitwerking ten grondslag ligt. Zie par. 5.2.

232 Ook Koudijs ging uit van een dergelijke aansluiting bij art. 4 wet VPB 1969.

233 E.J.W. Heithuis, *Zonder aanzien des (rechts)persoons, de wet VPB 2007, De ondernemingswinstbelasting van de 21^e eeuw*, inaugurele rede Erasmus Universiteit Rotterdam, Kluwer, Deventer 2005, p. 24-26.

gingen. Een van zijn argumenten is dat hij in zoverre geen gelijkheid tussen eenmansondernemers en BV's en NV's nastreeft dat de eenmansondernemer en zijn onderneming in fiscale zin zodanig verzelfstandigd zijn dat zij in fiscale zin overeenkomsten met elkaar kunnen aangaan.

In mijn uitwerking van het OWB-stelsel wil ik verder gaan en stel voor om niet de rechtspersoon of de achterliggende natuurlijk persoon als belastingsubject voor de OWB aan te merken, maar de onderneming zelf.

Bij een dergelijke verregaande objectivering speelt nog wel het probleem van de praktische uitvoerbaarheid van deze objectieve benadering. Anders gezegd kunnen vraagstukken als: ten name van wie wordt het aanslagbiljet gesteld en wie is er aansprakelijk op het moment dat een OWB-schuld niet wordt voldaan, worden opgelost of zijn de praktische problemen zodanig bezwarend dat objectivering van het belastingsubject dient te worden verhinderd?

Voor het oplossen van dergelijke vraagstukken kan mijns inziens een parallel worden getrokken met de BTW. Immers, voor die belasting is al ervaring opgedaan met de objectivering van het belastingsubject. In de BTW kwalificeert de entiteit die de onderneming drijft als BTW-plichtige. Dit volgt onder meer uit art. 7 Wet OB waarin het begrip ondernemer wordt omschreven en waartoe 'een ieder' wordt gerekend die een bedrijf zelfstandig uitoefent. Onder 'een ieder' wordt bij een samenwerkingsverband zonder rechtspersoonlijkheid, de entiteit zelf gevat en niet de participanten afzonderlijk. Dit is een andere benadering dan de fiscale transparantie die voor samenwerkingsverbanden in bijvoorbeeld de inkomstenbelasting, wordt toegepast.

In de BTW is dus een zekere mate van objectivering doorgevoerd met betrekking tot het belastingsubject. Een praktische vraag als de tenaamstelling van het aanslagbiljet, wordt in de BTW opgelost door het aanslagbiljet te stellen ten name van de onderneming die door het samenwerkingsverband wordt gedreven. Naar ik begrijp heeft een dergelijke tenaamstelling in de BTW tot op heden nauwelijks tot problemen geleid.

Gelet op het ontbreken van praktische problemen stel ik voor om ook de OWB-aanslag op naam van de onderneming te zetten. De voldoening van deze aanslag is vervolgens de verantwoordelijkheid van de achterliggende personen in hun functie van vertegenwoordiger van die onderneming.

Een andere praktische vraag betreft de aansprakelijkheid voor de aanslag (*i.e.* wie is er aansprakelijk voor de OWB-schuld indien de onderneming deze niet voldoet?). De aansprakelijkheid voor BTW-schulden wordt onder meer geregeld door art. 33 en 36 IW 990. Op grond van deze bepalingen zijn bestuurders van een lichaam of een samenwerkingsverband hoofdelijk aansprakelijk voor onder meer de omzetbelastingsschuld van de onderneming.

Ik stel voor om in het OWB-stelsel een soortgelijke bepaling op te nemen voor wat betreft de verschuldigde OWB. Gelet op het uitgangspunt dat de objectivering ook geldt voor de eenmanszaak, zal hiervoor eenzelfde aansprakelijkheidsbepaling dienen te worden opgenomen. Voor zover ik thans kan overzien, hebben de bestaande aansprakelijkheidsbepalingen in de praktijk niet geleid tot onoverkomelijke uitvoeringsproblemen. Dientengevolge kan worden betoogd dat zulks evenmin het geval zal zijn bij invoering van een geobjectiveerd belastingsubject voor de OWB, zoals in het onderhavige stelsel wordt voorgesteld.

Tot slot nog het volgende. De objectivering van het belastingsubject kan leiden tot diverse variaties op het aansprakelijkheidsvraagstuk, bijvoorbeeld de vraag bij wie de aansprakelijkheid rust nadat de onderneming is overgedragen.²³⁴ Gelijk als vorenstaande hoofdregel, ben ik van mening dat al deze problemen door middel van nadere wetgeving in de vorm van aansprakelijkheidsbepalingen kunnen worden opgelost.

Illustratief in dit verband is ook de belastingplicht van overheidsbedrijven waar een soortgelijke problematiek speelt. Op grond van art. 2, lid 3, Wet VPB 1969 is een publiekrecht-

234 In eerste instantie zal dit de onderneming zelf zijn, maar indien deze in gebreke blijft, zal er zonder nadere regelgeving moeilijk tot het aanspreken van een ander kunnen worden gekomen.

telijk rechtspersoon VPB-plichtig indien zij een onderneming drijft. Uit de tekst van de wet blijkt dat niet het publiekrechtelijke lichaam zelf de belastingplichtige is, maar het bedrijf. Ook hier wordt de aanslag op naam van de onderneming gesteld wat in de praktijk, voor zover ik kan overzien, niet tot onoverkomelijke problemen leidt.

Tot slot merk ik nog het volgende op. In de onderhavige uitwerking streef ik naar volledige rechtsvormneutraliteit. In die gedachte ben ik van mening dat een eenmansondernemer in fiscale zin overeenkomsten met zijn onderneming dient te kunnen aangaan. Dit zal in hoofdstuk 7 nog nader worden uitgewerkt. Door de onderneming als belastingsubject aan te merken, ook in het geval van een eenmanszaak, wordt in fiscalibus een zelfstandigheid gecreëerd die het aangaan van dergelijke overeenkomsten mogelijk maakt.

7.2.3 Samenvatting

Bij de invulling van het belastingsubject van de OWB, is de onderneming als opbrengstgenererende entiteit als uitgangspunt genomen. Onder onderneming wordt verstaan de duurzame organisatie van arbeid en kapitaal gericht op het behalen van winst door deelname aan het economische verkeer. De aanwezigheid van een dergelijke onderneming wordt vastgesteld aan de hand van de feiten.

Wanneer tot de aanwezigheid van een onderneming is geconcludeerd, zal deze onderneming *zelf* het belastingsubject zijn voor de OWB. In de onderhavige uitwerking is ervoor gekozen om de bestaande subjectieve benadering te wijzigen in een objectieve benadering en dit geheel te volgen, ook voor de eenmanszaak. Dientengevolge wordt bij de heffing van OWB geen aandacht besteed aan het achterliggende lichaam of natuurlijke persoon die deze onderneming drijft. Hiermee wordt rechtsvormneutraliteit in de winstbelasting bereikt. Dit is een aanzienlijke wijziging in vergelijking met hetgeen thans rechtens is. Als praktische uitvoering is de volgende uitwerking voorgesteld.

Het OWB-aanslagbiljet zal op naam van de onderneming, zoals deze entiteit in de maatschappij als zelfstandige naar buiten toe treedt, worden gezet. Voor de mogelijke problemen die rijzen voor wat betreft de aansprakelijkheid voor OWB-schulden, zullen (wettelijke) oplossingen kunnen worden geformuleerd. Als basis voor deze oplossing wordt een parallel getrokken met de aansprakelijkheidsregelingen zoals die thans gelden voor de BTW.²³⁵ Gelet op de ervaringen die reeds zijn opgedaan met de BTW, kan worden betoogd dat er op dit punt geen praktische problemen zullen ontstaan die aan objectivering van het OWB-belastingsubject in de weg staan.

Aan de invulling van het belastingsubject, zoals in de OWB uitwerking wordt voorgestaan, is een aantal bijzondere gevolgen verbonden, die hierna zullen worden besproken.

7.2.4 Een rechtspersoon zonder materiële onderneming

Gevolg van het aansluiten bij de materiële onderneming als belastingsubject voor de OWB is, dat in het geval een rechtspersoon geen materiële onderneming drijft maar zich slechts bezighoudt met beleggen, er geen belastingsubject voor de OWB is en er dus geen winstbelasting geheven zal worden.

235 Zie onder meer art. 36 e.v. IW 1990.

Het niet heffen van OWB lijkt in deze situatie tot een bevoordeling van de achterliggende participanten te leiden en mogelijk zelfs tot belastingvrijdom. Wanneer participanten in een dergelijke rechtspersoon als belastingplichtigen voor de secundaire heffing kwalificeren, zouden zij immers slechts het tarief van deze secundaire heffing verschuldigd zijn met betrekking tot de voordelen uit hun participatie, terwijl de voordruk van de OWB ontbreekt. Immers, bij de vaststelling van de hoogte van het tarief van de secundaire heffing is rekening gehouden met de voordruk van de eerder geheven OWB. Wanneer deze voordruk ontbreekt, als gevolg van het ontbreken van een belastingsubject voor de OWB, vervalt de grondslag onder deze secundaire heffing en de hoogte van het tarief.²³⁶ Met deze mogelijke bevoordeling is in de onderhavige uitwerking rekening gehouden door in dergelijke gevallen – waarbij een belastingsubject voor de OWB ontbreekt – te bepalen dat evenmin sprake is van een belastingsubject voor de secundaire heffing. Dientengevolge wordt geheel niet toegekomen aan een heffing op basis van deze indirecte imputatiesystematiek waarbij de tarieven van beide heffingen op elkaar zijn afgestemd.

Zoals in de navolgende paragraaf nader uiteen zal worden gezet, is een eerste vereiste voor de kwalificatie als belastingplichtige voor de secundaire heffing, dat de entiteit waarin geparticipeerd wordt, een materiële onderneming drijft. Ontbreekt een objectieve onderneming dan zal de participatie tot de grondslag van box 3 worden gerekend en als zodanig worden belast. Er is dan per saldo geen verschil in fiscale behandeling in vergelijking met een natuurlijk persoon die rechtstreeks beleggingen houdt en daarvoor in de heffing van box 3 betrokken wordt.

Deze uitwerking komt overeen met de gedachte achter de huidige regeling van de beleggingsinstelling in de zin van art. 28 Wet VPB 1969. Een beleggingsinstelling in de zin van deze regeling, is een vennootschap met een bijzonder karakter, die onderworpen is aan bijzonder fiscaal regime. In feite vormt de vennootschap (niet meer dan) een intermediair tussen de beleggingen en zijn aandeelhouder. Om die reden en mits aan alle daartoe gestelde voorwaarden is voldaan, zal de beleggingsinstelling onderworpen zijn aan een 0%-VPB-tarief. Op deze wijze wordt het gezamenlijk beleggen niet benadeeld ten opzichte van het beleggen door een zelfstandige particuliere belegger.

De vorenstaande behandeling gaat ervan uit dat de achterliggende participanten eveneens in Nederland zijn gevestigd. Het is evenwel denkbaar dat zij in het buitenland woonachtig zijn hetgeen de fiscale behandeling doet wijzigen. Op grond van de afwezigheid van een materiële onderneming zullen deze buitenlandse participanten niet als winstgenieter in de zin van de secundaire heffing kwalificeren maar hun participatie tot de grondslag van box 3 dienen te rekenen. Echter, voor box 3 geldt dat buitenlandse belastingplichtigen met betrekking tot aandelen in de winst van een onderneming alleen dan in de Nederlandse heffing worden betrokken indien dit niet voortkomt uit effectenbezit of dienstbetrekking.²³⁷ Gevolg geen heffing van inkomstenbelasting dus. Echter, wel is het mogelijk dat de Nederlandse fiscus in dit geval dividendbelasting heft. Dit zou evenwel niet anders zijn indien zij de beleggingen rechtstreeks zouden aanhouden.

7.2.5 Voortzetting art. 2, lid 5, Wet VPB 1969?

Met de vorenstaande problematiek – geen OWB-plicht indien een materiële onderneming ontbreekt – houdt verband de vraag of de huidige fictie van art. 2, lid 5, Wet VPB 1969 gecontinueerd dient te worden. Bij het beantwoorden van deze vragen strijden twee van de eerder geponeerde uitgangspunten om voorrang. Enerzijds de beoogde eenvoudswinst en anderzijds de beoogde rechtsvormneutraliteit. Zoals in het navolgende zal blijken, acht

236 Of er sprake is van een bevoordeling dan wel een benadeling is afhankelijk van het werkelijke rendement dat op de belegging wordt behaald. Wordt de belastingplichtige namelijk aan de secundaire heffing onderworpen dan zal hij 30% moeten afrekenen over zijn werkelijke inkomsten, wordt hij daarentegen in box 3 belast dan zal hij jaarlijks 30% dienen af te rekenen over het forfaitair berekende rendement ter grootte van 4% over de gemiddelde waarde in het economische verkeer van zijn belegging.

237 Zie art. 7.7, lid 2, sub c, Wet IB 2001.

ik de eenvoudswinst doorslaggevend. Dientengevolge stel ik voor om in de onderhavige OWB een bepaling als art. 2, lid 5, Wet VPB 1969 te continueren, zij het met aanpassing van de reikwijdte. De huidige ruime reikwijdte (ook een onderneming veronderstellen indien er geen materiële onderneming bestaat) is namelijk strijdig met het objectieve ondernemingsbegrip en de rechtsvormneutraliteit, die aan de onderhavige uitwerking ten grondslag liggen en dient wel te worden ingeperkt.

Met Verburg ben ik van mening dat de fiscale autonomie hier namelijk niet al te veel mag worden opgerekt.²³⁸ De fictie kan, zoals eerder al gesteld, niet bewerkstelligen dat bij het ontbreken van een materiële onderneming, de rechtspersoon fiscaal gezien toch een onderneming drijft en dus een belastingsubject voor de OWB is. Het staken van een materiële onderneming heeft derhalve tot gevolg dat art. 2, lid 5, Wet VPB 1969 niet meer werkt.²³⁹

Voorgesteld wordt derhalve om de fictie van art. 2, lid 5, Wet VPB 1969 over te nemen, doch zoals gezegd met een beperking van de reikwijdte. De wijziging zit hierin dat pas wordt toegekomen aan toepassing van de fictie van art. 2, lid 5, Wet VPB 1969 indien sprake is van een materiële onderneming (*i.e.* een duurzame organisatie van arbeid en kapitaal gericht op het behalen van winst in het economische verkeer) en dus van een belastingsubject voor de OWB. Vervolgens geldt dat, indien dit belastingsubject door een rechtspersoon wordt gedreven als genoemd in art. 2, lid 1, sub a, b en c, Wet VPB 1969, de fictie van art. 2, lid 5, zal werken en al het vermogen en alle activiteiten van deze rechtspersoon als ondernemingsvermogen en als ondernemingsactiviteiten zullen kwalificeren. Concreet betekent het voortzetten van deze fictie voor een aantal rechtspersonen dat, indien deze rechtspersoon naast ondernemingsactiviteiten ook beleggingsactiviteiten verricht, het rendement op deze beleggingen tot de winst wordt gerekend. Voor andere rechtspersonen dan de rechtspersonen waarvoor de fictie geldt, zal het rendement dat wordt behaald met de beleggingsactiviteiten echter niet tot de winst worden gerekend. Hier blijft in theorie sprake van een ongelijkheid afhankelijk van de rechtsvorm. Op dit punt dient het streven naar eenvoud mijns inziens de doorslag te geven. Een oplossing die alle ondernemingen op dit punt gelijk zou behandelen afhankelijk van de rechtsvorm, zal leiden tot ingewikkelde regelgeving. Hetgeen mijns inziens ongewenst is.

238 J. Verburg, *Vennootschapsbelasting*, Fiscale hand- en studieboeken, Kluwer, Deventer 2000, hoofdstuk 5.

239 Zie ook Van Kempen die vanuit praktische overwegingen voorstelt om in haar ontwerp voor een winstbelasting een fictie als art. 2, lid 5, Wet VPB 1969 voor rechtspersonen te continueren. M. M.L.M van Kempen, *Rechtspersoonlijkheid en de belastingplicht van vennootschappen*, proefschrift d.d. 24 september 1999, W.E.J. Tjeenk Willink, Deventer 1999, p. 179-180.

Daar komt bij dat het de vraag is of deze situatie in de praktijk vaak voorkomt en of dit dus leidt tot een niet-rechtsvormneutrale behandeling die zijn uitwerking heeft op het gedrag van belastingplichtigen bijvoorbeeld bij het uitbrengen van de rechtsvormkeuze. Uit jurisprudentie van de Hoge Raad volgt dat in de praktijk steeds vaker wordt aangenomen dat het rendement dat door beperkt belastingplichtigen wordt behaald met beleggingen tot de winst van de onderneming wordt gerekend.²⁴⁰ Deze lijn volgend, kan mijns inziens de voorzichtige conclusie worden getrokken dat het eindresultaat bij beperkt OWB-plichtige rechtspersonen voor wat betreft het rendement op beleggingsopbrengsten in de meeste gevallen gelijk zal zijn aan het eindresultaat van de onbeperkt OWB-belastingplichtige waarvoor de fictie van art. 2, lid 5, Wet VPB 1969 blijft gelden. Immers, in beide gevallen wordt het beleggingsrendement tot de winst gerekend, bij de ene groep rechtspersonen door de wettelijke fictie en bij de andere groep op grond van de jurisprudentie en de regels die daarin ontwikkeld zijn.²⁴¹

Wel dient te worden opgemerkt dat er gevallen zullen blijven bestaan waarbij de beperkt OWB-belastingplichtige beleggingsrendement behalen dat niet tot de winst wordt gerekend en derhalve onbelast blijft voor de OWB. Zoals eerder al opgemerkt is hier de eenvoudswinst doorslaggevend om art. 2, lid 5, Wet VPB 1969 te continueren en zal deze eenvoud het vorenstaande gevolg rechtvaardigen.

Hetzelfde speelt deels bij de particuliere ondernemingen. Een particuliere ondernemer beschikt, zonder nadere regelgeving, niet over de mogelijkheid om zijn privébeleggingen over te brengen naar de onderneming om ze vervolgens te laten renderen tegen het OWB-tarief. Deze onderneming valt immers buiten de reikwijdte van art. 2, lid 5, Wet VPB 1969. Hetzelfde geldt voor de huidige beperkt belastingplichtige lichamen.

Ook dit gevolg wordt door mij geaccepteerd. Met de bepaling wordt namelijk aanzienlijke eenvoudswinst behaald aan de zijde van de rechtspersonen. Daar komt bij dat het naar mijn mening verdedigbaar is dat deze ongelijkheid in de praktijk niet veel tot uiting zal komen ervan uitgaande dat box 3 als een gunstig fiscaal regime wordt ervaren. Tot slot merk ik op dat indien in de praktijk zou blijken dat deze ongelijkheid toch van groter belang is en tot taxplanning leidt het mogelijk is om nadere regelgeving te ontwerpen. Gedacht kan dan worden aan een regeling waarbij privébeleggingen via een wettelijke fictie als keuzevermogen worden aangemerkt. De natuurlijk persoon met een particuliere onderneming krijgt dan eveneens de keuze om zijn beleggingen in privé te laten renderen of binnen de onderneming.

Samenvattend kan het volgende beeld worden geschetst met betrekking tot de fictie van art. 2, lid 5, Wet VPB 1969. Voor de toepassing van de OWB wordt eerst bepaald of sprake is van een objectieve onderneming. Zo nee, dan ontbreekt een OWB-belastingsobject en ontbreekt een OWB-plicht. De eventuele participaties zullen bij de natuurlijk persoon worden belast in box 3.

Is er wel sprake van een objectieve onderneming dan is tevens sprake van een belastingobject voor de OWB. Vervolgens zal worden beoordeeld of dit belastingobject wordt gedreven door een rechtspersoon als genoemd in het huidige art. 2, lid 1, sub a, b en c, Wet VPB 1969. Zo ja, dan worden op grond van een fictiebepaling alle activiteiten en opbrengsten van deze rechtspersoon toegerekend aan het OWB-belastingsobject. Dus ook de eventuele beleggingsopbrengsten.

240 HR 28 oktober 2005, nr. 41.071, *NTRF* 2005/1488, *BNB* 2006/80.

241 Vgl. HR 23 april 2004, *V-N* 2004/26.8, *NTRF* 2004/699. In dit arrest oordeelde de Hoge Raad dat een stichting met zijn opleidingsactiviteiten een subjectieve onderneming dreef. Met deze activiteiten werden regelmatig exploitatieoverschotten behaald waarop rendement werd behaald. In geschil was of dit rendement en de exploitatieoverschotten tot de onderneming dienden te worden gerekend. De Hoge Raad oordeelde dat zulks inderdaad het geval was. Deze overschotten dienen immers als buffer om tegenvallende exploitatieoverschotten binnen de onderneming op te vangen. De opbrengsten die met dit vermogen zijn behaald, moeten dan ook worden gerekend tot de belastbare ondernemingswinst.

Het grootste bezwaar dat art. 2, lid 5, Wet VPB 1969 thans meebrengt – in hoofdstuk 4 door mij omschreven als de ruime reikwijdte van deze bepaling – wordt opgelost. Een – naar huidig recht – onbeperkt belastingplichtig lichaam dat in het geheel geen onderneming meer drijft doch slechts beleggingen bezit, kwalificeert niet als een belastingsubject onder de OWB.

Deze objectieve benadering van het belastingsubject voor de OWB in samenhang met de invulling die de fictie van art. 2, lid 5, Wet VPB 1969 in het onderhavige OWB-stelsel krijgt, brengt met zich dat het einde van de onderneming een aantal fiscale belangrijke consequenties heeft. Het eindigen van de materiële onderneming, ongeacht of deze wordt gedreven door een rechtspersoon of een natuurlijk persoon heeft namelijk tot gevolg dat het OWB-belastingsubject verdwijnt. Gevolg is eindafrekening voor de OWB. Deze eindafrekening zal ook gevolgen hebben op het niveau van de achterliggende winstgenieters. Ook voor de secundaire heffing zal bij staking van de materiële onderneming eindafrekening plaatsvinden. Door het wegvallen van de onderneming voldoen de winstgenieters immers niet meer aan de voorwaarden voor kwalificatie als zodanig.

Bij de vorenstaande behandeling was de uitgangssituatie dat één objectieve onderneming werd gedreven. Het is echter ook denkbaar dat een natuurlijk persoon of rechtspersoon meerdere objectieve ondernemingen drijft. Vraag is dan wat de fiscale behandeling zal zijn onder het OWB-stelsel in het bijzonder voor de rechtspersoon waarbij ook de fictie van art. 2, lid 5, Wet VPB 1969 gaat gelden. Deze onduidelijkheid is ook aangemerkt als een van de nadelen van de objectieve benadering van het belastingsubject zoals in het onderhavige stelsel is uitgewerkt. De horizontale fiscale-eenheidsgedachte kan dan uitkomst bieden, zoals hierna zal worden betoogd.

7.2.6 Horizontale fiscale-eenheidsgedachte in het geval van een concern

In dit onderdeel staat de vraag centraal, op welke wijze dient te worden omgegaan met (rechts)personen die meerdere objectieve ondernemingen bezitten?

Op grond van de hoofdregel (*i.e.* het geobjectiveerde ondernemingsbegrip) geldt dat deze afzonderlijke OWB-belastingsubjecten niet als één onderneming worden beschouwd voor de OWB. Anders gezegd, het is op grond van de hoofdregel op het niveau van de heffing van winstbelasting niet mogelijk om een (horizontale) fiscale eenheid te vormen op een zodanige wijze dat een aantal objectieve ondernemingen samen als één belastingsubject worden beschouwd. In de praktijk zal dit echter tot allerlei problemen kunnen leiden, bijvoorbeeld met betrekking tot verschuivingen van activa tussen ondernemingen die in handen zijn van dezelfde participanten en wellicht zelfs van dezelfde rechtspersoon. Omwille van de eenvoud wordt de volgende mogelijkheid geformuleerd. In het geval twee of meer objectieve ondernemingen (direct) in handen zijn van *uitsluitend* dezelfde participant(en) en mits aan een aantal overige eisen is voldaan, kunnen deze ondernemingen door middel van een fictie fiscaal als zogenoemde 'horizontale eenheid' worden behandeld. Hierbij wordt dan, eveneens omwille van de eenvoud, het volgende onderscheid gemaakt. Voor een particuliere ondernemer die meerdere objectieve ondernemingen drijft, zal de horizontale fiscale eenheid een keuzemogelijkheid zijn. In het geval van één rechtspersoon met meerdere objectieve ondernemingen, ontbreekt een keuzemogelijkheid maar zal de horizontale fiscale eenheid automatisch worden toegepast.

Gevolg van de toepassing van deze fictie is dat meerdere objectieve ondernemingen als één belastingsubject voor de OWB kwalificeren.

De horizontale fiscale-eenheidsgedachte als uitzondering op de hoofdregel dat ieder objectieve onderneming een afzonderlijke belastingplichtige is voor de OWB, is met name geïnspireerd door het bestaande fiscale-eenheidsregime. Het vormt feitelijk een uitbreiding van dit regime naar bepaalde horizontale eenheden.²⁴² Dientengevolge kan ook de regelgeving van het huidige fiscale-eenheidsregime worden overgenomen voor de toepassing van de horizontale eenheid.

Wel is dan de volgende aanpassing gewenst, gelet op de door mij beoogde eenvoud in het OWB-stelsel.

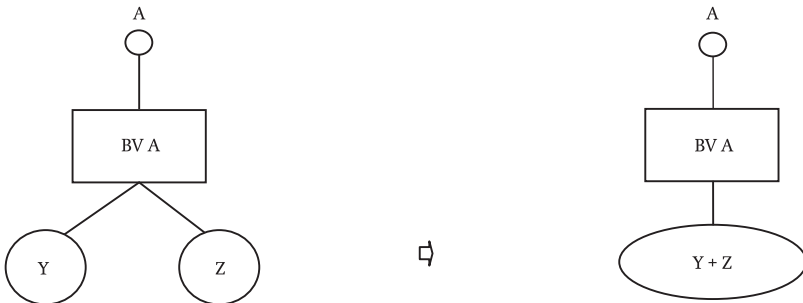
Om voor de (bestaande) fiscale-eenheidsfaciliteit in aanmerking te komen, is het voldoende dat 95% van de aandelen (zowel juridisch als economisch) in handen zijn van de moedermaatschappij. Voor toepassing van de horizontale fiscale-eenheidskeuze wordt door mij, in afwijking van deze 95%-regel, echter als voorwaarde gesteld dat het belang in de betrokken objectieve ondernemingen *uitsluitend* in handen is van dezelfde participant(en). Indien één BV meerdere objectieve ondernemingen drijft, is dat per definitie het geval. Voor het overige kan zoals gezegd de regelgeving van art. 15 e.v. Wet VPB 1969 worden overgenomen.

Een concrete uitwerking van de horizontale fiscale-eenheidsgedachte geeft het volgende voorbeeld:

Stel, particuliere ondernemer A drijft twee objectieve ondernemingen, (1) make-larskantoor Y en (2) broodjeszaak Z. In beginsel zijn dit twee objectieve ondernemingen die elkaar niet aanvullen en dientengevolge als twee afzonderlijke belastingssubjecten voor de OWB kwalificeren. De beide ondernemingen hebben dan het recht om te opteren voor toepassing van de horizontale fiscale eenheid en zullen als één belastingssubject voor de OWB worden behandeld.



Een tweede mogelijkheid is dat A 100% van de aandelen houdt in BV A en dat deze BV de beide objectieve ondernemingen Y en Z drijft. In dat geval zal de fiscale horizontale eenheid per definitie van toepassing zijn.



242 Zo is deze keuzemogelijkheid op dezelfde twee functies van de fiscale eenheid gebaseerd (i) De verruiming van de verliescompensatiemogelijkheden van de tot een concern behorende vennootschappen en (ii) Het uitschakelen van winstneming bij intercompany-transacties. H.G.M Dijkstra, *Fiscale faciliteiten bij interne reorganisaties van naamloze en besloten vennootschappen*, proefschrift d.d. 22 maart 1984, Fiscale Monografieën nr. 93, Kluwer, Deventer 1984, p. 80.

Overigens werkt de horizontale fiscale-eenheidsgedachte ook indien de particuliere ondernemer A uit de voorgaande drie situatieschetsen, de ondernemingen Y en Z drijft in de vorm van een VOF samen met bijvoorbeeld zijn broer. Voorwaarde is dan dat zowel het makelaarskantoor als de broodjeszaak door uitsluitend deze particulieren worden gedreven en daarnaast ook dat met betrekking tot deze onderneming dezelfde winstverdeling wordt gehanteerd. Wanneer echter alleen het makelaarskantoor in de vorm van een VOF wordt gedreven samen met de broer en de broodjeszaak nog steeds een eenmanszaak is, zal het niet mogelijk zijn om deze beide ondernemingen als één belastingsubject aan te merken. Immers, er is geen sprake van uitsluitend dezelfde participanten.

Door invoering van deze mogelijkheid tot het aangaan van een horizontale fiscale eenheid wordt mijns inziens een fiscaal concurrentieneutrale behandeling bereikt. Immers, onder het huidige recht is het uitsluitend voor de onbeperkt belastingplichtige vennootschappen in de zin van de Wet VPB 1969 mogelijk om meerdere objectieve ondernemingen te drijven doch voor het geheel belast te worden.²⁴³ Een particuliere ondernemer heeft deze mogelijkheid niet.

Door invoering van een horizontale fiscale eenheid, zoals hiervoor uiteen is gezet, wordt deze ongelijke fiscale behandeling opgeheven. Immers, de particuliere ondernemer heeft het nu zelf in de hand of ook hij zijn objectieve ondernemingen wil laten samensmelten tot één belastingsubject. In zoverre is er dus geen fiscaal verschillende behandeling meer van de verschillende rechtsvormen die een onderneming drijven en daarmee is dus een concurrentieneutrale behandeling gerealiseerd.

Belangrijk argument voor deze oplossing naast rechtsvormneutraliteit is de te bereiken eenvoud. Als gevolg van deze eenheidgedachte maakt het bijvoorbeeld voor de heffing van OWB niet uit of er een nieuwe onderneming wordt opgestart of dat er sprake is van een uitbreiding van een reeds bestaande onderneming. In beide gevallen zal er één belastingsubject zijn.

Verdedigbaar is voorts dat het neutraler is om de keuzemogelijkheid om fiscaal als eenheid te worden aangemerkt niet alleen voor te behouden aan verticale verbanden maar ook toe te staan met betrekking tot horizontale verbanden.

Tot slot merk ik op dat het verschil tussen particuliere ondernemingen, die een keuzemogelijkheid hebben en rechtspersonen waarvoor de regeling een verplichting is, een verschil is dat kan worden teruggevoerd tot een verschil in rechtsvorm. Omwille van het behouden van de eenvoud is er evenwel voor gekozen om dit verschil in zoverre te laten voortbestaan. Bovendien ben ik van mening dat hier geen sprake is van een benadeling van een van beide soorten personen, zodat mijn verwachting is dat het voortbestaan van dit verschil niet zal leiden tot fiscaal geïnitieerd handelen. Immers, in de meeste gevallen zal men er voor willen kiezen om de ondernemingen samen te voegen.

7.2.7 Verhouding art. 2, lid 5, Wet VPB 1969, horizontale fiscale eenheid en de secundaire heffing

In de voorgaande twee onderdelen is voorgesteld om enerzijds – met inachtneming van een bepaalde beperking – art. 2, lid 5, Wet VPB 1969 in het OWB-stelsel voort te zetten en tevens om een horizontale fiscale eenheid mogelijk te maken. Deze beide regelingen verhouden zich als volgt tot elkaar.

In het geval van een BV met meerdere objectieve ondernemingen, worden deze automatisch als één OWB-belastingsubject aangemerkt als gevolg van de horizontale fiscale eenheid. Dit impliceert dat ook de fictie van art. 2, lid 5, Wet VPB 1969 gaat gelden voor dit ene – meer omvattende – belastingsubject. Al het vermogen van deze rechtspersoon wordt tot de horizontaal samengevoegde objectieve onderneming gerekend. Op het moment

243 Dit wordt veroorzaakt door art. 2, lid 1, onderdeel a, b en c in samenhang met art. 2, lid 5, Wet VPB 1969.

van winstuitkering zal de achterliggende winstgenieter hierover secundaire heffing verschuldigd zijn.

7.3 DE WINSTGENIETER ALS BELASTINGSUBJECT VOOR DE SECUNDAIRE HEFFING

7.3.1 Inleiding

Minstens zo belangrijk als het belastingsubject voor de OWB, is het subject voor de secundaire belasting. Wie zijn die achterliggende natuurlijke personen die belast worden met secundaire heffing? Op deze vraag wordt in de onderhavige paragraaf antwoord gegeven. Als zodanig kwalificerende belastingplichtigen zullen hierna worden aangeduid met de term 'winstgenieter(s)'.

Belangrijk uitgangspunt is dat aangesloten wordt bij het bestaande onderscheid dat de Wet IB 2001 maakt tussen actieve en passieve participaties.²⁴⁴ Gevolg is dat alleen de 'actieve' participanten in aanmerking zullen komen als belastingsubject voor de secundaire heffing. Wel merk ik hierbij op dat naar mijn mening een fiscaal neutrale behandeling zou betekenen dat in het geheel geen onderscheid wordt gemaakt tussen beleggen en ondernemen anders gezegd tussen passieve en actieve participaties. Dit is evenwel een vraag die is terug te voeren tot de verhoudingen tussen box 2 en box 3 alsmede de vraag naar een juiste invulling van de wijze waarop inkomstenbelasting dient te worden geheven. Eerder is door mij reeds betoogd dat een dergelijke uiteenzetting buiten dit onderzoek valt. Derhalve wordt het onderscheid tussen actief en passief participeren in een onderneming hier overgenomen. Volgende vraag is dan wanneer sprake is van actief participeren en dus van een winstgenieter, en onder welke voorwaarden er sprake is van passieve participatie en er dus sprake is van een heffing volgens de systematiek van box 3.

7.3.2 De kwalificatiecriteria voor een winstgenieter in de zin van de secundaire heffing

Om als winstgenieter in de zin van de secundaire heffing te kwalificeren, dient aan de volgende kwalificatiecriteria te zijn voldaan.

Eerste vereiste is dat het moet gaan om een natuurlijk persoon. De secundaire heffing maakt deel uit van de inkomstenbelasting, die alleen van toepassing is op natuurlijke personen. Indien de achterliggende winstgenieter een onderneming is, zal deze onderneming voor zijn participatie in de grondslag van de OWB worden betrokken eventueel met toepassing van de deelnemingsvrijstelling.²⁴⁵

Een tweede vereiste is dat de entiteit (lees: rechtsvorm), waarin de winstgenieter participeert, een materiële onderneming drijft. Houdt de rechtsvorm zich alleen bezig met beleggen op een wijze die het normale vermogensbeheer niet overschrijdt, dan zal er geen onderneming zijn die als belastingsubject voor de OWB kan fungeren en daarmee samenhangend zal de winstgenieter niet kwalificeren als belastingplichtige voor de secundaire heffing. Een en ander houdt verband met het eerder gestelde dat geen OWB geheven zal worden indien een materiële onderneming ontbreekt. In dat geval zal de participatie tot de grondslag van box 3 worden gerekend en ontstaat een situatie die gelijk is aan de situatie waarin de natuurlijke persoon rechtstreeks zou hebben belegd in dezelfde bezittingen als de activa waarin het niet OWB-plichtige lichaam heeft belegd. Uitzondering op deze regel vormt een belang in een zogenoemde TBS-onderneming die bij wetsfictie zal worden aangemerkt als OWB-belastingsubject. Voor een uitgebreide behandeling hieromtrent wordt verwezen naar onderdeel 8.2.2 in het volgende hoofdstuk.

Het derde vereiste ziet op de wijze van participeren en houdt verband met het overnemen van het onderscheid tussen actief (ondernemen) en passief participeren (beleggen).

244 Zie uitgangspunt 6 in hoofdstuk 5.

245 Zie onderdeel 8.2.6a.

Slechts de 'participant-ondernemer' zal in aanmerking komen voor de kwalificatie als belastingsubject voor de secundaire heffing. Wel moet het zo zijn, vanuit de doelstelling van de rechtsvormneutraliteit, dat iedere beleggende participant ongeacht de rechtsvorm van de entiteit, gelijk wordt behandeld en dat eenzelfde gelijke behandeling geldt voor alle 'participant-ondernemers'. Een en ander wordt bereikt door de beleggende participanten in de heffing van box 3 te betrekken en de ondernemende participanten in de secundaire heffing te betrekken.

Gelet op het verschil in fiscale behandeling van de beleggende participant en de ondernemende participant, is het van groot belang om te bepalen wanneer er sprake is van een 'participant-ondernemer'. Het eerste deel van het antwoord op deze vraag betreft het maken van een keuze tussen een materieel of een formeel criterium voor de kwalificatie als participant-ondernemer. Hier komt dan het volgende spanningsveld naar voren. Een materiële toetsing²⁴⁶ – dat wil zeggen kijken naar de daadwerkelijke wijze van participatie – is dat actief of passief – is de meest zuivere wijze van grensbepaling. Het nadeel van een materiële toets is echter dat deze niet eenvoudig is uit te voeren. Formalisering van het materiële criterium, bijvoorbeeld aan de hand van een percentage leidt tot eenvoudwinst. In de literatuur zijn voor een dergelijke kwantitatieve grens, ter formalisering van de grens tussen ondernemend participeren en belegend participanten, verschillende mogelijkheden gegeven. Een voorbeeld hiervan is De Vries.²⁴⁷ Hij verdedigde dat voor de kleine belegger, dat wil zeggen de aandeelhouder met een pakket kleiner dan 5%, het klassieke stelsel met invoering van de Wet IB 2001 is verlaten. Dit bracht hem tot het formuleren van een nadere onderscheiding in het aanmerkelijkbelangregime. Te weten de scheiding tussen aanmerkelijkbelanghouders met een bestuursfunctie en zonder bestuursfunctie. Gelet op het uitgangspunt van het aanmerkelijkbelangregime dat een aanmerkelijkbelanghouder enerzijds als belegger kan worden aangemerkt, maar anderzijds als ondernemer, verdedigt De Vries dat een aanmerkelijkbelanghouder met bestuursfunctie gelijk dient te worden gesteld met een ondernemer doch dat een aanmerkelijkbelanghouder zonder bestuursfunctie en zonder een aandelenpakket van een zodanige omvang dat er sprake is van een doorslaggevende stem bij het benoemen van de bestuurders gelijk dient te worden gesteld met een belegger. In concreto gaat het bij deze categorieën aanmerkelijkbelanghouders om pakketten van 50% of minder dan 50% van het totaal uitstaande aandelenkapitaal, aldus De Vries. Hij stelt vervolgens voor om de aandeelhouders die feitelijk als ondernemer kunnen worden aangemerkt, als volgt in te delen:

- de aandeelhouder met een pakket groter dan 50%;
- de aandeelhouder met een pakket kleiner dan 50% maar met een bestuursfunctie.

Ook Heithuis is in zijn proefschrift op het onderscheid tussen de aandeelhouder-ondernemer en de aandeelhouder-belegger ingegaan²⁴⁸ en de criteria die dit onderscheid kunnen bepalen. Hij is van mening dat de aanmerkelijkbelanghouder kan worden aangemerkt als een soort quasi-ondernemer aangezien er sprake is van een participant met een meer dan gemiddelde belangstelling voor de ondernemingsactiviteiten. Vervolgens bepleit hij evenwel dat de huidige 5%-grens voor het aanwezig zijn van een aanmerkelijk belang te laag is om dit onderscheid weer te geven. Hij stelt een verhoging van deze grens voor.

Niet alleen in de literatuur is aandacht besteed aan een kwantitatieve grens om het actief participeren in een onderneming vast te leggen, ook in de wet zijn daarvoor regels ont-

246 Actieve participatie kan dan bijvoorbeeld worden vastgesteld aan de hand van de werkzaamheden die de participant verricht ten behoeve van de onderneming waarin hij participeert, zijn gerechtigdheid tot het ondernemingsvermogen of de mate waarin hij (ondernemings)risico loopt.

247 R.J. de Vries, *(On)buigzaamheid van de vennootschapsbelasting*, Rede uitgesproken bij de aanvaarding van het ambt van hoogleraar in het algemeen belastingrecht op vrijdag 17 maart 2000, Kluwer, Deventer 2000.

248 E.J.W. Heithuis, *Opbrengst van aandelen het nieuwe regime geëvalueerd*, proefschrift d.d. 25 juni 1999. Een verkorte versie is uitgegeven onder de naam *Het nieuwe aandelenregime gewikt en gewogen*, Fiscale Monografieën nr. 89, Kluwer, Deventer 1999.

wikkeld, bijvoorbeeld de 5%-grens die wordt gesteld voor de toepassing van het aanmerkelijkbelangregime.²⁴⁹

De keuze voor een materieel of formeel criterium ter bepaling van het onderscheid tussen belegend participeren en ondernemend participeren, komt blijkens het voorgaande neer op een keuze voor eenvoudwinst of een zuivere uitvoering van de grensafbakening. Gelet op deze eenvoudwinst – hetgeen een van de uitgangspunten is van de onderhavige werkhypothese zoals in hoofdstuk 5 besproken – kies ik ervoor aan de hand van een kwantitatieve grens te bepalen of de participaties op een actieve of passieve wijze worden gehouden en diensentgevolge tot de grondslag van de secundaire heffing dan wel box 3 zullen behoren.²⁵⁰

Vervolgens dient te worden bepaald hoe hoog de kwantitatieve grens dient te liggen. In de onderhavige uitwerking kies ik er evenwel voor om de huidige 5%-grens van het aanmerkelijkbelangregime, mede omwille van de ervaring die daarmee reeds is opgedaan, over te nemen. Ik merk daarbij op dat een ander percentage, bijvoorbeeld 10%, net zo goed mogelijk is, gelet op het vorenstaande. De hoogte van het percentage van de kwantitatieve grens is mijns inziens namelijk arbitrair.

In de onderhavige uitwerking wordt derhalve gekozen voor de 5%-grens als kwantitatief criterium om als winstgenieter te kwalificeren.

Een laatste aandachtspunt in dit verband is, op welke wijze de kwantitatieve grens moet worden toegepast bij ondernemingen die geen in participaties verdeeld kapitaal hebben, zoals een VOF. In deze gevallen zal de grens worden bepaald in overeenstemming met de huidige aanmerkelijkbelangwetgeving met betrekking tot winstbewijzen. In art. 4.6 Wet IB 2001 is bepaald dat wanneer winstbewijzen recht geven op 5% of meer van de jaarwinst dan wel de opbrengst bij liquidatie, er sprake is van een aanmerkelijk belang. Tevens wordt in de Wet IB 2001 voor de kwalificatie van medegerechtigdheid naar de medege-rechtigdheid tot het ondernemingsvermogen gekeken (zie art. 3.3 Wet IB 2001).

Bij niet-rechtspersoonlijkheid bezittende entiteiten zal de gerechtigdheid tot de (jaar)winst dan wel de liquidatieopbrengst als uitgangspunt gelden voor de kwalificatie als winstgenieter. Deze gerechtigdheid zal dan een bepaalde omvang (ten minste 5% in dit geval) moeten hebben.

Inherent aan het hanteren van een kwantitatieve grens is dat grensgevallen bestaan die op grond van de formele eisen buiten de kwalificatie vallen doch feitelijk bezien wel dege-lijk als zodanig kwalificeren.²⁵¹ Althans waarvan niet kan worden gezegd dat de participa-tie ondanks het kleine belang wordt gehouden met een zuiver passief (lees: beleggings-oogmerk). Met een zuivere materiële toetsing wordt dit niet voorkomen. Immers, ondui-delijk is wat het verschil is tussen iemand met een participatie die 5% vertegenwoordigt of iemand met een participatie van 4,99%. Beide zullen echter door de kwantitatieve grens aan een verschillende fiscaal regime worden onderworpen.

Een oplossing zou kunnen liggen in de invoering van een tegenbewijsregeling. Op grond van deze tegenbewijsregel zal een winstgenieter, indien de betrokkenheid bij de onderne-ming niet voldoet aan de 5% grens, zijn ondernemingsoogmerk alsnog aan de hand van de materiële situatie aannemelijk kunnen maken. Slaagt hij in deze bewijslevering dan zou hij alsnog als winstgenieter in de zin van secundaire heffing kwalificeren. De tegen-

249 Ook kan bijvoorbeeld gedacht worden aan de 5%-grens voor de deelnemingsvrijstelling.

250 Overigens merk ik op dat het nog maar de vraag is of het nadelig is dat de participaties beneden deze grens tot box 3 worden gerekend. Een en ander zal afhankelijk zijn van het werkelijke rendement dat wordt behaald. Wordt de belastingplichtige namelijk aan de secundaire heffing onderworpen dan zal hij 30% moeten afrekenen over zijn werkelijke inkomsten, wordt hij daarentegen in box 3 belast dan zal hij jaarlijks 30% dienen af te rekenen over het forfaitair berekende rendement ter grootte van 4% over de gemiddelde waarde in het economische verkeer van zijn belegging.

251 Bijvoorbeeld bij de huidige aanmerkelijkbelangregeling een percentage van 4,99% dat tot box 3 behoort en een percentage van 5% dat tot de grondslag van box 2 gerekend wordt.

bewijsregeling zou gebaseerd kunnen worden op de formulering van art. 6, lid 1, eerste volzin, Wet IB 1964. Indien een natuurlijk persoon kan aantonen dat voor zijn rekening een onderneming wordt gedreven, zal hij ondanks het niet behalen van de 5%-grens toch als winstgenieter kwalificeren. Belangrijke redenen om deze oude formulering over te nemen, is dat de jurisprudentie rondom deze voorwaarde zijn belang dan kan behouden. Nadeel van de tegenbewijsregeling is wel dat dan eigenlijk via de achterdeur alsnog een materieel criterium wordt binnengehaald en daarmee de te behalen eenvoudswinst gedeeltelijk teniet wordt gedaan. Voorts zal een tegenbewijsregeling in de praktijk niet in alle gevallen tot de juiste uitkomst leiden. Bij een maatschap met bijvoorbeeld tachtig maten zullen deze maten per definitie aan de tegenbewijsregeling kunnen voldoen als gevolg van de civielrechtelijke kenmerken van de maatschap. Het is echter nog maar de vraag of deze tachtig maten feitelijk niet meer overeenkomen met een aandeelhouder dan met een ondernemer. Het omgekeerde geldt voor de participanten in een lichaam. Deze kunnen als gevolg van de civielrechtelijke kenmerken nimmer aan de tegenbewijsregeling voldoen omdat de onderneming niet voor hun rekening en risico wordt gedreven maar civielrechtelijk voor rekening en risico van het lichaam komt. Gevolg zou zijn dat bij een samenwerking tussen meer dan twintig natuurlijke personen taxplanning mogelijk blijft voor wat betreft de fiscale behandeling van de participanten. Wordt gekozen voor de maatschapvorm dan wordt indirect gekozen voor de secundaire heffing omdat als gevolg van de kenmerken van de maatschap altijd aan de tegenbewijsregeling voldaan kan worden. Wordt voor een BV gekozen dan wordt niet voor de secundaire heffing geopteerd maar voor de heffing volgens box 3. Indirect leidt invoering van een tegenbewijsregeling derhalve tot een niet-neutrale fiscale behandeling. Immers, bij een omvangrijk samenwerkingsverband loont het fiscaal om aandacht te besteden aan de rechtsvorm aangezien de keuze kan leiden tot een fiscaal verschillende behandeling op het niveau van participanten.

Het niet opnemen van een tegenbewijsregeling resulteert in eenvoudswinst en heeft mede geleid op het vorenstaande mijn voorkeur. Daarnaast leidt de volgende nuancering nog tot een afwijzing van de tegenbewijsregeling. Het is de vraag of in de praktijk veel van dit soort grensgevallen zullen ontstaan. Anders gezegd, bestaan er thans veel samenwerkingsverbanden waarvan de participanten door invoering van de onderhavige grens nadeel zullen ondervinden omdat zij niet meer als participerende ondernemer worden aangemerkt? In de meeste gevallen zal bij een onderneming waarin meer dan twintig natuurlijke personen participeren, al gekozen zijn voor de rechtsvorm van de BV of NV. In dat geval is onder het huidige recht al sprake van een box 3-heffing. Betoogd kan worden dat invoeren van een kwantitatieve grens voor de meeste participanten in een samenwerkingsverband naar verwachting geen nadeel met zich zal brengen in vergelijking met de huidige situatie. Reden is dat er nauwelijks samenwerkingsverbanden bestaan waarin meer dan twintig participanten aanwezig zijn die nog in de vorm van een personenvennootschap wordt gedreven en niet in de vorm van een VPB-plichtig lichaam. Daarbij kan nog de vraag worden gesteld of het een benadeling is indien een participant door invoering van de OWB niet onder de secundaire heffing gaat vallen maar ter zake van zijn participatie in de heffing van box 3 wordt betrokken. Een en ander is afhankelijk van het rendement en de tariefstelling in beide boxen. Tot slot wordt in dit verband voorgesteld om in gevallen dat de omvang van een participatie verwatert op een wijze dat deze uitkomt beneden de 5%-grens, een fictieve kwalificatie als winstgenieter in te voeren vergelijkbaar aan de bestaande regeling van het fictieve aanmerkelijk belang (art. 4.11 Wet IB 2001). Dit fictieve winstgenieterschap zal evenwel niet alleen gelden voor aandeelhouders maar ook voor participanten in particuliere ondernemingen.

7.3.3 Samenvatting

Samenvattend kunnen de criteria voor de kwalificatie als belastingsubjecten in de zin van de secundaire heffing, die deel uitmaakt van het onderhavige OWB-stelsel, als volgt worden weergegeven:

1. Er moet sprake zijn van een natuurlijk persoon;
2. De entiteit waarin geparticipeerd wordt, dient een materiële onderneming te drijven²⁵²;
3. De participatie zelf dient een bepaalde omvang te hebben die voor de particuliere onderneming en de rechtspersonen als volgt zal worden toegepast:

Categorie 1: Winstgenieters in particuliere onderneming zonder rechtspersoonlijkheid

Het gaat hier om de ondernemer met een eenmanszaak evenals de vennoot van een maatschap, VOF of CV.²⁵³ Om als winstgenieter in aanmerking te komen zal de participatie recht moeten geven op minimaal 5% van de jaarwinst of 5% van de liquidatieopbrengst²⁵⁴;

Categorie 2: Winstgenieters in een rechtspersoon

Participanten in een rechtspersoon zullen, om te kwalificeren als winstgenieter, een participatie met een omvang van minimaal 5% van het geplaatste kapitaal dan wel van de in omloop zijnde participaties dienen te houden. Hierbij kan aansluiting worden gezocht bij de huidige criteria voor de aanwezigheid van een aanmerkelijk belang (art. 4.6 Wet IB 2001).²⁵⁵

Indien aan deze derde eis wordt voldaan, worden de participaties geacht op een actieve wijze te worden gehouden en is er sprake van een winstgenieter, d.w.z. een belastingsubject voor de secundaire heffing. Indien niet aan deze derde eis wordt voldaan, zal de belastingplichtige niet in de secundaire heffing worden betrokken maar in de forfaitaire vermogensrendementsheffing van box 3.

Door iedere participant in een onderneming te kwalificeren als winstgenieter, indien aan de voorwaarden voor kwalificatie is voldaan, wordt een fiscaal neutrale behandeling bereikt. Iedereen die participeert in een onderneming en uit dien hoofde winst geniet, wordt geconfronteerd met een gelijke fiscale behandeling.

7.4 GEVOLGEN IN VERGELIJKING MET DE HUIDIGE FISCALE REGELGEVING

In deze paragraaf zullen kort de gevolgen en/of wijzigingen besproken worden die de onderhavige OWB-uitwerking voor wat betreft de belastingsubjecten heeft, in verhouding tot de bestaande wijze van winstbelasting (Wet IB 2001 en Wet VPB 1969). Deze bespreking is inclusief de gevolgen op het niveau van de participant. Uitgangspunt is een participant-natuurlijk persoon.

7.4.1 De lichamen opgenomen in art. 2, lid 1, onderdeel a tot en met c, Wet VPB 1969 (NV, BV, open CV, andere vennootschappen met een in aandelen verdeeld kapitaal, coöperatie en onderlinge waarborgmaatschappijen)

Rechtspersonen die in art. 2, lid 1, onderdeel a tot en met c, Wet VPB 1969 als VPB-plichtige worden aangemerkt, zullen OWB-plichtig worden. In vergelijking met de vennoot-

252 Dat wil zeggen een OWB-belastingsubject vormen, inclusief de fictieve TBS-ondernemingen.

253 Na invoering van het wetsvoorstel ter vaststelling van Titel 7.13 BW zal het dan gaan om vennoten in een zogenoemde openbare vennootschap.

254 Deze grens is gebaseerd op de 5%-grens die thans door art. 4.6 wordt gesteld aan het kwalificeren als een aanmerkelijk belang van een bezit van winstbewijzen.

255 Dat wil zeggen inclusief de regeling van de winstbewijzen.

schapsbelasting ontstaan de volgende verschillen. Ten eerste zullen deze rechtspersonen 'slechts' belastingplichtig zijn indien zij een materiële onderneming drijven. Ten tweede zal niet de rechtspersoon als belastingsubject kwalificeren maar de materiële onderneming. Daarnaast ontstaat er nog een verschil met betrekking tot de 'open' CV. Invoering van een OWB-stelsel zal ertoe leiden dat dit fiscale onderscheid tussen een open en besloten CV kan komen te vervallen. Immers, de onderneming is het belastingsubject en hierbij is de rechtsvorm irrelevant.²⁵⁶

De participant in een dergelijk OWB-belastingsubject kwalificeert als belastingsubject voor de secundaire heffing indien het belang in de onderneming 5% of meer vertegenwoordigt. Dit leidt de facto niet tot een verschil in fiscale behandeling in vergelijking met de huidige box 2-kwalificatie. In de praktijk zullen aandeelhouders derhalve weinig 'hinder' ondervinden van de invoering van het OWB-stelsel. Een DGA van een BV zal vrijwel altijd een belang van 5% of meer in de onderneming houden en derhalve als winstgenieter kwalificeren. Gelijk als thans rechtens is voor box 2, zal daarentegen de participant in een beursvennootschap hoogstwaarschijnlijk niet als winstgenieter worden aangemerkt. Het gaat in het bijzonder mis bij de derde kwalificatie-eis, te weten de kwantitatieve grens. In de meeste gevallen zal de vereiste 5%-grens niet worden gehaald. Het aandelenpakket kwalificeert onder het OWB-stelsel dan ook als belegging in box 3.

Wat betreft een lidmaatschap van een coöperatie of vereniging op coöperatieve grondslag geldt voor de kwalificatie als belastingsubject voor de secundaire heffing, hetzelfde als nu voor box 2 geldt. Het huidige art. 4.5a Wet IB 2001 bepaalt dat een coöperatie of een vereniging op coöperatieve grondslag voor de toepassing van de regels van box 2 gelijk wordt gesteld aan een vennootschap. Eveneens wordt bepaald dat een lidmaatschap in een dergelijke vereniging, fonds voor gemene rekening of coöperatie, gelijk wordt gesteld aan een winstbewijs. In het OWB-stelsel zal eenzelfde gelijkstelling gelden. Gevolg is dat alleen nog getoetst dient te worden of de gerechtigheid 5% of meer van de winst bedraagt in een dergelijke entiteit. Zo ja, dan zal sprake zijn van een belastingsubject in de zin van de secundaire heffing.

7.4.2 Art. 2, lid 1, onderdeel d, Wet VPB 1969

Op het eerste gezicht brengt de invulling van het belastingsubject voor de OWB weinig verandering met zich in vergelijking tot de bestaande situatie voor lichamen genoemd in art. 2, lid 1, onderdeel d, Wet VPB 1969. Onder het OWB-stelsel zullen zij ook 'slechts' belastingplichtig zijn indien en voor zover zij een materiële onderneming drijven. Enig verschil in vergelijking met de bestaande situatie is dat de materiële onderneming de belastingplichtige is en niet het lichaam zelf.

Voor de kwalificatie van de participanten in een dergelijk lichaam zijn met name de tweede (entiteit drijft materiële onderneming) en derde kwalificatie-eis (belang van 5% of meer) van belang. Kwalificatie als belastingsubject komt pas in aanmerking indien aan de tweede eis is voldaan d.w.z. indien de entiteit een materiële onderneming drijft. Derhalve is eerst belastingplicht voor de OWB vereist. Vervolgens zal de 5%-toets worden aangelegd. Hierbij geldt het volgende.

Gelijk als onder de huidige Wet IB 2001 rechtens is, bestaat bij de stichting niet de mogelijkheid dat er een participant is die in box 2 valt. Oorzaak is de civielrechtelijke onmogelijkheid om als stichting leden te kennen. Hetzelfde heeft te gelden voor de secundaire heffing. Een begunstigde van de stichting evenals een lid in een vereniging zal, evenmin als dat nu mogelijk is, in de secundaire heffing worden betrokken.

256 Zie ook onderdeel 8.2.5 hierna, waarin wordt ingegaan op het leerstuk van de fiscale transparantie binnen het OWB-stelsel.

7.4.3 Particuliere onderneming

Voor de particuliere onderneming betekent de invulling van het OWB-belastingsobject wel een grote verandering. De fiscale transparantie wordt immers vervuld voor een zelfstandige belastingheffing van de onderneming. Niet de achterliggende participanten van de particuliere onderneming zullen op het moment dat winst wordt behaald rechtstreeks in de heffing worden betrokken, maar de onderneming zelf.

Ook de natuurlijke persoon achter de particuliere onderneming (eenmanszaak of VOF of besloten CV of maatschap) wordt geconfronteerd met een aanzienlijke wijziging. Hij zal namelijk voor zijn participatie in de secundaire heffing of box 3 worden betrokken afhankelijk van de omvang van zijn gerechtigdheid tot de jaarwinst of de liquidatieopbrengst.

7.5 BIJZONDERE VORMEN VAN GERECHTIGDHEID TOT HET ONDERNEMINGSVERMOGEN

In deze paragraaf wordt ingegaan op een aantal (speciale) vormen van gerechtigdheid tot een onderneming en de kwalificatie van de participant in het bijzonder.

7.5.1 De commandiet

Bij de behandeling van de commandiet wordt het volgende vooropgesteld. Voor de heffing van OWB op het niveau van de onderneming speelt de vorm waarin de gerechtigdheid van de achterliggende particulieren is gegoten, geen enkele rol. Voldoende is het bestaan van een materiële onderneming die als zodanig belastingsobject is voor de OWB. Dit is het gevolg van de objectieve benadering van het belastingsobject.

Om als commandiet als winstgenieter te worden aangemerkt, dient in het onderhavige voorstel aan een drietal cumulatieve eisen te worden voldaan. Als eerste is vereist dat de participant een natuurlijk persoon is. Vervolgens is vereist dat de CV een materiële onderneming drijft. Tot slot is vereist dat de commanditaire participatie recht geeft op ten minste 5% van de jaarwinst of ten minste 5% van de liquidatieopbrengst.

Indien de participatie niet aan de laatste eis voldoet – of een van de andere criteria niet wordt vervuld – wordt de participatie tot de grondslag van box 3 gerekend. Als alle eisen vervuld zijn, is daarentegen sprake van een belastingsobject voor de secundaire heffing.

7.5.2 De uitgetreden (gepensioneerde) winstgenieter

Gelijk als vorenstaand bij de commandiet is opgemerkt, maakt het voor de heffing van de OWB niet uit of er sprake is van een actieve of een uitgetreden (gepensioneerde) winstgenieter. Voldoende voor de heffing van OWB is de aanwezigheid van een belastingsobject in de zin van een materiële onderneming.

Voor de kwalificatie als belastingsobject voor de secundaire heffing kan de uittreding daarentegen de volgende consequenties hebben.

Indien het belang van de uitgetrede (gepensioneerde) winstgenieter in de onderneming – ondanks het stoppen met zijn werkzaamheden – overeenkomt met een (winst)gerechtigdheid van 5% of meer, wordt hij op grond van dit formele criterium geacht een actieve participatie te houden en wordt hij als zodanig in de secundaire heffing betrokken. Hij blijft ondanks zijn uittreding dus belastingsobject voor de secundaire heffing. Indien de gerechtigdheid evenwel beneden deze grens uitkomt, zal hij niet meer als winstgenieter kwalificeren. In dit laatste geval zal voor de secundaire heffing een eindafrekening plaatsvinden. De gerechtigdheid tot de ondernemingswinsten verschuift na deze afrekening naar de grondslag van box 3. Uitzondering geldt wel als hij een beroep doet op de mogelijkheid van een fictieve winstgenieter. Eindafrekening blijft dan uit.

7.5.3 De vreemdvermogensverschaffer

Hoofregel met betrekking tot de vreemdvermogensverschaffer is dat deze niet als winstgenieter zal kwalificeren. Belangrijkste reden is mijns inziens dat hij geen gerechtigdheid heeft tot de winst van de onderneming; hij ontvangt immers geen winst maar vaste rentetermijnen. Voor de kwalificatie als winstgenieter is het recht hebben op 5% of meer van de winst een voorwaarde, welke door de vermogensverschaffer in beginsel niet wordt vervuld.

Uitzondering geldt in die gevallen dat het verschaffen van vreemd vermogen zodanig is ingericht dat dit overeenkomt met het verstrekken van eigen vermogen. Hierbij kan de in de jurisprudentie ontwikkelde richtlijn als uitgangspunt worden genomen.²⁵⁷ De vergoeding die op een dergelijke lening wordt betaald, kwalificeert feitelijk als een winstuitdeling. Indien deze vergoeding een winstgerechtigdheid geeft die de kwantitatieve 5%-grens overschrijdt, zal de vreemd vermogensverschaffer als winstgenieter kwalificeren.

Wordt evenwel niet aan deze kwalificatiecriteria voldaan, dan zal de vreemdvermogensverschaffer in de onderhavige uitwerking in beginsel ter zake van de lening in box 3 worden belast. Een uitzondering geldt indien sprake is van een in het volgende hoofdstuk te bespreken terbeschikkingstellingssituatie.

7.6 CONCLUSIE

In dit hoofdstuk is gedetailleerd ingegaan op de kwalificatie van de belastingssubjecten van de beide heffingen die samen het onderhavige OWB-stelsel vormen.

Voor wat betreft de eerste heffing, de OWB, is bij de vaststelling van het belastingsobject uitgegaan van een objectieve benadering. Als belastingplichtige kwalificeert de materiële onderneming zelf, waaronder wordt verstaan een duurzame organisatie van arbeid en kapitaal gericht op het behalen van winst door deelname aan het maatschappelijke verkeer. Voor deze keuze van het objectieve ondernemerschap zijn verschillende redenen aangevoerd. De belangrijkste zijn de betere aansluiting bij de bijzondere functie van winst als heffingsobject, de wijze waarop de neutraliteitsgedachte als grondslag van de OWB kan worden bereikt en tot slot de eenvoud die met een objectieve benadering wordt bereikt.

Voor wat betreft de tweede heffing, de secundaire heffing, zijn als belastingssubjecten de zogenoemde winstgenieters aangemerkt. Om als winstgenieter te kwalificeren, dient te worden voldaan aan een aantal vereisten waaronder de aanwezigheid van een materiële onderneming, alsmede het actief participeren in de onderneming. Omwille van de eenvoud is deze laatste materiële eis geformaliseerd door middel van een kwantitatief criterium. Indien er sprake is van een recht op de jaarwinst c.q. liquidatieopbrengst van 5% of meer bij particuliere ondernemingen of indien er sprake is van een participatie met een omvang van minimaal 5% van het geplaatst kapitaal dan wel van de in omloop zijnde participaties, zal er sprake zijn van een winstgenieter en dientengevolge van een belastingsobject voor de OWB.

Nu de belastingssubjecten ook op detailpunten zijn besproken, is het noodzakelijk dat ook het belastingobject aan een meer gedetailleerde uiteenzetting wordt onderworpen. Hieraan zal in het volgende hoofdstuk aandacht worden besteed.

257 HR 27 januari 1988, BNB 1988/217, HR 11 maart 1998, BNB 1998/208 en HR 25 november 2005, NTFR 2005/1594, BNB 2006/82.