

Een winstbox in de inkomstenbelasting

Wie wordt de winnaar?

Naam : Olaf Scholtes

Examenummer : 324245

Begeleider : Mr. A.E. van Oostveen

Plaats : Rotterdam

Datum : 30 juli 2012

Voorwoord

Op dit moment leest u mijn bachelorscriptie. De laatste hindernis die ik moest overwinnen voordat ik mijn bachelorsdiploma aan kon vragen. De totstandkoming van mijn scriptie kent grote gelijkenis met de verloop van mijn gehele studie. Het begin liep niet zo soepel als ik had gewild. Toch, na verloop van tijd (en vooral met een naderende deadline) begonnen de puzzelstukje zich te vormen. Op een gegeven moment zijn ze voor mijn gevoel zelfs in elkaar gevallen waardoor ik met tevredenheid terugkijk op de periode waarin ik mijn scriptie schreef.

Vanzelfsprekend wil ik eenieder bedanken die heeft bijgedragen aan de totstandkoming van dit werk, waaronder in het bijzonder mijn begeleider Ton van Oostveen.

Rest mij enkel nog u als lezer veel plezier te wensen bij het lezen van mijn bachelorscriptie.

Rotterdam, juli 2012

Olaf Scholtes

Inhoudsopgave

Voorwoord	2
1. Inleiding	5
1.1. Onderzoeksvraag.....	5
1.2. Opbouw	5
2. Hoe is de behandeling van winstgenieters onder de Wet inkomstenbelasting 2001?.....	7
2.1. Inleiding	7
2.2. Ondernemers.....	7
2.2.1. Het ondernemersbegrip	7
2.2.2. Het urencriterium.....	9
2.2.3. Faciliteiten voor ondernemers	10
2.3. Overige winstgenieters.....	13
2.3.1. De medegerechtigden tot het vermogen van een onderneming	13
2.3.2. Houder van een schuldvordering op een ondernemer	15
2.4. Resultaatgenieters.....	16
2.4.1. Resultaat uit overige werkzaamheden.....	16
2.4.2. Terbeschikkingstelling	17
2.4.3. Faciliteiten voor resultaatgenieters	18
2.5. Conclusie	18
3. Wat is een winstbox?	20
3.1. Inleiding	20
3.2. Werking van de winstbox	21
3.2.1. Volledige belasting	21
3.2.2. Verrekeningssysteem	22
3.2.3. Additionele heffing	23
3.2.4. Winstsplitsing	23
3.3. De winstbox aanpassen aan de doelen van het kabinet	24

3.4.	Conclusie	25
4.	Wat zijn de gevolgen van een winstbox?	26
4.1.	Inleiding	26
4.2.	Ondernemers.....	26
4.2.1.	Toegang voor de ondernemer.....	26
4.2.2.	Het urencriterium en de winstbox	26
4.2.3.	Faciliteiten	28
4.3.	Overige winstgenieters.....	29
4.3.1.	Medegerechtigde tot het vermogen van een onderneming.....	29
4.3.2.	Houder van een schuldvordering op een ondernemer	31
4.3.3.	Nieuwe categorie medegerechtigden	31
4.4.	Resultaatgenieters.....	31
4.4.1.	Algemeen.....	31
4.4.2.	Terbeschikkingstelling	31
4.5.	Conclusie	32
5.	Beantwoording van de hoofdvraag.....	33
5.1.	Inleiding	33
5.2.	Samenvatting.....	33
5.3.	Conclusie	33
	Literatuurlijst	35

1. Inleiding

1.1.Onderzoeksvraag

De ondernemer wordt ook wel de motor van de economie genoemd. Dat realiseert de Nederlandse politiek zich ook. Om ondernemerschap, en hiermee de economie, te stimuleren is in de loop der jaren in de inkomstenbelasting een aantal ondernemersfaciliteiten ingevoerd. Het doel van deze faciliteiten strekt zich uit van het stimuleren van ondernemerschap in het algemeen tot het stimuleren van innovatie of het vormen van een oudedagsvoorziening.

Niet alle fiscale ondernemersfaciliteiten dienen nog steeds het doel waar ze in eerste instantie voor in het leven zijn geroepen. Sommige zijn inmiddels geworden tot fiscale instrumenten, terwijl voor andere faciliteiten geen noodzaak meer is. Voor ondernemers is het vaak lastig om te kunnen bepalen of ze voor bepaalde ondernemersfaciliteiten in aanmerking komen en brengt dit een grote administratieve druk met zich mee.

In het regeerakkoord van 30 september 2010 is opgenomen dat het kabinet de bestaande ondernemersfaciliteiten wil omvormen tot één geïntegreerde faciliteit¹. In het belastingplan 2012 heeft de Staatssecretaris van Financiën aangekondigd dat het IB-winstregime eenvoudiger en transparanter moet worden, zonder allerlei onduidelijke aftrekposten die flinke administratieve lasten met zich mee brengen². Een mogelijke manier om deze doelen te bereiken is het invoeren van een winstbox in de inkomstenbelasting. Om de haalbaarheid van een winstbox duidelijk in kaart te kunnen brengen voert de Staatssecretaris van Financiën een verkenning naar een winstbox uit³. Het begrip winstbox is op dit moment nog niet terug te vinden in belastingwetgeving, maar de Staatssecretaris van Financiën heeft in de fiscale agenda al het een en ander over gezegd over de uitwerking ervan. Een van de onderdelen van de verkenning naar de winstbox vormt het onderwerp van deze bachelorscriptie. De onderzoeksvraag luidt:

Wie komt in aanmerking voor het regime de winstbox in de inkomstenbelasting?

1.2.Opbouw

De beantwoording van de onderzoeksvraag zal gebeuren aan de hand van drie deelvragen, die ieder in een apart hoofdstuk worden uitgewerkt. De deelvragen luiden als volgt:

- Hoe is de behandeling van winstgenieters onder de Wet inkomstenbelasting 2001?

¹ 'Vrijheid en verantwoordelijkheid', Regeerakkoord VVD-CDA, 30 september 2010.

² Kamerstukken II 2011/2012, 33 003, nr. 3, p. 2.

³ Kamerstukken II 2010/2011, 32 740, nr. 1, p. 4.

- Wat is een winstbox?
- Wat zijn de gevolgen van de invoering van een winstbox voor de behandeling van winstgenieters?

De eerste deelvraag zal zich richten op de winstgenieters die we in de huidige wet kennen. Van alle categorieën winstgenieters zal worden toegelicht wat hun positie is in de huidige Wet IB 2001 en voor welke faciliteiten ze in aanmerking komen. Zo wordt een uitgangspunt gevormd van waar het onderzoek naar wie in aanmerking komt voor het regime van de winstbox kan beginnen.

Om de invloed van een winstbox op de onder deelvraag één besproken belastingplichtigen kunnen beoordelen is het van belang om een goed beeld te hebben van wat een winstbox precies is. De tweede deelvraag zal een beeld schetsen van het begrip winstbox.

Nu duidelijk is welke belastingplichtigen mogelijk invloed gaan ondervinden van de winstbox, en wat een winstbox precies is, zal getoetst gaan worden. De derde deelvraag zal ingaan op de verandering in behandeling van de beschreven belastingplichtigen die de invoering van de winstbox met zich meebrengt.

Na beantwoording van deze drie deelvragen zal de onderzoeksvraag helder te beantwoorden zijn.

2. Hoe is de behandeling van winstgenieters onder de Wet inkomstenbelasting 2001?

2.1. Inleiding

In art. 3.2 Wet IB 2001 is de belastbare winst uit onderneming opgenomen. 'Belastbare winst uit onderneming is het gezamenlijke bedrag van de winst die de belastingplichtige als ondernemer geniet uit een of meer ondernemingen verminderd met de ondernemingsaftrek en de MKB-winstvrijstelling'. Dit begrip wordt uitgebreid door art. 3.3 Wet IB 2001. Op grond van dit artikel genieten zowel bepaalde medegerechtigden tot het vermogen van een onderneming als bepaalde belastingplichtigen met een vordering op een onderneming winst uit onderneming. Wie ondernemer is voor de wet is terug te vinden in art. 3.4 Wet IB 2001. Op grond van art. 3.5, tweede lid, Wet IB 2001 wordt de beoefenaar van een zelfstandig beroep gelijkgesteld aan ondernemer. Een advocaat, medisch specialist, belastingadviseur enz. is hierdoor een ondernemer voor de Wet IB, mits deze zijn beroep zelfstandig uitvoert.

Naast de winstgenieters in de inkomstenbelasting bestaan ook de resultaatgenieters. Het gezamenlijke bedrag van het resultaat uit een of meer werkzaamheden die geen belastbare winst of belastbaar loon genereren vormt resultaat uit overige werkzaamheden. De scheidingslijn tussen winst uit onderneming of resultaat uit overige werkzaamheden kan vaag zijn. Soms lijkt een bepaald inkomensbestanddeel op winst uit onderneming, maar kan het toch niet als zodanig aangemerkt worden. Dit kan onder andere komen doordat de werkzaamheden een duurzaam karakter ontberen, of dat de werkzaamheden slechts zeer gering van omvang zijn. Het is echter wel interessant om te kijken of het regime van resultaat uit overige werkzaamheden ook aanpassingen vereist wanneer een winstbox ingevoerd wordt.

Om te beoordelen welke belastingplichtigen in aanmerking komen voor de winstbox zullen dus de ondernemer, de overige winstgenieter en de resultaatgenieter nader belicht moeten worden.

2.2. Ondernemers

2.2.1. Het ondernemersbegrip

In de Wet IB 2001 is het ondernemersbegrip in art. 3.4 gedefinieerd als 'de belastingplichtige voor rekening van wie een onderneming wordt gedreven en die rechtstreeks wordt verbonden voor verbintenissen betreffende die onderneming'. Uit deze definitie zijn drie vereisten af te leiden om te kwalificeren als ondernemer: er dient sprake te zijn van een onderneming, de onderneming dient geheel of gedeeltelijk voor rekening van de belastingplichtige te worden gedreven, en de

belastingplichtige dient rechtstreeks te worden verbonden voor verbintenissen betreffende de onderneming. In de Wet IB 2001 wordt een onderscheid gemaakt tussen de objectieve en de subjectieve onderneming. Het verschil tussen de objectieve en subjectieve onderneming wordt door Kavelaars en Schuwer als volgt omschreven: 'De objectieve onderneming bestaat uit de onderneming zoals deze zich in het maatschappelijke verkeer presenteert. De subjectieve onderneming wordt gevormd door de relatie tussen de belastingplichtige en de objectieve onderneming'⁴. In de Wet IB 2001 ligt de focus op de subjectieve onderneming. Om te kwalificeren als ondernemer moet immers in eerste instantie sprake zijn van een onderneming, maar daarnaast moet deze onderneming voor rekening van de belastingplichtige worden gedreven en moet de belastingplichtige worden verbonden voor verbintenissen betreffende de onderneming. De laatste twee criteria geven de relatie aan tussen de belastingplichtige en de objectieve onderneming, welke vereist is voor het bestaan van een subjectieve onderneming.

De term onderneming is in de Wet IB 2001 niet gedefinieerd, zoals dit ook niet het geval was in de Wet IB 1964. Onder de Wet IB 1964 is veel jurisprudentie geweest over de vraag wat een onderneming is. In deze uitspraken werd aansluiting gezocht bij het ondernemingsbegrip dat doorgaans in de bedrijfseconomie gebruikt wordt. In de bedrijfseconomie wordt een onderneming omschreven als 'een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid waarmee wordt beoogd door deelneming aan het maatschappelijke productieproces winst te behalen'. Uit de parlementaire behandeling van de Wet IB 2001 blijkt dat de wetgever het niet zinvol achtte om een beschrijving van het begrip onderneming in de wet op te nemen omdat dit ten opzichte van de gewezen jurisprudentie geen toegevoegde waarde zou hebben⁵.

Indien is vastgesteld dat er sprake is van een objectieve onderneming dient deze onderneming voor rekening van de belastingplichtige gedreven te worden. Dit criterium was ook opgenomen om te kwalificeren als winstgenieter voor de Wet IB 1964 en er is veel jurisprudentie over beschikbaar. De Hoge Raad acht de gerechtigdheid tot stille reserves en goodwill van doorslaggevend belang bij de beoordeling of een onderneming voor rekening van de belastingplichtige gedreven wordt⁶. Een onderneming wordt niet voor rekening van een belastingplichtige wordt gedreven uitsluitend op grond van een huwelijksgemeenschap.

Het derde criterium, de belastingplichtige dient verbonden te worden voor verbintenissen betreffende de onderneming, bestaat sinds de invoering van de Wet IB 2001. Een belastingplichtige kan hierdoor alleen als ondernemer kwalificeren wanneer hij tegenover zakelijke crediteuren

⁴ P. Kavelaars, B.F. Schuwer, 'Ondernemerschap in de inkomstenbelasting', TFO 2003/73

⁵ Kamerstukken II 1998/99, 26 727, nr. 3, p. 93.

⁶ Hoge Raad 1 juli 1964, nr. 15 251, BNB 1964/259.

aansprakelijk is voor de schulden van de onderneming. De zinsnede 'rechtstreeks wordt verbonden' duidt erop dat het gaat om aansprakelijkheid ten aanzien van bestaande en toekomstige schulden. Op deze manier heeft de wetgever er voor willen zorgen dat commanditaire vennoten niet als ondernemer kwalificeren⁷

2.2.2. Het urencriterium

Het urencriterium is in de Wet IB 2001 opgenomen om een onderscheid te maken tussen ondernemers die ook in feitelijke zin een onderneming drijven en andere ondernemers⁸. Door dit onderscheid is het mogelijk om de ondernemingsfaciliteiten slechts toe te laten komen aan de eerstgenoemde categorie ondernemers. Het urencriterium werd voor het eerst toegepast voor de zelfstandigenaftrek in de Wet IB 1964 en werd later ook van kracht voor de oudedagsreserve. Bij invoering van de Wet IB 2001 werd het urencriterium van belang voor de gehele ondernemersaftrek.

Het urencriterium kent twee vereisten. De ondernemer dient per kalenderjaar ten minste 1225 uren en ook meer dan 50% van zijn tijd aan de onderneming te besteden. Deze tweede eis is opgenomen om de uitvoering voor de belastingdienst eenvoudiger te maken. Indien de ondernemer voldoet aan de beide vereisten van het urencriterium komt hij in aanmerking voor de ondernemersaftrek. Deze bestaat uit de zelfstandigenaftrek, de aftrek voor speur- en ontwikkelingswerk, de meewerkaftrek, de startersaftrek bij arbeidsongeschiktheid, en de stakingsaftrek. Voor de stakingsaftrek is het urencriterium overigens geen vereiste.

Bepaalde werkzaamheden tellen niet mee voor het urencriterium. Hierbij gaat het om werkzaamheden ten behoeve van een samenwerkingsverband met een of meer met de belastingplichtige verbonden personen, indien dit samenwerkingsverband tussen derden ongebruikelijk zou zijn en de werkzaamheden hoofdzakelijk van ondersteunende aard zijn. De oorsprong hiervan ligt in de Wet IB 1964. In de Wet IB 1964 was geen ondernemerscriterium opgenomen, er werd enkel gesproken van winstgenieters. Een belastingplichtige werd voor de Wet IB 1964 al aangemerkt als winstgenieter wanneer een onderneming voor zijn rekening werd gedreven. De kwalificatie van winstgenieter bracht de nodige voordelen met zich mee doordat het toegang gaf tot een aantal faciliteiten. In de praktijk leidde dit er toe dat ondernemers hun echtgenote ook als winstgenieters wilden laten kwalificeren. Dit kon eenvoudig bereikt worden door de ondernemingsactiviteiten onder te brengen in een samenwerkingsverband waar beide echtgenoten deel van uit maakten. Een voorbeeld van een dergelijk samenwerkingsverband is een huisarts die een vennootschap onder firma aangaat met zijn echtgenote die de boekhouding

⁷ Kamerstukken II 1998/99, 26 727, nr. 3, p. 92.

⁸ L.G.M. Stevens, *'Elementair Belastingrecht'*, Deventer: Kluwer, 2009, p. 159.

verzorgt. Naast het dubbel gebruik maken van de fiscale ondernemingsfaciliteiten kon op deze manier ook een tariefvoordeel worden behaald. De gerechtshoven en de staatssecretaris waren het niet eens met deze constructie en poogden echtgenoten na het aangaan van een dergelijk samenwerkingsverband niet zonder meer als reële winstgenieter te kwalificeren^{9 10}. Op 12 februari 1997 volgde een doorbraak doordat de Hoge Raad op deze dag vier arresten wees met betrekking tot een samenwerkingsverband tussen twee echtgenoten¹¹. In alle vier de arresten concludeerde de Hoge Raad dat de echtgenote winst uit onderneming genoot. Na deze uitspraken van de Hoge Raad volgden in de literatuur opiniestukken waarin werd gepleit om deze kunstmatige constructies aan te pakken¹². Door het uitsluiten van werkzaamheden van ondersteunende aard ten behoeve van samenwerkingsverbanden tussen verbonden personen is het gebruik van deze constructies tegen gegaan. Echtgenoten die slechts werkzaamheden van ondersteunende aard uitvoeren voldoen niet aan het urencriterium en hebben zodoende geen recht op de ondernemersfaciliteiten.

2.2.3. Faciliteiten voor ondernemers

In deze paragraaf worden de faciliteiten besproken waar een belastingplichtige aanspraak op maakt door zijn hoedanigheid als ondernemer. Ondernemersfaciliteiten dienen niet verward te worden met ondernemingsfaciliteiten. Zodoende worden doorschuifregelingen buiten beschouwing gelaten. De verschillende investeringsaftrekken zullen ook niet worden toegelicht aangezien deze worden berekend per objectieve onderneming en door de eventuele invoering van een winstbox niet zullen wijzigen.

Fiscale oudedagreserve

De fiscale oudedagreserve (ook wel aangeduid als FOR) is een faciliteit die in de Wet IB 2001 is opgenomen om ondernemers die aan het urencriterium voldoen de mogelijkheid te geven een pensioenvoorziening op te bouwen. De ondernemer mag per jaar 12% van de belastbare winst toevoegen aan een reserve (met een maximum van € 9.542).

Vanuit de literatuur is er veel kritiek op de regeling. Door 12% van de winst op papier toe te mogen voegen aan een reserve ontstaat er immers nog geen pensioenvoorziening. Toch is in de Wet IB 2001 geen verplichting opgenomen om ook daadwerkelijk 12% van de winst te reserveren voor de opbouw van een oudedagvoorziening. De meningen over wat met de FOR zou moeten gebeuren lopen uiteen. Volgens Dietvorst heeft de FOR nauwelijks betekenis en wordt de regeling enkel gebruikt om een

⁹ Hof Amsterdam 16 september 1980, BNB 1982/317, Hof Arnhem 22 maart 1983, BNB 1984/216.

¹⁰ Mededeling van de staatssecretaris van Financiën, nr. DB 92/1312, V-N 1992, p. 1154, punt 9.

¹¹ Hoge Raad 12 februari 1997, BNB 1997/173 t/m 176.

¹² J.J.M. Jansen, 'Het ondernemersbegrip in de inkomstenbelasting is aan herziening toe', WFR 1997/581 en P.H.J. Essers, 'Het ondernemingsbegrip in de inkomstenbelasting ter discussie', TFO 1997/134.

renteloze uitstel van belastingbetaling te realiseren. De beste oplossing volgens hem is dan ook het afschaffen van de regeling en deze niet vervangen door een soortgelijke regeling¹³. Poelmann is eveneens van mening dat de huidige invulling van de FOR niet adequaat is en pleit voor een verplichting het bedrag dat wordt gereserveerd voor de FOR te onttrekken aan het ondernemingsvermogen¹⁴.

Zelfstandigenaftrek

Na een studie van een ambtelijke werkgroep, bestaande uit vertegenwoordigers van de Departementen van Financiën, van Economische Zaken en van Landbouw en Visserij, naar de wenselijkheid van en de behoefte aan een permanente zelfstandigenaftrek is besloten over te gaan op de invoering van een permanente zelfstandigenaftrek in de inkomstenbelasting¹⁵. De aftrek was al enige tijd als tijdelijke aftrek opgenomen in de wet, zij het in een iets andere vorm. Met de zelfstandigenaftrek wordt enerzijds tegemoet gekomen aan de verschillende functies van winstinkomen bij zelfstandigen: consumeren, investeren en reserveren, anderzijds is de aftrek bedoeld om ondernemerschap in het algemeen te stimuleren¹⁶. De Hoge Raad stelt in haar uitspraak van 12 september 2008 echter dat het meer een instrument is geworden: “De motivering van de diverse wijzigingen van de zelfstandigenaftrek, met name de wijzigingen in de hoogte ervan, duiden erop dat de zelfstandigenaftrek steeds meer instrumenteel is ingezet, en de zelfstandigenaftrek wordt daarom ook wel een ‘inkomenspolitieke maatregel’ genoemd”¹⁷.

Sinds de invoering van de zelfstandigenaftrek is de hoogte van de aftrek afhankelijk geweest van de winst. Bij een toenemende winst werd het recht op aftrek kleiner. Per 1 januari 2012 is de zelfstandigenaftrek omgevormd naar een vaste basisaftrek. Iedere ondernemer die aan het urencriterium voldoet krijgt een vaste aftrek van €7280, ongeacht de hoogte van de winst. Deze stap is gezet omdat het kabinet van mening was dat de zelfstandigenaftrek ondernemingsgroei belemmerde¹⁸. Tevens zal het bedrag van €7280 in de toekomst niet meer geïndexeerd worden waardoor de zelfstandigenaftrek in de loop der jaren steeds minder van betekenis wordt. Voor startende ondernemers kent de zelfstandigenaftrek een extra verhoging van €2123. De zelfstandigenaftrek is onderdeel van de ondernemersaftrek en mag alleen toegepast worden door ondernemers die aan het urencriterium voldoen.

¹³ G.J.B. Dietvorst, *‘De pensioenspagaat van de ondernemer: een visie op het ondernemerspensioen’*, WFR 2002/6487.

¹⁴ E. Poelmann, *‘Enige fiscale aspecten van de oudedagsreserve’* (diss. UVA), Hilversum 2009, p. 189-199.

¹⁵ Kamerstukken II 1982/1983, 17 943, nr. 3, p. 5.

¹⁶ Kamerstukken II 2011/2012, 33 003, nr. 3, p. 20.

¹⁷ Hoge Raad 12 september 2008, nr. 43761, par. 6.2.4, BNB 2009/22.

¹⁸ Kamerstukken II 2010/2011, 32 740, nr. 1, p. 40.

Aftrek voor speur- en ontwikkelingswerk

De ondernemer die aan het uren criterium voldoet en ten minste 500 uren per kalenderjaar besteedt aan speur- en ontwikkelingswerk (en daar voor een verklaring als bedoeld in art. 27, eerste lid, van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen bezit) komt in aanmerking voor de aftrek voor speur- en ontwikkelingswerk. De aftrek bedraagt €12.310 en wordt voor startende ondernemers verhoogd met €6.157. De invoering van deze faciliteit vond plaats in 1994, waar hij werd gecombineerd met de zelfstandigenaftrek. De achterliggende gedachte van de aftrek was dat de continuïteit van productie en werkgelegenheid in belangrijke mate afhangt van de internationale concurrentiepositie van ons land, welke op zijn beurt weer in belangrijke mate afhangt van de technologische vernieuwing¹⁹. De aftrek voor speur- en ontwikkelingswerk is onderdeel van de ondernemersaftrek en mag alleen toegepast worden door ondernemers die aan het uren criterium voldoen.

Meewerkaftrek

De meewerkaftrek is een aftrek waarop een ondernemer aanspraak maakt indien zijn partner zonder enige vergoeding arbeid verricht in zijn onderneming. Indien deze situatie zich voordoet mag de ondernemer afhankelijk van het aantal door zijn partner gewerkte uren een percentage van de winst in aftrek brengen. Het bedrag op grond van deze regeling bij de ondernemer aftrekbaar is wordt niet bij de meewerkende partner belast. De Staatssecretaris van Financiën diende bij de overige fiscale maatregelen 2008 het voorstel in om de regeling van de meewerkaftrek per 1 januari 2008 te laten vervallen, maar de Tweede Kamer stemde hier niet mee in. Toch kan aan de noodzaak van de meewerkaftrek getwijfeld worden aangezien het verbod om een dienstbetrekking aan te gaan per 1 april 1997 is opgeheven waardoor de partner in loondienst kan meewerken in de onderneming. De meewerkaftrek is onderdeel van de ondernemersaftrek en mag alleen toegepast worden door ondernemers die aan het uren criterium voldoen.

Startersaftrek bij arbeidsongeschiktheid

Voor belastingplichtigen die arbeidsongeschikt zijn geraakt en om deze reden recht hebben op een arbeidsongeschiktheidsuitkering is een faciliteit in het leven geroepen die het starten van een onderneming door arbeidsongeschikten moet stimuleren. De faciliteit is per 1 januari 2007 ingevoerd om de maatschappelijke participatie van arbeidsongeschikten te bevorderen omdat de wetgever het starten van een onderneming ziet als een goed alternatief voor het vinden van een baan²⁰. De arbeidsongeschikte ondernemer die niet voldoet aan het uren criterium, maar wel ten minste 800

¹⁹ Kamerstukken II 1993/1994, 23 447, nr. 3, p. 1.

²⁰ Kamerstukken II 2006/2007, 30 804, nr. 3, p. 8.

uren aan zijn onderneming besteedt krijgt in het eerste jaar een aftrek van €12.000, in het tweede jaar een aftrek van €8.000 en in het derde jaar een aftrek van €4.000.

Stakingsaftrek

Wanneer een ondernemer een of meer van zijn ondernemingen staakt heeft hij recht op een stakingsaftrek van €3.630. Een ondernemer kan gedurende zijn leven slechts eenmaal aanspraak maken op de aftrek van €3.630. Mocht een ondernemer voor een tweede maal staken wordt het bedrag aan stakingsaftrek van de eerste staking in mindering gebracht op het bedrag aan stakingsaftrek waar de belastingplichtige recht op heeft voor de tweede staking. Het recht op aftrek is aanzienlijk lager dan bij de voorganger van deze bepaling, art 8.1, onderdeel d, Wet IB 1964. In eerste instantie was in het ontwerp van de Wet IB 2001 geen stakingsaftrek opgenomen, maar zonder verdere toelichting is de regeling toch ingevoerd. Om de stakingsaftrek te mogen toepassen is het niet vereist dat de ondernemer aan het uren criterium voldoet.

MKB-winstvrijstelling

De MKB-winstvrijstelling vindt zijn oorsprong in de Wet Werken aan winst²¹. Met de Wet Werken aan winst is beoogd de concurrentiepositie van Nederland als vestigingsland te verbeteren door een forse tariefsverlaging en een grondslagverbreding van de vennootschapsbelasting, en de invoering van de MKB-winstvrijstelling²². De MKB-winstvrijstelling werd overigens ook gezien als een mogelijke stap richting de invoering van een rechtsvormneutrale ondernemingswinstbelasting²³. Met de huidige doelstellingen van de verkenning naar de winstbox lijkt dit idee echter al weer losgelaten.

De MKB-winstvrijstelling is een vrijstelling van een percentage van de winst die belastingplichtige als ondernemer in de inkomstenbelasting geniet. Tot en met 2009 gold de vrijstelling alleen voor ondernemers die tevens aan het uren criterium voldeden, maar om ook deeltijdondernemers toegang te bieden tot de faciliteit is dit vereiste per 1 januari 2010 komen te vervallen²⁴. Doordat de MKB-winstvrijstelling een percentage van de winst vrijstelt voor belastingheffing werkt deze in feite uit als een tariefsverlaging.

2.3. Overige winstgenieters

2.3.1. De medegerechtigden tot het vermogen van een onderneming

Volgens Heithuis, Kavelaars en Schuver wordt met 'medegerechtigde tot het vermogen van een onderneming' voornamelijk bedoeld op commanditaire vennoten, maar er kunnen zich situaties

²¹ Wet van 30 november 2006, Stb. 2006, 631.

²² Kamerstukken II 2005/2006, 30 572, nr. 3, p. 2.

²³ Kamerstukken II 2005/2006, 30 572, nr. 3, p. 10.

²⁴ Kamerstukken II 2009/2010, 32 128, nr. 3, p. 88.

voordoer waaronder ook andere belastingplichtigen als medegerechtigde worden aangewezen²⁵. Hierbij moet gedacht worden aan erfgenamen ten tijde van onverdeeldheid van de boedel of onder omstandigheden een verhuurder van een onderneming. Omdat art. 3.3, eerste lid, onderdeel a, Wet IB 2001 voor het grootste gedeelte betrekking heeft op de behandeling van commanditaire vennoten is het belangrijk om een goed beeld te hebben van de positie van commanditaire vennoten binnen een onderneming.

Een commanditaire vennootschap bestaat uit (een of meer) beherende vennoten en (een of meer) commanditaire vennoten. De positie van de beherende vennoten is vergelijkbaar met de positie van vennoten in een VOF. De commanditaire vennoten houden zich in tegenstelling tot de beherende vennoten niet bezig met de leiding van de onderneming, maar houden slechts een financieel belang in de vennootschap. Op grond van het civiele recht is een commanditair vennoot niet aansprakelijk voor schulden van de CV en slechts draagplichtig tot het bedrag van zijn (overeengekomen) inbreng²⁶. Daarnaast mogen commanditaire vennoten voor het fiscale recht geen beheersdaden verrichten. Indien de commanditair vennoot toch beheersdaden verricht zal hij zijn status als zodanig verliezen en aangemerkt worden als beherend vennoot. Deze twee aspecten van de commanditair vennoot, niet meer risico lopen dan de grootte van zijn inbreng en het niet mogen verrichten van beheersdaden, zorgen er voor dat de activiteiten van een commanditair vennoot sterk overeenkomen met beleggen.

Ondanks de grote overeenkomsten met de belegger is de commanditair vennoot voor de belastingheffing in het verleden niet altijd als belegger behandeld. In de Wet op de Bedrijfsbelasting 1893 werd in art. 1, par. 2 een commanditair vennoot aangemerkt als ondernemer: "Ook hij, die als commanditair vennoot, voor de uitoefening van een bedrijf, kapitaal heeft verstrekt, wordt geacht dit bedrijf uit te oefenen."

Met de invoering van de Wet inkomstenbelasting 1914 veranderde de behandeling van de commanditair vennoot. Hij werd niet langer belast als ondernemer, maar als genietter van opbrengst van roerend kapitaal (art. 6 Wet inkomstenbelasting 1914). Volgens Stevens kan uit de parlementaire geschiedenis worden afgeleid dat de wetgever slechts die vennoten als ondernemer heeft willen aanmerken, die daadwerkelijk ondernemersactiviteiten verrichten.²⁷

Met invoering van het Besluit op de inkomstenbelasting 1941 werd de behandeling van commanditaire vennoten wederom gewijzigd. In paragraaf 26, tweede lid, van de Leidraad bij het

²⁵ E.J.W. Heithuis, P. Kavelaars, B.F. Schuwer, 'Inkomstenbelasting', Deventer: Kluwer 2011, p. 85.

²⁶ A.J.A. Stevens, 'Fiscale aspecten van de commanditaire vennootschap', Deventer: Kluwer 2003, p. 4.

²⁷ A.J.A. Stevens, 'Het ondernemerschap van de commanditaire vennoot: eindstand of tussenstand?' WFR 1999/1083.

Besluit wordt een onderscheid gemaakt tussen de commanditair vennoot die naast zijn aandeel in de winst eveneens gerechtigd is tot de stille reserves en de commanditair vennoot die slechts recht heeft op een deel van de winst, maar niet op de stille reserves: 'Uit Art. 17 blijkt, dat ook de commanditaire vennoot, indien hij medegerechtigd is tot het bedrijfsvermogen – en dus ook tot datgene wat, van het standpunt der vennootschap bezien, tot de stille reserves behoort – WINST geniet. Zuivere inkomsten uit roerend kapitaal geniet hij dus niet. Is hij daarentegen slechts een soort geldschietter tegen aandeel in de winst (zoo iemand zal in het vervolg worden aangeduid als: stille vennoot), dan geniet hij in den zin van het Besluit niet WINST UIT BEDRIJF, doch ZUIVERE INKOMSTEN UIT ROEREND KAPITAAL.'

De Wet inkomstenbelasting 1964 beoogde geen wijziging in de behandeling van de commanditair vennoot. Een commanditair vennoot die gerechtigd was tot de stille reserves van de onderneming werd aangemerkt als winstgenieter, waar een commanditair vennoot die slechts een winstrecht had werd aangemerkt als genieter van inkomen uit vermogen. Dit blijkt uit de paragraaf 8, derde lid, van de korte toelichting bij de Wet inkomstenbelasting 1964. Hierin wordt verwezen het arrest van de Hoge Raad van 1 juli 1964, BNB1964/259 inzake een commanditaire vennoot.

Bij het wetsontwerp van de Wet inkomstenbelasting 2001 is men van mening dat het ondernemersbegrip beperkt moet worden tot personen voor rekening van wie een onderneming wordt gedreven²⁸. Om dit te bewerkstelligen was het idee om de medegerechtigden, die onder de Wet inkomstenbelasting 1964 nog als winstgenieter kwalificeerden, onder te brengen in box III alwaar ze voor een forfaitair rendement belast zouden worden. Uitzonderingen zouden onder anderen gelden voor belastingplichtigen die in het kader van bedrijfsopvolging commanditair vennoot zouden worden. Deze zouden op advies van de Raad van State in box I blijven om zo een sfeerovergang te voorkomen²⁹. In de tweede nota van wijziging werd aangekondigd dat toch alle medegerechtigden als winstgenieters aangemerkt worden om verliesverrekening mogelijk te maken en boxenarbitrage te voorkomen³⁰.

2.3.2. Houder van een schuldvordering op een ondernemer

Om arbitrage tussen box I en box III te voorkomen is met de invoering van de Wet IB 2001 deze nieuwe categorie winstgenieters geïntroduceerd. De voordelen uit een schuldvordering op een ondernemer worden op grond van art. 3.3, derde lid, Wet IB 2001 aangemerkt als winst uit onderneming indien:

²⁸ Kamerstukken II 1998/1999, 26 727, nummer 3, p. 28.

²⁹ Kamerstukken II 1998/1999, 26 727, A, punt 21.

³⁰ Kamerstukken II 1998/1999, 26 727, nummer 19, p. 26.

- a. De schuldvordering onder zodanige omstandigheden is aangegaan dat deze in feite functioneert als eigen vermogen van die onderneming of
- b. De vergoeding over de schuldvordering op het tijdstip van het aangaan van de schuldvordering zodanig is vastgesteld dat deze – rechtens dan wel in feite – over de gehele looptijd gezien grotendeels afhankelijk is van de winst van die onderneming.

Deze bepaling geldt niet indien de schuld ook kwalificeert als terbeschikkingstelling. Hieruit blijkt dat de wetgever de bepaling puur als laatste vangnet heeft ingevoerd.

2.4.Resultaatgenieters

2.4.1. Resultaat uit overige werkzaamheden

In art. 3.90 Wet IB 2001 is het resultaat uit overige werkzaamheden opgenomen. Deze bepaling vormt een restcategorie van box I voor de inkomensbestanddelen die wel in deze box thuis horen maar niet onder te brengen zijn als winst uit onderneming of loon uit dienstbetrekking. De bepaling is de directe een opvolger van art. 22 Wet IB 1964 en de invoering ervan beoogde nadrukkelijk geen wijziging hiervan³¹.

De bepaling van het resultaat uit overige werkzaamheden is terug te vinden in art. 3.94 Wet IB 2001. Art. 3.95, eerste lid, Wet IB 2001 voegt daaraan toe dat het resultaat wordt bepaald alsof de werkzaamheid een onderneming vormt. De scheidingslijn tussen winst uit onderneming of resultaat uit overige werkzaamheden is zeer dun en wordt, zo blijkt uit de jurisprudentie, voornamelijk beïnvloed door het ontbreken van een duurzaam karakter van de werkzaamheden³².

Wanneer een werkzaamheid in opdracht van een derde wordt uitgevoerd kan een discussie ontstaan of het resultaat uit een werkzaamheid geen loon uit dienstbetrekking is. Het doorslaggevende criterium bij de beoordeling of sprake is van loon uit dienstbetrekking of resultaat uit overige werkzaamheden is het bestaan van een gezagsverhouding tussen de opdrachtgever en diegene die het inkomen geniet. Wanneer geen sprake is van een gezagsverhouding kan volgens Van Westen ook geen dienstbetrekking bestaan (fictieve dienstbetrekkingen daargelaten)³³ en zal er in ieder geval geen sprake kunnen zijn van loon uit dienstbetrekking.

³¹ Kamerstukken II 1999/2000, 26 727, nr. 3, p.29.

³² Hof 's-Gravenhage 8 december 1980, BNB 1982/52; Hof Arnhem 5 maart 1980, FED 11 december 1980; Hoge Raad 5 december 1990, BNB 1991/38.

³³ G.W.B. van Westen, *'Cursus Belastingrecht: Loonbelasting'*, Deventer: Kluwer 2009.

2.4.2. Terbeschikkingstelling

De verschillende boxen in de inkomstenbelasting hebben ieder hun eigen grondslag en tarief. In box I is het hoogste marginale tarief 52% terwijl dit in box III 30% is. Zulke tariefverschillen lokken belastingarbitrage uit³⁴. Belastingontwijking zou plaats kunnen vinden doormiddel van het onderbrengen van ondernemingsvermogen bij een met de belastingplichtige nauw verbonden persoon welke dit terug ter beschikking stelt aan de onderneming. De terbeschikkingstellingsregeling is in de wet opgenomen om deze arbitrage tegen te gaan.

In de praktijk gaat het met name om de verhuur van onroerende zaken aan een onderneming/werkzaamheid of een AB-vennootschap. Normaal gesproken zou de verhuur van een onroerende zaak aan een onderneming belast worden in box III. De wetgever heeft echter gekozen om de verhuur van vermogensbestanddelen aan een onderneming van een verbonden persoon doormiddel van een fictie aan te merken als werkzaamheid.

Ingevolge art. 3.91 en 3.92 wordt onder werkzaamheid mede verstaan³⁵:

- a. Het rendabel maken van vermogensbestanddelen – daaronder begrepen de schulden die rechtstreeks samenhangen met die vermogensbestanddelen – door deze vermogensbestanddelen al dan niet tegen een vergoeding rechtens dan wel in feite, direct of indirect ter beschikking te stellen aan een onderneming of werkzaamheid van een met de belastingplichtige verbonden persoon respectievelijk aan een vennootschap waarin de belastingplichtige of een met hem verbonden persoon een aanmerkelijk belang heeft;
- b. Het rendabel maken van vermogensbestanddelen – daaronder begrepen de schulden die rechtstreeks samenhangen met die vermogensbestanddelen – voor zover deze vermogensbestanddelen al dan niet tegen een vergoeding ter beschikking worden gesteld ten behoeve van een samenwerkingsverband waarvan een onderneming of werkzaamheid van een met de belastingplichtige verbonden persoon respectievelijk een vennootschap waarin de belastingplichtige of een met hem verbonden persoon een aanmerkelijk belang heeft, deel uit maakt.

Hieronder een voorbeeld van een terbeschikkingstelling welke is overgenomen uit de memorie van toelichting³⁶.

De echtgenote van een buiten gemeenschap van goederen gehuwde ondernemer verhuurt een pand aan haar echtgenoot die het als bedrijfspand aanwendt voor de onderneming. De huur voor het pand

³⁴ E.J.W. Heithuis, P. Kavelaars, B.F. Schuiver, 'Inkomstenbelasting', Deventer: Kluwer 2011, p. 349.

³⁵ Onderstaande tekst is een combinatie van art.3.91 en 3.92.

³⁶ Kamerstukken II 1999/2000, 26 727, nr. 3, p. 135.

vermindert de winst uit onderneming van de echtgenoot. Deze terbeschikkingstelling wordt aangemerkt als werkzaamheid, aangezien hier sprake is van het rendabel maken van vermogen. De huur die de echtgenote ontvangt wordt belast als resultaat uit overige werkzaamheden. Eventuele kosten en lasten die samenhangen met het pand zoals financieringsrechten, afschrijvingen en onderhoud zijn bij de bepaling van het resultaat uit overige werkzaamheden aftrekbaar.

Dit voorbeeld maakt de noodzaak van de terbeschikkingstellingsregeling duidelijk. Een arbitragemogelijkheid zou optreden wanneer (in dit voorbeeld) de man de betaalde huur af kan trekken tegen het hoge tarief van box I, terwijl de vrouw voor de verhuur wordt belast in box III voor een lager tarief.

2.4.3. Faciliteiten voor resultaatgenieters

Voor resultaatgenieters bestaan in de Wet IB 2001 geen faciliteiten zoals de ondernemersfaciliteiten voor de IB-ondernemer die bij de behandeling van de ondernemer uitvoerig besproken zijn. Met betrekking tot de terbeschikkingstellingsregeling wordt volgens de Staatssecretaris van financiën regelmatig bepleit dat de faciliteiten in de winstsfeer overeenkomstig van toepassing zouden moeten zijn, omdat gestreefd wordt naar gelijkheid met IB-ondernemers. De Staatssecretaris van Financiën vindt echter dat het niet past bij de doel en strekking van de ondernemersfaciliteiten om deze ook toe te passen op voordelen behaald met het ter-beschikking stellen van vermogen³⁷.

2.5. Conclusie

Voor de ondernemer die voldoet aan het urencriterium zijn in de wet het grootst aantal faciliteiten opgenomen. Naast recht op de MKB-winstvrijstelling heeft deze ondernemer recht op de ondernemersaftrek. De ondernemer die niet voldoet aan het urencriterium heeft wel recht op de MKB-winstvrijstelling, maar komt niet in aanmerking voor de ondernemersaftrek (met uitzondering van de stakingsaftrek). Deze behandeling is vergelijkbaar met de resultaatgenieter die onder de terbeschikkingstellingsregeling valt. Ook voor de terbeschikkingsteller is een gedeelte van de winst vrijgesteld. Hieraan is duidelijk te herkennen dat de terbeschikkingstellingsregeling puur een antimisbruikbepaling is. Er vindt een aftrek plaats aan de kant van de ondernemer, waartegenover een resultaat ontstaat bij de resultaatgenieter dat belast is tegen hetzelfde tarief³⁸. Als laatst hebben we de overige winstgenieters en de reguliere resultaatgenieter. Voor deze twee categorieën zijn geen speciale faciliteiten opgenomen in de wet.

³⁷ Kamerstukken II 2008/2009, 31 705, nr. 19, p. 7.

³⁸ In de praktijk kan een discrepantie ontstaan tussen het tarief waartegen de ondernemingswinst wordt belast en het tarief waartegen het resultaat uit overige werkzaamheden wordt belast door het progressieve karakter van het box I tarief.

Onderstaand is een tabel opgenomen met daarin voor iedere categorie belastingplichtige die in dit hoofdstuk besproken is aangegeven voor welke faciliteiten ze in aanmerking komen.

Faciliteiten	Winst uit onderneming		Resultaat uit overige werkzaamheden	
	Ondernemers	Medegerechtigden	Algemeen	Tbs-regeling
Ondernemersaftrek				
- Zelfstandigenaftrek	Ja*	Nee	Nee	Nee
- Aftrek voor S&O	Ja*	Nee	Nee	Nee
- Meewerkaftrek	Ja*	Nee	Nee	Nee
- Startersaftrek voor arbeidsongeschiktheid	Ja*	Nee	Nee	Nee
- Stakingsaftrek	Ja	Nee	Nee	Nee
MKB-winstvrijstelling	Ja	Nee	Nee	Nee
Tbs-winstvrijstelling	Nee	Nee	Nee	Ja
Oudedagsreserve (FOR)	Ja*	Nee	Nee	Nee

* = Urencriterium (deels) van toepassing.

3. Wat is een winstbox?

3.1. Inleiding

De Wet IB 2001 bestaat uit een systeem van drie gesloten boxen waarin de verschillende inkomensbestanddelen ondergebracht worden. In de eerste box wordt inkomen uit werk en woning betrokken, in de tweede box het inkomen uit aanmerkelijk belang, en in de derde box het inkomen uit sparen en beleggen. Een winstbox komt in de Wet IB 2001 nog niet voor, winst uit onderneming en resultaat uit overige werkzaamheden maken deel uit van de eerste box.

De precieze definitie van een winstbox is nog nergens gegeven. Om deze reden kan aan het begrip winstbox op een aantal uiteenlopende wijzen invulling worden gegeven. In dit hoofdstuk zal een aantal verschillende uitwerkingen van het begrip winstbox gegeven en toegelicht worden. Hierna zal aan de hand van de doelstellingen zoals de Staatssecretaris van Financiën deze geformuleerd heeft in de fiscale agenda worden bepaald welke uitwerking van de winstbox het beste aansluit bij deze doelstellingen.

In de literatuur wordt een winstbox vaak in verband gebracht met een rechtsvormneutrale ondernemingswinstbelasting³⁹. Een ondernemingswinstbelasting is een belasting die wordt geheven over de winst van ondernemingen. Het belangrijkste kenmerk van deze belasting is dat er sprake is van een rechtsvormneutrale belastinggrondslag. Doordat er geen onderscheid gemaakt wordt tussen rechtsvormen wordt de winst van een eenmanszaak op exact dezelfde wijze in de heffing betrokken als de winst van een BV. Economisch gezien is dit de meest wenselijke vorm van belastingheffing over ondernemingswinsten, omdat de heffing op deze wijze geen enkele invloed heeft op de keuze van de rechtsvorm. Wanneer een winstbox wordt gebruikt als stap richting een ondernemingswinstbelasting zal het subject van belastingheffing gewijzigd moeten worden. Op dit moment is het subject de belastingplichtige natuurlijke persoon. Uitvoeringstechnisch is het onmogelijk om een ondernemingswinstbelasting in te voeren waarbij geheven wordt van een natuurlijk persoon, omdat dit bij bijvoorbeeld een beursgenoteerde vennootschap te ingewikkeld wordt. De vennootschap weet vaak niet eens wie zijn eigen aandeelhouders zijn. Voor een ondernemingswinstbelasting zal het belastingsubject moeten worden omgevormd naar de objectieve onderneming. Belasting heffen van objectieve IB-ondernemingen kan echter niet zomaar, eenmanszaken en samenwerkingsverbanden die op dit moment onder de Wet IB 2001 vallen hebben geen rechtspersoonlijkheid. De kans dat bij de verkenning naar de winstbox wordt geconcludeerd dat geheven zal moeten gaan worden van

³⁹ Zie onder meer W. Stevens, J.J.L. Leenman, 'Via een winstbox naar een meer rechtsvormneutrale winstbelasting?', WFR 2009/627 en D.A. Albregtse, E.J. de Vries, 'Naar een meer rechtsvormneutrale belastingheffing over ondernemingswinsten: de winstbox', WFR 2009/381.

objectieve ondernemingen is nagenoeg nihil, aangezien in de doelstellingen van het belastingplan geen streven naar rechtsvormneutraliteit opgenomen is⁴⁰. Om deze reden zullen dan ook enkel vormen van de winstbox worden besproken waarbij het belastingsubject de subjectieve onderneming is.

3.2. Werking van de winstbox

De winstbox is zoals eerder aangegeven nog niet gedefinieerd. Hier onder volgt (niet uitputtend) een aantal voorbeelden van hoe invulling gegeven kan worden aan een winstbox.

3.2.1. Volledige belasting

De meest eenvoudige manier van een winstbox is het invoeren van een vierde box waarin het volledige winstinkomen wordt belast. Dit is vergelijkbaar met het huidige winstregime in de eerste box, waarin de winst ook volledig in een keer wordt belast. Bij het invoeren van deze vierde box kan er voor gekozen worden om (een aantal van) de ondernemersfaciliteiten te laten komen vervallen. Op deze manier kan het tarief budgettair-neutraal verlaagd worden.

De eenvoud van het systeem is het grootste voordeel. Het laten vervallen van ondernemersfaciliteiten scheelt de overheid in de uitvoeringskosten en voor de ondernemers valt een deel van de administratieve lasten weg. Het laten afnemen van de administratieve lasten is regelmatig terug te vinden in de doelstellingen van de overheid⁴¹.

Nadelen kent deze vorm van een winstbox echter ook. In de huidige situatie kan de ondernemer ondernemingsverliezen afzetten tegen andere inkomsten in box I. Bij het invoeren van een vierde box zal dit niet meer mogelijk zijn omdat in de Wet IB een gesloten boxensysteem wordt gehanteerd. Tevens moet een oplossing worden bedacht voor compensabele verliezen waar een ondernemer op dit moment over beschikt.

Een ander probleem is de betaling van premies volksverzekering. Deze worden op dit moment enkel in de eerste box geheven. Om dit op te lossen zouden de premies ook geheven kunnen worden in de vierde box. Gevolg daar van is dat er weer verschillende tarieven ontstaan in de winstbox. Dit probleem speelde ook bij de directeur-groootaandeelhouder (DGA). Als oplossing is het fictief loon van art. 12a Wet op de loonbelasting 1964 geïntroduceerd. Op grond van deze regeling dient de DGA een bepaald bedrag per jaar als loon in aanmerking te nemen, waardoor ook bij een DGA een

⁴⁰ De Staatssecretaris van financiën geeft in de fiscale agenda aan dat het kabinet geen aanwijzingen heeft dat het gebrek aan rechtsvormneutraliteit dusdanige problemen oplevert dat een rechtsvormneutrale ondernemingswinstbelasting nodig is. (Fiscale agenda, kamerstukken II, 2010/2011, 32 740, nr. 3, paragraaf 5.2.3, p. 42).

⁴¹ Kamerstukken II 2011/2012, 33 000, nr. 2. p. 21.

belastingheffing plaatsvindt in box I. Een vergelijkbare oplossing is mogelijk voor de IB-ondernemer in de winstbox, maar hierdoor gaat wel een deel van de eenvoud verloren. Een ander nadeel is dat geen rekening wordt gehouden met verschillende toepassingen van de winst. Bij de DGA geschiedt de belastingheffing in twee stappen. Op de winst van de vennootschap drukt de vennootschapsbelasting, over uitgekeerde winst volgt nog een AB-heffing in box II. Op deze wijze wordt winst die niet geconsumeerd maar geherinvesteerd wordt lager belast dan de winst die aangewend wordt voor consumptie. Naast de premies volksverzekering zal bij de invoering van een vierde box ook gekeken moeten worden naar de hypotheekrenteaftrek en de aftrek van lijfrentepremies. Een mogelijke oplossing hiervoor is dat de hypotheekrenteaftrek en de aftrek van lijfrentepremies toegepast mogen worden in box IV indien de belastingplichtige niet beschikt over box I inkomen. Wel moet dan rekening gehouden worden met het feit dat de aftrek tegen een lager tarief plaatsvindt waardoor de belastingplichtige netto minder voordeel heeft.

Het systeem van volledige belasting zou als alternatief ook opgenomen kunnen worden als speciaal afgebakend regime binnen de bestaande box I. Dan valt een aantal nadelen weg waaronder het niet kunnen verrekenen van ondernemingsverliezen met andere box I inkomens.

3.2.2. Verrekeningsstelsel

Bij een verrekeningsstelsel vormt een bepaalde heffing een voorheffing op de uiteindelijke heffing. Het totaalbedrag van de bij wijze van voorheffing geïnde belastingen mag afgetrokken worden van het totaal aan belastingen wat uiteindelijk verschuldigd is. Een voorbeeld van een voorheffing is de loonbelasting. Deze vormt een voorheffing waarmee de verschuldigde inkomstenbelasting mag worden verrekend.

Een winstbox zou volgens dit zelfde principe kunnen werken. Eerst wordt de gehele winst belast tegen een tarief dat bijvoorbeeld overeenkomt met het geldende vennootschapsbelastingtarief. Wanneer de ondernemer een deel van zijn winst onttrekt aan de onderneming volgt een heffing in box I. Het te betalen bedrag in box I kan dan worden verrekend met het bedrag dat eerder in de winstbox is betaald. Een voordeel van dit systeem is dat het vermogen dat een ondernemer blijft gebruiken in zijn onderneming tegen een lager tarief wordt belast dan het deel van de winst dat hij gebruikt voor consumptie, zoals dit ook DGA's tot op zekere hoogte het geval is. Op deze wijze wordt groei gestimuleerd doordat de ondernemer meer middelen overhoudt om mee te ondernemen. Dit systeem brengt echter ook een nadeel met zich mee, het zogenaamde lock-in effect. De ondernemer kan belastingheffing deels uit blijven stellen door geen uitkering naar privé te doen. Een oplossing voor dit systeem is een gebruikelijk loonregeling zoals we deze ook voor DGA's kennen.

3.2.3. Additionele heffing

Vergelijkbaar met het verrekeningssysteem is de methode met additionele heffing. Gelijk aan het verrekeningssysteem wordt de gehele winst eerst in een winstbox belast tegen een tarief dat bijvoorbeeld vergelijkbaar is met het geldende vennootschapsbelastingtarief. Wanneer de ondernemer winst uit de onderneming haalt voor consumptie zal hierover een additionele heffing plaatsvinden. Het ligt dan voor de hand om deze heffing in box II te laten plaatsvinden omdat deze wijze van heffing grote overeenkomsten vertoont met de wijze van belastingheffing bij DGA's. Een groot voordeel hiervan is dat het globale evenwicht gemakkelijk in stand te houden is, aangezien de belastingheffing bij eenmanszaken en personenvennootschappen op deze manier op een zelfde wijze verloopt als bij kapitaalvennootschappen, die onderworpen zijn aan de vennootschapsbelasting. Auteurs die pleiten voor een rechtsvorm neutrale winstbelasting zijn vaak enthousiast over deze methode. Zo ziet bijvoorbeeld Essers dit systeem als een goede oplossing in zijn bijdrage aan een symposium over totaalwinst van het Fiscaal Economisch Instituut in juni 2011⁴². Aan het systeem van additionele heffing kleven ook nadelen. Naast het nadeel dat bij het verrekeningssysteem al is genoemd, het lock-in effect, moet ook nog een oplossing worden bedacht voor de premieheffing volksverzekering. Deze premies worden alleen in box 1 geheven waardoor dit bij ondernemers die geen ander box 1 inkomen hebben zou resulteren in het niet betalen van premies voor de volksverzekering. Tevens speelt met betrekking tot de hypotheekrenteaftrek en de aftrek voor lijfrentepremies de zelfde problematiek als bij het systeem van volledige belasting.

3.2.4. Winstsplitsing

Een andere mogelijkheid is het splitsen van de winst, naar Scandinavisch voorbeeld. Hiervoor bestaan twee modellen, het source model en het fence model. Bij het source-model wordt de winst onderscheiden in winst die toe te rekenen is aan arbeid en kapitaal. Dit systeem wordt onder andere toegepast in Noorwegen. Bij het fence model wordt een onderscheid gemaakt tussen onttrokken en niet-onttrokken winst. De niet-onttrokken winst wordt belast tegen een proportioneel tarief bijvoorbeeld vergelijkbaar met het dan geldende vennootschapsbelastingtarief, terwijl de onttrokken winst progressief wordt belast in box 1. Dit systeem wordt onder andere in Zweden toegepast en in 1984 werd voorgesteld door de Nederlandse Federatie van Belastingconsulenten dit systeem in Nederland in te voeren⁴³. Het lock-in effect dat we eerder zagen bij het verrekeningssysteem en bij het systeem met additionele heffing treedt ook op bij het fence model. Een nadeel van het source model is dat het ingewikkeld kan zijn om de winst nauwkeurig toe te delen aan kapitaal en arbeid.

⁴² Zie P.H.J. Essers, 'De toekomstige belastingheffing van de IB-onderneming', bundel 'Totaalwinst', p. 34.

⁴³ J.E.A.M. van Dijck, 'Belastingheffing van ondernemingen ongeacht de rechtsvorm', FED/Nederlandse Federatie van Belastingconsulenten, Deventer 1984.

3.3.De winstbox aanpassen aan de doelen van het kabinet

In het Regeerakkoord 2010 is opgenomen dat er een nieuwe, geïntegreerde ondernemersfaciliteit op basis van de bestaande faciliteiten zal komen⁴⁴. De verdere uitwerking van de visie van het kabinet op deze ondernemersfaciliteit volgde later in de Fiscale agenda over 2012, waarin de Staatssecretaris van Financiën namens het kabinet de fiscale plannen van aankomend jaar naar de Tweede Kamer stuurt.

De speerpunten van de Fiscale agenda zijn een eenvoudiger, meer solide en fraudebestendig belastingstelsel⁴⁵. In paragraaf 5.2.1 van de Fiscale agenda staat dat het kabinet een concurrerend, algemeen ondernemersklimaat wil bevorderen en ondernemers ruimte geven zich te ontplooien. Dit moet bereikt worden zonder ingewikkelde regels met bijbehorende administratieve lasten. Op deze manier krijgen ondernemers een steuntje in de rug en worden ze uitgedaagd om te groeien⁴⁶.

Om de geformuleerde doelen met betrekking tot ondernemerschap te kunnen realiseren is een verkenning naar een winstbox aangekondigd. Bij deze verkenning zal worden gekeken of de ondernemersfaciliteiten kunnen opgaan in een lager en meer proportioneel tarief voor winst. De Staatssecretaris spreekt in de Fiscale agenda van een winstbox als vierde box⁴⁷. Door het afschaffen van faciliteiten en het verlagen van het tarief worden aan de ene kant de administratieve lasten verminderd en wordt aan de andere kant groei van ondernemingen gestimuleerd doordat het marginale tarief zal afnemen. Het beperken van de faciliteiten zal daarnaast mogelijk tot kostenbesparing leiden aan zowel de kant van de ondernemer als aan de kant van de belastingdienst.

Alle faciliteiten opnemen in een laag tarief zorgt voor zeer grote herverdelingseffecten ten nadelen van ondernemers met een lage winst. Om dit effect tegen te gaan kan gekozen worden voor een laag en een hoog tarief in plaats van een proportioneel tarief, zoals dit ook in de Wet op de Vennootschapsbelasting 1969 wordt toegepast. De Staatssecretaris van Financiën geeft in de fiscale agenda aan dat deze oplossing binnen de mogelijkheden ligt⁴⁸. Een andere mogelijkheid om te grote herverdelingseffecten te voorkomen is het (deels) in stand houden van de vaste basisaftrek van € 7.200. Deze aftrek kan eventueel stapsgewijs afgebouwd worden om de overgang van het huidige regime naar de winstbox geleidelijk te laten verlopen.

De belangrijkste redenen van het kabinet om voor een winstbox te kiezen is om groei te stimuleren en de administratieve lasten (voor zowel de ondernemer als de belastingdienst) te verminderen. Eén

⁴⁴ 'Vrijheid en verantwoordelijkheid', Regeerakkoord VVD-CDA, 30 september 2010.

⁴⁵ Kamerstukken II 2010/2011, 32 740, nr. 3, p. 2.

⁴⁶ Kamerstukken II 2010/2011, 32 740, nr. 3, p. 39.

⁴⁷ Kamerstukken II 2010/2011, 32 740, nr. 3, p. 39.

⁴⁸ Kamerstukken II 2010/2011, 32 740, nr. 3, p. 39.

van de besproken varianten van de winstbox lijkt het meest geschikt om deze doelen te realiseren. Het systeem van volledige belasting. Een winstbox waarbij gebruik wordt gemaakt van het verrekeningssysteem, systeem van additionele heffing of winstsplitsing zouden alle drie geschikt kunnen zijn om ondernemingsgroei te stimuleren. De reden hiervoor is dat de winst die opnieuw in de onderneming wordt gebruikt om mee te investeren lager kan worden belast dan winst die uit de onderneming wordt gehaald voor consumptie. Toch lijkt het erop dat het systeem van volledige belasting het winst van deze drie vormen van een winstbox als het gaat om eenvoudigheid en transparantie voor de ondernemer. Bovendien kan een winstbox met het systeem van volledige belasting ook ondernemingsgroei stimuleren. Het opgaan van ondernemersfaciliteiten in een meer proportioneel tarief zorgt immers voor een lager marginale tarief.

3.4.Conclusie

In de huidige wetgeving wordt geen gebruik gemaakt van een winstbox, waardoor nog geen vaste definitie van het begrip gevormd is. In dit hoofdstuk is daarom ingegaan op verschillende wijzen waarop aan het begrip winstbox invulling is gegeven, waarbij vier uitwerkingen nader toegelicht zijn.

Uit de Fiscale agenda voor 2012 is op te maken dat het verminderen van administratieve lasten, door het aantal ondernemingsfaciliteiten terug te brengen, en het stimuleren van ondernemingsgroei, door het verlagen van het marginale belastingtarief, twee voorname redenen zijn om een verkenning naar een winstbox te laten uitvoeren.

Gelet op de doelen zoals deze geformuleerd zijn in de Fiscale agenda voor 2012 lijkt een winstbox waar de volledige winst in één keer wordt belast de meest voor de hand liggende optie. De overige varianten die hier besproken zijn hebben als voordeel dat de winst die bestemd is om te herinvesteren in de onderneming lager belast kan worden dan de winst die bestemd is voor consumptie, maar uit geen van de stukken van de staatssecretaris blijkt dat dit een doel is dat wordt nagestreefd. Deze varianten lijken beter geschikt wanneer rechtsvormneutraliteit een belangrijke factor is. Een winstbox waar de winst volledig in één keer wordt belast en waarbij de meeste faciliteiten opgaan in een laag tarief kan zowel de eenvoudigheid van het belastingstelsel ten goede te komen als ondernemingsgroei stimuleren.

4. Wat zijn de gevolgen van een winstbox?

4.1. Inleiding

In hoofdstuk twee is beschreven welke verschillende winstgenieters we momenteel kennen en hoe deze behandeld worden in de huidige situatie. In hoofdstuk drie is een beeld geschetst van wat de winstbox inhoudt. In het vierde hoofdstuk, dit hoofdstuk, zullen deze twee gegevens gecombineerd gaan worden en zullen de mogelijke behandelingen van de winstgenieters na invoering van een winstbox tegen elkaar afgewogen worden.

4.2. Ondernemers

4.2.1. Toegang voor de ondernemer

In de huidige Wet IB 2001 worden twee categorieën ondernemers onderscheiden. De ondernemers die aan het urencriterium voldoen en de ondernemers die niet aan het urencriterium voldoen. Wanneer de invoering van een winstbox haalbaar blijkt te zijn zullen in ieder geval de belastingplichtigen die als ondernemer kwalificeren en tevens voldoen aan het urencriterium in aanmerking komen voor dit nieuwe regime. Uit de doelstellingen van het kabinet blijkt immers dat de winstbox het ondernemen moet vereenvoudigen en de ondernemingsgroei moet stimuleren. Het is dan een logische stap dat de ondernemers die het grootste gedeelte van hun tijd aan het ondernemen besteden in aanmerking moeten komen voor dit nieuwe regime.

Het belang van het onderscheid tussen de ondernemer die voldoet aan het urencriterium en de ondernemer die niet voldoet aan het urencriterium zal met de invoering van een winstbox minder groot worden. Het onderscheid is in de huidige Wet IB 2001 nodig om de ondernemersfaciliteiten slechts te laten toekomen aan de ondernemers die zich daadwerkelijk met ondernemersactiviteiten bezighouden en hier het grootste deel van hun tijd aan besteden⁴⁹. Met de invoering van een winstbox is het echter de bedoeling om een aantal ondernemersfaciliteiten op te laten gaan in een lager tarief. De eventuele noodzaak van het onderscheid tussen ondernemers zoals het in de huidige Wet IB 2001 bestaat bij de invoering van een winstbox zal in de volgende paragraaf besproken worden.

4.2.2. Het urencriterium en de winstbox

Het urencriterium zoals we het kennen in de Wet IB 2001 is een veelbesproken onderwerp. Het criterium kan als onrechtvaardig ervaren worden doordat het een harde grens stelt. De ondernemer die 1224 uren in zijn onderneming actief is heeft geen recht op de ondernemersaftrek, terwijl de

⁴⁹ M.L.M. van Kempen, 'Cursus Belastingrecht: Inkomstenbelasting', paragraaf 3.2.4.A.a.

ondernemer die 1225 uren in zijn onderneming volledig recht heeft op de ondernemersaftrek. Door deze harde grens is er in de Wet IB 2001 geen ruimte voor de deeltijdondernemer om in aanmerking te komen voor ondernemersfaciliteiten.

In oktober 2010 bracht de Sociaal Economische Raad een onderzoek uit naar de maatschappelijke positie van de ZZP'er. Hierin zijn cijfers opgenomen over het aantal ZZP'ers dat naast het winstinkomen ook loon- of pensioeninkomen heeft en het aantal ZZP'ers dat gebruik maakt van de zelfstandigenaftrek. De cijfers hebben betrekking op het jaar 2007. In dat jaar genoot 45% van de 675.700 ZZP'ers in Nederland ook loon- of pensioeninkomen en paste 70% van de ZZP'ers de zelfstandigenaftrek toe⁵⁰. Uit deze cijfers valt op te maken dat een substantieel deel van de ZZP'ers zijn onderneming in deeltijd drijft.

In het Belastingplan 2009 is een aanpassing van het uren criterium uitgebreid besproken, waarbij zelfs de afschaffing van het criterium een van de opties was⁵¹. Andere mogelijkheden waren het verlagen van het criterium en het invoeren van meer differentiatie binnen het criterium. Uiteindelijk is geen van deze mogelijkheden ingevoerd, maar heeft men gekozen voor de afschaffing van het uren criterium voor de MKB-winstvrijstelling. In het eerder genoemde onderzoek van de Sociaal Economische Raad naar de positie van de ZZP'er werd geadviseerd onderzoek te doen naar de mogelijkheden om het uren criterium te vervangen door een alternatief criterium⁵². Als alternatief werden criteria genoemd op basis van omzet, winst of het totale inkomen uit arbeid. Braakhuis diende 11 november 2011 een motie in, welke inmiddels door de kamer is aangenomen, om bij de verkenning naar de winstbox ook de afschaffing van het uren criterium te betrekken⁵³. In de Fiscale agenda voor 2012 geeft de Staatssecretaris van Financiën aan dat het kabinet naar een situatie toe wil werken waarin geen extra toegangscriterium nodig is.

Zoals uitgebreid behandeld is in paragraaf 2.2.2 diende de uitbreiding van het uren criterium bij de invoering van de Wet IB 2001 mede om de ongewenste man/vrouw-firma's die onder de Wet IB 1964 ontstonden tegen te gaan. Wanneer de winstbox toch nog ondernemersfaciliteiten zal kennen, wat waarschijnlijk noodzakelijk is om onwenselijke herverdelingseffecten te voorkomen zoals aangegeven is in paragraaf 3.3, zal de winstbox een aanzuigende werking hebben op belastingplichtigen. Belastingplichtigen willen in dat geval immers profiteren van deze aftrek. Het laten vervallen van het uren criterium heeft dan mogelijk tot gevolg dat de ongewenste samenwerkingsverbanden zoals die

⁵⁰ Sociaal Economische Raad, *ZZP'ers in beeld*, oktober 2010, tabel 5.1, p. 61.

⁵¹ Kamerstukken II 2008/2009, 31 704, nr. 3, p 97-101.

⁵² Sociaal Economische Raad, *ZZP'ers in beeld*, oktober 2010, p. 70.

⁵³ Kamerstukken II 2011/2012, 33 003, nr. 79, p 1.

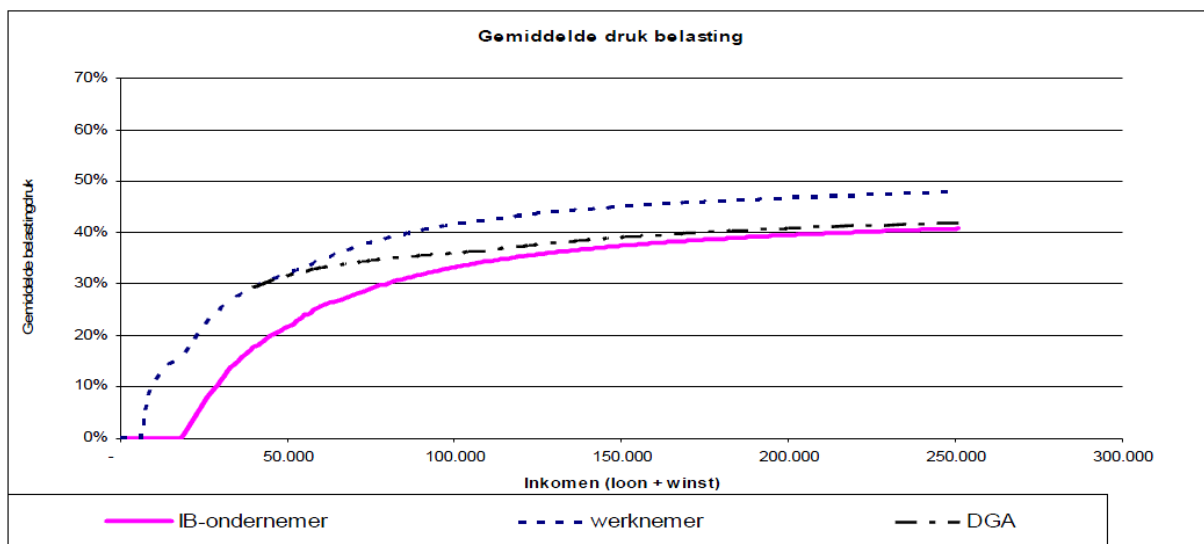
ontstonden ten tijde van de Wet IB 1964 terugkeren. Een extra toegangscriterium tot de vaste basisaftrek is in dat geval wenselijk.

Een alternatief voor de wetgever zou dan kunnen zijn om het ondernemersbegrip op een dusdanige wijze aan te passen dat belastingplichtigen die deel uitmaken van een ongebruikelijk samenwerkingsverband niet meer als ondernemer kwalificeren, maar als winstgenieter. Een omzetcriterium, zoals de SER in het eerder genoemde onderzoek naar de positie van de ZZP'er als alternatief naar voren bracht, lijkt voor het probleem van de ongebruikelijk samenwerkingsverbanden geen oplossing te bieden.

4.2.3. Faciliteiten

Zoals in paragraaf 3.3 toegelicht is zal met de invoering van een winstbox een aantal ondernemersfaciliteiten verdwijnen ten behoeve van het lage tarief in de winstbox. Om te grote herverdelingseffecten te voorkomen zal het waarschijnlijk niet mogelijk zijn om alle faciliteiten op te laten gaan in het lage tarief.

Uit grafiek 1 blijkt dat de IB-ondernemer in het jaar 2010 tot een bedrag van circa € 20.000 geen belasting betaalde. Dit komt onder andere door de ondernemersaftrek welke uitgebreid besproken is in paragraaf 2.2.3.

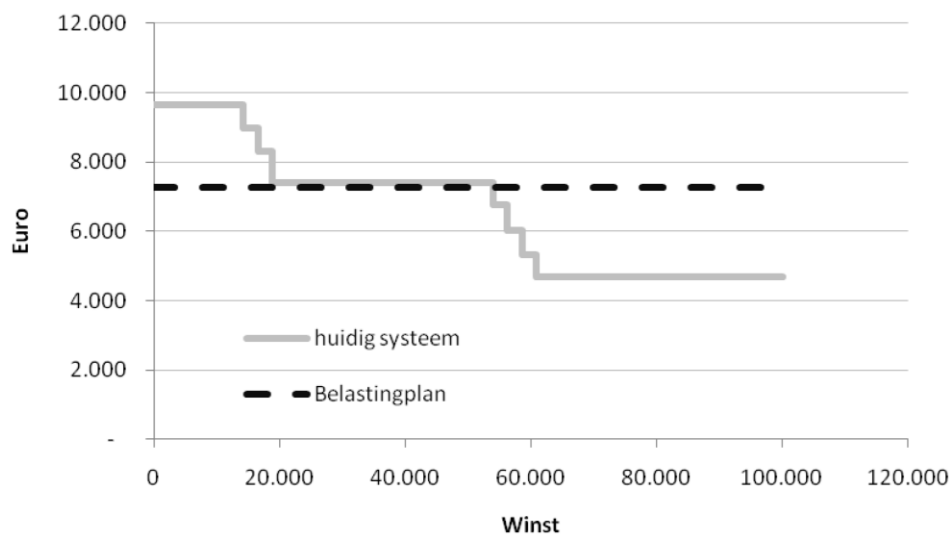


Grafiek 1. Bron: Studiecommissie Belastingstelsel (2010) Continuïteit en vernieuwing: Een visie op het belastingstelsel, grafiek 2.2.4, p. 41. Cijfers over 2010.

Aan de hand van deze grafiek is te zien dat een omvorming van alle ondernemersfaciliteiten in een proportioneel tarief een enorm herverdelingseffect heeft. Ondernemers zullen dan vanaf de eerste euro winst belasting moeten betalen (eventuele heffingskortingen buiten beschouwing gelaten). Gevolg hiervan is dat ondernemers met een lage winst ineens een stuk meer belasting betalen,

terwijl ondernemers met een hoge winst veel voordeel hebben bij het lagere tarief. Om de gevolgen voor ondernemers met een lager inkomen binnen de perken te houden is het behouden van de zelfstandigenaftrek een goede optie.

De zelfstandigenaftrek is inmiddels winstbox-proof gemaakt door het progressieve karakter van de zelfstandigenaftrek te verminderen. Voorheen was de zelfstandigenaftrek winstafhankelijk en werd deze lager naarmate de winst van de ondernemer hoger werd. In onderstaande grafiek is het verschil in verloop van de zelfstandigenaftrek goed te zien. Per 1 januari 2012 tot een vaste basisaftrek van € 7.200.



Grafiek 1: "Huidig systeem" weergeeft het verloop van de zelfstandigenaftrek t/m 2011. "Belastingplan" weergeeft het verloop van de zelfstandigenaftrek na omvorming tot vaste basisaftrek van € 7.200. Bron: Kamerstukken II, 2011/2012, 33 003, nr. 3, p. 19.

Indien de zelfstandigenaftrek behouden blijft bij invoering van een winstbox is het administratief het meest gemakkelijk om de aftrek toe te kennen aan alle ondernemers, inclusief de ondernemers die op dit moment niet aan het urencriterium voldoen. De zelfstandigenaftrek kan eventueel verhoogd worden voor startende ondernemers.

4.3.Overige winstgenieters

In de huidige Wet IB 2001 kan de categorie winstgenieters opgedeeld worden in de 'medegerechtigde tot het vermogen van een onderneming' en 'de houder van een schuldvordering op een ondernemer'.

4.3.1. Medegerechtigde tot het vermogen van een onderneming

Wanneer men spreekt over de medegerechtigden betreft dit vaak de commanditaire vennoten. De positie van een commanditair vennoot binnen een onderneming komt sterk overeen met die van

een belegger. Toch wordt de commanditair vennoot in de huidige Wet IB 2001 aangemerkt als winstgenieter.

Om de fiscale behandeling van de commanditair vennoot aan te laten sluiten bij de zijn werkelijke positie binnen de onderneming zou de commanditair vennoot belast moeten worden over zijn forfaitaire rendement, gelijk aan de belegger in box III. In de praktijk kan het echter problemen opleveren om een commanditair vennoot te belasten in box III. Onder andere in de situatie waarin de commanditaire vennootschap gebruikt wordt om een bedrijfsopvolgingen te faciliteren. De uittredende ondernemer zet dan zijn aandeel in de onderneming om in een commanditair aandeel en wordt een stille vennoot. Vanaf dat moment is slechts de opvolgend ondernemer verantwoordelijk voor het beheer van de onderneming, maar op deze manier geniet de uittredende ondernemer nog wel inkomsten uit zijn commanditaire aandeel. Indien de commanditaire vennoot belast zou worden als belegger in box III zou dit bij een bedrijfsopvolging zoals hier voor beschreven een afrekenmoment opleveren over de eventuele stille reserves en goodwill omdat een sfeerovergang plaatsvindt. Dit zou voorkomen kunnen worden door de commanditair vennoot in aanmerking te laten komen voor het regime van de winstbox. In dat geval vindt geen sfeerovergang plaats. De belastingplichtige kwalificeert dan als ondernemer voor het regime van de winstbox en wanneer hij een aandeel in de onderneming houdt als stille vennoot ook.

Het tarief waartegen de voordelen van de commanditair vennoot worden belast lijkt voor beide gevallen, de commanditair vennoot in de winstbox of de commanditair vennoot in box III, vrij dicht bij elkaar te liggen. In de Fiscale agenda voor 2012 heeft de Staatssecretaris van Financiën zich uitgesproken over het tarief dat mogelijk zou zijn in de winstbox. Indien alle ondernemersfaciliteiten opgaan in een verlaging van het tarief lijkt het mogelijk om uit te komen op een tarief van circa 28,5%⁵⁴. De verwachting is dat het tarief uiteindelijk hoger zal uitvallen. Niet alleen omdat het te grote herverdelingseffecten heeft om alle faciliteiten volledig te laten vervallen, maar ook omdat een tarief van 28,5% leidt tot een zeer groot verschil tussen de behandeling van de IB-ondernemer en de DGA waardoor DGA's hun onderneming zullen voortzetten als IB-onderneming. Een tarief van boven de 30% lijkt daardoor realistischer, wellicht met een lager tarief als opstapje. Voor de commanditair vennoot betekent dit ofwel een belasting van 30% over het forfaitaire rendement zonder de mogelijkheid verliezen te verrekenen(box III) ofwel een tarief van boven de 30%, maar dan wel met de mogelijkheid tot verliesverrekening.

⁵⁴ Kamerstukken II 2010/2011, 32 740, nr. 3, p. 40.

4.3.2. Houder van een schuldvordering op een ondernemer

De gevolgen van de invoering van een winstbox op de positie van de houder van een schuldvordering op een ondernemer zijn minder interessant. Deze categorie winstgenieters is enkel in de Wet IB 2001 opgenomen om boxenarbitrage te voorkomen. Indien een soortgelijke arbitragemogelijkheid zich voordoet na de invoering van een winstbox zal een vergelijkbare antimisbruikmaatregel ingevoerd moeten worden.

4.3.3. Nieuwe categorie medegerechtigden

Om in een winstbox geen onderscheid te hoeven maken tussen ondernemers, zoals dat in de huidige wet wel gebeurt, kan gebruik gemaakt worden van een nieuwe categorie medegerechtigden. De ondernemer die hoofdzakelijk werkzaamheden van ondersteunende aard verricht ten behoeve van een samenwerkingsverband dat tussen derden ongebruikelijk zou zijn kan bij fictie worden aangemerkt als medegerechtigde. Een man/vrouw-firma oprichten kan na de invoering van deze categorie medegerechtigden nog steeds, maar belastingvoordeel zal het niet opleveren doordat geen extra gebruik gemaakt kan worden van ondernemers faciliteiten. Op deze manier kunnen de eventuele ondernemersfaciliteiten toegekend worden aan alle ondernemers, zonder dat daar nog een extra criterium voor nodig is.

4.4.Resultaatgenieters

4.4.1. Algemeen

Het resultaat uit overige werkzaamheden vormt een restcategorie in box I voor inkomensbestanddelen die niet aangemerkt kunnen worden als winst uit onderneming dan wel loon uit dienstbetrekking. Voor resultaatgenieters, die hun winst volgens de zelfde winstbepalingsregels bepalen als ondernemers, zijn in de Wet IB 2001 geen specifieke faciliteiten opgenomen. Er zijn geen aanwijzingen dat het kabinet de intentie heeft om de categorie resultaat uit overige werkzaamheden op te laten gaan in een winstbox. Bovendien gaat het lage tarief in de winstbox ten koste van de ondernemersfaciliteiten. Indien de resultaatgenieter belast zal worden in de winstbox zal het voordeel van het lagere tarief deels terecht komen bij de resultaatgenieter, waar het nadeel van de afschaffing van de ondernemersfaciliteiten volledig voor rekening van de ondernemers komt. Deze verschuiving lijkt met de winstbox niet te worden beoogd.

4.4.2. Terbeschikkingstelling

De terbeschikkingstellingsbepalingen zijn in de Wet IB 2001 opgenomen om boxenarbitrage te voorkomen. Wanneer een winstbox ingevoerd wordt ontstaat een ongelijkheid tussen het tarief waartegen de ondernemer de kosten mag aftrekken en het tarief waartegen de terbeschikkingsteller voor de opbrengsten wordt belast. Deze ongelijkheid ontstaat doordat het tarief van de winstbox

niet gelijk zal zijn aan het tarief van box I. Dit is tegen te gaan door de terbeschikkingstellingsregeling te verplaatsen van het resultaat uit overige werkzaamheden naar de winstbox door de terbeschikkingsteller aan te merken als winstgenieter.

De uitwerking van het in paragraaf 2.4.2 gebruikte voorbeeld van een terbeschikkingstelling ziet er dan als volgt uit:

De echtgenote van een buiten gemeenschap van goederen gehuwde ondernemer verhuurt een pand aan haar echtgenoot die het als bedrijfspand aanwendt voor de onderneming. De huur voor het pand vermindert de winst uit onderneming van de echtgenoot. Deze terbeschikkingstelling wordt aangemerkt als winst uit onderneming, aangezien hier sprake is van het rendabel maken van vermogen. De echtgenote wordt voor de huur die zij ontvangt belast als genieter van winst uit onderneming. Eventuele kosten en lasten die samenhangen met het pand zoals financieringsrechten, afschrijvingen en onderhoud zijn bij de bepaling van de winst uit onderneming aftrekbaar.

4.5.Conclusie

In dit hoofdstuk is voor iedere categorie winstgenieter het gevolg van de invoering van een winstbox in de inkomstenbelasting besproken. Het onderscheid tussen twee categorieën winstgenieters, de ondernemers en de medegerechtigden, dat in de huidige Wet IB 2001 bestaat, moet bij invoering van een winstbox blijven bestaan. Dit onderscheid wordt dan bepalend voor de toekenning van de ondernemersfaciliteiten die behouden blijven, waarop alle IB-ondernemers recht krijgen.

De medegerechtigden tot het vermogen van een onderneming zullen aangemerkt blijven worden als winstgenieter. Medegerechtigden komen hierdoor in aanmerking voor verliesverrekening en ondernemers kunnen het aandeel in hun onderneming omzetten in een commanditair aandeel zonder dat dit een sfeerovergang tot gevolg heeft. Een nieuwe categorie zal toegevoegd worden aan de overige winstgenieters om de vorming van ongebruikelijke samenwerkingsverbanden tegen te gaan.

Voor resultaatgenieters lijkt in een winstbox geen plek te zijn. Resultaatgenieters genieten maatschappelijk een andere status dan ondernemers, waardoor er in de Wet IB 2001 geen specifieke faciliteiten zijn opgenomen ter bevordering van het resultaat uit overige werkzaamheden. Het regime van resultaat uit overige werkzaamheden kan blijven bestaan als restcategorie naast de winstbox.

5. Beantwoording van de hoofdvraag

5.1. Inleiding

In dit laatste hoofdstuk is de beantwoording van de hoofdvraag opgenomen. Voor de beantwoording van de hoofdvraag zal eerst een inleidende samenvatting worden gegeven. Na deze samenvatting volgt de beantwoording van de hoofdvraag, die luidt:

Wie komt in aanmerking voor het regime de winstbox in de inkomstenbelasting?

5.2. Samenvatting

In de huidige Wet IB 2001 worden drie categorieën belastingplichtigen onderscheiden die mogelijk in aanmerking komen voor het regime van een winstbox. De ondernemers, de overige winstgenieters en de resultaatgenieters. Bij de ondernemers wordt een onderscheid gemaakt tussen ondernemers die aan het urencriterium voldoen en ondernemers die hier niet aan voldoen. Ondernemersfaciliteiten zijn in de huidige wet slechts beschikbaar voor ondernemers die aan het urencriterium voldoen.

Het kabinet wil de wildgroei van ondernemersfaciliteiten tegengaan door de faciliteiten om te vormen tot één geïntegreerde ondernemersfaciliteit waarmee een concurrerend ondernemersklimaat gecreëerd kan worden. Om dit te kunnen realiseren is een verkenning naar een winstbox aangekondigd. In een winstbox kunnen de huidige ondernemersfaciliteiten (deels) komen te vervallen en worden winsten belast tegen een lager en meer proportioneel tarief. Het vervallen van ondernemersfaciliteiten zorgt voor de vermindering van administratieve lasten, terwijl het lagere marginale tarief ondernemingsgroei stimuleert.

5.3. Conclusie

De beantwoording van de hoofdvraag volgt uit hoofdstuk vier, waarin de resultaten van hoofdstuk twee en drie zijn samengevoegd. Ondernemers komen in aanmerking voor het regime van een winstbox in de inkomstenbelasting. Het urencriterium kan komen te vervallen, waardoor het onderscheid tussen vol- en deeltijdondernemers verdwijnt. Voor de ondernemers zal er slechts één ondernemersfaciliteit over blijven, de zelfstandigenaftrek. Deze aftrek kan eventueel verhoogd worden voor de startende ondernemers.

Naast de ondernemers zullen ook de winstgenieters uit de huidige wet in aanmerking komen voor het regime van een winstbox in de inkomstenbelasting. De overgebleven ondernemersfaciliteit zal voor de medegerechtigden niet beschikbaar zijn, maar er kan wel worden geprofiteerd van het

lagere tarief. Ook de verliesverrekening zoals die in de huidige situatie bestaat blijft behouden voor de winstgenieters.

Naast de bestaande winstgenieters zullen in een winstbox twee nieuwe categorieën winstgenieters opgenomen worden. De terbeschikkingstelling die in de huidige Wet IB 2001 door middel van een fictie aangemerkt wordt als resultaat uit overige werkzaamheden wordt verplaatst naar de winstbox. Op deze manier blijft de parallel tussen het tarief waartegen de ondernemer af kan trekken en het tarief waartegen de voordelen van de terbeschikkingstelling worden belast behouden. Ook de ondernemer die hoofdzakelijk werkzaamheden van ondersteunende aard verricht ten behoeve van een samenwerkingsverband die tussen derden ongebruikelijk zou zijn zal door middel van een fictie aangemerkt worden als winstgenieter.

De resultaatgenieters zullen als enige van de besproken belastingplichtigen niet in aanmerking komen voor het regime van een winstbox in de inkomstenbelasting. Wel zal het belang van de categorie resultaat uit overige werkzaamheden blijven bestaan, waardoor het regime naast de winstbox gehandhaafd moet blijven.

Voor het overzicht is in onderstaande tabel de voorgestelde behandeling van de belastingplichtigen na invoering van een winstbox schematisch opgenomen. Een duidelijk verschil is zichtbaar met de uitgangssituatie welke schematisch is weergegeven in paragraaf 2.5.

Faciliteiten	Winst uit onderneming			Resultaat uit overige werkzaamheden
	Ondernemers	Medegerechtigden	Tbs-regeling	Algemeen
Winstbox	Ja	Ja	Ja	Nee
Zelfstandigenaftrek*	Ja	Nee	Nee	Nee

*Eventueel een verhoogde zelfstandigenaftrek voor startende ondernemers

Literatuurlijst

Literatuur

- P. Kavelaars en B.F. Schuver 'Ondernemerschap in de inkomstenbelasting', TFO 2003/73
- L.G.M. Stevens 'Elementair Belastingrecht', Deventer: Kluwer, 2009
- J.J.M. Jansen 'Het ondernemersbegrip in de inkomstenbelasting is aan herziening toe', WFR 1997/581
- P.H.J. Essers 'Het ondernemingsbegrip in de inkomstenbelasting ter discussie', TFO 1997/134
- G.J.B. Dietvorst 'De pensioenspagaat van de ondernemer: een visie op het ondernemerspensioen', WFR 2002/6487
- E. Poelmann 'Enige fiscale aspecten van de oudedagsreserve' (diss. UVA), Hilversum 2009
- E.J.W. Heithuis, P. Kavelaars en B.F. Schuver 'Inkomstenbelasting', Deventer: Kluwer 2011
- A.J.A. Stevens 'Fiscale aspecten van de commanditaire vennootschap', Deventer: Kluwer 2003
- A.J.A. Stevens 'Het ondernemerschap van de commanditaire vennoot: eindstand of tussenstand?', WFR 1999/1083
- G.W.B. van Westen 'Cursus Belastingrecht: Loonbelasting', Deventer: Kluwer 2009.
- W. Stevens en J.J.L. Leenman 'Via een winstbox naar een meer rechtsvormneutrale winstbelasting?', WFR 2009/627
- D.A. Albregtse en E.J. de Vries 'Naar een meer rechtsvormneutrale belastingheffing over ondernemingswinsten: de winstbox', WFR 2009/381
- P.H.J. Essers 'De toekomstige belastingheffing van de IB-onderneming', bundel "Totaalwinst"
- J.E.A.M. van Dijck 'Belastingheffing van ondernemingen ongeacht de rechtsvorm', FED/Nederlandse Federatie van Belastingconsulenten, Deventer 1984
- M.L.M. van Kempen 'Cursus Belastingrecht: Inkomstenbelasting', Deventer: Kluwer 2011

Jurisprudentie

Hoge Raad 1 juli 1964, nr. 15 251, BNB 1964/259.

Hoge Raad 12 februari 1997, BNB 1997/173.

Hoge Raad 12 februari 1997, BNB 1997/174.

Hoge Raad 12 februari 1997, BNB 1997/175.

Hoge Raad 12 februari 1997, BNB 1997/176.

Hoge Raad 12 september 2008, nr. 43761, par. 6.2.4, BNB 2009/22.

Hoge Raad 5 december 1990, BNB 1991/38.

Hoge Raad 1 juli 1964, BNB 1964/259.

Hof Amsterdam 16 september 1980, BNB 1982/317.

Hof Arnhem 22 maart 1983, BNB 1984/216.

Hof 's-Gravenhage 8 december 1980, BNB 1982/52.

Hof Arnhem 5 maart 1980, FED 11 december 1980.

Kamerstukken

Kamerstukken II 1982/1983, 17 943, nr. 3.

Kamerstukken II 1993/1994, 23 447, nr. 3.

Kamerstukken II 1998/1999, 26 727, A.

Kamerstukken II 1998/1999, 26 727, nummer 3.

Kamerstukken II 1998/1999, 26 727, nummer 19.

Kamerstukken II 1999/2000, 26 727, nr. 3.

Kamerstukken II 2005/2006, 30 572, nr. 3.

Kamerstukken II 2006/2007, 30 804, nr. 3.

Kamerstukken II 2008/2009, 31 704, nr. 3.

Kamerstukken II 2008/2009, 31 705, nr. 19.

Kamerstukken II 2009/2010, 32 128, nr. 3.

Kamerstukken II 2010/2011, 32 740, nr. 1.

Kamerstukken II 2010/2011, 32 740, nr. 3.

Kamerstukken II 2011/2012, 33 000, nr. 2.

Kamerstukken II 2011/2012, 33 003, nr. 3.

Kamerstukken II 2011/2012, 33 003, nr. 79.

Overige stukken

Mededeling van de staatssecretaris van Financiën, nr. DB 92/1312, V-N 1992, p. 1154.

Wet van 30 november 2006, Stb. 2006, 631.

'Vrijheid en verantwoordelijkheid', Regeerakkoord VVD-CDA, 30 september 2010.

Sociaal Economische Raad, *ZZP'ers in beeld*, oktober 2010.

Leidraad bij het Besluit op de inkomstenbelasting 1941.