

DE RENTE IN DE KOSTPRIJS

door R. de Koning

In het meinummer van dit blad reageerde de Heer W. G. Brugge op een artikel van Professor van Rietschoten, dat in november 1958 onder bovenstaande titel in het M.A.B. verscheen. In maart jl. had ik reeds aan de uitnodiging van Professor van Rietschoten aan de lezers, om hun mening over het door hem aan de orde gestelde vraagstuk kenbaar te maken, gevolg gegeven. Ik kwam hierbij tot dezelfde conclusie als de Professor, doch achtte wel enige aanvullingen op zijn betoog gewenst. De Heer Brugge geeft thans van een andere zienswijze blijk. Tegen zijn standpunt heb ik verschillende bedenkingen.

Mijn eerste bezwaar geldt de ondertitel, welke de Heer Brugge aan zijn artikel zou willen toevoegen: „Kan een belasting naar de winst een kostenfactor zijn?” Deze vraag beantwoordt de Heer Brugge ontkennend. Ik ben het hiermede eens, doch zou daar dan wel gaarne aan toe willen voegen: „mits winst hier wordt opgevat in bedrijfseconomische zin”.

Professor van Rietschoten heeft evenwel bovenstaande vraag niet opgeworpen, maar zich beperkt tot de belasting over de rente van eigen vermogen, welke rente - ook volgens de Heer Brugge - bedrijfseconomisch geen winst, maar - voor zover het vermogen doelmatig is aangewend - kostenfactor is. Naar mijn gevoelen doet men beter boven een artikel, waarin men de opvatting van een ander bestrijdt, geen titel te plaatsen, waaruit misverstand omtrent hetgeen die ander heeft beweerd, zou kunnen voortvloeien.

Wel kan de titel „De rente in de kostprijs” te ruim genoemd worden voor een artikel, dat alleen de belasting over deze rente tot onderwerp heeft. Ik acht dit echter van weinig belang.

Wat de inhoud van het artikel van de Heer Brugge betreft, heb ik voornamelijk bezwaar tegen de door hem gevolgde methode.

Naar mijn mening zou het voor de hand liggen om de vraag, of bepaalde uitgaven al dan niet deel uitmaken van de kostprijs te beantwoorden na toetsing van de betreffende uitgaven aan het kostprijsbegrip, dat men ahangt. Over dit begrip kan dan natuurlijk nog wel verschil van mening bestaan.

De Heer Brugge volgt deze methode niet, maar redeneert: „Ondernemerspremie en rente over geïnvesteerd eigen vermogen zijn beide inkomen voor de ondernemer. Dit inkomen wordt bij de bedrijfshuishouding getroffen door de vennootschapsbelasting en - voor zover het restant wordt uitgedeeld - bij de ondernemer door de inkomstenbelasting. Beide belastingen moeten tezamen worden beschouwd als één stelsel van belastingheffing naar het inkomen, waarbij de vennootschapsbelasting als een voorheffing kan worden gezien.”

Deze zienswijze ontkent in feite het zelfstandig bestaan van de bedrijfshuishouding. Zonder zelfstandig gedachte bedrijfshuishoudingen heeft echter ook de bedrijfseconomie geen bestaansrecht en is verdere discussie dus overbodig.

De redenering van de Heer Brugge lijkt bovendien bedenkelijk veel op die, welke de tegenstanders van rente in de kostprijs vroeger hebben gebruikt. Hoewel de Heer Brugge uitdrukkelijk verklaart, dat de rente van eigen vermogen volgens hem wel deel uitmaakt van de kostprijs, spreekt hij zichzelf op dit punt ook tegen. Zo schrijft hij: „Bedrijfseconomisch is het

noodzakelijk rente in de kostprijs te calculeren, daar vermogensbeslag kosten met zich brengt en een juiste kostprijs o.a. noodzakelijk is om een inzicht te verkrijgen in de componenten van de winst van de ondernemer". Uit het vervolg blijkt dan, dat de Heer Brugge de rente ziet als één van deze componenten. M.a.w. „De rente van eigen vermogen moet als *kostprijsfactor* worden ingecalculleerd om te kunnen bepalen, welk deel van de *winst* uit deze rente bestaat". Dergelijke ongerijmdheden zijn een onvermijdelijk gevolg van de wijze, waarop de Heer Brugge het probleem heeft aangepakt. De passage, dat de fiscus zich niet interesseert voor de splitsing van de winst in rente over geïnvesteerd eigen vermogen en ondernemerspremie, terwijl even tevoren de rente nog kostprijsfactor is genoemd, bevat dezelfde tegenstrijdigheid.

De Heer Brugge zegt, dat hij zich van een discussie over de al of niet juistheid van de fiscale winstopvattingen wil distancieëren, maar over deze al of niet juistheid gaat het nu net. Hierover had de Heer Brugge een uitspraak moeten doen. Het komt mij voor, dat zijn poging zich hieraan te onttrekken er de voornaamste oorzaak van is, dat hij er niet in geslaagd is het door Professor van Rietschoten gestelde probleem op bevredigende wijze op te lossen.

De opvatting, dat de vennootschapsbelasting een voorheffing is, is ook in fiscale zin niet juist. Een voorheffing immers heeft het karakter van een voorschot op de definitieve heffing. Beide hebben hetzelfde belastingsubject. De instantie, die de voorheffing inhoudt op de door haar uitgekeerde aan voorheffing onderworpen bedragen, treedt hierbij slechts als kassier van de fiscus op. Voor de vennootschapsbelasting daarentegen is het aan deze belasting onderworpen lichaam een zelfstandig belastingsubject *naast* de natuurlijke personen die voor de inkomstenbelasting het subject zijn. Deze gedachte is destijds, toen de belasting naar de winst van lichamen werd ingevoerd, uitdrukkelijk naar voren gekomen. De opvatting, dat de vennootschapsbelasting een voorheffing zou zijn op de inkomstenbelasting is voorts wel heel moeilijk houdbaar als de winst (na aftrek van vennootschapsbelasting) wordt gereserveerd. De verrekening met de definitieve heffing zou dan voor onbepaalde tijd worden uitgesteld.

In de bedrijfseconomie is de rechtsvorm geen criterium voor het begrip bedrijfshuishouding. Voor het probleem, dat ons thans bezig houdt speelt echter de rechtsvorm in zoverre een rol, dat, wanneer *fiscaal* het zelfstandig bestaan van een bedrijfshuishouding wordt ontkend - zoals wij zagen is dit bij de vennootschapsbelasting niet het geval - het probleem niet kan worden opgeworpen.

Ten einde dit in te zien is het noodzakelijk een onderscheid te maken tussen het inkomen van bedrijfshuishoudingen en dat van consumptiehuishoudingen van particulieren. Het eerste kan men nader omschrijven als „voor uitkering vatbaar", het laatste als „voor vertering vatbaar". Het (voor uitkering vatbare) inkomen van bedrijfshuishoudingen wordt belast door de vennootschapsbelasting (thans even afgezien van de discrepantie tussen het fiscale en bedrijfseconomische winstbegrip) en door de inkomstenbelasting, voor zover geheven naar het inkomen van bedrijfshuishoudingen, die geen rechtspersoon zijn. Voor het overige is de inkomstenbelasting een belasting naar het (verteerbaar) inkomen van consumptiehuishoudingen.

De inkomstenbelasting houdt echter geen rekening met het zelfstandig bestaan van een bedrijfshuishouding, als deze geen rechtspersoonlijkheid bezit en beschouwt deze slechts als een „verlengstuk" van de eigenaar of

eigenaren. Alleen natuurlijke personen kunnen voor de inkomstenbelasting belastingsubject zijn. Dientengevolge zal dan echter niet kunnen worden uitgemaakt of de rente van eigen vermogen wordt belast als (ten onrechte als winst aangemerkt) inkomen van een bedrijfshuishouding / niet rechtspersoon, dan wel als voor vertering vatbaar inkomen van een consumptiehuishouding. Terecht heeft Professor van Rietschoten zich dan ook beperkt tot rechtspersonen.

Op enkele door de Heer Brugge ter ondersteuning van zijn zienswijze gegeven voorbeelden heb ik het volgende commentaar.

In het eerste voorbeeld worden twee in elk opzicht identieke bedrijven vergeleken, die alleen in juridische structuur verschillen (bv. naamloze vennootschap en firma) en daardoor tot verschillende kostprijzen voor hetzelfde product zouden komen.

Wij moeten hier twee mogelijkheden onderscheiden:

- 1e Slechts één van beide rechtsvormen is de meest doelmatige.
- 2e Voor beide bedrijven is de meest doelmatige rechtsvorm gekozen.

Is in het eerste geval bv. de N.V.-vorm niet doelmatig, dan zijn de in verband met deze rechtsvorm gebrachte offers, voor zover die de offers verbonden aan de - wel doelmatige - firma-constructie te boven gaan, geen kosten. Er is dan dus geen verschil in kostprijs.

Bezitten echter, zoals in het tweede geval, beide bedrijven de voor hen meest doelmatige rechtsvorm, dan hebben wij in feite niet meer met twee identieke bedrijfshuishoudingen te maken. Het verschil in rechtsvorm is dan een gevolg van andere tussen beide bestaande verschillen. Elke bedrijfshuishouding heeft dan zijn eigen kostprijs en voor de N.V. behoort hier o.m. toe de belasting over de rente van het doelmatig aangewende eigen vermogen. Maken de aan de N.V.-vorm verbonden registratiekosten, kosten voor het drukken van aandelen enz. volgens de Heer Brugge wellicht ook geen deel uit van de kostprijs, als deze offers doelmatig zijn gebracht?

Ik ben er mij van bewust, dat het moeilijk kan zijn in een bepaald geval vast te stellen welke rechtsvorm de meest doelmatige is en dat de verbijzondering van de hiermede verbonden kosten een probleem op zichzelf vormt. Hierin behoeven wij ons thans echter niet te verdiepen.

Het tweede voorbeeld van de Heer Brugge betreft het verschil in fiscale positie tussen een ondernemer die vóór en een andere, die ná een muntontwaarding heeft geïnvesteerd. Blijkbaar heeft hij hier de belasting over de uit de stijging van de vervangingswaarde voortvloeiende vermogensmutatie op het oog.

Professor van Rietschoten heeft dit probleem niet behandeld, doch ik heb het in het maantnummer wel aangeroerd, echter zonder er verder op in te gaan.

Naar mijn mening brengt het onvoorzienbaar karakter van bedoelde vermogensmutatie met zich mee, dat de hieruit voortvloeiende offers geen kosten zijn. Dit geldt zowel met betrekking tot de verkochte nog niet vervangen werkeenheden, waarvan de vervangingsverplichting te laag blijkt te zijn gewaardeerd, als voor de belasting over het toekomstig verschil tussen bedrijfseconomische en fiscale afschrijvingen. Ik kom hier dus tot dezelfde conclusie als de Heer Brugge, maar langs een andere weg, namelijk na toetsing van de betreffende offers aan een kostprijbegrip.

Uit het getallenvoorbeeld, dat de Heer Brugge vervolgens geeft blijkt de negatie van de zelfstandige bedrijfshuishouding nog eens overduidelijk.

Dit voorbeeld had na de regel „Ondernemerswinst/-verlies” kunnen eindigen, waarbij dan de getallen inclusief vennootschapsbelasting als juiste en die exclusief vennootschapsbelasting als onjuiste calculatie moeten worden gekwalificeerd. De correcties op de ondernemerswinst ter berekening van de belasting en de vaststelling van het inkomen voor de consumptiehuishouding van de ondernemer zijn voor ons bedrijfseconomisch probleem niet van belang.

In plaats van het gevaar van een te hoge aanbiedingsprijs zoals de Heer Brugge, zie ik eerder het gevaar van een te lage kostprijs. Wanneer namelijk exclusief belastingen wordt gecalculeerd, kan de belasting wel eens hoger blijken te zijn dan de gehele winst, zodat vermogensinterring onvermijdelijk is.

Aan het slot van zijn artikel wijst de Heer Brugge op een zijns inziens wezenlijk verschil tussen belastingen, welke bepaalde productiefactoren (goederen en diensten) treffen, zoals invoerrechten, accijnzen en omzetbelasting, en de belasting naar de winst, waarbij dit niet het geval zou zijn.

Naar mijn mening wordt, voor zover de vennootschapsbelasting geheven wordt over de rente van eigen vermogen, wel degelijk een bepaalde dienst belast, namelijk het vermogensbeslag. Dit vermogensbeslag staat als productiefactor op één lijn met aan invoerrechten e.d. onderworpen goederen. Zoals de invoerrechten de kostprijs van de goederen verhogen, zo verhoogt de belasting over de rente van het doelmatig aangewende eigen vermogen de kostprijs van het vermogensbeslag. Er is dus geen sprake van een wezenlijk verschil.

Een winstbelasting zal alleen dan niet kostprijsverhogend werken als bij een bedrijfseconomische winst gelijk aan nihil ook geen belasting verschuldigd is, m.a.w. als zij alleen de ondernemerspremie treft.