

tegendeel is haar wezen van *gedeeltelijke* deskundigheid met het begrip specialisatie in strijd.

4. Gedeeltelijke deskundigheid kan worden verworven door voorbereidend onderwijs (H.B.S. b.v.) of door hooger onderwijs, waarbij dan de particuliere accountantsopleiding een tusschenfiguur voorstelt, die evenzeer gedeeltelijke deskundigheid oplevert.

5. *Hoogstvermoedelijk is de hier ontwikkelde gedeeltelijke deskundigheid de kennis, die de Amsterdamsche School toekent aan de figuur, die zij noemt „verstandige leek”.* Hierover kan te dezer plaatse niet worden beslist.

Waarschijnlijk zal er discussie voor noodig zijn om deze analogie tot het einde te onderzoeken.

6. Als we terecht den verstandigen leek een gedeeltelijke deskundigheid toekennen en op deze gedeeltelijke deskundigheid de mogelijkheid baseeren, dat de accountant-verstandige-leek de techniek van het productieproces volgt en voldoet aan de eischen van art. 7 moeten we ons afvragen of iedere accountant inderdaad over de gedeeltelijke deskundigheid beschikt, die we hier bedoelden.

Klaarblijkelijk is dit niet het geval met den accountant, die de H.B.S. opleiding mist. Wel verre van deze jongelieden van de studie te willen uitsluiten lijkt mij toch, dat wij er op den duur niet aan zullen kunnen ontkomen om voor hen een zekere hoeveelheid natuurwetenschappelijke studie als examen-eisch (bij het examen algemeene ontwikkeling b.v.) te aanvaarden.

Uit bovenstaande beschouwingen en conclusies volgt, dat de niet-ter-zake-kundige van art. 7 de voorraden enz. zal hebben te controleeren in den zin zooals het in den aanhef van dit artikel is uiteengezet volgens de theoretische opvattingen van de Amsterdamsche School, waarvan wij hier in het kort nog herhalen de uitspraak: Men kan van den accountant verlangen, dat hij doet, hetgeen in zijn vermogen ligt om de onderhavige techniek te begrijpen en te beoordeelen. Dit is het vertrouwen, dat hij in het maatschappelijk verkeer opwekt en men moet van hem verlangen, dat hij zijn functie abandonneert wanneer hij door bijzondere omstandigheden (een persoonlijke bijzondere ongeschiktheid om technische verschijnselen te beoordeelen b.v.) dit vertrouwen niet kan dekken.

Voor de goederenbeweging en de voorraden blijkt dien tengevolge de accountant verantwoordelijk te zijn in den zin zooals dit in den aanhef van dit artikel is uiteengezet; een opvatting die in overeenstemming is met art. 7 R. v. A.

Voor den opmerkzamen lezer zal nu nog een vraag onbeantwoord blijven.

Bij de inleidende beschouwingen hebben we de stelling aanvaard, dat ingeval de voorraad slechts met behulp van een zekere hoogere deskundigheid kan worden geteld enz. de accountant zich zal moeten doen *bijstaan* door een deskundige.

Klaarblijkelijk is dit van toepassing op de gevallen, waarin een gedeeltelijke deskundigheid onvoldoende moet worden geacht.

Is er nu geen verschil tusschen de opvattingen van de Amsterdamsche School en de gedachten neergelegd in art. 7?

Naar aanleiding van dit vraagpunt zou ik het volgende willen opmerken. Reeds dadelijk hebben we opgemerkt, dat de gevallen waarin de gedeeltelijke deskundigheid of — hetgeen waarschijnlijk hetzelfde is, de kennis van den verstandigen leek — onvoldoende zijn om den voorraad rationeel te controleeren zeldzame uitzonderingen zijn.

In ieder geval mag dus art. 7 nooit *uitgaan* van de noodzakelijkheid van deskundigen bijstand omdat dan de fout gemaakt zou worden van het verheffen van een uitzondering tot regel.

Toegegeven kan dus worden, dat er waarschijnlijk in abstrac-

to geen bezwaar zou behoeven te bestaan om aan het onderhavige artikel een alinea toe te voegen, die ongeveer als volgt zou kunnen luiden:

Wanneer en voorzover de aard der koopmansgoederen en gebruiksbezittingen, ter beoordeeling in den zin van de vorige alinea bedoeld, een zoo speciale deskundigheid vereischen, dat moet worden aangenomen, dat de accountant als zoodanig geen rationeele controle kan uitoefenen, moet hij zich bij zijn controlewerkzaamheden doen bijstaan door een door hemzelf aan te wijzen deskundige.

Deze deskundige zal in geen geval in eenige afhankelijke betrekking mogen staan tot de gecontroleerde bedrijfshuishouding.

Intusschen wil het mij voorkomen, dat in de practijk een dergelijke invoeging toch wel gemist kan worden en daarom ook inderdaad als overbodig en dus als schadelijk moet worden beschouwd.

Ik ga hierbij uit van de volgende overwegingen.

1° De interpretatie, die we tot dusver van art. 7 gegeven hebben, leidt onafwijsbaar tot de conclusie, dat de accountant een zekere verantwoordelijkheid voor de voorraden enz. draagt.

2° Volgens art. 1 R. v. A. moet de accountant „op goede gronden overtuigd zijn van de juistheid der medegedeelde uitkomst.”

3° Combineeren wij nu de punten 1 en 2 met het geval, dat er een deskundigheid vereischt is, die de normale gedeeltelijke deskundigheid waarvan hier steeds sprake is te boven gaat, dan hebben we impliciet erkend, dat in deze uitzonderingsgevallen geen andere mogelijkheid overblijft dan het aanvaarden van deskundigen bijstand.

Dit is een geval van *extensieve interpretatie* van art. 7 dat mij juist door zijn groote soepelheid ver verkiesbaar lijkt boven het vastleggen van fijne onderscheidingen in een star wetsartikel, dat juist door zijn starheid toch niet in staat zal zijn om de subtiliteit van de werkelijkheid, die we hier trachten weer te geven evenzeer te benaderen als een goed doordachte interpretatie en jurisprudentie ons mogelijk maken.

Intusschen moeten we het bij deze opmerking laten: een nadere uitwerking van deze gedachte ligt niet in de bedoeling, die met deze literatuuroverzichten wordt nagestreefd.

Concludeerend stellen we dus als resultaat van dit eerste artikel vast:

Mits extensief geïnterpreteerd is art. 7 R.v.A. van het N.I.v. A. in overeenstemming met de theorieën van de Amsterdamsche School.

Over de eigenlijke literatuur zal in volgende artikelen gehandeld worden.

Drs. S. KLEEREKOPER

BELASTINGVRAAGSTUKKEN

Red.: W. WESTRA

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

Artikel 4 der Omzetbelastingwet 1933

Dit artikel luidt: „Op verzoek van fabrikanten, die tevens het beroep van handelaar uitoefenen, kan Onze Minister van Financiën onder door hem te stellen voorwaarden toestaan, dat de overdracht van goederen uit de fabrieksafdeeling naar de handelsafdeeling wordt beschouwd als een levering krachtens overeenkomst van koop en verkoop.”

De Uitvoeringsresolutie Omzetbelasting bepaalt in § 1 letter A o.m.: „Voor een vergunning ingevolge artikel 4 kunnen in aanmerking komen fabrikanten, wier bedrijf zoodanig is ingericht, dat zij hun zelfvervaardigde producten geheel of ten deele afleveren aan anderen dan groothandelaren en dus één of meer schakels in het distributiebedrijf overslaan. Indien deze fabrikanten omzetbelasting zouden betalen over den prijs van de goederen, die bij verkoop in den winkel (of aan een kleinhandelaar. W) wordt betaald, zouden zij de belasting naar een belangrijk hooger maatstaf betalen dan die, waarnaar de belasting wordt betaald voor gelijksoortige goederen, die door fabrikanten aan groothandelaren zijn verkocht.

De fabrikant, die gebruik wenscht te maken van een vergunning overeenkomstig dit artikel, moet voldoen aan de volgende voorwaarden:

1. Het bedrijf moet zoodanig zijn, dat het bestaat uit een fabrieksafdeeling en een handelsafdeeling. Administratief moet over beide afdelingen een afzonderlijk overzicht zijn te houden.
2. De verschuldigde belasting moet altijd worden voldaan in den vorm van een aanslag overeenkomstig artikel 11 derde of vierde lid der wet.
3. Vergunning tot voldoening van de verschuldigde omzetbelasting overeenkomstig artikel 11, vierde lid, wordt alleen toegestaan, indien de fabrikant in het bezit is van een boekhouding, die voldoende waarborg biedt voor een behoorlijke vaststelling van den aanslag.
4. De fabrikant is verplicht, overeenkomstig de voor ieder geval te stellen regelen, zekerheid te stellen voor hetgeen hij wegens omzetbelasting verschuldigd kan worden."

Verder bepaalt de leidraad nog: „Het effect van een vergunning overeenkomstig dit artikel bestaat hierin, dat de fabrikant-handelaar de hoedanigheid van fabrikant alleen behoudt tegenover de belastingadministratie, terwijl hij naar buiten uitsluitend als handelaar optreedt. Hij kan dus voor geen enkele levering van verkochte goederen een gezegelde factuur uitreiken, terwijl hij evenmin voor zoodanige leveringen kan worden aangeslagen. Hij is alleen omzetbelasting verschuldigd wegens interne overdrachten van eigengefabriceerde goederen naar de handelsafdeeling". En: „Het bedrijf moet een combinatie vormen van een handels- en een fabrieksbedrijf. Het is echter niet noodig dat de fabrieksafdeeling en de handelsafdeeling van het bedrijf streng van elkaar gescheiden zijn; voldoende is dat tussehen de beide afdelingen administratief een behoorlijke scheiding bestaat".

De eischen voor het verkrijgen van een vergunning volgens artikel 4 der wet zijn dus:

- a. het overslaan van een schakel in het distributieproces;
- b. een administratieve scheiding tussehen de fabrieksafdeeling en de handelsafdeeling;
- c. het stellen van zekerheid.

Het vereischte sub a is van handelstechnischen aard. Van het overslaan van een schakel dient alleen dan te worden gesproken, wanneer de fabrikant een distributiebedrijf heeft dat het karakter draagt van een handelsbedrijf en dat zich moet onderscheiden van het gewone verkoopapparaat van gelijksoortige fabrieksbedrijven; voor het verleen van een vergunning ex artikel 4 moet dus een van het normale gebruik afwijkende verkoopmethode worden toegepast.

De eisch sub c wordt gesteld omdat, bij het verleen van een vergunning ex artikel 4, de belasting door middel van een aanslag en dus achteraf wordt betaald. Wanneer een waarborgsom wordt gegeven is de ontvangst der belasting gewaarborgd.

T.a.v. de administratieve vereischten doen zich echter verschillende moeilijkheden voor. Zooals reeds is vermeld, is de

fabrikant, die een vergunning overeenkomstig artikel 4 heeft, alleen belasting verschuldigd wegens interne overdrachten van eigengefabriceerde goederen naar de handelsafdeeling. Echter is niet voorgeschreven wanneer de goederen van de fabrieksafdeeling naar de handelsafdeeling moeten worden overgedragen; dit is aan den fabrikant overgelaten. Wanneer deze overdracht plaats heeft ten tijde van den verkoop, zoodat de voorraad wordt gerekend geheel tot de fabrieksafdeeling te behooren en dus over nog aanwezige goederen geen belasting behoeft te worden betaald, kan in het verkoopboek de interne overdracht van de fabrieksafdeeling naar de handelsafdeeling worden opgenomen. Aan het verkoopboek kunnen dan, naast de kolom voor het verkoopsbedrag kolommen worden toegevoegd voor:

- werkelijken verkoopprijs per eenheid;
- den aangenomen grossiersprijs per eenheid;
- het op dezen aangenomen grossiersprijs corresponderende fictieve verkoopsbedrag, onverdeeld in:
 - a. leveringen belast met 4 %;
 - b. leveringen belast met 10 %.

Is deze regeling niet mogelijk of gewenscht, dan zal een afzonderlijk register voor de overdrachten van de fabrieksafdeeling naar de handelsafdeeling moeten worden bijgehouden waaruit de gegevens, noodig voor het berekenen van den aanslag, duidelijk moeten blijken.

Wanneer de grossiersprijs vaststaat, zijn verdere administratieve maatregelen niet noodig. De grossiersprijs staat vast als:

- a. de fabrikant, behalve aan kleinhandelaren en/of particulieren, ook aan groothandelaren levert en deze verkoopprijs onder normale omstandigheden is bedongen;
- b. wanneer men de beschikking kan krijgen over prijseouranten of prijsopgaven van fabrikanten van gelijksoortige artikelen, waaruit een grossiersprijs kan worden afgeleid.

Wanneer geen der beide bovenstaande mogelijkheden aanwezig is en dus het gewone handelsverkeer geen grossiersprijs geeft, dient eerst te worden nagegaan of, en zoo ja welke, schakels in het distributieproces worden overgeslagen. Wanneer deze vraag bevestigend moet worden beantwoord zal aan de hand van de administratie een grossiersprijs moeten worden vastgesteld. Hierbij is het vaak mogelijk den gemaakten verkoopprijs te verminderen met het brutowinstpercentage van de overgeslagen schakel(s); dit brutowinstpercentage kan worden bepaald door vergelijking met soortgelijke branches; tevens kan hierbij worden gelet op de kosten en het netto-resultaat van den overgeslagen schakel.

Als ook deze methode faalt, kunnen door splitsingen de kosten worden verdeeld tussehen de fabrieksafdeeling en de handelsafdeeling. Dan moet worden nagegaan in welken staat in soortgelijke gevallen de fabrikant de goederen aan de eerstvolgende schakel in het distributieproces aflevert, bijv. verpakt of onverpakt, en waar de scheiding tussehen de fabrieks- en de handelsafdeeling moet worden gelegd. De fabrieksafdeeling omvat niet uitsluitend het complex van handelingen dat tot de productie betrekking heeft, doch de splitsing ligt verder. Bij productie van goederen, waarvoor ook bij levering aan den groothandel de fabrikant gewoonlijk de reclame maakt, moeten deze reclamekosten ten laste der fabrieksafdeeling worden gebracht. Nadat alle noodige kostensplitsingen zijn uitgevoerd en de kostprijs van het product in de fabrieksafdeeling is berekend, moet deze kostprijs worden verhoogd met een normale fabriegewinst om tot den grossiersprijs te komen.

Artikel 10 der wet bepaalt o.m.: „De fabrikant, die wegens een levering van goederen omzetbelasting is verschuldigd, is verplicht aan den koper een van het vereischte zegel of stempel voorziene factuur uit te reiken."

Zooals reeds is vermeld, is het effect van een vergunning ex artikel 4, dat de fabrikant naar buiten uitsluitend als handelaar optreedt. Hij zou dus, wanneer hij een zoodanige vergunning heeft, ontslagen zijn van de verplichting om facturen uit te reiken.

Als controlemaatregel heeft de wetgever ingesteld de controle van de facturen bij den afnemer. Teneinde den controlerenden ambtenaar mede te deelen waarom de factuur van een fabrikant niet gezegd is, wordt in de vergunning de voorwaarde opgenomen dat de fabrikant voor alle door hem aan fabrikanten, groot- en kleinhandelaren afgeleverde goederen een factuur moet uitreiken, houdende de vermelding: „In verband met de bij beschikking van den Inspecteur der invoerrechten en accijnzen te d.d. 193... no. verleende vergunning ingevolge artikel der Omzetbelastingwet, behoeft deze factuur niet gezegd te zijn.”

Daar het noodig is dat facturen worden afgegeven, wordt tegelijkertijd met een vergunning ex artikel 4 een vergunning ex artikel 11 vierde lid gegeven, waarin wordt bepaald dat de belasting wegens levering aan fabrikanten, groot- en kleinhandelaren, na een desbetreffende vergunning, kan worden voldaan middels een aanslag. Het laatste lid van artikel 11 legt dan op den fabrikant de verplichting ongezegelde facturen uit te reiken. Deze ongezegelde facturen moeten ook worden ingeschreven in de in artikel 23 der wet bedoelde registers.

Wanneer een fabrikant een vergunning ex artikel 4 heeft, kan hij belastingvrije leveringen (bij uitvoer of op bestelorder afgegeven ingevolge een vergunning ex artikel 19) doen uit de fabrieksafdeeling. Wanneer de fabrikant de overdracht van de fabrieks- naar de handelsafdeeling doet plaats vinden ten tijde van den verkoop, kunnen in het boven gegeven verkoopboek de extra-kolommen oningevuld blijven, terwijl in een kolom „aanteekeningen” de reden van het niet invullen kan worden vermeld onder verwijzing naar de desbetreffende bescheiden. Doet de handelsafdeeling belastingvrije leveringen dan kan, wanneer de fabrikant nu als handelaar een vergunning ex artikel 19 tweede lid der wet heeft, de hierop betaalde belasting worden gerestitueerd.

Teneinde aan praktische eischen tegemoet te komen, heeft de Minister de mogelijkheid geopend om ook met een vergunning ex artikel 4 de belasting te betalen door middel van zegels. De van de handelsafdeeling uitgaande facturen moeten dan worden gezegd, terwijl de linkerhelft van het zegel moet worden geplakt op de copie-factuur. Aangezien echter het bedrag der geplakte zegels minder is dan 4 % of 10 % van het factuurbedrag moet op de factuur een aanteekening of stempelafdruk worden gesteld van den volgenden inhoud: „In verband met de bij beschikking van den Inspecteur der invoerrechten en accijnzen te dd 19... no. verleende vergunning ingevolge art. 4 der Omzetbelastingwet, is voor de berekening der belasting een korting ten bedrage van ... pet. verleend”. Het verleende percentage moet overeenstemmen met het verschil tussehen den aangenomen grossiersprijs en het werkelijk in rekening gestelde bedrag. In dit geval is het stellen van een waarborgsom niet noodig.

W. WESTRA

Nadat bovenstaand artikel was gezet ontvingen wij van den schrijver onderstaande aanvulling:

Na het inzenden van het concept van dit artikel heeft de Minister nadere richtlijnen vastgesteld aangaande het verleen van een vergunning ex artikel 4. Volgens dit wetsartikel kunnen alleen fabrikanten, die tevens het beroep van handelaar uitoefenen een dergelijke vergunning verkrijgen. Het „tevens uitoefenen van het beroep van handelaar” vereischt dat de

fabrikant een distributie-apparaat bezigt, dat belangrijk afwijkt van het normale verkoopapparaat in gelijksoortige bedrijven. De fabrikant, die een vergunning ex artikel 4 wenscht, moet een distributiebedrijf hebben dat het karakter draagt van een handelsbedrijf. Het gevolg van de, van het normale gebruik afwijkende, verkoopmethode moet zijn dat de fabrikant extra hoge prijzen bedingt, waarin hij een compensatie vindt voor de meerdere kosten van zijn verkoopapparaat.

Volgens een nadere toelichting komen in aanmerking voor een vergunning ex artikel 4:

meubelfabrikanten, die een z.g. massaproduct vervaardigen en dit gedeeltelijk in eigen winkel(s) verkoopen;

damesconfectiefabrikanten, die aan particulieren leveren;

een fabrikant van pharmaceutische producten die een eigen apotheek exploiteert;

bontwerkers die rechtstreeks confectie aan particulieren leveren;

koffiebranders, die rechtstreeks aan particulieren leveren;

rijwielfabrikanten, die door middel van eigen winkels aan particulieren leveren;

fabrikanten van leerwaren, die hun producten in één of meer eigen winkels verkoopen;

schoenfabrikanten, die in eigen winkels verkoopen.

Uit deze voorbeelden blijkt dat in het algemeen alleen wanneer de fabrikant rechtstreeks aan particulieren levert, hij nog in aanmerking komt voor een vergunning ex artikel 4. Voor fabrikanten die alleen aan grossiers en winkeliers leveren, zullen de vergunningen in het algemeen vóór 1 November a.s. worden ingetrokken. De overdrachtsprijs van de fabrieks- naar de handelsafdeeling moet volgens deze regeling worden gesteld op den prijs, die bij levering aan winkeliers wordt bedongen.

Vanaf de intrekking van de vergunning moet de fabrikant alle uitgaande facturen zegelen. Bedraagt het aantal facturen gemiddeld per dag 50 of meer, dan kan de fabrikant een vergunning ex artikel 11 lid vier verkrijgen. Hij kan dan de te betalen belasting voldoen door middel van een aanslag. Heeft de fabrikant, wiens vergunning ex artikel 4 wordt ingetrokken, de overdracht van de fabrieksafdeeling naar de handelsafdeeling gelegd op het moment van verkoop, dan levert deze intrekking en het berekenen van den laatsten aanslag op basis van artikel 4 geen administratieve moeilijkheden op. Is echter het moment van overdracht naar de handelsafdeeling gelegd vóór den verkoop, zoodat de handelsafdeeling over geen voorraad beschikt waarover reeds belasting is betaald, dan moet bij aflevering van deze goederen de betrokken factuur toch worden gezegd. In de laatste aangifte zal dan zeer waarschijnlijk van de, in de betrokken periode plaats gehad hebbende, overdrachten de voorraad in de handelsafdeeling, moeten worden afgetrokken. Inventarisatie van den belast ingeslagen voorraad van de handelsafdeeling per den datum van intrekking van de vergunning is dus zeer gewenscht.

W.

DE VIJFENTWINTIGSTE ACCOUNTANTS DAG.

Van iederen accountantsdag wordt in dit maandblad uitvoerig melding gemaakt. Een speciaal verslag, waarin het verhandelde woordelijk is weergegeven, verschijnt jaarlijks als bijlage. En ondanks dat is er reden om aan dezen accountantsdag enkele regels te wijden, welke niet het karakter van een verslag dragen. Het bestuur van het N. I. v. A. heeft den heer *E. van Dieën* bereid gevonden dien dag een korte rede uit te spreken over de ontwikkeling van het accountantsberoep in de periode, waarin de vijftientig accountantsdagen zijn gehouden. Een rede, die de belangstelling ten volle verdiende en met veel waardeering is aangehoord door de talrijke aanwezigen. Er bestaat