



UvA-DARE (Digital Academic Repository)

De ondernemingswinstbelasting : een zoektocht naar een rechtsvormneutrale wijze van winstbelasting

Verver, S.J.

Publication date
2008

[Link to publication](#)

Citation for published version (APA):

Verver, S. J. (2008). *De ondernemingswinstbelasting : een zoektocht naar een rechtsvormneutrale wijze van winstbelasting*.

General rights

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

Disclaimer/Complaints regulations

If you believe that digital publication of certain material infringes any of your rights or (privacy) interests, please let the Library know, stating your reasons. In case of a legitimate complaint, the Library will make the material inaccessible and/or remove it from the website. Please Ask the Library: <https://uba.uva.nl/en/contact>, or a letter to: Library of the University of Amsterdam, Secretariat, Singel 425, 1012 WP Amsterdam, The Netherlands. You will be contacted as soon as possible.

10 *Invoeringsperikelen en haalbaarheid van het OWB-stelsel*

10.1 INLEIDING

In het voorgaande hoofdstuk zijn de internationale consequenties van het onderhavige OWB-stelsel beschreven. Verdedigd werd dat eenzijdige Nederlandse invoering van het OWB-stelsel voor grensoverschrijdende ondernemers niet tot onoverkomelijke problemen zal leiden en dientengevolge de internationale consequenties van het OWB-stelsel niet aan de invoering in de weg zouden hoeven te staan.

Een element ontbreekt echter nog aan deze haalbaarheidstoets en dat betreft de invoeringsproblematiek op nationaal niveau. In dit hoofdstuk wordt derhalve de nationale invoeringsproblematiek besproken van het onderhavige OWB-stelsel.

Met een concrete uitwerking en een haalbaarheidstoets zoals in de voorgaande hoofdstukken is gedaan, is de in hoofdstuk 1 naar voren gebrachte probleemstelling, echter nog niet geheel beantwoord. Voor een volledig oordeel zijn ook de maatschappelijke en economische gevolgen van het uitgewerkte stelsel van belang. Ook hieraan wordt in dit hoofdstuk aandacht besteed. Tot slot zal worden besproken of de oude ‘tegen’ argumenten in relatie tot het onderhavige OWB-stelsel geldingskracht hebben.

10.2 DE BELANGRIJKSTE NATIONALE INVOERINGSPERIKELEN

10.2.1 Inleiding

Een van de kernelementen van de werkhypothese die in hoofdstuk 5 door mij uiteen is gezet, is het oogmerk om een OWB-stelsel te ontwerpen dat zo veel mogelijk aansluit bij de bestaande systematiek. Vanuit die gedachte werd vervolgens door mij een aantal bestaande uitgangspunten van het huidige belastingstelsel overgenomen. Onder meer, het onderscheid dat in de inkomstenbelasting wordt gemaakt tussen actief (box 1 en box 2) en passief participeren (box 3) in een onderneming, het bestaande verschil in behandeling tussen eigenvermogen- en vreemdvermogensverstrekking maar ook de huidige invulling van het ondernemingsbegrip en de invulling van de begrippen totaal- en jaarwinst.

Belangrijkste reden voor de aansluiting bij de bestaande fiscale systematiek is het vergroten van de haalbaarheid van het OWB-stelsel. Onderstaand zal nader worden beoordeeld of het ontwerp daarin geslaagd is. De navolgende behandeling wordt opgesplitst naar de gevolgen op het niveau van de onderneming en op het niveau van de winstgenieter.

10.2.2 Invoeringsproblematiek op het niveau van de onderneming (OWB)

Onder meer Lubbers en Rijkers⁴⁰⁹, evenals Heithuis⁴¹⁰, concludeerden dat invoering van een rechtsvormneutrale zelfstandige winstbelasting in het huidige winstbelastingstelsel

409 Raad voor het zelfstandig ondernemerschap (RZO), *Bouwstenen voor een fiscale toekomstvisie voor het zelfstandig ondernemerschap*, nr. 5, hierin is een advies opgenomen van A.C. Rijkers en A.O. Lubbers inzake een ondernemingswinstbelasting, Den Haag 2002, p. 81.

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

technisch vrij eenvoudig kan verlopen. Zij gaan er daarbij vanuit dat de personenondernemingen uit de Wet IB 2001 onder de vennootschapsbelasting zouden worden gebracht. Een dergelijke verhuizing zou, volgens deze schrijvers, zonder grote moeilijkheden bewerkstelligd kunnen worden.

Hetzelfde geldt naar mijn mening voor de invoering van het onderhavige OWB-stelsel geschoeid op de leest van een rechtsvormneutrale zelfstandige winstbelasting. Invoering van het OWB-stelsel komt feitelijk neer op het overbrengen van de particuliere ondernemingen van de inkomstenbelasting naar de vennootschapsbelasting. De vennootschapsbelasting wordt echter omgedoopt tot een ondernemingswinstbelasting, te weten een zelfstandige winstbelasting die de objectieve onderneming als belastingsobject heeft. Wel zullen de meeste regels omtrent de vaststelling van het belastingobject van de Wet IB 2001 verhuizen naar de OWB. De huidige schakelbepaling van art. 8, lid 1, Wet VPB 1969 zal dientengevolge in de OWB niet meer terugkeren.

In grote lijnen zal invoering van het OWB-stelsel geen problemen geven. Echter sommige specifieke punten vereisen nadere aandacht.

10.2.2.1 *Twee belastingsobjecten in plaats van één*

Onder de huidige Wet VPB 1969 is het mogelijk dat één VPB-belastingplichtige twee of meer objectieve ondernemingen drijft. Deze ondernemingen worden echter alle samen genomen bij de vennootschapsbelasting. Enerzijds omdat de rechtspersoon die de ondernemingen drijft, zelf de belastingplichtige is en anderzijds omdat de fictie van art. 2, lid 5, Wet VPB 1969 met zich brengt dat al het vermogen van deze rechtspersoon geacht wordt tot één (overkoepelende) onderneming te behoren. Invoering van de OWB met het geobjectiverde belastingsobject heeft tot gevolg dat evenzeveel nieuwe belastingsobjecten ontstaan als dat er objectieve ondernemingen zijn. Een aanzienlijke wijziging voor deze VPB-plichtige ondernemingen dus.

Echter, in het OWB-stelsel is voorgesteld om voor rechtspersonen die meerdere objectieve ondernemingen drijven, de horizontale fiscale-eenheidsgedachte automatisch toe te passen en deze voor particuliere ondernemingen als keuzemogelijkheid in te voeren. Het verschil in keuzemogelijkheid c.q. verplichting werd ingegeven door eenvoudoverwegingen.⁴¹¹ Een rechtspersoon die meerdere objectieve ondernemingen bezit, zal deze dus bij invoering van het OWB-stelsel niet hoeven op te splitsen in evenzeveel OWB-belastingsobjecten. Immers, op grond van de horizontale fiscale-eenheidsgedachte worden deze als één belastingsobject aangemerkt, gelijk als onder de huidige wetgeving het geval is. De huidige VPB-plichtigen rechtspersonen die onder het huidige art. 2, lid 5, Wet VPB 1969 meerdere ondernemingen konden drijven, doch slechts voor het geheel in de heffing worden betrokken, zullen op grond van de horizontale fiscale-eenheidsgedachte in zoverre geen wijziging ondervinden.

10.2.2.2 *Verdwijnen van belastingplicht gevolgd door eindafrekening*

Naar aanleiding van de objectivering van het belastingsobject is het denkbaar dat huidige VPB-plichtigen bij de invoering van de OWB niet meer belastingplichtig zullen zijn. Het gaat dan om belastingplichtigen die geen materiële onderneming drijven maar zich zuiver bezighouden met beleggen. Bij afwezigheid van een materiële onderneming ontbreekt een OWB-belastingsobject.⁴¹²

Het belangrijkste gevolg van het eindigen van deze belastingplicht is eindafrekening. Een onwenselijk, gelet op het feit dat invoering van het OWB-stelsel geen liquiditeiten oplevert waaruit deze eindafrekening kan worden voldaan, maar ook inherent gevolg verbonden aan de invoering van het OWB-stelsel.

411 Zie hoofdstuk 7.

412 Dit gevolg wordt mede veroorzaakt door de door mij bepleite beperking in toepassingsbereik van art. 2, lid 5, Wet VPB 1969.

Tegenover deze (verplichte) eindafrekening staat evenwel het feit dat nadien geen belastingheffing meer plaats zal vinden. Eventuele verzachting kan gevonden worden in een conserverende aanslag, een eenmalig verlaagd tarief, of een betalingsregeling. Ook de impact van dit nadeel kan echter genuanceerd worden. In de meeste gevallen zal een lichaam zonder materiële onderneming onder de Wet VPB 1969 de status van beleggingsinstelling – in de zin van art. 28 Wet VPB 1969 – hebben aangenomen. Bij de overgang naar dit regime heeft al eindafrekening plaatsgevonden. Voor wat betreft de overgang van beleggingsinstelling naar het OWB-stelsel zal eindafrekening feitelijk uitblijven. Immers, de BI zal dan wel de status verliezen maar zal de eindafrekening laten plaatsvinden tegen het 0%-tarief. Na deze eindafrekening zullen ze hun beleggingsactiviteiten kunnen voortzetten zonder dat daarover winstbelasting verschuldigd zal zijn. Er ontbreekt immers een materiële onderneming welke als belastingsubject voor de OWB kan worden aangemerkt. Gevolg is dat voor de BI's de overgang naar het OWB-stelsel de facto geen wijziging zal betekenen.⁴¹³

10.2.2.3 *Particuliere onderneming*

Eerder werd al aangegeven dat de objectivering van het belastingsubject en de daarbij behorende afzonderlijke winstbelasting voor particuliere ondernemingen voornamelijk een tariefvoordeel opleveren. Dit is evenwel voor de staatskas een (aanvankelijk) tariefnaadeel. Voorheen had de fiscus latente belastingclaims op particuliere ondernemingen tegen een tarief van maximaal 52%, die bij invoering van de OWB worden ingeruild voor latente OWB-claims tegen een tarief van 30%.

Dit nadeel kan evenwel, gelijk als de voorgaande twee, genuanceerd worden, indien de latente secundaire heffingsclaim in de beoordeling wordt meegenomen. Per saldo treedt dan geen tariefnaadeel op. Hooguit ontstaat het risico van oneindig winstuitstel. Door een juiste tariefstelling kan deze dreiging echter worden afgewend, zoals eerder al opgemerkt. Voordat de particuliere ondernemingen de benefits van vorenstaande tariefvoordeel kunnen ondervinden, zal echter eerst de overgang van het huidige IB-stelsel naar het OWB-stelsel dienen plaats te vinden. Aan deze overgang kleven mogelijk wel nadelen. Zonder nadere regelgeving kan het eindigen van de IB-belastingheffing mijns inziens gelijk worden gesteld met de staking van een IB-onderneming, wat onder het huidige recht eindafrekening met zich brengt (art. 3.61 Wet IB 2001). Deze eindafrekening is in deze benadering het logische gevolg van het einde van het box 1-regime van de Wet IB 2001 voor ondernemingswinsten.

De eindafrekening is evenwel onwenselijk omdat deze niet door de bedrijfsvoering zelf wordt veroorzaakt en er geen financiële middelen vrijkomen waaruit de fiscale claim zou kunnen worden voldaan.

Om die reden wordt hier overgangsrecht voorgesteld, bestaande uit een geruisloze doorschuiving of eventueel de keuze voor eindheffing. Deze geruisloze doorschuiving zal dan zowel van belang zijn voor de openingsbalans van de OWB-plicht als voor de verkrijgingsprijs van de secundaire heffing.

Voor wat betreft de eventuele aanwezige compensabele verliezen in verhouding tot de geruisloze doorschuiving, stel ik het volgende voor. In lijn met het eerder door mij al verdedigde uitgangspunt dat verliezen daar horen waar deze zijn geleden (*i. e.* de onderneming), zijn deze verliezen niet persoonsgebonden en kunnen na de geruisloze overgang naar het OWB-stelsel blijven bestaan. Zij 'kleven' immers aan de onderneming en deze wordt door invoering van de OWB niet gestaakt.

De huidige ondernemingsverliezen van een particuliere onderneming zullen door invoering van het OWB-stelsel worden getransformeerd in een verlies dat valt onder de heffingssystematiek van het OWB-stelsel. Dit stelsel wordt gekenmerkt door een belangrijke wijziging, in vergelijking met de bestaande heffingswijze te weten de gecombineerde hef-

413 Uitzonderd dan het feit dat het speciaal ontwikkelde regime voor BI's o.a. opgenomen in het Besluit beleggingsinstellingen zijn belang zal verliezen. Dit houdt dus per saldo een vereenvoudiging in van de regelgeving rondom BI's.

ving (de OWB gevolgd door de secundaire heffing). Deze (tarief)verdeling zal ook zijn weerslag hebben op de behandeling van het ondernemingsverlies. Invoering van het OWB-stelsel zal tot gevolg hebben dat het huidige box 1-ondernemingsverlies niet in één keer in aanmerking wordt genomen maar in tweeën. Eerst als OWB-verlies verrekenbaar tegen een 30%-tarief. Vervolgens als secundaire heffingsverlies verrekenbaar tegen eveneens een (laag) proportioneel tarief. De verliezen zullen bij de keuze voor geruisloze omzetting meegaan met de onderneming en gecompenseerd kunnen worden met belastbare winst voor de OWB. Voorts zullen de verliezen worden meegegeven aan de winstgenieter voor de toepassing van de secundaire heffing.⁴¹⁴

Bijzondere aandacht gaat in dit verband nog uit naar de bestaande terbeschikkingstellingssituaties in de zin van art. 3.91 en 3.92 Wet IB 2001. Onder het OWB-stelsel zal het terbeschikking stellen aan de eigen onderneming gedreven door een lichaam of een onderneming van een verbonden persoon bij fictie worden aangemerkt als een onderneming en daarmee in de sfeer van de OWB worden gebracht. Voor de bestaande situaties betekent dit dat aan de bestaande box 1-heffing een einde komt. Immers, de TBS-regelingen in hun bestaande vorm, komen in het OWB-stelsel te vervallen. Daarvoor in de plaats komt een fiscale fictie die het terbeschikking stellen van vermogensbestanddelen aan een onderneming onder omstandigheden als onderneming aanmerkt.

Zonder nadere regelgeving betekent het vervallen van de TBS-regeling evenwel eindafrekening, wat ook hier niet gewenst is. In lijn met het voorgaande stel ik met betrekking tot bestaande terbeschikkingstellingsituaties overgangsrecht voor waarbij geruisloze doorschuiving de hoofdregel is eventueel aangevuld met een keuze voor afrekening. Concreet betekent dit derhalve dat indien een DGA een pand verhuurt aan zijn eigen BV, deze verhuur bij invoering van het OWB-stelsel een fictieve onderneming wordt. De boekwaarde waarop deze onderneming op de (fiscale) openingsbalans komt te staan, zal overeenkomen met de boekwaarde zoals die op de eindbalans stond van de terbeschikkingstelling bij overgang naar het OWB-stelsel. De verkrijgingsprijs voor de secundaire heffing met betrekking tot deze fictieve TBS-onderneming zal eveneens op deze doorgeschoven boekwaarden worden gebaseerd. Claimverlies voor de fiscus is dan per saldo niet aan de orde.

10.2.2.4 Conclusie

De invoering van het OWB-stelsel heeft op het niveau van de particuliere onderneming wel enige consequenties. Geconstateerd is dat de overgang van het IB-regime naar het OWB-stelsel zonder nadere regeling gelijk is aan een staking van de IB-onderneming met eindafrekening als gevolg. Om deze onwenselijke gevolgen te ondervangen, wordt overgangsrecht voorgesteld bestaande uit een keuze tussen geruisloze doorschuiving of eindafrekening.

10.2.3 Invoeringsproblemen op het niveau van de secundaire heffing

Naast veranderingen met betrekking tot de belastingheffing van ondernemingen, bewerkstelligt het OWB-stelsel ook wijzigingen in de belastingheffing van de participanten. Naar verwachting zullen de problemen op dit niveau evenwel niet al te groot zijn. Oorzaak is dat een van de uitgangspunten van het onderhavige OWB-stelsel wordt gevormd door het overnemen van het huidige onderscheid tussen actief en passief investeren in een onderneming.

Invoering van de secundaire heffing komt feitelijk neer op het overnemen van het aanmerkelijkbelangregime, doch met een aantal wijzigingen waarvan de verruiming van het werkingsgebied de belangrijkste is. De verruiming wordt veroorzaakt door een uitbreiding van de ondernemingen waarin een winstgenieter een dergelijk belang kan hebben. Het feit dat het huidige aanmerkelijkbelangregime als basis wordt genomen voor de secundaire heffing, impliceert voor de bestaande aanmerkelijkbelanghouder weinig ver-

414 In het navolgende onderdeel wordt nader ingegaan op de invoeringsproblematiek voor de winstgenieter. Ook de verliezen zullen daarbij aan orde komen.

andering. De veranderingen doen zich met name voor bij participanten in een particuliere onderneming.

Invoering van de secundaire heffing voor participanten in een particuliere onderneming betekent per saldo een verhuizing van box 1 naar de box waar de secundaire heffing op ziet, onder de voorwaarde dat de participatie ten minste 5% beloopt. Voor de particuliere ondernemers die een belang hebben dat kleiner is dan 5% impliceert invoering van het OWB-stelsel een verhuizing van box 1 naar box 3, voor wat betreft hun participatie. Om beide verhuizingen zonder fiscale kleerscheuren te laten verlopen, zal overgangsrecht geformuleerd dienen te worden.

Overgang van particuliere onderneming naar OWB + secundaire heffing

Voor de particuliere ondernemers geldt als uitgangspunt eindafrekening, dat wil zeggen dat, voorafgaand aan de invoering van het OWB-stelsel, over de in de particuliere onderneming aanwezige stille reserves wordt afgerekend tegen het (huidige) progressieve IB-tarief waarna de openingsbalans van de onderneming de werkelijke waarden zal bevatten en de verkrijgingsprijs van de participanten voor de secundaire heffing eveneens van deze werkelijke waarde zal uitgaan.

Verzachting kan ook op dit niveau, zoals gezegd, worden gevonden in overgangsrecht dat uitgaat van geruisloze doorschuiving waarbij de oude boekwaarden van de onderneming zullen worden doorgeschoven en de verkrijgingsprijs voor de secundaire heffing daarmee zal corresponderen. De keuze voor eindafrekening zal in de praktijk naar verwachting in slechts enkele gevallen worden gevolgd, bijvoorbeeld in een verliessituatie. Naar verwachting zullen de meeste ondernemers opteren voor de geruisloze doorschuiving. Tot slot merk ik in dit verband op dat de eventuele drukverzwaring voor kleine ondernemers, zoals beschreven in hoofdstuk 8, kan worden weggenomen door een (tijdelijke) fiscale faciliteit in de vorm van een aanvullende heffingskorting.

Overgang van particuliere onderneming naar OWB + box 3

Voor wat betreft de participanten die, gelet op de omvang van hun aandelenbelang of gelet op het feit dat het lichaam waarin zij participeren geen materiële onderneming drijft, buiten de secundaire heffing gaan vallen, heeft invoering van het OWB-stelsel ook in beginsel eindafrekening tot gevolg.

Verzachting in de vorm van overgangsrecht kan worden gevonden in een conserverende aanslag.

Kortom gelijk als bij de invoering van het OWB-stelsel op het niveau van de onderneming, zullen op het niveau van de winstgenieters veranderingen ontstaan. Echter, ook hier zal overgangsrecht de ongewenste gevolgen verzachten. Gevolg daarvan is dat ook op het niveau van de secundaire heffing het OWB-stelsel haalbaar lijkt.

10.3 MAATSCHAPPELIJKE EN ECONOMISCHE GEVOLGEN VAN DE OWB-UITWERKING

10.3.1 Inleiding

In deze paragraaf wordt beoordeeld in hoeverre de negatieve maatschappelijke consequenties, die in hoofdstuk 4 zijn genoemd in verband met het bestaande winstbelastingstelsel, door de onderhavige OWB-uitwerking te verdwijnen.

10.3.2 Twee belangrijkste maatschappelijke gevolgen (beïnvloeding van de rechtsvormkeuze en de concurrentieverhoudingen)

10.3.2.1 Rechtsvormkeuze

Als een van de belangrijkste maatschappelijke gevolgen van het bestaande winstbelastingstelsel werd eerder in dit proefschrift al de fiscale beïnvloeding van de rechtsvormkeuze genoemd. De rechtsvormneutrale insteek van het onderhavige OWB-stelsel voorkomt

deze beïnvloeding. Tevens zullen de negatieve maatschappelijke gevolgen die verband houden met de sterk fiscaal georiënteerde rechtsvormkeuze verdwijnen. De generieke grondslag van het OWB-stelsel is hiervan de voornaamste oorzaak.

Het verdwijnen van een fiscale beïnvloeding van de rechtsvormkeuze, heeft tot gevolg dat ondernemers zich zullen kunnen concentreren op de economische en civielrechtelijke aspecten van hun rechtsvormkeuze. Zodoende wordt bereikt dat meer ondernemers voor een rechtsvorm kiezen die (meer) bij hun onderneming past. Hetzelfde geldt voor de rechtsvormkeuze die gemaakt wordt bij het aangaan van samenwerkingsverbanden tussen ondernemingen (*i.e.* joint ventures).

Mijns inziens is hier sprake van een aanzienlijke verbetering ten opzichte van de bestaande situatie.

10.3.2.2 *Fiscale beïnvloeding van concurrentieverhoudingen*

Naast de fiscale invloed op het ondernemersbeleid, zijn maatschappelijke consequenties naar voren gebracht die verband hielden met gemis aan rechtsvormneutraliteit bij de fiscale behandeling van ondernemingswinst. Het belangrijkste nadeel van het gebrek aan rechtsvormneutraliteit is naar mijn mening de verstoring van de concurrentieverhoudingen op een wijze die niet strookt met het gelijkheidsbeginsel. Het gaat om gelijke gevallen (*i.e.* winst) die in het huidige stelsel, op sommige punten fiscaal ongelijk worden behandeld. Het belangrijkste negatieve maatschappelijke gevolg dat hieruit voortkomt – naast de beïnvloeding van de rechtsvormkeuze – is de verstoring van de concurrentieverhoudingen.

Betoogd wordt dat het in dit proefschrift voorgestelde winstbelastingstelsel, over de gehele linie een positieve invloed op de concurrentieverhoudingen heeft. Als gevolg van de gelijke behandeling zowel met betrekking tot de tarieven van de beide heffingen (OWB en secundaire heffing) als de gelijkheid in heffingsgrondslag, zal de uiteindelijke effectieve belastingdruk niet verschillen bij verschillende rechtsvormen. Dit heeft tot gevolg dat de wijze van winstbelastingheffing geen invloed meer heeft op de concurrentieverhoudingen.

10.3.2.3 *Afwenteling*

De voorgestelde winstbelasting heft het risico van de afwenteling van belasting door de onderneming(er) op zichzelf niet op, maar trekt de omvang van het af te wentelen bedrag wel naar een (in relatieve zin) gelijke hoogte. Een en ander zal vermoedelijk een positief gevolg op de concurrentieverhoudingen hebben. Het af te wentelen bedrag zal immers voor iedere onderneming (in relatieve zin) gelijk zijn. Dezelfde maatschappelijke gevolgen als hiervoor zijn aangevoerd met betrekking tot de onderneming gelden voor de secundaire heffing.

Het vorenstaande vormt voor mij aanleiding om te concluderen dat het uitgewerkte OWB-stelsel gebaseerd op een rechtsvormneutrale grondslag, de belangrijkste geconstateerde negatieve maatschappelijke gevolgen van het huidige systeem doet verdwijnen. Betoogd kan worden dat er in zoverre sprake is van een verbetering in vergelijking met het huidige fiscale klimaat voor ondernemingen.

10.3.3 **Andere maatschappelijke gevolgen**

Naast de vorenstaande ‘hoofd’gevolgen wordt in hoofdstuk 4 ook een aantal andere maatschappelijke gevolgen die aan bepaalde maatregelen van het bestaande winstbelastingstelsel kleef, uitgewerkt. In het navolgende onderdeel wordt beoordeeld in hoeverre deze (nog) gelding hebben onder het voorgestelde OWB-stelsel.

10.3.3.1 *Belastingarbitrage*

De rechtsvormneutrale basis van de onderhavige uitwerking heeft naar mijn mening tot gevolg dat de oorzaak voor belastingarbitrage wordt weggenomen. Verschil in fiscale

behandeling leidt veelal tot arbitrage in die zin dat belastingplichtigen op zoek gaan naar de voor hen fiscaal meest gunstige weg.⁴¹⁵ Invoering van het OWB-stelsel zou evenwel impliceren dat fiscale diversiteit, in het bijzonder met betrekking tot de rechtsvorm, zal verdwijnen en daarmee de noodzaak tot belastingarbitrage.

Een ander voorbeeld vormt de voorgestelde regelgeving voor de terbeschikkingstelling van vermogen. Door invoering van de fictie dat dit, onder voorwaarden, altijd als onderneming wordt aangemerkt, bestaat geen keuzemogelijkheid meer voor de belastingplichtigen. Indien vermogensbestanddelen binnen de onderneming worden aangewend, zal altijd sprake zijn van ondernemingsvermogen. In dezelfde lijn ligt de fiscale behandeling van de gefinancierde participatie. Ook op dit punt bestaat geen mogelijkheid (meer) om de renteaftrek tegen een hoger tarief te effectueren door bijvoorbeeld het aangaan van een stapelconstructie. De lening wordt bij wetsfictie altijd aangemerkt als ondernemingsvermogen.

In aansluiting op het wegnemen van de oorzaken voor belastingarbitrage, zal ook de grote hoeveelheid antimisbruikmaatregelen aanzienlijk ingeperkt kunnen worden. Deze afname zal de rechtszekerheid ten goede komen alsmede de maatschappelijke aanvaardbaarheid van het stelsel.

10.3.3.2 *Groei van (administratie)kosten als gevolg van de steeds complexere regelgeving*

Betoogd werd dat complexe wetgeving, die veroorzaakt werd door een continue stroom aan antimisbruikwetgeving, tot een groei van de (administratieve)kosten leidt. Indien de aanleiding voor antimisbruikwetgeving, te weten belastingarbitrage, door invoering van het OWB-stelsel wordt weggenomen, zal deze groei in kosten afvlakken en mogelijk zelfs verminderen.

In lijn met dit gevolg kan de volgende positieve invloed van het OWB-stelsel worden genoemd. Er zal naar verwachting een bepaalde mate van eenvoud worden bereikt. Als voorbeeld kan de afschaffing van de huidige maatregelen tegen voorkoming van de handel in verlieslichamen worden genoemd. Als gevolg van de objectieve benadering van het belastingsubject werd geconstateerd dat de verliezen bij de onderneming achterblijven en dus ook mee overgaan bij een bedrijfsoverdracht. In die lijn werd gesteld dat voor art. 20a Wet VPB 1969 geen noodzaak meer zal bestaan en deze regeling derhalve kan komen te vervallen.

10.3.3.3 *Rechtsonzekerheid*

Eenzelfde conclusie als vorenstaand is getrokken met betrekking tot de groei van administratieve lasten, geldt voor de rechtsonzekerheid. Het OWB-stelsel leidt er mijns inziens toe dat complexe wetgeving (deels) tot het verleden gaat behoren. Het gevolg is dat het voor belastingplichtigen eenvoudiger wordt om hun rechtspositie te bepalen. Het bereiken van eenvoud in de belastingheffing was om deze reden ook een van de uitgangspunten, die aan het onderhavige stelsel ten grondslag liggen.

10.3.3.4 *Positieve beïnvloeding van de economische dynamiek*

De volgende consequenties van het uitgewerkte OWB-stelsel zullen een positieve uitstraling hebben op de economische dynamiek. Om te beginnen de hiervoor genoemde eenvoudswinst.

Voorts zal de mogelijkheid die het voorgestelde OWB-stelsel met zich brengt om zonder fiscale kleerscheuren van rechtsvorm te wisselen, naar mijn mening de economische dynamiek bevorderen. Indien economische overwegingen (of civielrechtelijke overwegingen) een onderneming aangeven om van rechtsvorm te wisselen, zal het OWB-stelsel deze keuze op geen enkele wijze beïnvloeden. Invoering van het onderhavige uitgewerkte OWB-stelsel zal de noodzaak voor regelingen die de omzetting van een rechtsvorm begeleiden, immers wegnemen aangezien de rechtsvorm voor de fiscale behandeling van

415 Zie onderdeel 4.3.4. voor een uitgebreid overzicht.

zowel de onderneming als de participant niet van belang meer is in het voorgestelde stelsel.

In dezelfde lijn vergemakkelijkt dit rechtsvormneutrale winstbelastingstelsel mijns inziens de fiscale gevolgen van de invoering van de civielrechtelijke optiemogelijkheid voor rechtspersoonlijkheid van samenwerkingsverbanden. Fiscaal zal het immers geen verschil meer maken of door de openbare vennootschap geopteerd wordt voor rechtspersoonlijkheid of niet.

Tot slot kan betoogd worden dat de wijze waarop in het uitgewerkte stelsel de verliesverrekening, op nationaal niveau is vormgegeven, de economische dynamiek zal bevorderen. Bijvoorbeeld de mogelijkheid dat compensabele verliezen bij overdracht van de onderneming blijven bestaan, zal de overdracht van verliesgevende ondernemingen vergemakkelijken. Indien een andere belastingplichtige in tegenstelling tot de eigenaar van een dergelijke onderneming nog wel mogelijkheden ziet, kan hij deze onderneming overnemen en wellicht nieuw leven inblazen.

10.4 HERLEVEN DE 'OUDE' BEZWAREN TEGEN EEN OWB DOOR HET ONDERHAVIGE ONTWERP?

10.4.1 Inleiding

De vorige paragrafen geven aan dat de OWB, zoals in dit proefschrift is uitgewerkt, voor de meeste huidige problemen binnen het stelsel van winstbelasting een oplossing aandraagt. Deze conclusie spreekt in het voordeel van dit alternatief voor een rechtsvormneutrale winstbelasting. Vraag is evenwel of de 'oude' bezwaren tegen een rechtsvormneutrale wijze van winstbelasting door de onderhavige uitwerking wellicht weer herleven. Deze vraag wordt in de onderhavige paragraaf behandeld.

10.4.2 OWB doorkruist het draagkrachtbeginsel en de OWB is strijdig met het synthetische stelsel

Gelijk als in hoofdstuk 3, worden deze beide bezwaren (*i.e.* strijd met draagkrachtbeginsel en strijd met het synthetische stelsel) gezamenlijk behandeld. In hoofdstuk 3 gaf ik al aan dat het synthetische stelsel langzamerhand wordt verdrongen door het analytische stelsel. Het startsein voor deze ontwikkeling werd gegeven met de invoering van het nieuwe aanmerkelijkbelangregime op 1 januari 1997 en is voortgezet met de invoering van de Wet IB 2001.

Het OWB-stelsel past binnen deze huidige analytische trend. Een dergelijke inpassing vormde ook een van de uitgangspunten die aan de uitwerking ten grondslag lag, met het oog op het vergroten van de haalbaarheidskansen van het stelsel.

Gelet op deze analytische tendens is er geen reden meer om strijd te constateren met het synthetische stelsel aangezien dat stelsel er gewoonweg niet meer is.

Voor wat betreft het draagkrachtargument, verwijst ik naar hetgeen ik eerder al stelde in onderdeel 3.3.1. Mijns inziens heeft het draagkrachtbeginsel inmiddels als grondslag voor de wijze van belastingheffing aan belang ingeboet. Daar komt bij dat voor zover dit beginsel toch nog geldingskracht zou hebben, mijns inziens met het onderhavige OWB-stelsel daaraan wordt voldaan. Immers, gelet op de bijzondere functie, is winst een ongelijk voordeel in vergelijking met andere inkomenscategorieën; dient derhalve naar de mate van ongelijkheid te worden behandeld. Aan het draagkrachtbeginsel in de zin dat gelijke gevallen gelijk en ongelijke gevallen ongelijk naar de mate van ongelijkheid in de heffing zullen worden betrokken, wordt dientengevolge op adequate wijze invulling gegeven.

10.4.3 Budgettaire redenen

Inderdaad kan het uitgewerkte winstbelastingstelsel negatief uitpakken voor het overheidsbudget. De particuliere ondernemer, die onder het bestaande stelsel op het moment

van winstrealisatie direct wordt belast tegen maximaal 52%, wordt bij de onderhavige OWB-uitwerking in eerste instantie belast tegen het lagere proportionele OWB-tarief. Pas op het moment van winstuitdeling zal de aanvullende inkomstenbelastingheffing de totale belastingdruk op een adequaat niveau brengen.

Voor het overheidsbudget betekent deze heffingssystematiek een mogelijk cashflowna-deel. Daar komt bij dat wordt voorgesteld om het tarief van de OWB mogelijk te verlagen ten opzichte van het bestaande vennootschapsbelastingtarief. Ook dit zal het overheids-budget in negatieve zin beïnvloeden.

Tegen deze argumenten kan het volgende worden ingebracht. Ten eerste dient het negatieve effect voor wat betreft de inkomstenbelasting niet te worden overschat. Ik sluit mij hier aan bij Rijkers en Lubbers, die stellen dat een dergelijk neerwaarts effect ook in het huidige winstbelastingstelsel gerealiseerd wordt door de omzetting van particuliere ondernemingen in VPB-plichtige ondernemingen.⁴¹⁶ Ten tweede zal een eventuele verdere tariefsverlaging, naar verwachting, de internationale concurrentiepositie van het Nederlandse fiscale stelsel verstevigen met als gevolg dat meer (internationale) onderne-mingen Nederland als vestigingsplaats zullen kiezen, hetgeen een opwaarts effect op de staatskas kan hebben.

Ten derde kan gesteld worden dat een eventueel tariefsnadeel door een verlaging van de winstbelasting zelf zou kunnen worden teruggedraaid door een verhoging van de secundaire heffing in vergelijking tot het bestaande aanmerkelijkbelangtarief. Het cashflowna-deel blijft in zoverre wel bestaan. In die zin dat de staatskas afhankelijk is van een eventuele winstuitkering. Zoals al een aantal malen is opgemerkt, kan de dreiging van winststopputting tegengegaan worden door een juiste tariefstelling in relatie tot box 3.

Voorts ben ik van mening dat het budgettaire argument bij de afweging of een aanpassing van het bestaande stelsel van winstbelasting noodzakelijk is, weinig gewicht in de schaal zou mogen leggen. Dat de bestaande winstbelastingssystematiek aanpassing behoeft, is immers aangetoond. De ontbrekende rechtsvormneutraliteit, zoals in dit proefschrift centraal staat, is het argument daarvoor. De noodzaak van aanpassing is mijns inziens dusdanig groot dat een eventueel negatief budgettaire effect een aanpassing op zichzelf niet zou mogen verhinderen.

10.4.4 Grote administratieplicht en uitvoeringstechnische problemen

Op voorhand kan worden gesteld dat dit contra-argument zeker niet opgaat voor de onderhavige OWB. Het ontwerp behelst maatregelen die juist zullen zorgen voor een vereenvoudiging van de regelgeving. Een van de belangrijkste oorzaken hiervoor is de gelijke behandeling van de onderneming die de incentive voor arbitragegedrag wegneemt. Gevolg is dat antimisbruikmaatregelen kunnen verdwijnen en er een minder complex belastingstelsel zal ontstaan.⁴¹⁷

Voorts zal ingewikkelde regelgeving kunnen verdwijnen, bijvoorbeeld de standaardvoorwaarden bij omzetting van de rechtsvorm. Ook op dit punt zal dus de administratieve last worden verlicht.

Daarbij gaat het voorgestelde stelsel uit van een indirecte imputatiestelsel, dat gekozen is voornamelijk om zijn eenvoud. Het administratieve en uitvoeringstechnische bezwaar, zoals in het verleden naar voren werd gebracht, had betrekking op het directe imputatiestelsel doch dat is in het onderhavige ontwerp niet aan de orde.

⁴¹⁶ Raad voor het zelfstandig ondernemerschap (RZO), *Bouwstenen voor een fiscale toekomstvisie voor het zelfstandig ondernemerschap*, nr. 5, hierin is een advies opgenomen van A.C. Rijkers en A.O. Lubbers inzake een ondernemingswinstbelasting. Den Haag 2002, p. 64.

⁴¹⁷ Bijvoorbeeld art. 20a Wet VPB 1969. De handel in verliesvennootschappen, die dit artikel beoogt te bestrijden, speelt onder het OWB-stelsel niet meer nu voor een objectivering van het belasting-subject is gekozen waaraan inherent is dat de verliezen bij deze onderneming horen en bij het einde van deze onderneming verdampen.

Concluderend kan worden opgemerkt dat deze beide bezwaren bij het ontwerp voor de OWB niet opportuun zijn.

10.4.5 Verzwaring van de belastingdruk voor de kleine ondernemer

Dit argument heeft vrijwel geen geldingskracht als gevolg van het lage OWB-tarief dat wordt voorgesteld. Zolang de kleine ondernemer niet overgaat tot winstuitkering, zal hij niet met een eventuele hogere belastingdruk op zijn winst geconfronteerd worden. Pas bij uitdeling zal dit het geval zijn.⁴¹⁸ Daarvoor werd echter een oplossing voorgesteld in de vorm van een heffingskorting.⁴¹⁹ Het contra-argument dat de kleine ondernemer wordt geconfronteerd met een verzwaring van zijn belastingdruk, heeft dus ook met het onderhavige ontwerp zijn belang vrijwel geheel verloren.

10.4.6 Problemen bij grensoverschrijdend dividend

In onderdeel 3.3.6 gaf ik al aan dat voor zover er problemen zijn gesignaleerd die worden veroorzaakt door een direct imputatiestelsel met betrekking tot grensoverschrijdend dividend, deze problemen mijns inziens valide zijn. Invoering van een indirect verrekenstelsel schuift dergelijke bezwaren van tafel. Gelet op het feit dat het onderhavige OWB-stelsel is vormgegeven als indirect verrekenstelsel, zijn de meeste bezwaren al niet meer geldig.

Een argument dat nog wel blijft bestaan, is de internationale onbekendheid van het stelsel en de mogelijke dubbele heffing die daaruit kan voortkomen. Mede om die reden is in hoofdstuk 9 (globaal) aandacht besteed aan de internationale gevolgen van het OWB-stelsel. In de conclusie werd door mij verdedigd dat de internationale gevolgen mijns inziens niet van een zodanige omvang zijn dat zij aan invoering van een dergelijk OWB-stelsel in de weg zouden hoeven te staan. Voor zover er problemen werden gesignaleerd, zijn naar mijn mening aanvaardbare oplossingen geformuleerd.

10.4.7 Conclusie

De conclusie van deze paragraaf kan kort zijn, namelijk dat het OWB-ontwerp de (meeste) oude bezwaren tegen een dergelijk systeem van winstbelasting niet doet herleven. Het vorenstaande heeft aangetoond dat de meeste bezwaren niet meer aan de orde zijn en zo deze toch nog geldingskracht hebben daarvoor een passende oplossing wordt geboden.

10.5 CONCLUSIE

In dit hoofdstuk is onder meer onderzocht of de problemen die gepaard gaan met de invoering van het OWB-stelsel op nationaal niveau van zodanige aard zijn dat de haalbaarheid daarvan in negatieve zin wordt beïnvloed. Betoogd wordt dat dit niet het geval is. Deze conclusie wordt ondersteund door de volgende elementen:

- De werkhypothese die aan de uitwerking van het OWB-stelsel ten grondslag ligt, gaat uit van het – indien mogelijk – vasthouden en overnemen van de bestaande fiscale systematiek.
- De winstbelasting in de vorm van een OWB is grotendeels gestoeld op de grondslag en het tarief van de vennootschapsbelasting.
- De secundaire heffing is grotendeels gestoeld op het bestaande aanmerkelijkbelangregime.

418 Tegenover dit nadeel staat overigens wel weer het cashflowvoordeel dat de ondernemer geniet van zijn winstoppottingsmogelijkheid die de OWB hem biedt.

419 Zie onderdeel 6.4.2 voor de fiscale gevolgen van het OWB-stelsel voor de kleine ondernemers.

- Door het overnemen van het vennootschapsbelastingregime en het aanmerkelijkbelangregime treden voor de belastingsubjecten van deze heffingen nauwelijks veranderingen op.
- De belangrijkste wijziging doet zich voor met betrekking tot de particuliere ondernemers.
- Voor al die situaties waarin wijzigingen optreden als gevolg van invoering van het OWB-stelsel kan overgangsrecht uitkomst bieden. Globale lijn van dit overgangsrecht is geruisloze doorschuiving met een optie voor eindafrekening (zowel voor de onderneming als voor de participant).
- De oude tegenargumenten van het OWB-stelsel hebben geen geldingskracht bij het uitgewerkte stelsel.

Enig nadeel betreft het mogelijke negatieve gevolg voor de schatkist indien door particuliere ondernemingen wordt gekozen voor geruisloze doorschuiving. Indien evenwel in de beoordeling wordt betrokken dat de fiscus wel een latente claim houdt en dat de fiscus bij gewone voortzetting van de bestaande systematiek met betrekking tot het ondernemingsvermogen eveneens een latente claim had en zou behouden, heeft dit nadeel mijns inziens niet een zodanige omvang dat daarmee de haalbaarheid van het stelsel ernstig wordt belemmerd.⁴²⁰

Samenvattend kan worden opgemerkt dat naar mijn mening de invoeringsproblemen van het onderhavige OWB-stelsel zowel op nationaal als op internationaal niveau (zie het voorgaande hoofdstuk) niet onoverkomelijk zijn. Derhalve kan worden verdedigd dat invoering van het OWB-stelsel haalbaar is.

420 Vergelijk ook de gevolgen van het bestaande art. 3.65 Wet IB 2001 (geruisloze omzetting van een particuliere onderneming in een BV of NV).

