

„tion, owing to their inclusion of expenditures which are „properly chargeable to idleness.”

Hieruit zou volgen, dat *Charter Harrison* geneigd is om zonder verdere regels te geven, zonder meer bij flauwe markten de constante kosten te abandonneeren zonder dat de hierboven genoemde onderscheiding hem duidelijk voor den geest staat. Hiertegen voere men nu niet aan, dat de depressieperiode, waarin het boek geschreven is, het herstel van het prijsevenwicht op een lager niveau noodzakelijk maakt en dat de adviezen van *Charter Harrison* dit kunnen helpen bevorderen. Een driefvoudige tegenspraak zou dit argument kunnen weerleggen. In de eerste plaats bedoelt de auteur geen incidenteel crisis-advies te geven, maar is het duidelijk, dat hij theorieën wil geven van blijvende waarde. In de tweede plaats is het geenszins bekend, welk deel der constante kosten zou moeten worden geabandonneerd om een dragelijke bezetting te verkrijgen en wordt dus hier aan een eisch van „*quantificeeren*”, die de „*scientific management*” zoo uitdrukkelijk stelt, in geen enkel opzicht voldaan. En in de derde plaats zit in het geheele gedaachten-complex een naar mijn meening ondragelijke inconsequentie. De standaardkosten hebben nl. zonder eenigen twijfel de neiging, de prijsvorming te doen verstarren. Het anticipeeren op zich voltrekkende wijzigingen in de economische structuur, zooals dit b.v. mogelijk gemaakt wordt door gebruik van den economischen kostprijs op basis van de vervangingswaarde van *Limpert*, kan er wel degelijk door worden tegengehouden. Als nu dit bezwaar merkbaar wordt, nemen deze Amerikanen hun toevlucht tot één van de door hen zoo verfoeide „*haphazard and rule-of-thumb methods*” en abandonneeren een deel hunner constante kosten zonder dat het bedrag, dat wordt geabandonneerd, door een behoorlijke analyse wetenschappelijk wordt bepaald. Toegegeven moet worden, dat de Amerikaansche monografie over dit onderwerp „*The Economics of Overhead Costs*” van *J. M. Clark* — ofschoon ook deze niet *to the point* komt — het vraagstuk verder analyseert dan de auteurs der standaardkosten dit doen.

Om niet al te uitgebreid te worden, wil ik verder volstaan met de opmerking, dat het desbetreffende voorbeeld, uitgewerkt in „*Standard Costs*”, pag. 265 e.v., eigenlijk in het geheel niet op de daaraan voorafgaande bladzijden betrekking heeft, maar het door *Charter Harrison* niet afzonderlijk onderscheiden geval van „*building ahead of demand*” behandelt.

(Wordt vervolgd)

S. KLEEREKOOPER

## FISCALITEITEN

### Periodieke Uitkeeringen niet afhankelijk van het leven

Een reeks Arresten van den Hoogen Raad verdient naar het mij wil voorkomen wel eene bespreking.

Er zijn van die gevallen waarin men, als dienaar van den Fiscus natuurlijk, voelt dat er muziek in zit, zonder dat men kan zeggen op grond van welk artikel men tot belastingen zou willen overgaan. Ik zal maar direct beginnen de meerderheid der minder fiscaal aangelogden toe te geven dat het omgekeerde ook voorkomt. Hierbij heb ik thans op het oog de bedongen uitkeeringen wegens royalties, auteursrechten, omzetpremie's, uitkeeringen wegens ideaalpolissen enz.

Verschillende malen is mij door consciëntieuse verzekeringsagenten of belanghebbenden gevraagd of de laatste belastbaar waren. Met de gebruikelijke voorzichtigheid heb ik dan te kennen gegeven dat elk geval op zich zelf moest worden bekeken, dat ik in het algemeen gesproken niet zou weten hoe het belastingen ervan te motiveeren, doch tevens de opmerking gemaakt dat dergelijke uitkeeringen zeker kenmerken vertoon-

den, de periodiciteit bijv., die in de richting van het begrip inkomen wezen.

Wat de royalties betreft is jaren geleden gepoogd een aanslag deswege op te leggen, welke poging is mislukt, doordat zowel de Raad van Beroep, als de Hooge Raad den aanslag vernietigden. In B. 2714 is sprake van iemand, die eene concessie tot ontginning eener bruinkool groeve had overgedragen aan eene N.V. tegen een bedrag ineens en eene royalty van *f* 0.50 per ton. Hetgeen hij deswege in 1917 ontvangen had werd begroot op *f* 19.000.—, welk bedrag door den Inspecteur bij zijn inkomen werd geteld. De Raad van Beroep gaf hem echter gelijk en verminderde den aanslag. Het Departement betoogde in cassatie dat dit voordeel moest worden aangemerkt als voordeel uit die ontginning en derhalve als opbrengst van onderneming of arbeid.

De Hooge Raad was het hiermede niet eens en overwoog dat, daar de betrokkene het voordeel verkreeg, onafhankelijk van de resultaten der ontginning, als contra-prestatie voor hetgeen hij aan de Maatschappij heeft geleverd in den vorm eener concessie, de Raad van Beroep terecht besliste dat de uitkeeringen, die hij genoot voor de overdracht der concessie, evenals de concessie zelf, tot het vermogen van belanghebbende behoorden en niet tot diens inkomen.

Eerst jaren later komt eene dergelijke kwestie weer ter sprake en wel in het arrest van den Hoogen Raad van 9 Maart 1927 in B. 4033.

Hierin ging het om een reorganisatie van een kolensyndicaat, waarbij de vroegere deelnemers, die niet meer in brandstoffen handelden, voor den verderen duur van het syndicaat werden uitgeschakeld. Als vergoeding zouden zij nog gedurende 5 jaar een zeker percentage van de in die jaren gemaakte netto-winst genieten. Dit bedroeg voor den persoon in kwestie in het betrokken jaar *f* 11.000.—. De inspecteur had den betrokkene hiervoor aangeslagen krachtens art. 7 Wet I.B., daar hij dit beschouwde als opbrengst van onderneming of arbeid.

De Raad van Beroep overwoog dat belanghebbende krachtens de overeenkomst van 1922 een vorderingsrecht ontleende op eene uitkeering gedurende 5 jaar, welk recht een bron van inkomen was, doch niet als onderneming of arbeid, maar als roerend kapitaal.

Van deze uitspraak ging men in cassatie, betoogende dat onder inkomen wordt verstaan *opbrengst* van vermogen en onder *opbrengst* de vruchten van het kapitaal, waarbij dit laatste intact blijft, terwijl in casu het kapitaal te niet gaat en er dus geen sprake kan zijn van inkomen.

De Hooge Raad aanvaardde dit betoog echter niet en overwoog dat het bedoelde recht op een winstaandeel gedurende 5 jaar, al had het niet hetzelfde karakter als het recht op rente van geleende gelden of op aandeelen te ontvangen dividend, niettemin is te rangschikken onder inkomen uit roerend vermogen als bedoeld in art. 6 W.I.B.

Een analoog geval als het hierboven besproken in B. 2714 werd behandeld in het Arrest van den Hoogen Raad van 9 Januari 1929 in B. 4461, waarin tevens de geheele materie breedvoerig werd gemotiveerd.

Iemand was in het bezit van eene concessie in Nederlandsch-Indië tot opsporing en exploitatie van petroleum, welke rechten door hem aan derden werden overgedragen tegen betaling van £ 2200. contant en eene zeker jaarlijks te betalen royalty voor elke ton gewonnen ruwe petroleum. Hij schonk dit recht aan zijne kinderen, waarvan één voor het deswege genoten bedrag werd aangeslagen, welke aanslag door den Raad van Beroep werd gehandhaafd.

In zijn uitspraak overweegt de Raad, dat de stelling van appellant dat het hier betrof deelen van den koopsom niet opgaat, daar de onontgonnen delfstoffen geen economische waarde hebben, doch die eerst verkrijgen, als ze aan de oppervlakte zijn

gebracht door een zeer ingewikkeld technisch proces. Het verleen van de concessie is dus niet een eigendomsoverdracht van de in het terrein aanwezige producten, maar het toekennen van een recht de delfstoffen daarin op te sporen. De verkooper van de concessie heeft dan ook, tegenover de overdracht van dit recht, behalve eene bepaalde geldsom, het recht ontvangen op een uitkeering uit de opbrengst der exploitatie. Dit recht is een deel van zijn vermogen, waarvan de uitkeeringen zijn de vruchten, en is dus belastbaar.

In cassatie betoogt belanghebbende dat de uitkeeringen zijn bedongen onafhankelijk van de exploitatie en de opbrengst daarvan en dat geen recht op uitkeeringen, maar uitkeeringen zelf zijn bedongen, althans dat deze laatste geen vruchten zijn van het recht, doch betalingstermijnen.

De Hooge Raad overweegt dienaangaande dat het vastgestelde recht op de jaarlijkse uitkeeringen een vermogensbestanddeel vormt, aan te merken als een deel van het roerend vermogen.

Het betoog dat de uitkeeringen zelf zijn bedongen gaat niet op, daar de bedongen toekomstige uitkeeringen als contra-prestatie voor de overdracht der concessie niet los van elkaar kunnen worden beschouwd, terwijl de aanspraak daarop een recht op die uitkeeringen vormt, zooals de genietter van eene lijfrente aangemerkt wordt als de rechthebbende op het recht van lijfrente.

Beslist moet dus worden of de uitkeering in kwestie vrucht is van het recht op uitkeering. Het is onverschillig dat dit recht is contra-prestatie voor de overgedragen concessie en eveneens dat de uitkeeringen betalingstermijnen kunnen worden genoemd en dat gezegd kan worden, dat zij het recht zelf verminderen, of aantasten, daar toch de vervallen termijnen van periodieke uitkeeringen van het leven afhankelijk, volgens artt. 4 en 8 de opbrengst vormen van die rechten, onverschillig of ze bedongen zijn wegens afstand van vermogen, en al houden ze bij den dood op. Eveneens is het onverschillig of een aandeel in de winst is bedongen tegen afstand van vermogen, of slechts geldt voor een bepaald aantal jaren. Dit komt bovendien in het bijzonder uit bij de z.g. Winstbewijzen bij Naamlooze Vennootschappen, waarvoor het zelfde geldt.

Al zijn de uitkeeringen in kwestie niet afhankelijk van het leven en al bestaan ze niet uit een deel van de winst van een bedrijf, dan zijn ze toch afhankelijk van hetgeen de exploitatie aan petroleum oplevert. Het is hierom niet in te zien waarom de vervallen termijnen in dit geval niet belastbaar zouden zijn, daar zij zijn te beschouwen als vruchten van het recht op de uitkeeringen en dus ingevolge art. 6 belastbaar.

Uit dit zeer uitvoerig gemotiveerde arrest viel te concludeeren dat de Hooge Raad in de eerste plaats het recht op dergelijke uitkeeringen beschouwde als een deel van het roerend vermogen en verder de bedongen uitkeeringen als vruchten van dit vermogen, waarbij het er niet toe deed of deze uitkeeringen beperkt waren, hetzij wat den duur betreft, hetzij tot een bepaald bedrag, terwijl het tevens er niet toe doet dat dit recht is verkregen tegen inbreng, of als betaling van andere vermogensbestanddeelen.

Zooals in dergelijke gevallen te verwachten is, gaf ook dit arrest aanleiding tot het aanbinden van soortgelijke gevallen. Verschillende soortgelijke uitkeeringen, die tot nu toe onbelast waren gebleven, werden belast.

In B. 4098 besliste de Raad van Beroep te 's-Gravenhage dat de opbrengst voor auteursrecht van een vertaald toneelstuk, waarvoor een der erven van den vertaler was aangeslagen krachtens art. 7 niet viel onder opbrengst van onderneming of arbeid, doch belast had moeten worden als opbrengst van roerend kapitaal.

Een dergelijk geval deed zich voor in B. 4523, in welk geval een auteur van een leerboek ingevolge contract bij herdruk daarvan een bepaald bedrag van den uitgever ontvangen had.

Bij dit contract was bedongen dat hij bij die gelegenheid voor eene goede herziening zou zorgen. De Raad van Beroep had voor de daaraan verbonden werkzaamheden een bepaald bedrag aangenomen en dit belastbaar geacht krachtens art. 7, als opbrengst van onderneming en arbeid. Voor de rest, besliste hij, was het bedrag te beschouwen als aflossing van schuld door den uitgever.

De Hooge Raad overwoog in cassatie dat deze aanspraak voor belanghebbende een roerende zaak in den zin van art. 6 was, terwijl, hetgeen krachtens dat recht werd genoten, als vrucht daarvan was te beschouwen. De opvatting van den Raad van Beroep dat hier sprake zou zijn van een aflossing van schuld was niet gesteld en overigens onverenigbaar met de bestaande overeenkomst.

Op grond van een en ander werd de uitspraak vernietigd en regelde de Hooge Raad den aanslag ten principale overeenkomstig de beslissing van den Inspecteur.

In B. 4735 is sprake van iemand, die, als vergoeding voor het verleen van het uitsluitend gebruik van zekere recepten, jaarlijks 10 % van den bruto-omzet van die fabrikaten van een Naamlooze Vennootschap ontving, doch slechts gedurende een bepaald aantal jaren.

De Inspecteur en de Raad van Beroep achtten dit belastbaar als de opbrengst van een recht op periodieke uitkeering, krachtens art. 6 der Wet I.B.

De Hooge Raad overweegt in cassatie dat de omstandigheid, dat uitkeeringen van het leven afhankelijk belastbaar zijn krachtens art. 8, niet meebrengt dat dergelijke uitkeeringen, niet van het leven afhankelijk, niet belastbaar zouden zijn krachtens eene andere bepaling. Ook al zou verder het recht van belanghebbende aan een bepaald aantal jaren zijn gebonden, dan neemt dit niet weg dat het niettemin zou zijn een recht op uitkeeringen en dus een roerende zaak belastbaar ingevolge art. 6.

Niet anders besliste de Hooge Raad in een geval behandeld in B. 4832, waar de houder van een Drankwet-vergunning deze, hoewel in strijd met de Wet, had verpacht voor f 30.— in de week aan een derde en voor de inkomsten uit dien hoofde was belast.

De Raad van Beroep beschouwde dit evenals de Inspecteur als inkomen uit onderneming of arbeid, daar belanghebbende door middel van een derde de exploitatie zijner vergunning uitoefende, waarbij het er niet toe deed dat hij met dezen eene financieele regeling had getroffen en zijn risico had beperkt.

Belanghebbende voert in cassatie aan dat de pachter in strijd met de Wet de exploitatie voor eigen rekening dreef. Hijzelf genoot dus eigenlijk het bedrag door ongeoorloofde overeenkomst, waardoor dit deel van zijn inkomen noch onder art. 4, noch onder art. 7 viel.

De Hooge Raad had geen waardeering voor dit, van eerbied voor de Wet getuigende betoog, en overwoog dat hij de vergunning vrucht dragend had gemaakt, zij het in strijd met de Wet, en dat de opbrengst daarvan, als vrucht van roerend kapitaal, inkomen voor hem is. Al was de motiveering van den Raad van Beroep dus niet juist, de Raad heeft toch den aanslag terecht gehandhaafd.

Een geval, waarschijnlijk betrekking hebbende op een ideaalpolis, vindt men in B. 5050. De betrokkene had krachtens zijn polis recht op eene jaarlijkse uitkeering van f 1000.—, ingaande 1 September 1925 en eindigende 31 Augustus 1930, en was deswege aangeslagen.

De Raad van Beroep verminderde den aanslag met dit bedrag op de volgende gronden. In art. 6 wordt nader uitgewerkt wat onder opbrengst uit roerend kapitaal is te verstaan, terwijl in art. 8 is vermeld wat rechten op periodieke uitkeeringen omvat. Uit de geschiedenis van art. 6 blijkt dat de Wetgever, naast de opbrengst van onroerend goed in art. 5, niet heeft willen noemen die van roerend goed, omdat hij daaronder niet wilde begrijpen

de rechten op periodieke uitkeeringen, waarom de term roerend kapitaal werd gebruikt, waarbij onder kapitaal is verstaan de beteekenis, die dit in het dagelijkse leven heeft. Hieruit volgt dat naast het roerend kapitaal van art. 6 staan de periodieke uitkeeringen van art. 8. De uitkeering in kwestie behoort dus tot die van art. 8, doch is dan niet belastbaar, omdat ze niet van het leven afhankelijk is. De arresten B. 4461 en B. 4735. hierboven behandeld, achtte de Raad niet toepasselijk, daar de daarin behandelde rechten niet hetzelfde karakter hebben als het recht in kwestie, dat men geniet, omdat men een gedeelte van zijn reeds belast inkomen heeft overgedragen aan eene Maatschappij, onder verplichting op een bepaalden tijd het kapitaal zelf, en niet de vruchten, weer terug te geven.

Let men op den tekst van de Memorie van Antwoord op de Wet I.B. 1914 dan kan men tot deze conclusie komen. De Heer Schendstok betoogt echter, nog dieper op de Geschiedenis der Wet ingaande, in zijne Openbare Les „Inkomensbestanddeelen en hunne bronnen” op blz. 12 e.v. dat dit op een misverstand berust.

De Hooge Raad betoonde zich is elk geval ongevoelig voor dit betoog en easseerde zijn uitspraak, daar de omstandigheid dat periodieke uitkeeringen van het leven afhankelijk belastbaar zijn krachtens art. 8, niet meebrengt dat periodieke uitkeeringen niet van het leven afhankelijk niet belastbaar zouden zijn krachtens art. 6 der Wet.

Ten slotte behandelt B. 5051 nog een geval, waarin de Raad van beroep den aanslag terugbraacht, daar hij de bedongen uitkeering van f 2.— per H.L. aan bepaalde afnemers geleverd bier tot een maximum van f 200.000. beschouwde als termijnen der bedongen koopsom. De Raad nam toch, op grond van eigen wetenschap, aan dat dit bedrag zeker binnen den gestelden tijd zou worden betaald.

De Hooge Raad bepaalt echter ambtshalve dat daarom het bedongen recht nog niet een recht is om voldoening te erlangen van een vast in termijnen betaalbaar bedrag. Al zouden partijen bij het sluiten der overeenkomst wel begrepen hebben dat de f 200.000 bereikt zou worden, en bedoeld hebben de koopsom op dat bedrag vast te stellen, dan kan die bedoeling geen gewicht in de schaal leggen, nu de Raad niet aangenomen heeft dat partijen slechts een z.g. schijncontract sloten. Op grond van een en ander werd de beschikking van den Inspecteur gehandhaafd.

Naar aanleiding dezer uitspraken zal het interessant zijn de verdere ontwikkeling van de jurisprudentie in deze na te gaan.

J. H. HAGEMAN

## UIT HET BUITENLAND

Red.: W. BEIJDERWELLEN, J. E. ERDMAN.

CH. HAGEMAN en A. M. VAN RIETSCHOTEN

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

### De ingenieur als Wirtschaftsprüfer

Scheen het aanvankelijk, dat het den Duitschen ingenieurs, architecten e.d. niet zou gelukken hun aanspraken op toelating tot het beroep van *Wirtschaftsprüfer* en daarmee tot de verplichte controle der A.G. erkend te zien, tenslotte blijken zij over de geheele linie te hebben gezegevierd. Met toestemming van alle instanties is men overengekomen, dat vertegenwoordigers der techniek moeten worden opgenomen in het bestuur van het *Institut für das Revisions- und Treuhandwesen*, sedert 15 Februari 1932 *Institut der Wirtschaftsprüfer* genaamd, in de Hauptstelle en in de plaatselijke Zulassungs- und Prüfungsstellen.

Met te meer recht kon men dit verlangen — aldus *Dr. Ir. Alfred Schlomann* in *Der Wirtschaftsprüfer*<sup>1)</sup> van 15 Jan. 1932 — omdat men er op kon wijzen, „dass eine nicht gerade geringe Anzahl von Ingenieuren, Chemikern, Architekten u.s.w. seit etwa 20 Jahren jene wirtschaftsprüfende Tätigkeit freiberuflich und unter voller Anwendung des Rüstzeuges der Buchprüfer selbständig oder in Verbindung mit Treuhand- und Revisionsgesellschaften, mit Banken und Konzernen federführend oder zusätzlich ausgeübt haben, die den Wesensinhalt neuzeitlicher Wirtschaftsprüfung ausmacht.” Het spreekt vanzelf, dat kandidaten met technische opleiding ook kennis der accountancy moeten hebben. Daartoe zouden ook de technische hoogeschoolen cursussen moeten instellen ter opleiding van *Wirtschaftsprüfer*.

De practijk zal moeten leeren, of men in Duitschland de toelating tot het beroep van *Wirtschaftsprüfer* niet op een te ruime basis heeft gesteld. Men maakt gaarne vergelijkingen met het Engelsche Institute, doch het is de vraag, of de Duitse *Wirtschaftsprüfer*, volgens de overgangsbepalingen uit zóó verschillende groepen toegelaten, over de vakkennis en praktische ervaring van den Engelschen *chartered accountant* zullen blijken te beschikken.

Intusschen is de verplichte controle reeds ingevoerd voor Aktiengesellschaften met een kapitaal van meer dan drie miljoen Mark, en wel met ingang van het boekjaar, dat na 30 Sept. 1931 is begonnen. Alleen *Wirtschaftsprüfer* en Prüfungs-gesellschaften, die in de lijst der Hauptstelle voorkomen, mogen deze controle uitoefenen.

### Wettelijke regeling van het accountantswezen in Hongarije

In navolging van Duitschland is thans ook in Hongarije bij verordening van den minister van justitie een regeling van het accountantswezen tot stand gekomen.

Volgens die verordening kunnen als *beëdigd accountant* alleen werkzaam zijn zij, die voor de tot dit doel benoemde examencommissie het examen met goed gevolg hebben afgelegd of daarvan zijn vrijgesteld.

Tot het examen kunnen slechts worden toegelaten zij, die Hongaarsch staatsburger zijn, 30 jaar oud, aan de economische universiteit het diploma der handelsfaculteit of het diploma van handelsleeraar A (boekhouden enz.), aan een Hongaarsche universiteit het diploma voor rechtswetenschappen, aan de technische hoogeschool het diploma van ingenieur, het diploma voor economie, het diploma van mijn- of boschingenieur verkregen hebben, en na het verkrijgen van deze diploma's minstens 5 jaar achtereenvolgend bij de gerechtshoven als beëdigde deskundigen, bij de belastingen als accountants of bij de Geld-institutszentrale of bij een grootere bank of bij een handels- of industriele onderneming met controle op de boekhouding of het beheer voortdurend belast waren of als assistenten bij een beëdigd accountant, wiens hoofdberoep de accountancy is, werkzaam waren. Voor practijk als advocaat of ingenieur mag 2 jaar in rekening worden gebracht. Niet toegelaten worden zij, die in staat van faillissement verkeerden of onder curatele staan enz. Het examen bestaat uit een schriftelijk en een mondeling gedeelte; het schriftelijk omvat bedrijfshuishoudkunde, boekhouden en controle, het mondeling dezelfde vakken en verder recht, economie en belastingrecht. De geslaagde candidaat moet voor den voorzitter der examencommissie een eed of belofte afleggen en ontvangt daarna een diploma. Slechts

<sup>1)</sup> Sedert het begin van 1932 geeft het Institut für das Revisions- und Treuhandwesen een halfmaandelijks verschijnend tijdschrift *Der Wirtschaftsprüfer* uit, tegelijk voortzetting van het *Archiv für das Revisions- und Treuhandwesen* (orgaan van het Verband Deutscher Bücherrevisoren) en van het *Zeitschrift für das Treuhandwesen* (orgaan van het Treuhandverband), en dus zonder twijfel het belangrijkste tijdschrift op het gebied der accountancy in Duitschland.