



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.

12 *Samenvatting*

Aan dit proefschrift ligt de volgende probleemstelling ten grondslag:

Onderzocht zal worden of het huidige winstbelastingstelsel wordt gekenmerkt door een gebrek aan rechtsvormneutraliteit en of dit gemis aan rechtsvormneutraliteit onwenselijke gevolgen veroorzaakt. Indien van het bestaan van dergelijke nadelige gevolgen blijkt, zal vervolgens onderzocht worden of er mogelijkheden bestaan om deze onwenselijke gevolgen weg te nemen en of deze effectief en haalbaar zijn.

Het onderzoek naar deze probleemstelling werd naast een geschiedkundige behandeling van het fenomeen 'rechtsvormneutrale winstbelasting', voorafgegaan door een bespreking van de grondslag van de winstbelasting. Verdedigd is dat het belasten van ondernemingswinst gerechtvaardigd wordt door het gelijkheidsbeginsel in samenhang met het bijdragen aan de financiering van de collectieve voorzieningen waarvan een persoon of entiteit profijt heeft. Aangezien zowel de factor arbeid als de factor kapitaal hun steentje bijdragen aan de belastingheffing is het vanuit het gelijkheidsbeginsel beredeneerd, gerechtvaardigd om ook een resultaat behaald met de combinatie van deze factoren te belasten. Daar komt bij dat voor het behalen van ondernemingswinst eveneens profijt wordt genoten van de collectieve voorzieningen, zodat ook vanuit de bron winst uit onderneming dient te worden geput voor de financiering van de collectieve voorzieningen.

Een zelfstandige winstbelasting heeft dan mijn voorkeur, waarvoor ik de volgende argumenten heb. De onderneming is zelf ook de opbrengstgenererende entiteit en niet de achterliggende natuurlijke personen en dient dus zelfstandig te worden belast. Het is de onderneming zelf die de winst behaalt door de factoren arbeid en kapitaal in de vorm van een duurzame organisatie te combineren en als zodanig winstgevende (of verliesgevende) activiteiten te ontplooiën. Ook heeft winst in vergelijking tot andere inkomenscategorieën een bijzonder karakter zolang deze winst niet wordt uitgekeerd en dient op grond van het gelijkheidsbeginsel derhalve anders te worden behandeld.

Na het bepalen van de grondslag van de winstbelasting, is een inventarisatie gemaakt van onvolkomenheden veroorzaakt door een gebrek aan rechtsvormneutraliteit in de bestaande wijze van winstbelasting. Deze inventaris heeft onder meer de volgende verschillen opgeleverd:

- een fiscaal verschillende behandeling van de diverse genietters van winst uit onderneming;
- het ontbreken van een uniform ondernemersbegrip;
- verschillen bij toepassing van de vermogensetiketteringsregels;
- verschillen in verliesverrekeningsmogelijkheden;
- de diversiteit in de mogelijkheden tot fiscaal gefacilieerde concernvorming (beperkte toepassing van deelnemingsvrijstelling en fiscale-eenheidsregime);
- fiscaal verschillende behandelingen van het samenwerken en overdragen van de onderneming;
- het verschil in mogelijkheid tot partieel heffingsuitstel in de vorm van winstoppotting.

Tevens zijn de nadelige maatschappelijke consequenties van deze verschillen in kaart gebracht, waarvan de verstoring van concurrentieverhoudingen en de fiscale beïnvloeding van de rechtsvormkeuze de belangrijkste zijn.

Naar aanleiding van deze inventarisatie, is door mij verdedigd dat het bestaande winstbelastingstelsel inderdaad gekenmerkt wordt door een ongewenst gebrek aan rechtsvormneutraliteit, en aanpassing wenselijk is. Vervolgens is een mogelijk alternatief uitgewerkt waarbij rechtsvormneutraliteit het uitgangspunt is. Dit 'OWB-stelsel' is gebaseerd op een aantal reeds in het verleden uitgewerkte ondernemingswinstbelastingstelsels.

Voorafgaand aan de schets van een alternatieve wijze van winstbelasting is een werkhypothese gegeven, opgebouwd uit een aantal uitgangspunten. Kernpunt daarvan is het zoveel als mogelijk aansluiten bij de bestaande fiscale systematiek om de haalbaarheid van het alternatief te bevorderen. Onder meer het bestaande onderscheid tussen passief en actief participeren in een onderneming, het verschil in behandeling tussen eigen- en vreemdvermogensverstrekking en het uiteindelijk creëren van een gelijke belastingdruk tussen werknemers en ondernemers, zijn als uitgangspunten overgenomen.

De uiteindelijke concrete schets van het OWB-stelsel komt globaal op het volgende neer. Het stelsel is opgebouwd uit twee heffingen, die bij twee verschillende belastingsubjecten wordt geëffectueerd. De eerste heffing heeft plaats op het niveau van de onderneming op het moment dat door de onderneming winst wordt behaald. Er wordt dan winstbelasting geheven in de vorm van een OWB. Bij de vaststelling van het OWB-belastingsubject is voor een geobjectiveerde benadering gekozen met als gevolg dat de materiële onderneming als belastingsubject kwalificeert. De rechtsvorm van de onderneming is hierbij irrelevant. Het belastingobject van deze OWB bestaat uit de ondernemingswinst vastgesteld volgens de huidige bepalingen omtrent de totaal- en jaarwinst. Voor zover deze bestaande bepalingen echter strijdig zijn met de rechtsvormneutrale grondslag van het stelsel en in de praktijk op belangrijke bezwaren stuiten, is nadere regelgeving voorgesteld. Bijvoorbeeld de uitbreiding van de deelnemingsvrijstelling naar particuliere ondernemingen maar ook het aanmerken van het ter beschikking stellen van vermogen als een fictieve onderneming en belastingsubject voor de OWB.

De heffing van OWB op het niveau van de onderneming wordt gevolgd door een secundaire heffing bij de achterliggende participanten. Deze secundaire heffing maakt deel uit van het bestaande boxenstelsel van de huidige Wet IB 2001. Als belastingsubjecten voor deze secundaire heffing kwalificeren de zogenoemde winstgenieters, dat wil zeggen participanten die recht hebben op 5% of meer van het ondernemingsresultaat. Het belastingobject van de secundaire heffing wordt gevormd door de voordelen die met de ondernemingsparticipatie worden behaald. Bij de invulling van dit begrip 'voordelen' wordt een enge benadering gehanteerd. Alleen voordelen die zijn terug te voeren tot eigenvermogensverstrekking worden met secundaire heffing belast. Vergoedingen voor het verrichten van arbeid worden echter als loon in de heffing van box 1 betrokken.

De samenhang tussen de secundaire heffing op het niveau van de winstgenieters en de OWB op het niveau van de onderneming, komt tot uiting door het indirecte imputatiestelsel dat aan de OWB ten grondslag ligt. Dit indirecte imputatiestelsel vindt zijn uitwerking in een heffing van OWB naar een proportioneel tarief, gevolgd door een secundaire heffing eveneens naar een proportioneel tarief. Echter, bij de vaststelling van de hoogte van het tarief wordt rekening gehouden met de samenhang tussen beide heffingen.

Wat betreft de effectiviteit van het onderhavige OWB-stelsel is verdedigd dat naar mijn mening dit stelsel de bestaande problemen, die verband houden met een gebrek aan rechtsvormneutraliteit, grotendeels oplost. Het enige verschil dat in het stelsel nog ontdekt kan worden, houdt verband met de vraag of de participatie actief of passief wordt gehouden. In het laatste geval wordt niet de secundaire heffing toegepast maar wordt de participant voor de 'earning capacity' van zijn vermogen in de heffing van box 3 betrokken, zonder dat daarbij de rechtsvorm van de onderneming van belang is. Dit verschil wordt evenwel veroorzaakt door het onderscheid dat het huidige stelsel maakt tussen ondernemen en beleggen.

Als laatste aspect van de probleemstelling, is ingegaan op de haalbaarheid en effectiviteit van het geschetste alternatief in verhouding tot de eerder geïnventariseerde huidige knelpunten

De effectiviteit van het stelsel blijkt onder meer uit het volgende.

Ten eerste zal invoering van het OWB-stelsel voor de achterliggende natuurlijke personen leiden tot een fiscaal neutrale behandeling. Belangrijkste oorzaak is de generieke insteek van de secundaire heffing. De secundaire heffing kent maar één soort belastingplichtige, de winstgenieter, en maar één wijze van belastingheffing. De criteria voor kwalificatie als winstgenieter kennen geen rechtsvormen. Gevolg is dat de huidige fiscaal verschillende behandeling van de medegerechtigde en de 'echte' ondernemer, in het bijzonder met betrekking tot toepassing van de ondernemingsfaciliteiten, komt te vervallen. Ook de objectivering van het belastingsubject voor de OWB is hiervan een oorzaak. Iedere materiële onderneming is OWB-belastingsubject ongeacht de rechtsvorm.

In lijn met het voorgaande onderdeel geldt dat invoering van het OWB-stelsel de huidige fiscale verschillen, tussen de aanmerkelijkbelanghouder en de particuliere ondernemer, doet verdwijnen. Belangrijkste oorzaak is ook hier de generieke insteek van zowel het belastingsubject als het belastingobject van de secundaire heffing waar winstgenieters aan onderworpen zijn. Alle kwalificerende winstgenieters worden op hetzelfde moment naar hetzelfde proportionele tarief voor hetzelfde object in de heffing betrokken. Dit betekent in beginsel ook dat gelijkheid wordt gerealiseerd met betrekking tot het tarief waartegen financieringslasten van een deelname in een onderneming in aftrek kunnen worden gebracht.

Een tweede voorbeeld betreft de voorgestelde behandeling van de vermogensetikettering in het onderhavige OWB-stelsel met betrekking tot het ter beschikking stellen van vermogen. Zowel het ter beschikking stellen van vermogen aan de (particuliere) onderneming van een verbonden persoon als aan de eigen onderneming, gedreven in de vorm van een rechtspersoon, zal bij fictie fiscaal worden aangemerkt als een onderneming in de zin van de OWB. Belangrijkste gevolg van deze fictie is dat dan altijd sprake is van ondernemingsvermogen. De huidige fiscaal verschillende behandeling van het ter beschikking stellen van vermogen is daarmee beëindigd.

Als derde voorbeeld kan de fiscale behandeling van de verliesverrekening worden genoemd. Onder meer is verdedigd dat het OWB-stelsel tot gevolg heeft dat op nationaal niveau geen verschil in verliesverrekening meer bestaat voor wat betreft ondernemingsverliezen. Iedere onderneming heeft recht op verliesverrekening ongeacht de rechtsvorm. Wederom kan de generieke insteek van de OWB als belangrijkste oorzaak worden aangevoerd. Een bijzonder element in dit verband is de objectieve benadering van het OWB-stelsel waardoor de verliezen blijven bestaan zolang de onderneming blijft bestaan.

Gevolg is dat bij overdracht van de onderneming de verliezen niet zullen verdampen. Ongeacht de achterliggende winstgenieters zullen de verliezen blijven bestaan. Dit is een verruiming in vergelijking tot de bestaande wijze van verliesverrekening waar bij overdracht van de onderneming op grond van art. 20a Wet VPB 1969 onder omstandigheden verrekening wordt verhinderd.

Nadeel is wel dat bij het einde van de onderneming ook de verliezen zullen verdwijnen. Voor wat betreft verliezen op internationaal niveau is verdedigd dat het OWB-stelsel de ongelijkheid niet geheel doch wél gedeeltelijk oplost. In ieder geval verdwijnt de huidige ongelijke behandeling tussen verliezen van een buitenlandse dochtermaatschappij en verliezen van een vaste inrichting. Oorzaak is wederom de objectieve benadering van het OWB-subject.

Een vierde voorbeeld van de fiscaal neutrale behandeling, vormt de fiscale begeleiding van concernvorming. Het gaat dan onder meer om de uitbreiding van de faciliteit van de deelnemingsvrijstelling en de fiscale eenheid naar particuliere ondernemers. Door mij is betoogd dat deze verruiming een einde maakt aan de huidige problemen veroorzaakt door het verschil in rechtsvorm voor wat betreft de toepassing van de deelnemingsvrijstelling en van het fiscale-eenheidsregime. Tot slot kan in dit verband worden opgemerkt dat naast een verruiming van de bestaande concernfaciliteiten in het onderhavige OWB-

stelsel een derde concernvormingsfaciliteit wordt voorgesteld, te weten de zogenoemde optie voor de horizontale fiscale eenheid.

Introductie van deze faciliteit is niet zozeer gegrond op het bereiken van meer rechtsvormneutraliteit als wel op het bereiken van meer eenvoud in de belastingheffing. Door de objectivering van het belastingsubject van de OWB ontstaat namelijk het gevolg dat een of meer (rechts)perso(n)en meerdere objectieve onderneming drijven die alle als afzonderlijke belastingsubjecten kwalificeren. Omwille van de eenvoud is voorgesteld dat ingeval een groep van objectieve ondernemingen in handen is van uitsluitend dezelfde participant(en) en mits aan een aantal overige eisen (vergelijkbaar met de voorwaarden van het fiscale-eenheidsregime) zijn vervuld, een horizontale fiscale eenheid kan worden gevormd. Toepassing van deze fictie heeft tot gevolg dat deze objectieve ondernemingen als één belastingsubject kwalificeren.

De rechtsvormneutraliteit, die het gevolg is van het onderhavige OWB-stelsel, komt ook tot uiting bij de fiscale begeleiding van de overdracht van de ondernemingen. Overdracht van de onderneming, op directe of indirecte wijze, leidt voor alle rechtsvormen in beginsel tot eindafrekening voor de secundaire heffing, maar niet tot eindafrekening op het niveau van de OWB. Het eerder gesignaleerde verschil dat bij de overdracht van een particuliere onderneming altijd eindafrekening plaats heeft tegen het progressieve tarief terwijl bij de overdracht van een VPB-plichtige onderneming ofwel 'slechts' 25,5% VPB verschuldigd is ofwel alleen de aanmerkelijkbelangclaim, is daarmee verdwenen.

De vorenstaande conclusie is niet compleet zonder een oordeel te geven over de haalbaarheid van het alternatief.

Voor wat betreft de internationale haalbaarheid is door mij verdedigd dat als gevolg van de eenzijdige invoering door Nederland van het OWB-stelsel weinig problemen zullen ontstaan. Slechts in een tweetal situaties dreigt een verzwaarde belastingdruk. Voor de eerste situatie – de buitenlandse particuliere onderneming met een binnenlandse winstgenieter die dividenden of capital gains geniet – is evenwel een eenzijdige oplossing voorgesteld in de vorm van een vrijstelling met progressievoorbehoud voor wat betreft de door Nederland te effectueren aanvullende heffing. Deze vrijstelling bewerkstelligt dat invoering van het OWB-stelsel voor deze particuliere ondernemers geen verslechtering betekent maar evenmin voor de schatkist een verslechtering met zich brengt. Immers, thans zal de Nederlandse ficus bij een buitenlandse onderneming van een binnenlandse winstgenieter evenmin kunnen heffen omdat het heffingsrecht op grond van art. 7 OESO-Modelverdrag aan het buitenland is toegewezen.

Voor de tweede situatie – binnenlandse onderneming van een buitenlandse winstgenieter die winstuitkeringen, capital gains en loon geniet terwijl het buitenland verrekening geeft voor de te belasten ondernemingwinst – is geen oplossing voorgesteld. De belastingverzwaring zit met name hierin dat de oorspronkelijke éénmalige Nederlandse heffing van inkomstenbelasting over de ondernemingswinst is opgedeeld in twee afzonderlijke heffingen. Indien het buitenland het verrekeningsmechanisme hanteert als methode ter voorkoming van dubbele belasting, valt deze tweede heffing buiten de verrekening. Alleen de ondernemingswinstbelasting verschuldigd over de behaalde ondernemingswinst wordt verrekend welke aanzienlijk lager ligt dan de voorheen te verrekenen Nederlandse inkomstenbelasting verschuldigd over de behaalde ondernemingswinst. Gelet op het voorgaande is geconcludeerd dat de internationale consequenties van het geschetste OWB-stelsel aan de haalbaarheid van dit stelsel in ieder geval niet in de weg zullen staan.

Eenzelfde conclusie is getrokken met betrekking tot de nationale haalbaarheid. Als belangrijkste oorzaak voor deze nationale haalbaarheid geldt enerzijds het overgangrecht waarbij geruisloze doorschuiving de hoofdregel vormt en anderzijds het uitgangspunt dat deel uitmaakt van de aan de uitwerking ten grondslag liggende werkhypothese, om zoveel als mogelijk aan te sluiten bij de bestaande heffingsystematiek.

Alles overwegend is de probleemstelling van dit proefschrift in de eindconclusie als volgt beantwoord. De aanvankelijk ingenomen assumptie dat het huidige winstbelastingssy-

steem wordt gekenmerkt door een gebrek aan rechtsvormneutraliteit, blijkt naar aanleiding van de geïnventariseerde verschillen in fiscale behandeling op juistheid te berusten. De daardoor veroorzaakte negatieve maatschappelijke gevolgen onderschrijven de noodzaak tot een heroverweging van de bestaande wijze van winstbelasting in de richting van meer rechtsvormneutraliteit. Als mogelijk effectief en haalbaar alternatief kan een OWB-stelsel – uitgewerkt in een indirect imputatiestelsel – waarbij de winstbelasting zelfstandig functioneert naast de inkomstenbelasting die verschuldigd is door de participant, worden aangemerkt.

Dientengevolge pleit ik voor een fundamentele heroverweging van de wijze van winstbelasting. Het in dit proefschrift geschetste OWB-stelsel kan hierbij als alternatief dienen.

