

WELKE GRENZEN VOOR DE BELONING VAN BESTUURDERS EN COMMISSARISSEN MOET DE OPENBAAR ACCOUNTANT ENER NAAM- LOZE VENNOOTSCHAP IN ACHT NEMEN, IN VERBAND MET ZIJN GOEDKEURENDE VERKLARING BIJ DE JAARREKENING?

door Drs. L. J. M. Roozen

1. Aanleiding voor deze probleemstelling is heden ten dage voornamelijk het streven, om de commissarissenbelasting ten laste van de vennootschap te brengen, en wel in verband met de fiscale, z.g. „tegemeetkoming”, dat voortaan de commissarissenbeloning voor de vennootschapsbelasting aftrekbaar is gesteld.

Het probleem is echter veel ruimer te stellen en wel door zich af te vragen, aan welke normen de accountant de feitelijke uitkeringen aan bestuurders en commissarissen moet toetsen. Want tenslotte komt de nastreefde maatregel neer op een verhoging van de beloning.

2. Los van de bemoeienis van de accountant, zijn de grenzen van de beloning van tweeërlei aard:

- a. Redelijkheid- of billijkheidsgrenzen.
- b. Wettelijke grenzen (voornamelijk statutair).

3. De accountant moet zich *geheel* onthouden van een toetsing van de beloningen aan de eisen van de redelijkheid of billijkheid. Toetsing aan de redelijkheid is voorbehouden aan degenen, aan wie de bevoegdheid is gegeven, om de hoogte van de beloningen — binnen de wettelijke grenzen — vast te stellen. Bijv. de commissarissen, wanneer zij volgens de statuten het salaris van de directie vaststellen; of de algemene vergadering, die volgens de statuten een jaarlijkse bezoldiging van de commissarissen vaststelt; of diezelfde vergadering, die de statutaire bepalingen wijzigt (overeenkomstig de wettelijke voorschriften) t.g.v. bestuurders en/of commissarissen; of de rechter, die de statuten en/of haar toepassing toetst aan de goede trouw. Wanneer bijv. in de statuten staat, dat commissarissen 80 % van de overwinst ontvangen, dan mag de accountant dat zeer veel en desnoods onbillijk vinden, doch dit kan zijn optreden als accountant niet beïnvloeden; hij heeft er slechts op toe te zien, dat commissarissen 80 % ontvangen, niet meer en niet minder.

Zou het voorgaande onjuist zijn, dan zou de accountant, bij zijn advies inzake het al of niet brengen van de commissarissenbelasting t.l.v. de vennootschap, zich o.a. moeten verdiepen in de rechtsgrond van deze belasting. Volgens de Resolutie 30 mei 1941 No. 178 Dep. van Fin. is die rechtsgrond gelegen in de overweging, dat de beloning van commissarissen is „een voordeel, dat, zonder een vermogensopbrengst te zijn, desalniettemin met weinig inspanning wordt verkregen”. Deze rechtsgrond is door Prof. Hellema (handelingen Eerste Kamer 22 december 1953) bestreden en m.i. (niet het inzicht van een accountant, maar dat van een staatsburger!) terecht: Waarom mag een vermogensopbrengst wèl en mogen andere voordelen niet „met weinig inspanning” worden verkregen? Hoe kan men beweren, dat commissarissen zich steeds en qualitate qua „weinig inspanning” getroosten? Hoeveel andere inkomsten worden „met weinig inspanning” genoten (bijv. van sommige directies,

handelsagenten, octrooi-opbrengsten, of om met de fysiocraten te spreken: alle „improductieve” beroepen, w.o. de accountant)? Is inspanning een toets voor de economische prestatie? enz. enz. Uiteindelijk mondt dit uit in een oordeel over de maatschappelijke verhoudingen, welke de accountant echter als gegeven moet aannemen. Kan hij dat laatste niet, dan moet hij ook niet daarin de functie van *openbaar* accountant willen vervullen.

De accountant zou zich voorts moeten verdiepen in het logische verband tussen het door de fiscus erkennen van de beloning voor commissarissen als last bij de berekening van de vennootschapsbelasting en het nemen van de commissarissenbelasting voor rekening van de N.V. Dit verband bestaat er naar mijn mening (geen mening van een accountant, maar die van een staatsburger) niet. De fiscale maatregel is nl. de opheffing van een onbillijkheid t.o.v. *alle* winstgerechtigden in de N.V. (idem Van der Grinten, Naaml. Venn. maart 1954, blz. 207) en betekent niet „een fiscaal voordeel voor de N.V.” (Tekenbroek in het Fin. Dagblad 26 maart 1954). Dat het de wetgever belieft het belastingsubject „commissaris” met een extra *persoonlijke* belasting te treffen, raakte de winstgerechtigden in de N.V. niet. Aldus ook Hellema, die, de rechtsgrond van de commissarissenbelasting bestrijdende, daarom bepleitte het *tarief* van die belasting te verlagen.

Last but not least zou de accountant zich moeten afvragen, of de totale beloning na het voor rekening nemen van de comm. belasting door de N.V., „redelijk” is. Erna en dus . . . ook ervóór!

Maar dit zijn slechts uitstapjes buiten de probleemstelling. De accountant kan en moet zich buiten al deze vragen houden.

4. De accountant is verplicht de feitelijke beloningen voor bestuurders en commissarissen te toetsen aan de wet en de statuten. Deze toetsing betreft zowel de vraag, of de beslissing omtrent de beloning is genomen door het bij de wet/statuten aangewezen orgaan, als de vraag, of dit orgaan de grenzen van wet/statuten in acht heeft genomen.

Uitkeringen in strijd met de wet en/of de statuten kunnen niet worden gedekt door een goedkeurende verklaring (zie Limperg MAB 1950 blz 310/311).

De positie van de accountant is dus in beginsel zeer eenvoudig. Wanneer de grenzen van de wet en die der redelijkheid contrariëren, levert *dit* voor hem geen enkele moeilijkheid op, omdat hij zich uitsluitend houdt aan een toetsing aan de wet/statuten.

De moeilijkheid voor de accountant schuilt hierin, dat zich een grote variëteit in de bepalingen der statuten kan voordoen en bovendien, dat de interpretatie van de statuten vaak hoofdbrekens kost, omdat de redactie dubbelzinnig of in elk geval onduidelijk is.

5. De invloed van de wet is tweeërlei:

- I via de rechtskracht, die zij aan de statuten verleent
- II door een bijzondere bepaling in het W.v.K., nl. artikel 50e, luidende:
 - „Tenzij bij de akte van oprichting anders is
 - „bepaald, kunnen commissarissen als zoodanig
 - „geenerlei bezoldiging genieten, welke hun niet
 - „bij die akte is toegekend”.

Bij dit artikel zij opgemerkt:

- a. Het schept een andere beoordeling door de accountant, van de positie van de commissaris in vergelijk met die van de bestuurder. De begrenzing van de beloning voor de commissaris is duidelijker, scherper, dan voor de bestuurder.

Bij de commissaris moeten wij eerst nagaan, of „bij de akte van oprichting anders is bepaald”. Zo dit niet het geval is (ik neem met Van der Grinten aan, dit geval voor de praktijk te kunnen verwaarlozen), dan is het niet mogelijk andere beloningen te creëren dan die, welke de statuten noemen. Uit deze uitdrukkelijke bepaling voor de commissaris zou m.i. mogen volgen, dat men voor de bestuurders wél beloningen kan creëren, welke de statuten niet noemen.

- b. Men lette echter op de woorden „als zoodanig”. Die zouden m.i. *kunnen* betekenen, dat aan commissarissen, die nog *een andere functie* in de N.V. bekleden, uit dien hoofde nog een beloning (geen commissarisbeloning) mag worden toegekend; dit punt is echter voor ons concrete vraagstuk (commissarissenbelasting t.l.v. de N.V.) niet van belang, want hier wordt het voordeel juist aan de commissaris qualitate qua verleend. Ook zou het *kunnen* betekenen, dat de algemene vergadering aan commissarissen, niet qualitate qua, maar *als private personen*, uitkeringen doet uit dat gedeelte van de winst, waarover zij statutair *vrijelijk* kan beschikken. Dit laatste kan wél voor ons concrete vraagstuk van betekenis zijn. Hier geldt natuurlijk de goede trouw, doch die moet de rechter beoordelen.

6. Casusposities bij de statuten

- a. Deze worden i.v.m. ons concrete probleem speciaal gezien met het oog op een *verhoging* van de beloning.

b. Spreken wij van de commissaris, dan bedoelen wij de commissaris „als zoodanig” (zie 5 sub IIb).

c. Bepalen de statuten niets omtrent de beloning van de commissaris, dan krijgt deze niets. Er is nu geen probleem, want hij krijgt dus ook niet méér.

d. De commissaris krijgt een tantième, *jaarlijks vast te stellen* (door de algemene vergadering). Ook nu geen probleem; de vergadering van aandeelhouders kan het tantième verhogen, *bijv.* in de vorm van het voor rekening der N.V. brengen van de commissarisbelasting. Onverschillig is nu, of de commissaris buitendien statutair nog een salaris ontvangt.

e. Als *d.*, maar het tantième is een vast percentage van de (over)-winst. Dit biedt geen mogelijkheid tot verhoging boven dit percentage. Uitkomst kan nu echter bieden, indien de commissaris buitendien nog recht heeft op een salaris. Het is noodzakelijk, zich hier te verdiepen in de rechtsfiguur, welke door het „salaris” wordt geschapen. Deze is volgens de juridische handboeken een *arbeidsovereenkomst* (o.a. Polak en Losecaat Vermeer). De vraag rijst dan, of uit hoofde van die overeenkomst, naar gebruik voor alle werknemers, een *gratificatie* mag worden gegeven. De gratificatievorm is van te groter belang, omdat bij het voor eigen rekening nemen van commissarissenbelasting door de N.V., langs een omweg de verhoging van de beloning afhankelijk is van de winst!

De vraag is dus, of voor de commissarissen een gratificatie-regeling kan worden gemaakt (door de algemene vergadering, dus zonder sta-

tutenwijziging), waarbij wordt bepaald, dat de hoogte van de gratificatie voor de toekomstige jaren, waarin de regeling zal gelden, gelijk zal zijn aan de door de commissaris te dragen commissarissenbelasting (of gelijk zal zijn aan de door de N.V. bespaarde vennootschapsbelasting over de totale uitkering aan commissarissen, incl. gratificatie).

Ik meen deze vraag ontkennend te moeten beantwoorden en wel met een beroep op art. 50e W.v.K. Het gestelde onder punt 5 sub IIb is hier niet van toepassing, omdat die gratificatieregeling steeds geacht moet worden te zijn getroffen voor de commissarissen „als zoodanig”.

Het voorgaande houdt in, dat een gratificatieregeling voor de bestuurders wèl kan worden getroffen. Dit is speciaal van betekenis in die gevallen, waarin salaris + tantième voor de bestuurders, als gevolg van de zelffinanciering via bruto-reserveringen, een te lage beloning wordt geacht.

Verder meen ik, dat aan de woordkeus in de statuten i.v.m. het „salaris” voor commissarissen, met name of er staat „vaste beloning”, „vaste jaarlijkse bezoldiging” e.d., geen beslissende betekenis mag worden toegekend. Het gaat veeleer om de strekking van die bepalingen en die is m.i., dat de commissarissen en/of bestuurders, al of niet naast hun winstaandeel, een bezoldiging genieten, die onafhankelijk is van de winst.

De strekking of de uitdrukkelijke toevoeging „vaste” (-beloning, -bezoldiging enz.) betekent dus ook anderzijds weer niet, dat het salaris, eenmaal vastgesteld op een bepaald geldsbedrag per jaar, nu ook per se voor een reeks van opeenvolgende jaren zou moeten blijven gelden. Dit is belangrijk, want hieruit zou volgen, dat de algemene vergadering de „vaste” beloning telken jare kan herzien. Die herziening zou dan praktisch kunnen overeenstemmen met het dragen van de commissarissenbelasting door de N.V. (of met de bespaarde vennootschapsbelasting), zonder dat de commissaris uit die regeling een recht kan ontlene op een uitkering, die indirect afhankelijk is van de winst. Zekerheidshalve zou men die praktische overeenstemming wel kunnen berekenen, doch niet formeel in de algemene vergadering aan de orde stellen.

Ik volsta met de behandeling van de bovenstaande casusposities, omdat m.i. daarin het probleem geheel uit de doeken komt. Wel wil ik nog opmerken, dat bij de interpretatie van wet en statuten een juridische deskundigheid vereist is, welke de accountant niet bezit. Hij zij er dus op bedacht, geen definitieve uitspraak te doen, doch zich in twijfelgevallen te beperken tot:

- a. Het zelf inwinnen van een betrouwbaar juridisch advies.
- b. Het attent maken van de cliënt op het vraagstuk.
- c. Eventueel deze cliënt adviseren zelf ook een door hem te kiezen juridisch deskundige te raadplegen. Dit laatste is vooral de aangegeven weg, wanneer de door ons geraadpleegde jurist een advies geeft, hetwelk niet strookt met de plannen van de cliënt.