

volgens de opvattingen die algemeen bij het N.I.v.A. gehuldigd worden, slechts sprake zijn van de „meest betrouwbare” gronden, die denkbaar zijn. Het is hem tenminste niet duidelijk op welke gronden het Instituut een lid zou kunnen veroordeelen dat niet volgens de door collega *Mey* gegeven voorschriften heeft gehandeld. Integendeel, men zou met succes een klacht kunnen indienen tegen het lid dat de methode van Drs. *Mey* volgt! Die accountant handelt in strijd met de voor de Instituutleden geldende beginselen en stelt zich feitelijk boven de hoogste instanties van zijn vereeniging want deze hebben aan zijn collega dezelfde bevoegdheden verleend als aan hem! Men wil terecht het vertrouwen bevorderen dat het publiek heeft in de handtekening van den accountant op grond van zijn lidmaatschap van het Instituut maar dan moeten de leden ook zelf het voorbeeld geven en niet onvoldoende vertrouwen schenken in het certificaat van een collega.

Misschien zal als argument worden aangevoerd dat het „in de praktijk wel niet zoo'n vaart zal loopen” maar niemand zal ontkennen dat dan van een steekhoudend argument geen sprake is. Wanneer men spreker zou tegenwerpen dat de reglementeering op dit punt verouderd is wordt in wezen een beschuldiging geuit die verplichtingen tot wijziging oplegt. Ook indien naar voren gebracht wordt dat de opvattingen met betrekking tot deze materie zich geleidelijk dienen te wijzigen geeft men toch stilzwijgend toe dat de stelling van Drs. *Mey* een „desideratum” is en geenszins op het oogenblik reeds als een bindend voorschrift beschouwd kan worden.

Vervolgens behandelt spreker de kwestie in verband met de leer van het opgewekt vertrouwen.

Hij vraagt zich af hoe hij langs objectieven weg, dus rekening houdend met de bij het publiek geldende opvattingen, de te volgen richtlijnen kan bepalen. Als voorbeeld noemt hij een concern met een filiaal te Buenos-Ayres, hetwelk gecontroleerd wordt door een accountantskantoor ter plaatse dat, mede op grond van bij de betreffende instanties verkregen inlichtingen, te goeder naam en faam bekend staat. De concernaccountant heeft het rapport van zijn Zuid-Amerikaanschen collega bestudeerd en vindt hierin geen aanleiding tot het maken van opmerkingen. Stel nu dat achteraf de toestand in Buenos-Ayres in werkelijkheid anders blijkt te zijn dan uit het rapport viel op te maken. Is dan die concernaccountant in zijn taak tekort geschoten en heeft hij zich niet gehouden aan de „geldende normen”?

Wanneer men als maatstaf voor de taakbepaling van den accountant moet nemen het vertrouwen, dat zijn verklaring in het huidige maatschappelijke verkeer bij het publiek opwekt, dan gelooft spreker niet dat het publiek uit een accountantsverklaring in het gegeven voorbeeld zal afleiden dat de accountant in Nederland het auditprogramma voor zijn collega in Buenos-Ayres heeft opgemaakt.

Hij is er van overtuigd dat elkeen in dit geval zal moeten toegeven dat de accountant alles heeft gedaan wat redelijkerwijs van hem kon worden verlangd.

Prof. *Limpert* is van meening dat wij moeten uitgaan van de normen die aan een volgroeid beroep dienen te worden gesteld. Maar dan hebben wij ook een toekomstbeeld voor oogen, een ideaal derhalve dat op het oogenblik nog niet verwezenlijkt is en geen bindend voorschrift weergeeft. Zulks nog afgezien van de vraag wanneer wij feitelijk van een „volgroeid beroep” kunnen spreken. Ongetwijfeld spelen hierbij subjectieve opvattingen een zeer groote rol.

Spreker wijst er dan op dat z.i. collega *Mey* de zaak vaktechnisch niet juist ziet.

Hij vraagt zich af of de accountant, wanneer hij de methode *Mey* volgt, wel grootere zekerheid verkrijgt en zoo ja, of die zekerheid dan zoo groot is, dat zij de noodzakelijkheid der uitvoering van de aan deze methode verbonden voorschriften in

alle opzichten wettigt. Zit er niet een tegenstrijdigheid in het feit dat collega *Mey* blijkbaar den buitenlandschen accountant niet competent acht om een auditprogramma samen te stellen maar dat hij hem wel volkomen vertrouwt in de uitvoering van de controle?

Spreker behoeft er zijn collega toch werkelijk niet op te wijzen dat het auditprogramma niet de geheele uitvoering van de controle beheerscht. Hij moet hierbij onwillekeurig denken aan schrijvers als Cutforth en Spicer en Pegler, die voor alle mogelijke bedrijven auditprogramma's publiceerden. Maar het is toch een bekend feit, dat de organisatie en administratie van een bedrijf vrijwel dagelijks aan wijzigingen onderhevig zijn en het auditprogramma zich derhalve regelmatig bij die wijzigingen dient aan te passen. Spreker vraagt zich af welk nut het nu voor den concernaccountant heeft om in Amsterdam achter zijn lessenaar een auditprogramma op te stellen voor een onderneming in Buenos-Ayres, zonder dat die accountant bekend is met de interne verhoudingen en de organisatie van het daar ter plaatse gevestigde bedrijf.

Tenslotte komt spreker aan zijn bestrijding op grond van de door collega *Mey* in zijn artikel gegeven argumentatie. Drs. *Mey* schrijft o.m.: „Hij, de concernaccountant, zal „dus” het controleplan ook voor den buitenlandschen collega hebben op te maken”.

Wanneer wij nu in het voorafgaande gedeelte van het artikel nagaan waarop dit woordje „dus” steunt, dan zien wij dat de verantwoordelijkheid voor een concernbalans ten volle ligt bij den accountant, die de balans teekent, maar dat hij zich op zijn collega moet beroepen voor den arbeid, dien deze „voor hem en in overleg met hem” heeft verzorgd. Wij lezen verder dat de concernaccountant een hoogere verantwoordelijkheid heeft dan zijn collega van het buitenlandsche filiaal en dat deze „dus” den teon aangeeft, zelfs al zou hij in aanzien of vakkennis de mindere zijn.

Spreker merkt op dat door collega *Mey* niet aangetoond wordt waarom de concernaccountant een hoogere verantwoordelijkheid heeft. Naar sprekers meening is het trouwens ook niet juist; de concernaccountant heeft geen hoogere, maar een ruimere verantwoordelijkheid.

Het is jammer dat collega *Mey* zonder nadere motiveering uitgaat van de onderstelling dat wij hier te maken hebben met accountants met een verschillend verantwoordelijkheidsgevoel en dat zelfs die verantwoordelijkheid verschillend is op grond van de aan hen verstrekte opdracht. Spreker kan derhalve de stelling van Drs. *Mey* niet anders bestrijden dan door haar zonder meer af te wijzen.

Wanneer hij de gegeven uiteenzettingen nog eens samenvat dan blijft hij van meening dat de concernaccountant volkomen zijn plicht heeft gedaan wanneer hij den arbeid van den te goeder naam en faam bekend staanden buitenlandschen accountant nog eens heeft getoetst op grond van de bij hem voor het concern geldende normen.

(Wordt vervolgd).

F. N. GLAVIMANS Jr.

BELASTINGVRAAGSTUKKEN

Red.: W. WESTRA

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

Het begrip „fabrikant” voor de omzetbelasting

Artikel 2 van de omzetbelastingwet 1933 bepaalt o.m.: „On-der den naam omzetbelasting wordt een belasting geheven, „waaraan zijn onderworpen de leveringen door fabrikanten”.

Volgens artikel 1 sub 2 der wet moet onder fabrikant worden

verstaan ieder „die hier te lande goederen teelt, voortbrengt, vervaardigt, bereidt of bewerkt of een of meer dezer handelingen in zijn beroep doet verrichten.” Hetzelfde onderdeel van artikel 1 der wet bepaalt: „als bewerken wordt niet beschouwd het verpakken, sorteeren of behandelen van goederen, waardoor de aard der goederen niet verandert.” Uit het bovenstaande blijkt dat, behalve het begrip „fabrikant”, ook de vraag, wanneer door een bewerking de aard van het goed wel en wanneer deze daardoor niet verandert, van groot belang is.

In de eerste plaats zijn alleen als fabrikant aan te merken, zij, die goederen, volgens de begripsbepaling der omzetbelastingwet 1933, leveren. Aannemers van gebouwen zijn dus geen fabrikant in den zin der wet. Verder moeten de handelingen, welke hem, die hen verriecht, tot fabrikant stempelen, worden gedaan in diens beroep. Zij die uitsluitend goederen voor eigen gebruik voortbrengen, zijn niet als fabrikant in den zin der wet aan te merken. In dit verband moet worden gewezen op artikel 3 der wet, dat met een levering gelijkstelt: „het beschikken door fabrikanten voor eigen gebruik, voor zichzelf en voor hun gezinnen, over goederen uit hun bedrijfsvoorraad”. Een meubelfabrikant is dus wel belasting verschuldigd wegens het voor eigen gebruik beschikken over meubelen, doch niet wegens het gebruik van fruit uit eigen tuin. En iemand, wiens beroep uitsluitend uit veehouderij bestaat, is geen belasting verschuldigd voor het fruit van zijn boomgaard, mits die boomgaard inderdaad het karakter draagt van een boomgaard voor eigen gebruik.

Uit het bovenstaande volgt dat alleen hij fabrikant in den zin der wet is, die in een bedrijf goederen voortbrengt. Volgens B. 3792 is voor het uitoefenen van een beroep of bedrijf een vereischte: het verrichten van een reeks van gelijksoortige, op winst maken gerichte, werkzaamheden. Deze definitie mag niet beperkt worden opgevat; van een bedrijf moet ook worden gesproken wanneer niet het maken van winst doch het zoo goedkoop mogelijk leveren aan de leden van de vereeniging welke het bedrijf exploiteert, het doel is (bijv. een jeugdherberg). De levering van goederen in den zin der wet door instellingen van liefdadigheid is dus vrij. Een ongeveer gelijke regeling is getroffen in artikel 23 der inkomstenbelastingwet 1914, waar wordt bepaald t.a.v. van stichtingen: „Buiten aanmerking blijven winsten, voortspruitende uit of verband houdende met het voorkomen of lenigen van armoede, verpleging, verzorging of zedelijke verbetering en het verstrekken aan minvermogenden van kost, inwoning of kost en inwoning, geneeskundige hulp, geneesmiddelen en begrafenissen of begrafenisgelden”.

Deze regeling voor de omzetbelasting is geheel gebaseerd op de bedrijfseconomie. In de daar geldende terminologie kan het aldus worden geformuleerd: de leveringen door een productiehuishouding zijn belast, de leveringen door een consumptiehuishouding zijn vrij. Immers een gemeentelijk gas- en electriciteitsbedrijf, en een coöperatieve bakkerij zijn productiehuishoudingen waarbij het maken van winst niet het doel behoeft te zijn. Eveneens is een particulier rusthuis een productiehuishouding waarbij tevens het maken van winst het doel is. Daartegenover is een ambachtschool een consumptiehuishouding.

Een fabrikant in den zin der wet is dus een persoon die in zijn bedrijf goederen teelt, voortbrengt, vervaardigt, bereidt of bewerkt, waardoor de aard der goederen verandert. Wanneer hij deze goederen levert, is belasting verschuldigd. Een ondernemer van een waschmijlrichting bewerkt wel maar levert geen goederen en is dus geen fabrikant.

De vraag wanneer de aard der goederen verandert is soms alleen door technici te beantwoorden. Dat door het verven van textielgoederen hun aard verandert, is voor een leek op technisch gebied wel vast te stellen, maar of dit het geval is wanneer gaspijpen met asphalt en jute worden omwikkeld kan hij niet beoordeelen. De algemeene lijn voor deze beslissingen is door

mij, als technisch nietdeskundige, niet vast te stellen. De aard van het goed verandert niet, wanneer:

de opticien-detailhandelaar brillleglazen niet verder slijpt dan noodig is om daaraan den juiste pasvorm voor de monturen te geven;

een hoefsmid beslag aan een paard aanbrengt;

geneesmiddelen en injectievloeistoffen worden gesteriliseerd. Daarentegen verandert de aard van het goed wel, wanneer: diamanten of brillanten in ringen worden gezet;

een ongegarneerde gevormde hoed van een voeringstuk, lint, veer, kunstbloem, speld, fluweel of zijden band of iets dergelijks wordt voorzien;

voorwerpen worden verchroomd, vernikkeld enz.

Tenslotte moet nog worden opgemerkt dat het wettelijk begrip fabrikant afwijkt van het gewone spraakgebruik. Zoo worden ook als fabrikant aangemerkt, beeldende kunstenaars, slagers en boeren.

W. WESTRA.

EXAMEN-VRAAGSTUKKEN

Red.: Drs. ABR. MEY en Drs. J. PAARDEKOOPEL

Examen-opgave N.H.H.S. Juni 1934

(zie M.A.B. dd. Juni j.l.)

Transatlantische lijnen.

Wij zullen het ons hier ter wille van de beknoptheid gemakkelijk maken en tot een puntsgewijze bespreking overgaan.

Allereerst iets over de systematiek van de instructie. Een instructie wendt zich steeds tot een persoon. Ook wanneer zij voor meerdere personen dient, b.v. een instructie voor de tramconducteurs van eenzelfde maatschappij, hebben die personen toch allen dezelfde functie, en lezen dus de instructie ieder als tot zich persoonlijk gericht. Bovendien richt een instructie zich bijna altijd tot menschen van eenzijdige ontwikkeling. We mogen b.v. van een chef de cuisine in het algemeen niet verwachten dat hij specialen aanleg heeft voor het lezen van instructies, mitsgaders het doorgronden van de administratieve portêe ervan.

Een en ander houdt in dat een instructie eenvoudig moet zijn van uiterlijke structuur. De chef de cuisine b.v. moet alle bepalingen welke hem betreffen, kunnen vinden in één paragraaf. Wanneer hij zijn verplichtingen moet opduikelen uit een algemeene instructie van de volgende indeeling: 1. van het geldbeheer. 2. van het goederenbeheer. 3. van de administratie. 4. van de contrôle, komt er niets van terecht.

De gevraagde systematische indeeling kan dus slechts de volgende zijn: 1. Van den betaalmeeester. 2. Van den administrateur. 3. Van den chef de cuisine. 4. Van den buffetechef. 5. Van de linnenjuffrouw. 6. Van den beheerder der ruststoelen. 7. Van den beheerder van het spoorbiljetten- en geldwisselbureau. 8. Van den chef der wasscherij.

Wel is het uiteraard mogelijk van de eene instructie naar de andere te verwijzen. Wanneer in de instructie van den buffetechef een bepaling voorkomt als volgt: § 6. De buffetechef is verantwoordelijk voor al het in de restauratie blijkens bij het vertrek der boot door hem geteekende inventarislijst aanwezige materiaal, dan is er, vooral in een examenuitwerking, geen bezwaar tegen bij de linnenjuffrouw te bepalen: Het bepaalde bij artikel 6 van de instructie van den buffetechef geldt hier in overeenkomstigen zin.

Wanneer men ons vraagt of we dat ook in de praktijk zouden doen, antwoorden we beslist ontkennend. Een instructie, ook een administratieve instructie, blijft in de eerste plaats een