



Bachelorscriptie

Rechtsvormneutraliteit voor de heffing van ondernemingswinsten: via de winstbox?

Naam : Susan Saboor
Studentnummer: : 324871
Begeleider: : Mr. R.B.N. van Ovest
Plaats: : Rotterdam
Datum: : juli 2012

Inhoudsopgave

Hoofdstuk 1	<i>Inleiding</i>	3
1.1	Inleiding	3
1.2	Probleemstelling	4
1.3	Hoofdstukindeling	5
1.4	Afbakening	5
Hoofdstuk 2	<i>Fiscale behandeling van ondernemingswinsten</i>	6
2.1	Inleiding	6
2.2	Behandeling ondernemingswinsten in de wet IB 2001	6
2.2.1	Winst uit onderneming	8
2.2.2	Fiscale faciliteiten voor IB-ondernemers	8
2.3	Behandeling ondernemingswinsten in de wet VPB 1969	10
2.3.1	Wet werken aan winst	11
2.3.2	Belastbaar bedrag	12
2.3.3	Heffing bij de aanmerkelijk belang houder	14
2.4	Rekenvoorbeeld: eenmanszaak en BV	15
2.4.1	Natuurlijk persoon en zijn eenmanszaak	15
2.4.2	DGA en zijn BV	16
2.5	Conclusie	17
Hoofdstuk 3	<i>Rechtsvormneutraliteit</i>	19
3.1	Inleiding	19
3.2	De begrip 'rechtsvormneutraliteit'	19
3.3	Rechtsvormneutraliteit door de jaren heen	21
3.4	Het globale evenwicht	23
3.4.1	Het gemis van rechtsvormneutraliteit binnen het globale evenwicht	24
3.5	Conclusie	25
Hoofdstuk 4	<i>Winstbox</i>	27
4.1	Inleiding	27
4.2	De idee van de winstbox	27

4.2.1	Winstbox en rechtsvormneutraliteit	29
4.3	Invulling van de winstbox	29
4.3.1	Gevolgen voor de fiscale faciliteiten	31
4.4	Voor- en nadelen van de winstbox	32
4.5	Conclusie	33
Hoofdstuk 5	<i>Samenvatting en Conclusie</i>	34
5.1	Samenvatting	34
5.2	Conclusie	35

1 *Inleiding*

1.1 **Inleiding**

Er zijn verschillen in de behandeling tussen een ondernemer in de inkomstenbelasting (verder IB-ondernemer) die zijn onderneming in de vorm van een eenmanszaak drijft en een directeur-grotaandeelhouder (verder DGA) die zijn onderneming in de vorm van een besloten vennootschap (verder BV) drijft. Dit verschil is voornamelijk terug te zien in de fiscale behandeling van ondernemingswinsten wat met zich meebrengt dat de fiscale behandeling van winsten niet rechtsvormneutraal is. De belangrijkste oorzaak voor het gebrek aan rechtsvormneutraliteit is gelegen in het feit dat we in Nederland twee heffingssystemen kennen voor ondernemingswinsten. Enerzijds worden ondernemingswinsten van particuliere ondernemingen belast in box 1 onder het regime van de wet IB 2001 en anderzijds worden ondernemingswinsten van lichamen belast volgens de wet VPB 1969 aangevuld met een box 2 heffing binnen de wet IB 2001 voor de achterliggende winstgenieters. Tussen deze wetten bestaat er een verschil in regelgeving. Omdat deze heffingssystemen naast elkaar bestaan, wordt er op basis van de rechtsvorm bepaald welke regelgeving er van toepassing is op de ondernemingswinsten. De verschillen in de fiscale wetgeving hebben tot gevolg dat tot een bepaalde hoogte van de winst het fiscaal voordeliger is om binnen de wet IB 2001 te vallen, en voor winsten daar boven in de wet VPB 1969 te vallen. Deze verschillen hebben hiermee invloed op de rechtsvormkeuze van een onderneming.

Het economisch neutraliteitsbeginsel is een belangrijk uitgangspunt voor de belastingheffing. Op grond van het economisch neutraliteitsbeginsel mogen economische activiteiten niet beïnvloed worden door fiscale regelgeving. Ook is er een juridische dimensie van neutraliteit te onderkennen, hierbij is neutraliteit een verschijningsvorm van het gelijkheidsbeginsel. In juridisch opzicht komt het ongelijk behandelen van ondernemingswinsten al snel in strijd met het gelijkheidsbeginsel.¹

Fiscale overwegingen moeten volgens het neutraliteitsbeginsel dus geen rol spelen bij de rechtsvormkeuze van een onderneming. Er moet sprake zijn van een bepaald evenwicht tussen rechtsvormen waarbij de effectieve belastingdruk globaal aan elkaar gelijk is. Een

¹D.A. Albregtse en E.J. de Vries MSC, *Naar een meer rechtsvormneutrale belastingheffing over ondernemingswinsten: de winstbox*, WFR 2009/381

voorstel om tot een meer rechtsvormneutrale winstregime te komen, is gelegen in het creëren van een winstbox.²

Het idee van een winstbox is om binnen het analytische boxensysteem van de wet IB 2001 een vierde box te creëren waar de ondernemingswinsten onder komen te vallen. Deze worden afgezonderd van het overige box 1 inkomen. Omdat het winstinkomen wordt afgezonderd kan dit op een meer object gebonden manier worden betrokken in de belastingheffing, zoals dit in de wet VPB 1969 ook het geval is. Het winstbegrip en het tarief uit de wet IB 2001 kunnen in overeenstemming worden gebracht met de wet VPB 1969, wat een meer rechtsvormneutrale belastingheffing over winstinkomen kan betekenen.³

1.2 Probleemstelling

Door het naast elkaar bestaan van een tweetal heffingssystemen voor de heffing van ondernemingswinsten, is de fiscale behandeling van de ondernemingswinsten niet rechtsvormneutraal. Dit komt doordat de rechtsvormkeuze bepaalt in welk heffingssysteem je terecht komt. Dit gaat in tegen het economisch neutraliteitsbeginsel, de rechtsvormkeuze mag namelijk geen fiscale beïnvloeding kennen.

In mijn scriptie ga ik uit van de assumptie dat er negatieve consequenties kleven aan het gebrek aan rechtsvormneutraliteit. Ik wil onderzoeken of de introductie van de winstbox een oplossing biedt voor deze negatieve consequenties.

Mijn probleemstelling luidt:

Is de introductie van een winstbox de juiste oplossing voor het bereiken van rechtsvormneutraliteit bij de heffing van ondernemingswinsten?

Mijn toetsingskader beperk ik tot het willen realiseren van meer gelijkheid bij de heffing van ondernemingswinsten, en eenvoud wat betreft de uitvoerbaarheid van de winstbox. Ondanks dat er veel literatuur bestaat over het bereiken van rechtsvormneutraliteit door middel van een winstbox is er nog geen duidelijke invulling gegeven aan de winstbox. Het

² Kamerstukken II 2004/05, 30 107, nr. 20, alsmede Bijlage 1, Belastingplan 2009, Kamerstukken II 2008/09, 31 704, nr. 3.

³ W. Stevens en J.J.L. Leenam, *Via een winstbox naar een meer rechtsvormneutrale winstbelasting?*, WFR 2009/627

lijkt er zelfs op dat rechtsvormneutraliteit geen primair doel is van de winstbox. De doelstelling van deze box lijkt voornamelijk gericht te zijn op het bereiken van administratieve lastenverlichting⁴. Om tot een antwoord op mijn probleemstelling te komen wil ik ook ingaan op de vormgeving van de winstbox.

1.3 Hoofdstukindeling

Allereerst ga ik in hoofdstuk 2 in op de verschillen in de fiscale behandeling tussen ondernemingswinsten, ook zal ik ingaan op de Box 2 heffing wat volgt bij winstuitkeringen door een BV aan de DGA. In dit hoofdstuk zet ik de behandeling volgens de twee heffingssystemen naast elkaar, namelijk de wet IB 2001 en de wet VPB 1969. Om dit verschil in hoofdlijnen naar voren te brengen beperk ik mij tot de ondernemingsvormen eenmanszaak en de BV. Vervolgens ga ik in hoofdstuk 3 in op het begrip rechtsvormneutraliteit, en de essentie ervan. Ik behandel de huidige aanpak van de wetgever hieromtrent, en kijk of er in het huidige systeem een gemis bestaat aan rechtsvormneutraliteit voor wat betreft ondernemingswinsten. In hoofdstuk 4 staat de winstbox centraal. In dit hoofdstuk ga ik in op het begrip en het doel ervan. Ik zal de voor- en nadelen van de winstbox behandelen, waarna ik de best passende invulling hiervan zal beschrijven. Vervolgens beoordeel ik of deze een rechtsvormneutrale belastingheffing over winstinkomen kan betekenen. Ten slotte volgt in hoofdstuk 5 een samenvatting, en geef ik in mijn conclusie een antwoord op de probleemstelling.

1.4 Afbakening

In deze scriptie beperk ik mij tot de in Nederland gevestigde eenmanszaak en BV. Het begrip rechtsvormneutraliteit beperk ik met slechts een toepassing op ondernemingswinsten. Ik zal niet kijken naar overgangsbepalingen wat betreft de medegerechtigde/resultaatgenieter en de IB-ondernemer. Ik beperk mij tot de ondernemer van art. 3.4 wet IB 2001, en de DGA. Deze afbakening is gedaan gezien de beperkte omvang van de bachelorscriptie.

⁴ Kamerstukken II, 2010/11, 32 740, nr.1, p. 39

2 *Fiscale behandeling van ondernemingswinsten*

2.1 **Inleiding**

Er zijn verschillen in de behandeling van ondernemingswinsten die voortvloeien uit een eenmanszaak en winsten die voortvloeien uit de ondernemingsactiviteiten binnen een BV. Dit verschil komt omdat we in Nederland twee heffingssystemen hebben die naast elkaar bestaan. Enerzijds worden ondernemingswinsten van particuliere ondernemingen belast in box 1 onder het regime van de wet IB 2001 en anderzijds worden ondernemingswinsten van lichamen belast volgens de wet VPB 1969 aangevuld met een box 2 heffing binnen de wet IB 2001 voor de achterliggende winstgenieters. In dit hoofdstuk zet ik de fiscale behandeling van ondernemingswinsten volgens de twee heffingssystemen naast elkaar, hierbij beperk ik mij tot de ondernemingsvormen 'eenmanszaak' en 'BV'.

2.2 **Behandeling ondernemingswinsten in de wet IB 2001**

Om de behandeling van ondernemingswinsten in de wet IB 2001 te illustreren maak ik gebruik van de ondernemingsvorm eenmanszaak. Onder de wet IB 2001 wordt er inkomstenbelasting geheven van natuurlijke personen die in Nederland wonen of natuurlijke personen die niet in Nederland wonen maar wel Nederlands inkomen genieten⁵. Binnen de wet IB 2001 kennen we voor de heffingsgrondslag drie naast elkaar staande afzonderlijke boxen met ieder een eigen tarief. Deze boxen zijn als volgt verdeeld, box 1 bevat het belastbaar inkomen uit werk en woning, box 2 bevat het belastbaar inkomen uit aanmerkelijk belang en ten slotte bevat box 3 het belastbaar inkomen uit sparen en beleggen⁶. Winst uit onderneming valt onder het belastbaar inkomen uit werk en woning en bevindt zich daarmee in box 1⁷.

De belastbare winst uit onderneming is het gezamenlijk bedrag van de winst die een belastingplichtige als ondernemer geniet uit een of meer ondernemingen⁸. De fiscaliteit

⁵ Artikel 2.1 Wet IB 2001

⁶ Artikel 2.3 Wet IB 2001

⁷ Artikel 3.1 lid 2 onderdeel a Wet IB 2001

⁸ Artikel 3.2 Wet IB 2001

maakt een onderscheid tussen de objectieve- en de subjectieve onderneming. De objectieve onderneming is de onderneming zoals deze zich in het maatschappelijk verkeer voordoet en de subjectieve onderneming wordt gevormd door de relatie tussen de belastingplichtige en de onderneming. In de inkomstenbelasting moet er gekeken worden naar de relatie die een natuurlijk persoon heeft met betrekking tot de onderneming. Hiermee wordt de winst uit de subjectieve onderneming van een belastingplichtige belast, de wet IB 2001 kent dus een subject gebonden heffing. Het subjectieve ondernemerschap is relevant voor bepaalde fiscale faciliteiten, deze zijn namelijk alleen door ondernemers toe te passen.⁹

Onder het begrip ondernemer wordt in de inkomstenbelasting verstaan een belastingplichtige voor rekening van wie een onderneming wordt gedreven en welke rechtstreeks wordt verbonden voor verbintenissen betreffende de onderneming¹⁰. In de wet kan men geen definitie vinden van het begrip onderneming, deze wordt in de literatuur beschreven als een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid die deelneemt aan het maatschappelijk verkeer en het oogmerk heeft om winst te behalen¹¹. Het ondernemingsbegrip kent een objectief karakter, bij de beoordeling van de aanwezigheid van een onderneming wordt er geen rekening gehouden met de wil van de ondernemer maar puur naar de feiten gekeken¹².

Zodra er is vastgelegd dat er een objectieve onderneming aanwezig is moet men kijken naar de relatie van de natuurlijke persoon met de onderneming. De wet stelt als eis dat de belastingplichtige rechtstreeks wordt verbonden voor verbintenissen betreffende de onderneming, deze eis is in de wet IB 2001 opgenomen om duidelijk te maken dat het ondernemerschap meer betekent dan alleen het ter beschikking stellen van kapitaal aan een onderneming. De ondernemer dient aansprakelijk te kunnen worden gesteld voor wat betreft de zakelijke schulden van de onderneming. De verbondenheid tot de onderneming dient overigens rechtstreeks te zijn, dit betekent dat verbondenheid via deelgerechtigdheid en een huwelijksgoederengemeenschap of een nalatenschap niet voldoende is om te kwalificeren als ondernemer. De medegerechtigde¹³ die wel winstgenieter is wordt sinds de introductie van de wet IB 2001 niet meer aangemerkt als ondernemer omdat deze niet rechtstreeks

⁹ L.W. Sillevius, M.L.M. van Kempen e.a., *Studenteneditie 2010-2011 Cursus Belastingrecht (Inkomstenbelasting)*, Deventer: Kluwer 2010, onderdeel 3.2.3.A.a

¹⁰ Artikel 3.4 Wet IB 2001

¹¹ A.O. Lubbers en G.T.K. Meussen, *Hoofdzaken winst uit onderneming*, Deventer: Kluwer 2010 (3^e druk), p. 11

¹² L.W. Sillevius, M.L.M. van Kempen e.a., *Studenteneditie 2010-2011 Cursus Belastingrecht (Inkomstenbelasting)*, Deventer: Kluwer 2010, onderdeel 3.2.2.A.

¹³ Artikel 3.3 lid 1 sub a Wet IB 2001

verbonden is voor verbintenissen betreffende de onderneming en heeft daarmee ook geen recht op bepaalde ondernemersfaciliteiten.¹⁴

Een eenmanszaak is met in acht neming van het bovenstaande te beschrijven als een objectieve onderneming die voor rekening en risico van een natuurlijk persoon in de hoedanigheid als ondernemer wordt gedreven.

2.2.1 Winst uit onderneming

Het winstbegrip wordt onderverdeeld in twee soorten, namelijk de totaalwinst en de jaarwinst.

Het begrip totaalwinst staat in artikel 3.8 wet IB 2001:

'Winst uit een onderneming (winst) is het bedrag van de gezamenlijke voordelen die, onder welke naam en in welke vorm ook, worden verkregen uit een onderneming'.

De totaalwinst wordt berekend volgens de nominalistische winstberekening, hieraan ligt het zo geheten euro-is-euro-stelsel ten grondslag. Dit houdt in dat de totaalwinst wordt uitgedrukt in geld, ieder vermogenstoename in geld wordt tot de winst gerekend zonder dat er rekening wordt gehouden met waardeveranderingen van de munteenheid. De totaalwinst is het verschil tussen het eindvermogen en het beginvermogen vermeerderd met privéonttrekkingen en verminderd met kapitaalstortingen.¹⁵ Uit de definitie van totaalwinst in artikel 3.8 is af te leiden dat de voordelen moeten worden beoordeeld naar de gehele periode waarin de onderneming door de belastingplichtige wordt gedreven. Dit begrip bepaalt dus de winst van een onderneming over zijn gehele bestaansperiode, en biedt geen regels voor de verdeling van het totale winst over de verschillende jaren.¹⁶

Naast de totaalwinst kent de inkomstenbelasting ook de jaarwinst (art 3.25 wet IB 2001). Het jaarwinstbegrip bepaalt het in een kalenderjaar genoten winst volgens goed koopmansgebruik. De jaarwinst is het jaarlijkse bedrag aan winst uit onderneming waarop de jaarlijkse belastingheffing is gebaseerd.¹⁷ In beginsel geldt dat de totaalwinst gelijk is aan de som van de jaarwinsten¹⁸.

2.2.2 Fiscale faciliteiten voor IB-ondernemers

¹⁴ A.O. Lubbers en G.T.K. Meussen, *Hoofdzaken winst uit onderneming*, Deventer: Kluwer 2010 (3^e druk), p. 16

¹⁵ L.W. Sillevius, M.L.M. van Kempen e.a., *Studenteneditie 2010-2011 Cursus Belastingrecht (Inkomstenbelasting)*, Deventer: Kluwer 2010, onderdeel 3.2.6.B.

¹⁶ E.J.W. Heithuis, P. Kavelaars, Schuwer, *Inkomstenbelasting*, Deventer: Kluwer 2011 (7^e druk), p. 101

¹⁷ E.J.W. Heithuis, P. Kavelaars, Schuwer, *Inkomstenbelasting*, Deventer: Kluwer 2011 (7^e druk), p. 105 e.v.

¹⁸ E.J.W. Heithuis, P. Kavelaars, Schuwer, *Inkomstenbelasting*, Deventer: Kluwer 2011 (7^e druk), p. 101

In de wet IB 2001 bestaan er fiscale faciliteiten voor de IB-ondernemers. Deze fiscale faciliteiten omvatten de ondernemersaftrek¹⁹, de MKB-winstvrijstelling²⁰ en de fiscale oudedagsreserve (verder FOR)²¹.

Met de ondernemersfaciliteiten wil men het ondernemerschap bevorderen. Volgens het kabinet vormen ondernemers de motor van de economie. Zij dragen bij aan innovatie, werkgelegenheid en economische groei. In het belastingplan van 2010 wil het kabinet de start en het doorgroeien van ondernemingen nog meer stimuleren door maatregelen te treffen aan de ondernemersfaciliteiten. Zo werd het urencriterium afgeschaft voor de MKB-winstvrijstelling en werd de vrijstelling verhoogd van 10.5% naar 12%. Door deze maatregel wordt de marginale belastingdruk op winstinkomen verlaagd.²²

De MKB-winstvrijstelling houdt in feite een tariefverlaging in voor ondernemers die in de vorm van een aftrekpost wordt toegepast. Deze vrijstelling betreft 12% van het gezamenlijk bedrag van de winst die de belastingplichtige als ondernemer geniet nadat dit bedrag is verminderd met de ondernemersaftrek. Het bedrag van de vrijstelling komt in mindering op de winst die de ondernemer geniet uit één of meer ondernemingen.²³ De MKB-winstvrijstelling werd op 1 januari 2007 geïntroduceerd als tegenhanger op de tariefverlaging in de VPB, in de trant van rechtsvormneutraliteit zal ik hier in hoofdstuk 3 dieper op ingaan.

De ondernemersaftrek bestaat uit de zelfstandigenaftrek, de aftrek voor speur- en ontwikkelingswerk, de meewerkaftrek, de startersaftrek bij arbeidongeschiktheid en de stakingsaftrek²⁴. Deze faciliteiten bevorderen ondernemers om te gaan investeren en op zoek te gaan naar innovatie, dit is namelijk een belangrijk aspect om het concurrentievermogen van Nederland te versterken. De zelfstandigenaftrek geldt voor ondernemers die aan het urencriterium voldoen. Het urencriterium houdt in dat de belastingplichtige gedurende het kalenderjaar ten minste 1225 uur besteed moet hebben aan werkzaamheden voor de onderneming waaruit hij winst uit onderneming geniet²⁵. Tot 1 januari 2012 was de hoogte van de zelfstandigenaftrek afhankelijk van het bedrag van de winst. Vanaf 1 januari 2012 geldt er een vast bedrag voor de zelfstandigenaftrek van € 7.280. Voor beginnende ondernemers wordt de zelfstandigen aftrek nog eens verhoogd met de startersaftrek (art. 3.76 lid 3). Indien de belastingplichtige aan het begin van het

¹⁹ Art. 3.74 t/m 3.79 Wet IB 2001

²⁰ Art. 3.79a Wet IB 2001

²¹ Art. 3.53 lid 1 onderdeel c Wet IB 2001

²² Belastingplan 2010, kamerstuk 3 memorie van toelichting

²³ Commentator M.J.C. Pieterse artikel 3.79a Wet IB 2001 MKB-winstvrijstelling, kern wetsartikel, *NDFR*

²⁴ Art. 3.74 wet IB 2001

²⁵ Artikel 3.6 Wet IB 2001

kalenderjaar ouder is dan 65 jaar dan bedraagt de zelfstandigenaftrek de helft van de 'normale' aftrek.

De FOR is een faciliteit voor de ondernemer die jonger is dan 65 jaar, en die voldoet aan het urencriterium. De dotatie aan de FOR bedraagt 12% van de winst. In artikel 3.70 van de wet IB 2001 is te vinden wanneer de FOR belast vrijvalt. Deze faciliteit biedt onderdemers de mogelijkheid om een gedeelte van de winst te reserveren ten behoeve van een oudedagsvoorziening.²⁶

2.3 Behandeling ondernemingswinsten in de wet VPB 1969

Het subjectieve belastingplicht voor de vennootschapsbelasting (vpb) is gelegen bij de lichamen die worden genoemd in artikel 2 en 3 van de wet VPB 1969²⁷. De definitie van het begrip 'lichaam' is in de wet niet te vinden. Een kenmerkend element van 'lichamen' is dat deze een zekere zelfstandigheid bevatten tegenover de oprichter, aandeelhouder of anderszins betrokkene. In deze scriptie zal ik mij beperken tot de onbeperkt binnenlands belastingplichtige lichamen en hiermee concreter doelen op de rechtsvorm als Besloten vennootschap (BV). Deze zijn op grond van hun rechtsvorm onbeperkt belastingplichtig voor de heffing van de vennootschapsbelasting.²⁸ Waar een lichaam gevestigd is moet worden beoordeeld aan de hand van feiten en omstandigheden²⁹. De plaats waar de feitelijke leiding wordt uitgeoefend is van doorslaggevende aard. Een belangrijke uitzondering hierop is de nationaliteitsbeginsel³⁰, deze stelt dat een lichaam geacht wordt in Nederland te zijn gevestigd indien dat lichaam naar Nederlands recht is opgebouwd. Bij wetsfictie zijn deze lichamen dus altijd binnenlands belastingplichtig³¹. Een BV bezit rechtspersoonlijkheid³² en het kapitaal ervan is verdeeld in aandelen waar de oprichters ieder deel van nemen. De aandelen van een BV zijn op naam gesteld en zijn niet vrij overdraagbaar. De aandeelhouders van een BV zijn niet aansprakelijk voor hetgeen in naam van de BV wordt verricht, zij dragen dan ook niet bij in de verliezen van de BV.³³

²⁶ E.J.W. Heithuis, P. Kavelaars, Schuiver, *Inkomstenbelasting*, Deventer: Kluwer 2011 (7^e druk), p. 253

²⁷ Art. 1 wet VPB 1969

²⁸ E.J.W. Heithuis en R.P. van den Dool, *Compendium vennootschapsbelasting*, Deventer: Kluwer 2009 (8^e druk), p. 11 e.v.

²⁹ Art. 4 AWR

³⁰ Artikel 2 lid 4 VPB 1969

³¹ H.P.A.M. van Arendonk e.a., *Wegwijs in de Belastingheffing van ondernemingen*, Amersfoort: SDU 2009 (9^e druk), p. 47.

³² Art. 3 boek 2 BW.

³³ J.N. Bouwman, *wegwijs in de vennootschapsbelasting*, Amersfoort: SDU 2009 (11^e druk), p. 26 e.v.

Volgens *Stevens* ontleent het bestaan van de wet VPB 1969 zijn rechtsgrond aan het neutraliteitsprincipe. Volgens dit principe moeten economische activiteiten belast worden ongeacht hun rechtsvorm. Er moest dus een evenwicht worden gecreëerd tussen ondernemers die wel en niet onder de inkomstenbelasting vielen. Om dat te bereiken was het vereist om de wet VPB 1969 in te voeren. De wet VPB werd geïntroduceerd om te voorkomen dat natuurlijke personen hun ondernemingsactiviteiten in een rechtspersoon onder brachten en zo buiten de wet op de inkomstenbelasting vielen en in een belastingvrij veld terecht kwamen.³⁴

Het bestaan van de vennootschapsbelasting staat dus niet op zichzelf maar heeft een relatie met de inkomstenbelasting. Nederland kent het klassieke stelsel, dit houdt in dat er vennootschapsbelasting wordt geheven over de winsten van het lichaam waarna inkomstenbelasting wordt geheven bij de natuurlijke persoon over de uitgekeerde winsten uit de vennootschap in de vorm van dividend aan de achterliggende natuurlijk persoon die aandeelhouder is. Dit brengt echter met zich mee dat er dubbele belastingheffing plaats vindt, namelijk op niveau van de vennootschap in de vennootschapsbelasting en op niveau van de aandeelhouder in de inkomstenbelasting. De auteurs van compendium vennootschapsbelasting zijn van mening dat door de veranderingen over de jaren heen het Nederlandse stelsel niet meer kan kwalificeren als een klassiek stelsel, maar als een forfaitair verrekeningsstelsel. Zelf ben ik het daar niet mee eens, omdat de te betalen inkomstenbelasting op niveau van de aandeelhouder niet wordt gecorrigeerd met de eerder betaalde vennootschapsbelasting.

De aandeelhouders die meer dan 5% van het geplaatste aandelenkapitaal bezitten worden aangemerkt als aanmerkelijk belang houders. Deze bevinden zich in Box 2 van de inkomstenbelasting. Dividenduitkeringen aan de aandeelhouders met een aanmerkelijk belang worden in de inkomstenbelasting tegen een proportioneel tarief van 25% belast. De vennootschapsbelasting kent een tarief van 25.5%, tezamen vormt dit een cumulatieve belastingdruk van 44,125% van de vennootschaps- en inkomstenbelasting samen.³⁵

2.3.1 [Wet werken aan winst](#)

De wet vennootschapsbelasting is met ingang van 1 januari 2007 op een groot aantal onderdelen ingrijpend herzien. De herzieningen waren gebaseerd op de wet werken aan winst welke was geïntroduceerd om de concurrentiepositie van Nederland op internationale schaal te versterken. Dit wetsvoorstel wilde het vestigingsklimaat in Nederland versterken

³⁴ L.G.M. Stevens, *Elementair Belastingrecht*, Deventer: Kluwer2010 (26^e druk), p. 383

³⁵ E.J.W. Heithuis en R.P. van den Dool, *Compendium vennootschapsbelasting*, Deventer: Kluwer 2009 (8^e druk), p. 1 e.v.

door middel van aanpassingen in de fiscaliteit. De basis voor de voorgestelde maatregelen werden op 29 april 2005 aan de tweede kamer gepresenteerd door middel van de nota Werken aan winst.³⁶

Eén van de belangrijkste wijzigingen is de verlaging van het belastingtarief geweest. Door een tariefverlaging wil men meer bedrijven in Nederland behouden en ook meer bedrijvigheid aantrekken³⁷. Voor 1 januari 2001 gold er een tarief van 25.5% voor winsten tot € 22.689, alle winsten hierboven werden belast tegen een tarief van 29.6%. Met ingang van 1 januari 2007 is was het tarief verlaagd. Winsten tot een bedrag van 25.000 werden belast tegen een tarief van 20%, winsten tussen te 25.000 en 60.000 werden belast tegen een tarief van 23.5%, het gedeelte van de winsten boven de 60.000 werden belast tegen een tarief van 25.5%.³⁸

Door een lager marginaal tarief op de winsten worden bedrijven geprikkeld om meer te investeren en zo te kunnen groeien. Om deze tariefverlaging te realiseren zijn er grondslagverbredende maatregelen genomen. Zo is o.a. de termijn voor het verrekenen van verliezen verkort. In de vennootschapsbelasting geldt Vanaf 1 januari 2007 een beperking van de achterwaartse verliesverrekeningstermijn tot één jaar en een voorwaartse verliesverrekeningstermijn tot negen jaar. Ook zijn de afschrijvingen op gebouwen beperkt.³⁹

Het geldende tarief is sinds 01-01-2010 aangepast en bedraagt tegenwoordig 20% voor winsten tot een bedrag van 200.000, voor winsten vanaf 200.000 geldt een tarief van 25%⁴⁰.

2.3.2 Het belastbaar bedrag

Ten aanzien van de binnenlands belastingplichtigen wordt er belasting geheven over het belastbaar bedrag⁴¹. Het belastingobject wordt als volgt samengesteld⁴²:

Winst

Af: Aftrekbare giften (art 16 wet VPB)

Belastbare winst

Af: te verrekenen verliezen (art 20 wet VPB)

Belastbaar bedrag

³⁶ Kamerstukken 2004/05, 30 107, nr. 2

³⁷ Kamerstukken 2004/05, 30 107, nr. 2, pag 2

³⁸ Q.W.J.C.H. Kok, *De herziening van de vennootschapsbelasting: een afsluitend overzicht*, Maandblad Belasting Beschouwingen 2007/01

³⁹ Kamerstukken, 2005/06, 30 572, nr. 3, pag. 22 t/m 24, art 3.30a IB 2001 dat ook geldt voor de VPB via art 8 VPB 1969

⁴⁰ Belastingplan 2011, Kamerstuk 3, memorie van toelichting, p. 10

⁴¹ Artikel 7 lid 1 Wet op de VPB 1969

⁴² L.G.M. Stevens, *Elementair Belastingrecht*, Deventer: Kluwer 2010 (26^e druk), p. 387

In de wet VPB wordt als uitgangspunt hetzelfde wintsbegrip overgenomen als die in de inkomstenbelasting. Deze koppeling wordt gemaakt in art. 8 van de wet VPB, hier wordt verwezen naar o.a. het totaal-winstbegrip van artikel 3.8 wet IB 2001. Wel wordt er in de vennootschapsbelasting een drietal uitzonderingen gemaakt. Zo is o.a. de vorming van de FOR in de VPB niet mogelijk en gelden er geen persoonlijke ondernemersfaciliteiten zoals de ondernemersaftrek en de mkb-winstvrijstelling. Deze faciliteiten zijn namelijk alleen van toepassing op natuurlijke personen, de wet VPB geldt daarentegen voor lichamen.⁴³

Volgens het totaalwinstbegrip moet er een verschil gemaakt worden tussen kapitaalmutaties en winst. Er wordt dus een onderscheid gemaakt tussen de kapitaal- en winstsfeer. De mutaties in de kapitaalsfeer zijn niet belast c.q. aftrekbaar, terwijl mutaties in de winstsfeer wel belast c.q. aftrekbaar zijn. De jaarlijkse winst wordt bepaald volgens vermogensvergelijking, belangrijk hierbij is dat de invloed van de aandeelhouder als zodanig wordt gecorrigeerd op de fiscale winstberekening. De aandeelhouder 'als zodanig' is deze in de hoedanigheid als aandeelhouder en niet als bijvoorbeeld leverancier of afnemer. Dit impliceert zich in twee correcties, namelijk bij onttrekkingen en de kapitaalstortingen. De onttrekkingen bestaan uit de terugbetaling van kapitaal en winstuitdelingen aan de aandeelhouder als zodanig. De kapitaalstortingen zijn iedere vermogenstoename van de vennootschap die veroorzaakt wordt door de aandeelhouder als zodanig.⁴⁴

Ondernemingskosten zijn aftrekbaar van de winst van de vennootschap. Dit zijn uitgaven die zijn gedaan met het oog op de zakelijke belangen van de onderneming. In de fiscale rechtspraak wordt de zakelijkheid van deze kosten getest door te kijken naar de hoogte van de uitgaven en het nut dat deze uitgaven voor de onderneming kunnen hebben. Hiertussen moet geen zodanige wanverhouding bestaan zodat geen redelijk denkende ondernemer dezelfde uitgaven zou hebben gemaakt voor de onderneming⁴⁵. Mocht deze wanverhouding zodanig groot zijn dan is er geen sprake van ondernemerskosten maar van een onttrekking. In art 9 en 10 van de wet VPB wordt er een opsomming gemaakt van uitgaven welke wel of niet aftrekbaar zijn. Art 10a en 10b zijn antimisbruikbepalingen met betrekking tot bepaalde rentestromen, hierin staan een aantal uitsluitingen en beperkingen van renteaftrek genoemd.⁴⁶

⁴³ L.G.M. Stevens, *Elementair Belastingrecht*, Deventer: Kluwer 2010 (26^e druk), pag. 387 e.v.

⁴⁴ J.A.G. van der Geld, *Hoofdzaken vennootschapsbelasting*, Deventer: Kluwer 2011 (7^e herziene druk), p. 85

⁴⁵ Zie hiervoor o.a. de cessna arresten (HR 9 maart 1983, BNB 1983/201 en HR 8 maart 2002, BNB 2002/210) en renpaardenarrest (HR 14 juni 2002, BNB 2002/290)

⁴⁶ H.P.A.M. van Arendonk, e.a., *Wegwijs in de Belastingheffing van ondernemingen*, Amersfoort: SDU 2009 (9^e druk), p. 193 t/m 211

In de wet VPB kent men de deelnemingsvrijstelling welke zegt dat voordelen uit hoofde van een 'deelneming' buiten aanmerking blijven⁴⁷. Met deze vrijstelling wordt dubbele belastingheffing voorkomen binnen concernverbanden. Zonder de deelnemingsvrijstelling zou bij iedere dividenduitkering die wordt ontvangen door een aan de vennootschapsbelasting onderworpen lichaam binnen een concern, vpb moeten worden betaald. Dezelfde winst zal iendien geen deelnemingsvrijstelling zou bestaan dus meerdere keren worden belast.

De 'Ne bis in idem' gedachte is een belangrijk rechtsgrond van de deelnemingsvrijstelling. Die term brengt tot uitdrukking dat als de winst bij het ene lichaam al belast is met de vpb en deze later bij een ander aan de vpb onderworpen lichaam tot uitdrukking komt, diezelfde winst niet nog eens belast mag worden bij dat laatste lichaam.

Een andere belangrijke rechtsgrond is de verlengstukgedachte, deze houdt in dat het ongewenst is om de winst meerdere malen te belasten als de dochtermaatschappij als het ware een verlengstuk van de moedermaatschappij is.⁴⁸ De wet stelt twee eisen aan de deelneming voor de toepassing van de deelnemingsvrijstelling. Uitgaande van een dochtersubject met een in aandelen verdeeld kapitaal, is er sprake van een deelneming als de moedermaatschappij een voldoende groot belang, ten minste 5% van het nominaal gestorte kapitaal, in de dochtermaatschappij heeft. Daar zien we de verlengstukgedachte terug komen. Een tweede vereiste is dat het niet mag gaan om een laagbelaste beleggingsdeelneming.⁴⁹

2.3.3 Heffing bij de aanmerkelijk belang houder

De DGA heeft naast het bezitten van aandelen in een BV vaak ook een bestuurlijke functie binnen de BV. De BV is als rechtspersoon te onderscheiden van een DGA. Anders dan bij de eigenaar van een eenmanszaak is de DGA niet aansprakelijk voor de schulden van de BV. Veelal is de DGA in dienstbetrekking bij zijn eigen BV. Om belastingbesparing te voorkomen is er in artikel 12a van de wet LB 1964 vastgesteld dat de DGA zichzelf jaarlijks een arbeidsbeloning moet toekennen. Dit fictieve loon wordt gesteld op een minimum van 42.000,- per jaar. Ook dient de belastingplichtige loonbelasting en premievolksverzekeringen in te houden op het loon⁵⁰. Dit kan met een IB aanslag worden verrekend.

⁴⁷ Art.13 lid 1 Wet VPB 1969

⁴⁸ J.N. Bouwman, *Wegwijs in de vennootschapsbelasting*, Amersfoort: Sdu 2009 (11^e druk), p. 315

⁴⁹ J.A.G. van der Geld, *Hoofdzaken vennootschapsbelasting*, Deventer: Kluwer 2011 (7^e herziene druk), p. 156

⁵⁰ Artikel 27 lid 3 Wet LB 1964

De DGA moet een aanmerkelijk belang hebben, dit is het geval wanneer een natuurlijk persoon 5% of meer van het geplaatst aandelenkapitaal van de BV heeft⁵¹. Om te voorkomen dat alle IB ondernemers naar de VPB gaan en andersom, vindt de wetgever dat de belastingdruk in dat geval gelijk moet zijn aan die van de ondernemer die een eenmanszaak drijft.⁵² De aandeelhouders die natuurlijk persoon zijn vallen onder de aanmerkelijk belangregeling van box 2 in de wet inkomstenbelasting. Het heffingsobject is het belastbaar inkomen uit aanmerkelijk belang verminderd met de te verrekenen verliezen⁵³. Het inkomen uit aanmerkelijk belang bestaat uit de reguliere voordelen, de vervreemdingsvoordelen en de persoonsgebonden aftrek⁵⁴. Het tarief waartegen in box 2 wordt geheven bedraagt 25%⁵⁵.

Samengevat wordt er van de DGA loonbelasting geheven over het fictieve loon, deze kan vervolgens worden verrekend met de aanslag inkomstenbelasting. De DGA wordt in box 1 van de wet IB 2001 belast over zijn genoten loon, waarbij de loonbelasting kan worden verrekend. Als er een regulier- of vervreemdingsvoordeel wordt genoten uit het aanmerkelijk belang dan wordt de DGA hierover belast in box 2 van de wet IB 2001.

De aandeelhouder die een belang kleiner dan 5% heeft wordt aangemerkt als belegger en valt in box 3 van de inkomstenbelasting onder de vermogensrendementsheffing.⁵⁶

2.4 Rekenvoorbeeld: eenmanszaak en BV

De behandeling van ondernemingswinsten van een eenmanszaak en van een BV heb ik eerder in dit hoofdstuk behandeld. Zodoende zijn ook de verschillen tussen de twee behandelingen op te maken uit de uiteenzetting. In deze paragraaf zal ik de twee behandelingen schematisch uitwerken. Eerst maak ik een uitwerking van de natuurlijke persoon en zijn eenmanszaak, en vervolgens van de DGA en zijn BV.

2.4.1 Natuurlijk persoon en zijn Eenmanszaak

Aannames:

⁵¹ Artikel 4.6 Wet IB 2001

⁵² H.P.A.M. van Arendonk, e.a., *Wegwijs in de Belastingheffing van ondernemingen*, Amersfoort: SDU 2009 (9^e druk), p. 127

⁵³ Artikel 4.1 Wet IB 2001

⁵⁴ Artikel 4.12 Wet IB 2001

⁵⁵ Artikel 2.12 Wet IB 2001

⁵⁶ L.G.M. Stevens, *Elementair Belastingrecht*, Deventer: Kluwer 2010 (26^e druk), p. 327

In deze uitwerking ga ik uit van de ondernemer/natuurlijk persoon die zijn eenmanszaak alleen drijft en die bij aanvang van het kalenderjaar de leeftijd van 65 jaar nog niet heeft bereikt. Er zal geen sprake zijn van een meewerkende partner zodat de meewerkaftrek van artikel 3.78 Wet IB 2001 buiten aanmerking blijft. Van de ondernemersaftrek zal de ondernemer alleen in aanmerking komen voor de zelfstandigenaftrek van artikel 3.76 Wet IB 2001. Ik zal uitgaan van de ondernemer die aan het urencriterium van artikel 3.6 Wet IB 2001 voldoet. Ik ga uit van een winstniveau van 200.000,-.

Winst uit onderneming	200.000
-/- Dotatie FOR (art. 3.68 Wet IB 2001)	<u>9.542</u>
	190.458
Ondernemersaftrek	
Zelfstandigenaftrek (art. 3.76 Wet IB 2001)	<u>7.280</u>
	183.178
MKB-winstvrijstelling 12% (art. 3.79a)	<u>21.981</u>
Belastbaar bedrag	161.197

Het belastbaar bedrag wordt progressief belast in box 1.⁵⁷

Schijf 1:	€0 – €18.945	x	33,10%=	€6.271
Schijf 2:	€18.945 – €33.863	x	41,95%=	€6.258
Schijf 3:	€33.863 – €56.491	x	42 % =	€9.504
Schijf 4:	€56.491 – €161.197	x	52 % =	<u>€54.447</u>
Totale belasting:				€76.480

2.4.2 DGA en zijn BV

Aannames

De DGA is enig aandeelhouder in de BV, hiermee bezit hij 100% van het geplaatste aandelenkapitaal. In dit voorbeeld zal de nettowinst direct worden uitgekeerd aan de DGA, er hoeft dus geen rekening te worden gehouden met belastinglatentie. De loonkosten van de BV voor het loon van de DGA zullen €42.000 bedragen. Omdat ik mij alleen richt op de berekening van de winst van de onderneming zal ik de uitwerking van het loon bij de DGA buiten beschouwen laten. Ook hier ga ik uit van een winstniveau van €200.000.

⁵⁷ Artikel 2.10 Wet IB 2001

Winst uit BV	€200.000
Loon DGA (art 12a Wet LB 2001)	<u>€42.000</u>
Belastbaar bedrag	€158.000

Het belastbaar bedrag wordt bij de BV belast met de vennootschapsbelasting⁵⁸.

$$€158.000 \quad \times \quad 20\% \quad = \quad €31.600$$

Vervolgens wordt de volledige nettowinst (158.000 – 31.600 = 126.400) uitgekeerd aan de DGA. De €126.400 vormt inkomen uit aanmerkelijk belang en valt in box 2 van de inkomstenbelasting. Box twee kent een heffingstarief van 25%⁵⁹.

$$€126.400 \quad \times \quad 25\% \quad = \quad €31.600$$

$$\text{Totale belasting} = €31.600 + € 31.600 = €63.200$$

2.5 Conclusie

In dit hoofdstuk heb ik mij gericht op de huidige behandeling van ondernemingswinsten. In paragraaf 2.2 heb ik de behandeling van ondernemingswinsten in de wet IB 2001 behandeld, ook zijn daar de verschillende fiscale faciliteiten voor ondernemers het revue gepasseerd. In paragraaf 2.3 heb ik de behandeling van ondernemingswinsten in de wet VPB 1969 uiteengezet. Ook heb ik daar de heffing bij de DGA behandeld. Ten slotte heb ik in paragraaf 2.4 de twee behandelingen schematisch uitgewerkt.

Er zijn verschillen in de behandeling van ondernemingswinsten die voortvloeien uit een eenmanszaak en ondernemingswinsten die voortvloeien uit de ondernemingsactiviteiten van een BV. De winsten behaald met een eenmanszaak worden belast in box 1 van de wet IB 2001. En die voortvloeien uit ondernemingsactiviteiten van een BV worden belast volgens de regels van de wet VPB 1969.

Uit het rekenvoorbeeld hebben we gezien dat de twee heffingssystemen tot een verschillende verschuldigde belasting leiden. In het geval van het rekenvoorbeeld is het voordeliger om de onderneming in de vorm van een BV te drijven en daarmee in de wet VPB 1969 te vallen. De totaal verschuldigde belasting is namelijk kleiner dan de belasting die betaald moest worden als men in de wet IB 2001 valt. Hieruit volgt dat de keuze voor een bepaald rechtsvorm beïnvloed wordt door fiscale regelgeving.

⁵⁸ Artikel 22 Wet VPB 1969

⁵⁹ Artikel 2.12 Wet IB 2001

Dit hoofdstuk dient als een beschrijving van het huidige stelsel wat betreft de behandelingen van ondernemingswinsten. Het zal als basis dienen voor de uitwerking van de volgende hoofdstukken.

3 *Rechtsvormneutraliteit*

3.1 **Inleiding**

Voor wat betreft de heffingen van ondernemingswinsten is er nog geen volledige rechtsvormneutraliteit bereikt. De oorzaak hiervan is gelegen in het feit dat we in Nederland een tweetal wetten kennen met ieder een eigen tarief en regels die de heffing van ondernemingswinsten regelen. De rechtsvorm waarin een onderneming wordt gedreven bepaalt in welke wet men terecht komt. In dit hoofdstuk ga ik dieper in op het begrip 'rechtsvormneutraliteit' en de essentie hiervan in de belastingheffing. Ook behandel ik de voorstellen door de jaren heen van de wetgever die tot een rechtsvormneutrale winstbelasting hebben moeten leiden.

3.2 **Het begrip 'rechtsvormneutraliteit'**

Het begrip 'rechtsvormneutraliteit' komt vaak voor in de fiscale literatuur. Dit begrip heeft te maken met de verschillende rechtsvormen waarin een onderneming kan worden gedreven, en de wijze van belastingheffing over de winst die bij de verschillende rechtsvormen hoort. In mijn onderzoek beperk ik dit begrip tot alleen de belastingheffing van ondernemingswinsten. Door deze beperking heeft dit begrip betrekking op neutraliteit tussen de behandeling van ondernemingswinsten in de vennootschapsbelasting en de inkomstenbelasting.

Een belangrijk uitgangspunt voor de belastingheffing is zoals eerder al genoemd het economisch neutraliteitsbeginsel. Op grond van dit beginsel mogen economische activiteiten niet beïnvloed worden door fiscale regelgeving. Ook is er een juridische dimensie van neutraliteit te onderkennen, hierbij is neutraliteit een verschijningsvorm van het gelijkheidsbeginsel.⁶⁰ In juridisch opzicht komt het ongelijk behandelen van ondernemingswinsten al snel in strijd met het gelijkheidsbeginsel.⁶¹ Volgens het neutraliteitsbeginsel moeten fiscale overwegingen dus geen rol spelen bij de rechtsvormkeuze van de onderneming. Het ontbreken van rechtsvormneutraliteit kan het economisch neutraliteitsbeginsel verstoren.

⁶⁰ M.J. Hoogeveen, *De kwaliteit van de fiscale bedrijfsopvolgingswetgeving*, sdu 2011 (ndfr) §2.3.2

⁶¹ Dr. D.A. Albrechtse en mevr. E.J. de Vries MSC, *Naar een meer rechtsvormneutrale belastingheffing over ondernemingswinsten: de winstbox*, WFR 2009/381

In de 'Nota Zicht op wetgeving' bepleitte de wetgever destijds een verbeterde onderlinge afstemming van wetgeving. Uit de nota kan worden afgeleid dat rechtsvormneutraliteit tevens wordt opgevat als een uitvloeisel van de eis dat wetten onderling op elkaar afgestemd zijn.⁶² Het belang van rechtsvormneutraliteit volgt dus zowel uit het gelijkheidsbeginsel, als uit het vereiste van onderlinge afstemming als kwaliteitseis voor de wetgeving

Economisch gezien moet er geen relevant verschil te onderkennen zijn tussen een eenmanszaak en een BV, en zou het dus voor de belastingheffing niet uit moeten maken in welk rechtsvorm de onderneming gedreven wordt. De economische en maatschappelijke werkelijkheid gaat in het belastingrecht boven de schijn en het wezen. Het gelijkheidsbeginsel stelt dat wat economisch en maatschappelijk gelijk is ook gelijk behandeld dient te worden. Aristoteles omschreef het gelijkheidsbeginsel als volgt:⁶³ "Behandel het gelijke gelijk en het ongelijke ongelijk naar de mate van ongelijkheid". Aangezien er economisch gezien geen relevant verschil te onderkennen is tussen een eenmanszaak en een BV zouden deze in de fiscaliteit ook gelijk behandeld moeten worden. Ondanks dat de meningen verschillen over een rechtsvormneutrale belastingheffing omdat sommigen van mening zijn dat het huidige regime naar tevredenheid functioneert, is het bovenstaande volgens *Heithuis* reden genoeg om naar een rechtsvormneutrale belastingheffing van ondernemingswinsten te kijken.⁶⁴

Een andere kijk is dat een IB-onderneming en een VPB-onderneming twee verschillende zaken zijn, en dus niet gelijk zijn aan elkaar. Een belangrijk juridisch verschil is bijvoorbeeld de aansprakelijkheid. Omdat deze van elkaar verschillen is een verschillende fiscale behandeling gerechtvaardigd. Het gaat hier om een ongelijke situatie waardoor het neutraliteitsbeginsel geen stand hoeft te houden.⁶⁵ Dit argument vind ik echter niet gelden voor wat betreft ondernemingswinsten. Ik sluit mij hieromtrent aan bij de visie van *Verver*⁶⁶ die zegt dat de bron ondernemingswinst gelijk is ongeacht de rechtsvorm waarbinnen deze is behaald. De winst in vergelijking met andere inkomstenbronnen (zoals loon) is ongelijk en dus is het rechtvaardig om de winst in dat verband ongelijk te belasten. Ondernemingswinsten zijn echter altijd gelijk en dienen dus op gelijke wijze te worden belast.

⁶² Nota zicht op wetgeving 1991, Kamerstukken II, 1990-1991, 22 008, nr. 2, p. 29

⁶³ Aristoteles, *Ethica Nicomachea*, p. V 1131a

⁶⁴ E.J.W. Heithuis, *Zonder aanzien des (rechts)persoons. De wet VPB 2007: De ondernemingswinstbelasting van de 21^{ste} eeuw*, Deventer: Kluwer 2005, p. 5 en 6

⁶⁵ H.M.N. Schonis, *Rapport en bespreking van het rapport Samenwerkingsverbanden en ondernemingswinst*, blz. 111-112, Kluwer 2004.

⁶⁶ S.J. Verver, *'De ondernemingswinstbelasting'*, proefschrift UvA, Amsterdam, 2008, p. 38

Nog een veelvoorkomend argument voor rechtsvormneutraliteit is de gelijke concurrentievoorwaarden⁶⁷. Een eerlijke concurrentie zou verstoord worden als ondernemingen of ondernemers op dezelfde markt ongelijk belast worden. *Vording*⁶⁸ onderkent dit argument, maar is van mening dat het zich keert tegen iedere progressieve belasting. Volgens hem levert een gelijkheid van de effectieve belastingdruk materieel gezien rechtsvormneutraliteit op. Rechtsvormneutraliteit vereist volgens hem niet dat de effectieve belastingdruk gelijk moet zijn ongeacht de hoogte van de winst. De verandering van rechtsvorm leidt dus niet tot de verandering van de effectieve belastingdruk.

3.3 Rechtsvormneutraliteit door de jaren heen

Het besef dat het ondernemersklimaat op een negatieve manier beïnvloed zou worden omdat bij de wijze van winstbelasting onderscheid wordt gemaakt naar de rechtsvorm van de onderneming, leidde rond 1960 voor het eerst tot een concreet voorstel voor een rechtsvormneutrale winstbelasting.⁶⁹ Dit voorstel betrof de zogenaamde Bedrijfsbelasting, deze heeft echter nooit een wettelijke status bereikt. Sindsdien zijn er talloze ideeën verschenen voor een rechtsvormneutrale winstbelasting. Eén van de belangrijkste voorstellen die door de jaren heen is gedaan is de ondernemingswinstbelasting (hierna de OWB) van Van Dijk. Dit voorstel is door de jaren heen door velen opnieuw uitgewerkt, zoals door o.a. de Commissie Stevens, Essers, het Ruding Comité, Koudijs en Heithuis.⁷⁰

De gedachte achter de OWB is dat de heffing van ondernemingswinsten, ongeacht de rechtsvorm waarin de onderneming wordt gedreven, op dezelfde wijze belast moet worden. De ondernemingswinsten moeten dan tegen een afzonderlijk proportioneel tarief (de OWB) worden belast. Er worden in de literatuur twee manieren beschreven om een OWB te bereiken, enerzijds door de fiscale transparantiegedachte van de IB toe te passen op de vpb-plichtige lichamen. Lichamen worden dan niet meer zelfstandig in de belastingheffing betrokken, maar de winsten worden direct toegerekend aan de achterliggende natuurlijke personen. Anderzijds is het de mogelijkheid om de fiscaal transparante entiteiten als een zelfstandig belastingplichtige aan te merken voor de winsten die met het ondernemingsvermogen worden behaald. Deze winsten worden vervolgens belast tegen

⁶⁷ S.J. Mol-Verver, *De winstbox een nuttige of noodzakelijke stap richting een ondernemingswinstbelasting*, WFR 2009/625

⁶⁸ H. Vording, *rechtsvormneutraliteit: wat was het probleem ook alweer?*, NTFR2010-2052

⁶⁹ S.J. Verver, *'De ondernemingswinstbelasting'*, proefschrift UvA, Amsterdam, 2008, p. 21

⁷⁰ Zie voor een volledige uitwerking van de voorstellen door de jaren heen; S.J. Verver, *'De ondernemingswinstbelasting'*, proefschrift UvA, Amsterdam, 2008, hoofdstuk 2

een afzonderlijk (lager) tarief, met daarnaast een aanvullende heffing over de winst die voor privédoeleinden wordt aangewend.⁷¹

Ondanks dat er door de jaren heen veel belangstelling is getoond aan de OWB, heeft dit voorstel tot dusver geen wettelijke status bereikt omdat deze steeds is afgewezen door de wetgever. De argumenten zijn dat de OWB in strijd is met het synthetische stelsel en dat het een negatief effect zal hebben op het overheidsbudget. Ook is een veel gebruikte tegenargument dat het uitvoeringstechnisch problemen met zich meebrengt zoals een verzwaring van de administratieve lasten. Bij grensoverschrijdende situaties zou de invoering van een OWB een dubbele belastingheffing met zich meebrengen omdat dit stelsel niet in overeenstemming komt met de buitenlandse stelsels.⁷² Ondanks de afwijzingen onderkent het kabinet dat er een streven is naar een rechtsvormneutrale OWB, dit is af te leiden uit het uitgangspunt dat voor de maatregelen in 2010 was gesteld. Het uitgangspunt was dat de maatregelen een OWB niet in de weg moesten staan.⁷³

De Studiecommissie Belastingstelsel (hierna: de commissie) onder voorzitterschap van Van Weeghel adviseert in haar rapport 'Continuïteit en vernieuwing' over een gelijke behandeling tussen de IB-ondernemer en de DGA. Volgens de commissie moet de oplossing voor een gelijke behandeling niet worden gezocht bij een rechtsvormneutrale OWB. Dit zou namelijk veel ingewikkelde en aanvullende wetgeving met zich meebrengen, terwijl het doel ook te bereiken is binnen het huidige stelsel zelf. Volgens de commissie kan het beoogde evenwicht worden bereikt door met de afschaffing van de zelfstandigenaftrek in combinatie met de invoering van een vermogensaftrek in de wet IB 2001, de effectieve tarieven zo te stellen zijn dat het inkomen bij de IB-ondernemer en de DGA per saldo ongeveer even hoog worden belast.⁷⁴

Volgens Essers⁷⁵ heeft de commissie zich een te beperkt beeld gevormd van het eigenlijke probleem, namelijk het ontbreken van fiscale rechtsvormneutraliteit. Reden hiervoor is volgens hem dat de wetgever altijd het genoegen heeft genomen met het nastreven van een globaal evenwicht tussen de belastingheffing van de IB-ondernemer en die van de DGA en zijn BV. Echter heeft dit globale evenwicht alleen maar geleid tot een break-even-point voor wat betreft de winstniveaus, en niet tot rechtsvormneutraliteit in de zin van statische neutraliteit, aldus Essers.

⁷¹ Kamerstukken II 2004/05, 30 107, nr. 2, *Werken aan winst — Naar een laag tarief en een brede grondslag*, nota 29 april 2005 van Staatssecretaris van Financiën, p. 20

⁷² S.J. Verver, *De ondernemingswinstbelasting*, proefschrift UvA, Amsterdam, 2008, p. 47-48

⁷³ MvT, Tweede Kamer, vergaderjaar 2008-2009, 32 128, nr. 3, *Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Belastingplan 2010)* p. 90

⁷⁴ *Rapport Continuïteit en vernieuwing*, p. 97

⁷⁵ P.H.J. Essers, TFO 2011/3, rechtsvormneutraliteit, §2.2

3.4 Het Globale Evenwicht

De idee van het 'globale evenwicht' is in de jaren zestig door *Grapperhaus*⁷⁶ geïntroduceerd. Volgens hem bestond er een globaal evenwicht voor wat betreft de wijze van belastingheffing over de winst tussen de IB en de VPB. Dit begrip houdt in dat er een zodanig evenwichtige situatie dient te bestaan tussen ondernemingen dat het niet uitmaakt voor welke rechtsvorm er gekozen wordt.

Vóór 1 januari 1997 was het erg aantrekkelijk om de onderneming in de vorm van een BV te drijven. Door de Bv's werd er nauwelijks dividend uitgekeerd en de directiebeloningen van de DGA werden vaak op nihil gesteld. Door op deze manier alle winst op te potten in de BV werd de IB-heffing vaak wel eindeloos uitgesteld. Sinds het nieuwe aanmerkelijk belang regime per 1 januari 1997 is het salaris van de DGA wettelijk genormeerd⁷⁷. Een andere belangrijke wijziging die bijgedragen heeft aan een groter evenwicht tussen de ondernemingsvormen is de per 1 januari 2001 ingevoerde tariefsverlagingen in de IB. als gevolg hiervan werd het marginale tarief in de IB 52%, hiermee werd deze ongeveer gelijk aan de gecombineerde heffing van de Vpb en de IB bij de aanmerkelijk belanghouder welke destijds 50,88% bedroeg.⁷⁸

Door verschillende verlagingen van het Vpb-tarief sinds 2007 bedraagt het gecombineerde tarief inmiddels 43,75%. Ook werd per 1 januari 2007 de MKB-winstvrijstelling ingevoerd in de IB bij de Wet Werken aan winst, deze vrijstelling gold destijds voor de ondernemer die voldeed aan het urencriterium. Met de MKB-winstvrijstelling wordt een percentage van de winst vrijgesteld, welke destijds 10% bedroeg, hiermee is het effect vergelijkbaar met een tariefsverlaging.⁷⁹ De MKB-winstvrijstelling werd tevens gezien als een mogelijke stap richting een aparte box in de IB voor de winst uit onderneming. De wetgever zag een aparte winstbox als een mogelijkheid om een stap te zetten richting een rechtsvormneutrale ondernemingswinstbelasting.⁸⁰ De MKB-winstvrijstelling is in de trant van het fiscaal bevorderen van het ondernemerschap per 1 januari 2009 verhoogd naar 10.5%.⁸¹ Sinds het

⁷⁶ F.H.M. Grapperhaus, *De besloten NV fiscaal vergeleken met de persoonlijke ondernemer en de open NV*,

proefschrift d.d. 10 november 1966, FED, Amsterdam 1966

⁷⁷ art. 12a Wet LB 1964

⁷⁸ S.A.W.J. Strik, *Cursus Belastingrecht, Vpb.0.0.1.e2, Leer van het globale evenwicht*

⁷⁹ MvT, Kamerstukken II 2005/06, 30 572, nr.3 p. 5

⁸⁰ MvT, Kamerstukken II 2005/06, 30 572, nr.3 p. 10

⁸¹ MvT op het wetsontwerp Belastingplan 2009, 31 704, nr. 3, bijlage: 'Notitie fiscaal bevorderen ondernemerschap'

belastingplan 2010 is de vrijstelling per 1-1-2010 verhoogd naar 12%. Hiermee is het huidige effectieve IB-tarief 45,76% voor IB-ondernemers.⁸²

De verhoging van de MKB-winstvrijstelling ging gepaard met het afschaffen van het urencriterium voor de MKB-winstvrijstelling. Het afschaffen van het urencriterium moet ervoor zorgen dat de overgang naar het ondernemerschap vergemakkelijkt wordt voor mensen die een uitkering krijgen of die in loondienst zijn. Door deze wijzigingen ontstond er een verlaging van de marginale belastingdruk op winstinkomen en werd de doorgroei voor ondernemingen bevorderd.⁸³

De redactie van de Cursus Belastingrecht⁸⁴ ziet de MKB-winstvrijstelling niet veel bijdragen aan een grotere rechtsvormneutraliteit t.o.v. een VPB-ondernemer. Ondanks dat de vrijstelling samenhangt met de verlaging van de VPB-tarieven, is de redactie van mening dat de belastingdruk in de meeste gevallen doorslaggevend zal zijn voor wat betreft de rechtsvormkeuze. Er is namelijk nog steeds sprake van een omslagpunt waarbij, vanwege de belastingdruk, voor ondernemers met een winstniveau dat lager ligt dan het omslagpunt de eenmanszaak aantrekkelijk is, en voor ondernemers met winstniveaus hoger dan het omslagpunt de BV aantrekkelijker is.

3.4.1 Het gemis van rechtsvormneutraliteit binnen het globale evenwicht

In het bestaande regime kennen we in de IB de verschillende ondernemingsfaciliteiten welke in hoofdstuk 2 zijn behandeld. Echter zijn deze faciliteiten niet afgestemd op de functies van winstinkomen. Zoals we uit het rekenvoorbeeld van hoofdstuk twee kunnen afleiden zijn de zelfstandigenaftrek en de MKB-winstvrijstelling van toepassing ongeacht of de gehele winst direct door de ondernemer wordt geconsumeerd of niet. Volgens *Essers*⁸⁵ komen de functies van het winstinkomen in de IB niet tot hun recht omdat er geen rekening wordt gehouden met de bijzondere positie van winstinkomen t.o.v. ander inkomen, dit vormt een kern voor het probleem van het ontbreken van Fiscale rechtsvormneutraliteit.

Een oplossing voor dit probleem kan men zoeken in de VPB. Zoals eerder gezien wordt de winst in de VPB belast tegen een relatief lage VPB-tarief, waarna er bij uitdelingen een additionele heffing plaats vindt bij de DGA. Door ook in de IB de behaalde winst tegen een lager tarief te belasten en vervolgens de winst dat voor privédoeleinden wordt onttrokken te

⁸² S.A.W.J. Strik, Cursus Belastingrecht, Vpb.0.0.1.e2, *Leer van het globale evenwicht*

⁸³ MvT, Kamerstukken II 2009/10, 32 128, nr. 3, p. 7–9.

⁸⁴ L.W. Sillevius, M.L.M. van Kempen, *Cursus belastingrecht studenteneditie inkomstenbelasting*, Deventer: Kluwer 2010, p. 521

⁸⁵ P.H.J. Essers, *Rechtsvormneutraliteit*, TFO 2011/3

belasten zoals ander inkomen, bijvoorbeeld loon, rechtvaardigt men de heffing van winstinkomen. Deze oplossing kan volgens Esser toegepast worden in de vorm van een OWB, welke ervan uitgaat om de fiscaal transparante entiteiten als een zelfstandig belastingplichtige aan te merken voor de winsten die met het ondernemingsvermogen worden behaald en daarnaast een aanvullende heffing toepassen over de winst die voor privédoeleinden wordt onttrokken.⁸⁶ Op deze manier ontstaat er gelijkheid tussen de belastingheffing in de wet IB 2001 en de wet VPB 1969 over ondernemingswinsten, waardoor het naar mijn mening veel bijdraagt aan het bereiken van rechtsvormneutraliteit voor wat betreft de heffing van ondernemingswinsten.

Om de problemen die stand houden met het ontbreken van rechtsvormneutraliteit te rechtvaardigen wordt vaak het leerstuk van het globale evenwicht aangehaald. *Verver*⁸⁷ concludeert echter dat een 'echte' globale evenwicht tussen de beide stelsels nog niet is bereikt. De invoering van de wet IB 2001 heeft weliswaar gezorgd voor wat meer evenwicht tussen de tarieven, maar niet voor een grondslagen evenwicht. Het principe van een globaal evenwicht is niet meer dan een omslagpunt, aldus Verver.

3.5 Conclusie

Centraal in dit hoofdstuk staat het begrip 'rechtsvormneutraliteit'. Dit begrip vloeit voort uit verschillende uitgangspunten die zijn gesteld aan de belastingheffing. Eén daarvan is het economisch neutraliteitsbeginsel, economische activiteiten mogen niet worden beïnvloed door fiscale regelgeving. Fiscale overwegingen mogen dus geen invloed hebben op de keuze voor een bepaalde rechtsvorm. Ook is neutraliteit een verschijningsvorm van het gelijkheidsbeginsel. De bron ondernemingswinst is gelijk ongeacht de rechtsvorm waarbinnen deze is behaald, deze dient dus ook op gelijke wijze te worden belast. Het ontbreken van rechtsvormneutraliteit is een verstoring van het economisch neutraliteits- en gelijkheidsbeginsel.

Door de jaren heen zijn er verschillende voorstellen gedaan voor het bereiken van rechtsvormneutraliteit voor wat betreft de heffing van ondernemingswinsten, één van de belangrijkste voorstellen is het OWB geweest. Dit voorstel heeft tot op heden geen wettelijke status bereikt, een voornaamste reden daarvoor is dat deze uitvoeringstechnisch veel problemen met zich meebrengt.

⁸⁶ P.H.J. Essers, *Rechtsvormneutraliteit*, TFO 2011/3, §3.1

⁸⁷ S.J. Verver, *'De ondernemingswinstbelasting'*, proefschrift UvA, Amsterdam, 2008, p. 52

Naar mijn mening is de belangrijkste reden waarom de heffing van ondernemingswinsten niet rechtsvormneutraal is gelegen in de idee dat neutraliteit in deze context een overschat begrip is. Het probleem dat ontstaat door een gemis aan rechtsvormneutraliteit in het huidige stelsel van winstbelasting wordt namelijk gerechtvaardigd door het bestaan van een globaal evenwicht. Zelf ben ik het niet eens met deze gedachte. Het globale evenwicht biedt slechts een omslagpunt, de keuze voor een bepaald rechtsvorm wordt nog steeds bepaald door de belastingdruk. De invoering van de wet IB 2001 heeft weliswaar gezorgd voor wat meer evenwicht tussen de tarieven, maar zeker niet voor een grondslageevenwicht.

Concluderend kan ik zeggen dat er in het huidige winstbelastingregime geen sprake is van een rechtsvormneutrale heffing van ondernemingswinsten. Er bestaat in het huidige regime een omslagpunt waarbij voor ondernemers met een winstniveau dat lager ligt dan het omslagpunt de eenmanszaak aantrekkelijk is, en voor ondernemers met winstniveaus hoger dan het omslagpunt de BV aantrekkelijker is. De keuze voor een bepaald rechtsvorm wordt beïnvloed door fiscale overwegingen, dit is in strijd met het economisch neutraliteitsbeginsel. Ook wordt er geen recht gedaan aan het gelijkheidsbeginsel, ondanks het evenwicht tussen de tarieven worden winsten behaald met verschillende rechtsvormen ook verschillend behandeld, terwijl de bron ondernemingswinst gelijk is ongeacht de rechtsvorm en dus gelijk behandeld dient te worden.

4 *Winstbox*

4.1 **Inleiding**

Een belangrijk uitgangspunt voor de belastingheffing is het economisch neutraliteitsbeginsel. Dit beginsel houdt in dat economische activiteiten niet mogen worden beïnvloed door fiscale regelgeving. Ook speelt het gelijkheidsbeginsel een rol, dat stelt dat de bron ondernemingswinst gelijk is ongeacht de rechtsvorm waarbinnen deze is behaald. Ondernemingswinsten dienen ongeacht hun rechtsvorm op dezelfde wijze te worden belast. In de voorgaande hoofdstukken hebben we gezien dat er een tweetal systemen bestaan voor de heffing van ondernemingswinsten. De rechtsvormkeuze van de onderneming bepaalt in welk heffingssysteem men terecht komt. Ondanks dat er door middel van het globale evenwicht wordt geprobeerd de effectieve belastingdruk tussen de twee heffingssystemen zo gelijk mogelijk te maken, biedt het globale evenwicht slechts een omslagpunt. De keuze voor een bepaald rechtsvorm wordt nog steeds bepaald door de belastingdruk waardoor fiscale overwegingen wel degelijk invloed hebben op economische activiteiten. Ook wordt er in het huidige regime geen recht gedaan aan het gelijkheidsbeginsel omdat winsten behaald met een verschillend rechtsvorm ook verschillend worden behandeld, terwijl ondernemingswinsten ongeacht hun rechtsvorm gelijk horen te worden behandeld.

In dit hoofdstuk ga ik onderzoeken of de winstbox wellicht de oplossing is voor het ontbreken van rechtsvormneutraliteit voor de heffing van ondernemingswinsten. Ik zal ingaan op de idee en het doel van de winstbox. Ook zal ik de best passende invulling van de winstbox beschrijven en vervolgens de voor- en nadelen van de winstbox behandelen

4.2 **De idee van de Winstbox**

Zoals in het vorige hoofdstuk naar voren is gekomen zien we dat er een streven is naar een rechtsvormneutrale manier van het belasten van ondernemingswinsten. Een belangrijk voorstel dat we hebben gezien was de invoering van een OWB. Omdat dit voorstel vergaande knelpunten met zich meebrengt waardoor het uitvoeringstechnisch niet eenvoudig te realiseren is, heeft de OWB nooit tot een wettelijk status geleid. Een minder vergaande oplossing is men gaan zoeken in de mogelijke invoering van een winstbox. De

idee van de winstbox was om een brug te vormen richting een rechtsvormneutrale ondernemingswinstbelasting⁸⁸. Dit initiële oogmerk van de winstbox lijkt tegenwoordig niet meer het doel van de winstbox te zijn. De wetgever streeft naar vereenvoudiging en met dit als doelstelling wil men de verschillende ondernemersfaciliteiten die we in de wet IB 2001 kennen integreren in één generieke faciliteit. Dit generieke karakter wil de wetgever tot uitdrukking brengen door middel van een winstbox waarbij alle ondernemersfaciliteiten worden vervangen door een lager proportioneel tarief.⁸⁹ Het oogmerk van vereenvoudiging is gericht op het bevorderen van het ondernemerschap⁹⁰. De winstbox zal moeten leiden tot het scheppen van eenduidigheid in de fiscale behandeling van ondernemers, administratieve lastenverlichting en de stimulering van ondernemersgroei⁹¹. Volgens de wetgever maakt de winstbox de ondernemersfaciliteiten doelmatiger, eenvoudiger en transparanter doordat de faciliteiten worden omgezet in een lager tarief⁹².

Hoe de winstbox er precies uit komt te zien staat nog niet vast. De meest vergaande vorm van de winstbox zal zijn wanneer alle fiscale ondernemersfaciliteiten opgaan in één proportioneel lager belastingtarief. Als we het hebben over deze ondernemersfaciliteiten dan moet men denken aan de FOR, de MKB-winstvrijstelling en de verschillende onderdelen van de ondernemersaftrek. Het idee is dus om grondslag versmallende faciliteiten om te zetten in een lager belastingtarief. Het vervallen van de fiscale ondernemersfaciliteiten betekent dat de ingewikkelde regelingen komen te vervallen, zo ook het urencriterium. Voor zowel de ondernemer als voor de belastingdienst zal dit een lastenverlichting betekenen. De winstbox zal een vierde box vormen binnen het bestaande analytische boxensysteem van de wet op de inkomstenbelasting. Winstinkomen, welke nu valt onder de progressieve heffing van box 1, zal komen te vallen onder deze vierde afzonderlijke box en belast worden tegen een lager proportioneel tarief.⁹³

De invoering van een winstbox zal een grote wijziging van het huidige stelsel betekenen. Daarom is het noodzakelijk dat dit idee nader wordt onderzocht. Er zijn nog veel onzekerheden te noemen betreffende de winstbox waar de wetgever het noodzakelijk vindt een verkenning naar te doen. Onderwerpen zoals onder andere de verliesverrekening, de hypotheekrenteaftrek, de aftrek van lijfrentepremies en de premieheffing volksverzekeringen dienen extra aandacht. Een andere belangrijke vraag is wie er in de winstbox moet komen te vallen. Naast de ondernemer kennen we bijvoorbeeld ook de medegerechtigde als

⁸⁸ Kamerstukken II, 2005/06, 30 572, nr. 3, p. 10

⁸⁹ Kamerstukken II, 2011/12, 33 003, nr. 10, p. 39

⁹⁰ Kamerstukken II, 2011/12, 33 003, nr. 3, p. 23

⁹¹ S.J. Mol-Server, *winnen of verliezen met de winstbox*, NTFR 2011-2760

⁹² Kamerstukken II, 2010/11, 32 740, nr. 1, p. 12

⁹³ Kamerstukken II, 2010/11, 32 740, nr. 1, p. 39

winstgenieter. Natuurlijk moet er ook goed worden gekeken naar het tarief binnen de winstbox.⁹⁴ Er is dus genoeg reden waarom de wetgever een verkenning naar de winstbox heeft gestart.⁹⁵ Gezien mijn afbakening zal ik niet verder ingaan op deze onderwerpen. Het bovengenoemde dient slechts ter illustratie dat er nog geen duidelijke invulling is gegeven aan de winstbox.

4.2.1 Winstbox en rechtsvormneutraliteit

In hoofdstuk twee hebben we gezien dat we twee verschillende systemen kennen voor de heffing van ondernemingswinsten. Ondernemingswinsten worden, afhankelijk van de rechtsvorm waarbinnen deze zijn behaald, belast volgens de regelgeving van de wet IB 2001 óf volgens de wet VBP 1969. De keuze van de rechtsvorm wordt mede bepaald door de belastingdruk, hierdoor is de heffing van ondernemingswinsten niet rechtsvormneutraal. Een belangrijk verschil tussen de twee wetten is dat de inkomstenbelasting zich richt op het belasten van de winst uit de subjectieve onderneming van een natuurlijk persoon, terwijl de vennootschapsbelasting de winst uit de objectieve onderneming belast.

Volgens *Stevens* en *Leenman* kan een rechtsvormneutrale manier van winstbelasting op twee manieren worden bereikt. Door namelijk de fiscale transparantiegedachte die we in de wet IB 2001 kennen toe te passen op de belastingplichtige lichamen van de wet VPB 1969. Dit zal echter problemen met zich meebrengen ten aanzien van beursgenoteerde ondernemingen, waardoor deze benadering praktisch onmogelijk is. De tweede manier is om de fiscaal transparante entiteiten die we in de wet IB 2001 kennen, zelfstandig belastingplichtig te maken voor ondernemingswinsten. Volgens *Stevens* en *Leenman* wordt uitgegaan van deze tweede benadering, welke bereikt kan worden d.m.v. de winstbox. Via de winstbox kan men winstinkomen dat onder de wet IB 2001 valt meer object gebonden betrekken in de belastingheffing. Het winstbegrip en het tarief binnen de wet IB 2001 kunnen zo meer in overeenstemming worden gebracht met deze in de wet VPB 1969.⁹⁶

4.3 Invulling van de winstbox

In mijn scriptie heeft de winstbox als doelstelling de heffing van ondernemingswinsten rechtsvormneutraal te maken. Hiermee wil ik meer gelijkheid creëren tussen

⁹⁴ Kamerstukken II, 2010/11, 32 740, nr. 1, p. 39

⁹⁵ Kamerstukken II, 2011/12, 33 003, nr. 10, p. 42

⁹⁶ W. Stevens en J.J.L. Leenman, *Via een winstbox naar een meer rechtsvormneutrale winstbelasting?* WFR 2009/627

ondernemingswinsten die voortvloeien uit de onderneming die onder de wet IB 2001 valt en de onderneming die onder de wet VPB 1969 valt.

Stevens en *Leenman* gingen uit van een object gebonden manier van winstbelasting in de wet IB 2001⁹⁷. Dit kan bereikt worden door net als in de wet VPB 1969 ook in de wet IB 2001 het klassieke stelsel toe te passen bij de belastingheffing van ondernemingswinsten. Het klassieke stelsel gaat uit van een scheiding tussen de onderneming waarbinnen de winst wordt behaald en de ondernemer die winst uit onderneming geniet. In de wet VPB 1969 wordt onder het klassieke stelsel het lichaam voor zijn gehele winst belast met vennootschapsbelasting, het gedeelte van de winst dat vervolgens wordt uitgekeerd aan de aandeelhouder wordt in de IB 2001 belast in box 2⁹⁸. Een object gebonden manier van winstbelasting kan men ook in de wet IB 2001 toepassen door alle winst die met de onderneming wordt behaald eerst te belasten in de winstbox tegen een tarief dat overeenkomt met de VPB, en vervolgens een additionele heffing toe te passen in box 2 op niveau van de ondernemer over de onttrekkingen. Dit systeem brengt echter wel een lock-ineffect met zich mee. Om de heffing in box 2 tegen te gaan of uit te stellen zal de ondernemer niet van de winst onttrekken. *Albregtse* en *de Vries* noemen als nadeel van dit systeem ook het in beginsel niet kunnen heffen van de premies volksverzekeringen omdat de heffing in box 2 valt⁹⁹.

Voor de invulling van de winstbox sluit ik mij aan bij *Albregtse* en *de Vries*. Zij kiezen voor wat betreft de vormgeving van de winstbox voor het winstsplitsingssysteem waar de winst op basis van het source model wordt verdeeld. Bij het sourcemodel wordt het winstinkomen gesplitst tot arbeidsinkomen, kapitaalinkomen en overwinst. Er wordt eerst gekeken wat tot het arbeidsinkomen behoort, hetgeen overblijft vormt vervolgens kapitaalinkomen en overwinst.¹⁰⁰ Dit winstsplitsingssysteem vormt mijns inziens een betere methode dan voorgesteld door *Stevens* en *Leenman*. Bij dit systeem doet het er namelijk niet toe of de winst uit de onderneming wordt onttrokken of niet, hierdoor zal er geen sprake zijn van een lock-ineffect.

Door de winst uit onderneming (hierna WuO) uit box 1 te verplaatsen naar een nieuwe vierde box, de winstbox, ontstaat er een splitsing tussen WuO en belastbaar inkomen uit werk en woning. Hierbij dient men regels op te stellen voor wat betreft de winstsplitsing. Bij

⁹⁷ W. Stevens en J.J.L. Leenman, *Via een winstbox naar een meer rechtsvormneutrale winstbelasting?* WFR 2009/627

⁹⁸ J.N. Bouwman, *wegwijs in de vennootschapsbelasting*, Amersfoort: SDU 2009 (11^e druk), pag. 2

⁹⁹ D.A. Albregtse en E.J. de Vries, *Naar een meer rechtsvormneutrale belastingheffing over ondernemingswinsten: de winstbox*, WFR 2009/381

¹⁰⁰ D.A. Albregtse en E.J. de Vries, *Naar een meer rechtsvormneutrale belastingheffing over ondernemingswinsten: de winstbox*, WFR 2009/381

het sourcemodel gingen we kijken welk gedeelte van het winstinkomen tot het arbeidsinkomen behoort. Het arbeidsinkomen kan men bepalen op basis van de gebruikelijk-loonregeling¹⁰¹ en dit vervolgens belasten in box 1. Het verschil tussen de jaarwinst en het arbeidsinkomen vormt dan het kapitaalinkomen en overwinst welke belast zal worden in de winstbox. Voor wat betreft het tarief kan men aansluiten bij het gecombineerde tarief van de VPB en de aanmerkelijk belangheffing in box 2.¹⁰²

4.3.1 Gevolgen voor de fiscale faciliteiten

Om een lager belastingtarief te kunnen realiseren voor de winstbox, moeten er een aantal fiscale ondernemersfaciliteiten worden afgeschaft. De zelfstandigenaftrek als onderdeel van de ondernemersaftrek is één van deze fiscale faciliteiten. Deze is per 1 januari 2012 omgezet in een vaste basisaftrek. De wetgever heeft hiermee naar eigen zeggen een eerste stap gezet in de richting van de winstbox¹⁰³. Door het hanteren van een basisaftrek verdwijnt de marginale druk uit de zelfstandigenaftrek, wat vervolgens doorgroei stimuleert¹⁰⁴. Ondanks deze stap is het de bedoeling dat de zelfstandigenaftrek in zijn volledigheid wordt afgeschaft om tot de beoogde winstbox te komen. De afschaffing brengt echter negatieve gevolgen met zich mee voor ondernemers met lage winst, deze hoeven volgens het huidige regime met dank aan o.a. de zelfstandigenaftrek in sommige gevallen geen belasting te betalen. Deze ondernemers gaan erop achteruit omdat zij niet volledig gecompenseerd worden door een tariefverlaging.¹⁰⁵

De MKB-winstvrijstelling werd gezien als een stap richting de winstbox.¹⁰⁶ Deze werd op 1 januari 2007 geïntroduceerd als tegenhanger op de tariefverlaging in de wet VPB om zo het globale evenwicht te herstellen. Met de introductie van de winstbox en daarmee het verlaagde tarief zal deze MKB-winstvrijstelling van zijn ratio ontvallen.¹⁰⁷ Ook dient de FOR te vervallen om een lager tarief binnen de winstbox mogelijk te maken. Ter vervanging van de FOR is voorgesteld om een 'oudedagsaftrek' te introduceren.¹⁰⁸ Dit in de vorm van een heffingskorting waardoor de ondernemer een belastingkorting krijgt op de verschuldigde

¹⁰¹ Art. 12a Wet LB 1964

¹⁰² D.A. Albregtse en E.J. de Vries, *Naar een meer rechtsvormneutrale belastingheffing over ondernemingswinsten: de winstbox*, WFR 2009/381

¹⁰³ Kamerstukken II, 2010/11, 32 740, nr. 1, p. 12

¹⁰⁴ Kamerstukken II, 2010/11, 32 740, nr. 1, p. 40

¹⁰⁵ W. Stevens en J.J.L. Leenman, *Via een winstbox naar een meer rechtsvormneutrale winstbelasting?* WFR 2009/627

¹⁰⁶ Kamerstukken II, 2005/06, 30 572, nr. 3, p. 10

¹⁰⁷ D.A. Albregtse en E.J. de Vries, *Naar een meer rechtsvormneutrale belastingheffing over ondernemingswinsten: de winstbox*, WFR 2009/381

¹⁰⁸ D.A. Albregtse en E.J. de Vries, *Naar een meer rechtsvormneutrale belastingheffing over ondernemingswinsten: de winstbox*, WFR 2009/381

Inkomstenbelasting over het arbeidsinkomen, het ontstane voordeel moet vervolgens worden besteed aan de vorming van een oudedagsreserve.

4.4 Voor- en nadelen van de winstbox

We hebben in hoofdstuk 3 gezien dat de functies van het winstinkomen in de wet IB 2001 niet tot hun recht komen. Volgens *Essers*¹⁰⁹ vormt het geen rekening houden met de bijzondere positie van winstinkomen t.o.v. ander inkomen een kern voor het probleem van het ontbreken van rechtsvormneutraliteit. Een belangrijk voordeel van de winstbox is dat het dit probleem oplost omdat de bijzondere functie van winst een duidelijke erkenning zal krijgen. De wetgever noemt ook een aantal voordelen van de winstbox. Zo is een voordeel van de winstbox dat deze administratieve lasteverlichting met zich meebrengt voor ondernemers, vooral gelet op de afschaffing van het urencriterium. Omdat de winst uit onderneming in een afzonderlijke box wordt geplaatst en belast wordt met een afzonderlijk tarief zal dit duidelijk en transparant zijn voor de ondernemer. WuO wordt uit de progressieve Heffing van box 1 verplaatst naar de winstbox, daarmee wordt de ondernemersgroei gestimuleerd vanwege minder progressie.¹¹⁰

Naast de genoemde voordelen brengt de winstbox ook nadelen met zich mee. Een belangrijk nadeel is dat men niet in staat zal zijn om verliezen uit de winstbox te verrekenen met resultaten uit de andere boxen. Omdat het verlies niet meer horizontaal te verrekenen is met ander inkomen uit box 1, zal dit een liquiditeitsnadeel betekenen. Aan de andere kant kan men, vanwege het gesloten boxensysteem, negatieve resultaten uit box 1 niet in mindering brengen op het ondernemingsresultaat in de winstbox.¹¹¹ Een voorstel van *Mol-Server* is om de grenzen tussen de boxen in zekere mate open te stellen omdat de behaalde voordelen uiteindelijk dezelfde functie hebben en bij dezelfde ondernemer terecht komen¹¹².

Ook heeft de winstbox als nadeel dat er nog steeds twee fiscale winstregimes naast elkaar zullen blijven bestaan, waardoor men toch weer d.m.v. het globale evenwicht de belastingdruk gelijk probeert te houden. Bij rechtsvormneutraliteit moet het niet alleen gaan om een gelijke nominale belastingdruk maar ook de heffingsgrondslag moet gelijk zijn.¹¹³

¹⁰⁹ P.H.J. Essers, TFO 2011/3, Rechtsvormneutraliteit

¹¹⁰ Kamerstukken II, 2010/11, 32 740, nr. 1, p. 39

¹¹¹ S.J. Mol-Server, *winnen of verliezen met de winstbox*, NTFR 2011-2760

¹¹² S.J. Verver, *De ondernemingswinstbelasting*, proefschrift UvA, Amsterdam, 2008

¹¹³ S.J. Mol-Verver, *De winstbox: Een nuttige of noodzakelijke stap richting een ondernemingswinstbelasting*, WFR 2009/625

4.5 Conclusie

In dit hoofdstuk heb ik gekeken naar de winstbox in het algemeen en in relatie tot rechtsvormneutraliteit. Ook is er aandacht besteed aan de mogelijke invulling van deze vierde box in de wet IB 2001.

Intitueel was de idee van de winstbox om een stap te zetten richting een rechtsvormneutrale manier van belastingheffing. Tegenwoordig lijkt dit geen uitgangspunt meer te zijn voor de winstbox. De wetgever streeft naar vereenvoudiging, eenduidigheid en het stimuleren van het ondernemerschap. Volgens de wetgever maakt de winstbox de ondernemersfaciliteiten doelmatiger, eenvoudiger en transparanter¹¹⁴. De wetgever heeft echter nog geen invulling gegeven aan hoe deze box er precies uit komt te zien. Wel zijn er alvast stappen gezet in de richting van de winstbox door van de zelfstandigenaftrek een basisaftrek te maken¹¹⁵ en is er aangekondigd dat er een verkenning naar de winstbox wordt gedaan.

Ondanks de beoogde doelstellingen die de wetgever met de winstbox wil bereiken, wil ik in mijn scriptie kijken of de winstbox toch een oplossing kan bieden aan een rechtsvormneutrale wijze van winstbelasting. Een belangrijk voordeel van de idee van een winstbox is dat deze concurrentieneutraal toegepast kan worden, en dus gelijk is voor de winstgenieter ongeacht de rechtsvorm waarbinnen de winsten zijn behaald¹¹⁶. Het source model is besproken als potentiële invulling voor de winstbox. Dit model splitst de winst naar arbeidsinkomen, kapitaalinkomen en overwinst. Door deze splitsing komen de verschillende functies van winst beter tot hun recht ten opzichte van het huidige regime.

De keerzijde van de winstbox is dat deze nadelige inkomenseffecten met zich meebrengt voor ondernemers met lage winst¹¹⁷. Door toepassing van het sourcemodel ontstaat er wel meer gelijkheid tussen de belastingheffing in de wet IB 2001 en de wet VPB 1969. Maar er zullen nog altijd twee fiscale winstregimes naast elkaar bestaan met ieder een eigen grondslag. Dit laatste staat naar mijn mening nog steeds in de weg van een rechtsvormneutrale belastingsysteem voor wat betreft de heffing van ondernemingswinsten. De wetgever zal altijd rekkingen moeten blijven houden met het behouden van een globaal evenwicht tussen de IB en de VPB. Zolang er een systeem met een globaal evenwicht bestaat zal er naar mijn mening altijd een omslagpunt bestaan waardoor Fiscale overweging de keuze voor een rechtsvorm zullen bepalen.

¹¹⁴ Kamerstukken II, 2010/11, 32 740, nr. 1, p. 12

¹¹⁵ Kamerstukken II, 2010/11, 32 740, nr. 1, p. 12

¹¹⁶ S.J. Verver, *'De ondernemingswinstbelasting'*, proefschrift UvA, Amsterdam, 2008, p. 113

¹¹⁷ W. Stevens en J.J.L. Leenman, *Via een winstbox naar een meer rechtsvormneutrale winstbelasting?* WFR 2009/627

5 *Samenvatting en conclusie*

5.1 **Samenvatting**

Voor wat betreft de heffing van ondernemingswinsten kennen we in Nederland twee heffingssytemen. Voor ondernemingswinsten die voortvloeien uit een eenmanszaak gelden de regels van de wet IB 2001 en voor ondernemingswinsten die voortvloeien uit ondernemingactiviteiten van een BV gelden de regels van de wet VPB 1969. De rechtsvorm waarin de onderneming wordt gedreven bepaalt onder welke van de twee wetten men valt.

De verschillen in de fiscale wetgeving hebben tot gevolg dat tot een bepaalde hoogte van de winst het fiscaal voordeliger is om binnen de wet IB 2001 te vallen, en voor winsten daar boven in de wet VPB 1969 te vallen. De keuze voor een bepaald rechtsvorm wordt mede gevormd door fiscale regelgeving waardoor de heffing van ondernemingswinsten niet rechtsvormneutraal is. Dit is in strijd met het economisch neutraliteitsbeginsel. Het economisch neutraliteitsbeginsel stelt dat economische activiteiten niet beïnvloed mogen worden door fiscale regelgeving. Ook is het verschillend behandelen van ondernemingswinsten in strijd met het gelijkheidsbeginsel. Ondernemingswinsten zijn ongeacht de rechtsvorm waaruit zij voortkomen gelijk en dienen dan ook gelijk behandeld te worden.

De wetgever rechtvaardigt het gemis van rechtsvormneutraliteit met de aanwezigheid van het globale evenwicht. Het globale evenwicht houdt in dat er een zodanig evenwichtige situatie dient te bestaan tussen ondernemingen dat het niet uitmaakt voor welk rechtsvorm er gekozen wordt. Door middel van dit globale evenwicht zorgt men weliswaar wel voor wat meer evenwicht tussen de tarieven en een break-even point voor de winstniveaus, maar niet voor een grondslageevenwicht. Daarmee biedt het globale evenwicht slechts een omslagpunt waarbij de keuze voor een bepaald rechtsvorm beïnvloed wordt door de effectieve belastingdruk.

In de literatuur hebben we gezien dat er meerdere malen bepleit is voor de invoering van een OWB. De OWB heeft nooit een wettelijke status gekregen vanwege de knelpunten die deze met zich meedroeg waardoor het uitvoeringstechnisch lastig te realiseren was.

In deze scriptie heb ik onderzocht of de invoering van de winstbox eventueel de oplossing is voor het ontbreken van rechtsvormneutraliteit voor wat betreft de heffing van ondernemingwinsten. Mijn probleemstelling luidt:

Is de introductie van een winstbox de juiste oplossing voor het bereiken van rechtsvormneutraliteit bij de heffing van ondernemingswinsten?

5.2 Conclusie

De idee van de winstbox was initieel om een stap te zetten richting een rechtsvormneutrale manier van winstbelasting. Dit idee lijkt tegenwoordig veranderd te zijn. De wetgever ziet de winstbox als middel voor vereenvoudiging, transparantie en het bevorderen van de ondernemerschap. Ondanks dat de wetgever geen rechtsvormneutraliteit meer beoogt met de winstbox heb ik gekeken of de winstbox toch tot een rechtsvormneutrale manier van winstbelasting kan leiden.

De idee van de winstbox is om binnen het analytische boxensysteem een vierde box te introduceren waarbinnen de ondernemingswinsten komen te vallen. Het is de bedoeling dat alle fiscale faciliteiten opgaan in één proportioneel lager tarief in de winstbox. Grondslagversmallende faciliteiten moeten dus worden omgezet in een lager belastingtarief.

De beste invulling van de winstbox is door het toepassen van een winstsplitsingssysteem waar de winst op basis van het source model wordt gesplitst. Dit houdt in dat het winstinkomen moet worden gesplitst in arbeidsinkomen, kapitaalinkomen en overwinst. Het toepassen van het source model betekent dat er eerst moet worden gekeken naar welke gedeelte van het winstinkomen tot het arbeidsinkomen behoort, het residu vormt vervolgens kapitaalinkomen en overwinst. Het arbeidsinkomen kan bepaald worden door de gebruikelijke loonregeling toe te passen. Een voordeel hiervan is dat er geen sprake zal zijn van een lock-ineffect omdat er een bedrag van de winst als arbeidsinkomen genomen moet worden. Het arbeidsinkomen valt dan onder box 1 van de wet IB 2001.

De WuO wordt uit box 1 verplaatst naar de nieuwe vierde box, de winstbox. Het residu, wat kapitaalinkomen en overwinst is, valt vervolgens onder de heffing van de winstbox. Voor wat betreft het tarief kan men aansluiten bij het gecombineerde tarief van de VPB en de aanmerkelijk belangheffing in box 2¹¹⁸

¹¹⁸ D.A. Albregtse en E.J. de Vries, *Naar een meer rechtsvormneutrale belastingheffing over ondernemingswinsten: de winstbox*, WFR 2009/381

Door de invoering van een winstbox ontstaat er meer gelijkheid tussen de belastingheffing in de wet IB 2001 en de wet VPB 1969. Maar dit neemt niet weg dat er nog altijd twee fiscale winstregimes naast elkaar bestaan met ieder een eigen grondslag. Zoals ik al eerder heb aangegeven staat dit naar mijn mening nog steeds in de weg van een rechtsvormneutrale heffing van ondernemingswinsten. De wetgever zal altijd rekkingen moeten blijven houden met het behouden van een globaal evenwicht tussen de IB en de VPB. Zolang er een systeem met een globaal evenwicht bestaat zal er naar mijn mening altijd een omslagpunt bestaan waardoor Fiscale overweging de keuze voor een rechtsvorm zullen bepalen.

Mijn antwoord op de probleemstelling luidt dat de introductie van de winstbox niet de juiste oplossing is voor het bereiken van rechtsvormneutraliteit bij de heffing van ondernemingswinsten.

Ook is de uitvoering van een winstbox op korte termijn niet reëel. Naar mijn mening bestaan er op dit moment nog teveel onzekerheden die verband houden met de invoering van de winstbox. Er dient nog veel onderzoek te worden gedaan naar de verschillende aspecten waarop de winstbox invloed kan hebben. Gedacht kan worden aan de verliesverrekening, de hypotheekrenteaftrek, de aftrek van lijfrentepremies en de premieheffing volksverzekeringen.

Literatuurlijst en jurisprudentieregister

Jurisprudentieregister

- HR 9 maart 1983, BNB 1983/201, eerste cessna-arrest
- HR 8 maart 2002, BNB 2002/210, tweede cessna-arrest
- HR 14 juni 2002, BNB 2002/290, renpaarden arrest

Literatuurlijst

Boeken

- Arendonk, van, H.P.A.M. e.a., *Wegwijs in de Belastingheffing van ondernemingen*, Amersfoort: SDU 2009 (9^e druk)
- Aristoteles, *Ethica Nicomachea*
- Bouwman, J.N., *wegwijs in de vennootschapsbelasting*, Amersfoort: SDU 2009 (11^e druk)
- Geld, van der, J.A.G., *Hoofdzaken vennootschapsbelasting*, Deventer: Kluwer 2011 (7^e herziene druk)
- Heithuis, E.J.W., *Zonder aanzien des (rechts)persoons. De wet VPB 2007: De ondernemingswinstbelasting van de 21^{ste} eeuw*, Deventer: Kluwer 2005
- Heithuis, E.J.W., P. Kavelaars en B.F. Schuwer, *Inkomstenbelasting*, Deventer: Kluwer 2011 (7^e druk)
- Heithuis, E.J.W. en R.P.van den Dool, *Compendium vennootschapsbelasting*, Deventer: Kluwer 2009 (8^e druk)
- Lubbers, A.O. en G.T.K. Meussen, *Hoofdzaken winst uit onderneming*, Deventer: Kluwer 2010 (3^e druk)
- Sillevius, L.W., M.L.M. van Kempen e.a., *Studenteneditie 2010-2011 Cursus Belastingrecht (Inkomstenbelasting)*, Deventer: Kluwer 2010
- Stevens, L.G.M., *Elementair Belastingrecht*, Deventer: Kluwer 2010 (26^e druk)

Artikelen

- Albrechtse, D.A. en E.J. de Vries, *Naar een meer rechtsvormneutrale belastingheffing over ondernemingswinsten: de winstbox*, WFR 2009/381
- Essers, P.H.J., *Rechtsvormneutraliteit*, TFO 2011/3
- Hoogeveen, M.J., *De kwaliteit van de fiscale bedrijfsopvolgingswetgeving*, sdu 2011, ndfr
- Kok, Q.W.J.C.H., *De herziening van de vennootschapsbelasting: een afsluitend overzicht*, Maandblad Belasting Beschouwingen 2007/01

- Mol-Verver, S.J., *De winstbox: Een nuttige of noodzakelijke stap richting een ondernemingswinstbelasting*, WFR 2009/625
- Mol-Server, S.J., *winnen of verliezen met de winstbox*, NTFR 2011-2760
- Stevens, W. en J.J.L. Leenam, *Via een winstbox naar een meer rechtsvormneutrale winstbelasting?*, WFR 2009/627
- Vording, H., *Rechtsvormneutraliteit: wat was het probleem ook alweer?*, NTFR2010-2052

Parlementaire stukken

- Kamerstukken II, 1990/91, 22 008, nr. 2, Nota zicht op wetgeving 1991
- Kamerstukken II, 2004/05, 30 107, nr. 2
- Kamerstukken II, 2004/05, 30 107, nr. 20
- Kamerstukken II, 2005/06, 30 572, nr. 3
- Kamerstukken II, 2008/09, 31 704, nr. 3, Bijlage 1, Belastingplan 2009
- Kamerstukken II, 2008/09, 32 182, nr. 3, Belastingplan 2010 MvT
- Kamerstukken II, 2009/10, 32 128, nr. 3
- Kamerstukken II, 2010/11, 32 740, nr. 1
- Kamerstukken II, 2011/12, 33 003, nr. 10

overige

- Grapperhaus, F.H.M., *De besloten NV fiscaal vergeleken met de persoonlijke ondernemer en de open NV*, proefschrift d.d. 10 november 1966, FED, Amsterdam 1966
- Schonis, H.M.N., *Rapport en bespreking van het rapport Samenwerkingsverbanden en ondernemingswinst*, Kluwer: 2004
- Studiecommissie belastingstelsel, *Rapport Continuïteit en vernieuwing*
- Verver, S.J., *'De ondernemingswinstbelasting'*, proefschrift UvA, Amsterdam, 2008