

Boekbespreking

Prof. dr. J. E. A. M. van Dijck

Belastingheffing van ondernemingen ongeacht de rechtsvorm

FED Deventer 1984, 72 blz., prijs f 25,25

Na 25 jaar heeft Van Dijck, hoogleraar in het belastingrecht aan de Katholieke Hogeschool Tilburg, opnieuw een boeiend betoog gehouden ten gunste van een ondernemingswinstbelasting te heffen van lichamen en van natuurlijke personen die een onderneming drijven. Hij deed dit op de Belastingconsulentendag 1984, sprekend over het onderwerp Belastingheffing van ondernemingen ongeacht de rechtsvorm. In het verleden was dit pleidooi vervat in een tweetal rapporten van het Katholiek Verbond van Werkgeversverenigingen, resp. geheten Hervorming van de belastingheffing van ondernemingen en Grondslagen van de belastingheffing van ondernemingen (1960). Deze rapportage was toen daarom zo actueel, omdat de voorbereidingen voor een nieuwe wetgeving op het terrein van de inkomsten- en vennootschapsbelasting in volle gang waren.

De door genoemde werkgeversorganisatie voorgestelde belastinghervorming steunde op een drietal uitgangspunten, te weten:

1. de belastingheffing van ondernemingen moet geschieden ongeacht de gebezigde rechtsvorm;
2. de winst van een onderneming leent zich niet voor een heffing naar een progressief tarief;
3. de dubbele belastingheffing van de ondernemingswinst van lichamen is niet juist.

Geen van deze uitgangspunten vermocht bij de bewindslieden echter bijval te oogsten, zodat aan de in de rapporten geuite denkbeelden alras ieder toekomstperspectief kwam te ontbreken.

De regering hield in de jaren zestig vast aan de theorie van het zgn. globale evenwicht en meende aldus een neutrale houding ten opzichte van de organisatievorm in te nemen. Tegenover de progressieve inkomstenbelasting geheven van de winst uit een voor rekening van een natuurlijk persoon gedreven onderneming staat de proportionele vennootschapsbelasting die een lichaam over zijn winst verschuldigd is, waarbij nog komt de

weer als progressief aan te duiden inkomstenbelasting die de aandeelhouders betalen in geval tot uitdeling van die winst wordt overgegaan. Grosso modo zou dit een evenwichtstoestand kunnen opleveren.

De winst van een natuurlijk persoon-ondernemer anders belasten dan welk ander inkomensbestanddeel ook, werd voorts strijdig geacht met de gedachte aan een synthetische inkomstenbelasting, waarin immers geen plaats is voor een onderscheid naar de omstandigheden waaronder het inkomen werd verworven noch naar de wijzen waarop het inkomen een bestemming vond.

Tenslotte wenste de regering evenmin te erkennen dat er sprake was van dubbele heffing over uitgedeelde vennootschapswinsten, te meer niet nu de verzelfstandiging in de vennootschappelijke sfeer een steeds duidelijker profiel had verkregen.

In de sindsdien verstreken jaren is er echter veel veranderd en het was dan ook een goede gedachte de uitgangspunten van weleer opnieuw in het licht te stellen.

Wat er veranderd is, signaleer ik puntsgewijs.

1. De BV-rage heeft de theorie van het globale evenwicht in toenemende mate ongeloofwaardig gemaakt. Een echt evenwicht veronderstelt namelijk de aanwezigheid van een krachtenveld, waarin de doorslaggevende factor per definitie ontbreekt.

'Indien de werkelijkheid is dat iedere onderneming boven een zeker winstvolume naar de Vpb-sfeer overgaat, kan men niet volhouden dat er enig evenwicht - hoe globaal ook - bestaat', schrijft Van Dijck op blz. 15. Op blz. 16 heet het: 'Men moet wel de BV-vorm kiezen wil men niet een dief van eigen beurs zijn'. Ook zij die de leer van het globale evenwicht niet rechtstreeks naar het rijk der fabelen willen verwijzen, moeten toegeven dat het zgn. evenwicht een hoge graad van abstractie bezit. Dat heeft voornamelijk te maken met de wijze waarop de inkomstenbelastingcomponent voor aandeelhouders valt te beïnvloeden.

2. De zelfstandigenaftrek past zozeer in het streven van de regering het fiscale klimaat voor het bedrijfsleven een wat milder aanzien te geven, dat het moeilijk valt ieder principieel getint argument pro de zelfstandigenaftrek - als permanent fiscaal fenomeen - serieus te nemen. Toch kan niet worden ontkend dat in het permanent maken van de zelfstandigenaftrek een aanzet schuilt tot de erkenning

- in zekere zin - van het bijzondere karakter en de eigen functie van het inkomensbestand-deel dat winst heet. Van Dijk laat dan ook niet na te wijzen op deze in het regeringsbas-tion ontstane bres, al is het hem uiteraard evenmin ontgaan dat de wettelijke beperkin-gen van de zelfstandigenaftrek het effect van een en ander danig afbreuk doen.

3. De grieven tegen het zgn. klassieke stelsel hebben groteske vormen aangenomen. Van Dijk gewaagt van 'een funeste economische werking': 'Indien financiering met eigen ver-mogen vrijwel tweemaal zo duur is als finan-ciering met vreemd vermogen moet men niet verbaasd zijn dat ondernemingen aan een fi-nanciering met vreemd vermogen de voorkeur geven. In de tijd waarin wij nu beland zijn plukken wij hiervan de wrange vruchten' (blz. 18). In de landen van de E.G. is vrijwel al-gemeen gekozen voor een zgn. verrekeningsstelsel, een stelsel waarin bij de heffing van in-komstenbelasting rekening wordt gehouden met het feit dat over de uitgekeerde winst reeds vennootschapsbelasting is geheven. Maar omdat dit stelsel over de landsgrenzen heen uiterst ingewikkeld en zelfs discriminatoir werkt, heeft de Nederlandse regering zich steeds afkerig getoond van het verrekenings-stelsel. De laatste zinsnede van een onlangs gepubliceerde studie van Financiën - als bij-lage gevoegd bij de begroting voor het jaar 1985 - luidt als volgt: 'Zolang de situatie be-staat dat elk land een stelsel kiest dat is afgestemd op de nationale omstandigheden en zolang bovendien niet algemeen is aan-vaard dat een stelsel van vennootschapsbelas-ting ook over de grenzen heen neutraal be-hoort te werken, is voor Nederland het klas-sieke stelsel . . . het meest aangewezen stelsel'. Maar is de regering dan blind voor de bezwa-ren van de dubbele heffing over uitgedeelde vennootschapswinsten? Dat kan niet staande worden gehouden, want het gecombineerde effect van een tot 43 punten verlaagd ven-nootschapsbelastingtarief, een miljardenver-slindende Wet investeringsrekening, een ver-mogensaftrek van vier percent, enerzijds, en een - zij het magere - dividendvrijstelling in de sfeer van de inkomstenbelasting ander-zijds, is toch wel dat de scherpste kantjes van de dubbele heffing zijn afgeslepen. Van een principiële oplossing zijn we echter verder verwijderd dan ooit.

Daarom verdient Van Dijcks poging een prin-cipiële aanpak gestalte te geven, aller waar-dering. Zijn voorkeur gaat uit naar een onder-nemingswinstbelasting die zowel de ven-

nootschapsbelasting vervangt als de over de ondernemingswinst verschuldigde inkom-stenbelasting. Eerst bij uitdeling c.q. onttek-king van de winst, is inkomstenbelasting ver-schuldigd bij de aandeelhouders c.q. de ondernemers-natuurlijke personen, onder verrekening van de daarover reeds geheven ondernemingswinstbelasting. Men bedenke evenwel dat in deze opzet de mate waarin de winst een bestemming buiten de onderne-ming krijgt, bepalend voor de omvang van de belastingheffing is geworden. Hierin schuilt m.i. de zwakke stee. In mijn boek over de vennootschapsbelasting, schreef ik dan ook: 'Men verzuime echter niet te bedenken dat een bedrijfsbelasting niet alleen de syntheti-sche inkomstenbelasting denatureert, maar ook - en dat is misschien belangrijker - nieuwe ongelijkheden schept tussen ondernemers en niet-ondernemers, alsmede tussen onderne-mers onderling' (blz. 10). M.i. stapt Van Dijk veel te gemakkelijk over deze bezwaren heen. Reeds de zelfstandigenaftrek doet Slot - in de Meering-bundel, Recht van spreken - ver-zuchten: 'Zou bij een niet-ondernemer niet het vermoeden rijzen dat hij een ongelijke behan-deling ondergaat?' Principiële bedenkingen tegen een principiële zienswijze? Het zou kun-nen verklaren waarom het zgn. knelpunten-beleid hic et nunc beter rendeerde.

Maar er is meer, want Van Dijk ijvert ook voor een structureel beter belastingstelsel, waarin de overtrokken betekenis van de fis-cale factor tot bescheidener proporties wordt teruggebracht, en dat is loffelijk. Toch kunnen de budgettaire consequenties van de voorge-stelde belastinghervorming niet veronacht-zaamd worden. Van Dijk blijft op dit punt stellig niet in gebreke, maar overtuigend is hij in mijn ogen toch niet helemaal. Tenslotte betekent de invoering van een verrekenbare ondernemingswinstbelasting dat onderne-mers en aandeelhouders minder belasting gaan betalen. Zelfs al zou men gelijktijdig snoeien in de bestaande ondernemingsfaciliteiten, zoals de fiscale oudedagsreserve en de zelfstandi-genaftrek - typische exponenten van een knel-puntenbeleid - dan is het nog maar de vraag of deze operatie per saldo een budgettair neu-traal verloop zou hebben. Het huidige knel-puntenbeleid strekt weliswaar ook ten gunste van ondernemers en aandeelhouders, maar het maakt toch nog wel enig verschil hoe men op dit terrein bezig is, te weten structureel of niet.

Van Dijk schuwt de retoriek allerminst als hij op blz. 18 uitdagend te kennen geeft: 'De

voorstanders van het klassieke stelsel moeten mijns inziens aantonen dat zij gelijk hebben en hun argumenten moeten van een beter gehalte zijn dan alleen maar de constatering dat ieder ander stelsel dan het klassieke stelsel zo moeilijk is'. Miskent Van Dijck wellicht de betekenis van wat er zo al in de loop der jaren over dit onderwerp aan pro's en contra's is te berde gebracht? Het gevaar van een ongeoorloofde simplificatie ware hier tot iedere prijs te vermijden. Zo doet het mij deugd dat de recentelijk afgesloten studie van Financiën, waarvan in deze boekbespreking al eerder sprake was, geenszins de geest ademt van 'Rechthaberei'.

Een onoverkomelijk bezwaar vormen de internationale aspecten van de verrekeningsmogelijkheden van de ondernemingswinstbelasting niet, zo concludeert Altepost¹ in zijn discussiebijdrage. Dit moge zo zijn, maar toch kan niet worden ontkend dat de zo gekunsteld aandoende ingewikkeldheidsgraad van het verrekeningsstelsel onmogelijk veel enthousiasme vermag te wekken. Ik kan mij dan ook beter vinden in de nuchtere beschouwingen van de Commissie uit de Vereniging voor Belastingwetenschap, weergegeven in Geschrift no. 160, Internationale aspecten van verrekeningsstelsels. Wie echter reeds verzoend is met een verrekenbare vennootschapsbelasting, heeft uiteraard geen enkel verweer tegen een verrekenbare ondernemingswinstbelasting.

Terecht stelt Altepost ook de dekkingsvraag aan de orde: wie zal dat betalen? Hiertegenover wijst Van Dijck op de mogelijk van het verrekeningsstelsel uitgaande impulsen op de democratisering van het aandelenbezit. De honende reacties op dit argument van de zijde van de Westduitse vakbeweging dienen ons echter te hoeden voor overspannen verwachtingen op dit punt.

Stevens toont zich in zijn discussiebijdrage zeker geen voorstander van een ondernemingswinstbelasting. Hij stelt zich min of meer laconiek op tegenover de vernieuwingsdrift van Van Dijck. Inhoudelijk is hij het in grote trekken wel eens met diens kritisch gestemde analyse, maar hij zou toch liever zien dat aan deze kritiek binnen het bestaande belastingstelsel gehoor werd gegeven. 'Immers, het bedrijfsleven is er mee gebaat dat het zo weinig mogelijk wordt lastig gevallen met ingrijpende wettelijke veranderingen zo lang niet duidelijk is dat deze ook echt noodzakelijk zijn', zo stelt hij op blz. 62.

Het is deze koers die de regering kennelijk

voor ogen staat in de reeds eerder gereleveerde studie. Prof. Pen heb ik eens horen zeggen: 'Geef mij een belastingstelsel en ik zal het voor u afkraken'. Dit 'bon mot' maant tot relativieren. Misschien - zo denk ik wel eens - is ook wel niet meer haalbaar dan het klassieke stelsel tot een 'Schönheitsfehler' te herleiden.

Van Dijck steekt niet onder stoelen en banken dat hij het niet zo bijster begrepen heeft op economen en politici, althans niet op die economen en politici die in hun ijver om deugdelijke oplossingen aan te dragen maar al te vaak de ogen sluiten voor de principiële kanten van de fiscale politiek. Dat alleen economen en politici op dit punt tekort zouden schieten, zal Van Dijck echter wel niet voor zijn rekening willen nemen. Zelf denk ik dat het goed is om vertrouwd te raken met de gedachte dat de belastingheffing te belangrijk is om aan de fiscalisten alleen over te laten. De toekomst zal moeten leren of Van Dijck een achterhoedegevecht heeft geleverd dan wel of hij pioniersarbeid heeft verricht. In ieder geval staat vast dat ook na de Körperschaftssteuerreform in de Bondsrepubliek de pleidooien voor een Betriebssteuer niet zijn verstomd. Van Dijcks ideeën, radicaal als zij zijn, miskennen m.i. de historische ontwikkeling van de belastingheffing naar inkomen en winst echter te zeer, om te durven veronderstellen dat een omslag binnen afzienbare tijd tot de mogelijkheden behoort. Dat neemt niet weg dat Van Dijck de fiscale wereld aan zich heeft verplicht door het knappe en doorwrochte betoog dat hij hield over een zo geladen onderwerp. Men neme het geschrift zelf ter hand en leze.

Prof. Mr. J. Verburg

Noot

¹ *Zijn verscheiden op 26 juni 1984 trof de fiscale wereld smartelijk.*