

Erasmus universiteit Rotterdam

Erasmus School of Economics

Bachelorscriptie

Een globaal evenwicht voor ondernemers

Naam student: Patrick van Vliet

Studentnummer: 273637

Begeleider: Drs. P.C.J. Oerlemans

Inhoudsopgave:

Hoofdstuk 1: Inleiding

- 1.1. Onderwerp
- 1.2. Opzet van de scriptie
- 1.3. Afbakening van het onderzoek

Hoofdstuk 2: Noodzaak van het globale evenwicht

- 2.1. Inleiding
- 2.2. Functies van de belastingheffing
- 2.3. Draagkrachtbeginsel
- 2.4. Motieven voor keuze rechtsvorm
- 2.5. Conclusie

Hoofdstuk 3: Belastingheffing van de IB-ondernemer

- 3.1. Inleiding
- 3.2. Maatstaf van heffing
- 3.3. Het begrip ondernemer
- 3.4. Het begrip winst
- 3.5. Ondernemersfaciliteiten
- 3.6. Zelfstandigenaftek
- 3.7. MKB-winstvrijstelling
- 3.8. Tarief

Hoofdstuk 4: Belastingheffing van de AB-houder

- 4.1. Inleiding
- 4.2. Maatstaf van heffing
- 4.3. Tarief
- 4.4. Aanmerkelijk belangheffing van box 2 Wet IB 2001
- 4.5. Gebruikelijk loon

Hoofdstuk 5: Hoe verhouden de heffing van de inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting zich tot elkaar betreffende het drijven van een onderneming?

- 5.1. Inleiding
- 5.2. De begrippen nominale en effectieve belastingdruk
- 5.3. Het verschil in nominale belastingdruk
- 5.4. Het verschil in effectieve belastingdruk
- 5.5. Globaal evenwicht en omslagpunt in effectieve belastingdruk
- 5.6. Conclusie

Hoofdstuk 6: Is de invoering van een neutrale ondernemingswinstbelasting de oplossing?

- 6.1. Inleiding
- 6.2. Randvoorwaarden ondernemingswinstbelasting
- 6.3. Vormen van ondernemingswinstbelasting
- 6.4. Vormgeving binnen de huidige systematiek van de Wet IB 2001
- 6.5. Belastingsubject voor de ondernemingswinstbelasting
- 6.6. Belastingsubject voor de secundaire heffing
- 6.7. Conclusie

Hoofdstuk 7: Conclusie

Literatuurlijst

Hoofdstuk 1: Inleiding

1.1 Het onderwerp

In deze scriptie zal ik ingaan op de problematiek rond de belastingheffing van ondernemingen. Deze problematiek ontstaat doordat niet alle ondernemingen op eenzelfde wijze worden belast. Al naar gelang de gekozen rechtsvorm is er sprake van belastbaarheid in de inkomstenbelasting of een gecumuleerde belastbaarheid in de vennootschapsbelasting en inkomstenbelasting. Door de diversiteit van belastingheffing tussen de verschillende ondernemingsvormen blijkt het lastig te zijn om deze heffingen globaal in evenwicht te houden. In deze scriptie zal ik onderzoeken of er sprake is van een globaal evenwicht in belastingheffing van ondernemingen. Uiteindelijk zal er een antwoord moeten komen op de volgende onderzoeksvraag: *“Bestaat er een (globaal) evenwicht tussen enerzijds de heffing in de inkomstenbelasting en anderzijds de gecombineerde heffing in de vennootschapsbelasting /inkomstenbelasting betreffende het drijven van een onderneming en is er een mogelijkheid om dit evenwicht in de toekomst te blijven garanderen?”*

1.2 Opzet scriptie

Deze scriptie bestaat uit een zevental hoofdstukken. Na de inleiding van hoofdstuk 1, zal hoofdstuk 2 gaan over de noodzaak van het globale evenwicht. Vervolgens zal in hoofdstuk 3 de belastingheffing omtrent de IB-ondernemer centraal staan. Hierbij wordt ook gekeken naar een aantal fiscale faciliteiten dat van belang is voor dit onderzoek. In hoofdstuk 4 zal de belastingheffing van de AB-houder aan de orde komen. Naast de behandeling van de vennootschapsbelasting zal ook rekening gehouden worden met de belasting van het gebruikelijk loon en de AB-heffing van box 2 uit de inkomstenbelasting. In hoofdstuk 5 zullen beide vormen met elkaar worden vergeleken en zal een voorlopige conclusie worden gevormd of het globale evenwicht bestaat. Eventueel zal, bij afwezigheid van het globale evenwicht, een voorstel worden gedaan om de problematiek rond dit onderwerp op te lossen. In hoofdstuk 7 volgt de conclusie.

1.3 Afbakening van het onderzoek

Om een goede vergelijking te kunnen maken zal in deze scriptie de te onderzoeken doelgroep afgebakend zijn. Het gaat in deze scriptie over de ondernemer die in Nederland is gevestigd en welke slechts in Nederland actief is. Om de eenvoud te behouden zijn er geen grensoverschrijdende activiteiten. Wat betreft de AB-houder ga ik uit van 100% aandelenbezit in een besloten vennootschap. De IB-ondernemer heeft een eenmanszaak waarin de partner geen rol speelt. Van de faciliteiten zal de IB-ondernemer alleen in aanmerking komen voor de zelfstandigenaftrek.

Hoofdstuk 2: Noodzaak van het globale evenwicht

2.1 Inleiding

In de inleiding is een aantal zaken besproken, waaronder de afbakening van het kader waarbinnen dit onderzoek gaat plaatsvinden. In dit hoofdstuk staat, voordat verder wordt gegaan met de inhoudelijke behandeling van het onderzoek, eerst de volgende vraag centraal: "Is het noodzakelijk dat er een globaal evenwicht bestaat tussen de heffing in de IB en de heffing in de VPB betreffende het drijven van een onderneming?". Om deze vraag te beantwoorden passeert een aantal aspecten de revue.

2.2 Functies van de belastingheffing

De belastingheffing heeft diverse functies. De volgende functies van de belastingheffing kunnen onderscheiden worden:

- De budgettaire functie;
- De instrumentele functie, en;
- De steunfunctie.

Met name de instrumentele functie is van belang om de noodzaak van het globale evenwicht aan te tonen. De instrumentele functies die aan de belastingheffing kunnen worden toegeschreven zijn de allocatieve functie, de stabilisatiefunctie en de verdelingsfunctie. Door middel van de verdelingsfunctie bestaat voor de overheid de mogelijkheid om invloed uit te oefenen op de beschikbare inkomens. Progressieve tarieven zijn een voorbeeld van een inkomensnivellerend beleid van de overheid. Hierin komt ook het draagkrachtbeginsel naar voren. Dit wordt in de volgende paragraaf behandeld.

2.3 Draagkrachtbeginsel

W. J. de Lange heeft aan de hand van een empirisch onderzoek zes hoofdbeginselen geconstateerd die in Nederland in onderling verband aan het belastingrecht ten grondslag liggen. Deze worden onderverdeeld in twee groepen, de rechts- of verdelingsbeginselen (draagkrachtbeginsel, profijtbeginsel en beginsel van de bevoorrechte verkrijging) enerzijds en de doelmatigheidsbeginselen (welvaartsbeginsel, beginsel van de minste pijn en beginsel van de optimale realisatie) anderzijds. Voor de noodzaak van het globale evenwicht is met name het draagkrachtbeginsel van belang.

Het draagkrachtbeginsel houdt in dat belastingen geheven kunnen worden naar rato van de draagkracht van de belastingplichtige. Hiervoor is echter wel van belang dat overeenstemming is bereikt over de maatstaf van draagkracht. Als maatstaf van draagkracht kunnen worden gehanteerd: het inkomen, de consumptie en het vermogen. Aan het draagkrachtbeginsel ligt primair het gelijkheidsbeginsel ten grondslag. Dit houdt in dat personen met eenzelfde draagkracht een gelijk bedrag aan belasting zouden moeten betalen.¹

Op basis van deze beginselen lijkt de noodzaak van een globaal evenwicht in de behandeling van IB-ondernemer en de ondernemer-VPB-plichtige onontkoombaar.

¹ Stevens, L.G.M. (2003). *Elementair belastingrecht*. Deventer: Kluwer.

2.4 Motieven voor keuze rechtsvorm

De keuze tussen IB-ondernemer en ondernemer-rechtspersoon kan van veel factoren afhankelijk zijn. Hier volgt een korte bespreking van de motieven die deze keuze tot de inbreng van een onderneming in een rechtspersoon kunnen bepalen. Deze motieven zijn zowel van niet-fiscale als van fiscale aard.

Niet fiscale motieven

Als belangrijkste motief om de onderneming voort te zetten in een rechtspersoon is de beperking van de aansprakelijkheid. De IB-ondernemer is met zijn gehele vermogen aansprakelijk voor alle ondernemingsverbintenissen. Na het oprichten van de BV is hij als aandeelhouder in beginsel niet aansprakelijk en loopt hij alleen het risico dat het gestorte kapitaal door verliezen teniet gaat.

De continuïteit: bij overlijden van de aandeelhouder blijft de onderneming een zelfstandig bestaan leiden. Via het aandeelhouderschap kunnen allerlei vervelende familiekwesties vermeden worden en kan een redelijke boedelscheiding tot stand worden gebracht. Een zoon of dochter zonder commerciële aanleg kan toch als aandeelhouder een belang in het bedrijf houden, zodat geen liquide middelen aan het bedrijf hoeven te worden onttrokken om zijn of haar erfdeel uit te betalen.

De behoefte aan meer kapitaal: het uitgeven van aandelen is vrij eenvoudig. Dit geldt voornamelijk voor grotere ondernemingen, die een grote kapitaalbehoefte hebben waaraan de familie niet kan voldoen.

Fiscale motieven

Het salaris van de directeur van de BV is aftrekbaar voor de VPB. Tevens is het mogelijk dat voor de directeur/aandeelhouder onder voorwaarden het pensioen in eigen beheer wordt opgebouwd. Daar staat tegenover dat de mogelijkheid tot dotatie aan de oudedagsreserve vervalt, hetgeen het voordeel van de aftrekbare pensioenpremie in zoverre vermindert.

De verschillen in belastingdruk tussen de heffing van de IB voor de natuurlijk persoon/ondernemer en de heffing van de VPB/IB voor de rechtspersoon/ondernemer. Deze is niet gelijk en zal voor veel ondernemers een motief zijn om een bepaalde keuze te maken. Voor een juiste vergelijking moet rekening worden gehouden met de MKB-winstvrijstelling, zelfstandigenaftrek en andere faciliteiten voor de IB-ondernemer. Tevens moet rekening worden gehouden met de hoogte van het gebruikelijk loon, welke dan weer in box 1 als belastbaar loon belast is.

Overdracht van de onderneming. Wisseling van aandeelhouders roept geen eindafrekening bij de BV op. De belastingheffing over de stille en fiscale reserves wordt derhalve uitgesteld, zij het dat de latente VPB over die reserves zeker tot uitdrukking zal komen in de overdrachtprijs van de aandelen.²

² Sillevius, L.W., Kempen, M.L.M. van & Westen, G.W.B. van (2009). *Cursus belastingrecht: studenteneditie 2009-2010 inkomstenbelasting*. Deventer: Kluwer.

2.5 Conclusie

Dit hoofdstuk zijn we begonnen met de vraag: “Is het noodzakelijk dat er een globaal evenwicht bestaat tussen de heffing in de IB en de heffing in de VPB betreffende het drijven van een onderneming?”. Tijdens de behandeling van deze vraag is een aantal factoren gepasseerd. Als we naar deze vraag kijken vanuit het draagkrachtbeginsel zullen we deze vraag met een duidelijke ja moeten beantwoorden.

Aangezien het niet de intentie van de overheid is om de rechtsvormkeuze van de ondernemer door middel van belastingheffing te beïnvloeden, zullen we op basis van de rechtsvormkeuze van de ondernemer ook moeten concluderen dat een globaal evenwicht van belang is.

Hoofdstuk 3: Belastingheffing van de IB-ondernemer

3.1 Inleiding

In hoofdstuk 2 hebben we geconcludeerd dat het “globale evenwicht” noodzakelijk en gewenst is. In de hoofdstukken 3 en 4 zullen we ons bezig gaan houden met de behandeling van de winst uit onderneming in de inkomstenbelasting respectievelijk de Vennootschapsbelasting. In dit hoofdstuk staat de behandeling van de winst uit onderneming in de wet IB 2001 centraal. Zoals in hoofdstuk 1 is besproken wordt uitgegaan van een in Nederland gevestigde ondernemer en een directeur/groootaandeelhouder.

3.2 Maatstaf van heffing

In artikel 3.1 wet IB 2001 staat dat onder belastbaar inkomen uit werk en woning mede wordt verstaan de belastbare winst uit onderneming. Vervolgens wordt in artikel 3.2 het begrip belastbare winst uit onderneming omschreven als: de winst die de belastingplichtige als ondernemer geniet uit een of meer ondernemingen verminderd met de ondernemersaftrek en de MKB-winstvrijstelling. In deze omschrijving van het begrip winst uit onderneming valt het op dat niet de onderneming centraal staat, maar de natuurlijke persoon die de winst geniet.

3.3 Het begrip ondernemer:

De wettelijke definitie voor het fiscale ondernemersbegrip vinden we in art 3.4 wet IB 2001. Deze luidt: de belastingplichtige voor rekening van wie een onderneming wordt gedreven en die rechtstreeks wordt verbonden voor verbintenissen betreffende die onderneming. Het criterium dat de ondernemer rechtstreeks verbonden dient te zijn voor verbintenissen betreffende de onderneming is in 2001 ingevoerd om tot uitdrukking te brengen dat fiscaal ondernemerschap meer is dan het ter beschikking stellen van kapitaal aan een onderneming. Vereist is dat de belastingplichtige tegenover zakelijke crediteuren aansprakelijk is voor de schulden betreffende de onderneming.

3.4 Het begrip winst:

Het fiscale begrip winst wordt in twee betekenissen gebruikt. In de eerste betekenis is winst het saldo van datgene wat in de loop der jaren in positieve en negatieve zin als resultaat uit de onderneming in aanmerking wordt genomen (de totale winst ex art 3.8 wet IB 2001). Deze totale winst is een objectieve grootte, waarvan de omvang in beginsel onafhankelijk is van de wil van de ondernemer.

In de tweede betekenis is winst het saldo van hetgeen in een bepaald jaar aan winst in aanmerking wordt genomen. Dit is de jaarwinst ex artikel 3.25 wet IB 2001. Hierbij speelt het inzicht van de ondernemer wel een rol. Door de keuze voor bepaalde waarderingssystemen kan de winst aan bepaalde jaren worden toegerekend.³

3.5 Ondernemersfaciliteiten

Er zijn veel verschillende faciliteiten in de ondernemerssfeer in de vorm van grondslagversmallingen. Enerzijds zijn er grondslagversmallingen die vooral zijn gericht op de ondernemer. Voorbeelden hiervan zijn de zelfstandigenaftrek, de startersaftrek, de MKB-winstvrijstelling en de oudedagsreserve. Anderzijds zijn er grondslagversmallingen die meer ondernemingsgerelateerd zijn, bijvoorbeeld de investeringsaftrek, de willekeurige afschrijving en sectorspecifieke faciliteiten zoals de landbouw- en bosbouwvrijstellingen. De eerste categorie geldt alleen voor ondernemers in de inkomstenbelasting. De tweede categorie geldt zowel voor ondernemers in de inkomstenbelasting als ondernemers in de vennootschapsbelasting. Elke grondslagversmalling heeft zijn eigen regels. Dit zorgt voor de nodige administratieve lasten bij ondernemers.

3.6 Zelfstandigenaftrek

Achtergrond

De zelfstandigenaftrek is met ingang van 1983 ingevoerd. Het doel van deze grondslagversmalling is tweeledig. In de eerste plaats werd beoogd het ondernemerschap te bevorderen. Daarnaast heeft de zelfstandigenaftrek ten doel om ondernemers, in het bijzonder zelfstandigen met een bescheiden winst, een belastingverlichting te brengen, zodat de heffing meer wordt afgestemd op de functies die het winstinkomen heeft bij een zelfstandige: consumptie, investeringen en reserveringen.⁴ Ook de belangrijke positie van het midden- en kleinbedrijf, vooral in termen van werkgelegenheid is meegenomen bij de beslissing tot invoering van een permanente zelfstandigenaftrek.

Bij de invoering in 1983 bedroeg de zelfstandigenaftrek maximaal 3.200 gulden (1.455 euro). Vervolgens is de faciliteit in de loop der jaren om diverse redenen verhoogd. Redenen voor deze

³ Sillevs, L.W., Kempen, M.L.M. van & Westen, G.W.B. van (2009). *Cursus belastingrecht: studenteneditie 2009-2010 inkomstenbelasting*. Deventer: Kluwer.

⁴ Sillevs, L.W., Kempen, M.L.M. van & Westen, G.W.B. van (2009). *Cursus belastingrecht: studenteneditie 2009-2010 inkomstenbelasting*. Deventer: Kluwer.

verhogingen waren: tariefverlaging in de vennootschapsbelasting, compensatie voor verhoging van het arbeidskostenforfait voor werknemers en als inkomenssteun aan zelfstandigen.⁵ Momenteel bedraagt de zelfstandigenaftrek volgens art. 3.76 Wet IB 2001, 7280 euro.

Werking

Art. 3.76, lid 1 Wet IB 2001 stelt als voorwaarde voor het recht op zelfstandigenaftrek dat de ondernemer aan het uren criterium van art 3.6 voldoet. Dit vereiste bewerkstelligt dat alleen de ondernemers die daadwerkelijk gedurende een aanzienlijk aantal uren werkzaam zijn in hun onderneming, de zelfstandigenaftrek verkrijgen. Het bedrag van de zelfstandigenaftrek wordt van de winst afgehaald. Over het resterende bedrag zal, na aftrek van de MKB-winstvrijstelling, belasting moeten worden betaald.

Toekomst

Zoals in de fiscale agenda van 2011⁶ is gepubliceerd, heeft van de ondernemersfaciliteiten, de zelfstandigenaftrek het grootste financiële belang. De omvang van de zelfstandigenaftrek in combinatie met de vormgeving leidt tot een negatieve prikkel voor groei. De faciliteit is heel hoog aan de onderkant en neemt af naarmate de winst toeneemt. Daardoor kan een zeer hoge marginale belastingdruk ontstaan als de winst toeneemt. De zelfstandigenaftrek bestaat op dit moment uit 8 schijven, maar wordt omgezet in een vaste basisaftrek van 7280 euro. Deze is 1 januari 2012 ingegaan. Door deze maatregel is de negatieve prikkel voor groei verdwenen.

3.7 MKB-winstvrijstelling

Achtergrond

Met ingang van 2007 is de MKB-winstvrijstelling ingevoerd. De achtergrond van deze bepaling is gelegen in de verlaging van het tarief in de vennootschapsbelasting. In 2006 was het tarief van de vennootschapsbelasting 25,5% voor winsten tot 22.689 euro respectievelijk 29,6% voor winsten vanaf 22.689 euro. In 2007 werd dit verlaagd naar 20% voor winsten tot 25.000 euro, 23,5% voor winsten tussen de 25.000 euro en 60.000 euro respectievelijk 25,5% voor winsten hoger dan 60.000 euro. Ten gevolge van deze tariefverlaging werd het aanzienlijk aantrekkelijker om de onderneming door een BV te laten drijven. Om te voorkomen dat ondernemers/natuurlijke personen op grote schaal hun ondernemingen zouden inbrengen in BV's, zijn deze ondernemers gecompenseerd door de invoering van de MKB-winstvrijstelling. Door een percentage van de winst vrij te stellen wordt een vergelijkbaar effect bereikt als zou zijn behaald met een tariefsverlaging.

De invoering van de MKB-winstvrijstelling in 2007 draagt nog maar weinig bij aan een grotere rechtsvormneutraliteit ten opzichte van aan de Vpb. onderworpen lichamen. Weliswaar hangt de

⁵ Ministerie van Financien (2011). De fiscale agenda. www.rijksoverheid.nl/bestanden/documenten-en-publicaties/notas/2011/04/13/fiscale-agenda/de-fiscale-agenda.pdf.

⁶ Ministerie van Financien (2011). De fiscale agenda. www.rijksoverheid.nl/bestanden/documenten-en-publicaties/notas/2011/04/13/fiscale-agenda/de-fiscale-agenda.pdf

vrijstelling samen met de tariefsverlaging van de Vpb.-tarieven, maar dat neemt niet weg dat ook sinds 2007 fiscale motieven in veel gevallen doorslaggevend zal zijn voor de rechtsvormkeuze. Bij lagere winsten is de eenmanszaak of personenvennootschap, welke belast worden in box 1 van de inkomstenbelasting, aantrekkelijker. Bij hogere winsten zal de keuze voor een BV, welke belast wordt in de vennootschapsbelasting en later in box 2 van de inkomstenbelasting, aantrekkelijker zijn. Wel zal het omslagpunt bij welke winst de BV uit fiscaal oogpunt aantrekkelijker wordt ten gevolge van de MKB-winstvrijstelling aanmerkelijk hoger liggen.⁷

Werking

De MKB-winstvrijstelling komt erop neer dat de ondernemer bedoeld in artikel 3.4 van de Wet IB 2001, een winstaftrek mag toepassen ter grootte van 12% (2011) van de winst die hij als ondernemer geniet. Het gaat daarbij om de winst die resteert na aftrek van de ondernemersaftrek van art 3.74 Wet IB 2001. Hierdoor is de marginale belastingdruk in de hoogste schijf(52%) uitgekomen op 45,76% $((100\%-12\%)\times 52\%)$.

Toekomst

Het kabinet heeft, zoals aangegeven in de fiscale agenda⁸ aangegeven de mogelijkheden voor een winstbox te gaan onderzoeken. Een winstbox zou een ingrijpende wijziging van het stelsel van de Wet IB 2001 betekenen. De gevolgen voor de MKB-winstvrijstelling bij een dergelijke verandering zijn nog niet duidelijk. Het tarief is de afgelopen jaren al meerdere malen aangepast om het globale evenwicht tussen de IB-ondernemer en de aanmerkelijkbelanghouder te blijven handhaven.

3.8 Tarief

De belasting op het belastbaar inkomen uit werk en woning wordt vastgesteld door daarop een vierschijventarief toe te passen. De belastingtarieven in deze schijven variëren van 33,1% voor lage inkomens tot 52% bij inkomens vanaf 56.491 euro. Indien ondernemers zoals hierboven geschetst recht hebben op de MKB-winstvrijstelling zal het marginale tarief in de hoogste schijf 45.76% $((100\%-12\%)\times 52\%)$ zijn.

⁷ Sillevis, L.W., Kempen, M.L.M. van & Westen, G.W.B. van (2009). *Cursus belastingrecht: studenteneditie 2009-2010 inkomstenbelasting*. Deventer: Kluwer.

⁸ Ministerie van Financien (2011). De fiscale agenda.

Hoofdstuk 4: Belastingheffing van de AB-houder

4.1 Inleiding

In hoofdstuk 3 stond centraal hoe de winst uit onderneming wordt behandeld onder de Wet IB 2001. Echter indien een onderneming wordt gedreven door een BV(of NV) wordt de winst niet belast worden volgens de Wet IB 2001, maar volgens de Wet VPB 1969. In dit hoofdstuk wordt behandeld hoe de winst van een onderneming wordt behandeld volgens de Wet VPB 1969.

4.2 Maatstaf van heffing

In art 1 wet VPB 1969 staat dat onder de naam 'vennootschapsbelasting' een directe belasting wordt geheven van de lichamen welke vermeld staan in de artikelen 2 en 3. In art 2 lid 1 onderdeel a wet VPB 1969 staat vervolgens dat onder deze lichamen ook valt de besloten vennootschap, welke voor dit onderzoek van belang is.

In art 7 wet VPB 1969 staat dat ten aanzien van binnenlands belastingplichtigen belasting wordt geheven naar het belastbare bedrag. Dit is de in een jaar genoten belastbare winst verminderd met de in hoofdstuk IV te verrekenen verliezen. Dit hoofdstuk gaat over verliescompensatie, welke al dan niet van de winst in een dergelijk jaar mogen worden afgetrokken.

4.3 Tarief

Het algemene tarief van de vennootschapsbelasting is per 1 januari 2012 omlaag gegaan van 25,5% naar 25%. Dit tarief geldt voor winst in de BV boven de 200.000 euro. Voor de winst tot 200.000 euro geldt een tarief van 20%. In de afgelopen jaren is het tarief gestaag en aanmerkelijk gedaald. Ten aanzien van het tarief valt op dat nauwelijks inzicht bestaat in de economische effecten van de vennootschapsbelasting. De vennootschapsbelasting werkt als gevolg van afwenteling namelijk in veel gevallen als een kostprijsverhogende belasting en dus als een informele omzetbelasting.⁹

4.4 Aanmerkelijk belangheffing box 2 wet IB 2001

De enige grondslag voor de AB-regeling is de vergelijking met de positie van de IB-ondernemer. Uit de hoogte van het tarief blijkt dat de wetgever welbewust de IB-ondernemer en de AB-houder in dezelfde positie heeft willen plaatsen. De keuze voor het tarief van 25% vond immers haar basis in de gecombineerde belastingdruk van IB en VPB. Weliswaar is de tariefstructuur van zowel de IB als de VPB inmiddels gewijzigd, echter dit doet niets af aan de poging tot globale

⁹ Strik, S.A.W.J. en Vries, N.H. de (2009). *Cursus belastingrecht: studenteneditie 2009-2010 vennootschapsbelasting*. Deventer: Kluwer.

gelijkheid van de effectieve belastingdruk bij de IB-ondernemer enerzijds en de AB-houder anderzijds.¹⁰

Op basis van artikel 4.1 Wet IB 2001 is inkomen uit aanmerkelijk belang belast. Dit wordt gespecificeerd als inkomen uit aanmerkelijk belang verminderd met de te verrekenen verliezen uit aanmerkelijk belang.

Op basis van artikel 4.6 Wet IB 2001 heeft een belastingplichtige een aanmerkelijk belang indien hij, al dan niet tezamen met zijn partner, direct of indirect voor ten minste 5% van het geplaatste kapitaal aandeelhouder is in een vennootschap waarvan het kapitaal geheel of ten dele in aandelen is verdeeld.

Artikel 4.12 Wet IB 2001 geeft weer welke zaken vallen onder het inkomen uit aanmerkelijk belang. Deze zijn:

- a. de voordelen die worden getrokken uit tot een aanmerkelijk belang horende aandelen (reguliere voordelen) verminderd met de aftrekbare kosten.
- b. De voordelen die worden behaald bij de vervreemding van een tot een aanmerkelijk belang behorende aandelen, of bij de vervreemding van een gedeelte van de in deze aandelen besloten liggende rechten. (vervreemdingsvoordelen)

Indien de DGA beslist om dividend uit te keren, zal dit belast zijn op grond van sub a. Indien de DGA beslist de aandelen in de BV aan anderen te verkopen, zal dit belast worden op grond van sub b. Echter belastinguitstel is mogelijk, indien besloten wordt noch de aandelen te verkopen noch dividend uit te keren.

Over het inkomen uit aanmerkelijk belang wordt een tarief geheven van 25%. Dit komt bovenop de vennootschapsbelasting die reeds is betaald over de behaalde winsten. Het gecombineerde tarief komt dan uit tussen de 40%(25% van 80%) voor winsten tot 200.000 euro en 43.75% voor de winsten boven de 200.000 euro.

4.5 Gebruikelijk loon

Achtergrond

De gebruikelijkloonregeling strekt ertoe te voorkomen dat werknemers met een aanmerkelijk belang in het lichaam waarvoor ze werkzaam zijn, door middel van het geheel of gedeeltelijk afzien van een gebruikelijk loon, de heffing in de inkomstenbelasting ontgaan of onbedoelde voordelen behalen in de sfeer van de sociale zekerheid en andere inkomensafhankelijke voorzieningen.¹¹ De directeur-grootaandeelhouder (DGA) is deel van de hierboven genoemde werknemers met een aanmerkelijk belang in het lichaam waarvoor ze werkzaam zijn. In dit geval wordt ervan uitgegaan dat de DGA kan beslissen of er dividend zal worden uitgekeerd aangezien hij een meerderheid van de aandelen in zijn bezit heeft. Volgens artikel 4.6 Wet IB 2001 is sprake van een aanmerkelijk belang indien de werknemer of zijn partner ten minste 5% van de aandelen in de entiteit bezit. De gebruikelijkloonregeling is vanaf 1 januari 1997 in werking getreden en staat in artikel 12a Wet LB 1964. Met een gebruikelijk loon wordt bedoeld een loon dat gelet op de opleiding van de DGA, de aard en omvang van de werkzaamheden en andere voor de arbeidsmarkt relevante feiten en

¹⁰ Strik, S.A.W.J. en Vries, N.H. de (2009). *Cursus belastingrecht: studenteneditie 2009-2010 vennootschapsbelasting*. Deventer: Kluwer.

¹¹ Besluit van 22 mei 2001, nr. CPP2000/3172M

omstandigheden in het economisch verkeer tussen onafhankelijke partijen overeen pleegt te worden gekomen.¹²

Werking

Voor het jaar 2012 is het gebruikelijk loon vastgesteld op 42.000 euro. Dit is het salaris wat de DGA in 2012 op grond van artikel 12a Wet LB 1964 geacht wordt minimaal te genieten en waarover loonheffing afgedragen dient te worden. In bepaalde gevallen kan een gebruikelijk loon hoger of lager worden gesteld. De fiscus kan een hoger gebruikelijk loon vaststellen indien het salaris voor vergelijkbare functies niet marktconform is of wanneer de opbrengsten van het bedrijf voor meer dan 90% voortkomen uit de door de DGA verrichte arbeid¹³. Het gebruikelijk loon zal ook in ieder geval hoger moeten zijn dan het loon van de meest verdienende werknemer binnen de organisatie.

Indien het gebruikelijk loon van de DGA is vastgesteld, moet over dit bedrag aan het eind van het jaar zowel inkomstenbelasting als loonbelasting betaald worden. Dit kan oplopen tot 52% wat duidelijk hoger is dan samengestelde belasting van de VPB/IB welke maximaal $25\% + (25\% * (100\% - 25\%)) = 43.75\%$ bedraagt.

Aan verlaging van het gebruikelijk loon in verliessituaties worden strenge voorwaarden gesteld.¹⁴ Slechts in een structurele verliessituatie kan het gebruikelijk loon worden aangepast. In dat geval moet de DGA voldoende aannemelijk maken dat de continuïteit van het bedrijf in gevaar is en mag de DGA geen liquiditeiten aan de BV onttrekken. Min of meer incidentele verliessituaties zoals aanloopverliezen vormen geen aanleiding voor verlaging van het gebruikelijk loon.¹⁵

Jurisprudentie

De theorie, zoals hierboven besproken lijkt duidelijk. In de praktijk zijn er diverse procedures geweest die hebben geleid tot vaste jurisprudentie. Naast de hierboven besproken theorie heeft deze jurisprudentie geleid tot een andere methode voor de bepaling van het gebruikelijk loon.

Deze methode, de afroommethode is toepasbaar in situaties waarin de persoonlijke kwaliteiten van de werknemer doorslaggevend zijn voor de opbrengsten van de BV, zoals bij vrije beroepsbeoefenaren veelal het geval is. De Hoge Raad heeft in zijn arrest van 17 september 2004¹⁶ deze methode voor het eerst toegepast en daarbij belangrijke lijnen uitgezet. Het salaris kan in dit geval oplopen tot 70% van de brutowinst in de BV.

¹² Besluit van 22 mei 2001, nr. CPP2000/3172M

¹³ HR 17 september 2004, nr. 38378, BNB 2005/50

¹⁴ Hof Amsterdam 08 mei 2012, nr. 10/594

¹⁵ Heithuis, E.J.W., Dool, R.P. van(2009). Aanbevelingen gebruikelijk loon dga.

¹⁶ HR 17 september 2004, nr. 38378, BNB 2005/50

Toekomst

Een van de redenen van het invoeren van de gebruikelijk loon regeling was destijds om belastingtariefbesparingen tegen te gaan. Ondanks dat met de invoering van de wet IB 2001 het verschil in belastingtarief (inkomstenbelasting/loonbelasting versus het gecombineerde heffing vennootschapsbelasting en inkomstenbelasting op dividend) tot een minimum is gereduceerd (51,25% voor VPB en IB versus 52% IB/LB) is tariefbesparing nog steeds mogelijk. Op dit moment is door de verlagingen van de vennootschapsbelasting en het introduceren van de MKB-winstvrijstelling het verschil weer iets toegenomen (43,75% voor VPB/IB versus 45,76% voor IB). Kortom de DGA kan nog steeds voordeel behalen uit het moedwillig lager vaststellen van zijn loon dan gebruikelijk is. Om deze tariefsarbitrage te voorkomen is het nog wenselijk om de gebruikelijkloonregeling in stand te houden.

Hoofdstuk 5: Hoe verhouden de heffing van de inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting zich tot elkaar betreffende het drijven van een onderneming?

5.1 Inleiding

In de afgelopen hoofdstukken is de behandeling van de winst van de IB-ondernemer, respectievelijk de AB-houder behandeld. Er kwam naar voren dat er een aantal belangrijke verschillen bestaat tussen de behandeling van de winst uit onderneming in de wet IB 2001 en de behandeling van de winst van een AB-houder in de wet VPB 1969/wet IB 2001. In het komende hoofdstuk zal worden gekeken of de wetgever er in is geslaagd om uit deze verschillen een geheel te maken waarin de belastingheffing tussen beiden ongeveer gelijk is. Een verschil in de tarieven kan een incentive vormen voor taxplanning met betrekking tot de rechtsvorm van een onderneming. Vandaar dat het meest geringe verschil al een aanleiding geeft aan te nemen dat het globale evenwicht niet bestaat.

5.2 De begrippen nominale en effectieve belastingdruk

Vaak wordt bij de fiscale plaatsbepaling van landen gekeken naar het toptarief van de inkomstenbelasting of het nominale tarief van de vennootschapsbelasting. Bij deze nominale vergelijkingen zijn kanttekeningen te plaatsen. Naast de nominale percentages zijn ook de heffingsgrondslag, de belastingvrije som en de lengte van de tariefschijven van groot belang. Bij vergelijkingen tussen landen, of in ons geval tussen een heffing in de IB-sfeer of een heffing in de gecombineerde VPB/IB-sfeer, kan men beter de effectieve belastingdruk vergelijken, oftewel de belastingdruk die naast de nominale percentages ook de vrijstellingen, belastingvrije som en lengte van de tariefschijven meetelt.¹⁷ Het gebruik van de effectieve belastingdruk is beter aangezien hieruit voortvloeit welke percentages werkelijk betaald dienen te worden aan de fiscus.

¹⁷ Kam, C.A. de(2007), Belastingrecht in hoofdlijnen. Deventer: Kluwer.

5.3 Het verschil in nominale belastingdruk

Indien gekeken wordt naar het verschil in nominale belastingdruk zien we de volgende ontwikkeling:

	2000	2001	2002-2004	2005	2006	2007-2008	2009	2010-2012
IB	60%	52%	52%	52%	52%	52%	52%	52%
VPB+IB	51.25%	51.25%	50.87%	48.62%	47.2%	44,13%	44,13%	44.13%
Vershil	8,75%	0.75%	1.13%	3.38%	4.8%	7.87%	7.87%	7.87%

Tabel 1. Nominale belastingdruk in de hoogste belastingschijven vanaf het jaar 2000 t/m 2012

Sinds de Wet IB 2001 is ingevoerd is het hoogste IB-tarief gedaald van 60% naar 52%. Hierdoor werd het verschil in nominale belastingdruk tussen enerzijds de IB-ondernemer en anderzijds een AB-houder aanmerkelijk verkleind. Echter in de jaren na 2001 is het verschil gestaag opgelopen ten nadele van de IB-ondernemer. In 2007 werd de MKB-winstvrijstelling in het leven geroepen. Zoals in tabel 2 is te zien verkleinde deze vrijstelling het verschil in belastingdruk tot 2,67%. Echter om in aanmerking te komen voor deze vrijstelling moest de ondernemer voldoen aan het urencriterium van art. 3.6 Wet IB 2001. Indien de ondernemer daar niet aan voldeed, werd hij alsnog geconfronteerd met een verschil van 7,87% met de gecumuleerde vennootschapsbelasting en aanmerkelijkbelangheffing. Vanaf 2010 is de MKB-winstvrijstelling verhoogd naar 12% en hoeft niet meer aan het urencriterium te worden voldaan om in aanmerking te komen voor de vrijstelling. Het verschil in nominale belastingdruk is de afgelopen jaren slechts 1,63%. Het globale evenwicht wordt, indien gekeken wordt naar de nominale belastingdruk, op dit moment redelijk in stand gehouden. De afgelopen jaren was dit echter niet altijd het geval.

	2000	2001	2002-2004	2005	2006	2007-2008	2009	2010-2012
IB	60%	52%	52%	52%	52%	46.8%	46.54%	45.76%
VPB+IB	51.25%	51.25%	50.87%	48.62%	47.2%	44,13%	44,13%	43.75%
Vershil	8,75%	0.75%	1.13%	3.38%	4.8%	2.67%	2.41%	2.01%

Tabel 2. Nominale belastingdruk incl. MKB-winstvrijstelling in de hoogste belastingschijven vanaf het jaar 2000 t/m 2012

5.4 Het verschil in effectieve belastingdruk

In deze paragraaf worden de BV en de eenmanszaak rekenkundig vergeleken. In de afgelopen hoofdstukken is een aantal belangrijke zaken naar voren gekomen die tijdens deze vergelijking van belang is. Er is naar voren gekomen dat bij een AB-houder sprake is van een gecumuleerde heffing van eerst de vennootschapsbelasting en vervolgens bij de uitkering van dividend een aanmerkelijkbelangheffing. Zoals we in tabel 2 hebben kunnen zien is dit

gecombineerde tarief lager dan het hoogste tarief in de inkomstenbelasting. De vraag is of dit ook zo blijft als rekening wordt gehouden met de verschillende tariefschijven, schijflengtes en grondslagversmallers.

In dit rekenvoorbeeld wordt uitgegaan van een ondernemer die alleen een onderneming drijft. De partner werkt niet mee in de onderneming. Wat betreft de eenmanszaak wordt er in de berekening vanuit gegaan dat de ondernemer voldoet aan het urencriterium van art. 3.6 Wet IB 2001. De ondernemer zal daardoor in aanmerking komen voor de zelfstandigenaftrek. Voor de overige ondernemersfaciliteiten komt de ondernemer niet in aanmerking. Bij de BV wordt uitgegaan dat de DGA een salaris uitbetaald krijgt van 42.000 euro. In deze berekening wordt er ook vanuit gegaan dat de winst direct als dividend wordt uitgekeerd aan de DGA. Allereerst wordt er een schematisch overzicht gegeven om te laten zien hoe de opbouw met betrekking tot de winst van enerzijds een eenmanszaak en anderzijds een BV en zijn DGA eruit ziet.

Eenmanszaak:

Winst onderneming

-/- ondernemersaftrek

-/- MKB-winstvrijstelling

= winst uit onderneming, progressief belast is box 1

BV met DGA:

1. Loon DGA, minimaal 42.000 euro

= progressief belast in box 1

2. Winst BV

-/- loon DGA

= Winst: 20% VPB-heffing over de eerste 200.000 euro, daarboven belast met 25% VPB-heffing. Bij dividenduitkering aan DGA 25% AB-heffing.

5.5 Globaal evenwicht en omslagpunt in effectieve belastingdruk

Winstniveau in euro's	Netto-inkomen eenmanszaak	Netto-inkomen AB-houder
50.000	35.904	30.041
75.000	51.354	45.041
100.000	64.916	60.041
125.000	78.476	75.041
150.000	92.036	90.041
175.000	105.596	105.041
200.000	119.156	120.041
225.000	132.716	135.041
250.000	146.276	150.041

Tabel 3. Globaal evenwicht en omslagpunt in effectieve belastingdruk.

Zoals uit tabel 3 kan worden afgeleid, ligt het omslagpunt op basis van de geschetste uitgangspunten tussen de 175.000 en 200.000 euro. Bij winsten die lager liggen dan het omslagpunt is het fiscaal gezien voordeliger om het bedrijf te voeren als IB-ondernemer. Bij winsten die hoger liggen dan het omslagpunt is het voordeliger om het bedrijf te voeren als AB-houder. Naarmate de winsten verder afwijken van het omslagpunt wordt het verschil in te betalen belasting steeds groter. Zo is bij een winst van 50.000 euro het voordeel van het voeren van het bedrijf als een eenmanszaak 5.491 euro. Bij een winst van 250.000 euro is het voordeel van een BV 3.765 euro.

Winstniveau	Effectieve belastingdruk eenmanszaak	Effectieve belastingdruk AB-houder
100.000	35,1%	40,0%
200.000	40,4%	40,0%
400.000	43,1%	41,5%
600.000	44,0%	42,2%

Tabel 4: Effectieve belastingdruk bij gebruikelijk loon van 42.000 euro.

Uit tabel 4 valt te concluderen dat de effectieve belastingdruk bij de eenmanszaak laag begint en bij stijgende winsten snel stijgt. Dit in tegenstelling tot de effectieve belastingdruk bij de BV, waar deze relatief hoog begint en daarna langzaam stijgt. Dit betekent dat bij lage winsten de IB-ondernemer fiscaal gezien een flink voordeel geniet, wat in een globaal evenwicht niet zou moeten kunnen. Daarentegen heeft de AB-houder dit fiscale voordeel bij winsten welke hoger liggen dan 250.000 euro. Het is discutabel of een gebruikelijk loon van 42.000 euro verdedigbaar is bij een winst van 600.000 euro. Om het effect van een stijgend gebruikelijk loon te laten zien volgt hieronder eenzelfde vergelijking waarin bij de berekening van de effectieve belastingdruk van de AB-houder rekening gehouden zal worden met een gebruikelijk loon van 70% van de winst. Er is gekozen voor 70% aangezien dit het percentage is dat voorgeschreven wordt door de afroommethode.

Winstniveau	Effectieve belastingdruk eenmanszaak	Effectieve belastingdruk AB-houder
100.000	35,1%	41,6%
200.000	40,4%	44.8%
400.000	43,1%	46.6%
600.000	44,0%	47.2%

Tabel 5. Effectieve belastingdruk bij gebruikelijk loon van 70% van de winst.

Zoals in tabel zichtbaar is, is de hoogte van het gebruikelijk loon van significant belang voor de hoogte van de effectieve belastingdruk. Aangezien de IB-ondernemer gebruik kan maken van de MKB-winstvrijstelling, waar de AB-houder dit niet kan, is de effectieve belastingdruk in dit geval voor de AB-houder fors hoger.

5.6 Conclusie

In eerste instantie zijn de ontwikkelingen in de nominale belastingtarieven beschreven. Hierbij kan worden geconcludeerd dat de nominale belastingdruk jaarlijks aan veranderingen onderhevig is. Tussen 2001 en 2007 werden de verschillen in nominale belastingdruk tussen de eenmanszaak en de AB-houder steeds groter. In 2007 werd door de invoering van de MKB-winstvrijstelling het verschil verkleind tot 2,67%. Echter om toentertijd de MKB-winstvrijstelling toe te mogen passen, moest worden voldaan aan het urencriterium van art 3.6 Wet IB 2001. Indien men daar niet aan voldeed, bleef het verschil ruim 8%. Vanaf 2012 is de eis van het urencriterium weggevallen en bedraagt het verschil 1,63% en is het globale evenwicht met betrekking tot de nominale belastingdruk voorlopig redelijk hersteld. Dit is echter in de afgelopen jaren niet altijd het geval geweest.

Zoals eerder vermeld is de nominale belastingdruk slechts een indicatie met betrekking tot de hoogte van de effectieve belastingdruk. Fiscale faciliteiten hebben een belangrijke impact op de op de effectieve belastingdruk. Met name de zelfstandigenaftrek zorgt ervoor dat de effectieve belastingdruk bij IB-ondernemers een stuk lager uit kan vallen dan de nominale belastingdruk.

De effectieve belastingdruk is vergeleken in het laatste deel van dit hoofdstuk. Hieruit kwam naar voren dat de effectieve belastingdruk bij de eenmanszaak laag begint en bij stijgende winsten snel stijgt. Dit in tegenstelling tot de effectieve belastingdruk bij de BV, waar deze relatief hoog begint en daarna minder snel zal stijgen. Het omslagpunt ligt ongeveer bij een winst van 180.000 euro. Bij een lagere winst is het fiscaal aantrekkelijker om te ondernemen in de vorm van een eenmanszaak, echter bij een hogere winst is het fiscaal aantrekkelijker om te ondernemen in de vorm van een BV. Voor de effectieve belastingdruk van de AB-houder is de hoogte van het in aanmerking te nemen gebruikelijk loon van groot belang. Zoals uit de tabellen 4 en 5 is gebleken, zal indien het gebruikelijk loon op 70% van de winst gesteld wordt zoals door de afroommethode voorgeschreven wordt, de AB-houder ook indien de winsten groter worden geconfronteerd worden met een hogere effectieve belastingdruk.

Er wordt getracht om het globale evenwicht te handhaven. Echter indien we kijken naar de verschillende tabellen, dan blijkt dat de marge kan oplopen tot boven de 5%. Dit is een significant verschil wat een incentive kan vormen voor taxplanning bij ondernemingen. In dat geval zal de keuze van de ondernemingsvorm fiscale motieven hebben. De conclusie luidt dat het globale evenwicht onvoldoende gehandhaafd wordt bij de verschillende winstniveaus.

Hoofdstuk 6: Is de invoering van een neutrale ondernemingswinstbelasting de oplossing?

6.1 Inleiding

In hoofdstuk 5 is gebleken dat de effectieve belastingdruk tussen enerzijds de IB-ondernemer en anderzijds de AB-houder bij gelijke winsten slechts sporadisch in evenwicht is. Echter volgens het neutraliteitsbeginsel zou een gelijke winst, gelijk behandeld moeten worden. Een mogelijke oplossing voor dit probleem is wellicht gelegen in een nieuw in te voeren ondernemingswinstbelasting. In de literatuur is dit al meerdere malen door verschillende economen onderzocht. In het komende hoofdstuk wordt een aantal van deze inzichten nader bekeken worden en zal naar een mogelijke oplossing gewerkt worden om het probleem van het globale evenwicht op te lossen.

6.2 Randvoorwaarden ondernemingswinstbelasting

Een eventueel nieuw in te voeren belasting zal moeten voldoen aan een aantal voorwaarden. Allereerst de eenvoud. Een nieuw in te voeren rechtsvormneutrale belastingheffing van ondernemingswinsten zal eenvoudiger, of zeker niet ingewikkelder, moeten zijn dan het huidige stelsel. Bovendien zal deze belasting moeten passen in de internationale verhoudingen en zal zonder veel moeite ingepast moeten kunnen worden in de huidige belastingverdragen.¹⁸

6.3 Vormen van ondernemingswinstbelasting

Er kunnen meerdere methoden gebruikt worden om te komen tot een rechtsvormneutrale belastingheffing voor ondernemers. Er worden in deze paragraaf 3 methoden behandeld.

Bij de eerste methode, de vrijstellingsmethode wordt allereerst de ondernemingswinstbelasting geheven op het niveau van de onderneming. Vervolgens wordt bij een winstuitkering aan winstgenieters niet meer aanvullend geheven. Het voornaamste nadeel van deze methode is dat dit kan leiden tot bevoordeling van voordelen die zijn behaald met het drijven van een onderneming ten opzichte van dezelfde voordelen die voortkomen uit arbeid of kapitaal. Het belangrijkste voordeel van deze methode is de eenvoud en het feit dat er bij deze methode antifiscaal opotgedrag tegengegaan wordt.¹⁹

De tweede methodiek die hier beschreven wordt, is de directe imputatiemethode. Deze methodiek wordt bekeken vanuit de ondernemer. In dit geval wordt er eerst een ondernemingswinstbelasting geheven bij de IB-ondernemer of bij de BV. Vervolgens is deze belasting verrekenbaar met de inkomstenbelasting waarin zowel de winst van de IB-ondernemer als de winst van de AB-houder belast zal worden tegen het in box 1 geldende, progressieve tarief. Bij deze methode zal er voor de IB-ondernemer niets veranderen ten opzichte van de huidige situatie. Deze blijft belast volgens de bron winst uit onderneming tegen een maximaal tarief van 52%. Echter voor de AB-houder wijzigt het belastingsysteem in deze situatie wel degelijk. Ook de AB-houder zal namelijk belast worden in de inkomstenbelasting tegen progressief tarief, onder verrekening van de

¹⁸ Heithuis, E. J.W. (2005) Zonder aanzien des (rechts)persoons. Deventer: Kluwer.

¹⁹ Verver, S.J. (2008) De ondernemingswinstbelasting: een zoektocht naar een rechtsvormneutrale wijze van winstbelasting.

eerder geheven ondernemingswinstbelasting. De rechtsvormneutraliteit is het enige belangrijke voordeel wat met deze methode meekomt. Echter er kleeft wel een aantal nadelen aan deze methodiek. Allereerst wordt de secundaire heffing van inkomstenbelasting pas effectief indien de vennootschap haar winsten uitkeert. Een dergelijke methodiek zal dus leiden tot de uitstelling van dividend om zo deze belasting tijdelijk te kunnen ontlopen. Tevens is het een ingewikkeld systeem waarbij de dividenduitkeringen gebruteerd moeten worden.²⁰

De derde methode is de indirecte imputatiemethode. Hieronder wordt verstaan de methode waarbij bij de heffing van de inkomstenbelasting over de uitgekeerde winst met de reeds geheven ondernemingswinstbelasting rekening wordt gehouden op forfaitaire basis. De inkomstenbelasting zal als een aanvullende heffing fungeren op de ondernemingswinstbelasting. Het grote voordeel van deze methode is de eenvoud. Bruterings van het voordeel bij uitkering is niet vereist. Daarnaast zal deze methode ook zorgen voor de gewenste rechtsvormneutraliteit. Een ander meer praktisch voordeel is het feit dat een dergelijke methode reeds bekend is aangezien het huidige aanmerkelijkbelangregime op een dergelijke wijze wordt uitgevoerd.²¹ Een nadeel van deze methodiek is dat de secundaire heffing pas effectief wordt indien winst uitgekeerd wordt. Ook deze methode zal dus een antifiscaal opotgedrag stimuleren.

Op basis van eenvoud, het bekend zijn van een dergelijke methodiek en de afwezigheid van grote obstakels krijgt de indirecte imputatiemethode de voorkeur boven de andere twee methoden.

6.4 Vormgeving binnen de huidige systematiek van de Wet IB 2001

Het systeem zal gaan bestaan uit twee verschillende heffingen. De ondernemingswinstbelasting zal als een zelfstandige belastingheffing gaan functioneren, die geen deel uitmaakt van een omvangrijkere heffingswet. De secundaire heffing zal daarentegen deel gaan uitmaken van het inkomstenbelastingstelsel. Er zijn meerdere mogelijkheden om deze secundaire heffing in de inkomstenbelastingssystematiek in te passen. Er zullen twee mogelijkheden besproken worden, een aparte winstbox en het inpassen van een winstbox in box 1 van de Wet IB 2001.

De eerste mogelijkheid is de invoering van een aparte winstbox binnen het boxenstelsel van de Wet IB 2001. Een voorbeeld van een dergelijk systeem is het huidige aanmerkelijkbelangregime van box 2. Een voordeel van een aparte winstbox is dat deze concurrentieneutraal kan worden toegepast. De reikwijdte van box 2 kan worden opgerekt tot iedere winstgenieter. Ongeacht of er sprake is van een aanmerkelijkbelanghouder dan wel een particuliere ondernemer, wordt er in deze box een tarief geheven over de ontvangen winstuitkeringen of onttrekkingen.²²

De tweede mogelijkheid is het inpassen van de winstbox in box 1 van de Wet IB 2001. Deze box zal dan alle voordelen belasten die verband houden met arbeid. Deze optie is eerder behandeld tijdens de parlementaire behandeling van de Wet IB 2001. Het past echter niet om de secundaire heffing in te passen in een box waarin een progressief tarief geldt²³. Op basis hiervan lijkt de methode van een aparte winstbox de beste keuze.

²⁰ Heithuis, E. J.W. (2005) Zonder aanzien des (rechts)persoons. Deventer: Kluwer.

²¹ Verver, S.J. (2008) De ondernemingswinstbelasting: een zoektocht naar een rechtsvormneutrale wijze van winstbelasting.

²² Verver, S.J. (2008) De ondernemingswinstbelasting: een zoektocht naar een rechtsvormneutrale wijze van winstbelasting.

²³ Verver, S.J. (2008) De ondernemingswinstbelasting: een zoektocht naar een rechtsvormneutrale wijze van winstbelasting.

6.5 Belastingsubject voor de ondernemingswinstbelasting

Volgens Verver is het belastingsubject voor de heffing van de ondernemingswinstbelasting de onderneming. Onder onderneming wordt verstaan de duurzame organisatie van arbeid en kapitaal gericht op het behalen van winst door deelname aan het economisch verkeer. Er wordt in dat geval gekozen om de bestaande subjectieve benadering te wijzigen in een objectieve benadering en dit geheel te volgen, ook voor de eenmanszaak. Op deze manier wordt de rechtsvormneutraliteit in de winstbelasting bereikt.²⁴

6.6 Belastingsubject voor de secundaire heffing

Voor wat betreft de secundaire heffing wordt door Verver gesteld dat het belastingsubject gevormd wordt door de winstgenieters. Om als winstgenieter te kwalificeren dient te worden voldaan aan een aantal vereisten. Hieronder vallen het aanwezig zijn van een materiële onderneming, alsmede het actief participeren in de onderneming. Dit wordt geformaliseerd door middel van een kwantitatief criterium. Indien er aan dit criterium voldaan wordt, zal er sprake zijn van een winstgenieter en dientengevolge van een belastingsubject voor de secundaire heffing.²⁵

6.7 Conclusie

In dit hoofdstuk is een aantal in de literatuur geldende opvattingen over de rechtsvormneutrale vermogenswinstbelasting uiteengezet. Uiteindelijk is verder gegaan met het indirecte imputatiestelsel. Invoering van dit stelsel zou inderdaad betekenen dat de bestaande verschillen in fiscale behandeling verdwijnen. De belangrijkste oorzaak voor deze verbetering vormt het rechtsvormneutrale karakter van de geschetste winstbelasting. Zowel de ondernemingswinstbelasting als de secundaire heffing kennen een neutrale houding ten opzichte van de rechtsvorm van de onderneming.²⁶

²⁴ Verver, S.J. (2008) De ondernemingswinstbelasting: een zoektocht naar een rechtsvormneutrale wijze van winstbelasting.

²⁵ Verver, S.J. (2008) De ondernemingswinstbelasting: een zoektocht naar een rechtsvormneutrale wijze van winstbelasting.

²⁶ Verver, S.J. (2008) De ondernemingswinstbelasting: een zoektocht naar een rechtsvormneutrale wijze van winstbelasting.

Hoofdstuk 7: Conclusie

In de afgelopen hoofdstukken hebben we geprobeerd een antwoord te vinden op de onderzoeksvraag: *“Bestaat er een (globaal) evenwicht tussen enerzijds de heffing in de inkomstenbelasting en anderzijds de gecombineerde heffing in de vennootschapsbelasting /inkomstenbelasting betreffende het drijven van een onderneming en is er een mogelijkheid om dit evenwicht in de toekomst te blijven garanderen?”*

Allereerst is er gekeken of het globale evenwicht wenselijk en noodzakelijk is. Aangezien het niet de intentie van de overheid is om de rechtsvormkeuze van de ondernemer door middel van belastingheffing te beïnvloeden, zullen we op basis van de rechtsvormkeuze van de ondernemer ook moeten concluderen dat een globaal evenwicht wenselijk is.

In de hoofdstukken 3 en 4 is onderzocht hoe de winsten van de ondernemingen behandeld worden in de Wet IB 2001 en de Wet VPB 1969. Vervolgens is in hoofdstuk 5 een vergelijking gemaakt tussen de beide behandelingen. Hieruit blijkt dat er weliswaar getracht wordt om het evenwicht tussen beide heffingen te blijven garanderen, maar dat het bij een groot gedeelte van de winstniveaus niet lukt om de marge structureel zo klein te houden dat de incentive voor taxplanning wegvalt. Fiscale motieven zullen een van de doorslaggevende factoren blijven voor de keuze van de rechtsvorm. Het eerste deel van de conclusie luidt dan ook dat het globale evenwicht tussen de heffing van de inkomstenbelasting enerzijds en de gecombineerde heffing van de vennootschapsbelasting/inkomstenbelasting anderzijds momenteel niet structureel aanwezig is.

In hoofdstuk 6 is gekeken of er een mogelijkheid bestaat om het globale evenwicht in de toekomst wel te kunnen garanderen. In dit hoofdstuk is een aantal vormen van ondernemingswinstbelasting bekeken. Hier is uiteindelijk de indirecte imputatiemethode uitgekomen als beste alternatief. Invoering van dit stelsel zou inderdaad betekenen dat de bestaande verschillen in fiscale behandeling verdwijnen. De belangrijkste oorzaak voor deze verbetering vormt het rechtsvormneutrale karakter van de geschetste winstbelasting. Zowel de ondernemingswinstbelasting als de secundaire heffing kennen een neutrale houding ten opzichte van de rechtsvorm van de onderneming. Aangezien dan alle ondernemingen, ongeacht de rechtsvorm, op eenzelfde wijze worden belast zal het evenwicht kunnen worden gegarandeerd.

Literatuur:

Boeken:

Heithuis, E. J.W. (2005). *Zonder aanzien des (rechts)persoons*. Deventer: Kluwer.

Heithuis, E.J.W., Kavelaars, P. & Schuver, B.F. (2011). *Inkomstenbelasting*. Deventer: Kluwer.

Kam C.A. de (2007), *Belastingrecht in hoofdlijnen*. Deventer: Kluwer.

Sillevis, L.W., Kempen, M.L.M. van & Westen, G.W.B. van (2009). *Cursus belastingrecht: studenteneditie 2009-2010 inkomstenbelasting*. Deventer: Kluwer.

Stevens, L.G.M. (2003). *Elementair belastingrecht*. Deventer: Kluwer.

Strik, S.A.W.J. & Vries, N.H. de (2009). *Cursus belastingrecht: studenteneditie 2009-2010 vennootschapsbelasting*. Deventer: Kluwer.

Internetbronnen:

Besluit van 22 mei 2001, nr CCP2000/ 3172M. Document geraadpleegd op 6 juni 2012 via www.belastingdienstpensioensite.nl/besluit%20gebruikelijkloonregeling%20220501.htm

Heithuis E.J.W., Dool R.P. van(2009). Aanbevelingen gebruikelijk loon dga. Document geraadpleegd op 18 april 2012 via www.accountancynieuws.nl/uploads/files/20090915-rb-aanbevelingen-loon-dga-def-1-.pdf

Jongbloed fiscaal juristen (2012). Document geraadpleegd op 3 April 2012 via www.jongbloed-fiscaaljuristen.nl/databank/tarieven_&c_cijfers/tarief_vennootschapsbelasting/

Ministerie van Financien (2011). De fiscale agenda. Document geraadpleegd op 26 mei 2012 via www.rijksoverheid.nl/bestanden/documenten-en-publicaties/notas/2011/04/13/fiscale-agenda/de-fiscale-agenda.pdf

Verver S.J. (2008). De ondernemingswinstbelasting: een zoektocht naar een rechtsvormneutrale wijze van winstbelasting. Document geraadpleegd op 28 juli 2012 via www.dare.uva.nl/document/99637

Jurisprudentie:

Hof Amsterdam 08 mei 2012, nr. 10/594

HR 17 september 2004, nr. 38378, BNB 2005/50