

DE TOEKOMST VAN DE VENNOOTSCHAPSBELASTING: LESSEN UIT 50 JAAR WET VPB 1969

Redactie:

J.L. van de Streek

A.J.A. Stevens

VOORWOORD

Dit jaar bestaat de Wet VPB 1969 vijftig jaar: tijd voor een feestje?!?

De vennootschapsbelasting is de meest ingewikkelde belasting, van belang voor economische groei vanwege de gevolgen voor investeringsbeslissingen, én een hoofdrolspeler in de discussies over het fiscale vestigingsklimaat, belastingontwijking en belastingcompetitie. Gezien de huidige staat van de Wet VPB 1969 en de vele recente internationale ontwikkelingen die hun gevolgen hebben gehad en zullen hebben op deze wet, is wellicht een groot feest niet passend. Een bestandsopname en evaluatie lijkt dan meer op zijn plaats.

Prof. mr. Tanja Bender omschreef bij het 35-jarig jubileum van de Wet VPB 1969¹ de toestand van de jubilaris als volgt:

“Het karakter en de overtuigingen van een 35-jarige zijn niet zo eenvoudig te veranderen. Zijn genetisch materiaal lag al vast bij zijn geboorte, en verder is hij gevormd door de gebeurtenissen die zich sindsdien hebben voorgedaan in zijn omgeving. Hij heeft geleerd dat je redelijk ongeschonden door het leven kunt komen als je een beetje flexibel omgaat met nieuwe omstandigheden en hier en daar je mening bijstelt als de omstandigheden veranderen. Zo gaat hij fluitend en succesvol door het leven. Toch kan er een tijd komen waarin hij tot de ontdekking komt dat hij meer weerstand ontmoet, dat sommige van zijn overtuigingen niet meer worden gedeeld door zijn omgeving, dat hij niet meer als vanzelfsprekend tot de besten behoort, en dat bepaalde scherpe kantjes van zijn karakter hem in de weg zitten. Het is, kortom, tijd voor een heroriëntatie.”

Inmiddels zijn we vijftien jaar verder en lijkt de Wet VPB 1969 midden in zijn eerste midlifecrisis te zijn beland, waarbij ook de nodige lichamelijke gebreken zich aandienen waarvan je op die leeftijd niet zo gemakkelijk meer herstelt. Reden te meer voor een bezinning en heroriëntatie.

Op initiatief van de gezamenlijke VPB-secties van de Nederlandse universiteiten zijn uit de gelederen van deze secties auteurs benaderd om een wetenschappelijke bijdrage te leveren aan een evaluatie van de Wet VPB 1969. De bijdragen uit deze bundel dienen tevens als basis voor een congres dat op donderdag 27 juni 2019 plaats gaat vinden op de Erasmus Universiteit Rotterdam. De auteurs zijn gevraagd om – naar keuze – een (deel) onderwerp uit de Wet VPB 1969 vanuit wetenschappelijke optiek te analyseren. In de eerste plaats is gevraagd om een kritische analyse van de huidige regeling vanuit de historie en

1 Voorwoord bij de congresbundel *De vennootschapsbelasting op de sofa*, Universiteit Leiden, 2016.

doelstelling van de desbetreffende regeling met als doel om te komen tot aanbevelingen c.q. voorspellingen voor de toekomst. Om Jan Verburg te citeren²:

“Wie het verleden kent zal minder verrast zijn over het heden. Wie het verleden kent zal ook beter toegerust zijn voor de toekomst.”

Het aantal auteurs dat bereid bleek een bijdrage te willen leveren en de kwaliteit van hun bijdragen heeft zelfs de hooggespannen verwachtingen van ons als redacteuren overtroffen. Door de veelzijdigheid van onderwerpen is in feite het gehele spectrum van de Wet VPB 1969 afgedekt, zodat de vlag van de titel (*‘De toekomst van de vennootschapsbelasting: lessen uit 50 jaar Wet VPB 1969’*) door de lading van de inhoud ruimschoots wordt gedekt. Voor een overzicht van de onderwerpen verwijzen wij graag naar de inhoudsopgave. De bijdragen zijn gerubriceerd volgens de wettelijke volgorde van de Wet VPB 1969, voorafgegaan door enige beschouwingen over de geschiedenis, de fundamentele problemen, alsmede de invloeden op de vennootschapsbelasting. Dit boek wordt afgesloten met enige bijdragen over de toekomst van de vennootschapsbelasting en mogelijke alternatieve systemen. De inleverdatum van de kopij lag op 25 april 2019.

De timing van het verschijnen van deze bundel en het congres lijken ook perfect aan te sluiten bij de door de Staatssecretaris van Financiën op 15 april 2019 aangekondigde deelonderzoeken op het terrein van de vennootschapsbelasting (*‘Bouwstenen voor een beter belastingstelsel’*). In deze brief wordt een onderzoek naar de toekomst van de vennootschapsbelasting (op zoek naar een eenvoudiger stelsel met minder economische verstoringen) aangekondigd, nota bene naast het relatief grote aantal deelonderzoeken dat reeds in gang is gezet.³ De taakopdracht van het onderzoek naar de toekomst van de vennootschapsbelasting bestaat uit drie delen, te weten (i) een analyse van de huidige VPB-opbrengst en de functie van de vennootschapsbelasting binnen de belastingmix, (ii) een globale indicatie en uitwerking van de unilaterale maatregelen die Nederland kan nemen op het terrein van de vennootschapsbelasting om het fiscale vestigings- en investeringsklimaat te verbeteren, de economische verstoringen te reduceren, de grondslag te verbreden in combinatie met een tariefsverlaging, de vennootschapsbelasting te vereenvoudigen en belastingontwijking verder tegen te gaan, en (iii) een inventarisatie van opties voor standpuntbepaling in internationale trajecten zoals de belastingheffing van de digitale economie, het OESO/BEPS 2.0-project (GLOBE) en grondslagarmonisatie in de EU (CCTB/CCCTB).

2 Zie de bijdrage in deze bundel van L.J.A. Pieterse over het opus magnum *De vennootschapsbelasting* van Jan Verburg, waaruit dit citaat afkomstig is.

3 Te weten naar de toepassing van het arm’s length-beginsel, de deelnemingsvrijstelling, artikel 8c van de Wet VPB 1969, de heffing over vastgoed gehouden door fiscale beleggingsinstellingen, en – last but not least – verder onderzoek naar een nieuwe fiscale concernregeling in de vennootschapsbelasting.

Mogen de bijdragen uit deze bundel en de bevindingen van het bovengenoemde congres alvast de eerste, wetenschappelijke bouwstenen aanleveren voor de ambitieuze taakopdracht van de (ambtelijke) werkgroep.

Wij danken alle auteurs voor hun medewerking en wensen u veel leesplezier en stof tot nadenken toe!

Tilburg/Amsterdam

26 april 2019

Prof. dr. Ton Stevens
Tilburg University

Prof. dr. Jan van de Streek
Universiteit van Amsterdam

DEEL 1
INLEIDING/GESCHIEDENIS

Mr. drs. E.R. Koster RC

Uit nood geboren – Wet op de Oorlogswinstbelasting 1916

Mr. L.J.A. Pieterse

Over Verburgs opus magnum

Uit nood geboren – Wet op de Oorlogswinstbelasting 1916

1. Inleiding

De eerste vennootschapsbelasting² in Nederland was een ontijdige heffing, gezien het ontbreken van duidelijke regels voor de fiscale winstbepaling door lichamen. Onder invloed van oplopende overheidstekorten en een groeiende sociaaleconomische tweedeling, werd het liberale kabinet-Cort van der Linden (1913-1918) tijdens de Eerste Wereldoorlog (WO I) gedwongen een heffing op de gerealiseerde (oorlogs)winsten van lichamen in te voeren. De Wet op de Oorlogswinstbelasting 1916³ (Wet OWB) leverde een onverwacht en ongekend grote opbrengst op, maar stelde de wetgever, fiscus en belastingrechter ook voor fundamentele heffingsvraagstukken. De oorlogswinstbelasting (OWB) werd geheven over de gerealiseerde winstvermeerdering tijdens de oorlog, hetgeen de vaststelling van de zuivere winst van lichamen in boekjaren tijdens en kort vóór de oorlog vereiste. Veel vraagstukken waarmee de heffing van de OWB gepaard ging, weerklinken in hedendaagse discussies over de vennootschapsbelasting.

In de jubileumbundel uitgegeven ter gelegenheid van het vijftigjarig bestaan van het Fiscaal Instituut Tilburg (FIT), wordt ingegaan op enkele belangrijke ontwikkelingen in de heffing van vennootschapsbelasting op basis van de Wet VPB 1969.⁴ Daarbij wordt – waar relevant – mede verwezen naar de bepalingen in het Besluit op de Winstbelasting 1940 en/of het Besluit op de Vennootschapsbelasting 1942. Beeldbepalende regelingen in de eveneens vijftigjarige Wet VPB 1969, die in het desbetreffende artikel worden besproken, zijn de subjectieve belastingplicht, de fiscale winstbepaling, de fiscale behandeling van

1 E.R. (Rob) Koster werkte ruim dertig jaar in verschillende financiële (management)functies bij ING Groep en haar rechtsvoorgangers. Hij is thans als onderzoeker verbonden aan de afdeling Belastingrecht van de Universiteit van Leiden.

2 Een vennootschapsbelasting wordt gedefinieerd als een wettelijke heffing over de winst van lichamen op het moment dat zij wordt behaald. Lichamen zijn subjectief belastingplichtigen, niet zijnde natuurlijke personen, die zelfstandig in de heffing van de vennootschapsbelasting worden betrokken.

3 Wet op de Oorlogswinstbelasting 1916 (10 maart 1916), *Kamerstukken II 1915/16*, 331, 1-18 en Wet van 22 juni 1916, *Stb.* 1916, 288.

4 G.C. van der Burgt e.a., '50 jaar vennootschapsbelasting', in: I.J.F.A. van Vijfeijken e.a. (red.), *Jubileumbundel FIT 50 Jaar Onderwijs en Onderzoek: Opstellen Uitgegeven ter Gelegenheid van het 50-Jarig Bestaan van het Fiscaal Instituut Tilburg*, Tilburg: Tilburg University 2018, p. 127-145. Hierna zal aan deze publicatie worden gerefereerd als *Jubileumbundel FIT 50 jaar*.

rente, de deelnemingsvrijstelling, de fiscale eenheid en herstructurerings. Ter introductie zal in deze bijdrage allereerst kort worden ingegaan op de financieel-economische noodzaak tot invoering van de Wet OWB tijdens WO I (par. 2). Vervolgens wordt aandacht besteed aan de wijze waarop aan de beeldbepalende regelingen van de Wet VPB 1969 inhoud werd gegeven in de Wet OWB en haar interpretatie tijdens en kort na WO I (par. 3-8). Daarbij ligt de nadruk op de heffing van OWB van lichamen gevestigd in Nederland.⁵ Daarna volgt een korte evaluatie van de Wet OWB op basis van de toenmalige uitgangspunten van de wetgever en de hedendaagse beginselen van goede wetgeving (par. 9). De bijdrage sluit af met enkele conclusies over de betekenis van de Wet OWB voor de jubilerende Wet VPB 1969 (par. 10).

2. Maatschappelijke roep om een oorlogswinstbelasting

De Wet OWB dankte haar bestaan aan de uitzonderlijke economische omstandigheden tijdens WO I, ook op het gebied van de overheidsfinanciën. Het uitbreken van WO I op 1 augustus 1914 leidde tot ongekende overheidsingrepen in de economie, om ontwrichting van het maatschappelijk leven te voorkomen. De op 31 juli 1914 afgekondigde algehele mobilisatie van de strijdkrachten ter waarborging van de Nederlandse neutraliteit, die ongeveer tweehonderdduizend mannen onder de wapenen bracht, duurde tot het einde van de oorlog. Mede door hamsterwoede opgetreden binnenlandse tekorten aan levensmiddelen leidden reeds op 3 augustus 1914 tot het instellen van uitvoerbeperkingen en in de loop van de oorlog tot het instellen van overheidsorganen die verantwoordelijk waren voor de in- en uitvoer alsmede de binnenlandse distributie van eerste levensbehoeften.

Voor de overheid betekenden de kosten van de algehele mobilisatie in combinatie met de groeiende subsidies op de verstrekking van levensmiddelen en brandstoffen aan de bevolking, dat de begrotingstekorten opliepen. In de eerste anderhalf jaar van de oorlog financierde het Rijk die tekorten nog met kortlopende schuld en de uitgifte van de ongekend omvangrijke eerste oorlogsslening van f 275 miljoen in december 1914. Voor de rente en aflossing op de oorlogsschuld werd een leningsfonds gecreëerd, gevoed met opcenten op bestaande directe belastingen en accijnzen. Door prijsopdrijving als gevolg van de toenemende schaarste, waren er tegelijkertijd veel bedrijfssectoren waarin aanzienlijk hogere winsten werden behaald dan vóór de oorlog. Deze oorlogswinsten, winstvermeerderingen als gevolg van de oorlogsconjunctuur, concentreerden zich vooral bij NV's, werkzaam in de handel, industrie en scheepvaart. Oplopende overheidstekorten in samenhang met een groeiende sociaaleconomische tweedeling, zorgden voor de maatschappelijk roep om de invoering van een heffing op oorlogswinsten.

Pas in de zomer van 1915, toen duidelijk werd dat de oorlog langer zou duren dan oorspronkelijk verwacht, besloot de regering de crisisuitgaven niet uitsluitend met leningen te blijven financieren. Maar een verhoging van de bestaande heffing op door lichamen uitgekeerde winsten onder de Wet IB 1914, zou eenvoudig via winstinhouding zijn te

5 Ook natuurlijke personen waren tijdens WO I belastingplichtig onder de Wet OWB, wegens vermeerdering van inkomen, in het bijzonder van winst uit onderneming en speculatie in goederen (art. 2 jo. art. 10 Wet OWB). De wet onderscheidde zowel binnenlandse als buitenlandse belastingplichtige natuurlijke personen en lichamen.

ontwijken. Een breed samengestelde staatscommissie kwam in februari 1916 met het ingrijpende voorstel om een heffing op oorlogswinsten van zowel IB-ondernemers als lichamen in te voeren. Het voordeel van de late invoering van de Wet OWB was dat de commissie kennis kon nemen van de karakteristieken van oorlogsheffingen die in andere Europese landen waren ingevoerd. Voor de Nederlandse heffing stonden vooral de in de loop van 1915 in Scandinavië ingevoerde oorlogswinstbelastingen model.

3. Subjectieve belastingplicht

In de *Jubileumbundel FIT 50 jaar* wordt geconstateerd dat de systematiek aangaande de subjectieve belastingplicht van de vennootschapsbelasting betrekkelijk stabiel is. De belastingplicht van lichamen onder de Wet OWB was vrijwel overeenkomstig die volgens de Wet VPB 1969, wanneer wordt afgezien van samenwerkingsvormen die na de oorlog zijn ontstaan, zoals de BV en het fonds voor gemene rekening. Binnenlands belastingplichtig volgens de Wet OWB waren naamloze vennootschappen, commanditaire vennootschappen op aandelen, (coöperatieve) verenigingen,⁶ onderlinge verzekeringsmaatschappijen, stichtingen die een bedrijf of beroep uitoefenden en rederijen, voor zover de genoemde samenwerkingsverbanden binnen het Rijk (Nederland exclusief koloniën) waren gevestigd.⁷ Daarbij werd de vestigingsplaats van een lichaam naar de omstandigheden beoordeeld.⁸ Anders dan de Wet VPB 1969 kende de Wet OWB echter geen subjectieve vrijstellingen.

Afwijkend van de huidige wetgeving was de belastingplicht van rederijen. Rederijen werden reeds onder de bedrijfsbelasting (Wet BBI) zelfstandig in de heffing betrokken,⁹ maar bij de vervanging van die heffing door de rijksinkomstenbelasting (Wet IB 1914) werden rederijen als fiscaal transparant aangemerkt. Volgens de ministeriële toelichting op de bedrijfsbelasting werd de zelfstandige belastingplicht van lichamen (waaronder rederijen) ingegeven door de overwegingen van het vereenvoudigen van de invordering en het tegengaan van ontduiking. Het was volgens Minister van Financiën Pierson ondoenlijk voor de fiscus om de vennoten van ondernemingen met verhandelbare participaties rechtstreeks te treffen, omdat de inspectie hen dan zou moeten opsporen in zowel binnen- als buitenland.¹⁰

In de toelichting op het wetsontwerp voor de rijksinkomstenbelasting had Minister van Financiën Kolkman betoogd dat alleen *fysieke personen* belastingplichtig naar het inkomen konden zijn. Hij baseerde die opvatting op de definitie dat inkomen het bedrag was, waarover iemand in een bepaalde periode kon beschikken om in zijn levensonderhoud te voorzien. Verenigingen van personen – ongeacht hun rechtsvorm – hadden volgens die opvatting geen eigen doel; winst behaalden zij niet voor zichzelf, maar voor hun leden.¹¹ De belasting die op grond van de Wet IB 1914 over uitgedeelde winsten van lichamen werd geheven, beschouwde de minister als een zakelijke belasting. Door de in de vorige

6 Anders dan in de Wet VPB 1969, waren ook verenigingen op niet-coöperatieve grondslag onbeperkt belastingplichtig onder de Wet OWB.

7 Art. 3 lid 1 nummer 1-3 Wet OWB.

8 Art. 4 lid 1 Wet OWB.

9 Art. 1 lid 1 letter c Wet BBI.

10 *Kamerstukken II* 1892/93, 71, 3, p. 13 (MvT).

11 *Kamerstukken II* 1911/12, 144, 3, p. 17 (MvT).

paragraaf geschetste financieel-economische omstandigheden, was de overheid in 1916 echter gedwongen om winsten van lichamen te belasten op het moment van realisatie in plaats van bij uitdeling. Een rechtsgrond werd daarvoor niet gegeven: de uitzonderlijke omstandigheden rechtvaardigden dat zij die in economisch opzicht van de oorlog profiteerden, gehouden waren in het bijzonder bij te dragen aan de financiering van de crisisuitgaven.¹² De discussie over de rechtsgrond van een vennootschapsbelasting werd pas vanaf de jaren twintig van de vorige eeuw gevoerd.¹³

4. Fiscale winstbepaling

4.1. Heffingsgrondslag

In afwijking van de Wet VPB 1969, was de belastinggrondslag van de OWB niet de fiscale jaarwinst van een lichaam, maar zijn oorlogswinst, te weten de winstvermeerdering in een oorlogsjaar voor zover die direct of indirect voortvloeide uit de oorlogstoestand. Het praktische uitgangspunt van de heffing was dat iedere winstvermeerdering van het belastingplichtige lichaam in een boekjaar tijdens de oorlog – ten opzichte van de gemiddelde jaarwinst over de boekjaren 1911 tot en met 1913 – oorlogswinst vormde.¹⁴ Het was aan de belastingplichtige om aannemelijk te maken dat een winststijging geheel of gedeeltelijk geen gevolg was van de oorlogsomstandigheden (zie par. 4.3). Het proportionele tarief van de OWB bedroeg 30% in combinatie met een vrijstelling van f 2.000.¹⁵

Ter berekening van de belastbare oorlogswinst kwam op de vermeerdering van de zuivere winst van een lichaam potentieel een aantal bedragen in mindering. Ambtshalve werd de winstvermeerdering tijdens de oorlog gecorrigeerd met de forfaitaire rente van 5% over fiscale vermogensmutaties (zie par. 5) en ontvangen hogere winstuitdelingen door binnenlandse of koloniale lichamen (deelnemingsvrijstelling: zie par. 6). Daarnaast kon het belastingplichtige lichaam in zijn aangifte aangeven dat een winststijging geheel of gedeeltelijk was veroorzaakt door andere factoren dan de oorlogstoestand (weerlegbaar vermoeden: zie par. 4.3). Ten slotte bood de Wet OWB onder voorwaarden de mogelijkheid tot verticale verrekening van oorlogsverliezen met oorlogswinsten (zie par. 4.4).

4.2. Goed koopmansgebruik

Evenals de Wet VPB 1969, verwees de Wet OWB voor de fiscale winstbepaling naar de inkomstenbelasting (Wet IB 1914).¹⁶ Die verwijzing was een pragmatische oplossing voor het vraagstuk van de fiscale regels die van toepassing waren op de berekening van de jaarlijkse oorlogswinst. Bovendien had de schakelbepaling in de Wet OWB het voordeel dat consistentie werd bereikt tussen de winstberekening door IB-ondernemers en lichamen.

¹² Verslag van de Staatscommissie van 21 februari 1916, *Kamerstukken II 1915/16*, 331, 4, p. 17.

¹³ Zie bijvoorbeeld J.H.A. Logemann, *De grondslagen der vennootschapsbelasting in Nederland en Indië*, 's-Gravenhage: Korthuis 1923, hfdst. II en G.W.J. Bruins (e.a.), *Verslag van de Commissie voor de Indische vennootschapsbelasting*, 's-Gravenhage: Algemeene Landsdrukkerij 1924, hfdst. I.

¹⁴ Art. 1 jo. art. 7 Wet OWB.

¹⁵ Art. 26 Wet OWB. Vergelijkbaar met de Wet VPB 1969, kende de heffing ook een verlaagd tarief van 10% over de eerste f 2.500 oorlogswinst met een vrijstelling van f 1.000.

¹⁶ Art. 12 jo. art. 10 Wet OWB.

Maar de referentie aan de Wet IB 1914 bood slechts een gedeeltelijke oplossing voor het vraagstuk van de fiscale winstbepaling door lichamen. De inkomstenbelasting was in 1915 ingevoerd, zodat er bij de parlementaire goedkeuring van de Wet OWB in juni 1916 nog maar weinig ministeriële beschikkingen en bestuursrechtelijke uitspraken over de berekening van de fiscale ondernemingswinst beschikbaar waren. En omdat de Wet IB 1914 alleen uitgedeelde winsten van lichamen in de heffing betrok, gaf die wet geen bepalingen voor de fiscale verantwoording van vennootschappelijke transacties, zoals wijzigingen in de kapitalisatie of in de juridische organisatie van vennootschappen. Verder werd de inkomstenbelasting vooraf geheven aan het begin van het belastingjaar (1 mei), uitgaande van de ondernemingswinst over het meest recente boekjaar. Voor de tijdelijke OWB, die specifiek over de oorlogsjaren werd geheven, kon dat uiteraard geen uitgangspunt vormen.

Gezien het grotendeels ontbreken van fiscale boekhoudregels voor ondernemingen, werd de Wet OWB de katalysator voor de winstberekening op basis van goed koopmansgebruik. Het grote financiële belang van de OWB-heffing in combinatie met haar tijdelijke karakter, noodzaakte tot concrete uitspraken over de fiscaal acceptabele winstbepaling door lichamen. Van maatschappelijk aanvaardbare normen voor de jaarrekening van rechtspersonen was tijdens WO I nog geen sprake en de hoogte van afschrijvingen op bedrijfsmiddelen en toevoegingen aan voorzieningen was niet zelden winstafhankelijk. Hoewel goed koopmansgebruik in de Wet IB 1914 alleen in verband met afschrijvingen op bedrijfsmiddelen en schuldvorderingen werd gebezigd, gaven het Ministerie van Financiën en de belastingrechter in hun interpretatie van de Wet OWB een ruimere toepassing aan dat begrip. Lichamen kwamen namelijk in de verleiding om de OWB-heffing te ontwijken, onder meer door hoge afschrijvingen op bedrijfsmiddelen en toevoegingen aan voorzieningen, lage waardering van voorraden en vorderingen, en verhoging van directiebeloningen (salarissen en tantièmes).

Een in juli 1916 ingestelde ministeriële adviescommissie gaf de Belastingdienst desgevraagd advies over de toegestane afschrijvingen of daarvoor in de plaats tredende reserveringen, ter berekening van de door een bedrijf gemaakte oorlogswinst. Toepassing van de Wet OWB vond namelijk plaats onder buitengewone omstandigheden,¹⁷ waarbij afschrijven op basis van goed koopmansgebruik nadere uitleg behoefde. De adviezen van de commissie beperkten zich echter tot afschrijvingen, zodat de fiscus en – in laatste instantie – de belastingrechter op andere gebieden zelf uitspraken moesten doen over de fiscale winstberekening. In beginsel refereerden zij bij de wetsinterpretatie aan de bedrijfseconomische resultaatverantwoording, onder voorwaarde dat de gebruikte waarderingsgrondslagen stelselmatig en onafhankelijk van het bedrijfsresultaat werden toegepast. Bedrijfseconomische grondslagen konden echter strijdig zijn met het fiscale uitgangspunt van *regelen van degelijk en eerlijk koopmansgebruik*, zelfs als zij in overeenstemming waren met de koninklijk goedgekeurde statuten van het lichaam. Ter bescherming van de belastinggrondslag, bepaalde de belastingrechter

17 De oorlogsconjunctuur betekende dat de aanschafprijs van bedrijfsmiddelen veelal hoger was dan vóór de oorlog en dat investeringen in oorlogsindustrieën een korte economische levensduur kenden. Daarnaast werd in bepaalde sectoren langer gewerkt dan gebruikelijk, wat de technische levensduur van productiemiddelen verkortte.

bovendien dat de benaming of de wijze van verantwoording van bedrijfshandelingen in de boekhouding, niet bepalend waren voor hun fiscale karakter.¹⁸

4.3. Weerlegbaar vermoeden

Hoewel de Wet OWB het rechtsvermoeden kende dat iedere winstvermeerdering tijdens de oorlog was veroorzaakt door de oorlogconjunctuur, mocht een belastingplichtige het tegendeel aannemelijk maken in zijn OWB-aangifte.¹⁹ Deze omgekeerde bewijslast was in de wet opgenomen om belastingontduiking tegen te gaan. De wetsbepaling inzake het weerlegbare vermoeden was onbepert en het belastingsubject kon zelf argumenten en bewijsmiddelen aanvoeren waarom een resultaatverbetering tijdens de oorlog geheel of gedeeltelijk onbelast diende te blijven.²⁰ De aangevoerde argumenten konden zowel de zuivere winst in het oorlogsjaar van aangifte betreffen, als het fiscale resultaat in de vooroorlogse vergelijkingsperiode. Daarentegen was de fiscus niet gehouden om de in de aangifte opgevoerde correcties onverkort over te nemen en voor zijn onderzoek naar de aannemelijkheid van de voorgestelde aanpassingen bestonden geen algemene regels.²¹

De vrije bewijsvoering ten aanzien van het weerlegbare vermoeden vormde in de praktijk een bron van rechtsongelijkheid en van bezwaar- en beroepsprocedures. De toepassing van die wetsbepaling was immers afhankelijk van de fiscale kennis en het analytische vermogen van zowel de belastingplichtige als de inspectie en de machtsverhouding tussen beide partijen. De grotere vennootschappen lieten zich bij hun OWB-aangifte veelal bijstaan door gespecialiseerde accountants en advocaten, wat leidde tot de opkomst van de fiscale adviespraktijk tijdens WO I. Kleinere ondernemingen waren vooral aangewezen op hun boekhouder, die meestal geen gelijkwaardige gesprekspartner was van de belastinginspecteur. Een werkgeverscommissie die de Wet OWB in 1918 evalueerde, sprak van 'talrijke onaangenaamheden en onbillijkheden, die voortgesprongen zijn uit het vaak hopeloos pogen van belastingplichtigen om aannemelijk te maken, wat niet het gevolg is van den oorlogstoestand!'²²

In de uitvoeringspraktijk ontwikkelden zich zowel generieke als specifieke methoden om aan te tonen dat een winstvermeerdering tijdens WO I niet (volledig) voortvloeide uit de oorlogstoestand. De generieke methoden gingen uit van een gestage – absolute of procentuele – winstgroei in de jaren vóór de oorlog²³ of van een vooroorlogs rendement op het fiscale ondernemingsvermogen van meer dan de forfaitaire 5% (zie par. 5). Specifieke methoden waren gebaseerd op de productiekarakteristieken binnen afzonderlijke bedrijfstakken. Zo werd in de akkerbouw een hogere productie per hectare gewoonlijk niet

18 HR 21 december 1917, B. 1908.

19 Art. 1 lid 2 jo. art. 7 Wet OWB.

20 In sectie III van het OWB-aangiftetiljet B (lichamen) kon de belastingplichtige aangeven welk bedrag naar zijn mening niet belastbaar was, voorzien van de nodige toelichting.

21 HR 24 juni 1918, B. 2015 en HR 25 april 1923, B. 3167.

22 R.J.H. Patijn e.a., *Adres aan zijne Excellentie den Minister van Financiën in zake de Wet op de Oorlogswinstbelasting 1916*, 's-Gravenhage: Vereeniging van Nederlandsche Werkgevers 1918, p. 6.

23 Veelal werd het *normale accres* berekend over een periode van vijf tot tien jaar, dus langer dan de driejaarsperiode ter berekening van de vooroorlogse vergelijkingswinst.

als oorlogswinst beschouwd, maar een hogere verkoopmarge op het verbouwde gewas wel. Scheepvaartmaatschappijen die vóór de oorlog nieuwe schepen hadden besteld, mochten hun resultaat tijdens de oorlog corrigeren op basis van hun vooroorlogse winstmarge per registerton vanaf het moment dat die schepen in de vaart werden genomen. Aldus ontstonden tijdens de toepassing van de Wet OWB min of meer uniforme interpretaties waar de goed geïnformeerde en/of geadviseerde belastingplichtige zijn voordeel mee kon doen.

4.4. Verticale verliesverrekening

Uiteraard konden zich tijdens WO I ook winstdalingen voordoen, die als oorlogsverliezen werden aangemerkt voor zover zij voortvloeiden uit de oorlogstoestand.²⁴ De Wet OWB bood de mogelijkheid om oorlogsverliezen onder voorwaarden verticaal te compenseren met oorlogswinsten uit de voorgaande twee jaren of in de nog komende oorlogsjaren.²⁵ De rechtshistorische achtergrond van deze regeling was dat men de politieke voorstanders van een vermogensaanwasheffing, in plaats van een OWB, tegemoet wilde komen. Leden van de staatscommissie met een voorkeur voor een vermogensaanwasheffing meenden dat oorlogswinsten en -verliezen elkaar konden afwisselen, waarbij zij het onrechtvaardig vonden om winsten te belasten en verliezen buiten beschouwing te laten. Deze leden meenden dat eerst na afloop van de oorlog kon worden vastgesteld of het vermogen van belastingplichtigen als gevolg van oorlogswinsten was vermeerderd. Een vermogensaanwasheffing aan het einde van de oorlog bood echter geen oplossing voor de acute financieringsbehoefte van de overheid. De handreiking aan de voorstanders van een vermogensaanwasheffing was dat eventuele oorlogsverliezen compensabel waren met oorlogswinsten.

In de praktijk leidde de toepassing van de verliescompensatieregeling tot veel bezwaar- en beroepsprocedures. Een belangrijke bron van geschillen was het vereiste dat de belastingplichtige diende aan te tonen dat een resultaatverslechtering was veroorzaakt door de oorlogsomstandigheden. Bij een winstvermeerdering moest de belastingplichtige aannemelijk maken dat die niet voortvloeide uit de oorlogsconjunctuur, terwijl hij bij een winstdaling het tegendeel moest aantonen. Volgens de Hoge Raad dienden ter bepaling van de verliescompensatie alle winstbronnen van een onderneming tezamen te worden genomen, ongeacht of zij door de oorlogstoestand waren beïnvloed. Winstuitkeringen die onder de deelnemingsvrijstelling (zie par. 6) vielen en buitenlandse ondernemingswinsten waren daar niet van uitgezonderd.²⁶ Fiscale geschillen werd ook uitgelokt doordat wettelijke bepalingen bedoeld voor de berekening van een oorlogswinst, niet van toepassing waren bij de vaststelling van een oorlogsverlies. Dit gold in het bijzonder voor de forfaitaire vermogensaftrek (zie par. 5), omdat die faciliteit in bepaalde situaties een fictieve vergroting van het oorlogsverlies kon veroorzaken.²⁷

24 § 1 Instructie tot uitvoering der wet, Resolutie van 18 juni 1916, nr. 175. Oorlogsverliezen dienden belastingplichtigen in hun aangifte aannemelijk te maken: zij moesten aantonen dat winstverminderingen voortvloeiden uit de oorlogsomstandigheden.

25 Art. 92 Wet OWB.

26 HR 2 april 1918, B. 1994 en HR 29 oktober 1919, B. 2347.

27 Resolutie van 11 oktober 1917, nr. 64, B. 2123 en RvB Amsterdam I 28 september 1920, B. 2684.

5. Fiscale behandeling van rente

Een heikel punt in de Nederlandse vennootschapsbelasting blijft de ongelijke behandeling van eigen en vreemd vermogen: in beginsel zijn de kosten van vreemd vermogen fiscaal aftrekbaar, terwijl de vergoeding van eigen vermogen dat niet is. Met de invoering van de Wet OWB introduceerde de wetgever tevens het klassieke stelsel in de Nederlandse heffing: oorlogswinsten van lichamen werden eerst met OWB belast en vervolgens met inkomstenbelasting bij uitdeling aan de winstgerechtigden.²⁸ Overigens vond die economische dubbele heffing niet over de gehele winst van het lichaam plaats. De OWB werd immers alleen geheven over een winstvermeerdering, zodat het bedrag van de vooroorlogse vergelijkingswinst jaarlijks buiten de (dubbele) heffing bleef. Daarnaast zorgde de forfaitaire vermogensaftrek in bepaalde gevallen voor gehele of gedeeltelijke voorkoming van dubbele belasting. Die faciliteit hield in dat lichamen pas OWB verschuldigd waren, indien hun zuivere winst in een oorlogsjaar ten minste 5% van het fiscaal ondernemingsvermogen bedroeg. Voor lichamen was de Wet OWB derhalve een oorlogsheffing in combinatie met een overwinstbelasting, zij het dat de overwinstbepaling een minimumdrempel vormde. De regeling werd ambtshalve toegepast op basis van de aangifte, waarbij het werkzaam vermogen van het lichaam jaarlijks door de fiscus werd aangepast voor opgetreden vermogensmutaties.²⁹ De forfaitaire vermogensaftrek in de Wet OWB was overigens niet bedoeld als regeling ter voorkoming van dubbele heffing, maar ter bescherming van financieel zwakke bedrijven.³⁰ Op grond van het weerlegbaar vermoeden mocht een lichaam echter ook aannemelijk maken dat een hoger vermogensrendement dan de forfaitaire 5% buiten de heffing diende te blijven, op basis van de vooroorlogse winstgevendheid van de bedrijfsactiviteiten.

Volgens het oorspronkelijke wetsontwerp voor de OWB werd de forfaitaire vermogensaftrek van 5% alleen over het gestorte aandelenkapitaal van een lichaam berekend.³¹ Tijdens de parlementaire behandeling van het wetsvoorstel werd de regeling echter verruimd, waarbij statutaire reserves ter berekening van de vermogensaftrek gelijk werden gesteld met gestort aandelenkapitaal.³² Historisch gezien was die fiscale gelijkstelling niet vanzelfsprekend, omdat de statuten van NV's die in de negentiende eeuw waren opgericht, veelal bepaalden dat uit de jaarlijkse winst een reserve moest worden gevormd. Die reserve diende onder meer als risicofonds om verliezen op te vangen zonder het bedrijfskapitaal aan te tasten.³³ De statuten schreven meestal voor dat het reservefonds niet in het bedrijf mocht worden geïnvesteerd, maar afzonderlijk diende te worden beheerd en belegd onder

28 Winstuitdelingen werden onder de Wet IB 1914 reeds dubbel belast, namelijk met een zakelijke heffing van 5% bij het lichaam (art. 20 jo. art. 39 Wet IB 1914) en een persoonlijke heffing van maximaal 5% bij de winstgerechtigde (art. 6 jo. art. 37 Wet IB 1914).

29 Art. 9 jo. art. 15 Wet OWB.

30 *Kamerstukken II 1915/16*, 331, 3, p. 14 (MvT).

31 Art. 9 jo. art. 15 Ontwerp van wet, *Kamerstukken II 1915/16*, 331, 2.

32 *Kamerstukken II 1915/16*, 331, 9 (NvW) en art. 15 lid 3 Wet OWB.

33 J.A. Koert, *Winstverdeling bij Nederlandsche naamloze vennootschappen*, Wageningen: Veenman 1934, p. 118 en 122.