

van het kwantitatieve moment de contrôle op inkooprijzen van handelsgoederen, van materialen, van grondstoffen, zoowel als de contrôle op verkoopprijzen van handelsgoederen en fabricaten in eigen betekenissen naar voren brengt. De accountant moet zich rekenschap geven van den overgang van hoeveelheden naar bedragen bij inkoop en verkoop en dus bij de inkoop-contrôle aansluiting zoeken bij genoteerde prijzen in markt-notering of prijscouranten en offerten en bij de verkoop-contrôle bij het systeem van prijsstelling, dat in de te controleeren onderneming bestaat. Dat het hierbij een belang wordt om waardeveranderingen van voorraden op zich zelf te bezien — niet alleen om hunne bedrijfseconomische betekenis, maar voor zijn greep op de verantwoording en voor zijn inzicht in de toegepaste verkoopprijzen — spreekt m.i. voor zich zelf.

Het kwantitatieve moment van den omvang der productie heeft natuurlijk ook nog betekenis voor de contrôle op lonen en de loonverwerking. Ik meen hierop echter om der wille van den omvang dezer studie niet te moeten ingaan.

#### 6. *Slotopmerking.*

Ik ben mij bewust in dit opstel geen nieuwe denkbeelden te hebben neergelegd of nieuwe toepassingen naar voren te hebben gebracht. Ik heb over bekende dingen gesproken, waarover reeds meermalen in dit geschrift en in allerlei andere geschriften gehandeld is. Ik meende echter, dat het nut kon hebben om de ontwikkeling in bovengeschetste punten en het typisch-overeenkomstige daarin eens voor het voetlicht te brengen. In den aanhef dezer studie werd opgemerkt, dat het technisch-kwantitatief beschouwen ook van betekenis is voor de afschrijvingsleer en voor de financieringstheorie. Op die punten thans in te gaan, zou echter aan het toch al omvangrijke opstel te groote uitbreiding geven. Wellicht is er aanleiding om later daarop terug te komen. De gedachtengang zou bovendien nog op vele andere punten uit te breiden zijn. Volledigheid in de behandeling van het onderwerp heb ik echter niet beoogd. Uit het behandelde moge gebleken zijn hoe nauw de accountancy en de bedrijfseconomie van heden zich aansluiten bij de techniek van het bedrijfsleven, waarin zij toepassing vinden.

---

## WINSTBELASTING ALS BEDRIJFSLAST

door J. Verschoor

In Art. 5 lid 1 van het Besluit op de Winstbelasting 1940 lezen we:

„Onder winst over eenig jaar wordt verstaan het verschil tussen het zuivere vermogen van het lichaam bij het einde van het jaar en het zuivere vermogen bij het begin van dat jaar, vermeerderd met de geldswaarde van hetgeen in den loop van het jaar als terugbetaling van kapitaal, als uitdeeling aan deelgerechtigden in de winst, en, in het algemeen, anders dan voor bedrijfsdoeleinden aan het vermogen is onttrokken en verminderd met de in den loop van het jaar ontvangen stortingen van kapitaal. Uitsluitend voor de toepassing van dit artikel geldt de winstbelasting als een uitdeeling aan deelgerechtigden in de winst.”

Aan het begrip winstbelasting in de laatste zin van het aangehaalde artikelgedeelte is o.i. geenerlei beperking opgelegd. We kunnen dan ook niet zeggen hier is alleen bedoeld de winstbelasting, die verschuldigd is over de *winst* van het jaar die we nu aan het bepalen zijn. Het begrip winst zouden we dan opvatten als wat op het aangifteformulier genoemd wordt „de winst over het boekjaar”. Een dergelijke opvatting zou ten gevolge hebben dat, indien de belastbare som hoger lag dan „de winst over het boekjaar” b.v. als gevolg van de belastbare salariscedenten, de winstbelasting gedeeltelijk als uitdeeling en gedeeltelijk als bedrijfs-last zou moeten worden beschouwd. De winstbelasting van een boekjaar zou dan nooit als verschuldigd moeten worden opgenomen op de vermogensopstelling aan het einde van het boekjaar, want dan zou het als uitdeeling moeten worden beschouwd. Wordt de belasting niet als verschuldigd opgenomen en in het volgend boekjaar betaald, dan zou ze als bedrijfslast te rekenen zijn.

We kunnen het begrip winstbelasting langzamerhand wat ruimer zien. In de eerste plaats dan b.v. als de winstbelasting van de winst over eenig boekjaar. In de terminologie van art. 5 lid 1 W.B. zien wij ook voor deze beperking niet de minste aanleiding.

Het begrip zou begrensd kunnen worden tot de belastbare winst der artt. 5 en 6; of van de belastbare som der artt. 5—7; of van de artt. 5—8; of van de artt. 5—8 en art. 40 lid 6; of van de artt. 5—8, art. 40 lid 6 en art. 41 lid 2, al of nietrekening houdend met art. 41 lid 3.

Een beperking staat er in art. 5 lid 1, laatste zin echter niet, dus de winstbelasting in het algemeen moet worden beschouwd als uitdeeling willen we de winst over eenig boekjaar bepalen.

Nu komen wij nogmaals Uw aandacht vragen voor een voorbeeld dat *A. L. F. Leverington Jr.* geeft in de 18de jaargang van dit blad op blz. 83.

„Een N.V. heeft volgende vereenvoudigde overgangsbalans op „1 Januari 1939

„Zuiver Vermogen	Aandeelenkapitaal f 100.000.-
„(activa-passiva) f 122.300.-	Overgangsreserve „ 22.300.-

„In 1939 wordt noch winst, noch verlies gemaakt. Uitgedeeld „wordt f 20.000.- ten laste der overgangsreserve.

„Eind 1939 ziet de balans er als volgt uit:

„Zuiver Vermogen f 102.300.-	Aandeelenkapitaal f 100.000.-
	Overgangsreserve „ 2.300.-

„In 1940 wordt weder „quitte” gespeeld; de belasting „(f 2300.—) over de uitdeeling wordt betaald.

„Eind 1940 ziet de balans er uit als volgt:

„Zuiver Vermogen f 100.000.-	Aandeelenkapitaal f 100.000.-
------------------------------	-------------------------------

„De vermogensvergelijking wijst nu uit, dat een verlies is ge- „leden van f 2300.—, welk verlies ten laste van de overgangs- „reserve is gebracht.”

Dat de vermogensvergelijking een verlies aangeeft van f 2300.— meen wij te moeten betwijfelen, niet aan de hand van de Leidraad, maar aan de hand van het Besluit op de Winstbelasting 1940 zelf. De f 2300.— is de Winstbelasting en dient voor de berekening van de belastbare winst van eenig boekjaar als uitdeeling te worden beschouwd, in het boekjaar dat de belasting als verlies is geboekt.

We krijgen dan:

Vermogen einde boekjaar .....	f 100.000.—
Aan het zuivere vermogen onttrokken anders dan voor bedrijfsdoeleinden:	
Winstbelasting .....	„ 2.300.—
	f 102.300.—
Vermogen begin boekjaar .....	„ 102.300.—
Winst boekjaar .....	nihil

Een overzicht van het zuivere vermogen en zijn samenstelling kunnen we als volgt opzetten:

Zuiver Vermogen		Aandeelenkapitaal	Overgangsreserve
1-1-1939 .....	f 122.300.—	f 100.000.—	f 22.300.—
Uitdeeling .....	„ 20.000.—		„ 20.000.—
1-1-1940 .....	f 102.300.—	f 100.000.—	f 2.300.—
Winstbelasting ...	„ 2.300.—		„ 2.300.—
1-1-1941 .....	f 100.000.—	f 100.000.—	f —.—

Van de overgangsreserve, die per 1-1-1941 dus geheel verdwenen is, is slechts een uitdeeling van f 20.000.— belast, terwijl f 2300.— (de winstbelasting van de uitdeeling) vrij bleef.

In de periode 1-1-1940—1-1-1941 heeft het lichaam noch winst, noch verlies gemaakt en toch wil de heer *Leverington* een fiscaal verlies over 1940 creëren van f 2.300.—. Indien de compensatie van art. 8 tot zijn recht komt (verjaringstermijn) zal dus tweemaal een bedrag van f 2.300.— niet in aanmerking komen voor belastingheffing. Wij hebben immers de belasting reeds als bedrijfslast beschouwd door het bedrag in mindering te brengen van een belastbare reserve. Wij achten dit in strijd met de letter, maar zeker met de geest van het Besluit, dat de belastingheffing op de, op het overgangstijdstip aanwezige winst milder heeft gemaakt dan die t.o.v. de winsten ontstaan na het overgangstijdstip (resp. procenten boven en procenten van het honderd). Wij zouden art. 5 lid 1, laatste zin en artikel 41 lid 4 in dit verband willen noemen artikelgedeelten ter voorkoming van dubbele ontheffing.

In het genoemde artikel lezen we voorts:

„Zou aan artikel 41/4e lid niets zijn toegevoegd dan had men „een balans als volgt kunnen opmaken:

„Zuiver Vermogen f 100.000.-	Aandeelenkapitaal f 100.000.-
„Nieuw Verlies „ 2.300.-	Overgangsreserve „ 2.300.-

Er wordt even aan herinnerd dat art. 41/4e lid oorspronkelijk luidde:

„De belasting, ingevolge het 2e lid verschuldigd wordt voor de „toepassing van art. 5 als bedrijfslast beschouwd”

terwijl er later aan is toegevoegd:

„voor zoover zij niet, op den voet van het eerste lid, in mindering „kan worden gebracht op de winst, welke op het overgangstijdstip „aanwezig was.”

Inderdaad kunnen we met toepassing van art. 41, 4e lid, zonder toe-

voeging, concludeeren tot een verlies over 1940 van f 2.300.—, maar per 1-1-1941 niet tot een overgangsreserve van f 2.300.—, want volgens art. 41 eerste lid, wordt de op het overgangstijdstip aanwezige winst, verminderd met de uitdeelingen van art. 41 lid 2 en met de verschuldigde belasting over die uitdeelingen. De overgangsreserve dient dus verminderd te worden in ons geval met f 2.300.— De balans zou er dan als volgt uit zien:

Zuiver Vermogen ..	f 100.000.-	Aandeelenkapitaal ..	f 100.000.-
Nieuw Verlies ... ..	„ 2.300.-		??

Nu klopt de balans niet. Wij achten het niet onmogelijk dat de dubbele ontheffing die tot deze moeilijkheid voerde, heeft geleid tot de hiervoor gegeven aanvulling van art. 41 lid 4.

Het artikel vervolgt op blz. 84:

„Zou echter in het bovenaangegeven voorbeeld, bij overigens gelijkblijvende situatie, een winst in 1940 behaald zijn van f 5000.—, dan ware de positie anders geweest ..... De balans per eind 1940 zou er dan, aannemende dat art. 41/4e lid luidt, zooals het thans luidt, als volgt kunnen uitzien:

Zuiver Vermogen f	105.000.-	Aandeelenkapitaal f	100.000.-
		Winst .....	„ 5.000.-

„Begin 1940 was het vermogen f 102.300.—.

„De vermogensvergelijking wijst dus uit, dat er een werkelijke winst is van f 2.700.—.

Wij berekenen de winst als volgt:

Vermogen einde boekjaar .....	f 105.000.—
Ontrokken: Winstbelasting .....	„ 2.300.—
	f 107.300.—
Vermogen begin boekjaar .....	„ 102.300.—
Winst boekjaar .....	f 5.000.—

Het artikel gaat verder:

„De bij de afkondiging van het Besluit toegevoegde zinsnede spreekt van twee mogelijkheden:

1. „de belasting kan wel ten laste der overgangsreserve gebracht worden;
2. „het kan niet, omdat deze opgebruikt is. Kan het wel dan bevat art. 41/4e lid slechts een voorschrift voor de boeking aan de rechterzijde der balans (uitputting der overgangsreserve) doch zegt niets omtrent de vaststelling van het zuiver vermogen, hetgeen art. 5, 1e lid, ten aanzien van de belasting, betaald over nieuwe winst, wel doet. Slechts voor het geval de overgangsreserve uitgeput is, geeft art. 41/4e lid een voorschrift t.a.v. de vaststelling van het zuiver vermogen — op den grondslag van art. 5 — en geeft dan een uitzondering op den daar gestelden regel, dat de betaalde belasting als een uitdeeling is te beschouwen voor de vaststelling der nieuwe winst.”

In art. 5, lid 1, lezen wij niets van regels voor de vaststelling van het zuiver vermogen. Daar is pas voor het eerst sprake van in lid 2 van artikel 5. In de door ons gegeven winstberekening 1940, leidende tot een

winst van f 5.000.—, spreken we niet van een vermogen aan het einde van het boekjaar van f 107.300.— (f 105.000.— plus f 2.300.—) maar van f 105.000.—. Dat artikel 5, 1e lid alleen spreekt van de belasting, betaald over nieuwe winst, meenen wij uit de tekst niet te kunnen opmaken. Dit ons standpunt is hiervoor reeds uiteengezet.

Ook art. 41 lid 4 geeft geen vermogensvoorschriften voor het geval dat de overgangsreserve uitgeput is. Indien de belasting per kas betaald is, zijn de kasmiddelen uit het bedrijfsvermogen verdwenen. Het Besluit geeft aan of het verdwijnen kan worden beschouwd als te zijn geschied al of niet voor bedrijfsdoeleinden. In geval de belasting gebracht kan worden ten laste van de overgangsreserve, dan is de onttrekking niet voor bedrijfsdoeleinden en als uitdeeling te beschouwen. Kan de overgangsreserve de belasting niet meer dekken, dan wordt ze voor het niet te dekken bedrag beschouwd als een bedrijfslast.

Wij komen alzoo tot de conclusie, dat de Leidraad in § 25 het Besluit t.o.v. dit punt juist heeft uitgelegd, als we lezen:

„De belasting, verschuldigd ingevolge art. 41, lid 2 (eventueel in „verband met lid 3), wordt in het jaar, waarin zij in de boek- „houding van het lichaam wordt opgenomen, beschouwd als een „vermindering van de overgangsreserve (art. 41 lid 1) en dus aan „gezien zij aan het zuivere vermogen van het lichaam wordt ont- „trokken, als een uitdeeling aan deelgerechtigden in de winst (art. „5 lid 1). Voor zoover de belasting niet meer ten laste van de „overgangsreserve kan worden gebracht, wordt zij als een bedrijfs- „last beschouwd, d.i. als een onttrekking voor bedrijfsdoeleinden „(art. 41 lid 4, in verband met art. 5 lid 1).

Wij willen er op wijzen, dat de heeren Inspecteurs *Ohmstede* en *De Klerck* in het Supplement op hun commentaar op het Besluit op de Winstbelasting 1940, onder aanteekening 120, niet het standpunt hebben ingenomen van de heer *Leverington*.

Uit de commentaar zelf meent laatstgenoemde te kunnen lezen, dat de inspecteurs zijn meening deelen.

Om dit aan te toonen zullen wij het voorbeeld, in het aangehaalde supplement gegeven, gedeeltelijk overnemen, aangezien het ons tevens de gelegenheid geeft, iets te schrijven over het jaar waarin de winstbelasting eventueel als bedrijfslast moet worden gezien.

„Boekjaar 1939.

„salarissen:

directeur f 12.000.—

procuratiehouder f 8.000.—

„Vermogen eind 1939 stel ..... f 130.000.—

„Vermogen eind 1938 stel ..... „ 129.900.—

„Vermogensverschil ..... f 100.—

„Uitdeelingen in 1939 (over 1938) ..... „ 10.000.—

„Uitdeelingsbelasting ..... „ 450.—

„Totaal ..... f 10.550.—

„Salarisexcedent ..... „ 2.000.—

„Belastbare som ..... f 12.550.—

„Belasting stel 10 % ..... f 1.255.—

„In 1940 wordt besloten de winst over 1939 niet uit te keeren,

„doch uit de overgangsreserve een bijzondere uitkeering van „f 19.000.— aan aandeelhouders te doen.” (de overgangsreserve is „f 19.450.— groot).

„Boekjaar 1940.

„salarissen als over 1939.

„Vermogen eind 1940 stel ..... f 115.000.—

„Vermogen eind 1939 ..... „ 130.000.—

„Vermogensverschil negatief ..... f 15.000.—

„Bij: uitdeeling uit oude reserve ..... „ 19.000.—

winstbelasting over 1939 ..... „ 1.255.—

„Salarisexcedent ..... „ 2.000.—

„Belastbare winst ..... f 7.255.—

„Uitdeeling uit de overgangsreserve

„(art. 41 lid 2) ..... „ 19.000.—

„Belastbare som ..... f 26.255.—

„Belasting f 2.625.— (afgerond), in 1940 betaald. Deze moet worden gesplitst:

„1e belasting over f 7.255.— of f 725.—.

„2e belasting over f 19.000.— of f 1.900.—.

„waarvan f 450.— kan worden afgeboekt op de overgangsreserve „en f 1.450.— als bedrijfslast is aan te merken.

„Van de winst over 1940 wordt f 3.000.— uitgekeerd in 1941.

„Boekjaar 1941.

„salarissen als over 1939.

„Vermogen eind 1941 stel ..... f 119.000.—

„Vermogen eind 1940 ..... „ 115.000.—

„Vermogensverschil ..... f 4.000.—

„Bij: uitkeering over 1940 ..... „ 3.000.—

winstbelasting over 1940 ..... „ 725.—

winstbelasting ten laste van de over-

gangsreserve geboekt ..... „ 450.—

„Salarisexcedent ..... „ 2.000.—

„Belastbare som ..... f 10.175.—

U ziet dus dat dit voorbeeld geheel aansluit met ons hiervoor gegeven standpunt t.o.v. de vaststelling van de winstbelasting die als bedrijfslast moet worden aangemerkt.

Het zij ons echter vergund met de uitwerking en met de Leidraad te verschillen ten aanzien van het jaar dat de winstbelasting als last moet worden aanvaard. De uitdeeling heeft in 1940 plaats gevonden, de belasting moet dan ook in 1940 als schuld worden geboekt en eventueel als bedrijfslast worden beschouwd. Wij meenen hier ook nog te mogen verwijzen naar de Memorie van Antwoord waar het gaat over de Winstbelasting als bedrijfslast, ook voor de toepassing van art. 5. De Minister schrijft daar o.m. dat de belasting verschuldigd wordt bij het einde van het boekjaar.

De berekening zou er bij ons als volgt uitzien:

Vermogen eind 1940 .....	f 115.000.—	
Af Winstbelasting 1940 .....	„ 2.480.—	f 112.520.—
<hr/>		
Vermogen eind 1939 .....	f 130.000.—	
Af: Winstbelasting 1939 .....	„ 1.255.—	„ 128.745.—
<hr/>		
Vermogensverschil neg .....		f 16.225.—
Bij: Uitdeeling uit overgangsreserve .....		„ 19.000.—
Winstbelasting 1940 .....		„ 580.—
Winstbelasting t.l. van de overgangs- reserve boeekt .....		„ 450.—
<hr/>		
Winst .....	f 3.805.—	
Salarisexcedent .....	„ 2.000.—	
<hr/>		
Belastbare Winst .....	f 5.805.—	
Uitdeelingen uit de overgangsreserve .....	„ 19.000.—	
<hr/>		
Belastbare som .....	f 24.805.—	
<hr/> <hr/>		

In § 25 van de Leidraad lezen we aan het slot:

„Teneinde de berekening van den aftrek volgens het derde lid”  
 „(art. 41 lid 3) „niet te gecompliceerd te maken, verdient het aan-  
 „beveling, dat de lichamen de ingevolge art. 41 lid 2, verschul-  
 „dige belasting eerst dan in de boekhouding op te nemen, wanneer  
 „de aanslag is opgelegd”.

Dit is een voorstel uit practische overwegingen gedaan, maar het komt ons voor in strijd te zijn met goed koopmansgebruik, als men schulden die t.o.v. de winst belangrijk zijn, voor de vermogensbepaling en daarmede soms voor de winstbepaling buiten beschouwing laat.

Wij meenen hier nog op een bijzondere moeilijkheid te moeten wijzen bij het bepalen van het bedrag dat als bedrijfslast moet worden beschouwd. Tot de uitdeelingen bedoeld in art. 41 lid 2 behooren ook die vallende onder de omschrijving van art. 4, art. 8 of art. 9 bis der Wet op de Dividend- en Tantiëmbelasting 1917. Volgens de Leidraad strookt het met de geest van het Besluit, deze uitdeelingen niet te belasten

Indien nu aan de aandeelhouders f 15.000.— inplaats van f 19.000.— werd uitgekeerd in het hiervoor gegeven voorbeeld, terwijl de directeur en de procuratiehouder ieder f 2.000.— tantième kregen, dan zou de tantièmeuitdeeling aan de procuratiehouder vrij zijn, aangezien zijn salaris f 8.000.— bedraagt en de D.T.B. 1917 aan salaris en tantième f 10.000.— vrij laat.

Ook heeft invloed op de grootte van de eventuele bedrijfslast art. 41 lid 3. In het kader van dit artikel is het niet mogelijk deze materie in extenso te behandelen. U weet reeds de raad die de Leidraad geeft t.o.v. de periode waarin de Winstbelasting als bedrijfslast zou kunnen worden boeekt. Wij meenen hier te mogen volstaan met aan te geven, dat de aftrek bedraagt:

$$\frac{2}{3} \times \frac{\text{niet Nederlandsche belastbare winst}}{\text{totaal belastbare winst}} \times \text{de uitdeeling uit de overgangsreserve.}$$

Wij concludeeren:

I. Winstbelasting is slechts dan bedrijfslast, indien en voorzover de winstbelasting, geheven naar aanleiding van een uitdeeling uit de overgangsreserve, niet of niet geheel ten laste van de overgangsreserve kan worden gebracht.

II. Het is principiëel het meest juist de winstbelasting als last te aanvaarden in het boekjaar waarin de uitdeeling plaats vindt.

III. De grootte van de bedrijfslast wordt o.m. beïnvloed door de artt. 4, 8 en 9bis D.T.B. 1917, en art. 41 lid 3 W.B. 1940.

---

## INKOOP VAN EIGEN AANDEELLEN EN WINSTBELASTING

door C. J. B. Otte

De gevolgen op fiscaal gebied van de inkoop van eigen aandelen door een naamloze vennootschap hebben reeds aanleiding gegeven tot veel meeningsuitingen in onze vakliteratuur.

Ik meen reden te hebben daar nog iets aan toe te voegen.

Wanneer het onderwerp inkoop van eigen aandelen ter sprake komt, moeten we al direct twee gevallen nadrukkelijk onderscheiden.

Er bestaan nl. twee mogelijkheden:

- 1e. de N.V. koopt haar eigen aandelen in ter belegging en stoot ze weer af als haar dit voordelig is of als ze voor haar bedrijf weer middelen moet vrij maken;
- 2e. de N.V. doet deze aankoop met de bedoeling de aandelen, hetzij door een uitdrukkelijk besluit, hetzij stilzwijgend aan de omloop te onttrekken, dus in te trekken.

Het eerste geval zal met betrekking tot de winstbelasting tot niet veel moeilijkheden aanleiding geven. De ingekochte aandelen zijn te beschouwen als effecten en worden als deze behandeld. Een waardeeringsgrondslag volgens goed koopmansgebruik zal moeten worden gekozen, wat meestal zal neerkomen op aankoopkoers, beurskoers of intrinsieke waarde. Een voor- of nadeelig koersverschil bij verkoop of balansopmaking blijvende, zal als winst of verlies moeten worden beschouwd.

De voordeelen uit dit bezit voortvloeiende (dividend en koersverschil) vallen echter niet onder de aftrekpost van artikel 7, tweede lid, daar het hier niet betreft voordeel uit deelgerechtigheid in een andere vennootschap, zooals dit artikel voor de toepasselijkheid der aftrek eischt.

Ik merk dit alles slechts volledigheidshalve op, daar hierover weinig verschil van meening bestaat. Alleen uit een artikel van *P. G. E. Splint* in het Weekblad der Belastingen no 3604 blijkt een afwijkende meening ten aanzien van de belastbaarheid van vóór- of nadeelige koersverschillen uit het bezit van eigen aandelen ter belegging voortvloeiende, doch diens meening wordt, wat dit punt betreft, slechts terloops gemotiveerd en de redactie merkt op dat de belastingadministratie zich met de strekking van het artikel wel moeilijk zal kunnen vereenigen.

Opgemerkt worde nog, dat dividenden van eigen aandelen weliswaar niet voor aftrek volgens artikel 7 tweede lid in aanmerking komen, maar dat ze anderzijds ook niet mogen worden meegerekend in de uitdeelingen, welke de N.V. aan haar aandeelhouders doet.

We komen nu tot het tweede geval: aankoop van eigen aandelen ge-