

samenwerking wordt op de beste wijze verkregen door een vrijwillige incorporatie in bedoelde Vereeniging, zoodat elke categorie door hare vertegenwoordigers invloed heeft op de houding van het peil van den Nederlandschen Accountantsstand.

BELASTINGVRAAGSTUKKEN

Red. P. K. NIEKERK

(Bijdragen en mededeelingen zende men aan den Secretaris der Redactie)

Vraagstukken van bedrijfseconomischen aard welke zich voordoen bij de toepassing van enkele belastingwetten

Het is een onmiskenbaar verschijnsel, dat het belastingwezen in de moderne volkshuishouding een steeds belangrijker plaats is gaan innemen. Doordat de bemoeiingen der overheidsorganen op allerlei terreinen zich voortdurend verder uitbreiden is ook het budget van staat en gemeente in het economisch geheel een post van groote beteekenis geworden. Het ligt natuurlijk niet in de bedoeling op de economische en sociale gevolgen hiervan op deze plaats nader in te gaan, doch ik wil slechts wijzen op de logische consequentie aan het bovenstaande verbonden, n.l. dat vraagstukken op het gebied der belastingheffing van algemeene beteekenis zijn geworden.

Wanneer men de voornaamste belastingwetten beschouwt, dan liggen daarin, van accountants standpunt bezien, belangrijke vraagstukken. Immers, bij de toepassing der belastingwetten komen naast juridische, tal van vragen van bedrijfseconomischen en ook van comptabelen aard naar voren.

Het ligt in de bedoeling, onder deze rubriek belangrijke punten uit de voornaamste belastingwetten van bedrijfseconomische zijde te belichten. Daarnaast zullen dan wetswijzigingen en beslissingen, welke van algemeen belang zijn, besproken worden.

Teneinde in de materie eenige lijnen aan te geven volgt hieronder, bij wijze van inleiding, een overzicht van eenige punten uit de voornaamste belastingwetten, welke van voldoende belang geacht kunnen worden voor een nadere bespreking. Uit den aard der zaak is hierbij niet naar volledigheid gestreefd.

Wet op de Inkomstenbelasting.

Het element, dat, van accountants standpunt bezien, in deze wet het meest op den voorgrond treedt is het begrip: winst als belastbaar object. Het winstbegrip wordt in deze wet in hoofdzaak omlijnd door de artikelen 7, 10 en 11. Artikel 7 stelt op den voorgrond, dat voor hem, die een bedrijf uitoefent, de winst in dat bedrijf gemaakt, t.a.v. deze bron van inkomsten het belastbaar object vormt. Dit fundamenteele artikel geeft aan het winstbegrip in fiscalen zin geen enkele nadere omschrijving. Blijkbaar heeft de wetgever hierdoor een soepele wettoepassing beoogd. Uit de Memorie van Toelichting blijkt, dat inderdaad de bedoeling is geweest om de toepassing der wet zooveel mogelijk aan de opvattingen in het bedrijfsleven te doen aanpassen.

Eenige nadere begrenzing van het winstbegrip wordt gegeven in de artikelen 10 en 11. Artikel 10 bepaalt o.m., welke elementen bij de bepaling van de belastbare winst als negatieve factoren in aanmerking mogen komen (of, om in de terminologie van de wet te blijven, van de onzuivere opbrengst mogen worden afgetrokken), terwijl artikel 11 aangeeft, welke factoren niet voor aftrek in aanmerking komen.

Het kan niet ontkend worden, dat deze wijze van behandeling van het winstbegrip min of meer fragmentarisch te noemen is en oogenschijnlijk voor een algeheele behandeling van dit vraagstuk weinig houvast biedt. Inmiddels is door de toepassing der wet en de daarmee samenhangende jurisprudentie een practijk

gegroeid, die voor de behandeling van het fiscale winstvraagstuk wel diverse aanknooppunten levert. Van de vraagstukken, welke zich rondom het winstbegrip gevormd hebben zijn o.a. te noemen:

waardeering van voorraden;
of bepaalde uitgaven al of niet ten laste der winst mogen worden gebracht;
afschrijving op bedrijfsmiddelen en op vorderingen;
afschrijving op goodwill, patenten enz.;
winsten of verliezen, ontstaan bij den verkoop van bedrijfsmiddelen;
vorming van reserves.

Dit zijn alle onderwerpen, welke direct verband houden met het winstbegrip. Als nauw daarmee verband houdend zijn enkele andere punten te noemen: de vraag, of er al dan niet sprake is van de uitoefening van een bedrijf (wat van belang kan zijn voor de toelaatbaarheid van afschrijvingen) en de kwestie, welke zich voordoet bij de toepassing van art. 9d: of speculatie in fondsen en goederen al dan niet als bedrijfsmatig is te beschouwen.

Interessante vraagstukken doen zich ook voor bij de heffing van inkomstenbelasting van in het buitenland (d.w.z. buiten het Rijk in Europa) gevestigde personen en lichamen. Artikel 2 der wet bepaalt, welke niet binnen het Rijk wonende of gevestigde personen en lichamen vallen onder de heffing der Inkomstenbelasting. De verschillende belastingobjecten voor deze personen en lichamen zijn geregeld in art. 24 der wet (juncto art. 26). Een van deze objecten wordt gevormd door het persoonlijk of door een vertegenwoordiger, uitoefenen van een bedrijf of beroep binnen het Rijk, waarvan dan natuurlijk de uitoefening van een bedrijf verreweg de belangrijkste en meest voorkomende vorm is. In het 3e lid van art. 24 wordt een onderscheid gemaakt tusschen: bedrijven, waarvan de zetel binnen het Rijk is gevestigd en andere bedrijven. De redactie van dit gedeelte van art. 24 is niet zeer duidelijk, doch de bedoeling is als volgt: wanneer de zetel van een bedrijf, uitgeoefend door een „buitenlander”, binnen het Rijk is gevestigd, dan komt de geheele bedrijfswinst voor belastingheffing hier te lande in aanmerking, ook wanneer de bedrijfsuitoefening slechts gedeeltelijk in ons land geschiedt.

Is de zetel elders gevestigd, dan moet bepaald worden de winst, welke door de bedrijfsuitoefening binnen Nederland wordt gemaakt. Het is juist dit laatste geval, dat in de toepassing bijzondere moeilijkheden medebrengt. Hierbij zij opgemerkt, dat bedrijfsuitoefening in fiscalen zin ook aangenomen wordt, wanneer b.v. slechts één bedrijfsfunctie hier te lande wordt uitgeoefend. Zoo, wanneer bv. een in het buitenland (of Indië) gevestigde onderneming in Nederland een inkoopkantoor of een verkoopkantoor heeft. In het meerendeel van deze gevallen is de administratie er niet op ingericht om een afzonderlijk resultaat van het hier te lande uitgeoefende deel van het bedrijf tot uitdrukking te brengen, wat ook zeer begrijpelijk is. Het is een vraagstuk van bedrijfseconomischen aard om voor dergelijke gevallen uit te maken: is het mogelijk de winst naar rato van de bedrijfsfuncties te splitsen en zoo ja, hoe zal dit moeten gebeuren.

Een soortgelijk probleem als hierboven genoemd kan zich ook voordoen bij de toepassing van de bepalingen ter voorkoming van dubbele belasting. Om niet te uitvoerig te worden zij hier alleen in 't kort gewezen op de regeling die betrekking heeft op de belastingheffing in onzen koloniën.

Artikel 99, 1e lid bepaalt daaromtrent:

Indien een persoon, vallende onder art. 1a, tevens in Nederlandsch-Indië, Suriname of Curaçao aan een inkomstenbelasting

is onderworpen, wordt zijn, volgens artt. 37 en 38 berekende belasting verminderd met de belasting, eveneens volgens die artikelen berekend, voor een inkomen gelijk aan het gedeelte van zijn inkomen, dat in Nederlandsch-Indië, Suriname of Curaçao belastbaar is.

Het criterium is hier „het gedeelte van het inkomen, dat in Ned.-Indië enz. belastbaar is.

De interpretatie hiervan, vastgelegd in een Min. Resolutie van 14 Dec. 1920, waarbij zich enkele arresten van den Hoogen Raad aansluiten, is als volgt: de aanslagregelende ambtenaar in Nederland moet zelfstandig dit in Ned.-Indië enz. belastbare gedeelte van het inkomen vaststellen; hij mag dus niet zonder meer overnemen de aldaar opgelegde aanslagen. De subjectieve en objectieve belastingplicht is daarbij te ontleenen aan de Indische ordonnanties; overigens zijn ter bepaling van het „Indische” inkomen de in Nederland geldende regelen van toepassing. Het is duidelijk, dat op deze wijze een volledige voorkoming van dubbele belasting niet verzekerd is.

Voor een bedrijf, dat gedeeltelijk hier te lande, gedeeltelijk in Indië wordt uitgeoefend, moet dus worden bepaald welk deel van de totale bedrijfswinst geacht moet worden in Indië te zijn behaald. Een vraagstuk dus, van gelijken aard als dat, wat zich voor kan doen bij belastingheffing van in buitenland wonende of gevestigde personen en lichamen t.a.v. de uitoefening van een bedrijf hier te lande.

Wet op de Vermogensbelasting.

Hierbij zij in de eerste plaats de aandacht gevestigd op de bepalingen betreffende aangifte van het vermogen, belegd in een onderneming, volgens de balans (artikel 9). Het mag als bekend worden verondersteld, dat de wetgever, door het scheppen van de mogelijkheid om aangifte te doen volgens de balans, de bedoeling heeft gehad om tegemoet te komen aan de bezwaren, welke zich in de praktijk van het bedrijfsleven zouden voordoen om aan te geven volgens den toestand op 1 Mei.

Onder de vereischen, waaraan de balans moet voldoen wordt in art. 9 o.m. genoemd:

„..... mits desgevorderd blijkt, dat bij haar opmaking de baten en lasten geschat zijn naar regels, welke toepassing geen lager kapitaalsaldo oplevert dan verkregen zou zijn bij toepassing der regels in de twee vorige artikelen vermeld”.

Deze bepaling maakt dat men, wat de waardeering van activa en passiva betreft, te maken krijgt met de waardeeringsprincipes, vastgelegd in de artikelen 7 en 8 der wet. Het is nu een interessant vraagstuk na te gaan, in hoeverre deze waardeeringsprincipes aansluiten op een balans, welke volgens bedrijfs-economisch juiste beginselen is opgemaakt. In dit kort bestek kan wel reeds worden opgemerkt, dat volledige aansluiting zelden aanwezig zal zijn. Men neme b.v. den wettelijken regel, dat onroerende goederen gewaardeerd moeten worden naar de verkoopwaarde, welke men zich als een zuiver objectieve waarde heeft te denken. Het is duidelijk, dat bij dezen regel het begrip bedrijfswaarde niet tot zijn recht zal kunnen komen.

Terloops zij nog opgemerkt, dat volgens de letter van de wet het privilege om volgens de balans aangifte te doen vervallen zou zijn, indien men bij toepassing van de waardeeringsregelen van art. 7 en 8 tot een hooger eindsaldo zou komen dan het kapitaalsaldo volgens de balans. Immers, de wet staat een gedeeltelijke correctie op de balans niet toe. In de praktijk echter is de toepassing gelukkig zeer soepel en wordt met een gedeeltelijke correctie van de balanscijfers door de belastingadministratie wel genoegen genomen.

Een andere vraag, die men kan stellen is: in hoeverre sluit de Wet op de Vermogensbelasting, voor zoover betreft de bepalingen omtrent het bedrijfskapitaal, aan bij de Wet op de Inkomstenbelasting? In het algemeen zij hier opgemerkt, dat er bij de wet Inkomstenbelasting t.a.v. dit punt meer eenheid van

uitgangspunt is. Alle kwesties, welke met de balans samenhangen, worden bij de toepassing van de wet I. B. steeds beschouwd vanuit het gezichtspunt, dat het gaat om het verkrijgen van een juist winsteijfer. Zooals hierboven reeds werd opgemerkt maken de bepalingen van de Wet I. B. t.a.v. het winstbegrip een soepele toepassing mogelijk.

In tegenstelling daarmee staan de verschillende waardeeringsvoorschriften, welke de Wet op de Vermogensbelasting geeft voor verschillende soorten activa en passiva min of meer los naast elkaar; het organisch geheel, dat deze posten op een bedrijfsbalans behooren te vormen, kan daarbij moeilijk tot zijn recht komen. Het is daarom mogelijk dat een balans, welke door de belastingadministratie voor de inkomstenbelasting zonder eenig bezwaar geaccepteerd wordt, er bij de toepassing van den Vermogensbelasting niet zonder correcties zal afkomen.

Een ander vraagstuk, verband houdend met het bedrijfskapitaal, kan zich voordoen bij de toepassing van de regelen betreffende den belastingplicht van niet binnen het Rijk wonende of gevestigde belastingplichtigen. Zooals bekend zal zijn, werd vroeger de Vermogensbelasting alleen geheven van binnen het Rijk wonende natuurlijke personen; de belastingplicht voor niet binnen het Rijk wonende of gevestigde personen en lichamen is eerst ingevoerd bij een wetswijziging d.d. 16 Maart 1928.

De wettelijke regelen hieromtrent loopen in principe parallel met die omtrent de „buitenlanders” voorkomende in de Wet Inkomstenbelasting.

Voor deze categorie van belastingplichtigen wordt een der objecten voor de V. B. dan ook gevormd door: het uitoefenen van een bedrijf hier te lande, terwijl de parallel met de I. B. ook verder doorwerkt t.a.v. de zetelkwestie:

Is de zetel van het bedrijf in Nederland gevestigd, dan komt voor de V. B. in aanmerking het totale, in het bedrijf geïnvesteerde kapitaal, ook wanneer het bedrijf slechts voor een deel hier te lande wordt uitgeoefend.

Is de zetel van het bedrijf elders gevestigd terwijl het bedrijf ook slechts ten deel hier te lande wordt uitgeoefend, dan moet bepaald worden het kapitaal, dat geïnvesteerd is in het in Nederland werkzame deel van het bedrijf. De toepassing hiervan geeft weer aanleiding tot interessante problemen. Om slechts één voorbeeld te noemen: een in het buitenland gevestigde bankinstelling heeft een of meer filialen in Nederland. Men dient nu te bepalen, welk deel van het eigen kapitaal dezer onderneming geïnvesteerd is in het Nederlandsche filiaal (of filialen). Het is duidelijk, dat de oplossing van dit vraagstuk alleen volgens bedrijfseconomische principes te verkrijgen is.

Ik noem verder nog als een punt, dat van ons standpunt van voldoende belang te achten is: de kwestie van de waardeering van incourante fondsen.

Wet op de Dividend en Tantiëmebelasting.

Er is wellicht geen belastingwet, waarvan de toepassing tot zoovele kwesties aanleiding heeft gegeven als de Wet op de Dividend- en Tantiëmebelasting (in den vervolge te noemen: Wet D. T. B.). Oogenschijnlijk is het object van deze belasting: de uitdeelingen aan deelgerechtigden in de winst, gemakkelijk vast te stellen. In de praktijk echter is het aantal gevallen legio, speciaal bij de z.g. besloten vennootschappen, waarbij er verschil van opinie bestaat tusschen belastingplichtigen en den fiscus, of er al of niet een uitdeeling van winstmiddelen heeft plaats gehad.

Waar het belastingobject gevormd wordt door de uitdeelingen uit de winst, treedt vanzelf ook bij deze wet weder het winstbegrip naar voren. Wat is winst in den zin van de Wet D. T. B.? Evenmin als in de Wet Inkomstenbelasting wordt in deze wet een definitie van het begrip winst gegeven. In het algemeen kan

worden gezegd, dat bij de toepassing van de Wet D. T. B. een beteekenis aan het winstbegrip is gegeven, welke ruimer is dan bij de Wet Inkomstenbelasting. Eenigszins populair omschreven zou de volgende definitie te geven zijn: Onder winst in den zin der Wet D. T. B. is te verstaan alles wat een Naamlooze Vennootschap bezit, onder aftrek van het gestorte kapitaal, waarbij agioreserves als gestort kapitaal zijn te beschouwen.

In de eerste plaats wordt er daarbij niet op gelet, of een winstpost al dan niet met het bedrijf der vennootschap is gemaakt. Speculatiewinst op effecten b.v., welke met het bedrijf der vennootschap niets te maken heeft, valt ongetwijfeld onder het begrip „winst” in den zin dezer wet.

Verder spelen alle open en geheime reserves een rol. Het begrip „geheime reserves” is te nemen in den meest uitgebreiden zin. Wanneer bv. van de zijde van den fiscus aangetoond kan worden, dat de verkoopwaarde van onroerende goederen, welke in het bedrijf eener N.V. gebezigd worden, hooger is dan de boekwaarde, dan wordt dit voor de toepassing van de Wet D. T. B. als een stille reserve aangemerkt.

Het is duidelijk, dat op deze wijze een „winstbegrip” is ontstaan, dat niet aansluit bij het begrip bedrijfswinst in engeren zin.

Belangrijk is ook het navolgende punt: bij de toepassing van de Wet D. T. B. wordt uitgegaan van: uitdeeling van winst als *materieel* begrip. Het doet er niet toe, welke naam door de belanghebbenden aan de uitdeeling gegeven wordt of op welke wijze men de uitdeeling in de boekhouding verwerkt heeft; voor de toepassing van deze wet gaat het er slechts om, of in matericelen zin een uitdeeling van winst heeft plaats gehad. De vraagstukken, welke zich op dit gebied voordoen, liggen uit den aard der zaak meestentijds op bedrijfseconomisch terrein. Algemeen bekend zijn de gevallen, dat het toekennen van een salaris aan een deelgerechtigde in de winst, dat abnormaal hoog is in verhouding tot de verrichte prestatie; het vergoeden van een buitensporig hooge rente over obligaties, welke zich in handen der aandeelhouders bevinden, e.d., voor een deel als winstuitdeelingen worden aangemerkt.

Ik wil nog een ander punt uit deze Wet noemen n.l. de bepalingen ter voorkoming van dubbele belasting, welke vervat zijn in de artikelen 27, 28 en 29.

Art. 27 behandelt het geval, dat een vennootschap enz. in een der koloniën is onderworpen aan een belasting, die ten behoeve van de kolonie in eenigen vorm naar de winst wordt geheven; art. 28 behandelt deze materie voor het geval dat de vennootschap op de boven omschreven wijze belastingplichtig is in het buitenland. De behandeling is voor beide gevallen principieel gelijk, alleen verschilt de fractie, waarvoor vrijstelling wordt verleend.

Bij de toepassing van deze artikelen komt weer naar voren de kwestie van de splitsing van de winst, welke naar bedrijfseconomische richtlijnen zal moeten geschieden. Het gaat hier n.l. om de bepaling van: de „opbrengst van het bedrijf, welke geacht kan worden in de kolonie, resp. in het buitenland te zijn verkregen” en de geheele „opbrengst van het bedrijf”. De wet zegt dan verder, dat deze „opbrengst” bepaald moet worden naar de beginselen van de artikelen 7, 10 en 11 der Wet Inkomstenbelasting.

Hieruit volgt dus, dat men bij de toepassing van de artt. 27 en 28 weer met een ander begrip „winst” te maken krijgt, dan dat, hetwelk ten grondslag ligt aan de toepassing van art. 2 der Wet D. T. B. (zie boven).

Verder zij opgemerkt, dat de voorkoming van dubbele belasting hier slechts gebrekkig kan werken. Eenzijds, doordat de wet blijkbaar van de fictie uitgaat, dat in het over een bepaald jaar uitgekeerde dividend een gedeelte aan „Indische” resp. buitenlandsche winst voorkomt overeenkomende met het in dat jaar in Indië resp. het buitenland behaalde deel van de

totale bedrijfswinst, wat natuurlijk lang niet altijd hoeft op te gaan.

Anderzijds, doordat de vrijstelling van belasting zich slechts uitstrekt tot $\frac{2}{3}$ van het gedeelte van het dividend, dat geacht wordt uit Indische winst te bestaan, terwijl t.a.v. winst, in het buitenland behaald, deze fractie slechts $\frac{1}{2}$ bedraagt.

P. K. N.

UIT HET BUITENLAND

Red.: W. BEIJDERWELLEN, J. E. ERDMAN,
C. A. HUYSMAN en A. M. VAN RIETSCHOTEN

(Bijdragen en mededeelingen zende men aan den Secretaris der Redactie)

De begroting voor het bedrijf met verkoop op termijnbetaling

Van de hand van *Otto C. Lorenz*, een expert op het gebied van de bij termijnbetaling voorkomende financieringsvraagstukken, zijn eenige artikelen in *The American Accountant* verschenen. Na erop gewezen te hebben, dat het onderwerp der termijnbetaling in Amerika de laatste vijf jaren verscheidene malen tot allerlei beschouwingen aanleiding heeft gegeven, komt de schrijver tot de conclusie, dat daarbij de moeilijkheden, welke verkoop op termijnbetaling aan de financieringsbegroting in den weg legt, onbesproken gebleven zijn. Juist bij den verkoop op termijnbetaling, welke meestal voortkomt uit den industrieelen expansie-drang, is de financieringsbegroting onmisbaar, omdat bij gebrek aan inzicht in den omloop van de ter beschikking staande middelen de continuïteit van den bedrijfs-gang, door gebrek aan vlottende middelen, in gevaar komt.

In de eerste plaats is dus noodig den omloop der middelen, benodigd voor de financiering der termijnbetalingen vast te stellen. Daarbij wordt gebruik gemaakt van tafels, welke naar de ontwerpers „Lorenz Mott-Smith”-tafels worden genoemd. Het bedrag, benodigd voor de financiering van verkoop op termijnbetaling is afhankelijk van:

1. de maandelijksche omzetten op termijnbetalingencondities (de eerste termijn, welke gewoonlijk grooter is dan de volgende, buiten beschouwing gelaten, omdat deze termijn reeds bij de levering wordt ontvangen),
2. de aantallen termijnen van de in elke maand gesloten termijnbetalingencontracten (meestal gestandaardiseerd tot 6-, 12- en 18 maands-contracten),
3. de periode tusschen de opvolgende termijnen van de gesloten contracten (meestal gestandaardiseerd tot maand-termijnen).

De maandelijksche omzet wordt gesplitst naar den looptijd der gesloten contracten, waarna met behulp van de tafels de in die contracten vastgelegde bedragen per den ultimo van de 1e, 2e, 3e en volgende maanden, worden berekend. Deze bedragen worden samengevoegd met de per dezelfde data berekende bedragen, vastgelegd in contracten, welke in voorgaande maanden gesloten werden.

Tevens wordt met de tafels berekend het bedrag der termijnontvangsten, voor elke der opeenvolgende maanden, om zoodoende de beschikking te krijgen over het maandelijks uit de termijnbetalingencontracten van de voorafgaande periode, te ontvangen bedragen. Daarop kan n.l. voor een globale winstberekening, resp. winstbegroting, het in de voor-calculation voorkomende bruto-winstpercentage worden toegepast, aannemende dat de winst eerst geacht wordt te zijn gemaakt, naarmate de termijnen ontvangen worden. Deze methode, hoewel in Amerika, ook voor financierings-maatschappijen, de meest gebruikelijke, zal in vele gevallen onjuist blijken te zijn. De kosten,