

ERASMUS UNIVERSITEIT ROTTERDAM

NADruk VERBODEN

Erasmus School of Economics

Masterscriptie Fiscale Economie

Rechtsvormneutrale winstbelasting

Is invoering van een rechtsvormneutrale winstbelasting
noodzakelijk en wenselijk?

Naam: Marc Silberman

Studentnummer: 409840

Begeleider: drs. J.E. van den Berg

Tweede lezer: dr. Y.M. Tigelaar-Klootwijk

Datum definitieve versie: 10 april 2019

Inhoudsopgave

Lijst met gebruikte afkortingen.....	3
1: Inleiding.....	4
1.1: Aanleiding	4
1.2: Probleemstelling	6
1.3: Plan van aanpak	7
1.5: Afbakening.....	8
2: Rechtsvormneutraliteit.....	9
2.1: Wat is rechtsvormneutraliteit?.....	9
2.2: Wat is het belang van rechtsvormneutraliteit?	10
2.3: Argumenten voor en tegen een rechtsvormneutrale winstbelasting.....	12
2.3.1: De argumenten tegen een rechtsvormneutrale winstbelasting	12
2.3.2: Argumenten voor de invoering van rechtsvormneutrale winstbelasting.....	16
2.4: Constateringen.....	18
3: Faciliteiten uit de Wet IB 2001 die de omvang van de belastbare winst beïnvloeden.....	19
3.1: Korte geschiedenis winst uit onderneming	19
3.2: Behandeling van winst in de Wet IB 2001	20
3.2.1: De onderverdeling van de verschillende faciliteiten	20
3.2.2: De faciliteiten voor zowel IB-plichtige lichamen als VPB-plichtige lichamen	20
3.2.3: De ondernemersfaciliteiten voor de ondernemer van artikel 3.4 Wet IB 2001	21
3.3: Uitwerking behandeling winst in de Wet IB 2001.....	25
3.4: Constateringen.....	25
4: Hoe wordt de winst behandeld in de Wet VPB 1969.....	26
4.1: Korte bespreking belasting van winst in de Wet VPB 1969	26
4.2: Behandeling winst in de Wet VPB 1969	27
4.4: Constateringen.....	29
5: De wenselijkheid van verschillen in de behandeling van winst tussen de Wet IB 2001 en de Wet VPB 1969.....	30
5.1: Inleiding	30
5.2: Wat zijn de overeenkomsten in de behandeling van winst tussen de Wet IB 2001 en de Wet VPB 1969?.....	30
5.3: Wat zijn de verschillen in de behandeling van de winst tussen de Wet IB 2001 en de Wet VPB 1969?.....	31
5.4: Is het wenselijk of onwenselijk dat de winst in de Wet IB en de Wet VPB verschillend wordt behandeld?.....	33
5.5: Constateringen.....	36

6: Voorstellen voor een gelijke behandeling van de winst in de Wet IB 2001 en de Wet VPB 1969	37
6.1: Voorstellen voor een rechtsvormneutrale winstbelasting in opdracht van de overheid	37
6.1.2: Voorstellen door de Europese Unie	39
6.2: Voorstellen uit de literatuur	40
6.3: Constateringen.....	44
7: De ideale rechtsvormneutrale winstbelasting.....	45
7.1: De door mij voorgestelde oplossing.....	45
7.1.1: De vormgeving van de winstbox	46
7.2: Mijn variant van de winstbox	47
7.3: Nadelen van een winstbox	52
7.4: Conclusie.....	53
8: Conclusie en aanbevelingen.....	55
8.1: Conclusie.....	55
8.2 Aanbevelingen	58
Literatuurlijst.....	61
Bijlages.....	65

Lijst met gebruikte afkortingen

AB	Algemeen Belang
afl.	aflevering
ANBI	Algemeen Nut Beogende Instelling
BNB	Beslissingen in Belastingzaken. Nederlandse Belastingrechtspraak
BV	Besloten Vennootschap
CBS	Centraal Bureau voor de Statiek
CPB	Centraal Planbureau
CV	Commanditaire Vennootschap
DGA	directeur-groootaandeelhouder
Diss.	Dissertatie
e.a.	en anderen
EC	Europese Commissie
EESC	Europees Economisch en Sociaal Comité
EIA	Energie-Investeringsaftrek
EU	Europese Unie
FF	Forfaitair. Fiscaal studenten maandblad
FOR	Fiscale Oudedagsreserve
FNV	Federatie Nederlandse Vakbeweging
HIR	Herinvesteringsreserve
HR	Hoge Raad
KIA	Kleinschaligheidsinvesteringsaftrek
KNO	het Koninklijke Nederlandse Ondernemersverbond
KVWV	Katholieke Verbond van Werkgeversvakverenigingen
LLB	Loonsom- en Bedrijfsvermogensbelasting
MIA	Milieu-Investeringsaftrek
MKB	midden en kleinbedrijf
MVT	Memorie van Toelichting
nr.	nummer
NTFR	Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht
NV	Naamloze Vennootschap
OESO	Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling
p.	pagina
par.	Paragraaf
PZO	Platform Zelfstandige Ondernemers
red.	redactie
RZO	Raad voor het Zelfstandige Ondernemerschap
SBBI	Sociaal Belang Behartigende Instelling
S&O	Speur- & Ontwikkelingswerk
Stcrt.	Staatcourant
TFO	Tijdschrift voor Fiscaal Ondernemingsrecht
V-N:	Vakstudie Nieuws
VNO-NCW	Verenging VNO-NCW
VOF	Vennootschap onder Firma
Wet IB 2001	Wet op de inkomstenbelasting 2001
Wet LB 1964	Wet op de loonbelasting 1964
Wet VPB 1969	Wet op de vennootschapsbelasting 1969
WFR	Weekblad voor Fiscaal Recht
WOZ	Waardering onroerende zaak

1: Inleiding

1.1: Aanleiding

Een ondernemer betaalt over de door hem behaalde winst belasting volgens de Wet op de Inkomstenbelasting (IB) 2001 of volgens de Wet op de Vennootschapsbelasting (VPB) 1969.¹ In de Wet IB 2001 is geen definitie opgenomen van het begrip onderneming, in plaats daarvan wordt de invulling gegeven door de jurisprudentie zoals de wetgever wilde.² De winst wordt dan ook belast onder de Wet IB 2001 (natuurlijke personen) of onder de Wet VPB 1969 (rechtspersonen).^{3 4}

De netto winst (omzet minus kosten) voor belasting die ondernemers behalen via een onderneming in de inkomstenbelasting of via een onderneming in de vennootschapsbelasting is in beginsel hetzelfde. Desondanks wordt de winst fiscaal niet hetzelfde behandeld. Dit komt doordat de ondernemer die winst behaalt in de inkomstenbelasting enkele aftrekposten kan gebruiken (de zelfstandigenaftrek, startersaftrek en meewerkaftrek), welke niet toegankelijk zijn voor de ondernemer die belastingplichtig is in de vennootschapsbelasting. Deze faciliteiten zijn ingevoerd met het doel een even hoog effectief belastingtarief in de Wet IB 2001 als in de Wet VPB 1969 te verwezenlijken.

De winst onder de vennootschapsbelasting wordt in 2019 belast met maximaal 25% vennootschapsbelasting. Bij uitkering moet nog eens 25% belasting in box 2 (aanmerkelijk belang) van de Wet IB 2001 worden betaald. De IB-ondernemer betaalt in 2019 maximaal 51,95%. Het werkelijke percentage wat over de winst in de Wet IB 2001 is verschuldigd, is lager omdat er aftrekposten zijn voor ondernemers. Het kabinet wil zowel de belastingtarieven in box 1 als in box 2 van de Wet IB 2001 als de belastingtarieven van de Wet VPB 1969 verlagen.⁵ Dit kan het verschil verkleinen, maar het verschil verdwijnt niet. Dat er verschil zit in behandeling van winst behaald via een VPB-plichtig lichaam en een IB-plichtige persoon is weergegeven in het onderstaande voorbeeld van hoe de winst wordt behandeld in de Wet IB 2001 en de Wet VPB 1969:

¹Artikel 3.8 Wet IB 2001 en artikel 7 Wet VPB 1969.

²Kamerstukken II 1998/1999, 26 727, nr. 3 MvT.

³Voor een uitgebreide uitleg van welke ondernemingsvormen in de Wet op de IB 2001 vallen verwijs ik naar; Heithuis, Kavelaars & Schuiver 2016, par. 3.2.2, p. 80-84 en par. 3.2.6-3.2.7, p. 95-102.

⁴Voor meer informatie over welke ondernemingsvormen in de Wet op de VPB 1969 vallen verwijs ik naar; Dool, van de, e.a. 2016, p. 15-43.

⁵Regeerakkoord 2017-2021, 'Vertrouwen in de toekomst', Den Haag: 2017, par. 2.5 p. 35-36. De tariefverlaging in de Wet IB 2001 gelden vanaf 2021, box 2 wordt verhoogd naar 28,5% in 2021 dit gebeurt stapsgewijs. De verlaging van de Wet VPB 1969 geldt ook vanaf 2021 en zal ook stapsgewijs plaatsvinden.

Tabel 1: Bepaling winst voor belasting in de Wet IB 2001

Winst Inkomstenbelasting (2019)	
Jaarwinst	€ 100.000
Zelfstandigenaftrek art.376	(€ 7.280)
Startersaftrek art.3.76 (indien mogelijk)	(€ 2.123)
Winst voor MKB-aftrek	€ 90.597
MKB-winstaftrek art.3.79a	(€ 12.684)
Winst voor belasting	€ 77.913
Verschuldigde belasting art. 2.10 ⁶	(€ 32.005)
Winst na belasting	€ 45.908

Tabel 2: Bepaling winst voor belasting in de Wet VPB 1969

Winst Vennootschapsbelasting (2019)	
Jaarwinst	€ 100.000
Winst voor belasting	€ 100.000
Vennootschapsbelasting (20%)	(€ 20.000)
Uitkeerbare winst	€ 80.000
Inkomstenbelasting box 2 (25%)	(€ 20.000)
Winst na belasting	€ 60.000

Er is in bovenstaande voorbeelden geen rekening gehouden met eventuele afschrijvingen, aanwezige reserves en het verplichte fictieve salaris (artikel 12a Wet LB 1964). Tussen de winst voor belasting in de Wet IB 2001 en de Wet VPB 1969 zit een verschil van bijna € 23.000. Dit wordt veroorzaakt doordat ondernemers in de Wet IB 2001 recht hebben op een aantal aftrekposten⁷, die ondernemers die een vennootschap hebben niet kunnen krijgen.

In de loop van de tijd zijn er meerdere artikelen verschenen waarin mogelijkheden worden besproken om het verschil in behandeling van de winst in de Wet IB 2001 en de Wet VPB 1969 weg te nemen.⁸ Een van deze ideeën welk tot 2013 populair was, was de winstbox.⁹ De gedachte achter de winstbox was dat de winstbox binnen box 1 van de Wet IB 2001 een aparte box zou vormen. In de winstbox zou de winst uit onderneming worden belast. Er is door de Nederlandse overheid geen precieze uitwerking van de winstbox gegeven. In hoofdstuk vijf van deze scriptie worden de verschillende invullingen van de winstbox besproken. Wel heeft het ministerie van Financiën de contouren van een winstbox geschetst¹⁰ om zo duidelijkheid te geven over de belangrijkste onderwerpen van een winstbox. Naast de contouren is er ook onderzoek gedaan naar de voor- en nadelen op fiscaal gebied van een winstbox.

⁶Verschuldigde belasting is € 20.142*0,3655 + € 13852*0,4085 + € 34.513*0,4085 + € 9.406*0,5195 = € 32.005,42.

⁷Voor sommige aftrekposten moet aan het urencriterium van artikel 3.6 Wet IB 2001 zijn voldaan.

⁸De volgende artikelen beschrijven oplossingen; Albregtse & Vries, de, *WFR* 2009/381; Es, van, *TFO* 2007/94; Heithuis, *NTFR* 2010/1843; Mol-Verver 2008 (academisch proefschrift); Mol-Verver, *WFR* 2009/625; Mol-Verver, *NTFR* 2011/2760; Rijkers, *NTFR* 2010/2282; Sande, van de, *FF* 2013/240-06 en Stevens & Leenman, *WFR* 2009/627.

⁹Mol-Verver 2008 (academisch proefschrift); Mol-Verver, *WFR* 2009/625; Mol-Verver, *NTFR* 2011/2760 en Sande, van de, *FF* 2013/240-06.

¹⁰*Kamerstukken II* 2013/2014, 33 447, nr.6 bijlage 355409.

Daarnaast heeft het Centraal Plan Bureau (CPB) in opdracht van het ministerie van Financiën¹¹ onderzoek gedaan naar de economische gevolgen van een winstbox. De uitslag van dit onderzoek is dat de nadelen van een winstbox zwaarder wegen dan voordelen. Mede aan de hand van het door de CPB verrichtte onderzoek heeft het ministerie van Financiën in 2014 besloten af te zien van de invoering van een winstbox in de Wet IB 2001.¹² Een andere oplossing is dat alle lichamen belast worden in de Wet op de VPB 1969. In zijn oratie te Rotterdam uit 2005 geeft Heithuis¹³ een gedetailleerde uitleg van hoe de door hem aangedragen oplossing moet worden uitgewerkt. Deze oplossing is (nog) niet toegepast, wat waarschijnlijk komt, doordat de Studiecommissie belastingstelsel (de Commissie)¹⁴ zich negatief uitlaat over die hiervoor genoemde oplossing. Al ontkracht Heithuis de door de Commissie gegeven argumenten tegen het belastingplichtig maken van alle lichamen in een artikel uit 2010.¹⁵

Ondanks de in de literatuur genoemde oplossingen is er nog geen sprake van een rechtsvormneutrale winstbelasting. Dit komt doordat de politiek de verscheidene oplossingen steeds heeft afgewezen. De oplossingen zijn steeds afgewezen, omdat deze onder andere te complex zijn, de wijzigingen te ingrijpend zijn en de voordelen zijn te ongewis terwijl de nadelen wel duidelijk zijn.¹⁶ Hierdoor is het nog steeds zo dat de fiscale behandeling van de winst afhankelijk is van de juridische jas van de onderneming.

De overheid heeft wel geprobeerd de belasting van winst in de Wet IB 2001 en de Wet VPB 1969 zo neutraal mogelijk te laten plaatsvinden. Dit blijkt uit de aftrekposten die een ondernemer in de inkomstenbelasting wel kan krijgen en een ondernemer in de vennootschapsbelasting niet, om zo de heffingstarieven in evenwicht te krijgen. Bij winst behaald via een VPB-plichtig lichaam wordt bij uitkering 25% box 2 Wet IB 2001 heffing betaald. Zou die heffing niet plaatsvinden dan wordt over de winst in de Wet VPB 1969 maar 25% belasting betaald.¹⁷ Al kan de box 2 heffing wel worden uitgesteld door de winst niet uit te keren. De ondernemer in de inkomstenbelasting kan de heffing niet uitstellen.

1.2: Probleemstelling

De situatie dat er verschillen zitten in de behandeling van winst in de Wet IB 2001 en in de Wet VPB 1969 en dat er mogelijkheden zijn om deze verschillen weg te nemen, welke allemaal zijn afgewezen heeft tot de volgende probleemstelling geleid:

In hoeverre is het wenselijk¹⁸ dat de winst onder de Wet op de Inkomstenbelasting (Wet IB 2001) en de Wet op de Vennootschapsbelasting (Wet VPB 1969) verschillend wordt behandeld en hoe kunnen deze verschillen worden aangepakt?

¹¹CPB-Notitie 2014.

¹²Kamerstukken II 2013/14, 33 447, nr. 6. Dit is de brief van de Staatssecretaris van Financiën aan de Tweede Kamer waarin hij meedeelt dat de winstbox er niet gaat komen.

¹³Heithuis 2005.

¹⁴Rapport Studiecommissie Belastingstelsel 2010.

¹⁵Heithuis, NTFR 2010/1843.

¹⁶Kamerstukken II 2013/14, 33 447, nr. 6, p. 4-5.

¹⁷Heithuis, NTFR 2010/1843

¹⁸Hierbij zijn verschillen wenselijk als deze de keuze om via de Wet IB 2001 te ondernemen of via de Wet VPB 1969 niet beïnvloeden in het voordeel van een van de twee opties.

Om bovenstaande probleemstelling te beantwoorden worden de volgende deelvragen gebruikt:

1. Wat is het belang van rechtsvormneutraliteit?
2. Hoe wordt de winst behandeld in de Wet IB 2001?
3. Hoe wordt de winst behandeld in de Wet VPB 1969?
4. Overeenkomsten en verschillen tussen de Wet IB 2001 en de Wet VPB 1969.
5. Voorstellen voor rechtsvormneutrale winstbelasting.
6. De door mij voorgedragen oplossing.

1.3: Plan van aanpak

Om de onderzoeksvraag te beantwoorden wordt gebruik gemaakt van een aantal deelvragen. Aan de hand van deze deelvragen zal de hoofdvraag worden beantwoord. De deelvragen zullen worden behandeld in aparte hoofdstukken tenzij dit leidt tot meerdere korte hoofdstukken, dan worden deze samengevoegd.

In hoofdstuk twee wordt onderzoek gedaan naar wat het begrip rechtsvormneutraliteit inhoudt en waarom het van belang is. In het tweede deel van dit hoofdstuk komen de argumenten voor en tegen een rechtsvormneutrale winstbelasting aan bod. Bij ieder argument voor en tegen wordt ook onderzocht of dat argument nog geldig is.

In hoofdstuk drie wordt onderzocht hoe de winst wordt behandeld in de Wet IB 2001. Hierbij wordt er aandacht besteed aan de verschillende aftrekposten die de Wet IB 2001 kent voor ondernemers en voor ondernemingen. Het hoofdstuk wordt afgesloten met een voorbeeld van hoe de winst wordt behandeld in de Wet IB 2001.

In het vierde hoofdstuk wordt onderzocht hoe de winst wordt behandeld in de Wet VPB 1969. In hoofdstuk vier wordt ook aandacht geschonken aan zaken die alleen gelden voor VPB-plichtige lichamen. In de laatste paragraaf van het vierde hoofdstuk wordt een voorbeeld gegeven hoe de winst wordt behandeld in de Wet VPB 1969.

Als is onderzocht hoe de winst wordt behandeld in de Wet IB 2001 en de Wet VPB 1969, wordt in het vijfde hoofdstuk onderzocht wat de overeenkomsten en de verschillen in behandeling van de winst tussen de Wet IB 2001 en de Wet VPB 1969 zijn. In paragraaf drie van hoofdstuk vijf wordt onderzocht waarom er verschillen zitten in de behandeling van winst tussen de Wet IB 2001 en de Wet VPB 1969. In de laatste paragraaf wordt onderzocht of de geconstateerde verschillen wenselijk zijn of niet. Hierbij zijn verschillen wenselijk als deze de keuze om via de Wet IB 2001 te ondernemen of via de Wet VPB 1969 niet beïnvloeden in het voordeel van een van de twee opties (is er sprake van rechtsvormneutraliteit).

Na het vaststellen van verschillen in de behandeling van winst binnen de Wet IB 2001 en de Wet VPB 1969, wordt in het zesde hoofdstuk onderzocht welke voorstellen er zijn gedaan om tot een rechtsvormneutrale winstbelasting te komen. Er wordt eerst onderzoek gedaan naar de voorstellen gedaan in opdracht van de overheid en de Europese Unie. Daarna wordt er in de tweede paragraaf van het hoofdstuk onderzoek gedaan naar voorstellen komende uit de literatuur.

In hoofdstuk zeven wordt onderzoek gedaan naar welke oplossing mijn voorkeur heeft. Hierbij zal worden aangetoond hoe mijn oplossing de in hoofdstuk twee genoemde nadelen opheft. Daarnaast wordt er onderzocht hoe de door mij gekozen oplossing kan worden ingevoerd. Na hoofdstuk zeven volgen de conclusie en de aanbevelingen. In dit hoofdstuk wordt de onderzoeksvraag beantwoord. Eventuele aanbevelingen worden komen ook in dit hoofdstuk aan bod. De focus bij de aanbevelingen komt te liggen op de oplossing die mijn voorkeur heeft.

1.5: Afbakening

In deze scriptie worden alleen de verschillen in de behandeling van de winst binnen de Wet IB 2001 en de Wet VPB 1969 in Nederland onderzocht. Hiervoor is gekozen omdat ieder land zijn eigen belastingwetten kent met eigen regels, waardoor een verschil kan ontstaan tussen het winstbegrip in de Wet IB 2001 en in de Wet VPB 1969 in het buitenland. Of er daadwerkelijk in buitenland verschillen zijn in het winstbegrip tussen beide wetten is niet van belang voor mijn onderzoek en zal hierom niet aan bod komen in deze scriptie.

Daarnaast worden alleen de Wet op de IB 2001 en de Wet op de VPB 1969 in deze scriptie onderzocht. Er wordt geen aandacht besteed aan de dividendbelasting of omzetbelasting. De omzetbelasting werkt voor zowel de IB-ondernemer als de ondernemer in de vennootschapsbelasting in beginsel hetzelfde, tenzij de IB-plichtige ondernemer onder de kleine ondernemersregeling valt of als beide ondernemers prestaties verrichten die onder verschillende tarieven vallen. De dividendbelasting wordt buiten beschouwing gelaten omdat, dit een voorheffing is van de Wet IB 2001 en dus verrekenbaar is.

2: Rechtsvormneutraliteit

In het onderzoek wat in deze scriptie gaat worden uitgevoerd speelt het begrip rechtsvormneutraliteit een belangrijke rol. Het is daarom belangrijk dat duidelijk is wat er onder rechtsvormneutraliteit en een rechtsvormneutrale heffing wordt verstaan. Daar wordt dit hoofdstuk aan gewijd. Daarnaast wordt er in dit hoofdstuk besproken wat het belang is van rechtsvormneutraliteit en worden de argumenten voor en tegen een rechtsvormneutrale heffing besproken. Het hoofdstuk wordt afgesloten met enkele constatering.

2.1: Wat is rechtsvormneutraliteit?

Er is sprake van rechtsvormneutraliteit als de winst behaald door een IB-plichtige persoon of een VPB-plichtig lichaam fiscaal hetzelfde wordt behandeld. De rechtsvorm waarmee de winst is behaald speelt geen rol bij de heffing. Het neutraliteitsbeginsel speelt hier een grote rol. Dit beginsel bestaat uit een economisch en een juridisch aspect, welke hierna verder worden toegelicht.

Economische neutraliteit

Een van de aspecten van economische neutraliteit is rechtsvormneutraliteit.¹⁹ Vandaar dat het van belang is het begrip economische neutraliteit te onderzoeken. Er is sprake van economische neutraliteit als fiscale en juridische wetgeving geen invloed hebben op economische activiteiten. Dit speelt volgens Albregtse en De Vries een grote rol bij belastingheffing.²⁰ Zolang belastingen verstorend werken is er geen sprake van (volledige) economische neutraliteit. De optimale belasting is de belasting die niet kan worden ontweken door gedragsaanpassingen. Een voorbeeld van een belasting die niet verstorend werkt is de “talent tax” van Tinbergen. De overheid bezit alleen niet de kennis om een belasting op talent in te voeren, waardoor de overheid gebruik moet maken van verstorende belastingen. Het is dan ook beter om te streven naar een belastingstelsel dat zo min mogelijk verstorend werkt.²¹ In plaats van te streven naar volledige economische neutraliteit.

Juridische gelijkheid

Juridische gelijkheid komt voort uit de wetgeving, de mate van gelijkheid wordt bepaald door de wet. Dit betekent dat als twee personen volgens de wet gelijk dienen te worden behandeld en dat niet gebeurt, met een beroep op de wetgeving de gelijke behandeling kan worden afgedwongen. Juridische gelijkheid hangt dus nauw samen met het gelijkheidsbeginsel. Volgens het gelijkheidsbeginsel moeten gelijke gevallen hetzelfde worden behandeld en dat kan alleen als er sprake is van juridische gelijkheid. Als volgens de wet gelijke gevallen verschillend worden behandeld dan is die regeling in strijd met het gelijkheidsbeginsel. Albregtse en De Vries komen tot hetzelfde oordeel in hun artikel in het weekblad fiscaal recht (WFR).²²

¹⁹Vording, *NTFR* 2010/2052.

²⁰Albregtse & Vries, de, *WFR* 2009/381.

²¹Loon, de, 2016, p. 6-7.

²²Albregtse & Vries, de, *WFR* 2009/381.

Globaal evenwicht

Als er gesproken wordt over rechtsvormneutraliteit dan wordt de leer van het globaal evenwicht ook meestal genoemd. Het idee van globaal evenwicht is geïntroduceerd door Grapperhaus in de jaren zestig van de vorige eeuw.²³ Volgens Grapperhaus is er sprake van globaal evenwicht als het voor kleine ondernemingen duidelijk is om te kiezen voor een ondernemingsvorm welke wordt belast in de Wet IB 2001, het voor grote ondernemingen duidelijk is om te kiezen voor een ondernemingsvorm welke wordt belast in de Wet VPB 1969 en het voor middelgrote ondernemingen voor wat betreft de belastingheffing niet uitmaakt of deze worden belast in de Wet IB 2001 of de Wet VPB 1969. Vanwege het resultaat dat volgens Grapperhaus ontstaat bij een situatie waarin sprake is van globaal evenwicht wordt het als alternatief voor rechtsvormneutraliteit aangedragen. Zoals verderop in dit hoofdstuk zal blijken is de leer van het globale evenwicht geen alternatief voor rechtsvormneutraliteit. De leer van het globale evenwicht leidt tot een omslagpunt waarbij het interessanter wordt om een rechtsvorm te kiezen welke belast wordt in de Wet VPB 1969. Als er sprake is van een rechtsvormneutrale winstbelasting maakt het niet uit in welke rechtsvorm de onderneming wordt gevoerd. De behandeling van de winst is dan hetzelfde.

2.2: Wat is het belang van rechtsvormneutraliteit?

Het gaat er om dat er sprake is van rechtsvormneutraliteit bij de behandeling van de winst behaald door een ondernemer in de Wet IB 2001 en de winst behaald door een directeur-groothouder (DGA). Want dan wordt de rechtsvormkeuze niet langer fiscaal beïnvloedt. Aan het eind van deze paragraaf geef ik aan, waarom ik rechtsvormneutraliteit van belang vindt.

Recht doen aan de verschillende functies van winst

Bij de huidige belasting van winst wordt er geen rekening gehouden met de verschillende functies die winst heeft. Volgens de fiscale agenda heeft winst de volgende functies; het dient ter consumptie en de winst wordt gebruikt voor investeringen en reserveringen.²⁴ De winst die wordt geconsumeerd is een vergoeding voor de geleverde arbeid en het gebruikte kapitaal. Het in box 1 belasten van dit deel van de winst is logisch, want het consumptie deel van de winst kan worden gelijkgesteld met het loon wat een werknemer verdient. Daarnaast is een deel van de winst nodig ter investering in nieuwe bedrijfsmiddelen of ter vervanging van oude bedrijfsmiddelen. Een ondernemer zal daarnaast een stuk van de winst reserveren voor bij werkloosheid, de oude dag (FOR) en economisch slechte tijden.²⁵ Het tegen het progressieve inkomstenbelastingtarief belasten van de winst die nodig is voor investeringen en reserveringen (behalve de FOR) toont aan dat er niet voldoende rekening wordt gehouden met de verschillende functies van winst. Door de verschillende op de winst uit onderneming gerichte faciliteiten wordt wel een deel van de winst minder zwaar of niet belast. In de Wet VPB 1969 wordt meer rekening gehouden met de verschillende functies van winst. De winst wordt als deze is behaald belast tegen een tarief van maximaal 25% en pas bij uitkering wordt deze winst nogmaals belast tegen 25% (box 2) of 30% van een fictief rendement (box 3).²⁶ Het deel van winst wat in de onderneming blijft voorlopig eenmalig belast (met vennootschapsbelasting).

²³Mol-Verver 2008, par. 3.3.5, p. 52.

²⁴Fiscale Agenda 'Naar een eenvoudiger, meer solide en fraudebestendiger belastingstelsel', 2011, p. 31.

²⁵Loon, de, 2016, p. 7-8.

²⁶Loon, de, 2016, p. 7-8.

Belang van rechtsvormneutraliteit volgens de literatuur

Zoals eerder is beschreven kan de ondernemer in de inkomstenbelasting een aantal faciliteiten gebruiken, die de ondernemer in vennootschapsbelasting niet heeft. Dit verschil in behandeling kan worden verklaard door het verschil in heffingsstarieven in box 1 van de Wet IB 2001 en in de Wet VPB 1969. Dit verschil in de behandeling van winst in de Wet IB 2001 en in de Wet VPB 1969 moet naar mijn mening worden weggenomen. Dit punt wordt door meerdere auteurs onderbouwd.

Zo is Heithuis van mening dat rechtsvormneutraliteit een eind zal maken aan de belastingarbitrage tussen de Wet IB 2001 en de Wet VPB 1969.²⁷ Nu zoeken belastingadviseurs voor ondernemers de fiscaal gunstigste weg. Als de winst op rechtsvormneutrale wijze wordt behandeld is er fiscaal gezien geen verschil tussen ondernemer zijn in de Wet IB 2001 of ondernemer zijn in de Wet VPB 1969. Daarnaast leidt volgens Essers de niet rechtsvormneutrale behandeling van winst ertoe dat ondernemers volledig vertrouwen op belastingadviseurs om de fiscaal voordeligste weg te vinden.²⁸ Hierdoor kunnen de nadelen die kleven aan het hebben van een entiteit in de Wet IB 2001 of de Wet VPB 1969 ondergesneeuwd raken. Hierdoor wordt niet altijd gekozen voor de rechtsvorm die het beste past bij de onderneming, maar voor de rechtsvorm met de meeste fiscale voordelen.

Ook Mol-Verver is voor de invoering van een rechtsvormneutrale winstbelasting. In hoofdstuk drie van haar thesis bespreekt Mol-Verver de voor- en nadelen van een rechtsvormneutrale winstbelasting.²⁹ Mol-Verver noemt als voordelen onder andere; geen fiscale invloed bij de keuze voor de rechtsvorm, rechtsvormneutrale winstbelasting zal leiden tot de afschaffing van een aantal antimisbruikbepalingen en het past binnen de trend in Nederland om meer rechtsvormneutraliteit in de bestaande wetgeving te creëren. Dit laatste blijkt onder andere uit de aanpassingen van de heffingspercentages in box 1 van de Wet IB 2001 in 2001, waardoor het gecombineerde tarief VPB/IB en IB box 1 zo goed als gelijk zijn getrokken. Antimisbruikbepalingen zijn nu nodig om ondernemers af te remmen de fiscaal meest voordelige situatie te bereiken op manieren die de wetgever onwenselijk acht. Als laatste betoogt Vording dat de huidige belasting van winst niet verenigbaar is met het begrip economische neutraliteit.³⁰ Economische neutraliteit houdt in dat economische activiteiten niet worden beïnvloed door fiscale en juridische wetgeving. Dat gebeurt nu wel en daardoor kan er zelfs strijdigheid ontstaan met het gelijkheidsbeginsel.

De wetgever lijkt steeds tegen een rechtsvormneutrale winstbelasting te zijn. Dit klopt niet helemaal, want de wetgever wil ook een eerlijke belasting van winst. Al kijkt de wetgever daarbij vooral naar de effectieve belastingdruk.³¹ Dit blijkt bijvoorbeeld uit de motivering bij de MKB-winstvrijstelling.³² Uit het regeerakkoord van het kabinet Rutte II blijkt dat in 2015 een rechtsvormneutrale winstbelasting (winstbox) zou worden ingevoerd, waardoor de winst in de Wet IB 2001 en de Wet VPB 1969 hetzelfde wordt behandeld.³³

²⁷Heithuis 2005, p. 7.

²⁸Essers, TFO 2011/03, paragraaf 2.3.

²⁹Mol-Verver 2008, p. 41-57.

³⁰Vording, *NTFR* 2010/2052, paragraaf 1.

³¹Vording, *NTFR* 2010/2052.

³²*Kamerstukken II* 2005/06, 30 572, nr. 3, p. 9 (MvT).

³³Regeerakkoord 2012-2017, 'Bruggen slaan', Den Haag; 2012, p. 8.

Al in de inleiding is aangegeven dat de winstbox er niet gaat komen, omdat uit onderzoek van het CPB³⁴ is gebleken dat de voordelen niet opwegen tegen de nadelen. Wel zijn door de wetgever de contouren van een winstbox gegeven.

De weerstand van de wetgever tegen rechtsvormneutrale winstbelasting wordt versterkt doordat er meerdere commissies zijn geweest zoals de Studiecommissie Belastingstelsel 2010³⁵, welke negatief zijn over een rechtsvormneutrale winstbelasting. Het klopt dat een rechtsvormneutrale winstbelasting nadelen heeft, maar dat geldt ook voor de huidige behandeling van winst. Dit moet niet de reden zijn om af te zien van de invoering van een rechtsvormneutrale winstbelasting. Daarnaast leidt een rechtsvormneutrale winstbelasting ertoe dat de keuze voor een onderneming in de Wet IB 2001 of in de Wet VPB 1969 weer wordt gebaseerd op de vraag; wil ik persoonlijk aanspreekbaar zijn voor de schulden van de onderneming of niet.³⁶

Waarom is rechtsvormneutraliteit van belang

Voor mij is het belangrijkste punt het wegnemen van de fiscale incentive bij het kiezen van de rechtsvorm waarin de onderneming gaat worden gevoerd. De rechtsvorm moet er naar mijn mening voorzorgen dat de onderneming zo goed mogelijk kan worden gevoerd en niet dat onderneming zo voordelig mogelijk kan worden gevoerd. Ten tweede zijn een groot aantal van de antimisbruikbepalingen in de Wet IB 2001 niet langer noodzakelijk als er rechtsvormneutrale winstbelasting wordt ingevoerd. Wat zoals hierna wordt besproken voordelig is voor IB-plichtige personen. Als laatste leidt een rechtsvormneutrale winstbelasting ertoe dat het voor groeiende ondernemingen niet langer fiscaal aantrekkelijk is voor een VPB-plichtig lichaam te kiezen. Dit scheelt administratieve werkzaamheden.

2.3: Argumenten voor en tegen een rechtsvormneutrale winstbelasting

Bij het onderzoeken van de argumenten voor en tegen wordt er ook aandacht besteed aan de validiteit van de gegeven argumenten voor en tegen een rechtsvormneutrale winstbelasting. Daarnaast zal ik bij ieder onderzocht argument mijn eigen mening geven met betrekking tot de validiteit.

2.3.1: De argumenten tegen een rechtsvormneutrale winstbelasting

Bij het bestuderen van de literatuur zijn de volgende argumenten tegen een rechtsvormneutrale winstbelasting naar voren gekomen.

1. Er is een negatief budgeteffect.
2. Een rechtsvormneutrale winstbelasting leidt tot een grotere administratieplicht.
3. Het leidt tot een hogere belastingdruk bij kleine ondernemers.
4. Er is al een globaal evenwicht.
5. Kan niet snel worden geïmplementeerd.
6. Het is in strijd met eerdere belastingherzieningen.
7. Nederland zou het enige land zijn met een rechtsvormneutrale winstbelasting.

³⁴CPB-Notitie 2014.

³⁵Rapport Studiecommissie Belastingstelsel 2010.

³⁶Es, van, TFO 2007/94 paragraaf 1.

Het eerste tegenargument speelt vooral een rol bij voorstellen waarbij de rechtsvormneutrale winstbelasting invloed heeft op de inkomstenbelasting.³⁷ Bij deze voorstellen wordt de winst in de inkomstenbelasting niet langer tegen het progressieve tarief belast van de Wet IB 1964/2001, maar tegen een proportioneel tarief. Dit proportionele tarief wordt lager vastgesteld dan het hoogste tarief van de inkomstenbelasting, waardoor de overheid minder belastingopbrengst krijgt uit de belasting van winst in de inkomstenbelasting. Al wordt de winst bij uitkering nog wel belast tegen het progressieve tarief van de inkomstenbelasting.³⁸ Dit argument bevat een kern van waarheid. In een aantal voorstellen worden ondernemers in de inkomstenbelasting onder een rechtsvormneutrale winstbelasting belast tegen een tarief gelijk aan/of overeenkomstig met dat van de vennootschapsbelasting. Het hoogste gecombineerde tarief in de vennootschapsbelasting is lager dan het hoogste tarief in de inkomstenbelasting.³⁹

Dit nadelig effect wordt al gedeeltelijk ingeperkt door afschaffing van de ondernemersfaciliteiten. Waardoor zowel het belastbare inkomen als het daadwerkelijke tarief waartegen de winst in de inkomstenbelasting wordt belast stijgt. Daarnaast kan het nadelig effect op het overheidsbudget worden beperkt door een rechtsvormneutrale winstbelasting stapsgewijs in te voeren.⁴⁰ Zo kan er begonnen worden met het afschaffen van de minst gebruikte ondernemersfaciliteiten en later pas de meer gebruikte ondernemersfaciliteiten. Op deze manier gaan de ondernemers langzaam steeds meer inkomstenbelasting betalen. Dit wordt gecompenseerd door invoering van een rechtsvormneutrale winstbelasting, want of deze ondernemers worden belast tegen een lager tarief of ondernemers in de vennootschapsbelasting worden belast tegen een hoger tarief. Desondanks heeft de invoering van een rechtsvormneutrale winstbelasting nadelig effecten op het overheidsbudget.

Ondanks dat een rechtsvormneutrale winstbelasting budgettair nadelig kan zijn vind ik dat een rechtsvormneutrale winstbelasting nodig is. De belastinginkomsten met betrekking tot winst uit onderneming dalen wel, maar het box 3 vermogen stijgt en ook de belastingopbrengst van box 3. Consumptie neemt daarnaast toe waardoor de opbrengst van de omzetbelasting stijgt en de opbrengst van box 1 (producenten en verkopers verdienen meer).

Het tweede tegenargument wordt net zoals het hiervoor besproken tegenargument vooral door de overheid gehanteerd.⁴¹ Zo moeten ondernemers een strikte scheiding maken tussen ondernemings- en privévermogen. Dit geldt ook voor privé en zakelijke uitgaven. Alleen de kosten gemaakt voor ondernemingsvermogen zijn aftrekbaar van de winst onder een rechtsvormneutrale winstbelasting. Ondernemers maken nu al via de vermogensetiketteringsregels al een onderscheid tussen ondernemings- en privévermogen. Daarnaast moeten ondernemers de rechtsvormneutrale winstbelasting opnemen in hun administratie en dit kost extra tijd. Dit tegenargument is niet erg valide. Zo moeten ondernemers in de Wet IB 2001 een strikte scheiding maken tussen privé en ondernemingsvermogen en tussen privé en zakelijke uitgaven. Dit verandert niet als er een rechtsvormneutrale winstbelasting wordt ingevoerd.

³⁷Mol-Verver 2008, par. 3.3.2, p. 50.

³⁸Mol-Verver 2008, par. 3.3.2, p. 50.

³⁹In hoofdstuk 4 paragraaf 3 ad. 3 van deze scriptie is dit aangetoond.

⁴⁰Mol-Verver 2008, par. 3.3.2, p. 50.

⁴¹Mol-Verver 2008, par. 3.3.3, p. 51.

De extra administratieplichten die het gevolg zijn van een rechtsvormneutrale winstbelasting, zijn bovendien afhankelijk van de vormgeving van een rechtsvormneutrale winstbelasting. Als dit goed wordt aangepakt blijven de administratieve gevolgen beperkt. Ik vind niet dat dit argument de reden kan zijn dat er geen rechtsvormneutrale winstbelasting komt. Iedere nieuwe of herziene wet heeft administratieve gevolgen en het om deze reden afzien van wetwijzigingen betekent dat het met kleine stappen moet gebeuren. Dat leidt alleen tot meer problemen aangezien er dan jaarlijks kleine veranderingen plaatsvinden in de administratie in plaats van een grote wijziging welke een eenmalige administratieve wijziging tot gevolg heeft.

Een ander argument dat wordt gebruikt tegen een rechtsvormneutrale winstbelasting heeft betrekking op kleine ondernemers.⁴² In veel voorstellen voor een rechtsvormneutrale winstbelasting wordt het argument verdedigd dat de ondernemersfaciliteiten moeten worden afgeschaft. De ondernemersfaciliteiten uit de Wet IB 2001 werken het voordeligst voor kleine ondernemers, want deze ondernemers vallen door deze faciliteiten in een lagere tariefschijf. Bij grote(re) ondernemers daalt de belastbare winst wel, maar deze winst wordt in veel gevallen nog steeds in de hoogste schijf belast. De ernst van dit probleem is echter in de loop der jaren afgenomen door de daling van de tarieven in de inkomstenbelasting. Desondanks worden kleine ondernemers het hardst getroffen bij een afschaffing van de ondernemersfaciliteiten.

Dit probleem kan vrij eenvoudig worden opgelost. Er moet een tarief in de OWB worden gehanteerd wat overeenkomt met het hoogste tarief waartegen de behaalde winst van de kleine ondernemer nu wordt belast namelijk 43,75%.⁴³ Als voor een lager tarief wordt gekozen dan is een rechtsvormneutrale winstbelasting zelfs voordeliger voor kleine ondernemers dan de huidige situatie. Naar mijn mening kan dit argument de invoering van een rechtsvormneutrale winstbelasting niet blokkeren. Zoals hier als is besproken is het probleem waarop dit argument doelt eenvoudig op te lossen waardoor het geen standhoudt.

Het idee van globaal evenwicht is geïntroduceerd is door Grapperhaus in de jaren zestig van de vorige eeuw.⁴⁴ Volgens Grapperhaus is er sprake van globaal evenwicht als:

1. Het voor grote ondernemingen duidelijk is een rechtsvorm te kiezen welke valt onder de vennootschapsbelasting,
2. Het voor kleine ondernemingen duidelijk is een rechtsvorm te kiezen welke onder de inkomstenbelasting valt en
3. Voor middelgrote ondernemingen de situatie zo is dat het niet uitmaakt of ze kiezen voor een rechtsvorm welke belast is in de vennootschapsbelasting of in de inkomstenbelasting.

Een rechtsvormneutrale winstbelasting heeft als doel de winst hetzelfde te behandelen en belasten ongeacht de rechtsvorm. Hierdoor maakt het voor een onderneming ongeacht diens grootte niet uit welke rechtsvorm wordt gekozen. Dit is hetzelfde als de situatie bij een globaal evenwicht. Zoals hiervoor is besproken hoort het bij een globaal evenwicht voor middelgrote bedrijven niet uit te maken wat voor rechtsvorm zij kiezen.

⁴²Mol-Verver 2008, par. 3.3.4, p. 51.

⁴³In hoofdstuk 4 paragraaf 3 ad. 3 is berekend dat het effectieve belastingtarief in de inkomstenbelasting 43,75% (dit is als de winst in de hoogste schijf valt en inclusief mkb-winstvrijstelling).

⁴⁴Mol-Verver 2008, par. 3.3.5, p. 52.

In werkelijkheid maakt het wel uit, aangezien de winst van een in de vennootschapsbelasting belaste rechtsvorm na uitkering nogmaals wordt belast in de inkomstenbelasting. Dit kan voorkomen worden door de winst niet uit te keren. Deze mogelijkheid bestaat niet voor ondernemingen in de inkomstenbelasting. Er is hierdoor geen sprake van een globaal evenwicht.

Ik vind dit een slecht argument, want een globaal evenwicht leidt juist tot een omslagpunt, waarbij het aantrekkelijker wordt de onderneming als BV of open CV voor te zetten. Dat is niet de bedoeling. Het moet ongeacht de grote van de onderneming niet uitmaken welke rechtsvorm wordt gekozen.

Kan een rechtsvormneutrale winstbelasting snel genoeg worden geïmplementeerd?⁴⁵ Voor de invoering van een rechtsvormneutrale winstbelasting zijn meerdere wetswijzigingen nodig. Welke dit zijn hangt af van de keuze introductie rechtsvormneutrale winstbelasting in de inkomstenbelasting of in de vennootschapsbelasting. Het formuleren van deze wetswijzigingen kosten tijd, daarnaast duurt het een tijd om van een wetsvoorstel te komen tot een daadwerkelijke nieuwe wet. Dit punt speelt vooral een rol binnen de overheid. Het is maar de vraag of dit echt een probleem is. Zo dateren de eerste stukken met betrekking tot de Wet IB 2001 uit 1997.⁴⁶ Het duurde vier jaar voordat de Wet IB 2001 tot stand kwam. Bij de Wet VPB 1969 duurde dit zelfs nog langer. Aangezien de eerste stukken van de Wet VPB 1969 dateren uit 1960.⁴⁷ Het wetgevingsproces kost nu eenmaal tijd, dat is niet anders bij een rechtsvormneutrale winstbelasting. Om de periode die het duurt om een rechtsvormneutrale winstbelasting te introduceren te overbruggen kan er gebruik worden gemaakt van overgangsregelingen. Zo kan er ook direct voor worden gezorgd dat ondernemers niet ineens zwaarder belast worden. Dit is dus geen onoverkomelijk probleem. Naar mijn mening kan een argument als dit de invoering van rechtsvormneutrale winstbelasting niet blokkeren. Het probleem kan door overgangsregelingen en terugwerkende kracht worden beperkt.

Strijdigheid met de herzieningen van begin deze eeuw.⁴⁸ Hierbij kan gedacht worden aan de invoering van de Wet IB 2001 en de Wet werken aan winst 2007. Bij beide is een van de doelen het gelijk trekken van het effectieve belastingtarief in de Wet IB 2001 en de Wet VPB 1969. Via een rechtsvormneutrale winstbelasting worden deze twee herzieningen gedeeltelijk weer ongedaan gemaakt. Aangezien er dan via een nieuwe wet een gelijk effectief belastingtarief ontstaat. De invoering van een rechtsvormneutrale winstbelasting staat in sommige gevallen geheel los van de Wet IB 2001 en in die gevallen waarin het de Wet IB 2001 betreft, treft het alleen de belasting van de winst behaald door ondernemers. De invoering van een winstbox vormt een toevoeging op de Wet IB 2001 en doet dus geen afbreuk aan de Wet IB 2001. Dit argument vormt ook geen onoverkomelijk probleem. De invoering van een OWB is een van de Wet IB 2001 losstaande herziening.⁴⁹ Dit argument heeft in mijn optiek geen bestaansrecht. De herziening die nodig is voor de invoering van een rechtsvormneutrale winstbelasting heeft in naar mijn mening geen effect op eerdere belastingherzieningen.

⁴⁵Mol-Verver 2008, par. 3.3.8, p. 53-54.

⁴⁶Kempen, van, Digitale editie (IB), par. 0.0.5

⁴⁷Zie hoofdstuk 3 paragraaf 1 van deze scriptie.

⁴⁸Mol-Verver 2008, par. 3.3.9, p. 54.

⁴⁹Mol-Verver 2008, par. 3.3.9, p. 54.

Is de onbekendheid een probleem?⁵⁰ De landen om Nederland heen kennen net als Nederland geen rechtsvormneutrale winstbelasting en dus is het onduidelijk hoe andere landen met de in Nederland geheven rechtsvormneutrale winstbelasting omgaan. Daarnaast kan de wetgever nu niet gebruikmaken van de ervaringen van andere landen bij het voorkomen van problemen. Het is mogelijk dat Nederland een rechtsvormneutrale winstbelasting invoert, welke nadelig blijkt te zijn voor de overheid. Hier is niets tegen in te brengen, want het is een onbekende belasting. Dit probleem is te verhelpen door aan te sluiten bij bestaande belastingen (voor het tarief of voor aanknopingspunten bij de vormgeving van een rechtsvormneutrale winstbelasting). Waardoor een deel van de onbekendheid kan worden weggenomen. Het afzien van een rechtsvormneutrale winstbelasting omdat het onbekende wetgeving is, is in mijn optiek een niet te verdedigen argument. Internationaal gezien dient er het een ander met het buitenland te worden geregeld, zodat het duidelijk is hoe in grensoverschrijdende situaties met een rechtsvormneutrale winstbelasting moet worden omgegaan.⁵¹ Dit argument vormt geen onoverkomelijk probleem. Het onbekende niet doen kan de internationale concurrentiepositie van Nederland schaden.. Soms is het onbekende doen zelfs het beste en dat geldt, naar mijn mening, ook met betrekking tot de invoering van een rechtsvormneutrale winstbelasting.

2.3.2: Argumenten voor de invoering van rechtsvormneutrale winstbelasting

De argumenten voor een rechtsvormneutrale winstbelasting die tijdens het onderzoek naar voren kwamen zijn de volgende:

1. De rechtsvormkeuze wordt niet langer door fiscale zaken beïnvloedt.
2. Een aantal antimisbruikbepalingen in de Wet IB 2001 worden overbodig.
3. Het past bij het huidige streven naar meer rechtsvormneutraliteit in de bestaande wetgeving.
4. Het is meer in lijn met het gelijkheidsbeginsel.

Nu is het zo dat alle fiscale faciliteiten in de inkomstenbelasting ertoe leiden dat veel (hele) kleine ondernemingen worden gedreven in een rechtsvorm welke wordt belast in de inkomstenbelasting, want hier krijgen ze het meeste fiscale voordeel.⁵² Door de invoering van een rechtsvormneutrale winstbelasting komen de meeste faciliteiten met betrekking tot de winst uit de Wet IB 2001 te vervallen. Hierdoor verdwijnt de fiscale incentive bij het kiezen van een rechtsvorm voor de onderneming. Dat is juist de bedoeling zoals is besproken in de paragraaf hiervoor.⁵³ Daarnaast leidt het wegvallen van de fiscale incentive bij de keuze voor een rechtsvorm ertoe dat beter wordt nagedacht voordat er een keuze wordt gemaakt door de ondernemer(s). Hierdoor komen zij later niet voor verrassingen te staan zoals administratieve verplichtingen of persoonlijke aansprakelijkheid.

Dit argument is nog steeds geldig, want in de huidige situatie is er nog altijd sprake van fiscale invloeden bij de rechtsvormkeuze. Zo zijn de ondernemersfaciliteiten uit de Wet IB 2001 alleen

⁵⁰Mol-Verver 2008, par. 3.3.7, p. 53.

⁵¹Mol-Verver 2008, par. 3.3.7, p. 53.

⁵²Mol-Verver 2008, par. 3.4, p. 55.

⁵³Es, van, *TFO* 2007/94 paragraaf 1.

beschikbaar voor ondernemers in de Wet IB 2001.⁵⁴ Onder andere deze faciliteiten verdwijnen met de invoering van een rechtsvormneutrale winstbelasting.

Ik vind dit een belangrijke reden om een rechtsvormneutrale winstbelasting in te voeren. De keuze op fiscale aspecten baseren leidt vaak tot een suboptimale uitkomst. Het gaat wel om een keuze die van grote invloed is op de voornaamste bron van inkomen voor ondernemers. De antimisbruikbepalingen zoals het urencriterium zijn ingevoerd om er voor te zorgen dat de ondernemersfaciliteiten alleen worden gebruikt door ondernemers die voldoen aan bepaalde eisen. Bij invoering van een rechtsvormneutrale winstbelasting kunnen de meeste van deze faciliteiten worden afgeschaft, waardoor het urencriterium niet meer nodig is.⁵⁵ Hetzelfde geldt voor de andere antimisbruikbepalingen met betrekking tot de winst. Er is namelijk geen incentive meer om de fiscaal meest gunstige weg te zoeken, want de winst wordt hetzelfde behandeld ongeacht de rechtsvorm van de onderneming. Er is geen fiscaal meest gunstige weg meer beide wegen zijn na de invoering van een rechtsvormneutrale winstbelasting even voordelig (of nadelig).

Dit is een valide argument, want de meeste antimisbruikbepalingen zijn in het derde hoofdstuk van de Wet IB 2001 ingevoerd om te voorkomen dat ondernemers van faciliteiten gebruik maken waar ze geen recht op hebben. Met de invoering van een rechtsvormneutrale winstbelasting worden ondernemers ongeacht de rechtsvorm hetzelfde behandeld. Er is hierdoor geen noodzaak meer om te proberen faciliteiten te krijgen waarop men geen recht heeft. Naar mijn mening zou mede vanwege dit argument een rechtsvormneutrale winstbelasting moeten worden overwogen. Antimisbruikbepalingen maken de wetgeving ingewikkelder en leiden tot meer administratieve plichten. Als een deel van deze bepalingen kan worden afgeschaft door een rechtsvormneutrale winstbelasting dan moet de overheid vind ik een rechtsvormneutrale winstbelasting invoeren.

De wetgever probeert meer rechtsvormneutraliteit te creëren in de bestaande fiscale wetgeving.⁵⁶ Hierbij kan gedacht worden aan de invoering van box 2 Wet IB 2001, waardoor er een kleiner verschil is tussen het effectieve belastingtarief in de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting. Dit verschil is verder verkleint met de invoering van de Wet IB 2001 zoals blijkt uit ad. 3 van paragraaf 4.2. De wetgever heeft meerdere faciliteiten opgenomen in de inkomstenbelasting welke er toe leiden dat het effectieve belastingtarief daalt. Een recente toevoeging is de in 2007 ingevoerde MKB-winstvrijstelling welke veertien procent van de winst vrijstelt van belasting.⁵⁷

De geldigheid van dit argument spreekt voor zich. Zoals in hoofdstuk 5 paragraaf 1 wordt besproken zou in 2015 een winstbox worden ingevoerd.⁵⁸ Daarnaast wordt er in het regeerakkoord uit 2017 aangegeven dat de hervorming van het belastingstelsel, het globale evenwicht tussen de Wet IB 2001 en de Wet VPB 1969 niet mag verstoren.⁵⁹ Ik ben het eens met dit argument, want de leer van het globale evenwicht die de wetgever nastreeft leidt niet tot rechtsvormneutraliteit maar leidt tot een omslagpunt. Op dit punt is het voordeliger de onderneming voort te zetten als een VPB-plichtig lichaam.

Volgens het gelijkheidsbeginsel dienen gelijke gevallen gelijk behandeld te worden en ongelijke gevallen in de mate van ongelijkheid ongelijk te worden behandeld. Door een rechtsvormneutrale winstbelasting wordt de winst hetzelfde behandeld ongeacht de

⁵⁴Zie art. 3.4 en art. 36 Wet IB 2001.

⁵⁵Mol-Verver 2008, par. 3.4, p. 55.

⁵⁶Mol-Verver 2008, par. 3.4, p. 55.

⁵⁷[Kamerstukken II 2005/06, 30572](#), nr. 3, p. 9 (MvT).

⁵⁸Regeerakkoord 2012-2017, 'Bruggen slaan', Den Haag: 2012, p. 8.

⁵⁹Regeerakkoord 2017-2021, 'Vertrouwen in de toekomst', Den Haag: 2017, p. 36.

rechtsvorm. Dit is naar mijn mening juist aangezien de winst die wordt behaald door een BV of een eenmanszaak dezelfde is en dus hetzelfde dient te worden belast.

Nu wordt de winst belast in de inkomstenbelasting of de vennootschapsbelasting, waardoor de behandeling verschilt en mogelijk strijdigheid ontstaat met het gelijkheidsbeginsel. De geldigheid van dit argument spreekt voor zich. Na de invoering van een rechtsvormneutrale winstbelasting is sprake van eenzelfde winstbelasting ongeacht de rechtsvorm van de onderneming. Hierdoor wordt iedere onderneming ongeacht de rechtsvorm hetzelfde behandeld, waardoor dit niet langer tot een schending van het gelijkheidsbeginsel leidt. Ik vind dit een niet erg belangrijk argument, want het is maar de vraag of er sprake is van een schending van het gelijkheidsbeginsel bij de huidige behandeling van winst.

2.4: Constateringen

Bij het schrijven van dit hoofdstuk vielen de volgende zaken op:

- Met het invoeren van een rechtsvormneutrale winstbelasting wordt er ook in de Wet IB 2001 rekening gehouden met de verschillende functies van winst.
- Er zijn meer argumenten tegen de invoering van een rechtsvormneutrale winstbelasting dan dat er argumenten zijn voor de invoering.
- De meeste van de onderzochte tegenargumenten zijn in de huidige tijd niet langer valide, desondanks worden ze toch nog steeds aangevoerd.
- Alle behandelde argumenten voor de invoering van rechtsvormneutrale winstbelasting zijn nog valide.

3: Faciliteiten uit de Wet IB 2001 die de omvang van de belastbare winst beïnvloeden

3.1: Korte geschiedenis winst uit onderneming

In Nederland wordt al sinds de negentiende eeuw van een belasting geheven over de opbrengsten verkregen uit ondernemingsactiviteiten. Oorspronkelijk werden niet de daadwerkelijk genoten opbrengsten in de heffing betrokken, maar werd de belastbare opbrengst forfaitair bepaald. Het forfaitair vaststellen van de belastbare opbrengst gebeurde onder andere bij de Wet op het Patentrecht 1819 en de Wet op de Bedrijfsbelasting 1893⁶⁰. Vanaf 1914 worden ondernemingsactiviteiten belast in de Wet op de Inkomstenbelasting 1914 (Wet IB 1914). In de Wet IB 1914 werd gebruik gemaakt van een bronnenfictiestelsel. In dit stelsel werd niet over de werkelijke opbrengst geheven. Pas in 1941 op last van de Duitsers ging Nederland heffen over de werkelijke opbrengst uit ondernemingsactiviteiten.⁶¹ De Wet IB 1941 zag als winst uit onderneming; de winst behaald door boeren, winst behaald via niet agrarische bedrijven en winst behaald door het zelfstandig uitvoeren van een beroep. Met de invoering van de Wet op de Inkomstenbelasting 1964 (Wet IB 1964) veranderde er met betrekking tot de belasting van de winst uit onderneming inhoudelijk weinig. Wel is het fiscale klimaat voor ondernemers in deze periode tot bloei gekomen.⁶² De handelingen van de overheid en de ruimhartige jurisprudentie van de Hoge Raad (HR) leidden er toe, dat belastingplichtigen die naar maatschappelijke en economische opvattingen niet als ondernemer konden worden aangemerkt toch de ondernemingsfaciliteiten kregen.⁶³ Niet alle handelingen waren in het voordeel van de ondernemers. Zo werd in 1988 de Wet op de Investeringsrekening (WIR) afgeschaft. Dit omdat er te veel misbruik van werd gemaakt. Deze wet stond toe dat een percentage van bepaalde investeringen van de winst mocht worden afgetrokken. Met de invoering van de Wet op de Inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001) werden de eisen voor de ondernemingsfaciliteiten verzwaard, hierdoor waren er belastingplichtigen die de faciliteiten kwijtraakten. Tevens werd met de invoering van de Wet IB 2001 het boxenstelsel, wat nu nog steeds gebruikt wordt, ingevoerd. Binnen dit stelsel valt de winst uit onderneming in box 1. Naast de winst uit onderneming worden onder meer het inkomen uit arbeid, werkzaamheden en de eigen woning in box 1 belast.⁶⁴ Alleen de winst uit onderneming behaald door natuurlijke personen wordt belast in box 1.

Vennootschappen die onder de Vennootschapsbelasting 1969 (Wet VPB 1969) vallen, worden belast in de Wet VPB 1969 welke in hoofdstuk twee aan bod komt. In 2007 is de wetgever ondernemers tegemoet gekomen via de Wet werken aan Winst 2007. Met de Wet werken aan Winst 2007 werd de MKB-winstvrijstelling (artikel 3.79a Wet IB 2001) geïntroduceerd. In het huidige regeerakkoord⁶⁵ is aangekondigd dat in de periode 2017-2021 de tarieven van box 1 van de Wet IB 2001 worden herzien. De herzieningen betreffen het teruggaan van vier schijven naar twee en het verlagen van tarieven naar 36,93% en 49,5%. In de toekomst zal onder andere winst uit onderneming minder zwaar belast worden. Dit is voordelig voor ondernemers in de Wet IB 2001.

⁶⁰Lubbers & Meussen 2014, p. 1.

⁶¹Lubbers & Meussen 2014, p. 1.

⁶²Lubbers & Meussen 2014, p. 1.

⁶³Lubbers & Meussen 2014, p. 1-2.

⁶⁴Zie voor de andere vormen van inkomen die in box 1 vallen artikel 3.1 Wet IB 2001.

⁶⁵Regeerakkoord 2017-2021, 'Vertrouwen in de toekomst', Den Haag: 2017, p. 35.

3.2: Behandeling van winst in de Wet IB 2001

3.2.1: De onderverdeling van de verschillende faciliteiten

Er wordt aandacht besteed aan de verschillende faciliteiten uit de Wet IB 2001 omtrent de winst uit onderneming. Hierbij worden alleen de faciliteiten die belangrijk zijn voor het verdere onderzoek bestudeerd. Er wordt ook onderzocht hoe de faciliteit tot stand is gekomen. De faciliteiten in de Wet IB 2001 die betrekking hebben op de winst uit onderneming zijn verdeeld in twee groepen. In de eerste groep zitten de ondernemersfaciliteiten die gekoppeld zijn aan het ondernemerschap van artikel 3.4 en 3.5 Wet IB 2001. Deze ondernemersfaciliteiten zijn onderverdeeld in twee groepen, te weten faciliteiten waar het urencriterium van artikel 3.6 Wet IB 2001 voor geldt en die waarvoor het urencriterium niet geldt. De faciliteiten waarvoor het urencriterium geldt zijn: de zelfstandigenaftrek, de startersaftrek, aftrek voor speur- en ontwikkelingswerk (S&O-aftrek), de meewerkaftrek, de startersaftrek bij arbeidsongeschiktheid, de fiscale oudedagsreserve (FOR) en de willekeurige afschrijving starters. De ondernemersfaciliteiten zonder urencriterium zijn; de energie-investeringsaftrek (EIA), de milieu-investeringsaftrek (MIA), de stakingsaftrek en de MKB-winstvrijstelling. Een aantal faciliteiten uit de Wet IB 2001 geldt op grond van artikel 8 Wet VPB 1969 ook voor VPB-plichtige lichamen. De faciliteiten die gelden voor zowel IB-plichtige personen als VPB-plichtige lichamen worden in paragraaf 3.2.2 behandeld.

Deze faciliteiten gelden ook in de vennootschapsbelasting doordat de winstbepaling in de vennootschapsbelasting (artikel 8 Wet VPB 1969) uitgaat van de winstbepaling van artikel 3.8 Wet IB 2001. Dat de winstbepaling in de Wet VPB 1969 gebaseerd is op de winstbepaling van de Wet IB 2001 komt uit het Besluit VPB 1942 waarin is opgenomen dat de belastbare winst voor vennootschappen op dezelfde manier wordt vastgesteld als bij IB-plichtige personen.⁶⁶

3.2.2: De faciliteiten voor zowel IB-plichtige lichamen als VPB-plichtige lichamen

Deze faciliteiten worden verder niet behandeld, aangezien deze onder een rechtsvormneutrale winstbelasting kunnen blijven gelden. De faciliteiten die gelden voor zowel IB-plichtige lichamen als VPB-plichtige lichamen zijn; de kwijtscheldingswinstvrijstelling, de bosbouwvrijstelling (vrijstelling voor bosbedrijf), de landbouwvrijstelling, de tonnageregeling, de willekeurige afschrijvingen (artikel 3.31 – 3.34 Wet IB 2001), de kleinschaligheidsinvesteringsaftrek (KIA) de energie-investeringsaftrek (EIA), milieu-investeringsaftrek (MIA), de egaliseringsreserve en de herinvesteringsreserve (HIR). De faciliteiten voor afschrijvingen en aftrekbare giften worden hierna behandeld, dit omdat er verschillen zijn tussen ondernemers in de Wet IB 2001 en de Wet VPB 1969.

Regels omtrent afschrijven

De regels omtrent afschrijvingen gelden zowel voor IB-plichtige personen en VPB-plichtige lichamen en zijn opgenomen in artikel 3.30 en 3.30a Wet IB 2001. Op bedrijfsmiddelen kan worden afgeschreven tot dat de boekwaarde nul is. De afschrijvingsmethode moet in een overeenkomst zijn met goedkoopmansgebruik. Voor gebouwen gelden speciale regels welke zijn opgenomen in artikel 3.30a Wet IB 2001. De afschrijving van gebouwen is beperkt.

⁶⁶Strik, in: *Cursus belastingrecht (Vennootschapsbelasting)*, par. 0.0.2.c2 (online, bijgewerkt 11 februari 2018).

Zo kan er bij gebouwen in eigen gebruik worden afgeschreven tot 50% van de WOZ-waarde en bij gebouwen beschikbaar gesteld aan een derde kan er tot 100% van de WOZ-waarde worden afgeschreven. Het afschrijven van gebouwen in eigen gebruik tot 50% van de WOZ-waarde geldt vanaf 1 januari 2019 alleen nog voor IB-plichtige personen. Voor ondernemers in de vennootschapsbelasting geldt vanaf 1 januari 2019 dat panden in eigen gebruik nog tot maximaal 100% van de WOZ-waarde kunnen worden afgeschreven.⁶⁷

Aftrekbare giften in de Wet IB 2001

De regeling omtrent aftrekbare giften is opgenomen in artikel 6.32 tot en met 6.39a Wet IB 2001 en geldt voor iedere belastingplichtige in de inkomstenbelasting. In de Wet IB 2001 wordt er gesproken over twee soorten giften; de gewone gift en de periodieke gift. De periodieke gift mag als de voor een periode van vijf jaar wordt gedaan in zijn geheel van de belastbare winst worden getrokken. Bij de gewone gift mag er maximaal 1% van het verzamelinkomen (som van het belastbare inkomen uit box 1, box 2 en box 3) met een minimum van € 60. Artikel 6.39a Wet IB 2001 verhoogt het bedrag van de aftrekbare gift, met 25% met een maximum van € 1250 als er sprake is van een gift aan een culturele algemene nut beogende instelling (ANBI) of culturele steunstichting sociaal belang behartigende instelling (SBBI). De Wet VPB 1969 kent vergelijkbare regeling, maar omdat deze in een apart artikel is opgenomen wordt deze behandeld in paragraaf 3.2.1 en niet hier.

3.2.3: De ondernemersfaciliteiten voor de ondernemer van artikel 3.4 Wet IB 2001

Voordat de ondernemersfaciliteiten zelf aan bod komen wordt eerst het urencriterium besproken. Als een ondernemer alle ondernemersfaciliteiten wil gebruiken dient te worden voldaan aan de criteria van artikel 3.4 Wet IB 2001 (ondernemerschap) en aan het urencriterium (artikel 3.6 Wet IB 2001). In 1984 is het urencriterium ingevoerd.⁶⁸ Er was toen één voorwaarde: er moet minimaal 1225 uren per kalenderjaar aan werkzaamheden in die onderneming worden besteed. Het huidige urencriterium is opgenomen in artikel 3.6 Wet IB 2001. De definitie van het urencriterium staat in lid 1 en luidt als volgt: “In deze afdeling en de daarop berustende bepalingen wordt verstaan onder urencriterium: het gedurende het kalenderjaar besteden van ten minste 1225 uren aan werkzaamheden voor een of meer ondernemingen waaruit de belastingplichtige als ondernemer winst geniet, indien: a. de tijd die in totaal wordt besteed aan die ondernemingen en het verrichten van werkzaamheden in de zin van de afdelingen 3.3 en 3.4, grotendeels wordt besteed aan die ondernemingen of b. de ondernemer in een of meer van de vijf voorafgaande kalenderjaren geen ondernemer was”.

De Willekeurige afschrijving starters (artikel 3.34 lid 1 en 2 Wet IB 2001)

Als een startende ondernemer de verhoogde zelfstandigenaftrek (startersaftrek artikel 3.76 lid 3 Wet IB 2001)⁶⁹ krijgt, dan mag deze willekeurig afschrijven tot een maximum van € 314.673 (artikelen 7 en 8 Uitvoeringsregeling willekeurige afschrijving en artikel 3.41 lid 2 Wet IB 2001). Het voordeel van willekeurig afschrijving is dat een ondernemer de omvang van de winst kan beïnvloeden.

⁶⁷VVD, CDA, D66 en ChristenUnie, *Vertrouwen in de toekomst*, Regeerakkoord 2017-2021, 2017, p. 67, N149.

⁶⁸Kamerstukken II 2002/03, 28 487, nr. 6, p. 6.

⁶⁹Artikel 3.76 Wet IB 2001 is niet van toepassing in de Wet VPB 1969. Hierdoor is deze vorm van willekeurige afschrijving niet toegankelijk voor VPB-plichtige entiteiten.

Als niet langer aan de eisen is voldaan wordt de willekeurige afschrijving teruggenomen en wordt de boekwaarde gesteld op de waarde welke zou zijn bereikt door middel van normaal afschrijven. Over de waardemutatie die ontstaat moet belasting worden betaald. De regeling is ingevoerd zodat het aantrekkelijker wordt een nieuwe onderneming te starten.⁷⁰

De fiscale oudedagsreserve (FOR)

De FOR (artikelen 3.67-3.73 Wet IB 2001) bestaat sinds 1973 en komt voort uit het rapport van de Commissie-Van Soest uit 1971.⁷¹ De Commissie-Van Soest vond dat zelfstandigen werden achtergesteld ten opzichte van mensen in loondienst, omdat zelfstandigen niet ten laste van de winst pensioen kunnen opbouwen. Een ondernemer die aan de eisen van artikel 3.67 Wet IB 2001 voldoet, mag jaarlijks 9,44% (artikel 3.68 lid 1 Wet IB 2001) doteren aan diens oudedagsreserve. Er gelden twee beperkingen voor dotaties aan de oudedagsreserve; ten eerste mag er niet meer dan € 8775 per jaar worden gedoteerd (artikel 3.68 lid 1 Wet IB 2001) en ten tweede kan er niet meer worden gedoteerd dan het verschil tussen het ondernemingsvermogen en de hoogte van de FOR aan het begin van het kalenderjaar (artikel 3.68 lid 2 Wet IB 2001). De FOR is een tijdelijk faciliteit zo blijkt uit artikel 3.70 Wet IB 2001. Als een van de situaties van artikel 3.70 Wet IB 2001 zich voor doet, valt de FOR geheel of gedeeltelijk vrij. Het vrij gevallen deel wordt op grond van artikel 3.70 lid 2 Wet IB 2001 opgenomen in de winst uit onderneming. Dit kan een probleem worden aangezien in de wet niet staat dat het geld dat is/wordt gedoteerd ook daadwerkelijk apart moeten worden gezet. Zeker kleine ondernemers zetten het geld wat ze doteren vaak niet daadwerkelijk apart, omdat ze het nodig hebben om te investeren. Een ondernemer zal hierdoor met een schuld blijven zitten als hij of zij het bedrag aan FOR niet contant heeft en de FOR vrijvalt, want dan moet de belasting die tot dat moment werd uitgesteld worden betaald.

De zelfstandigenaftrek

De zelfstandigenaftrek is opgenomen in artikel 3.76 Wet IB 2001. De zelfstandigenaftrek is een vast bedrag van € 7280 dat een ondernemer op de winst uit onderneming in aftrek mag brengen. Hier zijn wel enkele regels aan verbonden; zo kan deze faciliteit niet leiden tot een negatieve winst (artikel 3.76 lid 5 Wet IB 2001) en voor AOW-gerechtigden (lid 4) geldt dat het bedrag gehalveerd wordt. Als de zelfstandigenaftrek in één jaar niet geheel gebruikt kan worden, wordt het restant de volgende negen jaren verrekend. De zelfstandigenaftrek is in 1971 ingevoerd als tijdelijke regeling met als doel het geven van inkomenssteun voor kleine ondernemers.⁷² Door deze faciliteit hebben kleine ondernemers meer geld om te investeren en te consumeren. Het geven van inkomenssteun stond centraal bij de vormgeving van de zelfstandigenaftrek. In 1983 is de zelfstandigenaftrek een permanente faciliteit geworden. Sinds de introductie heeft de overheid meerdere doelen aangedragen voor de zelfstandigenaftrek. Andere doelen zijn; het afstemmen van de fiscale winstbepaling op de specifieke kenmerken van het ondernemersinkomen en bijdragen aan een evenwichtige fiscale behandeling van zelfstandigen ten opzichte van directeuren-grotoaandeelhouders.⁷³

⁷⁰Hoogeveen, in: *Cursus belastingrecht (Inkomstenbelasting)*, par. 3.2.22.C.d1 (online, bijgewerkt 22 februari 2018).

⁷¹Rapport Commissie-Van Soest 1971, p. 7.

⁷²Vording, *WFR* 2004/63, par. 8.1.

⁷³Vording, *WFR* 2004/63, par. 8.1.

De startersaftrek

De startersaftrek is opgenomen in artikel 3.76 lid 3 Wet IB 2001, het is een speciale variant van de zelfstandigenaftrek welke hiervoor is besproken. Voor starters houdt deze faciliteit in dat de zelfstandigenaftrek wordt verhoogd met € 2123. Het doel is het starten van een onderneming aantrekkelijker te maken door de fiscale drempels te verkleinen. Aan de startersaftrek kleven extra regels, zo mag een ondernemer in de afgelopen vijf jaar maximaal twee keer recht hebben gehad op de zelfstandigenaftrek en de belastingplichtige moet minimaal één van de vijf afgelopen jaren geen ondernemer zijn geweest. Er zit geen leeftijdsgrens aan deze faciliteit; eenzelfde ondernemer kan zich dus meerdere keren als startende ondernemer kwalificeren, waardoor aanspraak gemaakt kan worden op de verhoogde zelfstandigenaftrek.

De aftrek voor spur- en ontwikkelingswerk (S&O-aftrek)

De S&O-aftrek is opgenomen in artikel 3.77 Wet IB en dient ter stimulering van systematisch georganiseerde en in Nederland verrichte werkzaamheden, direct en uitsluitend gericht op technisch-wetenschappelijk onderzoek of ontwikkeling van voor de ondernemer technisch nieuwe fysieke producten, processen of programmatuur en voorafgaand haalbaarheidsonderzoek.⁷⁴ De faciliteit bestaat uit een bedrag van € 12.623. Om in aanmerking te komen voor de S&O-aftrek moet een ondernemer minimaal 500 uur per kalenderjaar aan S&O werkzaamheden besteden. Welke werkzaamheden als S&O werkzaamheden worden erkend, blijkt uit de S&O-verklaring die een ondernemer dient aan te vragen bij de minister van Economische Zaken en Klimaat. Een S&O-verklaring geldt voor één kalenderjaar.⁷⁵ Voor bevalling en zwangerschap (artikel 3.77 lid 3 Wet IB 2001) gelden bijzondere regels. Starters hebben mits aan de eisen is voldaan, recht op een verhoogde S&O-aftrek (artikel 3.77 lid 2 Wet IB 2001).

De meewerkaftrek

De meewerkaftrek is ingevoerd in een tijd dat het verboden was om tussen echtgenoten een dienstbetrekking aan te gaan. Hierdoor was het niet mogelijk dat de loonbelasting betaald over het loon van de meewerkende partner aftrekbaar was bij de andere partner.⁷⁶ Ondertussen is een dienstbetrekking tussen partners mogelijk, maar dat betekende niet het einde van de meewerkaftrek.

De meewerkaftrek is opgenomen in art 3.78 Wet IB 2001 en geldt voor de ondernemer wiens partner zonder vergoeding arbeid verricht in een onderneming waaruit de belastingplichtige als ondernemer winst uit onderneming geniet (artikel 3.78 lid 1). De meewerkende partner moet minstens 525 uur werken in de onderneming van de partner. De meewerkaftrek is een percentage dat de ondernemer wiens partner in zijn onderneming werkt zonder hiervoor een vergoeding te krijgen van de winst mag aftrekken. Naarmate de meewerkende partner meer uren werkt in de onderneming van diens partner stijgt het percentage van de meewerkaftrek. Uit het voorgaande blijkt dat de meewerkaftrek eigenlijk geen doel meer heeft en dus kan deze worden afgeschaft.

⁷⁴Lubbers & Meussen 2014, p.193.

⁷⁵ Zie artikel 22 lid 1 Wet vermindering afdracht loonbelastingen premie voor de volksverzekeringen.

⁷⁶Lubbers & Meussen 2014, p. 194.

De startersaftrek bij arbeidsongeschiktheid

De startersaftrek bij arbeidsongeschiktheid (artikel 3.78a Wet IB 2001) is ingevoerd op 1 januari 2007.⁷⁷ Het doel van de faciliteit is het stimuleren van ondernemerschap onder (gedeeltelijk)arbeidsongeschikten. Een probleem is dat het voor (gedeeltelijk) arbeidsongeschikten moeilijk is om werk te vinden. Een eigen onderneming kan dan de oplossing vormen.⁷⁸

Het nadeel hierbij is dat (gedeeltelijk)arbeidsongeschikten niet altijd aan het urencriterium kunnen voldoen en daardoor een aantal ondernemersfaciliteiten niet kunnen krijgen. Dit verlies wordt zo gedeeltelijk gecompenseerd. De faciliteit bedraagt op zijn hoogst € 12.000 euro en daalt met € 4.000 voor elk jaar dat een ondernemer de startersaftrek bij arbeidsongeschiktheid heeft gekregen. Er geldt wel een urencriterium voor deze faciliteit, maar dat is het verlaagde urencriterium wat neer komt op 500 uren per kalenderjaar.

De stakingsaftrek

Deze faciliteit wordt gegeven aan de ondernemer die zijn/haar onderneming staakt. Een gedeeltelijke staking is niet voldoende er dienen een of meerdere gehele ondernemingen te worden gestaakt (Artikel 3.79 lid 1 sub a Wet IB 2001). De stakingsaftrek bedraagt € 3630 welke van de stakingswinst wordt afgetrokken. Uit artikel 3.79 lid 4 Wet IB 2001 blijkt dat de faciliteit in stukken kan worden genoten. Dit gebeurt als de stakingswinst kleiner is dan € 3630. Onder de Wet IB 1964 was er nog sprake van een stakingsvrijstelling om geschillen over kleinigheden weg te nemen.⁷⁹ Dit is met de invoering de Wet IB 2001 omgevormd in de stakingsaftrek, maar waarom dit gedaan is, is onduidelijk.⁸⁰

De MKB-winstvrijstelling

Sinds 1 januari 2007 is deze faciliteit opgenomen in de Wet IB 2001. Tegenwoordig bedraagt de MKB-winstvrijstelling 14% (artikel 3.79a Wet IB 2001). De hoogte van de winst maakt hierbij niet uit, de MKB-winstvrijstelling bedraagt altijd 14%. De bepaling is ingevoerd in verband met de verlaging van het VPB-tarief.⁸¹ Tot 2009 was het urencriterium van toepassing op de MKB-winstvrijstelling. De eis van het urencriterium is vervallen om zo doorgroei bij ondernemers en bij hybride en deeltijdondernemers te stimuleren.⁸² De MKB-winstvrijstelling is een faciliteit die een ondernemer elk jaar krijgt. De regeling geldt niet alleen bij winst, maar ook bij verlies. Als een ondernemer verlies draait dan verkleint de MKB-winstvrijstelling dit verlies. Dat de MKB-winstvrijstelling ook geldt bij verliezen is doorgevoerd om er voor te zorgen dat winsten en verliezen op een gelijkwaardige wijze belast worden.⁸³ De MKB-winstvrijstelling wordt in mindering gebracht op de winst uit onderneming minus de ondernemersaftrek.

⁷⁷Lubbers & Meussen 2014, p. 195.

⁷⁸Kamerstukken II 2006/07, 30 804, nr. 3, p. 8 (MvT).

⁷⁹Lubbers & Meussen 2014, p. 197.

⁸⁰Lubbers & Meussen 2014, p. 197.

⁸¹Heithuis, Kavelaars & Schuver 2015, p. 275.

⁸²Kamerstukken II 2009/10, 32 128, nr. 3, p. 7 (MvT).

⁸³Lubbers & Meussen 2014, p. 199.

3.3: Uitwerking behandeling winst in de Wet IB 2001

Aan de hand van een voorbeeld wordt verduidelijkt hoe de winst wordt behandeld in de Wet IB 2001. Hierbij wordt er gekeken naar een ondernemer die niet als starter wordt gezien. Wel voldoet deze ondernemer aan het urencriterium en is er een meewerkende partner die 1300 uren meewerkt in de onderneming en die voldoet aan de eisen van artikel 3.78 Wet IB 2001. Een zelfde uitwerking, maar dan met een startende ondernemer is opgenomen in bijlage 1.

Tabel 3: behandeling van winst in de Wet IB 2001.

Regeling	Bedrag
Jaarwinst artikel 3.25 Wet IB 2001	€ 500.000
Afschrijving artikel 3.30 en 3.30a Wet IB 2001	(€ 150.000)
Kleinschaligheidsinvesteringsaftrek art. 3.42 Wet IB 2001 (omvang € 150.000)	(€ 12.453)
HIR artikel 3.54 Wet IB 2001	(€ 50.000)
FOR artikel 3.67 Wet IB 2001	(€ 8.775)
Winst voor ondernemingsaftrek	€ 278.772
Zelfstandigenaftrek artikel 3.76 Wet IB 2001	(€ 7.280)
S&O-aftrek artikel 3.77 Wet IB 2001	(€ 12.623)
Meewerkaftrek artikel 3.78 Wet IB 2001	(€ 15.000)
MKB-winstvrijstelling artikel 3.79a Wet IB 2001	(€ 34.142)
Winst voor belasting	€ 209.727
Verschuldigde belasting ⁸⁴	(€ 100.482)
Winst na belasting	€ 109.245

In geval van afronding is er afgerond in het voordeel van de belastingplichtige.

3.4: Constateringen

In dit hoofdstuk is onderzocht hoe de winst wordt behandeld in de Wet IB 2001. Hierbij vielen mij de volgende zaken op:

- Slechts een deel van de onderzochte faciliteiten geldt voor ondernemers in de vennootschapsbelasting.
- Het zijn faciliteiten die alleen gelden voor ondernemers in de inkomstenbelasting (ondernemersfaciliteiten) welke leiden tot verlagingen van het effectieve belastingtarief waartegen de winst wordt belast. Zoals de MKB-winstvrijstelling.
- Er gelden nog ondernemersfaciliteiten waarvoor de ontstaansreden niet langer valide is. Zoals de meewerkaftrek welke is ontstaan omdat men vroeger niet in de onderneming van de partner mocht werken. Iets wat wel in de Wet VPB 1969 was toegestaan. Ondertussen mag ook in de Wet IB 2001 een partner werken in de ondernemer van de andere partner.

⁸⁴De te betalen belasting bedraagt: € 20.142*0,3655 + € 13.852*0,4085 + € 34.513*0,4085 + € 141.220*0,5195 = € 100.482,79.

4: Hoe wordt de winst behandeld in de Wet VPB 1969

4.1: Korte bespreking belasting van winst in de Wet VPB 1969

Al sinds 1819 kent Nederland met de Wet op het Patentrecht een belasting op de winstuitdelingen gedaan door naamloze vennootschappen (NV's).⁸⁵ Het tarief in de Wet op het Patentrecht bedroeg 2%. De Wet op het Patentrecht is eind 19^{de} eeuw vervangen voor de Vermogensbelasting 1892 en de Bedrijfsbelasting 1893. De Bedrijfsbelasting was voor NV's een voortzetting van de Wet op het Patentrecht en de Vermogensbelasting vormde een forfaitaire heffing over onder andere de inkomsten uit aandelen. In 1918 werd deze uitdelingsbelasting ondergebracht in de Dividend- en Tantiëmebelasting 1917.⁸⁶ Deze belasting bleek niet effectief te zijn. Door geen uitkeringen te doen was er geen belasting verschuldigd.

In 1940 werd er een winstbelasting ingevoerd in Nederland. De belastbare winst werd bij de winstbelasting bepaald aan de hand van goedkoopmansgebruik.⁸⁷ De winstbelasting gold alleen voor NV's, commanditaire vennootschappen (CV's), coöperatieve verenigingen, nijvere verenigingen en onderlinge verzekeringsmaatschappijen. De in het buitenland gevestigde lichamen vielen onder de IB 1914. Dit veranderde in 1941 toen de Duitse bezetters het Besluit VPB 1942 invoerde. Met de invoering van het Besluit VPB 1942 werden in het buitenland gevestigde lichamen ook in de winstbelasting belast en werd de belastbare winst op dezelfde manier berekend als in de Wet IB 1941. De Duitsers vonden dat VPB-plichtige lichamen en natuurlijke personen wat betreft belastingheffing zich in dezelfde situatie bevonden.⁸⁸ In 1960 is door Minister van Financiën Zijlstra en Staatssecretaris Van den Berge een eerste voorstel ingediend voor een vennootschapsbelasting. In 1962 volgde de eerste nota van wijziging, maar van verdere actie kwam het niet door de val van het kabinet-Marijnen.⁸⁹ Hierdoor werd er pas weer verder gegaan met de vennootschapsbelasting in 1965. In 1965 stuurden Minister van Financiën Vondeling en Staatssecretaris Hoefnagels van het kabinet-Cals een kamerbrief over het standpunt omtrent het te voeren beleid inzake belastingen. Het kabinet-Cals viel voortijdig en het duurde tot 1968 tot de tweede nota van wijziging verscheen. Het zou uiteindelijk tot 1 januari 1970 duren, maar toen lukte het Minister van Financiën Witteveen en Staatssecretaris Grapperhaus van het kabinet-De Jong om de Wet op de Vennootschapsbelasting 1969 (Wet VPB 1969) in te voeren.

Nadien zijn er meerdere ingrijpende wijzigingen geweest, zo is in de jaren negentig de deelnemingsvrijstelling herzien en werd het mogelijk verliezen onbeperkt voorwaarts te verrekenen. De onbeperkte voorwaartse verlies verrekening is met de Wet werken aan winst 2007 beperkt tot negen jaar.⁹⁰ In het eerste deel van 21^{ste} eeuw is het at arm's lengthbeginsel gecodificeerd in artikel 8b Wet VPB 1969. Een andere grote wijziging was de herziening van het fiscale eenheidsstelsel via het Besluit fiscale eenheid 2003.⁹¹

⁸⁵Bouwman & Boer, par. 1.6 (online, bijgewerkt 1 juni 2017).

⁸⁶Bouwman & Boer, par. 1.6 (online, bijgewerkt 1 juni 2017).

⁸⁷Strik, in: *Cursus belastingrecht (Vennootschapsbelasting)*, par. 0.0.2.c1 (online, bijgewerkt 11 februari 2018).

⁸⁸Strik, in: *Cursus belastingrecht (Vennootschapsbelasting)*, par. 0.0.2.c2 (online, bijgewerkt 11 februari 2018).

⁸⁹Strik, in: *Cursus belastingrecht (Vennootschapsbelasting)*, par. 0.0.3.a (online, bijgewerkt 11 februari 2018).

⁹⁰Strik, in: *Cursus belastingrecht (Vennootschapsbelasting)*, par. 0.0.4.b (online, bijgewerkt 11 februari 2018).

⁹¹Strik, in: *Cursus belastingrecht (Vennootschapsbelasting)*, par. 0.0.4.d1 (online, bijgewerkt 11 februari 2018).

In 2007 is de Wet VPB 1969 ingrijpend gewijzigd via de Wet werken aan winst dit om het vestigingsklimaat in Nederland te versterken. De hoofdlijnen zijn: wijziging van het vaststellen van de winst (artikel 8 Wet VPB 1969), wijziging omtrent het goedkoopmansgebruik (artikel 8 lid 1 Wet VPB 1969), wijzigingen omtrent de verticale verliesverrekening zoals hiervoor beschreven (artikel 20 lid 2 Wet VPB 1969) en wijziging in het belastingtarief (artikel 22 Wet VPB 1969).⁹²

4.2: Behandeling winst in de Wet VPB 1969

Bij de faciliteiten die alleen voor VPB-plichtige lichamen gelden wordt de geschiedenis van die faciliteit en het doel van de faciliteit besproken. De faciliteiten die alleen voor VPB-plichtige lichamen gelden zijn; vrijstelling dooruitdelingswinst (artikel 8a Wet VPB 1969), doorstroomvennootschappen (artikel 8c Wet VPB 1969, de aftrekbare kosten uit artikel 9 Wet VPB 1969, de fondswerversaftrek (artikel 9a Wet VPB), inkoop eigen aandelen (artikel 10c Wet VPB 1969), de innovatiebox (artikel 12b tot en met 12bg Wet VPB 1969), de deelnemingsvrijstelling (artikel 13 t/m 13l Wet VPB 1969), bedrijfsfusie (artikel 14 Wet VPB 1969), splitsing (artikel 14a Wet VPB 1969), juridische fusie (artikel 14b Wet VPB 1969), geruisloze terugkeer uit BV/NV (artikel 14c Wet VPB 1969), de fiscale eenheid (artikel 15 t/m 15a Wet VPB 1969), de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemerswinsten (artikel 15e t/m 15j Wet VPB 1969) en aftrekbare giften (artikel 16 Wet VPB 1969). Niet alle bovenstaande faciliteiten worden besproken. Alleen de faciliteiten die van belang zijn voor het onderzoek worden behandeld.

Aftrekposten van artikel 9 Wet VPB 1969

In artikel 9 Wet VPB 1969 wordt een aantal uitgaveposten genoemd welke ten lasten van de winst mogen worden gebracht. Al sinds de invoering van de Wet VPB 1969 bestaat artikel 9. De leden a tot en met c hebben betrekking op de aandelen in de winst. De wetgever vond het nodig om duidelijk te maken dat uitgaven gemaakt in verband met de aandelen in de winst aftrekbaar zijn.⁹³ De andere aftrekposten hebben betrekking op verschillende situaties. Zo heeft artikel 9 lid 1 sub d Wet IB 1969 betrekking op oprichtingskosten. Oprichtingskosten zijn onder andere notaris- en advocaatkosten, registratierechten en provisies ter zake van financiële dienstverlening. Sub e heeft betrekking op het gedeelte van de winst van een open commanditaire vennootschap (CV) dat toekomt aan de voor het geheel aansprakelijke vennoten. Sub g heeft betrekking op uitdelingen gedaan door een coöperatie of een vereniging op coöperatieve grondslag en sub h heeft betrekking op uitdelingen gedaan door een algemeen nut beogende instelling.

De fondswerversaftrek

De fondswerversaftrek is opgenomen in artikel 9a Wet VPB 1969. Tot 2012 was de fondswerversaftrek opgenomen in artikel 9 lid 1 sub h Wet VPB 1969. De wetgever vond dat de fondswerversaftrek te ruim werd uitgelegd door de rechters en dus werd de aftrek aangescherpt en verplaatst naar een nieuw artikel.⁹⁴

⁹²Strik, in: *Cursus belastingrecht (Vennootschapsbelasting)*, par. 0.0.4.e3 (online, bijgewerkt 11 februari 2018).

⁹³Vermeulen, in: *Cursus belastingrecht (Vennootschapsbelasting)*, par. 2.2.0.A (online, bijgewerkt 23 oktober 2018). Digitale editie (VPB) paragraaf 2.2.0.A.

⁹⁴Bouwman & Boer par. 3.6.8 (online, bijgewerkt 1 juni 2017)

De faciliteit geldt voor de winst van algemeen nut beogende instellingen die wordt behaald met kenbaar fondswervende activiteiten en voor fondswervers ten aanzien van uitkeringen gedaan aan algemeen nut beogende instellingen. In lid 2 wordt aangegeven wanneer er sprake is van kenbaar fondswervende activiteiten. Lid 3 bespreekt aan welke eisen een uitkering aan een algemeen nut beogende instelling dient te voldoen. In lid 4 staat dat de fondswerversaftrek niet tot negatieve winst kan leiden.

De innovatiebox

De innovatiebox is opgenomen in artikel 12b tot en met 12bg Wet VPB 1969 en is ingevoerd in 2007. De regeling is begonnen als de octrooiobox. In de octrooiobox werden octrooibaten en soortgelijke voordelen belast tegen een effectief tarief van eerst 10% en later 5%.⁹⁵ Veel landen om ons heen kennen vergelijkbare systemen en de wetgever vond dat Nederland niet achter kon blijven. Zodoende werd de octrooiobox geïntroduceerd, deze werkte niet goed genoeg dus besloot de wetgever de octrooiobox in 2010 te verruimen tot de innovatiebox. Het doel van de regeling bleef hetzelfde en is Nederland als vestigingsland aantrekkelijker te maken voor innoverende bedrijven. In de huidige innovatiebox worden de op grond van artikel 12bb Wet VPB 1969 geaccepteerde voordelen van de op grond van artikel 12ba Wet VPB 1969 geaccepteerde innovaties belast tegen tarief van 7/H. Hierbij is H het hoogste tarief waartegen de winst van de belastingplichtige wordt belast. De kwalificerende voordelen zoals bepaald in artikel 12bb Wet VPB 1969 zijn niet gelijk aan de totale voordelen behaald via een kwalificerende investering. In lid 1 staat dat het kwalificerende voordeel wordt berekend via de formule K/T . Hierbij staat K voor: de kwalificerende uitgaven in het jaar zelf en in alle voorgaande jaren ter voortbrenging van de kwalificerende investering vermenigvuldigd met 1,3. T staat voor: de kwalificerende uitgaven in het jaar zelf en in alle voorgaande jaren ter voortbrenging van de kwalificerende investering.

De objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemerswinsten

De regeling voor buitenlandse ondernemerswinsten is opgenomen in de artikelen 15e tot en met 15j Wet VPB 1969. De regeling is ingevoerd in 2012. Tot aan de invoering waren belastingplichtigen afhankelijk van een eenzijdige bepaling die door Nederland in de door hun gesloten verdragen werd opgenomen.⁹⁶ Voor de invoering werd de verschuldigde vennootschapsbelasting berekend over de wereldwinst, waarna er vrijstelling werd gegeven ter grote van (de buitenlandse winst/de wereldwinst) * de verschuldigde belasting over de wereldwinst.⁹⁷ De huidige regeling is een objectvrijstelling oftewel de buitenlandse winst wordt vrijgesteld van belastingheffing in Nederland. In artikel 15e lid 2 Wet VPB 1969 is opgenomen welke winsten worden vrijgesteld. De object vrijstelling voor buitenlandse ondernemerswinsten bevat ook artikelen omtrent de vaste inrichting (artikel 15f Wet VPB 1969) en laagbelaste buitenlandse beleggingsondernemer (artikel 15g Wet VPB 1969).

De aftrekbare giften in de Wet VPB 1969

De regeling voor aftrekbare giften staat in artikel 16 Wet VPB 1969 en bestaat in zijn huidige vorm sinds 1 januari 2012. De regeling vormt een aftrek voor giften aan algemeen nut beogende instellingen (ANBI's) en steunstichtingen SBBI. De aftrek bedraagt ten hoogste 50% van de winst met een maximum van € 100.000. Wordt de gift gedaan aan een culturele instelling dan wordt de aftrek verhoogd met 50% met een maximum van € 2500 (zie artikel 16 lid 1 en 3 Wet VPB 1969).

⁹⁵Dool, van de, e.a. 2016, p. 455.

⁹⁶Pötgens, in: *Cursus belastingrecht (Vennootschapsbelasting)*, par. 2.10.5.A (online, bijgewerkt 27 april 2018).

⁹⁷Dool, van de, e.a. 2016 pagina 412.

4.3: Uitwerking behandeling winst in de Wet VPB 1969

In deze paragraaf zal aan de hand van een voorbeeld worden duidelijk worden gemaakt hoe de winst wordt behandeld in de Wet VPB 1969. Er wordt gekeken naar een ondernemer die gebruik maakt van de KIA, HIR en innovatiebox. Daarnaast heeft de onderneming aftrekbare giften gedaan.

Tabel 4: behandeling van winst in de Wet VPB 1969.

Regeling	Bedrag	Belasting
Jaarwinst artikel 8 Wet VPB 1969	€ 500.000	-
Afschrijving artikel 3.30 en 3.30a Wet IB 2001 via artikel 8 lid 1 Wet VPB 1969	(€ 150.000)	-
Kleinschaligheidsinvesteringsaftrek art. 3.42 Wet IB 2001 (omvang € 150.000)	(€ 12.453)	-
HIR artikel 3.54 Wet IB 2001	(€ 50.000)	-
Aftrekbare giften artikel 16 Wet VPB 1969	(€ 32.500)	-
Winst voor aftrek deel innovatiebox	€ 255.047	-
Waarvan kwalificerend voor innovatiebox artikel 12b Wet VPB 1969	€ 35.000	€ 980 ⁹⁸
Belastbare winst gewone VPB tarieven	€ 220.047	€ 45.012 ⁹⁹
Totaal te betalen VPB	-	€ 45.992
Belastbaar in box 2 Wet IB 2001	€ 209.055	€ 52.263,81 ¹⁰⁰
Winst na belasting	€ 156.791	

Bij de kleinschaligheidsinvesteringsaftrek is er afgerond in het voordeel van de belastingplichtige.

4.4: Constateringen

Bij het onderzoeken hoe de winst wordt behandeld in de Wet VPB 1969 vielen de volgende zaken op:

- De vennootschapsbelasting kent maar één faciliteit (de innovatiebox) welke het effectieve belastingtarief verlaagd waartegen de winst wordt belast.
- Veel van de genoemde faciliteiten gelden alleen voor vennootschappen in specifieke situaties of branches en niet voor vennootschappen in het algemeen.

⁹⁸ € 35.000 * (7/25) = € 980.

⁹⁹ € 200.000 * 0,20 + € 20.047 * 0,25) = € 45.011,75. In de tabel is naar boven afgerond, maar in de verdere berekeningen is met twee decimalen na de komma gewerkt.

¹⁰⁰ € 255.047 - € 980 - € 45.011,75 = € 209.055,25. € 209.055,25 * 0,25 = € 52.263,81.

5: De wenselijkheid van verschillen in de behandeling van winst tussen de Wet IB 2001 en de Wet VPB 1969

5.1: Inleiding

In de hoofdstukken 2 en 3 is onderzocht hoe de winst wordt behandeld in de Wet IB 2001 en de Wet VPB 1969. Bij het onderzoeken van hoe de winst wordt behandeld in de Wet IB 2001 en de Wet VPB 1969 bleek al dat er overeenkomsten en verschillen waren tussen de Wet IB 2001 en de Wet VPB 1969. Wat de verschillen en overeenkomsten daadwerkelijk zijn wordt in dit hoofdstuk onderzocht. In paragraaf 4.2 worden de overeenkomsten onderzocht en in paragraaf 4.3 worden de verschillen onderzocht en hoe deze verschillen tot stand zijn gekomen. Het hoofdstuk wordt afgesloten met een paragraaf waarin onderzoek wordt gedaan naar de wenselijkheid van de overeenkomsten en verschillen. Hierbij zijn verschillen wenselijk als deze de keuze om via de Wet IB 2001 te ondernemen of via de Wet VPB 1969 niet beïnvloeden in het voordeel van een van de twee opties (is er sprake van rechtsvormneutraliteit).

5.2: Wat zijn de overeenkomsten in de behandeling van winst tussen de Wet IB 2001 en de Wet VPB 1969?

Bij het onderzoeken van hoe de winst wordt behandeld in de Wet IB 2001 en in de Wet VPB 1969 werden de volgende overeenkomsten duidelijk;

1. In de basis gelden voor zowel de Wet IB 2001 en de Wet VPB 1969 dezelfde regels omtrent winstbepaling.
2. De winst in de Wet VPB 1969 en de Wet IB 2001 worden grofweg even zwaar belast.

Ad 1.

In de basis gelden voor de Wet IB 2001 en de Wet VPB 1969 dezelfde regels omtrent winstbepaling. Dit blijkt uit artikel 8 Wet VPB 1969 wat onder andere verwijst naar artikel 3.8 Wet IB 2001. Artikel 3.8 Wet IB 2001 gaat over het begrip totaalwinst. Artikel 8 Wet VPB 1969 verwijst ook naar artikel 3.25 Wet IB 2001. Dit artikel gaat over het begrip jaarwinst. Zowel de bepaling van de totaalwinst als de jaarwinst in de Wet VPB 1969 gebeurt op dezelfde wijze als in de Wet IB 2001. In het derde hoofdstuk is besproken dat de vennootschapsbelasting sinds 1 januari 1941 (Besluit VPB 1942) dezelfde regels voor de bepaling van de winst gebruikt als de inkomstenbelasting.¹⁰¹ De Duitsers, die het Besluit VPB 1942 in Nederland hebben ingevoerd, vonden dat VPB-plichtige lichamen en IB-plichtige personen hetzelfde zijn en dus ook hetzelfde moeten worden behandeld. Ook Heithuis is van mening dat het niet moet uitmaken of de winst door een ondernemer in de inkomstenbelasting of door een ondernemer in de vennootschapsbelasting wordt behaald.¹⁰² Het voornaamste verschil tussen een ondernemer in de inkomstenbelasting en die in vennootschapsbelasting is de juridische jas die de ondernemer draagt. Het doel van beide ondernemers is hetzelfde: het behalen van winst. Dat voor beide wetten in beginsel dezelfde regels gelden omtrent het vaststellen van de belastbare winst is een logisch gevolg van wat hiervoor beschreven is.

¹⁰¹Strik, in: *Cursus belastingrecht (Vennootschapsbelasting)*, par. 0.0.2.c2 (online, bijgewerkt 11 februari 2018).

¹⁰²Heithuis 2005, p. 5-6.

Ad 2.

De winst in de Wet IB 2001 en in de Wet VPB 1969 wordt grofweg even zwaar belast.¹⁰³ Dat de winst in de Wet IB 2001 en in de Wet VPB 1969 even zwaar belast wordt is een streven van de wetgever. Dit blijkt uit de motivering bij de MKB-winstvrijstelling.¹⁰⁴ De wetgever geeft hier aan dat het een stap in de richting naar een rechtsvormneutrale winstbelasting is. In 2018 betaalt een ondernemer vallende in de hoogste schijf van box 1 van de Wet IB 2001 en met de MKB-winstvrijstelling (artikel 3.79a Wet IB 2001) over de behaalde winst 52% belasting over de winst minus 14% (de MKB-winstvrijstelling). Dat is gelijk aan een gecombineerd heffingspercentage van $(0,52 * (1 - 0,14)) * 100 = 44,72\%$.

Een entiteit in de vennootschapsbelasting met een winst van € 250.000 betaalt over deze winst eerst 25% vennootschapsbelasting en bij uitkering nog eens 25% aan box 2 Wet IB 2001 heffing.¹⁰⁵ Dit is gelijk aan een gecombineerd heffingspercentage van 43,75%.¹⁰⁶ Ondernemers in de inkomstenbelasting betalen nog geen één procentpunt belasting meer dan de ondernemers die onder de vennootschapsbelasting vallen. Het werkelijke gecombineerde heffingspercentage dat door een onderneming in de inkomstenbelasting moet worden betaald, zal lager liggen aangezien deze ondernemer ook recht heeft op een reeks faciliteiten welke het heffingspercentage verlagen.

5.3: Wat zijn de verschillen in de behandeling van de winst tussen de Wet IB 2001 en de Wet VPB 1969?

Bij het onderzoeken van hoe de winst wordt behandeld in de Wet IB 2001 en in de Wet VPB 1969 kwamen de volgende verschillen naar voren;

1. De Wet IB 2001 kent een aantal winst en tarief verlagende faciliteiten die ondernemers in de Wet VPB 1969 niet kunnen gebruiken.
2. De heffingsstarieven in de Wet IB 2001 en de Wet VPB 1969 verschillen van elkaar.
3. De winst behaald in de Wet IB 2001 wordt alleen in de Wet IB 2001 belast, terwijl de winst behaald in de Wet VPB 1969 wordt belast in de Wet VPB 1969 en in de Wet IB 2001. Er wordt ook onderzocht hoe de bovenstaande verschillen zijn ontstaan.

Ad 1.

De Wet IB 2001 kent een aantal winst en tarief verlagende faciliteiten die ondernemers in de Wet VPB 1969 niet kunnen gebruiken. Die faciliteiten zijn nodig omdat het effectieve belastingtarief in de Wet IB 2001 anders veel hoger ligt dan het effectieve belastingtarief in de Wet VPB 1969. Dit heeft de wetgever willen voorkomen doormiddel van de AB-heffing en de faciliteiten die gelden voor winst uit onderneming in de Wet IB 2001.

Naar mijn idee is dit niet de meest ideale oplossing geweest, want nu is er sprake van een omslagpunt waarbij het fiscaal voordelig is van rechtsvorm te wisselen. Daarbij heeft deze aanpak geleid tot een aantal faciliteiten die zijn ingevoerd voor een situatie die niet langer bestaat (zoals de meewerkaftrek zie par. 3.2.3).

¹⁰³Dit geldt alleen als de winst van de kwalificerende ondernemer (artikel 3.4 Wet IB 2001) in de Wet IB 2001 wordt belast tegen 52%.

¹⁰⁴Kamerstukken II 2005/06, 30 572, nr. 3, p. 9 (MvT).

¹⁰⁵Als het belang in de entiteit kleiner is dan 5% wordt er na uitkering in box 3 van de Wet IB 2001 over de belasting geheven.

¹⁰⁶ $\text{€ } 250.000 * 0,25 = \text{€ } 62.500$, $\text{€ } 250.000 - \text{€ } 62.500 = \text{€ } 187.500$, $\text{€ } 187.500 * 0,25 = \text{€ } 46.875$, $((\text{€ } 62.500 + \text{€ } 46.875) / \text{€ } 250.00) * 100 = 43,75\%$.

Dat vind ik een onwenselijke ontwikkeling, want deze faciliteiten leveren voordelen op die eigenlijk niet langer van toepassing horen te zijn. Faciliteiten die zijn ingevoerd voor een situatie die niet langer bestaat moeten worden afgeschaft.

Ad 2.

De heffingstarieven in de Wet IB 2001 en de Wet VPB 1969 verschillen van elkaar. In de Wet IB 2001 zijn de tarieven opgenomen in artikel 2.10 van de wet en in de Wet VPB 1969 zijn de tarieven opgenomen in artikel 22. Bij het vergelijken van deze twee artikelen wordt direct duidelijk dat de tarieven gehanteerd in beide wetten verschillen van elkaar. Dit is niet vreemd aangezien het hier gaat over twee verschillende belastingwetten met eigen regels met betrekking tot het subject en het object. Ik vind het dan ook begrijpelijk dat beide wetten eigen tarieven hanteren. Al leidt het zoals eerder is besproken tot een omslagpunt, waarbij een wijziging van de rechtsvorm fiscaal aantrekkelijk wordt. Een ondernemer in de Wet IB 2001 betaalt maximaal 52% (2019) inkomstenbelasting over de behaalde winst, terwijl een ondernemer in de Wet VPB 1969 maximaal 25% (2019) vennootschapsbelasting betaalt over de behaalde winst. Als de vennootschap de winst uitkeert is inkomstenbelasting verschuldigd. De hoogte van het tarief hangt af van in welke box de aandeelhouder valt. Valt deze in box 2 van de Wet IB 2001 dan is er 25% belasting verschuldigd en valt de aandeelhouder in box 3 dan is er 30% belasting over een forfaitair bepaald rendement verschuldigd. Wel vind ik dat er in de Wet IB 2001 meer rekening moet worden gehouden met de verschillende functies van winst.

Ad 3.

De winst behaald in de Wet IB 2001 wordt alleen in de Wet IB 2001 belast, terwijl de winst behaald in de Wet VPB 1969 wordt belast in de Wet VPB 1969 en in de Wet IB 2001. De winst behaalt door de ondernemer die actief is in de inkomstenbelasting wordt in principe alleen belast in de Wet IB 2001 als winst uit onderneming in box 1. Dit is naar mijn mening logisch aangezien de ondernemer (zelfstandig of via een personenvennootschap) winst behaalt. Deze winst hoort bij de ondernemer die de winst heeft behaald te worden belast.

In de vennootschapsbelasting wordt belasting geheven over de behaalde winst (artikel 7 lid 2 Wet VPB 1969). Dit is hetzelfde als hoe de winst uit onderneming in box 1 van de Wet IB 2001 wordt belast. De ondernemer in de inkomstenbelasting kan de winst die overblijft na het betalen van de belasting de resterende winst uit diens onderneming halen zonder extra belasting te moeten betalen. Keert een VPB-plichtig lichaam de winst die resteert na de belasting uit, aan diens aandeelhouder(s), dan moeten deze aandeelhouders afhankelijk van de omvang van hun aandelenbelang in het lichaam belasting in box 2 of box 3 van de inkomstenbelasting betalen. Hierbij kan voor belastbare lichamen met uitzondering van de NV gelden dat de bestuurders van de vennootschap (de bestuurders betalen feitelijk de vennootschapsbelasting) en de aandeelhouders van het lichaam dezelfde personen zijn. Er is in de situatie bij VPB-plichtige lichamen dus sprake van economische dubbele belasting¹⁰⁷, de winst wordt eerst bij het lichaam zelf belast en bij uitkering wordt de winst nogmaals belast bij de aandeelhouders.

¹⁰⁷Er is sprake van economische dubbele belasting als; bij een persoon twee maal over formeel verschillende, doch identieke objecten door een of twee instanties belasting wordt geheven. Definitie komt uit het besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 2 april 2002, nr. IFZ2002/206M, paragraaf 1.5.1.

In de huidige tijd is dubbele belasting van ondernemers in de vennootschapsbelasting geaccepteerd zodat zij even zwaar worden belast als ondernemers in de inkomstenbelasting.¹⁰⁸ Gelijkwaardige belastingdruk kan worden bereikt door het tarief in de Wet VPB 1969 te verhogen tot 44,72% (hoogste IB-tarief minus de MKB-winstvrijstelling) hierdoor kan de AB-heffing worden afgeschaft.

5.4: Is het wenselijk of onwenselijk dat de winst in de Wet IB en de Wet VPB verschillend wordt behandeld?

De verschillen zijn wenselijk als deze de keuze om via de Wet IB 2001 te ondernemen of via de Wet VPB 1969 niet beïnvloeden in het voordeel van een van de twee opties (dan is er sprake van rechtsvormneutraliteit). De volgende verschillen zijn in paragraaf 4.3 onderzocht:

1. De Wet IB 2001 kent een aantal winst en tarief verlagende faciliteiten die ondernemers in de Wet VPB 1969 niet kunnen gebruiken.
2. De heffingstarieven in de Wet IB 2001 en de Wet VPB 1969 verschillen van elkaar.
3. De winst behaald in de Wet IB 2001 wordt alleen in de Wet IB 2001 belast, terwijl de winst behaald in de Wet VPB 1969 wordt belast in de Wet VPB 1969 en in de Wet IB 2001.

Ad 1.

De Wet IB 2001 kent een aantal winst en tarief verlagende faciliteiten die ondernemers in de Wet VPB 1969 niet kunnen gebruiken. Dit verschil is niet wenselijk, want de keuze voor het hebben van een onderneming in de Wet IB 2001 en de Wet VPB 1969 wordt nu fiscaal beïnvloedt en dat is naar mijn mening juist niet de bedoeling. Nu zal een belastingadviseur kleine ondernemers aanbevelen te kiezen voor een onderneming in de Wet IB 2001 aangezien ze dan van de ondernemersfaciliteiten gebruik kunnen maken en zo hun winst verlagen. Dit terwijl de keuze afhankelijk zou moeten zijn van de vraag: wil ik persoonlijk aansprakelijk zijn voor de genomen beslissingen of wil ik niet persoonlijk aansprakelijk zijn.¹⁰⁹ Doordat de keuze voor het hebben van een onderneming in de Wet IB 2001 of in de Wet VPB 1969 nu vooral fiscaal wordt beïnvloed, kiezen ondernemers niet altijd voor de ondernemingsvorm die het best past bij de situatie waarin de ondernemers verkeren.¹¹⁰ Hierdoor zijn de nadelen van de gekozen ondernemingsvorm niet altijd duidelijk, wat tot onaangename verrassingen kan leiden voor de ondernemer. Er kan dan worden gedacht aan administratief werk, bedrijfsopvolging, verzekeringsplicht, heronderhandelen van afspraken gemaakt met een belastinginspecteur en het maken van kosten voor de totstandkoming van de ondernemingsvorm.

¹⁰⁸Dit is aangegeven in paragraaf 4.2 punt 3 waar de gemiddelde tarieven in de Wet IB 2001 en de Wet VPB 1969 met elkaar zijn vergeleken.

¹⁰⁹Es, van, *TFO* 2007/94, paragraaf 1.

¹¹⁰Essers, *TFO* 2011/03, paragraaf 2.3.

Ad 2.

De heffingstarieven in de Wet IB 2001 en de Wet VPB 1969 verschillen van elkaar. Dit hoeft niet per definitie onwenselijk te zijn. Zolang de winst hetzelfde wordt behandeld en de effectieve belastingtarieven even hoog zijn is er geen probleem. In de huidige Wet IB 2001 en de Wet VPB 1969 wordt de winst niet tegen eenzelfde effectief belastingtarief belast. Een ondernemer in de Wet IB 2001 betaalt in 2018 maximaal 51,95% belasting over de behaalde winst, een ondernemer in de Wet VPB 1969 betaalt in 2018 maximaal 25% belasting en na uitkering van de winst nogmaals 25% belasting in box 2 over de behaalde winst.¹¹¹ Vanwege het verschil in tarieven tussen de Wet IB 2001 en de Wet VPB 1969 zijn de winstfaciliteiten uit de Wet IB 2001 ingevoerd en de AB-heffing van box 2 van de Wet IB 2001. De situatie dat er verschil zit tussen de (effectieve) belastingtarieven van de Wet IB 2001 en de Wet VPB 1969 heeft invloed op de rechtsvormkeuze. Dit is onwenselijk want zolang er een verschil is in de effectieve belastingtarieven tussen de Wet IB 2001 en de Wet VPB 1969 is er geen sprake van rechtsvormneutraliteit.

Ad 3.

Het dubbel belasten van de winst in de Wet VPB 1969 is een gevolg van het streven naar gelijke effectieve heffing van winst tussen de Wet IB 2001 en de Wet VPB 1969. Dit probeerde de wetgever te bereiken door invoering van een heffing op de voordelen uit aanmerkelijk belang (AB-heffing).¹¹² In eerste instantie had AB-heffing het gewenste effect en werd de winst behaald door natuurlijke personen en door lichamen grofweg even zwaar. Ondertussen zijn zowel in de Wet IB als in de Wet VPB de heffingstarieven veranderd waardoor de AB-heffing niet meer leidt tot een gelijk tarief. Net als bij de hiervoor behandelde ongewenste verschillen is dit verschil ook ongewenst en wel om dezelfde reden, te weten het beïnvloeden van de ondernemer bij het maken van de keuze van de voor hem geschikte rechtsvorm. De dubbele heffing van winst behaald door lichamen heeft wel tot gevolg dat er beter rekening wordt gehouden met de verschillende functies van winst en dat is ook van belang.

Uit onderstaande tabellen die bij zowel Ad 2 als Ad 3 van toepassing zijn blijkt dat de winst behaald door een natuurlijk persoon alleen in de Wet IB 2001 wordt belast, terwijl de winst behaald door een rechtspersoon in zowel de Wet VPB 1969 als in de Wet IB 2001 wordt belast. Daarnaast kan er in de Wet IB 2001 van meer faciliteiten gebruik worden gemaakt dan de in de Wet VPB 1969, waardoor er een verschil ontstaat in de effectieve tarieven.

¹¹¹Als de winstgerechtigde een aandelenbelang heeft van minder dan 5% dan valt de winstuitkering in box 3 en wordt er over een forfaitair rendement een belasting van 30% geheven.

¹¹²Rijkers, in: *Cursus Belastingrecht (Inkomstenbelasting)*, par. 4.0.2.A.b. (online bijgewerkt tot 11 december 2018).

Tabel 5: behandeling van winst in de Wet IB 2001.

Regeling	Bedrag
Jaarwinst artikel 3.25 Wet IB 2001	€ 500.000
Afschrijving artikel 3.30 en 3.30a Wet IB 2001	(€ 150.000)
Kleinschaligheidsinvesteringsaftrek art. 3.42 Wet IB 2001 (omvang € 150.000)	(€ 12.453)
HIR artikel 3.54 Wet IB 2001	(€ 50.000)
FOR artikel 3.67 Wet IB 2001	(€ 8.775)
Winst voor ondernemingsaftrek	€ 278.772
Zelfstandigenaftrek artikel 3.76 Wet IB 2001	(€ 7.280)
S&O-aftrek artikel 3.77 Wet IB 2001	(€ 12.623)
Meewerkaftrek artikel 3.78 Wet IB 2001	(€ 15.000)
MKB-winstvrijstelling artikel 3.79a Wet IB 2001	(€ 34.142)
Winst voor belasting	€ 209.727
Verschuldigde belasting ¹¹³	(€ 100.482)
Winst na belasting	€ 109.245

In geval van afronding is er afgerond in het voordeel van de belastingplichtige.

Tabel 6: behandeling van winst in de Wet VPB 1969.

Regeling	Bedrag	Belasting
Jaarwinst artikel 8 Wet VPB 1969	€ 500.000	-
Afschrijving artikel 3.30 en 3.30a Wet IB 2001 via artikel 8 lid 1 Wet VPB 1969	(€ 150.000)	-
Kleinschaligheidsinvesteringsaftrek art. 3.42 Wet IB 2001 (omvang € 150.000)	(€ 12.453)	-
HIR artikel 3.54 Wet IB 2001	(€ 50.000)	-
Aftrekbare giften artikel 16 Wet VPB 1969	(€ 32.500)	-
Winst voor aftrek deel innovatiebox	€ 255.047	-
Waarvan kwalificerend voor innovatiebox artikel 12b Wet VPB 1969	€ 35.000	€ 980 ¹¹⁴
Belastbare winst gewone VPB tarieven	€ 220.047	€ 45.012 ¹¹⁵
Totaal te betalen VPB	-	€ 45.992
Belastbaar in box 2 Wet IB 2001	€ 209.055	€ 52.263,81 ¹¹⁶
Winst na belasting	€ 156.791	

Bij de kleinschaligheidsinvesteringsaftrek is er afgerond in het voordeel van de belastingplichtige.

¹¹³De te betalen belasting bedraagt: € 20.142*0,3655 + € 13.852*0,4085 + € 34.513*0,4085 + € 141.220*0,5195 = € 100.482,79.

¹¹⁴€ 35.000*(7/25) = € 980.

¹¹⁵€ 200.000*0,20 + € 20.047*0,25) = € 45.011, 75. In de tabel is naar boven afgerond, maar in de verdere berekeningen is met twee decimalen na de komma gewerkt.

¹¹⁶€ 255.047 - € 980 - € 45.011, 75 = € 209.055,25. € 209.055,25 * 0,25 = € 52.263,81.

5.5: Constateringen

Tijdens het onderzoeken van de verschillen en overeenkomsten in de behandeling van winst in de Wet IB 2001 en de Wet VPB 1969, vielen de volgende zaken op:

- De eerste twee verschillen tussen de Wet IB 2001 en de Wet VPB 1969 zijn onwenselijk omdat deze de rechtsvormneutraliteit beïnvloeden.
- De dubbele heffing in de Wet VPB 1969 is ontstaan zodat de winst behaalt door natuurlijke personen en door rechtspersonen even zwaar belast zou worden.
- Het als derde onderzochte punt in paragraaf 4.4 is onwenselijk gebleken. Al betekent de dubbele belasting van winst behaald door rechtspersonen wel dat er beter rekening wordt gehouden met verschillende functies van winst.

6: Voorstellen voor een gelijke behandeling van de winst in de Wet IB 2001 en de Wet VPB 1969

Het idee van een rechtsvormneutrale winstbelasting deed zijn intrede in de jaren vijftig van de vorige eeuw. Toen werd er gesproken over een ondernemerswinstbelasting welke het zelfde doel heeft als een rechtsvormneutrale winstbelasting. Toch duurde het, zoals blijkt uit paragraaf 5.1 nog enkele decennia voordat de overheid onderzoek zou doen naar de mogelijkheden voor een rechtsvormneutrale winstbelasting. In de huidige tijd is de discussie omtrent een rechtsvormneutrale winstbelasting afgezwakt doordat onder andere de wetgever in 2014 heeft aangekondigd dat de winstbox er niet gaat komen.¹¹⁷

In dit hoofdstuk worden de verschillende voorstellen voor een rechtsvormneutrale winstbelasting onderzocht. Ten behoeve van de overzichtelijkheid van het hoofdstuk, wordt er een onderscheid gemaakt in voorstellen gedaan in opdracht van de overheid en voorstellen komende uit de literatuur. Bij het onderzoeken van de voorstellen wordt er begonnen met de oudste voorstellen. De reden hiervoor is dat er nieuwere voorstellen zijn geschreven welke een herziening vormen van oudere voorstellen. Zoals uit het tweede hoofdstuk is gebleken zijn de tegenargumenten bij sommige oude voorstellen niet langer valide. Hierdoor worden deze oude voorstellen mogelijk weer interessant. In paragraaf 5.1 worden de voorstellen van de overheid onderzocht. In deze paragraaf wordt ook een voorstel naar aanleiding van een opdracht van de Europese Commissie (EC) onderzocht. In paragraaf 5.2 worden de voorstellen uit de literatuur worden.

6.1: Voorstellen voor een rechtsvormneutrale winstbelasting in opdracht van de overheid

In deze paragraaf wordt er gekeken naar voorstellen van de overheid en van de EC voor een rechtsvormneutrale winstbelasting. Het zullen vooral voorstellen uit rapporten geschreven in opdracht van de overheid en de EC zijn die worden onderzocht. De verschillende mogelijkheden voor een rechtsvormneutrale winstbelasting die deze rapporten beschrijven vormen de voorstellen van de overheid. De overheid kan de rapporten gebruiken voor het maken van nieuwe wetgeving of voor het herzien van wetgeving. In 1960 wordt door een studiegroep van het Katholieke Verbond van Werkgeversvakverenigingen (KVVV) een van de eerste onderzoeken gedaan naar een rechtsvormneutrale winstbelasting in Nederland. Dit eerste onderzoek heeft tot veel discussie geleid, maar de overheid reageerde pas in 1990.

Commissie Stevens

In 1990 wordt door het ministerie van Financiën de Commissie voor de belastingherziening onder leiding van de heer Stevens (de Commissie Stevens) gevormd. Een van de doelen van de Commissie Stevens was het onderzoeken van de mogelijkheden voor de invoer van een rechtsvormneutrale winstbelasting. De Commissie Stevens kijkt naar twee mogelijke uitwerkingen voor een rechtsvormneutrale winstbelasting. De eerste is van het KVVV en de tweede is van het Koninklijke Nederlandse Ondernemersverbond (KNO) uit 1990.

¹¹⁷Kamerstukken II 2013/14, 33 447, nr. 6. Dit is de brief van de Staatssecretaris van Financiën aan de Tweede Kamer waarin hij meedeelt dat de winstbox er niet gaat komen.

De Commissie Stevens oordeelde in hun rapport uit 1991¹¹⁸ dat geen van beide opties voor een rechtsvormneutrale winstbelasting realiseerbaar zijn. Dit kwam omdat er een analytische inkomstenbelasting nodig was voor de door de Commissie Stevens onderzochte opties voor een rechtsvormneutrale winstbelasting, terwijl Nederland in de jaren negentig een inkomstenbelasting had die was gebaseerd op zowel het synthetische als het klassieke stelsel. Wel oordeelt de commissie dat als in de toekomst in de inkomstenbelasting het synthetisch/klassieke stelsel wordt omgezet in een analytisch stelsel een rechtsvormneutrale winstbelasting tot de mogelijkheden behoort.

Studiecommissie Belastingstelsel

In 2009 wordt door Minister Bos en Staatssecretaris van Financiën De Jager de Studiecommissie Belastingstelsel ingesteld.¹¹⁹ Het doel van deze Studiecommissie was het onderzoeken van de mogelijkheden voor een herziening van het belastingstelsel. Als onderdeel hiervan heeft de Studiecommissie ook gekeken naar de mogelijkheden voor een rechtsvormneutrale winstbelasting. Er worden drie mogelijke uitwerkingen voor een rechtsvormneutrale winstbelasting onderzocht.¹²⁰

1. Zelfstandige belastingplicht voor transparante lichamen.
2. Het fiscaal transparant maken van VPB-plichtige lichamen.
3. De optie voor directeur-grootaandeelhouders (DGA) om fiscaal transparant te zijn. Onder de eerste onderzochte mogelijkheid wordt de winst behaald door ondernemers zonder rechtspersoonlijkheid (o.a. de eenmanszaak en de VOF) belast in de vennootschapsbelasting. Hierdoor gelden voor alle ondernemers dezelfde regels omtrent de behandeling van de behaalde winst. In die situatie is dan sprake van een rechtsvormneutrale belasting van de winst.

De tweede mogelijkheid die is onderzocht leidt er toe dat de huidige onder de vennootschapsbelasting vallende lichamen voor fiscale doeleinden transparant worden. De winst die door een voormalig rechtspersoonlijkheid bezittende lichaam wordt behaald, wordt in die situatie in de Wet IB 2001 belast bij de aandeelhouders.

De derde onderzochte mogelijkheid biedt zoals gezegd DGA's de mogelijkheid om fiscaal als transparant te worden behandeld. Hierdoor wordt de winst niet langer in de vennootschapsbelasting belast, maar in de inkomstenbelasting. Hierdoor is er geen verschil meer in de behandeling van winst behaald door DGA's en de ondernemers in de inkomstenbelasting. In alle drie de gevallen concludeert de Studiecommissie dat de voordelen niet opwegen tegen de nadelen.

De winstbox

Een laatste voorstel voor een rechtsvormneutrale winstbelasting is de winstbox. De hiervoor besproken Studiecommissie Belastingstelsel heeft aangegeven dat er interesse is van onder andere het VNO-NCW/MKB-Nederland, de FNV en het Platform Zelfstandige Ondernemers (PZO) in een winstbox.¹²¹ Dit heeft er toe geleid dat in het regeerakkoord uit 2012 staat dat er in 2015 een winstbox zou worden ingevoerd in Nederland.¹²²

¹¹⁸Rapport Commissie Stevens 1991.

¹¹⁹Rapport Studiecommissie Belastingstelsel 2010.

¹²⁰Rapport Studiecommissie Belastingstelsel 2010, box 3.7, p. 96-97.

¹²¹Rapport Studiecommissie Belastingstelsel 2010, p. 261-262.

¹²²Regeerakkoord 2012-2017, 'Bruggen slaan', Den Haag; 2012, p. 8.

Staatssecretaris van Financiën Weekers heeft zelfs de contouren voor een winstbox aangegeven, hierbij is nadrukkelijk vermeld dat er geen sprake is van blauwdrukken.¹²³ De winstbox vormt een extra box binnen box 1 van de Wet IB 2001 welke twee schijven zal bevatten. Iedere schijf heeft zijn eigen tarief en in het overheidsvoorstel wordt gesproken van tarieven van circa 22% en circa 42%.¹²⁴

Het gebruikelijk loon valt niet in de winstbox, maar in box 1 van de Wet IB 2001. Als laatste geldt de winstbox alleen voor ondernemers actief in de inkomstenbelasting. Het is ondertussen 2018 en de winstbox is (nog) niet ingevoerd. Dit heeft te maken met een onderzoek van het Centraal Plan Bureau (CPB) wat in opdracht van het ministerie van Financiën is uitgevoerd.¹²⁵ Het Centraal Plan Bureau komt tot de conclusie dat een winstbox niet zo voordelig is als wordt gedacht. Hiervoor is er gekeken naar de marginale en gemiddelde belastingdruk. Al geeft het CPB ook aan dat het niet alle facetten van de winstbox heeft kunnen onderzoeken.¹²⁶ Desondanks was dit genoeg om Staatssecretaris van Financiën Wiebes te doen besluiten af te zien van de invoer van een winstbox in 2015. Hierbij geeft Wiebes als reden dat de voordelen van een winstbox te ongewis zijn, terwijl de nadelen wel duidelijk zijn.¹²⁷

Meer recent heeft de wetgever de focus verlegd van een rechtsvormneutrale winstbelasting, naar het tegen een gelijk tarief belasten van de winst ongeacht de juridische jas van de ondernemer. Dit poogt de wetgever te bereiken door de tarieven in de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting te verlagen of te herzien. Hierbij kan worden gedacht aan de Wet werken aan winst 2007, waarmee de tarieven in de vennootschapsbelasting zijn verlaagd. Daarnaast heeft de overheid ingevoerd dat ondernemingen in de vennootschapsbelasting bij winstuitkeringen inkomstenbelasting in box 2 van de Wet IB 2001 zijn verschuldigd en voor ondernemers in de inkomstenbelasting zijn er de ondernemersfaciliteiten zoals de zelfstandigenaftrek, de meewerkaftrek en de MKB-winstvrijstelling. Hierdoor is het effectieve belastingtarief voor ondernemers in de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting ongeveer gelijk aan elkaar. Voor de berekening van het effectieve belastingtarief voor een ondernemer in de inkomstenbelasting en een ondernemer in de vennootschapsbelasting verwijs ik naar paragraaf 4.2 ad. 3 en voetnoot 90.

6.1.2: Voorstellen door de Europese Unie

Niet alleen in Nederland speelde in de jaren negentig van de vorige eeuw het probleem van rechtsvormneutraliteit bij het belasten van winst. Hetzelfde probleem speelde ook in de Europese Unie (EU) een rol. Een van de doelen van de EU is de harmonisatie van belastingen. Al gaat het in eerste instantie met name om de harmonisatie van de indirecte belastingen. Er wordt ook geprobeerd de directe belastingen te harmoniseren. Dit leidde er toe dat in 1990 het Ruding Comité werd opgezet om de mogelijkheden te onderzoeken van een rechtsvormneutrale winstbelasting op het niveau van de EU.

¹²³Kamerstukken II 2013/14, 33447, nr. 6 bijlage 355409, p. 1.

¹²⁴Kamerstukken II 2013/14, 33447, nr. 6 bijlage 355409, p. 11.

¹²⁵CPB-Notitie 2014.

¹²⁶CPB-Notitie 2014, p. 16.

¹²⁷Kamerstukken II 2013/14, 33447, nr. 6, p. 4-5. Dit is brief waarin Wiebes aankondigt dat de winstbox er niet gaat komen.

Het Ruding Comité

Het Ruding Comité kwam in 1991¹²⁸ tot de conclusie dat de belastingheffing neutraal moet zijn ten opzichte van de rechtsvorm van een onderneming. De winst die door een onderneming wordt behaald, wordt hetzelfde behandeld ongeacht of er sprake is van een BV of van een VOF.

Om dit te bereiken heeft het Ruding Comité de volgende aanpassingen voorgesteld:

1. Uitbreiding van de Moeder-dochterrichtlijn naar iedere onderneming ongeacht de rechtsvorm. Nu geldt de Moeder-dochterrichtlijn alleen voor ondernemingen met rechtspersoonlijkheid en niet voor personenvennootschappen (VOF of eenmanszaak).
2. Uitbreiding van de Fusierichtlijn op dezelfde manier als de Moeder-dochterrichtlijn. De situatie bij de Fusierichtlijn is hetzelfde als hiervoor beschreven bij de Moeder-dochterrichtlijn.
3. Invoering van een mogelijkheid voor niet rechtspersoonlijkheid bezittende (kleine) ondernemingen om te opteren voor een belastingheffing op basis van de vennootschapsbelasting. Dit is nodig aangezien zowel de Moeder-dochterrichtlijn als de Fusierichtlijn specifieke regels bevatten die alleen van toepassing zijn op de vennootschapsbelasting. De meeste personenvennootschappen vallen in Nederland niet onder de vennootschapsbelasting en door te kiezen om onder de vennootschapsbelasting te vallen kunnen deze ondernemers ook de voordelen van de genoemde richtlijnen toepassen. Het rapport van het Ruding Comité werd gesteund door het Europees Economisch en Sociaal Comité (EESC) en de Europese Commissie. Ondanks deze steun voor het rapport van de het Ruding Comité is het tot op heden niet omgezet in EU-wetgeving.

6.2: Voorstellen uit de literatuur

Studiegroep Katholieke Verbond van Werkgeversvakverenigingen

Het eerste voorstel uit de literatuur stamt uit 1960 en is van een studiegroep van het Katholieke Verbond van Werkgeversvakverenigingen (KVVV). Centraal in dit onderzoek stond hoe bevredigend het toenmalige belastingstelsel was. De studiegroep van het KVVV kwam tot de conclusie dat er problemen waren in het toenmalige belastingstelsel.¹²⁹ De studiegroep kwam daarnaast tot de conclusie dat de behandeling van de winst gelijk moet zijn ongeacht de rechtsvorm waarmee de winst wordt behaald. De studiegroep droeg de volgende oplossing voor. Naast de toen al bestaande inkomstenbelasting moet een bedrijfsbelasting worden ingevoerd. Onder deze bedrijfsbelasting valt een ieder die een onderneming uitoefent ongeacht de rechtsvorm waarin de onderneming wordt uitgeoefend. Na de bedrijfsbelasting volgt de inkomstenbelasting, welke wordt geheven bij de ondernemer die gerechtigd is tot de behaalde winst. Het belastingobject wordt gevormd door de jaarwinst en dient ongeacht de rechtsvorm op dezelfde manier te worden vastgesteld.¹³⁰ Om dit te bereiken zijn er niet alleen fiscale aanpassingen nodig, maar ook juridische aanpassingen. Daarnaast wordt er in het voorstel rekening gehouden met kleine ondernemers, de relatie inkomstenbelasting bedrijfsbelasting en met buitenlandse ondernemers.

¹²⁸Report of the Ruding Committee 1992.

¹²⁹Mol-Verver 2008, par. 2.2.1, p. 21-22.

¹³⁰Mol-Verver 2008, par. 2.2.1, p. 22.

Voorstel fiscale transparantie van VPB-plichtige lichamen

In de jaren zeventig van de vorige eeuw worden nieuwe voorstellen voor een rechtsvormneutrale winstbelasting gedaan. Deze voorstellen zetten in op fiscale transparantie voor VPB-plichtige lichamen. De fiscale transparantie van VPB-plichtige lichamen kan worden bereikt door de vennootschapsbelasting onderdeel te maken van de inkomstenbelasting.¹³¹ Vennootschappen worden immers als verlengstuk van de achterliggende ondernemer(s) gebruikt.

De winstuitkering werd al belast in de inkomstenbelasting dus waarom dan niet ook de rechtsvorm die wordt gehanteerd om de onderneming in uit te oefenen. De winstuitkering wordt dan niet langer belast, want dit gebeurt nu ook niet bij ondernemers in de inkomstenbelasting. Dit voorstel werd aangehangen door onder andere Zwemmer.¹³² Zwemmer geeft aan in zijn artikel dat er nog te veel onduidelijkheid was om zijn voorstel direct te implementeren. Daarnaast was dit voorstel in de jaren zeventig niet erg populair.¹³³ Een variant hierop is het introduceren van optionele transparantie voor vennootschappen. Deze variant werd aangehangen door Van Brunschot.¹³⁴

Voorstel van, Van Dijck

In 1984 komt Van Dijck met zijn voorstel voor een rechtsvormneutrale winstbelasting.¹³⁵ Van Dijck neemt het voorstel van de Studiegroep van het KVVV als uitgangspunt en gaat uit van de volgende drie zaken¹³⁶:

1. De winstbelasting moet rechtsvorm neutraal zijn.
2. De bij een onderneming belaste winst, behoort niet bij de ondernemer nogmaals als winst te worden belast.
3. Vennootschapsbelastingplichtige lichamen worden ten onrechte dubbel belast. Net zoals in het voorstel van de studiegroep van het KVVV vindt Van Dijck dat een rechtsvormneutrale winstbelasting een voorheffing moet zijn van de inkomstenbelasting. Van Dijck besteedt in zijn voorstel extra aandacht aan de kleine ondernemer en de gevolgen van liquidatie en overdracht.¹³⁷

Voorstel van, Van Soest

In reactie op het voorstel van, Van Dijck komt Van Soest met het voorstel van een rechtsvormneutrale winstbelasting uitgebreid met een loonsomheffing.¹³⁸ Het voorstel van, Van Soest is hetzelfde als dat van, Van Dijck. Bij dit voorstel wordt er ook een rechtsvormneutrale winstbelasting geïntroduceerd welke dient als een voorheffing van de inkomstenbelasting. deze rechtsvormneutrale winstbelasting belast niet alleen de behaalde winst, maar ook de loonsom van een onderneming. Dit voorstel is enkele jaren later als loonsom- en bedrijfsvermogensbelasting (LBB) door Grapperhaus nader uitgewerkt. Voor kleine ondernemers wordt er een fictief eigen vermogen en een fictieve loonsom toegekend zodat zij ook onder de LBB vallen.¹³⁹

¹³¹Mol-Verver 2008, par. 2.2.2, p. 23.

¹³²Zwemmer, *WFR* 1978/1037.

¹³³Zwemmer, *WFR* 1978/1037, par. 6.

¹³⁴Mol-Verver 2008, par. 2.2.2, p. 23.

¹³⁵Mol-Verver 2008, par. 2.2.3, p. 24-25.

¹³⁶Rijkers, *WFR* 1984/617.

¹³⁷Mol-Verver 2008, par. 2.2.3, p. 25.

¹³⁸Mol-Verver 2008, par. 2.2.4, p. 26.

¹³⁹Grapperhaus, *WFR* 1995/1525.

Commissie Stevens

In 1991 komt de Commissie voor de belastingherziening onder leiding van Stevens (de Commissie Stevens) met een rapport over de mogelijkheid van een rechtsvormneutrale winstbelasting. Het rapport van de Commissie Stevens is al behandeld in paragraaf 5.1 en is hier alleen ter volledigheid genoemd.

Voorstel van Essers

In 1992 reageert Essers op het rapport van de Commissie Stevens.¹⁴⁰ Hierbij komt Essers met een eigen voorstel voor een rechtsvormneutrale winstbelasting met een vast tarief van 35% welke geldt voor iedere onderneming. Daarnaast vervallen de ondernemersfaciliteiten behalve de fiscale oudedagsreserve (FOR). De FOR wordt omgevormd tot een reële oudedagsvoorziening.¹⁴¹

Voorstel van Koudijs

Een volgende voorstel voor een rechtsvormneutrale winstbelasting volgt uit het proefschrift van Koudijs. In zijn voorstel grijpt Koudijs terug op enkele oudere voorstellen waaronder het voorstel van de studiegroep van het KVVV. Het grote verschil is dat Koudijs voor het belastingsubject aankoopt bij de onderneming zelf. Hierbij kiest Koudijs voor een objectief ondernemingsbegrip en niet voor een subjectief ondernemersbegrip zoals Van Dijck in zijn voorstel deed.¹⁴² In het voorstel van Koudijs is sprake van een onderneming, als er sprake is van een organisatie van arbeid en kapitaal waarmee winst wordt beoogd te behalen door deel te nemen aan het economisch verkeer. Daarnaast beschrijft Koudijs nog een aantal oplossingen voor enkele juridische problemen tussen rechtsvormen die zich bij een rechtsvormneutrale winstbelasting kunnen voor doen. Hierbij valt te denken aan de arbeidsbeloning en de oudedagsvoorziening.¹⁴³

Voorstel van Rijkers

Rijkers komt in 1995 met zijn voorstel voor een rechtsvormneutrale winstbelasting.¹⁴⁴ Rijkers is net als Essers van mening dat de rechtsvormneutrale winstbelasting een vast tarief moet kennen waartegen de winst wordt belast. Dit tarief geldt voor alle ondernemingen ongeacht de rechtsvorm. Om problemen bij kleine ondernemers te voorkomen wil Rijkers ze de mogelijkheid geven een onbelaste reserve op te bouwen of kleine ondernemers krijgen de keuze om onder de rechtsvormneutrale winstbelasting te vallen.

Voorstel voor een optionele rechtsvormneutrale winstbelasting

Een optionele rechtsvormneutrale winstbelasting wordt door onder andere Schonis gezien als de beste optie.¹⁴⁵ Schonis gaat zelfs nog een stap verder dan Rijkers en stelt een optionele rechtsvormneutrale winstbelasting voor die voor iedere onderneming geldt. Een optionele rechtsvormneutrale winstbelasting met een tarief van 35% zou er volgens Schonis toe leiden dat snel groeiende en zeer winstgevende ondernemingen minder geneigd zijn van rechtsvorm te veranderen.

¹⁴⁰Mol-Verver 2008, par. 2.2.6, p. 26-27.

¹⁴¹Mol-Verver 2008, par. 2.2.7, p. 27-28.

¹⁴²Mol-Verver 2008, par. 2.2.9, p. 29.

¹⁴³Mol-Verver 2008, par. 2.2.9, p. 29-30.

¹⁴⁴Mol-Verver 2008, par. 2.2.10.1, p. 31.

¹⁴⁵Schonis, *WFR* 1996/214, par. 2.

Voor dit soort onderneming is er niet langer een omslagpunt waarbij het aantrekkelijk is te veranderen van rechtsvorm. Daarnaast geldt voor ondernemingen die boven of onder het omslagpunt zitten en daar ook blijven, dat ze onder het al geldende regime kunnen blijven vallen.

Voorstel van de Raad voor het Zelfstandige Ondernemerschap

In 2002 komt de Raad voor het Zelfstandige Ondernemerschap (RZO) met een advies over onder andere de mogelijkheid van een ondernemerswinstbelasting. Het advies is geschreven door Lubbers en Rijkers.¹⁴⁶ Aan de basis van het advies ligt het rechtsvormneutrale winstbelasting voorstel van Rijkers uit 1995, wat hiervoor in deze paragraaf is besproken. Een van de conclusies in het advies is dat een rechtsvormneutrale winstbelasting niet noodzakelijk is als middel om de belastingdruk eerlijk te verdelen. Dit is voor een deel te danken aan de in 1997 ingevoerde nieuwe aanmerkelijkbelangwetgeving en aan de aanpassingen van de inkomstenbelasting in 2001 via de Wet IB 2001.¹⁴⁷

Desondanks komen Lubbers en Rijkers wel met een eigen voorstel voor een rechtsvormneutrale winstbelasting. In dit voorstel worden personenvennootschappen belastingplichtig in de vennootschapsbelasting. Het tarief in de vennootschapsbelasting wordt niet aangepast. Om tot een rechtsvormneutrale winstbelasting te komen wordt de winst na uitkering belast in de inkomstenbelasting tegen een tarief van 20% net als bij de aanmerkelijkbelanghouder. Het RZO komt tot de conclusie dat de invoering van een rechtsvormneutrale winstbelasting noodzakelijk is.¹⁴⁸

Voorstel van Heithuis

Tijdens zijn in 2005 gegeven rede voor het ambt van hoogleraar in de fiscale economie aan de Erasmus Universiteit Rotterdam werkt Heithuis zijn voorstel voor een rechtsvormneutrale winstbelasting uit.¹⁴⁹ Heithuis begint in zijn rede met aangeven dat de tot dan toe gedane voorstellen zijn te verdelen in twee categorieën, te weten voorstellen voor een rechtsvormneutrale winstbelasting via de inkomstenbelasting en voorstellen voor een rechtsvormneutrale winstbelasting via de vennootschapsbelasting. Heithuis concludeert dat een rechtsvormneutrale winstbelasting het eenvoudigst via een hervorming van de vennootschapsbelasting kan worden bereikt.¹⁵⁰

In het voorstel van Heithuis wordt een rechtsvormneutrale winstbelasting bereikt door vennootschappen die nu in inkomstenbelasting worden belast te gaan belasten in de vennootschapsbelasting. De winstregels zullen uit de inkomstenbelasting worden gehaald en in de vennootschapsbelasting worden opgenomen.

Daarnaast dient box 2 te worden aangepast zodat bij een onttrekking ongeacht de rechtsvorm er inkomstenbelasting in box 2 is verschuldigd.¹⁵¹ Een andere punt uit het voorstel van Heithuis is de aanpassing van de gebruikelijkloonregeling, zodat deze ook gelden voor ondernemers die nu (nog) niet onder de gebruikelijkloonregeling vallen. Dit loon is aftrekbaar van de belastbare winst, om dubbele belasting te voorkomen.¹⁵²

¹⁴⁶Rijkers & Lubbers, *WFR* 2002/911.

¹⁴⁷Mol-Verver 2008, par. 2.2.13, p. 33-34.

¹⁴⁸Mol-Verver 2008, par. 2.2.13, p. 34.

¹⁴⁹Heithuis 2005.

¹⁵⁰Heithuis 2005, p. 15-21.

¹⁵¹Er moet wel aan de AB-eis van box 2 van de Wet IB 2001 worden voldaan om in deze box belast te worden.

¹⁵²Heithuis 2005, p. 31.

Winstbox zoals voorgesteld door Albregtse & De Vries

De laatste mogelijkheid voor een rechtsvormneutrale winstbelasting die in deze paragraaf wordt behandeld is de winstbox. Het idee achter de winstbox is dat het een aparte box ten aanzien van de winst uit onderneming vormt binnen box 1 van de Wet IB 2001.¹⁵³ De winstbox kent meerdere varianten, ik houd hierbij de varianten aan zoals ze aangegeven zijn door Albregtse & De Vries.¹⁵⁴

De eerste variant genoemd door Albregtse & De Vries is een winstbox met een verrekeningsstelsel. Hierbij wordt de gehele winst belast tegen het geldende vennootschapsbelastingtarief (VPB-tarief) wat via de winstbox in de inkomstenbelasting geldt, als er onttrekkingen plaatsvinden worden deze belast in de inkomstenbelasting. De al in de winstbox betaalde belasting (het tarief in de winstbox is gelijk aan het VPB-tarief) wordt afgetrokken van de te betalen inkomstenbelasting. Nadeel is dat er een lock-ineffect ontstaat. Dit houdt in dat ondernemers de winst niet uitkeren omdat ze al in de winstbox (VPB-tarief) belasting hebben betaald en niet ook nog inkomstenbelasting willen betalen.¹⁵⁵

Mogelijkheid twee is een winstbox zonder verrekeningsstelsel, maar met een additionele heffing. In de basis is deze mogelijkheid hetzelfde als de hierboven beschreven mogelijkheden, alleen wordt er nu bij het belasten van onttrekkingen geen rekening gehouden met al betaalde vennootschapsbelasting. Ook bij deze mogelijkheid is er sprake van een lock-ineffect.¹⁵⁶ De laatste mogelijkheid is een winstbox met winstsplitsing. Hierbij zijn er twee mogelijkheden:

1. De ondernemingswinst wordt gesplitst in een onttrokken en niet onttrokken deel. Het onttrokken deel van de winst wordt belast in de inkomstenbelasting en het niet onttrokken deel wordt belast in de winstbox tegen het VPB-tarief. Dit wordt ook wel het fence model genoemd.¹⁵⁷
2. De ondernemingswinst wordt gesplitst in arbeidsinkomen én kapitaalinkomen en overwinst. Hierbij worden de overwinst en het kapitaalinkomen in de winstbox belast en het arbeidsinkomen in box 1 zoals nu ook het geval is. Deze mogelijkheid elimineert het lock-ineffect.

6.3: Constateringen

In dit hoofdstuk is onderzoek gedaan naar welke voorstellen er zijn geweest voor rechtsvormneutrale winstbelasting. Hierbij waren er een aantal zaken die opvielen:

- Al sinds 1960 zijn er voorstellen gedaan voor een rechtsvormneutrale winstbelasting en geen van de voorstellen is omgezet in een wetsvoorstel.
- De overheid heeft al sinds de eerste voorstellen die in opdracht van wetgever zijn gedaan, een negatief beeld te aanzien van een rechtsvormneutrale winstbelasting.
- Interesse voor rechtsvormneutrale winstbelasting reikte tot aan de Europese Commissie.

¹⁵³Albregtse & Vries, de, *WFR* 2009/381, par. 3.

¹⁵⁴Albregtse & Vries, de, *WFR* 2009/381.

¹⁵⁵Albregtse & Vries, de, *WFR* 2009/381, par. 4.1.

¹⁵⁶Albregtse & Vries, de, *WFR* 2009/381, par. 4.2.

¹⁵⁷Albregtse & Vries, de, *WFR* 2009/381, par. 4.3.

7: De ideale rechtsvormneutrale winstbelasting

In hoofdstuk zes zijn de in het verleden geopperde voorstellen behandeld en in hoofdstuk twee de argumenten voor en tegen de invoering van een rechtsvormneutrale winstbelasting. In dit hoofdstuk zal de oplossing die mijn voorkeur heeft worden onderzocht. Hierbij is het van belang dat de door mij gekozen oplossing de nog valide tegenargumenten uit hoofdstuk zes ondervangt. Na deze inleiding wordt in paragraaf 7.1 besproken wat mijn keuze voor een rechtsvormneutrale winstbelasting is. Daarna wordt in paragraaf 7.2 de door mij beschreven oplossing uitvoerig besproken en uitgewerkt. In paragraaf 7.3 wordt onderzocht of het door mij voorgestane niet tot problemen leidt en of mijn oplossing een antwoord heeft op de nog valide tegenargumenten. Hoe mijn oplossing daadwerkelijk kan worden ingevoerd wordt besproken na de conclusie van deze scriptie.

7.1: De door mij voorgestelde oplossing

Zoals in hoofdstuk zes is besproken, zijn er meerdere mogelijkheden om een rechtsvormneutrale winstbelasting te realiseren. Hierbij kan er zowel worden aangesloten bij de inkomstenbelasting als bij de vennootschapsbelasting. Het creëren van een rechtsvormneutrale winstbelasting via de inkomstenbelasting heeft mijn voorkeur. Het realiseren van een rechtsvormneutrale winstbelasting via de Wet VPB 1969¹⁵⁸ is naar mijn idee te ingrijpend. De reden hiervoor is dat om via de Wet VPB 1969 een rechtsvormneutrale winstbelasting te creëren er een aantal ingrijpende wijzingen nodig is. De voornaamste is dat de winst uit onderneming welke nu wordt belast in de Wet IB 2001 moet worden overgebracht naar de Wet VPB 1969. Voor ondernemers in de Wet IB 2001 vindt er een gedwongen sfeerverandering plaats. Hierdoor krijgen deze ondernemers er veel administratief werk bij. Er dienen meerdere artikelen te worden aangepast zoals artikel 8 Wet VPB (voor de bepaling van de winst wordt nu verwezen naar de Wet IB 2001, maar alle winst wordt straks in de Wet VPB 1969 belast). Een andere optie om te komen tot een rechtsvormneutrale winstbelasting is de Wet VPB 1969 bij de Wet IB 2001 onderbrengen. Hierdoor houdt de Wet VPB 1969 op met bestaan en dus raken rechtspersonen hun rechtspersoonlijkheid kwijt. In de Wet IB 2001 kunnen ondernemingen geen rechtspersoonlijkheid krijgen. Dat is een groot nadeel aan deze oplossing al kunnen de voormalige rechtspersonen hun rechtspersoonlijkheid behouden door middel van wetgeving.

Daarnaast heeft deze oplossing een grote administratieve impact voor de eigenaren van de rechtspersonen, want deze mensen en de lichamen moeten de administratie aanpassen aan de eisen van de Wet IB 2001. Ook speelt hier de situatie met betrekking tot de verliesverrekening zoals eerder in deze paragraaf is behandeld. De invoering van een compleet nieuwe belasting waarin iedere vorm van winst wordt belast heeft ook niet mijn voorkeur. Iedere ondernemer en iedere rechtspersoon moet dan diens gehele belastingadministratie herzien. Dit kost ondernemers niet alleen veel tijd, deze ondernemers zijn ook veel geld kwijt aan onder andere belastingadviseurs. Daarnaast zijn er nog de kosten en tijd voor het creëren van de compleet nieuwe Wet op de Winstbelasting. Zo zal er moeten worden bepaald op welke manier de behaalde winst zal gaan worden belast en welke rechtsvormen en persoonsvormen rechtspersoonlijkheid krijgen en welke niet.

¹⁵⁸Heithuis 2005.

Dit soort ingrijpende veranderingen zie ik niet gebeuren bij de invoering van een rechtsvormneutrale winstbelasting in de Wet IB 2001 bijvoorbeeld via de winstbox. De winst behaald door lichamen met rechtspersoonlijkheid wordt belast in de Wet VPB 1969 en de winst behaald door natuurlijke personen wordt belast in de Wet IB 2001. Daarnaast blijft via een winstbox de keuze bestaan of de ondernemer wel of niet hoofdelijk aansprakelijk wil zijn of niet. Daarom heeft de winstbox als optie voor het creëren van een rechtsvormneutrale winstbelasting mijn voorkeur.

7.1.1: De vormgeving van de winstbox

Uit het artikel van Albregtse en De Vries¹⁵⁹ blijkt dat de winstbox op meerdere manieren kan worden vorm gegeven. Zo kan er worden gekozen voor een winstbox met een verrekeningsstelsel. Hierbij wordt de gehele winst in de winstbox belast tegen één tarief gelijk aan dat van de Wet VPB 1969. Als de winst dan wordt onttrokken, wordt er nogmaals belasting over geheven. Hierbij wordt er rekening gehouden met de al via de winstbox betaalde belasting. Nadeel van dit systeem is dat er een lock-ineffect ontstaat. De winst wordt niet onttrokken omdat er dan nogmaals belasting over moet worden betaald.

Een andere mogelijkheid is een winstbox zonder verrekeningsstelsel.¹⁶⁰ De winst wordt dan in het geheel in de winstbox belast tegen een tarief zoals gehanteerd in de Wet VPB 1969. Als de winst dan wordt onttrokken wordt er nog een keer belasting over geheven in box 2 van de Wet IB 2001. Ook hier speelt het lock-ineffect een rol. Daarnaast is de heffing van de premies volksverzekeringen een nadeel. Deze premies worden alleen in box 1 van de Wet IB 2001 geheven. De tweede heffing in box 2 laten plaatsvinden houdt in dat zonder verdere aanpassingen er geen premies volksverzekeringen worden geheven over de winst uit onderneming.

Een andere optie is een winstbox waarbij de winst wordt gesplitst.¹⁶¹ De splitsing kan op twee manieren worden verwezenlijkt. Er kan worden gekozen om de winst te splitsen in een onttrokken deel en een niet-onttrokken deel. Dit wordt ook wel het fence model genoemd en lijkt op de hiervoor behandelde mogelijkheden. De andere methode is het bepalen welke deel van de winst kan worden toegerekend als arbeidsinkomen en de rest bestaat uit het kapitaalsinkomen en de overwinst. Het is ook mogelijk eerst het kapitaalsinkomen te bepalen. Het op deze manier splitsen van de winst wordt het source model genoemd. Het voordeel van een winstsplitsing gebaseerd op het source model is dat er geen lock-ineffect ontstaat. Een winstbox met winstsplitsing gebaseerd op het source model is de meest voordelige mogelijkheid. Invoering van de gebruikelijkloonregeling (artikel 12a Wet LB 1964) voor ondernemers in de inkomstenbelasting is bij elke variant van de winstbox noodzakelijk. Anders ontstaat er een verschil in behandeling van de winst tussen de Wet IB 2001 en de Wet VPB 1969. Daarnaast is het gebruikelijk loon bij winstsplitsing gebaseerd op het source model een handig methode voor het bepalen van welk deel van de winst bestaat uit arbeidsinkomen.

¹⁵⁹Albregtse & Vries, de, *WFR* 2009/381, par. 4.1.

¹⁶⁰Albregtse & Vries, de, *WFR* 2009/381, par. 4.2.

¹⁶¹Albregtse & Vries, de, *WFR* 2009/381, par. 4.3.

7.2: Mijn variant van de winstbox

De winstbox waarbij de winst wordt gesplitst kan op twee manieren worden uitgewerkt. Er is de optie met één proportioneel tarief waartegen de winst uit onderneming wordt belast. Nadeel hiervan is dat er geen rekening wordt gehouden met de grootte van de onderneming. Daarnaast kan er door een proportioneel tarief een verschil ontstaan met de tarieven van box 1 van de Wet IB 2001. De andere mogelijkheid is een winstbox welke twee tarieven kent. Deze optie is voordeliger voor startende ondernemers en het lagere tarief kan worden gezien als een compensatie voor het wegvallen van de ondernemersfaciliteiten van de Wet IB 2001. Een winstbox met twee tarieven sluit daarnaast beter aan op het in 2021 in de Wet IB 2001 in te voeren tweeschijvenstelsel. Mijn voorstel voor een winstbox zal hierom twee tarieven bevatten. Het hoge tarief zal 43,75% zijn (gecombineerde tarief VPB en box 2 Wet IB) en het lage tarief zal rond 25% liggen (huidige hoogste tarief in de Wet VPB 1969).¹⁶² De precieze hoogte van beide tarieven moet bij de invoering worden berekend en speelt verder geen rol in deze scriptie. Het lage tarief is van toepassing op ondernemers van wie de winsten minder bedragen dan € 68.507.¹⁶³ ¹⁶⁴ Het hoge tarief is van toepassing op ondernemers die winsten behalen van € 68.507 of meer.¹⁶⁵ Deze winstbox wordt binnen box 1 geplaatst en vervangt de huidige belastbare winst uit onderneming. Binnen box 1 komt de winstbox als eerst aan bod. Verder verandert er niets met betrekking tot de rangorderegeling die geldt in de Wet IB 2001. Ook worden box 2 en box 3 van de Wet IB 2001 niet beïnvloedt door de invoering van een winstbox.

Object en Subject

Het belastingobject

Het belastingobject van de winstbox is de winst uit onderneming minus het arbeidsinkomen. Alleen het kapitaal inkomen en de overwinst worden in de winstbox belast. Het arbeidsinkomen wordt belast in de huidige box 1 van de Wet IB 2001 en wordt bepaald aan de hand van de gebruikelijk loonregelgeving (artikel 12a Wet LB 1964). Door deze tweedeling wordt er beter rekening gehouden met de verschillende functies van winst. Bij het staken van de onderneming na invoering van de winstbox moet de laatste jaarwinst worden gesplitst in een deel reguliere winst en in een deel stakingswinst. Het reguliere deel van deze winst dient te worden gesplitst in een deel arbeidsinkomen en een deel kapitaalinkomen. Alleen het deel wat het kapitaalinkomen bevat wordt belast in de winstbox. Het andere deel van de winst de stakingswinst wordt in zijn geheel belast in de winstbox. Dit deel van de winst bevat immers geen deel arbeidsinkomen meer.¹⁶⁶ Om van de winstbox rechtsvormneutrale winstbelasting te maken, zijn enkele wetswijzigingen vereist. Zo valt de winst uit onderneming na invoering van een winstbox niet langer onder het belastbare inkomen uit werk en woning.

¹⁶²Kamerstukken II 2013/14, 33447, nr. 6 bijlage 355409, p. 14.

¹⁶³Dit bedrag komt overeen met het huidige maximum van de derde schijf van box 1 van de Wet IB 2001 in 2018.

¹⁶⁴Kamerstukken II 2013/14, 33447, nr. 6 bijlage 355409, p. 14 (Zie figuur 5 welke is gebaseerd op informatie welke betrekking heeft op 2015).

¹⁶⁵Kamerstukken II 2013/14, 33447, nr. 6 bijlage 355409, p. 14 (Zie figuur 5 welke is gebaseerd op informatie welke betrekking heeft op 2015).

¹⁶⁶Albregtse & Vries, de, *WFR* 2009/381, par. 6.4.

Artikel 3.1 lid 2 onderdeel a zal worden geschrapt. Afdeling 3.2 blijft bestaan maar onder een nieuwe naam welke verwijst naar de winstbox. Aan artikel 2.10 zal een extra tabel worden toegevoegd met de tarieven van de winstbox en tot welk bedrag aan winst het lage tarief geldt. Als laatste is er een artikel nodig waarin wordt uitgelegd wat er onder de belastbare winst in de winstbox valt. Dit artikel zal voor afdeling 3.2 in de Wet IB 2001 worden opgenomen. In dit artikel zullen ook de regels omtrent het bepalen van de verschillende onderdelen van de belastbare winst worden opgenomen.

Het belastingsubject

Het belastingsubject van de winstbox is de natuurlijke persoon die op grond van artikel 3.2 of artikel 3.5 lid 1 Wet IB 2001 winst geniet. Dit komt overeen met de ondernemers uit de Wet IB 2001. Dan zijn er nog de winstgenieters (artikel 3.3 Wet IB 2001) die niet onder de eerder genoemde artikelen vallen. Het gaat dan om medegerechtigden tot de winst zoals commanditaire vennoten en andere kapitaalverstrekkers. Deze worden niet als ondernemer gezien omdat deze personen niet aan het verbondenheidscriterium (niet hoofdelijk aansprakelijk voor ondernemingsschulden) voldoen en vallen hierom niet in de winstbox.¹⁶⁷ Daarnaast zijn er nog natuurlijke personen die een resultaat uit overige werkzaamheden genieten. Dit resultaat kan overeenkomen met winst uit onderneming. Toch valt deze vorm van inkomen niet onder de winstbox, want de werkzaamheden hebben in het algemeen geen duurzaam karakter en dat is wel een vereiste om te spreken van ondernemingswinst.¹⁶⁸ Daarnaast zouden resultaatgenieters als ze onder de winstbox vallen via het lage tarief als nog profiteren van de fiscale effecten van de ondernemersfaciliteiten en dat is niet de bedoeling.¹⁶⁹

Artikelen uit de Wet IB 2001 die moeten worden aangepast of worden afgeschaft

Om via de winstbox tot een rechtsvormneutrale winstbelasting te komen, is het nodig dat de Wet IB 2001 op enkele plaatsen wordt aangepast. Al eerder zijn de wijzigingen besproken welke nodig zijn voor de invoering van een winstbox. Die komen hier niet nogmaals aan bod. Het gaat hier om artikelen welke de behandeling van winst in de Wet IB 2001 beïnvloeden. Het is tenslotte de bedoeling dat de behandeling van de winst tussen de Wet IB 2001 en de Wet VPB 1969 gelijk wordt.

Afschrijving van gebouwen

Het betreft hier de beperking van de afschrijving van gebouwen die sinds 1 januari 2019 geldt voor ondernemers actief in de Wet VPB 1969. In hoofdstuk twee is al aangegeven dat door de beperking panden in eigen gebruik nog maar tot 100% van de WOZ-waarde mogen worden afgeschreven. Deze beperking is ingevoerd vanwege de aangekondigde verlaging van de belastingtarieven in de Wet VPB 1969.¹⁷⁰ Het is dus een budgettaire maatregel, maar wel een die de rechtsvormneutraliteit aantast. Er zijn twee manieren om de rechtsvormneutraliteit te herstellen. De eerste mogelijkheid is de beperking ook te laten gelden in de Wet IB 2001. Nadeel is wel dat de beperking ook gaat gelden voor de ter beschikkingstellers van artikel 3.91 en 3.92 van de Wet IB 2001. Deze personen vallen niet onder de winstbox. Is het dan wel eerlijk dat deze beperking ook voor die personen geldt. Een voordeel van deze mogelijkheid is dat de beperking leidt tot extra belastinginkomen in de Wet IB 2001 waardoor het budgettaire nadeel van de winstbox wordt beperkt.

¹⁶⁷Kamerstukken II 2013/14, 33447, nr. 6 bijlage 355409, p. 7-8.

¹⁶⁸Kamerstukken II 2013/14, 33447, nr. 6 bijlage 355409, p. 9.

¹⁶⁹Kamerstukken II 2013/14, 33447, nr. 6 bijlage 355409, p. 9.

¹⁷⁰Heithuis, WFR 2018/184, par. 4.

De andere mogelijkheid is dat de beperking weer wordt teruggedraaid. De behandeling van de winst tussen de Wet IB 2001 en de Wet VPB 1969 is dan meer in evenwicht. Er kleven wel budgettaire nadelen aan deze mogelijkheid, want de belastingtarieven in de Wet VPB 1969 gaan omlaag waardoor er minder belasting wordt geïnt en de invoering van een winstbox kost ook geld. Ik vind dat de beperking ook moet gelden in de Wet IB 2001, want het terugdraaien van deze beperking lijkt mij niet goed voor de geloofwaardigheid van de regering.

Fiscale oudedagsreserve

Een andere faciliteit die moet worden aangepast is de fiscale oudedagsreserve (FOR). Deze is voor ondernemers in de Wet IB 2001 een soort pensioen in eigen beheer. In de Wet VPB 1969 is pensioen in eigen beheer per 1 juli 2017 niet langer toegestaan. Om een rechtsvormneutrale winstbelasting te creëren is het noodzakelijk dat de FOR wordt afgeschaft. Voor ondernemers in de Wet IB 2001 zal het vaak niet makkelijk zijn geld apart te zetten voor later, want het geld zit in de onderneming. Om ondernemers een mogelijkheid te geven een pensioen op te bouwen zal er een oudedagsaftrek worden ingevoerd. Deze oudedagsaftrek is een faciliteit waarbij een onderneming een belastingkorting krijgt om zo een voorziening voor zijn of haar oude dag op te bouwen. Er kleeft wel een nadeel aan deze regeling en dat is dat ondernemers die gebruik maken van de oudedagsaftrek dit bedrag ook daadwerkelijk apart moeten zetten voor later. Dit kan ten koste gaan van de mogelijkheden die er zijn om te investeren in de eigen onderneming. Enkele oplossingen zijn; het apart gezette bedrag als lening beschikbaar maken voor als de onderneming in zwaar weer verkeerd of de overheid beloofd goed gedrag. Bij de laatste mogelijkheid kan dan gedacht worden aan bijdrage van de overheid als er een bepaald aantal jaar via de pensioenaftrek gespaard wordt voor een pensioen. Welke oplossing moet worden gekozen valt buiten de reikwijdte van dit onderzoek en komt verder niet aan bod.

Ondernemersfaciliteiten

Zoals eerder is besproken kunnen met de invoering van een rechtsvormneutrale winstbelasting de ondernemersfaciliteiten worden afgeschaft. Dit betekent dat de zelfstandigenaftrek, de meewerkaftrek en de stakingsaftrek komen te vervallen. Deze verstoren namelijk de rechtsvormneutraliteit, want ze gelden alleen in de Wet IB 2001. Het afschaffen van deze faciliteiten is vooral nadelig voor kleine ondernemers, zij worden gecompenseerd door middel van het lage tarief van de winstbox. Het grootste deel van de winst van kleine ondernemingen zal onder het laagste tarief worden belast. De faciliteiten keren zodoende terug als een verlaagd tarief.

De aftrek voor spur- en ontwikkelingswerk (S&O-aftrek), de startersaftrek (artikel 3.76 lid 3 Wet IB 2001) en de startersaftrek bij arbeidsongeschiktheid kunnen blijven bestaan. Voor ondernemers in de Wet VPB 1969 geldt er een spur- en ontwikkelingswerk afdrachtvermindering (S&O-afdrachtvermindering) (artikel 21 tot 29 Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen) wat eenzelfde soort regeling is als de aftrek voor spur- en ontwikkelingswerk. Deze faciliteiten moeten vooral verder op elkaar worden afgestemd.¹⁷¹ Zo is de S&O-aftrek een vast bedrag terwijl de S&O-afdrachtvermindering een percentage is van een bedrag wat wordt bepaald aan de hand van een S&O-verklaring.

¹⁷¹Albregtse & Vries, de, *WFR* 2009/381, par. 6.3.3.

De startersaftrek en de startersaftrek bij arbeidsongeschiktheid kunnen geïntegreerd blijven bestaan. Er ontstaat dan een nieuwe startersaftrek. Wel moet artikel 8 Wet VPB 1969 worden aangepast zodat de nieuwe startersaftrek ook geldt in de Wet VPB 1969 voor startende aanmerkelijk belang ondernemers. Hierdoor ontstaat er meer gelijkheid in de behandeling van natuurlijke personen en lichamen. Zowel de S&O-aftrek als de startersaftrek zal worden toegepast op de winst voordat deze wordt gesplitst in een deel arbeidsinkomen en een deel kapitaalinkomen.¹⁷²

Doordat de ondernemersfaciliteiten vervallen kan ook het urencriterium van artikel 3.6 Wet IB 2001 worden afgeschaft. Er moet wel een oplossing komen voor wetten waarin nu nog naar artikel 3.6 Wet IB 2001 wordt verwezen. Bijvoorbeeld het urencriterium opnemen in een van deze wetten en de andere wetten vervolgens naar die specifieke wet laten verwijzen.

MKB-winstvrijstelling

De MKB-winstvrijstelling (artikel 3.79a) zal met de invoering van de winstbox worden opgenomen in het verlaagde tarief. De reden hiervoor is dat de MKB-winstvrijstelling niet kan worden toegepast op de belastbare winst van een VPB-plichtig lichaam. Deze faciliteit bemoeilijkt hierdoor de totstandkoming van een rechtsvormneutrale winstbelasting. Met de invoering van een winstbox is er geen faciliteit meer nodig welke het effectieve belastingtarief in de Wet IB 2001 gelijkstelt aan het effectieve belastingtarief in de Wet VPB 1969. Dat was wel het doel van de MKB-winstvrijstelling.¹⁷³

Gebruikelijk loon

Een andere aanpassing is die van artikel 12a Wet LB 1964 of te wel de gebruikelijkloonregeling. Nu is het zo dat de gebruikelijkloonregeling alleen geldt voor directeuren-grootaandeelhouders (DGA's). Deze regeling geldt voor de directeuren van VPB-plichtige lichamen. Om tot een rechtsvormneutrale winstbelasting te komen is het nodig dat de gebruikelijkloonregeling ook gaat gelden voor de natuurlijke personen welke onder de winstbox zullen vallen. Nu is het nog zo dat ondernemers in de Wet IB 2001 vaak geen loon hebben, want die zit in de winst uit onderneming. Om meer gelijkheid te creëren moeten deze ondernemers ook verplicht worden een loon aan zichzelf uit te keren. Dit loon verlaagt wel de belastbare winst uit onderneming. Dit gebruikelijk loon vormt ook meteen het deel arbeidsinkomen van de belastbare winst.

Verliesverrekening

Binnen de Wet IB 2001 is box overstijgende verliesverrekening niet mogelijk. Dit zal niet worden veranderd, want dan moet het gesloten boxenstelsel worden doorbroken. Daarnaast zou box overschrijdende verliesverrekening er toe leiden dat natuurlijke personen op meer manieren de winst uit onderneming kunnen verlagen dan mogelijk is in de Wet VPB 1969. Hierdoor wordt de rechtsvormneutraliteit aangetast. Binnen de winstbox zal dezelfde verliesverrekeningstermijn gelden zoals die nu geldt op grond van artikel 3.150 lid 1 Wet IB 2001. Dit houdt in dat er drie jaar terug kan worden gegaan en negen jaar vooruit. Hier ontstaat wel een verschil met de Wet VPB 1969, want volgens artikel 20 lid 2 Wet VPB 1969 kan er een jaar terug worden gegaan en negen jaar vooruit. Dit verschil zal worden behouden om beginnende ondernemers fiscaal meer ruimte en mogelijkheden te geven, zodat deze ondernemingen kunnen groeien en floreren.

¹⁷²Albregtse & Vries, de, *WFR* 2009/381, par. 6.3.2.

¹⁷³Heithuis, Kavelaars & Schuver 2015, p. 275.

Aan artikel 3.150 Wet IB 2001 wordt een extra lid toegevoegd met betrekking tot de verrekening van verliezen binnen de winstbox. Verliezen met betrekking tot de winst uit onderneming dienen in eerste instantie zoveel mogelijk te worden verrekend met positieve resultaten van de drie voorgaande jaren en de negen volgende jaren. Mocht de situatie zo zijn dat er in de afgelopen drie jaren en in het huidige jaar geen positief resultaat is behaald in de winstbox, dan zijn de verliezen niet langer verrekenbaar.

Eigen en vreemd vermogen

In zowel de Wet IB 2001 als de Wet VPB 1969 is het zo dat de kosten voor het aantrekken van vreemd vermogen (de te betalen rente) mag worden afgetrokken van de winst. De kosten voor het verkrijgen van eigen vermogen zijn niet aftrekbaar van de winst. De vraag die opkomt is; of de behandeling van eigen en vreemd vermogen gelijk aan elkaar moet zijn? Dat de kosten van vreemd vermogen aftrekbaar zijn is logisch aangezien dit vermogen wordt verkregen van derden en die willen er een vergoeding voor.

Dat deze vergoeding dan aftrekbaar is bij diegene die de vergoeding betaalt vind ik een logisch gevolg. Daarnaast wordt het aantrekken van vreemd vermogen zo aantrekkelijker. Bij eigen vermogen wordt het vermogen verkregen door aanwending van eigen middelen. Dit kan een aandelenuitgifte zijn of het storten van geld in de onderneming afkomstig van de privérekening van de eigenaar. De kosten die hiervoor worden gemaakt zijn niet aftrekbaar van de winst. Gelijke behandeling van eigen en vreemd vermogen kan op twee manieren worden bereikt. Ten eerste kan de overheid eigen vermogen hetzelfde gaan behandelen als vreemd vermogen. Dit betekent dat de kosten gemaakt voor de verkrijging van eigen vermogen ook aftrekbaar zijn van de winst. Nadeel is dat de opbrengst van de belasting van winst daalt doordat er een groter bedrag van de winst mag worden afgetrokken. In zijn artikel komt Vleggeert met twee mogelijke oplossingen voor het budgettaire nadeel.¹⁷⁴ Een eerste oplossing is het verhogen van het tarief in box 2 en box 3 van de Wet IB 2001. Het verhogen van het tarief in box 3 zal op weerstand stuiten aangezien deze box een forfaitair tarief kent. Het tarief komt al niet overeen met de werkelijkheid en dat wordt dan alleen maar erger. Deze oplossing zal dus niet heel veel helpen.

Een andere mogelijkheid is het primaire dividend (dit deel is aftrekbaar) niet langer onder de deelnemingsvrijstelling laten vallen. Nadeel is dat deze oplossing leidt tot dubbele belastingheffing (zowel bij de moeder als de dochter). Dit is op te lossen als het buitenland ook het primaire dividend aftrekbaar maakt. Het is maar de vraag of het buitenland dit wil doen. Zo niet, dan is deze oplossing schadelijk voor de internationale concurrentiepositie van Nederland en dus niet aantrekkelijk.¹⁷⁵

Een derde mogelijkheid om een gelijke behandeling van eigen en vreemd vermogen te realiseren is; het niet langer aftrekbaar maken van de kosten gemaakt voor het aantrekken van vreemd vermogen. Deze oplossing leidt tot problemen op internationaal niveau, want alle OESO leden staan renteaftrek bij vreemd vermogen toe.¹⁷⁶ Nederland zou dan als enige afwijken en heffingsrecht naar zich toe trekken. Als woonland staat Nederland de aftrek van rente niet toe. Dit leidt er toe dat Nederland belasting heft terwijl de OESO het heffingsrecht toekent aan het bronland. Ook deze methode voor een gelijke behandeling van eigen en vreemd vermogen is niet aantrekkelijk.

¹⁷⁴Vleggeert, *WFR* 2003/1482, par. 3.

¹⁷⁵Vleggeert, *WFR* 2003/1482, par. 3.

¹⁷⁶Vleggeert, *WFR* 2003/1482, par. 4.

Naar mijn mening is het beter om te wachten met het aanpassen van de behandeling van eigen en vreemd vermogen tot de OESO hierover begint. Anders schaadt Nederland alleen maar zijn internationale concurrentiepositie.

7.3: Nadelen van een winstbox

Een winstbox heeft niet alleen voordelen er zijn ook nadelen. Deze nadelen komen in deze paragraaf aan bod. Er wordt ook aandacht besteed aan het wegnemen van deze nadelen. Het wegnemen zal gebeuren door middel van het aanpassen van mijn versie van de winstbox of door het ontkrachten van de nadelen.

De nadelen zijn:

1. Extra administratieve lasten.
2. Problemen verliesverrekening binnen de box en box overschrijdend.
3. Leidt een winstbox wel tot rechtsvormneutraliteit?
4. Kleine ondernemers zwaarder belast.
5. Verrekening hypotheekrenteaf trek.
6. Wie vallen onder de winstbox.

1. Zoals in het begin van dit hoofdstuk is besproken leidt de verwezenlijking van een rechtsvormneutrale winstbelasting tot extra administratieve lasten. Ik heb toen ook besproken dat ik een winstbox de minst ingrijpende oplossing vind. De andere oplossingen leiden tot de verplaatsing van een groep belastingplichtigen naar de Wet IB 2001 of de Wet VPB 1969. Wat leidt tot extra administratieve lasten. De administratieve lastenverzwaring bij de winstbox komt voort uit het tegen andere tarieven gaan belasten van de winst uit onderneming. Een andere administratieve last is het van toepassing worden van het gebruikelijk loon voor natuurlijke personen die onder de winstbox vallen. Onder andere Van de Sande ziet dit als een nadeel van de winstbox.¹⁷⁷ Ik ben het niet met Van de Sande eens aangezien in de situatie dat natuurlijke personen transparant zijn deze ook worden verplicht de gebruikelijkloonregeling te hanteren. Dat is niet anders dan in winstbox. Alleen zo ontstaat er gelijke behandeling van winst tussen de Wet IB 2001 en de Wet VPB 1969.

2. Al eerder in het hoofdstuk is de verliesverrekening aan bod gekomen en toen is ook besproken dat de Wet IB 2001 een gesloten boxen stelsel kent. Door het gesloten stelsel is box overschrijdende verliesverrekening niet mogelijk. De verliezen die ontstaan in de winstbox zijn alleen verrekenbaar binnen de winstbox. Dit is een behoorlijk nadeel ten opzichte van de huidige situatie, waarin verliezen uit winst uit onderneming kunnen worden verrekend met ander box 1 inkomen. Het toestaan verliezen ontstaan in de winstbox te verrekenen met het inkomen in box leidt zoals uit het artikel van, Van de Sande blijkt tot een vicieuze cirkel.¹⁷⁸ Een negatief resultaat in de winstbox zal komen door gebruikelijk loon en verrekening met de rest van box 1 leidt er dan toe dat het verlies met inkomen uit arbeid wordt verrekend. Verder beschouw ik dit niet echt als een probleem. Het overbrengen van ondernemers uit de Wet IB 2001 naar de wet VPB 1969 leidt ertoe dat negatieve winsten alleen kunnen worden verrekend met positieve winsten van de komende of voorgaande jaren. Dat is hetzelfde als in de winstbox zal gebeuren.

¹⁷⁷Sande, van de, *FF* 2013/240-06, par. 4.

¹⁷⁸Sande, van de, *FF* 2013/240-06, par. 5.

3. In haar artikel uit 2009 in het WFR maakt Mol-Verver de opmerking dat met een winstbox er nog geen sprake hoeft te zijn van rechtsvormneutraliteit.¹⁷⁹ Dat klopt want voor rechtsvormneutraliteit moeten niet alleen de belastingtarieven gelijk aan elkaar zijn, maar ook de behandeling van winst moet gelijk zijn. Via een winstbox is er alleen sprake van gelijke belastingtarieven bij de belasting van winst. Daarom is mijn oplossing niet alleen de invoering van de winstbox, maar ook de aanpassing van de behandeling van de winst in de Wet IB 2001. Op deze manier zal de behandeling van winst tussen de Wet IB 2001 en de Wet VPB 1969 ook gelijk aan elkaar zijn. Dan is er wel sprake van rechtsvormneutraliteit.

4. Door de winstbox wordt de ondernemersfaciliteit grotendeels afgeschaft. Zeker voor kleine ondernemers is dit een nadeel. Dit wordt bevestigd door Stevens & Leenman.¹⁸⁰ De auteurs vinden alleen een lager tarief niet voldoende compensatie. Dit zou cijfermatig moeten worden uitgewerkt, iets wat naar mijn weten niet is gebeurd. In mijn oplossing worden niet alle ondernemersfaciliteiten afgeschaft. In de situatie dat alle winst wordt belast in de Wet VPB komen de ondernemersfaciliteiten ook te vervallen. Deze oplossing leidt tot eenzelfde nadeel.

5. Door de invoering van de winstbox wordt de winst uit onderneming uit box 1 van de Wet IB 2001 gehaald. Hierdoor ontstaan er problemen met onder andere de hypotheekrenteaftrek en de persoonsgebonden aftrek, wat fiscaal nadelig kan zijn voor ondernemers in de Wet IB 2001. Al in paragraaf 7.2 is aangegeven dat voor de hypotheekrenteaftrek en de persoonsgebonden aftrek dit probleem wordt opgelost door deze faciliteiten toe te passen op het gehele box 1 inkomen (winstbox en box 1 samen).

6. Dat niet duidelijk is wie er onder de winstbox moeten vallen is een nadeel. Dit wordt ook door Mol-Verver als nadeel gezien.¹⁸¹ Ik ben het met de wetgever eens dat de winstbox alleen van toepassing dient te zijn op ondernemers die aan het verbondenheidscriterium voldoen.¹⁸² Een belangrijk doel van de winstbox is de doorgroei van ondernemers te bevorderen, zonder dat de onderneming wordt omgezet in een VPB-plichtig lichaam. Door alleen ondernemers te belasten in de winstbox wordt voorkomen dat de winstgenieters uit artikel 3.4 Wet IB 2001 en resultaatgenieters via het lage tarief ten onrechte profiteren van de ondernemersfaciliteiten.

7.4: Conclusie

In dit hoofdstuk heb ik mijn oplossing om tot een rechtsvormneutrale winstbelasting te komen besproken. Hiervoor heb ik eerst besproken waarom ik kies voor een oplossing in de inkomstenbelasting. Hierbij heb ik kort de verschillende oplossingen besproken en aangegeven waarom ik de meeste oplossingen niet geschikt vind.

De tweede stap was bespreken van welke variant van de winstbox mijn voorkeur heeft. De versie met een tarief of de versie met een hoog en een laag tarief. Twee tarieven heeft mijn voorkeur vanwege de kleine ondernemers in de Wet IB 2001.

De derde stap bestond uit het bespreken van de benodigde wijzigingen in de Wet IB 2001 om de winstbox in te voeren en om ervoor te zorgen dat er een rechtsvormneutrale winstbelasting ontstaat. Dit betreft artikelen die moeten worden aangepast (verliesverrekening) en artikelen die worden afgeschaft (MKB-winstvrijstelling).

¹⁷⁹Mol-Verver, *WFR* 2009/625, par. 4.

¹⁸⁰Stevens & Leenman, *WFR* 2009/627, par. 3.1.

¹⁸¹Mol-Verver, *WFR* 2009/625, par. 4.

¹⁸²*Kamerstukken II* 2013/14, 33447, nr. 6 bijlage 355409, p. 7.

Ook is er toen onderzocht wat er moet gebeuren met de behandeling van eigen en vreemd vermogen, het gebruikelijk loon en wat het subject en object van de winstbox vormen. In het laatste deel van het hoofdstuk is er onderzoek gedaan naar enkele grote nadelen van de winstbox. Voor een aantal nadelen is er eerder in het hoofdstuk al een oplossing gegeven welke kort worden herhaald. Onder andere de nadelen voor kleine ondernemers en de onduidelijkheid over wie er onder de winstbox moet vallen zijn onderzocht. Alle onderzochte nadelen zijn weerlegd of opgelost.

8: Conclusie en aanbevelingen

8.1: Conclusie

Het Nederlandse belastingstelsel kent twee winstbelastingen. De eerste winstbelasting is te vinden in box 1 van de Wet IB 2001. In box 1 wordt de winst uit onderneming behaald door een natuurlijke personen belast. De tweede winstbelasting heeft in Nederland de naam vennootschapsbelasting gekregen en belast de winst behaald door rechtspersonen. In beide winstbelastingen worden in beginsel dezelfde regels gehanteerd voor het bepalen van de belastbare winst. Deze regels komen uit de Wet IB 2001 en gelden op basis van artikel 8 Wet VPB 1969 voor een groot deel ook in de vennootschapsbelasting. Ondanks dat de Wet IB 2001 en de Wet VPB 1969 in beginsel dezelfde regels voor het bepalen van winst hanteren is er geen sprake van een gelijke behandeling van winst.

In de afgelopen decennia is er wel het een en ander veranderd in de Wet IB 2001 en de Wet VPB 1969. Vooral wat betreft de tarieven is er een behoorlijk verschil ontstaan. Het hoogste tarief in de Wet VPB bedraagt maximaal 25% en in de Wet IB 2001 is het hoogste tarief maximaal 52%. Om in beide wetten eenzelfde effectief belastingtarief (globaal evenwicht) te creëren zijn aan box 1 van de Wet IB 2001 de ondernemersfaciliteiten en de MKB-winstvrijstelling toegevoegd.¹⁸³ De wetgever heeft ook via de Wet VPB 1969 geprobeerd het globale evenwicht tussen beide wetten te behouden. Het bekendste voorbeeld hiervan is dat bij uitkering van de winst door het VPB-plichtige lichaam deze winst wordt belast in box 2 van de Wet IB 2001.^{184 185}

Er is door deze aanpassingen wel sprake van gelijkwaardige effectieve belastingtarieven, maar er is geen sprake van een gelijke behandeling van de bepaling van de winst tussen de Wet IB 2001 en de Wet VPB 1969. Hierdoor wordt de keuze voor de rechtsvorm van de onderneming fiscaal beïnvloed. In een ideale situatie spelen bij de rechtsvormkeuze alleen niet fiscale zaken, zoals de vraag wil ik wel of niet hoofdelijk aansprakelijk zijn een rol. In de literatuur is er tot 2015 flink wat aandacht besteed aan de vraag wat de mogelijkheden zijn voor een rechtsvormneutrale winstbelasting. Zo is Heithuis voor het transparant maken van de ondernemers in de Wet IB 2001.¹⁸⁶ Dit betekent dat de winst behaald door natuurlijke personen niet langer in de Wet IB 2001 wordt belast, maar in de Wet VPB 1969. Een andere mogelijkheid is de invoering van een winstbox wat Albregtse en De Vries zien als goede oplossing.¹⁸⁷ In 2015 is de discussie over wel of geen rechtsvormneutrale winstbelasting stilgevallen toen de wetgever aankondigde dat de winstbox er niet ging komen.¹⁸⁸ Dit kwam als een schok, want in het regeerakkoord uit 2012 was aangegeven dat er in 2015 een winstbox zou worden ingevoerd.¹⁸⁹

¹⁸³Kamerstukken II 2005/06, 30 572, nr. 3, p. 9 (MvT).

¹⁸⁴De uitgekeerde winst kan ook in box 3 van de Wet IB worden belast, maar box 3 is niet van belang in het uitgevoerde onderzoek.

¹⁸⁵Rijkers, in: *Cursus Belastingrecht (Inkomstenbelasting)*, par. 4.0.2.A.b. (online bijgewerkt tot 11 december 2018).

¹⁸⁶Heithuis 2005.

¹⁸⁷Albregtse & Vries, de, *WFR* 2009/381.

¹⁸⁸Kamerstukken II 2013/14, 33 447, nr. 6. Dit is de brief van de Staatssecretaris van Financiën aan de Tweede Kamer waarin hij meedeelt dat de winstbox er niet gaat komen.

¹⁸⁹Regeerakkoord 2012-2017, 'Bruggen slaan', Den Haag; 2012, p. 8.

Bovenstaande leidde tot volgende probleemstelling:

In hoeverre is het wenselijk¹⁹⁰ dat de winst onder de Wet op de Inkomstenbelasting (Wet IB 2001) en de Wet op de Vennootschapsbelasting (Wet VPB 1969) verschillend wordt behandeld en hoe kunnen deze verschillen worden aangepakt.

Als eerste is in hoofdstuk twee het begrip rechtsvormneutraliteit onderzocht. Dit is een van de belangrijkste begrippen in het uitgevoerde onderzoek. Er is sprake van rechtsvormneutraliteit als de rechtsvormkeuze om als natuurlijk persoon of als rechtspersoon te ondernemen niet fiscaal wordt beïnvloed. Bij het begrip rechtsvormneutraliteit spelen de volgende drie begrippen een rol; economische neutraliteit, juridische gelijkheid en de leer van het globale evenwicht.

Er is sprake van economische neutraliteit als de fiscale wetgeving de economische activiteiten van een onderneming niet beïnvloedt. Een belasting is economisch neutraal als deze niet kan worden ontweken door gedragsaanpassingen. De kennis nodig voor zo een belasting is niet voorhanden.

Juridische gelijkheid houdt in dat de mate van gelijkheid volgt uit de wetgeving. Dat betekent ook dat als twee personen volgens de wet gelijk moeten worden behandeld maar dat niet gebeurt, de achtergestelde persoon zich op de bepaling waaruit de gelijke behandeling blijkt kan beroepen.

Als laatste de leer van het globale evenwicht. Dit begrip komt vaak terug in discussies met betrekking tot rechtsvormneutraliteit. De leer van het globale evenwicht wordt gezien als een alternatief voor rechtsvormneutraliteit. Volgens Grapperhaus is er sprake van globaal evenwicht als: 1. Kleine ondernemingen worden belast in de Wet IB 2001, 2. Grote ondernemingen worden belast in de Wet VPB 1969 en 3. Het voor middelgrote ondernemingen fiscaal niet uitmaakt wat voor rechtsvorm er wordt gekozen.

In hoofdstuk twee is ook besproken wat het belang van rechtsvormneutraliteit is. Zo wordt er met een rechtsvormneutrale winstbelasting meer recht gedaan aan de verschillende functies die winst heeft. Winst is niet alleen ter consumptie; een deel blijft in de onderneming voor slechtere tijden en voor de benodigde investeringen. In de Wet IB 2001 wordt de gehele winst tegen hetzelfde tarief belast en wordt er geen rekening gehouden met de verschillende functies van winst. Met een rechtsvormneutrale winstbelasting wordt er wel rekening gehouden met de verschillende functies van winst. In de literatuur worden nog enkele andere voordelen van een rechtsvormneutrale winstbelasting aangegeven. Zo kan er een aantal antimisbruikbepalingen worden afgeschaft, want de faciliteiten waarvoor ondernemerschap is vereist worden afgeschaft. Daarnaast leidt het huidige streven van globaal evenwicht tot een omslag punt waarbij het aantrekkelijker is van rechtsvorm te wisselen. Met de invoering van een rechtsvormneutrale winstbelasting komt hier een einde aan. In de laatste paragraaf van hoofdstuk twee zijn de voor- en nadelen van een rechtsvormneutrale winstbelasting onderzocht. Er is bij de onderzochte voor- en nadelen ook onderzocht of deze nog valide zijn. De nog valide tegenargumenten moeten door mijn oplossing worden weggenomen. Naast rechtsvormneutraliteit is het van belang om te weten welke faciliteiten in de Wet IB 2001 en de Wet VPB 1969 de behandeling van de winst beïnvloeden.

¹⁹⁰Hierbij zijn verschillen wenselijk als deze de keuze om via de Wet IB 2001 te ondernemen of via de Wet VPB 1969 niet beïnvloeden in het voordeel van een van de twee opties.

In hoofdstuk drie zijn de faciliteiten uit de Wet IB 2001 die invloed hebben op de behandeling van winst onderzocht. Onder andere de afschrijving voor gebouwen, faciliteiten voor starters, de fiscale oudedagsreserve en de MKB-winstvrijstelling zijn aan bod gekomen. Er is ook een voorbeeld gegeven waarin duidelijk wordt wat het effect is van enkele van de onderzochte faciliteiten op de winst in de inkomstenbelasting. In hoofdstuk vier is hetzelfde gedaan als in hoofdstuk drie, maar dan voor de Wet VPB 1969. Bestudeerd zijn onder andere enkele aftrekgeregelingen en de innovatiebox. De volgende stap was onderzoeken of het huidige verschil in de behandeling van winst tussen de Wet IB 2001 en de Wet VPB 1969 wenselijk is of niet.

De volgende drie verschillen zijn onderzocht:

1. De Wet IB 2001 kent een aantal winst en tarief verlagende faciliteiten die ondernemers in de Wet VPB 1969 niet kunnen gebruiken.
2. De heffingstarieven in de Wet IB 2001 en de Wet VPB 1969 verschillen van elkaar.
3. De winst behaald in de Wet IB 2001 wordt alleen in de Wet IB 2001 belast, terwijl de winst behaald in de Wet VPB 1969 wordt belast in de Wet VPB 1969 en in de Wet IB 2001. In mijn optiek zijn geen van de verschillen wenselijk. De rechtsvormkeuze wordt beïnvloedt door de onderzochte verschillen waardoor de keuze in sommige gevallen fiscaal gedreven zal zijn. Dit kan tot problemen leiden, zo kan er administratief het nodig werk vereist zijn of het hebben van een onderneming in de Wet IB 2001 blijkt vanwege de hoofdelijke aansprakelijkheid onverwachte consequenties met zich mee te brengen.

In de literatuur zijn meerdere mogelijkheden voor rechtsvormneutrale winstbelasting behandeld. De onderzochte voorstellen komen van fiscalisten, de overheid en van de Europese Unie. De voorstellen van de overheid zijn voornamelijk rapporten van commissies welke de haalbaarheid van eerder gedane voorstellen onderzoeken. De commissies adviseerden steeds tegen de invoering van een rechtsvormneutrale winstbelasting. Uiteindelijk kwam de overheid met de winstbox voor het creëren van rechtsvormneutraliteit. Deze winstbox zou een proportioneel tarief krijgen en was alleen toegankelijk voor de huidige ondernemers uit box 1 van de Wet IB 2001. Deze winstbox is er nooit gekomen. Vanuit de Europese Unie is er ook een voorstel voor een rechtsvormneutrale winstbelasting geweest. Dit voorstel kwam van het Ruding Comité en oordeelde dat de moeder-dochterrichtlijn en de fusierichtlijn moeten worden aangepast zodat deze ook gelden voor ondernemingen zonder rechtspersoonlijkheid. Dit betekent dat ondernemingen zonder rechtspersoonlijkheid moeten kunnen opteren voor belastingheffing op basis van de vennootschapsbelasting. Iedere lidstaat diende deze wijzigingen door te voeren. Iets wat niet is gebeurd.

In de literatuur zijn meerdere voorstellen gedaan voor een rechtsvormneutrale winstbelasting. Zo werd in de jaren zeventig van de vorige eeuw het transparant maken van rechtspersonen als oplossing voor het creëren van een rechtsvormneutrale winstbelasting voorgesteld. Een ander voorstel was dat van de optionele rechtsvormneutrale winstbelasting. Meer recent zijn de oplossingen waarbij de winst uit onderneming wordt verplaatst naar de Wet VPB 1969 en de invoering van een winstbox. Het verplaatsen van de winst uit onderneming leidt tot rechtspersoonlijkheid voor personenvennootschappen en tot de afschaffing van de ondernemersfaciliteiten van de Wet IB 2001. Bij een winstbox blijft de winst in twee belastingwetten belast. Er zijn wel aanpassingen nodig om de een gelijk behandeling van winst te realiseren. Ook bij deze oplossing verdwijnen de ondernemersfaciliteiten. Ik ben van mening dat de winstbox de beste mogelijkheid is voor het creëren van een rechtsvormneutrale winstbelasting omdat dit in mijn optiek de minst ingrijpende oplossing is. Bij een winstbox zijn de administratieve lasten kleiner. De Wet IB 2001 wordt als enige aangepast zodat deze beter aansluit op de Wet VPB 1969.

De meeste regels voor het bepalen van de winst blijven bestaan na invoering van een winstbox. Wel komt er binnen box 1 een extra box met een of meerdere tarieven. Een ander voordeel van de winstbox is dat ondernemers nog steeds de keuze hebben de onderneming te drijven in de Wet IB 2001 of de Wet VPB 1969. De winstbox is zodoende in mijn optiek de beste methode voor het creëren van een rechtsvormneutrale winstbelasting. In de in mijn optiek ideale winstbox wordt de winst gesplitst in deel arbeidsinkomen en in een deel kapitaalinkomen en overwinst. In mijn optiek is het eerst bepalen van welk deel van de winst bestaat uit het arbeidsinkomen het eenvoudigst, omdat dit via de gebruikelijkloonregeling van artikel 12a Wet LB 1964 kan. Mijn versie van de winstbox heeft twee belastingtarieven (een hoog tarief en een laag tarief) omdat dit beter aansluit op de Wet VPB 1969 en het sluit beter aan op het in 2021 in de Wet IB 2001 te voeren tweeschijvenstelsel.

Gelet op het voorgaande kan de onderzoeksvraag worden beantwoord. Het is in mijn optiek niet wenselijk dat de winst in de Wet IB 2001 en de Wet VPB 1969 verschillend wordt behandeld. Een verschillende behandeling heeft als gevolg dat de rechtsvormkeuze fiscaal wordt beïnvloedt. Waardoor administratieve gevolgen en de vraag wil ik wel of niet hoofdelijk aansprakelijk zijn voor de schulden onderbelicht raken. Het verschil in de behandeling van winst heeft meerdere oorzaken. Zo kent de Wet IB 2001 een aantal faciliteiten welke de belastbare winst verlagen. Deze faciliteiten zijn niet van toepassing in de Wet VPB 1969. Al in hoofdstuk twee is besproken dat het streven van de wetgever naar globaal evenwicht tot een omslagpunt heeft geleid. Bij het bereiken van dit punt is het voor de ondernemer fiscaal voordeliger de onderneming om te vormen zodat deze voortaan in de vennootschapsbelasting wordt belast. Bij een rechtsvormneutrale winstbelasting spelen deze nadelen niet langer. Voordelen zijn minder antimisbruikbepalingen zoals het urencriterium (artikel 3.6 Wet IB 2001) en gelijke behandeling van de winst. Uit de literatuur blijkt dat er meerdere mogelijkheden zijn voor het creëren van een rechtsvormneutrale winstbelasting. Dat geen van de voorstellen nog is gerealiseerd heeft te maken met de wetgever. De wetgever vindt de voordelen van een rechtsvormneutrale winstbelasting niet opwegen tegen de nadelen. Ondanks de bezwaren vind ik de winstbox de beste mogelijkheid voor het creëren van een rechtsvormneutrale winstbelasting.

8.2 Aanbevelingen

Met het beantwoorden van de onderzoeksvraag is duidelijk geworden dat het niet wenselijk is dat de behandeling van winst in de Wet IB 2001 en de Wet VPB 1969 van elkaar verschillen. Het is aan de wetgever om een rechtsvormneutrale winstbelasting te creëren. Met de huidige systematiek in de Wet IB 2001 en de Wet VPB 1969 wordt geen gelijke behandeling van de winst gerealiseerd. De beste manier om dit te doen is aan de hand van een winstbox, waarbij de winst wordt gesplitst in een deel arbeidsinkomen en in een deel kapitaalinkomen en overwinst.

Het belastingobject voor de winstbox is de winst uit onderneming minus het arbeidsinkomen. De rest van de winst (het arbeidsinkomen) wordt belast in de huidige box 1 van de Wet IB 2001. Door het arbeidsinkomen niet te belasten in de winstbox, maar via de gebruikelijkloonregeling (artikel 12a Wet LB 1964) wordt beter rekening gehouden met de verschillende functies van winst. De winst uit onderneming wordt niet langer tegen de in box 1 van de Wet IB 2001 geldende tarieven belast, maar tegen de tarieven van de winstbox. In een nieuw toe te voegen artikel in hoofdstuk drie van de Wet IB 2001 wordt aangegeven hoe de verschillende onderdelen van de winst worden vastgesteld.

Verder gelden voor het bepalen van de winst dezelfde regels als welke nu gelden voor het bepalen van de winst uit onderneming. Het belastingsubject voor de winstbox is de natuurlijke persoon die ondernemer is voor de Wet IB 2001. Om van een ondernemer te kunnen spreken moet er zijn voldaan aan de eisen van artikel 3.4 of artikel 3.5 van de Wet IB 2001. Dit betekent dat de medegerechtigden tot de winst uit artikel 3.3 Wet IB 2001 en de genietters van een resultaat uit overige werkzaamheden niet in de winstbox vallen. Hiervoor is gekozen omdat de medegerechtigden tot de winst niet voldoen aan het verbondenheidscriterium. De genietters van een resultaat uit overige werkzaamheden vallen niet in de winstbox, omdat deze personen dan via het lage tarief van de winstbox kunnen profiteren van de effecten van de ondernemersfaciliteiten en dat is niet de bedoeling.

De volgende stap is het vastleggen op welke manier de winst gaat worden belast. Om rechtsvormneutraliteit te creëren is het van belang dat er aansluiting wordt gezocht bij de heffingssystematiek van de Wet VPB 1969. Dit betekent dat de winstbox twee heffingstarieven moet krijgen een hoog en een laag tarief. Naar de precieze hoogte van beide tarieven is geen onderzoek gedaan, maar een mogelijkheid is dat het hoge tarief gelijk is aan het gecombineerde VPB/IB box 2 tarief en het lage tarief tussen de huidige (2019) vennootschapsbelastingstarieven komt te liggen.

De winstbox wordt geplaatst in box 1 van de Wet IB 2001. Dit heeft als gevolg dat de winst uit onderneming niet langer tegen de in box 1 geldende tarieven wordt belast, maar tegen de tarieven van de winstbox. Wel blijven de meeste regels met betrekking tot winst uit onderneming van toepassing in de winstbox. Aan afdeling 3.2 van de Wet IB 2001 moet een extra artikel worden toegevoegd, waarin wordt verduidelijkt welke delen van de belastbare winst in de winstbox vallen. Alleen de invoering van een winstbox is niet genoeg voor het bereiken van rechtsvormneutraliteit hiervoor moeten er enkele artikelen in de Wet IB 2001 worden aangepast of worden afgeschaft.

Afschrijving van gebouwen (artikel 3.30a Wet IB 2001)

Vanaf 1 januari 2019 geldt voor ondernemers in de vennootschapsbelasting dat panden ongeacht het gebruik tot maximaal 100% van de WOZ-waarde kunnen worden afgeschreven. Deze beperking geldt niet voor ondernemers in de inkomstenbelasting. Hierdoor wordt de rechtsvormkeuze fiscaal beïnvloedt en dat is niet de bedoeling. Hierom moet de beperking van afschrijving van gebouwen ook gaan gelden voor ondernemers in de Wet IB 2001.

Fiscale oudedagsreserve (artikel 3.67 Wet IB 2001)

Een andere faciliteit die in strijd is met rechtsvormneutraliteit is de fiscale oudedagsreserve (FOR). Deze faciliteit is voor ondernemers in de Wet IB 2001 een mogelijkheid om een pensioen op te bouwen. In de Wet VPB 1969 was er tot 1 juli 2017 een equivalent; het pensioen in eigen beheer. Om de gelijkheid terug te krijgen moet de FOR worden afgeschaft. Om de ondernemers in inkomstenbelasting toch nog een mogelijkheid te geven een pensioen op te bouwen wordt er een pensioenaf trek ingevoerd.

De ondernemersfaciliteiten (artikel 3.74 Wet IB 2001)

Op de S&O-af trek, de startersaf trek bij arbeidsongeschiktheid en de startersaf trek (artikel 3.76 lid 3 Wet IB 2001) na worden de ondernemersfaciliteiten afgeschaft ten behoeve van de rechtsvormneutraliteit. De S&O-af trek blijft bestaan omdat er vergelijkbare faciliteit bestaat in de vennootschapsbelasting. De startersaf trek bij arbeidsongeschiktheid en de startersaf trek worden samengevoegd in een nieuwe startersaf trekregeling welke via artikel 8 Wet VPB 1969 gaat gelden in de vennootschapsbelasting. Dit ter ondersteuning van startende ondernemers.

MKB-winstvrijstelling (artikel 3.79a Wet IB 2001)

Een andere faciliteit die wordt afgeschaft met de invoering van de winstbox is de MKB-winstvrijstelling. Ook deze faciliteit geldt alleen voor ondernemers in de Wet IB 2001 en is ooit ingevoerd om ervoor te zorgen dat de belastingtarieven in de Wet IB 2001 en de Wet VPB 1969 in evenwicht zijn. De belastingtarieven van de winstbox komen op zichzelf al veel meer overeen met de belastingtarieven in de Wet VPB 1969. Hierdoor is de MKB-winstvrijstelling niet langer nodig.

Gebruikelijkloonregeling

De gebruikelijkloonregeling (artikel 12a Wet LB 1964) moet ook gaan gelden voor ondernemers in de Wet IB 2001. De winstbox belast alleen het deel kapitaalinkomen en de overwinst van de totale belastbare winst het arbeidsinkomensdeel wordt belast in box 1 van de Wet IB 2001. Door de gebruikelijkloonregeling ook van toepassing te laten zijn op ondernemers in de inkomstenbelasting kan het arbeidsinkomensdeel van de winst eenvoudig worden vastgesteld. Wat overblijft is de winst die belast wordt in de winstbox.

Eigen en vreemd vermogen

Een ander punt van aandacht is de ongelijke behandeling van eigen en vreemd vermogen. Invoering van een winstbox vormt een mooie gelegenheid om een gelijke behandeling van eigen en vreemd vermogen te realiseren. Toch moet naar mijn mening de huidige behandeling van eigen en vreemd vermogen niet worden veranderd. Als Nederland dat zelfstandig gaat doen dan leidt dat tot een verslechtering van de internationale concurrentiepositie van Nederland. Alleen via de Europese Unie is het mogelijk een gelijke behandeling van eigen en vreemd vermogen te realiseren, zonder dat de concurrentiepositie van Nederland verslechtert.

Literatuurlijst

Boeken:

Bouwman & Boer Digitale 2017

J.N. Bouwman & M.J. Boer, *Wegwijs in de Vennootschapsbelasting*, (Wegwijsserie), Den Haag: Sdu 2017 (boek en online).

Cursus Belastingrecht (Inkomstenbelasting)

M.L.M. van Kempen A.C. Rijkers & S.A.W.J. Strik, (red.), *Inkomstenbelasting* (Cursus Belastingrecht (Inkomstenbelasting)), Deventer: Kluwer (boek en online).

Cursus Belastingrecht (Vennootschapsbelasting)

M.L.M. van Kempen A.C. Rijkers & S.A.W.J. Strik, (red.), *Vennootschapsbelasting* (Cursus Belastingrecht (Vennootschapsbelasting)), Deventer: Kluwer (boek en online).

Dool, van de, e.a. 2016

R.P. van den Dool, e.a., *Vennootschapsbelasting. Inclusief dividendbelasting en taks accounting*, (Compendiumreeks), Deventer: Kluwer 2016.

Heithuis 2005

E.J.W. Heithuis, *Zonder aanzien des (rechts)persoons. De Wet VPB 2007: De Ondernemingswinstbelasting van de 21^{ste} eeuw* (oratie Rotterdam), Deventer: Kluwer 2005.

Heithuis, Kavelaars & Schuiver 2015

E.J.W. Heithuis, P. Kavelaars & B.F. Schuiver, *Inkomstenbelasting. Inclusief hoofdzaken loonbelasting en premieheffing*, (Fiscale Studieresie nr. 35), Deventer: Kluwer 2015.

Lubbers & Meussen 2014

A.O. Lubbers & G.T.K. Meussen, *Hoofdzaken winst uit onderneming*, (Fiscale Studieresie nr. 32), Deventer: Kluwer 2014.

Mol-Verver 2008

S.J. Mol-Verver, *De Ondernemingswinstbelasting. Een zoektocht naar een rechtsvormneutrale wijze van winstbelasting* (diss. Amsterdam UvA), 2008, <https://dare.uva.nl/search?identificer=c692e14c-64cb-415f-9b8a-100d4a5b3efe>.

Stevens & Smit, de, 2015

L.G.M. Steven & R.C. de Smit, *Elementair Belastingrecht voor economen en bedrijfsjuristen*, Deventer: Kluwer 2015.

Stevens 2014

L.G.M. Stevens, *Inkomstenbelasting 2001*, (Fiscale handboeken, nr. 2), Deventer: Kluwer 2014.

Vakstudie Inkomstenbelasting

J. de Blicke e.a. (red.), *Inkomstenbelasting* (Fiscale Encyclopedie De Vakstudie, deel 2), Deventer: Wolter Kluwer (online).

Tijdschriften:

Albregtse & Vries, de, WFR 2009/381

D.A. Albregtse & E.J. de Vries, 'Naar een meer rechtsvormneutrale belastingheffing over ondernemingswinsten: de winstbox', *WFR* 2009/381, afl. 6806, p. 381-387.

Es, van, TFO 2007/94

J.A.G. van Es, 'Afweging bv of eenmanszaak; tendens in de tijd', *TFO* 2007/94, afl. 94, p. 147-157.

Essers, TFO 2011/03

P.H.J. Essers, 'Rechtsvormneutraliteit', *TFO* 2011/03, afl.112/113, p. 3-13..

Grapperhaus, WFR 1995/1525

F.H.M. Grapperhaus, 'Belasting op produktiefactoren', *WFR* 1995/1525, afl. 6169, p. 1525-1539.

Heijden, van der, & Lubbers, WFR 2017/110

J.M. van der Heijden & A.O. Lubbers, 'Feiten en omstandigheden bij het opstellen van een fiscale openingsbalans', *WFR* 2017/110, afl. 7193, p. 694-701.

Heithuis, WFR 2018/184

E.J.W. Heithuis, 'Belastingpakket 2019: maatregelen voor het mkb c.a.', *WFR* 2018/184, afl. 7257, p. 1263-1272.

Heithuis, NTFR 2010/1843

E.J.W. Heithuis, 'Toch maar wel die ondernemerswinstbelasting ...', *NTFR* 2010/1843, afl. 32.

Jansen, WFR 2017/49

S. Jansen, 'De fiscale ideeën in de verkiezingsprogramma's', *WFR* 2017/49, afl. 7181 (themanummer Verkiezingen Tweede Kamer 2017), p. 292-307.

Meussen, WFR 2010/772

G.T.K. Meussen, 'De belastingheffing van ondernemers in de voorstellen van de commissie-Van Weeghel', *WFR* 2010/772, afl. 6863, p. 772-779.

Mol-Verver, WFR 2009/625

S.J. Mol-Verver, 'De winstbox een nuttige of noodzakelijke stap richting een ondernemingswinstbelasting', *WFR* 2009/625, afl. 6812, p. 625-627.

Mol-Verver, NTFR 2011/2760

S.J. Mol-Verver, 'Winnen of verliezen met de winstbox', *NTFR* 2011/2760, afl. 50.

Redactie, NTFR 2018/19

Redactie, 'Fiscaliteit niet doorslaggevend voor keuze voor bv', *NTFR* 2018/19 ,afl. 1/2.

Rijkers & Lubbers, WFR 2002/911

A.C. Rijkers & O.A. Lubbers, 'Ondernemingswinstbelasting?', *WFR* 2002/911, afl. 6487, p. 911-915.

Rijkers, WFR 1984/617

A.C. Rijkers, 'Belastingheffing van ondernemingen ongeacht de rechtsvorm', *WFR* 1984/617, afl. 5640, p. 617-633

Rijkers, NTFR 2010/2282

A.C. Rijkers, 'Blauwdruk winstbelastingen in de toekomst', *NTFR* 2010/2282, afl. 41.

Sande, van de, FF 2013/240-06

J. van de Sande, 'Valt er nog winst te behalen met een winstbox?', *FF* 2013, afl. 240-06.

Schonis, WFR 1996/214

H.M.N. Schonis, 'Het veranderende fiscale landschap voor ondernemers', *WFR* 1996/214, afl. 6185, p. 214-219.

Stevens & Leenman, WFR 2009/627

W. Stevens & J.J.L. Leenman, 'Via een winstbox naar een meer rechtsvormneutrale winstbelasting?', *WFR* 2009/627, afl. 6812, p. 627-630.

Vleggeert, WFR 2003/1482

J. Vleggeert, 'Naar een (meer) gelijke behandeling van eigen en vreemd vermogen in de vennootschapsbelasting?', *WFR* 2003/1482, afl. 6545, p. 1482-1488.

Vording, WFR 2004/63

H. Vording, 'Zelfstandigenaftrek: feiten, trends, alternatieven', *WFR* 2004/63, afl. 6560, p. 63-72.

Vording, NTFR 2010/2052

H. Vording, 'Rechtsvormneutraliteit: wat was het probleem ook al weer?', *NTFR* 2010/2052, afl. 36.

Zeijden, van der, WFR 2017/176

F.M. van der Zeijden, 'Vennootschapspsychologie', *WFR* 2017/176, afl. 7206, p. 1115-1122.

Zwemmer, WFR 1978/1037

J.W. Zwemmer, 'De fiscale positie van de aandeelhouder. College gegeven bij de opening van het studiejaar 1978/1979 aan de Universiteit van Amsterdam', *WFR* 1978/1037, afl. 5378, p. 1037-1051.

Jurisprudentie:

HR 21 februari 2001, nr. 35 639, BNB 2001/161

Parlementaire Stukken:

Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 2 april 2002, nr. IFZ2002/206M.

Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 7 juni 2004, nr. CPP2004/774M

Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 26 februari 2008, nr. CPP2008/257M, *Stcrt.* 2008, nr. 47.

Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 20 januari 2017, nr. BLKB2016/803M, *Stcrt.* 2017, nr. 5003.

Brief Minister van Financiën van 7 december 2006, nr. DB/2006/00654M.

Kamerstukken II 1990/91, 22008, nr. 2.

Kamerstukken II 1998/99, 26727, nr. 3 (MvT).

Kamerstukken II 1999/00, 26727, nr. 7.

Kamerstukken II 2002/03, 28487, nr. 6.

Kamerstukken II 2005/06, 30375, nr. 2.

Kamerstukken II 2005/06, 30572, nr. 3 (MvT).

Kamerstukken II 2006/07, 30804, nr. 3 (MvT).

Kamerstukken II 2009/10, 32128, nr. 3 (MvT).

Kamerstukken II 2013/14, 33447, nr. 6.

Kamerstukken II 2013/14, 33447, nr. 6 bijlage 355409.

Regeerakkoord 2012-2017, 'Bruggen slaan', Den Haag: 2012.

Regeerakkoord 2017-2021, 'Vertrouwen in de toekomst', Den Haag: 2017.

Overige stukken

CBS 2018

CBS: Vestigingen van bedrijven; grootte, rechtsvorm, bedrijfstak, regio, geraadpleegd op 31 augustus 2018 van

<https://opendata.cbs.nl/statline/#/CBS/nl/dataset/81644NED/table?dl=10A08>

CPB-Notitie 2014

CPB-Notitie: De winstbox en de wig, bijlage bij Kamerstukken II 2013/14, 33447, 6.

CPB-Policy brief 2017

CPB-Policy brief: Fiscaliteit en de rechtsvorm van ondernemingen, Centraal Planbureau, 2017.

Fiscale Agenda 2011

Fiscale Agenda 'Naar een eenvoudiger, meer solide en fraudebestendiger belastingstelsel', 2011.

Loon, Van, 2016

M.G.M.W. van Loon, Hoe kan een winstbox bijdragen aan een meer rechtsvormneutrale winstbelasting? (diss. Tilburg), 2016 <http://arno.uvt.nl/show.cgi?fid=141618>.

Report of the Ruding Committee 1992

Report of the committee of independent experts on company taxation, Commission of the European Communities, Luxemburg: Office for Official Publications of the European Communities 1992.

Rapport Commissie-Van Soest 1971

Rapport Commissie inzake belastingheffing van zelfstandigen in vergelijking met loontrekkenden. Zelfstandige, loontrekker en fiscus, bijlage bij Kamerstukken II 1970/71, 11259, 2.

Rapport Commissie Stevens 1991

Rapport van de Commissie voor de Belastingherziening, Graag of niet, Den Haag: Sdu 1991.

Rapport Studiecommissie Belastingstelsel 2010

Rapport Studiecommissie Belastingstelsel: Continuïteit en vernieuwing. Een visie op het belastingstelsel, bijlage bij Kamerstukken II 2009/10, 32140, 4.

Bijlages

Bijlage 1: Berekening winst uit ondernemer bij starters.

In het onderstaande voorbeeld wordt weergegeven hoe de winst wordt behandeld in de Wet IB 2001. Hierbij wordt er van een startende ondernemer, die aan het urencriterium voldoet, uitgegaan die recht heeft op willekeurige afschrijving voor starters. Er is een meewerkende partner die 1300 uren meewerkt in de onderneming en die voldoet aan de eisen van artikel 3.78 Wet IB 2001.

Tabel 8: behandeling winst startende ondernemer in de Wet IB 2001.

Regeling	Bedrag
Jaarwinst artikel 3.25 Wet IB 2001	€ 300.000
Willekeurige afschrijving starters artikel 3.34 lid 1 Wet IB 2001	(€ 50.000)
Kleinschaligheidsinvesteringsaftrek art. 3.42 Wet IB 2001 (omvang € 60.000)	(€ 15.683)
HIR artikel 3.67 Wet IB 2001	(€ 8.775)
Winst voor ondernemingsaftrek	€ 225.542
Zelfstandigenaftrek artikel 3.76 Wet IB 2001	(€ 7.280)
Startersaftrek artikel 3.76 Wet IB 2001	(€ 2.123)
S&O-aftrek artikel 3.77 Wet IB 2001	(€ 18.938)
Meewerkaftrek artikel 3.78 Wet IB 2001	(€ 9.000)
MKB-winstvrijstelling artikel 3.79a Wet IB 2001	(€ 26.348)
Winst voor belasting	€ 161.853

In geval van afronding is er afgerond in het voordeel van de belastingplichtige. S&O aftrek is € 12.623 + € 6.315. Zie ook artikel 3.77 lid 2 Wet IB 2001.