

Toekomstige ontwikkelingen op het terrein van de IB-ondernemer

Prof. dr. P.H.J. Essers, datum 24-03-2021

Datum

24-03-2021

Auteur

Prof. dr. P.H.J. Essers^[1]

Folio weergave

[Download gedrukte versie \(PDF\)](#)

JCDI

JCDI:ADS260693:1

Vakgebied(en)

Inkomstenbelasting / Winst

1. Inleiding

De fiscale positie van de IB-ondernemer komt de laatste jaren vooral aan de orde bij de afbakening ten opzichte van andere belastingplichtigen, in het bijzonder de werknemer en de directeur-groootaandeelhouder (hierna: dga). Met name als gevolg van de aan het ondernemerschap verbonden fiscale ondernemingsfaciliteiten, in het bijzonder de zelfstandigenaftrek en de MKB-winstvrijstelling, gaat er een aantrekkende werking van het IB-ondernemerschap uit op veel werknemers die daartoe overigens vaak mede worden gestimuleerd door werkgevers omdat niet zelden daardoor voor werkgevers kostenvoordelen opkomen. Dat leidt tot afbakeningsproblemen tussen zzp-ers die als IB-ondernemers kwalificeren en de zogenoemde schijnzelfstandigen die zich wel voordoen als ondernemers, maar in wezen werknemers of hooguit genietters van inkomsten uit overige werkzaamheden zijn. Problematisch is vooral de onzekerheid voor zowel opdrachtgevers als opdrachtnemers om vooraf in te schatten of wel of niet sprake is van 'echt' ondernemerschap van de opdrachtnemer. Behalve de inkomstenbelasting en omzetbelasting spelen hier ook de loonbelasting en sociale verzekeringswetten een belangrijke rol. Bij de afbakening van de IB-ondernemer ten opzichte van de dga is niet zozeer het onderkennen van het verschil tussen beiden problematisch, als wel het veelal feitelijk ontbreken van een 'globaal evenwicht' in de belastingheffing van de IB-ondernemer ten opzichte van de dga en zijn BV. Dit, terwijl de wetgever wel al meer dan een halve eeuw belooft dat dit globale evenwicht wordt nagestreefd. In paragraaf 2 komen verwachte toekomstige ontwikkelingen op deze terreinen nader aan bod.

Wat betreft het object van heffing bij de IB-ondernemer – de totaalwinst en jaarwinst – is sprake van een redelijk rustig vaarwater. Beide winstbegrippen hebben vorm gekregen in jurisprudentie van meer dan honderd jaar, gebaseerd op wetgeving die uitgaat van breed geformuleerde open normen. Zo is op grond van de jurisprudentie gebaseerd op het totaalwinstbegrip van art. 3.8 Wet IB 2001 juncto art. 8 lid 1 Wet VPB 1969 redelijk duidelijk wat onder totaalwinst moet worden verstaan en hoe de vermogensetiketteringsregels werken. Als er discussies over zijn dan gaan die in de regel over de uitzonderingen op het totaalwinstbegrip zoals de gewenste termijn waarin de voorwaartse verliesverrekening dient plaats te vinden en – vooral in het verleden toen er sprake was van hoge inflatiecijfers – de gulden=gulden-regel (thans: euro=euro-regel) waardoor ook inflatiewinsten in de totaalwinst worden betrokken. Regelmatig vinden ook discussies plaats over de effectiviteit en houdbaarheid van de objectieve vrijstellingen van art. 3.11 tot en met 3.14 Wet IB 2001 – waarbij de toekomst van de landbouwvrijstelling de meeste aandacht krijgt – en van de gemengde kosten van art. 3.14 tot en met 3.17 Wet IB 2001.

De fiscale jaarwinst wordt in Nederland al meer dan honderd jaar bepaald door goed koopmansgebruik. Ook deze open norm is in de loop van de tijd door de jurisprudentie en soms door aanvullende wetgeving goed ingevuld, hoewel er altijd weer nieuwe vraagstukken opduiken, bijvoorbeeld over het omgaan met financiële instrumenten in het kader van *hedge accounting* en de vraag of herwaardering ter voorkoming van verliesverdamping in overeenstemming is met goed koopmansgebruik. Een vraag die ook in het kader van toekomstige EU-ontwikkelingen opkomt, is of goed koopmansgebruik zijn langste tijd niet heeft gehad en er in plaats daarvan niet meer aansluiting zou moeten worden gezocht bij IAS/IFRS. Daarbij is de aanvankelijke verwachting dat er in de nabije toekomst een EU-breed fiscaal winstbegrip zou ontstaan via de CCCTB- en CCTB-richtlijnen inmiddels danig geluwd. In paragraaf 3 komt de toekomst van het object van heffing in de winstsfeer nader aan de orde.

De toekomst van de fiscale ondernemingsfaciliteiten inclusief de doorschuifregelingen kan niet los worden gezien van de

mogelijke ontwikkelingen op het terrein van de heffingssystematiek en de hoogte van de tarieven bij de belastingheffing van winst uit onderneming. Ondernemingsfaciliteiten als de zelfstandigenaftrek en de MKB-winstvrijstelling vinden hun oorsprong in het slechte geweten dat de wetgever altijd heeft gehad bij de belastingheffing van de IB-ondernemer. De behaalde jaarwinst wordt immers in beginsel direct na realisatie in de belastingheffing naar het progressieve tarief betrokken. Daarmee wordt verondersteld dat die winst ook volledig voor consumptie beschikbaar is, terwijl het duidelijk is dat een deel van die winst ook nodig is voor reserveringen voor bijvoorbeeld de oudedag van de ondernemer en voor uitbreidings- en vervangingsinvesteringen. Om die systeemfout te verzachten, zijn onder meer de zelfstandigenaftrek en MKB-winstvrijstelling ingevoerd.

Daarnaast zijn er diverse andere meer gerichte ondernemingsfaciliteiten beschikbaar zoals de kleinschaligheidsinvesteringsaftrek (KIA), de energie- en milieuinvesteringsaftrekken (EIA en MIA), vervroegde afschrijving voor bepaalde bedrijfsmiddelen (VAMIL), R&D-faciliteiten inclusief (alleen voor Vpb-lichamen) de octroobox, de oudedagsreserve (FOR) etc. Hierop wordt nader ingegaan in paragraaf 4.

In paragraaf 5 wordt geschetst in welke richting het stelsel van belastingheffing van de IB-ondernemer en IB-onderneming zich idealiter zou kunnen ontwikkelen. Paragraaf 6 bevat de conclusies.

2. De definitie van de IB-ondernemer

Het belangrijkste criterium op grond waarvan een IB-ondernemer zich onderscheidt van een werknemer is dat een ondernemer zelfstandig is. Bij een werknemer is sprake van een gezagsverhouding ten opzichte van de werkgever. Dat criterium is in de praktijk lang niet altijd eenduidig toe te passen. Daar komt bij dat in art. 3 en 4 Wet LB 1964 een aantal arbeidsverhoudingen als een fictieve dienstbetrekking wordt aangeduid, zoals de aanneming van werk als bedoeld in art. 7:750 BW. Het rapport van de Commissie Regulering van werk (ook wel Commissie-Borstlap genoemd) pleit voor een gelijke behandeling. Het verschil tussen een ondernemer en een werknemer is echter ook dat een ondernemer een deel van zijn winst moet reserveren met het oog op de continuïteit en daarmee gepaard gaande noodzakelijke investeringen. Het loon is in beginsel direct en geheel beschikbaar voor consumptie. Met dit verschil kan in de fiscale tariefstelling ter zake van winst uit onderneming (zie onderdeel 5) rekening worden gehouden; dit was ook een belangrijke reden voor de al genoemde zelfstandigenaftrek en MKB-winstvrijstelling. Mogelijk dat in de toekomst voor ondernemerschap meer eisen zullen worden gesteld, bijvoorbeeld in de vorm van een minimale investeringseis en/of het (op vaste basis) in dienst hebben van werknemers. De door de coronacrisis ingegeven tijdelijke Baangerelateerde Investeringskorting (BIK) die bij het Belastingpakket 2021 is ingevoerd, is daar mogelijk een voorbode van.^[2]

Het verschil met de dga is dat de IB-ondernemer als subjectief ondernemer rechtstreeks gerechtigd is tot een of meerdere objectieve ondernemingen en dat deze ondernemingen in de regel^[3] geen zelfstandige subjecten zijn voor de vennootschapsbelasting. De IB-ondernemer kan met deze ondernemingen geen arbeidsverhouding aangaan of in juridische zin een huur- dan wel leningsovereenkomst sluiten. Een IB-ondernemer kan niet aan zichzelf lenen of verhuren noch kan hij van zichzelf lenen of huren. Dat betekent dat de IB-ondernemer ook geen loon, huur of rente kan ontvangen van die objectieve ondernemingen. De dga kan dat civielrechtelijk wel in de relatie met zijn BV. Omdat dit fiscaal in beginsel wordt gevolgd, hebben deze geldstromen tussen de dga en de BV ook fiscale gevolgen. Om de nullijn tegen te gaan bij de dga, is er de regeling van het gebruikelijk loon van art. 12a Wet LB 1964 gekomen. Om oneigenlijk gebruik door de dga van box 3 in relatie met de BV te voorkomen, is de ter beschikkingstellingsregeling van art. 3.92 Wet IB 2001 in het leven geroepen.

Aangezien de dga geld kan lenen van zijn eigen BV en de vorderingen van de BV op de dga op grond van de fictie van art. 2 lid 5 Wet VPB 1969 tot het ondernemingsvermogen van de BV worden gerekend, is het voor de fiscus erg moeilijk om te voorkomen dat beleggingen die geen enkele ondernemingsfunctie hebben (ook niet als buffervermogen) en derhalve eigenlijk in box 3 thuishoren, door de dga in de BV worden ondergebracht. Daarmee kan box 2-heffing over het (daadwerkelijke) rendement op dit soort beleggingen langdurig worden uitgesteld. Als gevolg daarvan is het wetsvoorstel excessief lenen ingediend (thans in behandeling bij de Tweede Kamer), waarin leningen bij de eigen BV, voor zover ze uitgaan boven de grens van € 500.000, als onttrekkingen worden aangemerkt. Bij de IB-ondernemer komt deze problematiek niet voor. Deze heeft immers te maken met de vermogensetiketteringsregels waardoor beleggingen die geen functie hebben binnen de onderneming als box 3-vermogen worden aangemerkt. Bovendien kan er in dat geval geen sprake zijn van fiscaal relevante geldstromen tussen de IB-ondernemer en zijn objectieve onderneming(en).

Daar staat tegenover dat de fiscale systematiek waar de dga en zijn BV mee te maken hebben wel beter aansluit bij de verschillende functies van de winst: consumptie, reserveren en investeren. De door de BV behaalde winst wordt eerst belast met vennootschapsbelasting en pas bij uitdeling of verkoop van de aandelen nog een keer met aanmerkelijkbelangheffing. Een dergelijke tweetrapsraket zou ook een goede oplossing zijn voor de IB-ondernemer. Zie hiervoor onderdeel 5 van deze beschouwing.

In de praktijk wordt regelmatig gebruik gemaakt van BV-VOF/CV-samenwerkingsverbanden met dga's vanwege de daaraan

[4]

verbonden fiscale voordelen.^[4] In het op 18 mei 2020 aan de Tweede Kamer door Staatssecretaris Vijlbrief (Fiscaliteit en Belastingdienst) aangeboden pakket 'Bouwstenen voor een beter belastingstelsel' wordt in het onderdeel 'Vereenvoudiging Belastingstelsel' als een van de mogelijk te nemen maatregelen genoemd het 'ontmoedigen van een samenwerkingsverband met de eigen BV' (fiche 154).^[5] Dit wenst men te bereiken door het niet langer aanmerken van de deelnemer in een dergelijk samenwerkingsverband als ondernemer maar als medegerechtigde in de zin van art. 3.3 lid 1 onderdeel a Wet IB 2001. Omdat een medegerechtigde wel winstgenieter is maar geen ondernemer, geniet deze niet meer de aan het ondernemerschap verbonden fiscale IB-voordelen.

Ook de bepalingen inzake de zelfstandige beroepsbeoefenaar en het zelfstandig uitgeoefend beroep van art. 3.5 Wet IB 2001, waarin geen expliciete verwijzing is opgenomen naar het 'voor rekening van'- en verbondenheids criterium van art. 3.4 Wet IB 2001 moeten worden aangepast om ongelijkheid met de art. 3.4-ondernemer te voorkomen.^[6]

In de praktijk is ook de afbakening van ondernemen versus beleggen nogal eens problematisch; zie daarover onderdeel 3 van deze bijdrage.

3. Het object van heffing

3.1 Totaalwinst

Het totaalwinstbegrip van art. 3.8 Wet IB 2001 dat op grond van art. 8 lid 1 Wet VPB 1969 ook van toepassing is op de vennootschapsbelasting bevat het programma dat de wetgever met de belastingheffing van de bron winst uit onderneming voor ogen heeft gehad. Het kent een zeer ruim winstbegrip. Daarmee wordt optimaal recht gedaan aan het door de meeste fiscale wetenschappers bejubelde SHS-inkomensbegrip waarvan algemeen wordt erkend dat het de draagkrachtgedachte het beste dient. Gerekend over de gehele levensduur van een onderneming wordt daarbij uitgegaan van een vermogensaanwasbenadering. De totaalwinst is immers het verschil tussen het eindvermogen van een onderneming bij het staken van de onderneming en het beginvermogen gecorrigeerd voor onttrekkingen en stortingen en de door de wetgever gewilde objectieve vrijstellingen. Bij de berekening van de jaarwinst zorgt het realisatiebeginsel als sub-beginsel van het realiteits- en voorzichtigheidsbeginsel er doorgaans voor dat winsten pas in de heffing moeten worden betrokken als ze ook daadwerkelijk zijn gerealiseerd. Bij de staking van de onderneming nog niet gerealiseerde winsten (stille reserves, fiscale reserves en goodwill) worden uiteindelijk via de stakings- of eindafrekeningswinst in de heffing betrokken. De Hoge Raad heeft de regels voor de vermogensetikettering in de loop van vele jaren in zijn jurisprudentie vrij duidelijk ingevuld. De meeste discussies doen zich nog steeds voor bij verhuurd vastgoed, meestal mede ingegeven door de bedrijfsopvolgingsregeling in de Successiewet 1956, waar het onderscheid tussen ondernemingsvermogen (grotendeels vrijgesteld) en beleggingsvermogen (volledig belast) vergaande gevolgen heeft. Daarbij sluit men zich aan bij de vermogensetiketteringsregels van het totaalwinstbegrip. Naar mijn mening zou hiervoor een forfaitaire oplossing moeten worden gevonden (zie onderdeel 5 hierna). In de Bouwstenennotitie wordt onder het mom van 'vereenvoudiging belastingstelsel' overigens voorgesteld om verhuurd vastgoed voor de toepassing van de bedrijfsopvolgingsregeling uit te sluiten.^[7] Een minder vergaand voorstel is om de afschrijvingsbeperking voor gebouwen in art. 8 lid 6 Wet VPB 1969 door te trekken naar de IB-onderneming.^[8] Dit voorstel getuigt van het nodige cynisme. De bewuste afschrijvingsbeperking voor gebouwen was immers geïntroduceerd als compensatie voor de aangekondigde algemene verlaging van het Vpb-tarief. Nu deze verlaging niet is doorgegaan, zou het eerder voor de hand liggen om deze afschrijvingsbeperking weer in de Wet VPB 1969 terug te nemen in plaats van deze door te trekken naar de Wet IB 2001.

Al vanaf het begin van de introductie van het totaalwinstbeginsel was sprake van inbreuken op dit beginsel. Inflatiwinsten bijvoorbeeld worden in beginsel tot de totaalwinst gerekend, ook al is hier geen sprake van reëel inkomen; dit is de euro=euro-regel (vroeger: de gulden=gulden-regel). In de jaren zeventig van de vorige eeuw, toen de inflatie boven de 10% uitkwam, heeft dit tot een onderzoek van de commissie-Hofstra geleid, uitmondend in het rapport 'Inflatieneutrale belastingheffing' uit 1977.^[9] Voor de winstsfeer stelde deze commissie in grote lijnen voor om elk jaar het beginvermogen te verhogen met het inflatiecijfer van dat jaar. Voor de niet-winstsfeer zou een inflatieneutrale belastingheffing echter leiden tot het corrigeren van de hypotheekrenteaf trek voor de inflatie, waardoor er een politieke storm opstak, die heeft geleid tot het in de bureaula verdwijnen van het rapport-Hofstra. Als 'lapmiddelen' werden in de winstsfeer een voorraad- en vermogensaftrek geïntroduceerd, maar deze zijn inmiddels weer verdwenen. Verder kon als verzachting dienen dat in de jaarwinstjurisprudentie wel ruimte was gecreëerd voor meer substantialistische winstbepalingsstelsels, zoals het ijzerenvoorraadstelsel en lifo. Ook de herinvesteringsreserve (de opvolger van de vervangingsreserve) is een tijdelijke verlichting van de inflatieproblematiek. De laatste jaren blijft de inflatie erg beperkt, hetgeen deze discussie heeft geluwd. Maar het is niet ondenkbaar dat de inflatie in de toekomst weer gaat oplopen mede als gevolg van het pompen van gigantische geldbedragen door de nationale overheden in hun economieën, waardoor deze problematiek weer actueel dreigt te worden.^[10] Dit te meer omdat de voor de fiscale jaarwinstbepaling tot dusverre toegestane substantialistische stelsels zoals het ijzerenvoorraadstelsel^[11] of lifo in de toekomst wellicht toch weer onder druk kunnen komen te staan omdat zij in IAS/IFRS niet meer zijn toegestaan. Het uit de mottenballen halen van het rapport-Hofstra zou dan wel eens

goede diensten kunnen bewijzen.

Een andere inbreuk op het totaalwinstbeginsel is de in de tijd beperkte mogelijkheid van voorwaartse verliesverrekening. Bij een totaalwinstbeginsel hoort in principe een in de tijd onbeperkte voorwaartse verliesverrekening. Achterwaartse verliesverrekening zal vanwege budgettaire en uitvoeringstechnische motieven wel in de tijd beperkt moeten zijn. De realiteit is dat de wetgever vaker gekozen heeft voor een beperking van de termijn van de voorwaartse verliesverrekening dan voor een in tijd ongelimiteerde carry forward. Het argument dat na een zekere tijd een einde moet komen aan de verrekeningsmogelijkheid van verliezen en dat we dit soort structureel verlieslijdende ondernemingen niet moeten ondersteunen blijkt in de praktijk vaak sterker te zijn dan het argument dat de Belastingdienst toch ook uit een ver verleden stammende stille reserves uiteindelijk in de totaalwinst betreft. Politiek blijkt een uitruil van een beperking in de tijd van de verliesverrekeningsmogelijkheid tegenover een verlaging van het winsttarief dan toch de voorkeur te hebben. Maar als de wetgever hiervoor kiest, dan dient de Belastingdienst zich wel in het kader van goed koopmansgebruik schappelijk op te stellen tegenover pogingen van ondernemers om verliesverdamping te voorkomen, bijvoorbeeld door herwaardering van bestaande activa. Dat blijkt in de praktijk echter nogal eens tegen te vallen. Daarbij beroept de inspecteur zich veelal op een (vermeende) inbreuk op het voorzichtigheidsbeginsel en het nastreven van een incidenteel fiscaal voordeel, waardoor sprake zou zijn van een niet-toegestaan stelselwijziging.^[12]

De laatste tijd is een ontwikkeling ingezet waarin de verliesverrekeningstermijnen voor de IB-ondernemer steeds meer zijn gaan afwijken van die van de Vpb-onderneming. Zo geldt voor de IB-ondernemer een driejarige carry-back-termijn en een negenjarige carry-forward-termijn, terwijl voor de Vpb-onderneming die termijnen respectievelijk één jaar en zes jaren zijn (als compensatie voor de aanvankelijk geplande verlaging van het Vpb-tarief). Vanaf 2022 worden de verschillen met de Vpb-onderneming nog groter. Verliezen in de Vpb zijn vanaf dit jaar onbeperkt voorwaarts verrekenbaar – hetgeen aansluit bij het totaalwinstbeginsel – maar verrekening in een jaar (achterwaarts en voorwaarts) vindt slechts plaats tot een bedrag van € 1 miljoen vermeerderd met 50% van de belastbare winst of van het Nederlandse inkomen boven dat bedrag van € 1 miljoen (voor verliezen ontstaan vanaf 1 januari 2022 en voor oudere verliezen die per 1 januari 2022 nog voorwaarts verrekenbaar zijn). Daarmee ontstaat weer meer ongelijkheid tussen de fiscale behandeling van de IB-ondernemer en die van de Vpb-onderneming. Naar mijn mening is dit ongewenst. Hier wreekt zich dat de Wet VPB 1969 als regel geen onderscheid maakt tussen MKB-ondernemingen en grote beursgenoteerde multinationals. Doordat de BV van een dga regelmatig dezelfde behandeling krijgt als een multinational, wordt de kloof met de IB-ondernemer steeds groter.

Een andere veel besproken inbreuk op het totaalwinstbeginsel is de landbouwvrijstelling. Elke vier jaren is er weer discussie of deze vrijstelling het nieuwe regeerakkoord wel zal overleven. Deze vrijstelling is in de loop van de geschiedenis echter zo vaak aangepast dat deze tegenwoordig alleen nog maar ziet op een vrijstelling van inflatoire waardeveranderingen van de landbouwgrond. Daarmee wordt nu net recht gedaan aan het totaalwinstbeginsel, zij het dat andere ondernemers dit recht niet toekomt. Naar mijn mening moet de oplossing voor deze ongelijkheid niet worden gezocht in het eenzijdig afschaffen van de landbouwvrijstelling maar in het vervangen daarvan door een inflatieneutraal belastingstelsel voor alle ondernemers.

3.2 Jaarwinst

Evenals de totaalwinst kan ook het op goed koopmansgebruik gebaseerde jaarwinstbegrip bogen op een lange en rijke historie en jurisprudentie. Er is dan ook geen directe noodzaak om hierin op korte termijn verandering aan te brengen. Ook na bijna 64 jaar is het arrest van 8 mei 1957, nr. 12931, *BNB* 1957/208 nog steeds maatgevend als het gaat om de uitleg van goed koopmansgebruik in relatie tot de bedrijfseconomie: een fiscaal winstbepalingsstelsel dat in overeenstemming is met de leer van de bedrijfseconomie is in beginsel ook in overeenstemming met goed koopmansgebruik. Deze regel moet echter uitzondering lijden 'niet alleen ingeval het volgen van het bedrijfseconomisch inzicht tot strijd met enig voorschrift der belastingwetgeving zou voeren, maar evenzeer indien daardoor aan den algemenen opzet of een beginsel van de belastingwet om welker toepassing het gaat te kort zou worden gedaan'. Ofschoon tegenwoordig niemand meer precies kan zeggen wat de leer van de bedrijfseconomie heden ten dage inhoudt, blijft de Hoge Raad ook in zijn recente jurisprudentie vasthouden aan de hoofdregel van *BNB* 1957/208, die uitgaat van de maatgevendheid van 'de bedrijfseconomie'. Hij gaat niet zo ver om in plaats van de bedrijfseconomie onverkort IAS/IFRS of de Richtlijnen van de Raad voor de Jaarverslaggeving (RJ) als uitgangspunt te nemen. De Hoge Raad lijkt dan ook te denken dat de tijd nog niet rijp is voor een algemene formulering van de verhouding van goed koopmansgebruik ten opzichte van IAS/IFRS. Zo houdt hij in het cacaobonen-arrest van 10 april 2009, nr. 42916, *BNB* 2009/271 vast aan het accepteren van het ijzerenvoorraadstelsel als fiscaal toegestaan voorraadwaarderingstelsel, terwijl dit stelsel voor de toepassing van IAS/IFRS niet is toegestaan. In het seniorenverlof-arrest (HR 28 januari 2011, nr. 10/00650, *BNB* 2011/85) verwerpt de Hoge Raad op grond van het eenvoudsbeginsel een stelsel dat op zichzelf in overeenstemming was met IAS/IFRS. Daarbij werd eenvoud niet in het voordeel van belanghebbende uitgelegd, maar in dat van de Belastingdienst.^[13] Het voorgestelde stelsel zou namelijk tot aanzienlijke uitvoeringsproblemen voor de Belastingdienst leiden. In zijn jurisprudentie over de fiscale gevolgen van *hedge accounting* daarentegen sluit de Hoge Raad aan bij de in IAS 39 opgenomen definitie van een 'zeer effectieve *hedge*' met een bandbreedte van 80-125%, overigens zonder deze standaard expliciet te noemen.^[14] Aan deze marge werd ook door de Hoge Raad vastgehouden in het arrest HR 8 november 2019, nr. 18/01352, *BNB* 2020/13, waarin het over de fiscale

behandeling conform goed koopmansgebruik van *interest rate swaps* ging.^[15] Aangezien de effectiviteitstest van IAS 39 met ingang van 2018 in IFRS 9 is vervangen door een test met alleen kwalitatieve vereisten, is het de vraag waarom de Hoge Raad toch nog aan de oude eisen van IAS 39 vasthoudt. Is dat bewust (bijvoorbeeld vanwege de grotere exactheid van de vroegere test?), of een vergissing? Een toelichting in nieuwe rechtspraak zou erg wenselijk zijn.

In een omvangrijke stroom aan jurisprudentie heeft de Hoge Raad invulling gegeven aan de beginselen van goed koopmansgebruik, waarvan de belangrijkste het realiteitsbeginsel, het voorzichtigheidsbeginsel en het eenvoudsbegin­sel zijn. Naar mijn mening heeft het recent nog door de Commissie GKG en IFRS van de Vereniging voor Belastingwetenschap gehouden pleidooi voor de instelling van een Raad voor de fiscale winstbepaling nog niets aan actualiteit ingeboet. In deze Raad, waarin vertegenwoordigers van de Belastingdienst, de wetenschap, het bedrijfsleven, accountants en de fiscale adviespraktijk zitting kunnen hebben, kunnen richtlijnen en convenanten tot stand komen met betrekking tot onderdelen van de fiscale jaarwinstbepaling die voor de praktijk een leidraad kunnen zijn.^[16] Bijvoorbeeld over de vraag of herwaardering ter voorkoming van verdamping van verliescompensatie in overeenstemming is met goed koopmansgebruik. Een dergelijke Raad zou ook goed zijn om eventuele uitvoeringsproblemen bij de Belastingdienst te bespreken en te wegen mede in het licht van voormeld seniorenverlof-arrest *BNB 2011/85*. Het risico bestaat anders dat dit arrest te pas en te onpas door de fiscus wordt aangehaald om ongewenste nieuwe ontwikkelingen binnen goed koopmansgebruik te blokkeren.

De toekomst van de voorgestelde CCCTB- en CCTB-richtlijnen is zeer ongewis. Er is weinig enthousiasme meer bij de lidstaten voor te bespeuren. Zij worden het maar niet eens over de invulling van de allocatiecriteria (*assets, sales* en *payroll*) op grond waarvan binnen de CCCTB de op geconsolideerde basis vastgestelde concernwinst over de verschillende lidstaten moet worden verdeeld. Met name het ontbreken van immateriële activa in het allocatiecriterium *assets* is een slijtzwam. Lidstaten die het minder moeten hebben van een *bricks- and mortar-economy* maar meer van (financiële) dienstverlening voelen zich tekortgedaan. De laatste trend binnen de OECD (*pillar 1*)^[17] is om meer rekening te houden met *sales* omdat de omzet meer eenduidig en dus meer objectief zou kunnen worden vastgesteld, maar het blijft de vraag of dit de huidige impasse kan doorbreken, te meer omdat het unanimitetsvereiste voor fiscale aanpassingen garant staat voor een zeer stroperige besluitvorming. Bovendien pakt de keuze van de allocatiecriteria voor alle lidstaten verschillend uit. Door de verschuiving van de aanvankelijke nadruk op het mogelijk maken van grensoverschrijdende verliesverrekening binnen een concern, naar de door de BEPS-discussie ingegeven latere nadruk op de bestrijding van agressieve belastingplanning, is ook het enthousiasme van het bedrijfsleven danig getemperd. De CCTB-richtlijn kent niet het probleem van consolidatie en de daarbij behorende discussie over de allocatiecriteria maar stelt een gemeenschappelijk wijze van de vaststelling van de fiscale winst binnen de EU voor. Het probleem daarvan is dat de Europese Commissie een compleet nieuw fiscaal winstbepalingsstelsel heeft willen vormen. Dat zal bij implementatie tot veel rechtsonzekerheid leiden. Het was beter geweest als IAS/IFRS tot uitgangspunt waren genomen voor de fiscale winstbepaling binnen de CCTB en men zich had beperkt tot de uitzonderingen op IAS/IFRS, zoals de waardering op *fair value* (hoewel IFRS ook niet uitgaat van een ongeclausuleerde verplichting om te waarden op *fair value*).^[18] Zolang er op dit terrein geen vooruitgang wordt geboekt, zal de directe druk op Nederland om het Nederlandse goed koopmansgebruik om te vormen niet groter worden. Indirect – via de jurisprudentie en wetgeving – zal de discussie om nog meer aansluiting te zoeken bij IAS/IFRS, zeker bij de grote bedrijven, wel aan blijven houden. Ik verwacht dat in de toekomst grote verschillen tussen de fiscale en commerciële jaarrekeningen niet meer zullen voorkomen, al was het maar uit efficiencyoverwegingen. Daarbij dient ook te worden bedacht dat toekomstige fiscale claims die een bedrijf op de fiscus heeft, bijvoorbeeld in het geval van fiscale verliesverrekeningscapaciteit dan wel toekomstige fiscale claims die de fiscus op een bedrijf heeft als gevolg van het bestaan van stille en fiscale reserves, vaak op de commerciële jaarrekening moeten worden vermeld. Elementen van de fiscale jaarrekening worden daardoor dus ook meer en meer publiek gemaakt.^[19]

4. Ondernemingsfaciliteiten, fiscale reserves en doorschuifregelingen

4.1 Ondernemingsfaciliteiten

De Commissie Regulering van Werk pleit voor het afbouwen van de huidige ondernemingsfaciliteiten ‘volgens een herkenbaar tijdspad met spoed’. Dat gaat wel erg ver. De ambtelijke opstellers van de Bouwstenennotitie zijn iets minder rigoreus. Op basis van een evaluatie van een aantal fiscale regelingen komen zij tot de conclusie dat de extra zelfstandigenaftrek voor starters niet effectief is en de startersaftrek bij arbeidsongeschiktheid ‘waarschijnlijk niet effectief’ is. ‘Mogelijk effectief en efficiënt’ zijn de FOR-aftrek en belaste afnemings, de zelfstandigenaftrek, de meewerkaf­trek, de stakingsaftrek, de willekeurige afschrijving voor starters, de doorschuiving van stakingswinst, de MKB-winstvrijstelling, de KIA, de EIA, de landbouwvrijstelling in de winstsfeer en de bosbouwvrijstelling. Als ‘overtuigend effectief en efficiënt’ worden genoemd de aftrek speur- en ontwikkelingswerk, de MIA, de VAMIL en de afdrachtvermindering speur- en ontwikkelingswerk (WBSO). Wat hier ook van zij, het mag wel duidelijk zijn dat de toekomst van al deze ondernemingsfaciliteiten niet goudgerand is. De wetgever is vanaf 2020 bezig met het versoberen van de MKB-winstvrijstelling en de ondernemersaftrek, bestaande uit het gezamenlijke bedrag van de zelfstandigenaftrek, de aftrek voor

speur- en ontwikkelingswerk, de meewerkaf trek, de startersaf trek bij arbeidsongeschiktheid en de stakingsaf trek.^[20] Het tarief waartegen deze aftrekposten maximaal kunnen worden vergolden, wordt vanaf 2020 tot 2023 geleidelijk afgebouwd tot het basistarief van (in 2023) 37,05%. Deze versoering zal het onderscheid tussen de belastingheffing van werknemers en ondernemers verkleinen maar is naar mijn mening veel te ongericht om echt zoden aan de dijk te zetten. Ook de koppeling van deze aftrekken aan het basistarief is lastig uit te leggen^[21] gelet op de progressieve tariefstructuur van box 1 waarvoor deze aftrekposten nu net vooral waren bedoeld om verlichting aan te brengen. Mijn voorkeur gaat dan ook uit naar een veel betere en veel meer structurele oplossing; zie onderdeel 5 van deze bijdrage. De koppeling van de aftrek aan het basistarief is overigens terecht niet doorgetrokken naar bijvoorbeeld de VAMIL (art. 3.31 Wet IB 2001) of de herinvesteringsreserve (art. 3.54 Wet IB 2001) aangezien het hier gaat om tijdelijke winstverschuivingen, waarbij uiteindelijk de doorgeschoven winst tegen het progressieve tarief in de heffing wordt betrokken.

Behalve voormelde kortingen, wordt vanaf 2020 de zelfstandigenaftrek ad € 7.030 in jaarlijkse stappen tot een bedrag van € 3.240 in 2036 verlaagd (uiteraard mits de wetgever niet weer terugkeert van deze plannen). De zelfstandigenaftrek en MKB-winstvrijstelling (14% van de winst van een ondernemer nadat dit bedrag is verminderd met de ondernemersaftrek) zijn zoals hiervoor reeds opgemerkt, ingevoerd om meer recht te doen aan het gegeven dat winstinkomen voor een ondernemer niet alleen een consumptieve functie heeft maar ook een investerings- en reserveringsfunctie. Deze aftrekken verzachten enigszins het feit dat de winst van de IB-ondernemer desalniettemin in box 1 tegen het progressieve tarief wordt belast. Ook zouden zij een bijdrage vormen aan het streven naar een globaal evenwicht tussen de belastingheffing van de IB-ondernemer en van de BV en haar dga. De weeffout van deze aftrekken is echter dat deze ook van toepassing zijn als de gehele winst meteen door de IB-ondernemer wordt geconsumeerd. Zij zijn met andere woorden te ongericht om echt recht te kunnen doen aan de investerings- en reserveringsfunctie van de winst. Zie onderdeel 5 hierna. Die beide functies zijn ook belangrijke verschilpunten tussen een werknemer en een ondernemer. Het loon dat een werknemer verdient, is na belastingheffing in beginsel vrij beschikbaar; in de regel is zijn oudedagsvoorziening geregeld terwijl hij bovendien verzekerd is voor werkloosheid, ziekte en arbeidsongeschiktheid. De nettowinst van een ondernemer dient daarentegen behalve voor diens levensonderhoud ook te worden aangewend voor investeringen en reserveringen voor de oudedag, arbeidsongeschiktheid, werkloosheid en ziekte. De winst is dus niet volledig beschikbaar voor consumptie.

Ten aanzien van de meer op stimulering van investeringen gerichte ondernemingsfaciliteiten zoals de KIA,^[22] MIA en VAMIL^[23] doet de Commissie Regulering van Werk in haar eindrapport de suggestie om fiscale faciliteiten voor ondernemers (incl. dga's) te richten op het in de onderneming aangewende kapitaal in de vorm van een vermogens- of een (algemene) investeringsaftrek. Het intensiveren van de KIA kan ondernemerschap stimuleren doordat het doen van reële investeringen extra beloond wordt. Er zijn volgens deze commissie talrijke mogelijkheden om de percentages investeringsaftrek en/of de (maximum) investeringsbedragen in de KIA aan te passen. De KIA zou bijvoorbeeld kunnen worden aangepast door de hoogte ervan niet meer af te bouwen. De EIA en de R&D-faciliteiten zijn van een andere orde. Zij dienen regelmatig kritisch te worden getoetst op hun effectiviteit en bijdrage aan een duurzaam ondernemingsklimaat. De MIA is in 2018 geëvalueerd.^[24] In deze evaluatie werd geconcludeerd dat deze regeling er goed in slaagt om investeringen in bedrijfsmiddelen om te buigen richting het milieuvriendelijke alternatief. Daarnaast werd geconcludeerd dat de kosteneffectiviteit van de MIA/VAMIL hoog is. In 2017 is de EIA geëvalueerd met het oog op de horizonbepaling.^[25] Uit de evaluatie van de EIA is gebleken dat deze regeling effectief en redelijk doelmatig is. Wel blijft het hoge percentage *freeriders* (circa 50) een aandachtspunt. Besloten is om de regeling tot in ieder geval 1 januari 2024 te handhaven en het percentage te verlagen. Om die reden ligt een verbreding van de lijst meer voor de hand dan verhoging van de percentages. Bij de evaluatie van de EIA bleek de hoogte van het percentage namelijk minder bepalend dan de attentiewaarde dat een investering op de lijst staat.

Geïnspireerd door het voorbeeld van de BIK zouden dit soort ondernemingsfaciliteiten maar ook bijvoorbeeld de bedrijfsopvolgingsregeling in de toekomst wellicht meer kunnen worden gekoppeld aan de mate waarin een ondernemer voor (extra) werkgelegenheid zorgt.

4.2 Fiscale reserves

De meest opvallende fiscale reserve is de FOR.^[26] Deze reserve is in een heel ander daglicht komen te staan nu de fiscale opbouw van een pensioen in eigen beheer door de dga vanaf 1 april 2017 is vervallen. Overigens heeft deze regeling sinds haar ontstaan veel kritiek gekregen omdat ze niet zo zeer voor een oudedagsvoorziening voor de ondernemer zorgt maar veeleer een middel is om renteloos uitstel van belastingheffing te realiseren. Mijn voorkeur zou het hebben als deze faciliteit zou worden ingeruild voor een laag ondernemingswinstbelastingtarief zoals voorgesteld in onderdeel 5 hierna.

De egaliseringsreserve van art. 3.53 lid 1 onderdeel a Wet IB 2001 is overbodig geworden vanwege het Baksteen-arrest, HR 26 augustus 1998, nr. 33417, *BNB* 1998/409. Bijkomende gunstige omstandigheid is dat, anders dan bij de egaliseringsreserve, een op grond van dit arrest gevormde voorziening geen piekeis kent en bovendien de mogelijkheid van inhaaldotaties biedt. De herinvesteringsreserve van art. 3.54 Wet IB 2001 heeft nog steeds nut als een maatregel die de invloed van inflatie bij herinvesteringen van bedrijfsmiddelen tijdelijk wegneemt.

4.3 Doorschuifregelingen

De doorschuifregeling (via een conserverende aanslag) van art. 3.64 Wet IB 2001 naar een andere onderneming van dezelfde belastingplichtige, is overbodig indien zou worden uitgegaan van een systeem waarin het subjectieve ondernemingsbegrip meebrengt dat een belastingplichtige slechts één subjectieve onderneming kan drijven, die naar mijn mening een gerechtigdheid zou moeten kunnen omvatten tot meer dan één objectieve onderneming. [\[27\]](#)

Ook het bestaansrecht van art. 3.65 Wet IB 201 (geruisloze omzetting in een NV of BV) zou in een nieuw stelsel ter discussie kunnen worden gesteld. Fiscaal is thans het uitgangspunt dat de omzetting van een IB-onderneming in een BV als staking moet worden aangemerkt. Het gevolg is dat door de IB-ondernemer moet worden afgerekend tegen progressief IB-tarief met slechts een beperkt aantal stakingsfaciliteiten. Op verzoek kan echter op basis van art. 3.65 Wet IB 2001 worden geopteerd voor een geruisloze omzetting met als gevolg dat geen staking wordt aangenomen en de BV de boekwaarden van de doorgeschoven onderneming voortzet. Aan een dergelijke omzetting verbindt de wetgever – en in diens kielzog de Staatssecretaris van Financiën – voorwaarden, zoals een minimale houdsterperiode voor de verkregen aandelen, een maximale duur van de (voor)voorperiode en allerlei voorwaarden ten aanzien van onttrekkingen van ondernemingsbestanddelen voorafgaande aan de inbreng in de BV. Indien fiscaal zou worden uitgegaan van het uitgangspunt dat omzetting geen staking is omdat de IB-onderneming zoveel mogelijk gelijkgesteld moet worden aan die van de BV en haar dga (zie onderdeel 5 hierna), dan maakt dit het de Belastingdienst moeilijker om extra voorwaarden te stellen aan deze geruisloze omzetting. [\[28\]](#) Hetzelfde doet zich voor bij de omzetting van een NV of BV in een personenvennootschap. Voor een wettelijke geruisloze doorschuiving van de onderneming wordt in art. 14c lid 1 Wet VPB 1969 nog steeds de disproportionele voorwaarde gesteld dat de NV of BV moet worden ontbonden. Indien in beginsel geen sprake is van staking wordt het stellen van een dergelijke voorwaarde veel lastiger.

5. Belastingheffing van de IB-ondernemer en de IB-onderneming

De balans opmakend, kunnen we constateren dat het belangrijkste nadeel van de huidige belastingheffing van de IB-ondernemer is dat de behaalde winst rechtstreeks tot zijn box 1-inkomen wordt gerekend, waarover dan in beginsel het progressieve IB-tarief wordt geheven. Daarmee wordt geen recht gedaan aan de investerings- en reserveringsfuncties van de winst. De veronderstelling is dat de behaalde winst direct wordt geconsumeerd. Ter verzachting van deze onjuiste veronderstelling zijn in de loop van de tijd veel ondernemingsfaciliteiten in het leven geroepen, waarvan de zelfstandigenaftrek en de MKB-winstvrijstelling de belangrijkste zijn. De laatste jaren is de trend ingezet om het aantal IB-ondernemingsfaciliteiten terug te dringen. Die trend is het meest zichtbaar in de temporele afbouw van de zelfstandigenaftrek. De belastingheffing van de dga en zijn BV laat dit gebrek niet zien. Eerst wordt immers de door de BV behaalde winst belast met vennootschapsbelasting. Pas bij uitdeling van de winstreserves aan de dga of bij verkoop van de aandelen door de dga vindt heffing bij de dga plaats op grond van box 2. In dat systeem wordt meer recht gedaan aan de investerings- en reserveringsfunctie van de winst. Zolang die winst nog een investerings- en reserveringsfunctie heeft, wordt deze tegen een (boven een bepaald winstniveau) proportioneel Vpb-tarief belast. Pas bij onttrekking van de winst aan de BV vindt box 2-heffing plaats.

Toch kent ook dit stelsel gebreken. Door de ondernemingsfictie van art. 2 lid 5 Wet VPB 1969 wordt ook beleggingsvermogen dat geen enkele ondernemingsfunctie vervult en door de dga in de BV is ingebracht aangemerkt als ondernemingsvermogen en daardoor ook geacht onder de investerings- en reserveringsfunctie te vallen. Anders dan in box 3 wordt het daadwerkelijk op dit beleggingsvermogen behaalde nettorendement met vennootschapsbelasting belast. Doordat de dga zelf kan besluiten wanneer hij dividend uitdeelt of (een deel van de) aandelen verkoopt, kan hij de box 2-heffing over de rendementen op dit beleggingsvermogen voor lange tijd uitstellen. Een ander nadeel van de huidige systematiek is dat (zakelijke) betalingen van de BV aan de dga, zoals huur, rente en salaris bij de BV in beginsel als kosten in aftrek komen bij de fiscale winstberekening. Om onder meer belastingplanning en niet-bedoelde voordelen te voorkomen, heeft dat weer geleid tot allerlei ingewikkelde antimisbruikregelingen zoals de terbeschikkingstellingsregeling van art. 3.92 Wet IB 2001 en de gebruikelijk-loonregeling van art. 12a Wet LB 1964. Deze gebreken van de huidige belastingheffingssystematiek van de dga en zijn BV doen zich niet voor bij de belastingheffing van de IB-ondernemer. Vanwege de afwezigheid van de ondernemingsfictie van art. 2 lid 5 Wet VPB 1969 voor de IB-ondernemer wordt op grond van de vermogensetiketteringsleer het ondernemingsvermogen (behorend tot de IB-onderneming) onderscheiden van het beleggingsvermogen (belast in box 3). Een terbeschikkingstellingsregel voor de verhouding tussen de IB-ondernemer en 'zijn' onderneming of een gebruikelijk loonregeling is niet nodig omdat de IB-ondernemer niet in een huur-, leen- of dienstbetrekkingsrelatie kan staan tegenover zijn onderneming. [\[29\]](#) Dat betekent dat de IB-ondernemer bij de fiscale winstberekening in beginsel geen kosten in aanmerking kan nemen voor bijvoorbeeld het gebruik van een pand van de ondernemer. [\[30\]](#) het lenen van geld aan de onderneming en het verrichten van arbeid voor de onderneming.

Indien we de voordelen van de huidige belastingheffing van de IB-ondernemer en van de dga en zijn BV combineren en de nadelen elimineren, komen we tot een stelsel waarin enerzijds de huidige systematiek van de Vpb- en

aanmerkelijkbelangheffing van de dga en zijn BV ook voor de IB-ondernemer tot uitgangspunt worden genomen. Dat wil zeggen dat de door de IB-ondernemer behaalde winst eerst wordt belast tegen een laag proportioneel ondernemingswinstbelastingtarief en pas bij onttrekking naar de privésfeer van de IB-ondernemer tegen een additionele belasting vergelijkbaar met de box 2-heffing voor de dga.

Anderzijds zou voor de fiscale winstbepaling van de BV kunnen worden gekozen voor de huidige systematiek van de belastingheffing van de IB-ondernemer, waarin vergoedingen voor de door de ondernemer zelf verrichte arbeid en voor onder meer het door hem ter beschikking gestelde kapitaal niet langer in mindering worden gebracht bij het bepalen van de belastbare winst, waardoor meer wordt aangesloten bij de realiteit dat de IB-onderneming en BV niet los te denken zijn van de IB-ondernemer respectievelijk dga.^[31]

In dit systeem wordt de huidige IB-systematiek van de bepaling van de ondernemingswinst gehandhaafd en van overeenkomstige toepassing verklaard voor de ondernemingswinstbelasting van de BV. Dat zou betekenen dat alle betalingen door de BV aan de dga – niet alleen dividend, maar ook loon, rente, huur, royalty's en dergelijke – niet meer in aftrek kunnen worden gebracht bij de winstberekening en dezelfde behandeling krijgen als thans dividenden. Bij de dga worden deze inkomsten dan niet langer in box 1 in aanmerking genomen; zij zullen bij uitkering worden belast met de nieuwe (uitgebreide) box 2-heffing nadat zij eerst zijn belast met ondernemingswinstbelasting. De gebruikelijk-loonregeling kan dan worden afgeschaft, evenals de terbeschikkingstellingsregeling van art. 3.92 Wet IB 2001. Daarmee wordt enerzijds tegemoetgekomen aan de verschillende functies van winstinkomen (consumptie-, investerings- en reserveringsfunctie), terwijl anderzijds de afhankelijke positie van de BV van haar dga tot uitdrukking komt in de niet-aftrekbaarheid van betalingen door de BV aan de dga, waarmee gelijkheid met de IB-ondernemer wordt bevorderd.

In dit voorgestelde stelsel blijft ten aanzien van de BV en haar dga nog wel de kwestie bestaan dat op grond van de ondernemingsfictie van art. 2 lid 5 Wet VPB 1969 bij de BV beleggingsvermogen als ondernemingsvermogen wordt aangemerkt. Dit kan worden opgelost door de vermogensetiketteringsregels voor de IB-onderneming ook voor Vpb-ondernemingen van toepassing te verklaren, maar dat zou, zolang er geen duidelijke scheiding binnen de Wet VPB 1969 wordt aangebracht in de fiscale behandeling van het MKB en de grote (multinationale) beursvennootschappen, een te gecompliceerde operatie zijn vanwege te veel uitvoeringsproblemen. Uit praktische overwegingen zou ook kunnen worden overwogen om analoog aan de voor de vroegere vermogensaftrek geldende regeling van art. 8 lid 7 onderdeel a onder 4e Wet VPB 1969 (oud) een fictieve rendementsberekening vergelijkbaar met de box 3-systematiek bij de dga in box 2 toe te passen op de winstreserves die zijn toe te rekenen aan bepaalde beleggingsactiva ('aandelen, obligaties, daarmee gelijk te stellen waardepapieren, vorderingen en liquide middelen, voor zover die bezittingen niet dienstbaar zijn aan een onderneming van belastingplichtige'). Ook onroerende zaken die ter belegging worden aangehouden (in de betekenis zoals gehanteerd in art. 3.30a lid 3 Wet IB 2001) kunnen tot deze beleggingsactiva worden gerekend. Dit is wat mij betreft een betere variant dan het voorstel van de Commissie-Van Dijkhuizen om een algemene fictieve rendementsregeling in box 2 in te voeren. Dat voorstel ontkent immers de reserverings- en/of investeringsfunctie van winst. Alleen winst die een consumptiefunctie heeft, dient met additionele inkomstenbelasting (naast de ondernemingswinstbelasting) te worden belast. Voor IB-ondernemers leiden de op art. 3.8 Wet IB 2001 gebaseerde vermogensetiketteringsregels al tot een scheiding van ondernemings- en privévermogen.

De invoering van het hiervoor geschetste stelsel van een ondernemingswinstbelasting met een laag proportioneel tarief over de behaalde winst zal gepaard kunnen gaan met de intrekking van een aantal IB-ondernemingsfaciliteiten, zoals de zelfstandigenaftrek en de MKB-winstvrijstelling. Dit zal echter geleidelijk moeten geschieden gelet op de huidige grote mate van afhankelijkheid van de meeste IB-ondernemers van deze faciliteiten. Tot een winst van ongeveer € 20.000 betalen IB-ondernemers die van de zelfstandigenaftrek en MKB-winstvrijstelling gebruik maken, thans niet of nauwelijks inkomstenbelasting. Dit sluit goed aan bij de thans reeds ingezette trend van versobering en afbouw van de IB-ondernemingsfaciliteiten.

Dit stelsel sluit ook goed aan bij het door de Vereniging voor Belastingwetenschap in het voorjaar van 2020 uitgebrachte Rapport van de Commissie Personenvennootschappen, getiteld *Belastingheffing van personenvennootschappen – Knelpunten en oplossingen*.^[32] Dit rapport is geïnspireerd door het Rapport van de onder leiding van Van Olfen staande Werkgroep Personenvennootschappen.^[33] In hoofdstuk 2 van voormeld rapport *Belastingheffing van personenvennootschappen* ('Inkomstenbelasting'), presenteren Van Kempen en Doornebal een tussenvorm van het huidige systeem van belastingheffing van personenvennootschappen en hun ideaalbeeld van een rechtsvormneutrale ondernemingswinstbelasting met een zelfstandige belastingplicht van personenvennootschappen. Daarbij spreken zij de hoop uit dat dit stelsel uiteindelijk een overgang zou kunnen zijn naar een rechtsvormneutrale ondernemingswinstbelasting.

6. Enkele conclusies

1. Vooral als gevolg van de aan het ondernemerschap verbonden fiscale ondernemingsfaciliteiten, in het bijzonder de zelfstandigenaftrek en de MKB-winstvrijstelling, gaat er een aantrekkende werking van het IB-

ondernemerschap uit op veel werknemers. Dat leidt tot afbakeningsproblemen tussen zzp-ers die als IB-ondernemers kwalificeren en de zogenoemde schijnzelfstandigen die zich wel voordoen als ondernemers, maar in wezen werknemers of hooguit genieters van inkomsten uit overige werkzaamheden zijn. Mogelijk dat in de toekomst voor ondernemerschap meer eisen zullen worden gesteld, bijvoorbeeld in de vorm van een minimale investeringseis en/of het (op vaste basis) in dienst hebben van werknemers. De door de coronacrisis ingegeven tijdelijke Baangerelateerde Investeringskorting (BIK) die bij het Belastingpakket 2021 is ingevoerd, is daar mogelijk een voorbode van.

2. Wat betreft het object van heffing bij de IB-ondernemer – de totaalwinst en jaarwinst – is sprake van een redelijk rustig vaarwater. Beide winstbegrippen hebben vorm gekregen in jurisprudentie van meer dan honderd jaar, gebaseerd op wetgeving die uitgaat van breed geformuleerde open normen.
3. Een inbreuk op het totaalwinstbeginsel is de euro=euro-regel (vroeger: de gulden=gulden-regel), waardoor inflatiewinsten tot de totaalwinst worden gerekend ook al is hier geen sprake van reëel inkomen. Het verdient aanbeveling om in het geval de inflatie weer gaat oplopen na te denken over een inflatieneutrale belastingheffing. Het uit 1977 daterende rapport-Hofstra zou in dat kader goede diensten kunnen bewijzen.
4. Bij het totaalwinstbeginsel hoort een in de tijd onbepaalde voorwaartse verliesverrekening. Het is onwenselijk dat de regels omtrent de verliesverrekening in de Wet VPB 1969 en de Wet IB 2001 zover uiteenlopen als thans het geval is.
5. De Hoge Raad creëert verwarring als het gaat om de verhouding tussen goed koopmansgebruik en IAS/IFRS. De 'leer van de bedrijfseconomie' is geen goede basis meer voor de invulling van goed koopmansgebruik. Een Raad voor de fiscale winstbepaling zou voor de praktijk een waardevolle aanvulling zijn.
6. Zolang geen oplossing wordt gevonden voor de allocatiecriteria voor de uitvoering van CCCTB, in het bijzonder wat betreft de rol van diensten en immateriële activa, en voor CCTB niet een meer eenduidige relatie wordt gelegd met IAS/IFRS, blijft de toekomst van de voorgestelde CCCTB- en CCTB-richtlijnen ongewis.
7. De belangrijkste weeffout van de huidige belastingheffing van de IB-ondernemer is dat de behaalde winst rechtstreeks tot zijn box 1-inkomen wordt gerekend, waarover dan in beginsel het progressieve IB-tarief wordt geheven. Daarmee wordt geen recht gedaan aan de investerings- en reserveringsfuncties van de winst. De veronderstelling is dat de behaalde winst direct wordt geconsumeerd. Ter verzachting van deze onjuiste veronderstelling zijn in de loop van de tijd veel ondernemingsfaciliteiten in het leven geroepen, waarvan de zelfstandigenaftrek en de MKB-winstvrijstelling de belangrijkste zijn. De laatste jaren is de trend ingezet om het aantal IB-ondernemingsfaciliteiten terug te dringen. Daarmee wordt echter de belangrijkste weeffout van het onvoldoende erkennen van de verschillende functies van de winst niet weggenomen.
8. Indien we de voordelen van de huidige belastingheffing van de IB-ondernemer en van de dga en zijn BV combineren en de nadelen elimineren, komen we tot een stelsel waarin enerzijds de huidige systematiek van de Vpb- en aanmerkelijkbelangheffing van de dga en zijn BV ook voor de IB-ondernemer tot uitgangspunt worden genomen. Dat wil zeggen dat de door de IB-ondernemer behaalde winst eerst wordt belast met een laag proportioneel ondernemingswinstbelastingtarief en pas bij onttrekking naar de privésfeer van de IB-ondernemer tegen een additionele belasting, vergelijkbaar met de box 2-heffing voor de dga.
9. Anderzijds zou voor de fiscale winstbepaling van de BV kunnen worden gekozen voor de huidige systematiek van de belastingheffing van de IB-ondernemer, waarin vergoedingen voor de door de ondernemer zelf verrichte arbeid en voor onder meer het door hem ter beschikking gestelde kapitaal niet langer in mindering worden gebracht bij het bepalen van de belastbare winst, waardoor meer wordt aangesloten bij de realiteit dat de IB-onderneming en BV niet los te denken zijn van de IB-ondernemer respectievelijk dga.
10. De invoering van een stelsel van een ondernemingswinstbelasting met een laag proportioneel tarief over de behaalde winst zal gepaard kunnen gaan met de intrekking van een aantal IB-ondernemingsfaciliteiten, zoals de zelfstandigenaftrek en de MKB-winstvrijstelling. Dit zal echter geleidelijk moeten geschieden gelet op de huidige grote mate van afhankelijkheid van de meeste IB-ondernemers van deze faciliteiten. De andere ondernemingsfaciliteiten dienen regelmatig kritisch te worden getoetst op hun effectiviteit en bijdrage aan een duurzaam ondernemingsklimaat.

Voetnoten

[1]

Prof. dr. P.H.J. Essers is hoogleraar belastingrecht aan de Tilburg University en lid van de Eerste Kamer der Staten-Generaal (CDA).

[2]

Zie E.B.L. Goemans en E.J.W. Heithuis, 'Baangerelateerde Investeringskorting (BIK)', *WFR* 2021/28.

[3]

Met uitzondering van onder andere de open cv ten aanzien van het winstaandeel voor de beherend vennoot.

[4]

Zie *Cursus Belastingrecht*, IB.3.2.35.B.d. Zie ook HR 10 april 2020, nr. 18/02421, *BNB* 2020/99, met mijn noot.

[5]

Brief van 18 mei 2020, nr. 2020-0000094149, V-N 2020/25.5 en de *Fichebundel beleidsopties voor een beter belastingstelsel* van 1 mei 2020, fichenummer 154, p. 285-286.

[6]

Zie *Cursus Belastingrecht*, IB. 3.2.3.A.d.

[7]

Brief van 18 mei 2020, nr. 2020-0000094149, V-N 2020/25.5 en de *Fichebundel beleidsopties voor een beter belastingstelsel* van 1 mei 2020, fichenummer 152, p. 282.

[8]

Brief van 18 mei 2020, nr. 2020-0000094149, V-N 2020/25.5 ende *Fichebundel beleidsopties voor een beter belastingstelsel* van 1 mei 2020, fichenummer 91, p. 168.

[9]

H.J. Hofstra, *Inflatieneutrale belastingheffing*, rapport uitgebracht aan de Minister van Financiën. In december 1977 aangeboden aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal, Den Haag: Staatsuitgeverij 1978.

[10]

Zie bijvoorbeeld het artikel van Mark Beunderman en Maarten Schinkel, 'Na het virus dreigt nu het inflatiespook', *NRC Handelsblad* 26 februari 2021.

[11]

Zie A.C.P. Bobeldijk en D.T.C. Tol, 'Het ijzeren voorraadstelsel: verleden, heden en toekomst', *WFR* 2020/154.

[12]

Zie Rapport van de Commissie GKG en IFRS, *Goed koopmansgebruik Quo Vadis? De mogelijke invloed van IFRS en CCCTB op GKG*, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap nr. 254, 2015, p. 15-19.

[13]

Zie ook de annotatie van A.O. Lubbers bij dit arrest in *BNB* 2011/85. Overigens leek het erop dat het onderhavige stelsel ook voor belanghebbende moeilijk uitvoerbaar zou zijn geweest.

[14]

Voor het eerst in het Cacaobonen-arrest van 10 april 2009, nr. 42916, *BNB* 2009/271; zie ook HR 21 maart 2014, nr. 12/02793, *BNB* 2004/116 (Marketmaker-arrest) en HR 8 februari 2019, nr. 17/02617, *BNB* 2019/58 (Kunstmest-arrest).

[15]

Zie C.B. Bavinck, 'Toepassing hedge-arresten op interest rate swap', *WFR* 2020/17.

[16]

Zie Rapport van de Commissie GKG en IFRS, *Goed koopmansgebruik Quo Vadis? De mogelijke invloed van IFRS en CCCTB op GKG*, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap nr. 254, 2015, p. 313 en 314.

[17]

Zie ook de bijdrage van P. Kavelaars aan deze *TFO*-special, *TFO* 2021/173.6 (met name onderdeel 4).

[18]

Zie P.H.J. Essers, 'De stiefmoederlijke behandeling van IAS/IFRS in het CCTB-voorstel', *WFR* 2017/64; P.H.J. Essers, 'Het winstbegrip in het CCTB-voorstel als mogelijke basis voor een toekomstig EU fiscaal winstbegrip', *TFO* 2017/150.3, p. 59 e.v.; en R. Russo, 'Een aantal specifieke winstbepalingen in het CCTB-voorstel nader bezien', *WFR* 2017/65.

[19]

Zie ook D. de Ruiter en L.H. Storm van 's Gravesande, 'Onzekere belastingposities in de jaarrekening (IFRIC 23)', *WFR* 2021/35.

[20]

Brief van 18 mei 2020, nr. 2020-0000094149, V-N 2020/25.5 en de *Fichebundel beleidsopties voor een beter belastingstelsel* van 1 mei 2020, fichenummers 109 tot en met 118, p. 208 tot en met 219.

[21]

Zie voor de tariefcorrectie van de MKB-winstvrijstelling: *Cursus Belastingrecht*, IB. 3.2.39.C.

[22]

Brief van 18 mei 2020, nr. 2020-0000094149, V-N 2020/25.5 en de *Fichebundel beleidsopties voor een beter belastingstelsel* van 1 mei 2020, fichenummer 118, p. 219.

[23]

Brief van 18 mei 2020, nr. 2020-0000094149, V-N 2020/25.5 en de Fichebundel beleidsopties voor een beter belastingstelsel van 1 mei 2020, fichenummer 62, p. 113.

[24]

Beleidsevaluatie MIA/VAMIL, CE Delft, 2018. [Kamerstukken II 2017/18, 34 785, nr. 89.](#)

[25]

Een horizonbepaling betekent dat expliciet moet worden besloten of de regeling wordt gehandhaafd.

[26]

Brief van 18 mei 2020, nr. 2020-0000094149, V-N 2020/25.5 en de Fichebundel beleidsopties voor een beter belastingstelsel van 1 mei 2020, fichenummer 116, p. 217.

[27]

Vergelijk *Cursus Belastingrecht*, IB. 3.2.3.B.b. Zie ook mijn noot bij HR 19 maart 2010, nr. 08/08/02813, *BNB* 2010/214.

[28]

Zie ook HR 10 april 2020, nr. 18/02421, *BNB* 2020/99 met mijn noot.

[29]

De terbeschikkingstellingsregeling van art. 3.91 Wet IB 2001 ziet op het ter beschikking stellen van vermogensbestanddelen aan (onder meer) de IB-ondernemer door met die ondernemer verbonden personen.

[30]

Zie echter art. 3.17 lid 1 onderdeel c 1^o Wet IB 2001 ter zake van het in aanmerking nemen van een gelimiteerde vergoeding voor het gebruik van tot het privévermogen van de belastingplichtige behorende bezittingen.

[31]

Zie P.H.J. Essers, 'Rechtsvormdiscriminatie in het nationale en internationale belastingrecht', *WFR* 2018/109, onderdeel 2. Vergelijk eveneens de bijdragen van R.P. van den Dool en S.A. Stevens aan deze *TFO*-special, *TFO* 2021/173.3 resp. *TFO* 2021/173.4.

[32]

Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap nr. 260, 2020.

[33]

Zie onder andere *Naar een nieuwe regeling voor de personenvennootschappen*, Deventer: Wolters Kluwer 2016.