

# Fiscaliteiten

## Belastingen bedrijfsleven 21ste eeuw

*Mr. G.T.K. Meussen*

### 1 Inleiding

Fiscaal Nederland is in gespannen afwachting van het Belastingplan voor de 21ste eeuw. Deze integrale herziening van de inkomstenbelasting – inmiddels bekend onder de naam Wet op de inkomstenbelasting 2001 (ter vervanging van de huidige Wet op de inkomstenbelasting 1964) – zal naar verwachting in de loop van de maand september bij de Tweede Kamer worden ingediend. Beoogde ingangsdatum is 1 januari 2001. In een apart wetsvoorstel zal het overgangsrecht worden geregeld dat ook nog dit jaar bij de Tweede Kamer zal worden ingediend.

In de aan de nieuwe wet ten grondslag liggende verkenning (Belastingen in de 21ste eeuw: een verkenning, Tweede Kamer, vergaderjaar 1997-1998, 25 810, nr. 2) wordt slechts in beperkte mate aandacht besteed aan de ondernemer en zijn of haar onderneming.

In 1998 heeft de werkgroep 'Evaluatie en herziening fiscale tegemoetkomingen en faciliteiten voor ondernemers' (kortweg aangeduid als werkgroep Oort-II) bekeken of het hele pakket aan fiscale tegemoetkomingen en faciliteiten voor ondernemers mogelijk effectiever, efficiënter en tegen lagere administratieve lasten zou kunnen worden gestructureerd. De bevindingen van deze werkgroep zijn tot uitgangspunt genomen voor een nieuwe werkgroep welke van staatssecretaris Vermeend de opdracht kreeg een integraal ondernemerspakket voor de 21ste eeuw uit te werken. Inmiddels heeft de werkgroep zijn definitieve rapport uitgebracht en staatssecretaris Vermeend heeft toegezegd alle daarin opgenomen aanbevelingen te zullen overnemen.

### 2 Hoofdlijnen ondernemerspakket 21ste eeuw

Het door de werkgroep voorgestelde pakket maatregelen is in het belang van continuering en invoering – maar vooral *dynamisering* – van het ondernemerschap in brede zin. Het gaat weliswaar goed met de economie in Nederland maar via gerichte fiscale maatregelen kan deze situatie nog (verder) worden ondersteund en gefacilieerd.

Door dit pakket maatregelen komen tevens middelen vrij voor fiscale ondersteuning van de herstructurering van de land- en tuinbouw; een aparte werkgroep zal zich over de concrete invulling hiervan buigen. Voorts wordt een tariefsverlaging in de sfeer van de vennootschaps- en kapitaalbelasting voorgesteld.

Omdat de werkgroep als randvoorwaarde van de staatssecretaris had meegekregen dat het pakket maatregelen budgettair neutraal diende te worden gefinancierd, bevatten de voorstellen ook een aantal maatregelen die tot een verhoging van de belastingopbrengsten leiden. Dit wordt onder meer gerealiseerd door een aanpassing van het ondernemersbegrip in de inkomstenbelasting en reparaties van oneigenlijk gebruik in de sfeer van de vennootschapsbelasting.

---

Mr. G.T.K. Meussen is als universitair hoofddocent belastingrecht verbonden aan het Fiscaal Instituut Tilburg/Center for Company Law van de Katholieke Universiteit Brabant. Hij is tevens werkzaam bij Bureau Vaktechniek van Ernst & Young Belastingadviseurs te Rotterdam.

### 3 Versterking en dynamisering van het ondernemerschap

In de sfeer van versterking en dynamisering van het ondernemerschap beveelt de werkgroep de volgende maatregelen aan:

- 1 *Verlaging van het tarief van de vennootschapsbelasting van 35% naar 30% over een winst tot f 50.000.* Deze tariefsverlaging komt vooral ten goede aan het midden- en kleinbedrijf en verbetert internationaal de fiscale concurrentiepositie. Naar verwachting zal hierdoor de druk om een eenmanszaak of personenvennootschap om te zetten in een besloten vennootschap afnemen.
- 2 *Omvorming vervangingsreserve tot herinvesteringsreserve.* Voor roerende zaken wordt de vervangingsreserve omgevormd tot een herinvesteringsreserve, met een herinvesteringsstermijn van drie jaar. Voordeel hiervan is dat de ondernemer zijn investeringen makkelijker kan aanpassen aan gewijzigde marktomstandigheden.  
De vervangingsreserve voor *onroerende zaken* wordt afgeschaft. Voor dergelijke vaste activa kan derhalve nog slechts een beroep worden gedaan op de veel beperktere mogelijkheden van de ruilarresten. Voor toepassing van de ruilarresten geldt grosso modo dat het verkregen goed:
  - a van dezelfde aard dient te zijn als het vervreemde;
  - b in de onderneming economisch dezelfde plaats dient in te nemen als het vervreemde goed;
  - c in hetzelfde jaar is aangeschaft of ten tijde van het behalen van de boekwinst op het vervreemde goed al een concreet plan bestaat tot verwerving van het vervangend bedrijfsmiddel.
- 3 *Verlaging tarief kapitaalsbelasting.* Het tarief van de kapitaalsbelasting wordt verlaagd van 1% naar 0,7%. Door het bedrijfsleven is al sinds jaar en dag een afschaffing van de kapitaalsbelasting bepleit. Naast Nederland heft nog slechts een klein aantal andere EU-landen – waaronder Ierland en Oostenrijk – een kapitaalsbelasting en kent een aantal andere landen slechts een beperkt registratierecht. Naar mag worden verwacht, is deze tariefsverlaging een eerste stap naar een algehele afschaffing van de kapitaalsbelasting.

- 4 *Geruisloze doorschuiving van een IB-onderneming naar mede-ondernemers.* De huidige regelingen inzake geruisloze doorschuiving (artikel 15, derde lid en artikel 17 Wet IB 1964) zijn beperkt tot een bepaalde kring verwanten. Voorgesteld wordt om deze kring uit te breiden tot die van mede-ondernemers, waarbij de overnemende mede-ondernemer een familielid kan zijn, werknemer of willekeurige derde die de onderneming wil overnemen. Voorwaarde is dat de overnemer gedurende ten minste drie jaar als mede-ondernemer toetreedt. Voordeel van deze opzet is dat er sprake is van een *begeleide bedrijfsopvolging*; tevens zal door de driejaarstermijn aanwezige kennis niet verloren gaan.
- 5 *Wet bevordering speur- en ontwikkelingswerk (WBSO).* Het betreft hier een vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen ter bevordering van speuren en ontwikkelingswerk. In het regeerakkoord is een beperking van de faciliteit opgenomen door deze een scherpere degressieve lijn te geven doch deze beperking zal – op voorstel van de werkgroep – achterwege blijven.
- 6 *Investeringsaftrek.* In het regeerakkoord is een opbrengst van f 50 miljoen ingeboekt voor een beperking van de huidige investeringsaftrek door deze een scherpere degressieve lijn te geven. Deze ombuiging zal – op voorstel van de werkgroep – achterwege blijven en er zal tevens f 25 miljoen extra worden ingezet voor intensivering van de investeringsaftrek, vooral gericht op het midden- en kleinbedrijf.
- 7 *Herstructurering land- en tuinbouw.* Voor de herstructurering van de land- en tuinbouw dient f 50 miljoen te worden vrijgemaakt. De werkgroep 'Fiscale opties bij herstructurering op bedrijfsniveau in de land- en tuinbouw' zal binnenkort over de concrete invulling daarvan rapporteren.
- 8 *Terugkeer uit de BV.* Het is thans niet mogelijk om een BV geruisloos om te zetten in een eenmanszaak of personenvennootschap. Een regeling voor geruisloze terugkeer uit de BV dient te worden ingevoerd waarbij de fiscale claims uiteraard niet verloren mogen gaan.
- 9 *Fusie en splitsing.* In het zogeheten Leur-Bloemarrest (dat betrekking had op een aandelenfusie) heeft het Europese Hof van Justitie bepaald dat de in de Nederlandse wetgeving opgenomen anti-misbruikbepaling bij de fiscale

begeleiding van een aandelenfusie niet in overeenstemming is met de fusierichtlijn. De Nederlandse regeling veronderstelt in bepaalde gevallen misbruik terwijl volgens de richtlijn misbruik door de inspecteur aannemelijk moet worden gemaakt. De fiscale regelingen inzake aandelen-, bedrijfs- en juridische fusie alsmede de fiscale begeleiding van de juridische splitting zullen op dit punt worden aangepast.

- 10 *Venture capital*. Venture capital (zogenoemd waag- of durfkapitaal) betreft het verstrekken van vermogen aan ondernemingen of projecten met een meer dan gemiddeld risico. Met name jonge, risicovolle ondernemingen hebben moeite met het verkrijgen van voldoende (start)kapitaal. Gedacht wordt aan fiscale begeleiding van achtergestelde leningen die aan deze ondernemingen en projecten worden verstrekt. Het moet hierbij gaan om toetsbaar innovatieve activiteiten dan wel om vernieuwende activiteiten binnen de bestaande onderneming. Voorts gaat het daarbij naar alle waarschijnlijkheid om venture capital aan startende ondernemers (natuurlijke en rechtspersonen) met een WBSO-verklaring.

#### 4 Financiering ondernemerspakket

In het kader van de financiering van het ondernemerspakket stelt de werkgroep een aantal maatregelen voor waarvan hierna de belangrijkste zijn opgenomen.

- 1 *Bestrijding ongewenste handel in verlies- en vervangingsreserve-BV's*. De huidige regeling inzake de bestrijding van de handel in verliesvennootschappen zoals verwoord in artikel 20, vijfde lid Wet Vpb 1969 schiet op een aantal punten tekort. Vanuit dogmatisch oogpunt ware het beter om de regeling geheel af te schaffen. Indien echter om politieke redenen wordt gekozen voor handhaving ervan, dient deze regeling te worden aangescherpt. (Het is overigens opvallend dat de hiaten in deze wettelijke regeling al jaren geleden zijn gesignaleerd maar tot op heden nog steeds niet zijn gerepareerd.)

Naar verwachting zullen de volgende wijzigingen in artikel 20, vijfde lid Wet Vpb 1969 worden doorgevoerd:

- a ook interne substantiële aandeelhouderswisselingen worden in de beschouwing betrokken;

- b verliesverrekening wordt ook uitgesloten bij een substantiële aandeelhouderswisseling indien een vennootschap, die zich (hoofdzakelijk) bezighoudt met beleggen, haar activiteiten staakt;
- c het criterium 'staking van de onderneming' wordt vervangen door 'verandering van identiteit van de vennootschap'. Daarbij stelt de werkgroep tevens voor om bij een voorgenomen wisseling van aandeelhouders, belanghebbenden de mogelijkheid te geven om door de fiscus te laten toetsen of de verlieslijdende activiteit nog in voldoende mate aanwezig is.

Hoe de handel in vervangingsreserve-BV's zal worden bestreden is nog niet duidelijk. Naar mag worden aangenomen betreft dat waarschijnlijk een wettelijke regeling waarbij bij een substantiële aandeelhouderswisseling de vervangingsreserve verplicht aan de winst dient te worden toegevoegd.

- 2 *Maatregel ter bestrijding dubbele verliesneming*. Bij afgewaardeerde vorderingen is het mogelijk dat een verlies als het ware dubbel wordt genomen, wanneer de vordering namelijk wordt omgezet in aandelenkapitaal. Is de schuldeiser op het moment van de afwaardering niet verbonden met het lichaam waarop de vordering bestaat, dan kan de latere waardeangroei van de aandelen onbelast worden genoten (door toepassing van de deelnemingsvrijstelling; het gestelde in artikel 13b Wet Vpb 1969 is dan niet van toepassing). De werkgroep kiest voor een reparatie aan de kant van de schuldenaar door verplichte winstneming voor te schrijven, op het moment van omzetting, over het verschil tussen de nominale waarde van de schuld en de werkelijke waarde daarvan. Verder vindt een fiscale behandeling plaats als ware er sprake van een kwijtschelding inclusief de toepassing van de kwijtscheldingswinstfaciliteit. Voorts zal net als bij de kwijtschelding bij de deelnemingsvrijstelling een bepaling moeten worden opgenomen voor de situatie dat de schuldenaar in het buitenland is gevestigd en in dat land van vestiging geen winst geconstateerd wordt bij de omzetting van de schulden.
- 3 *Niet meer toestaan commerciële herwaardering*. Thans is het mogelijk om bij een geruisloze inbreng ex artikel 18 Wet IB 1964 na drie jaar via een statutenwijziging onbelast aande-

lenkapitaal terug te betalen. Gezien de per 1 januari 1997 in werking getreden nieuwe aanmerkelijk belangregeling wordt voorgesteld om bij de bepaling van het nominaal geplaatste aandelenkapitaal voortaan uit te gaan van de fiscale boekwaarde van de onderneming. Daarmee behoort deze faciliteit tot het verleden en zal de geruisloze inbreng duidelijk aan attractiviteit inboeten.

- 4 *Aanpassing ondernemersbegrip.* Personen die uitsluitend medegerechtigd zijn tot het ondernemingsvermogen (vooral commanditaire vennoten) zullen niet langer als ondernemer worden aangemerkt. Commanditaire vennoten zullen in het overkoepelende belastingplan voortaan in Box III (vermogensrendementsheffing) vallen. Deze maatregel betekent tevens de doodsteek voor onder meer scheeps- en vastgoed-c.v.'s. Dit impliceert bovendien dat de commanditaire vennoten per ingangsdatum van deze wetgeving verplicht moeten afrekenen aangezien zij door de wetwijziging ophouden in fiscale zin ondernemer te zijn.
- 5 *Investeringsfaciliteiten en samenwerkingsverbanden.* Bij een aantal stimuleringsmaatregelen die in het bijzonder zijn gericht op het midden- en kleinbedrijf (investeringsaftrek, energie-investeringsaftrek, scholingsaftrek), dient voortaan voor de hoogte van de aftrek uitgegaan te worden van het investeringsbedrag/scholingskosten per samenwerkingsverband en niet meer per ondernemer.
- 6 *Aanscherping eisen zelfstandigenaftrek.* In een aantal arresten, gedateerd 12 februari 1997 (BNB 1997/173 tot en met 176), heeft de Hoge Raad de man/vrouw-firma, de ondermaatschap en de ondervennootschap onder firma ongeclausuleerd ten behoeve van het fiscale ondernemerschap erkend. Het ondernemerschap wordt aan personen in dergelijke personenvennootschappen met ingang van 1 januari 2001 niet onthouden, maar er wordt een aanvullende eis gesteld met betrekking tot het urencriterium voor de zelfstandigenaftrek. In het rapport staat daarover het volgende te lezen: 'Als de werkzaamheden van de ondernemer en van de verbonden persoon zodanig verschillen dat het samenwerkingsverband ongebruikelijk zou zijn in derdenverhoudingen, tellen de werkzaamheden voor het samenwerkingsverband niet mee voor het urencriterium van de zelfstandigenaftrek en de oudedagsreserve.' Kennelijk wordt

dan bijvoorbeeld gedacht aan een maatschap waarbij de man tandarts en de vrouw secretaresse of tandartsassistente is. De uren welke de vrouw werkt tellen dan niet meer voor de zelfstandigenaftrek. Dit lijkt mij voor de praktijk een criterium (*ongebruikelijk samenwerkingsverband*) waarmee niet zo gemakkelijk te werken is en dat aanleiding zal geven tot talrijke geschillen en gerechtelijke procedures.

- 7 *Reparatie landbouwvrijstelling.* Voortaan zal in alle gevallen het verschil tussen de waarde in het economische verkeer (WEV) en de waarde in het economische verkeer bij agrarische bestemming (WEVAB) van bij vervreemding gerealiseerde winst op landbouwgrond, niet langer meer onder de landbouwvrijstelling vallen en in de belastingheffing worden betrokken.
- 8 *Reparaties in de sfeer van de vennootschapsbelasting.* Bij beleggingen in passieve financieringsmaatschappen met een aandelenbezit van ten minste 5% in het nominaal gestorte aandelenkapitaal is de deelnemingsvrijstelling niet van toepassing indien het betreffende lichaam niet in Nederland is gevestigd. De deelnemingsvrijstelling is weer wel van toepassing indien het een aandelenbezit van ten minste 25% van het nominaal gestorte kapitaal betreft van een in een andere Lid-Staat van de EG gevestigd lichaam (artikel 13g Wet Vpb 1969). Deze uitzonderingspositie voor EG-vennootschappen wordt opgeheven. Dit betekent dat ook op binnen Europa gevestigde passieve financieringsmaatschappen de deelnemingsvrijstelling niet meer van toepassing is, doch er wordt wel de mogelijkheid geboden om buitenlandse belasting (gedeeltelijk) te verrekenen. Op een deelneming die is ontstaan als gevolg van de omzetting van een vaste inrichting in een aandelenvennootschap, is de sanctiebepaling van artikel 13c Wet Vpb 1969 van toepassing. Het bereik van de sanctie zal worden uitgebreid tot situaties waarbij de deelneming (inclusief de in aandelen omgezette afgewaardeerde vordering) wordt vervreemd aan een lichaam dat naar Nederlands recht is opgericht doch feitelijk vanuit het buitenland wordt geleid.
- 9 *Vervallen bijzondere tarieven.* Onder het Belastingplan voor de 21ste eeuw zal het toptarief van de inkomstenbelasting dalen van 60% naar 52 of 53%. Gelet op deze omstan-

digheid en in samenhang met de uitbreiding van de doorschuiffaciliteit, zullen – op voorpraak van de werkgroep – de bijzondere tarieven in de winstsfeer komen te vervallen. Dit betreft het overlijdenstarief bij overlijden van de ondernemer of diens echtgenoot (20%) en het algemene bijzondere tarief bij staking van de onderneming (45%).

- 10 *Beperking stakingsvrijstelling.* De stakingsvrijstelling zal voortaan slechts één keer per leven worden gegeven en wel bij staking van alle ondernemersactiviteiten. Hiervoor is f 35 miljoen gereserveerd zodat een stakingsvrijstelling van f 8.000 mogelijk blijft.
- 11 *Vervallen assurantiereserve eigen risico.* Mede omdat de regeling geen plafond kent en Oort-II twijfelt over het nut van de regeling, bestaat het voornemen om de regeling inzake de fiscale assurantiereserve op termijn af te schaffen en wel door de bestaande assurantiereserves in maximaal 10 jaar af te bouwen.
- 12 *Vervallen exportrisicoreserve.* Gezien het standpunt inzake de assurantiereserve eigen risico en met als argument de eenvoud, bestaat

het voornemen ook deze fiscale reserve te laten vervallen.

## 5 Invoering en budgettaire aspecten

Ten aanzien van het moment van invoering wordt in het rapport geen datum genoemd, maar het lijkt niet ondenkbeeldig dat dit gelijke tred zal houden met de invoering van het Belastingplan voor de 21ste eeuw, zodat invoering per 1 januari 2001 mag worden verwacht. Het budgettaire beslag van de 10 maatregelen voor dynamisering van het ondernemerschap bedraagt f 845 miljoen. De financiering van het ondernemerspakket is door de werkgroep voorzichtig begroot op f 1.345 miljoen. Het verschil, f 500 miljoen, komt overeen met de taakstelling van het kabinet Paars II aangaande het tegengaan van misbruik en oneigenlijk gebruik van fiscale regelgeving, te weten structureel f 500 miljoen vanaf 2002. De werkgroep heeft bedongen dat – voor zover het bedrag van f 500 miljoen wordt overschreden – dit meerdere dient te worden aangewend ten behoeve van het bedrijfsleven.