

BELASTINGVRAAGSTUKKEN

Red. P. K. NIEKERK

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

DE INKOMSTENBELASTING EN AFSCHRIJVING OP GEBOUWEN

Zooals bekend, heeft de wetgever zich onthouden van een definiëring van het begrip inkomen en in plaats daarvan de bronnen aangewezen, wier opbrengst aan belasting onderworpen is, met aanduiding welke lasten in aftrek kunnen worden gebracht (z.g. brontheorie, ten onrechte nog al eens vereenzelvigd met de regeling vervat in de artt. 12—14 der wet I. B. 1914).

Het is daardoor noodzakelijk geworden het genoten, of beter, het te genieten inkomen als opbrengst van bepaalde, in de wet genoemde bronnen te beschouwen, opdat de berekening der zuivere opbrengst overeenkomstig de dienaangaande gegeven voorschriften kan plaats hebben. Nu is het lang niet altijd eender of men de eene dan wel de andere bron van inkomen aanwezig acht, aangezien de wet niet steeds de zelfde aftrek toestaat. Een dergelijk geval doet zich voor ten aanzien van gebouwen.

Zooals te verwachten is, kent de wet het onroerende goed allereerst als zelfstandige bron van inkomen (art. 5), doch zij geeft tegelijkertijd te kennen, dat onroerend goed ook onderdeel van een bedrijf of beroep kan uitmaken. Nu heeft de wetgever het noodig geoordeeld te bepalen, dat *alleen voor zaken, welke voor de uitoefening van een bedrijf of beroep worden gebruikt* van de onzuivere opbrengst de afschrijving op die zaken afgetrokken mag worden, tenzij de afschrijving noodig mocht zijn wegens het afloopen van een den belastingplichtige toekomend recht, dat aan een termijn gebonden is; bijv. recht van erfpacht (art. 10). Op gebouwen dus, welke niet in een bedrijf of beroep worden gebedrukt en welke bijv. ook niet op erfpachtgrond gebouwd zijn, is geen afschrijving toegestaan.

We zijn zoo langzamerhand misschien gewend geraakt aan deze wettelijke beperking, doch wanneer wij er ons onbevangen tegenover stellen, kunnen we toch een gevoel van verbazing niet verbergen. Elk bedrijfseconomisch geschoolde zal toch moeten erkennen, dat in *ieder* geval de opbrengst van gebouwen voor een deel uit vrijgekomen kapitaalmiddelen bestaat, welk gedeelte niet zonder verarming als verteerbaar inkomen verbruikt kan worden. De wet is hier wel een heel slecht adviseur; het is te hopen, dat de belastingplichtigen wijzer zijn en bij de bepaling van het verteerbare inkomen rekening zullen houden met de noodzakelijkheid van herstel van het in gebouwen geïnvesteerde kapitaal, ook al maken deze gebouwen geen onderdeel van een bedrijf of beroep uit.

Het moge waar zijn, dat de wet I. B. 1914 in het algemeen als inkomen aanmerkt, wat tot kapitaalvorming of tot verteer bestemd is, hier treffen we evenwel een geval aan, dat de wetgever kapitaalontvangst tot inkomen verklaard heeft.

Men tracht wel eens de ontoelaatbaarheid van afschrijving op onroerend goed vallend onder art. 5, te verdedigen met een beroep op de omstandigheid, dat op effecten als bron in den zin van art. 6 evenmin afschrijving is toegestaan. Deze verdediging is al zeer zwak. Immers wordt het kapitaal van effecten, dus de hoofdsom van de obligatie of het aandeel, in stand ge-

houden door afschrijving op de aangeschafte kapitaalgoederen door de emittenten; er bestaat derhalve als regel alle reden om aan te nemen, dat het dividend en de couponrente *zuivere* opbrengst is. Daarentegen moet de bezitter van het onroerende goed zelf voor herstel van het geïnvesteerde kapitaal zorg dragen, wat de wetgever hem belastingrechtelijk niet toestaat. In het eene geval wordt het kapitaal dus wél, in het andere geval *niet* in stand gehouden, zoodat er wezenlijke ongelijkheid bestaat.

Het spreekt van zelf, dat de belastingadministratie gaarne zal aannemen, dat onroerend goed niet tot een bedrijf behoort, geen *bedrijfsmiddel* is, terwijl de belastingplichtigen het tegengestelde zullen betoogen.

Wel gezien bestaan er drie groepen van gevallen, waarbij van „bedrijf of beroep” sprake is, t.w.

1e. er is een bedrijf, waarin het onroerende goed gebruikt wordt en waarin het dus bedrijfsmiddel is;

2e. er is een bedrijf, doch het desbetreffende onroerende goed is daarin geen bedrijfsmiddel, al bestaat er wel een losse relatie;

3e. het onroerende goed maakt tezamen met andere onroerende goederen een bron van inkomen uit, n.l. die van eigen bouwer e.q. huizenexploitant.¹⁾

Gevalen van de eerste groep komen uiteraard zeer veel voor, het zijn de gevallen, waarin ons rechtsgevoel volkomen bevredigd wordt, aangezien herstel van het geïnvesteerde kapitaal ten laste van het inkomen toegestaan is. Een enkele maal heeft de belastingplichtige zijn goed recht moeten verdedigen, omdat de belastingadministratie aannam, dat het desbetreffende onroerende goed geen bedrijfsmiddel was. Zoo kreeg de Hooge Raad het geval te beoordeelen, waarbij een pand, aangekocht om tot bedrijfsruimte ingericht te worden, voorloopig werd verhuurd (arrest van 18 November 1931 — B. 5087). Door den Hoogen Raad werd in het pand een bedrijfsmiddel gezien, evenals de Raad van Beroep te Zwolle afschrijving toelaatbaar achtte op een woonhuis, door een fabrikant ten behoeve van zijn bedrijf gekocht, n.l. ter huisvesting van een in zijn dienst zijnden reiziger (Uitspraak 28 Januari 1930 — B. 4877).

Met de gevallen van de tweede groep is het eigenaardig gesteld. Er bestaat wel een zekere relatie van het pand met het bedrijf, doch deze is te los om het onroerende goed als bedrijfsmiddel te kunnen beschouwen. In het arrest van 13 Mei 1931 (B. 4977) wordt zoo'n geval behandeld. Het desbetreffende onroerende goed was verhuurd aan den zoon van den belastingplichtige, die er een loonbedrijf in uitoefende, dat werkte voor het bedrijf van den vader. Deze relatie werd door den Hoogen Raad niet voldoende geacht om het pand als bedrijfsmiddel te kunnen beschouwen.

In de ministeriële resolutie van 3 December 1923 (B. 3515), wordt een soortgelijk geval behandeld. De minister gaf daarin als zijn meening te kennen, dat geen afschrijving toegestaan kan worden op het particuliere woonhuis, dat verhuurd is terzake van het voor het bedrijf genoten accijnscrediet. Het

¹⁾ Wij willen hier niet er over spreken, in hoeverre in bepaalde gevallen in plaats van afschrijving, waardeering der bedrijfsmiddelen kan plaats hebben (vgl. arrest H.R. 16 December 1931 — B. 5107), evenmin is het de bedoeling de kwestie der belastbaarheid van voordeel verkregen bij verkoop van huizen (c.q. aftrekbaarheid van nadeel) in het bedrijf van huizenexploitant aan te snijden (vgl. o.m. arrest H.R. 12 Januari 1927 — B. 3981), hetgeen in te ver verwijderd verband met ons onderwerp zou staan en waardoor de aandacht te zeer van de hoofdzaak zou worden afgeleid.

woonhuis vervult hier volgens den minister voor de uitoefening van het bedrijf geen functie, evenmin als een partieuliere schuld tot bedrijfsschuld wordt, doordien er een bedrijfsgebouw voor verbonden wordt.

Het systeem der wet leidt tot zeer eigenaardige consequenties ten aanzien van die onroerende goederen die noch tot groep 1, noch tot groep 2 behooren, doch daar tussehen in staan, doordat een gedeelte van het desbetreffende onroerende goed wèl bedrijfsmiddel en een gedeelte gèèn bedrijfsmiddel is. Een geval van dergelijk tweeslachtig onroerend goed wordt behandeld in B. 3796, waarin een pand verdeeld wordt in een winkelgedeelte, waarop wèl afschrijving, een woonhuisgedeelte waarop gèèn afschrijving en een verhuurd gedeelte, waarop evenmin afschrijving ten laste van het inkomen werd toegestaan.

In de reeds genoemde B. 3515 wordt tenslotte een dergelijk geval behandeld. Het desbetreffende woonhuis scheen namelijk gedeeltelijk als bergplaats voor het bedrijf van den belastingplichtige te dienen; de minister achtte nu alleen afschrijving geoorloofd op dit gedeelte en niet op het gedeelte, hetwelk werd verhuurd (niet in een bedrijf van huizenverhuurder).

We zijn hiermede aangeland bij de derde groep van gevallen, n.l. die van bouwer-huizenexploitant.

Reeds vòòr 1914, toen de wet op de Bedrijfsbelasting van kracht was, is de kwestie van het al of niet bedrijfsmatige van het verhuren van huizen meermalen aan de orde geweest. Het was toen het belang van huizenverhuurders om te betoogen, dat zij geen bedrijf hadden, immers bleven zij daarmede vrij van de belasting op de opbrengst boven de normatieve kapitaalrente van 6 %. Met de invoering der wet I. B. 1914 kwam hierin echter verandering.

De wet stelt dus de toelaatbaarheid van afschrijving ten laste van het inkomen afhankelijk van de aanwezigheid van een bedrijf, waarbij zij de vaststelling der criteria van het begrip „bedrijf” aan de rechtspraak overlaat.

Bij arrest van 3 Juni 1918 (B. 2009) vernietigde de Hooge Raad de uitspraak van een raad van beroep, welke de stelling inhield, dat het verhuren van huizen nimmer geacht kon worden een bedrijf of beroep uit te maken; zeer terecht merkte de Hooge Raad op, dat vooral in de groote steden de verhuring van huizen, door eigen bouw of aankoop verkregen, in meer dan één vorm zich als bedrijf kan voordoen. In gelijken zin hebben de raden van beroep herhaaldelijk beslist (verg. B. 2036 en B. 3277).

Eenige jaren geleden heeft de Hooge Raad een geval moeten beoordeelen, waarbij de belastingadministratie en de raad van beroep ontkenen, dat er van een bedrijf sprake was (arrest van 25 September 1929 — B. 4577). Dit geval was als volgt. Een hofmeester had met een eigen kapitaal van f 8000.— een blok panden verworven voor f 194.000.—, daartoe blijkbaar dank zij een hooge taxatie door een groote hypothecaire leening in staat gesteld. Voor het beheer der panden had hij zich van den bijstand van een administrateur verzekerd.

De raad van beroep stelde de belastingadministratie in 't gelijk, dat hier van geen bedrijf sprake was, daarbij aanvoerende, dat slechts van de uitoefening van een bedrijf of beroep van huizenexploitant sprake kan zijn, indien de belanghebbende terzake van zijn bezit meer doet dan iemand, die ter *belegging* van zijn geld panden heeft gekocht. Dit laatste nu was niet het geval, aangezien het innen der huren en de zorg voor het onderhoud aan een ander was opgedragen!

Laten wij eens aannemen, dat de desbetreffende exploitatierekening er als volgt heeft uitgezien:

	Bruto huuropbrengst	f 20.000.—
Schade door leegstaan	f 500.—	
Belastingen, onderhoudskosten waterleiding enz.	„ 5.000.—	
Salaris administrateur	„ 1.000.—	
Intrest der leening	„ 9.500.—	
Afschrijving	„ 3.000.—	
	—————	„ 19.000.—
	Netto opbrengst	f 1.000.—
	— 12½ % van	„ 8.000.—

Uiteraard ligt de rente hier belangrijk boven die van solide beleggingen (bijv. in Nederlandsche Staatsleening), daar, afgezien nog van de ondernemersbelooning, hier een groote risico-premie aanwezig is. Wat echter te zeggen van de belastingadministratie en den raad van beroep, die van meening waren, dat het kapitaal f 1000.— plus f 3000.— of f 4000.— — 50 % had opgebracht? Voor hen moet het toch wel onbegrijpelijk zijn, dat er niet meer animo voor de exploitatie van huizen bestaat.

De onbillijkheid, waartoe de uitlegging der wet aanleiding kan geven, kreeg hier bedenkelijke afmetingen. Wanneer iemand een eigen huis bewoont en de huurwaarde zijner woning niet mag verminderen met een afschrijving op de koopsom, kan men zich nog daarmede verzoenen, immers: de *minimis non curat lex*. Wanneer de onbillikheden te groote afmetingen gaan aannemen, komt het rechtsgevoel evenwel in opstand.

We kunnen den Hoogen Raad dankbaar zijn, de uitspraak van den raad van beroep geëscasseerd te hebben; de vernietiging vond plaats op grond der volgende overwegingen:

„dat de raad (derhalve) uitsluitend heeft vergeleken „den arbeid, welchen het beheeren van een vermogen van „f 194.000.—, belegd in panden, medebrengt met den „arbeid, welchen belanghebbende voor zijne panden ver- „richt;

„dat daarbij echter wordt voorbij gezien, dat voor de „vraag of er sprake is van belegging van kapitaal in „onroerend goed mede van belang is het bedrag aan „eigen kapitaal, dat voor het bezit van onroerend goed „wordt aangewend;

„dat toch het gebruiken van een naar verhouding zeer „groot bedrag aan vreemd kapitaal tengevolge kan hebben, „dat de arbeid, aan het beheer der onderhavige panden „verbonden, zoozeer overtreft den arbeid, welchen het „beheer van een vermogen van f 8000.—, belegd in „panden, medebrengt, dat de verrichte arbeid niet meer „kan beschouwd worden als arbeid, eigen aan het beheer „van belegd vermogen, maar het karakter heeft van ar- „beid, aangewend in een bedrijf van huizenexploitatie, „waarin tevens eigen vermogen gebruikt wordt;

De Hooge Raad heeft dus twee criteria gesteld:

1e. er moet aan de exploitatie meer arbeid verbonden zijn, dan aan het beheer van het eigen kapitaal;

2e. er moet in meer of minder aanzienlijke mate met geleend geld worden gewerkt.

Zijn deze criteria niet aanwezig, dan zou er geen sprake van een bedrijf zijn. De bedrijfseconomisch geschoolde zal hierin echter moeilijk bevrediging kunnen vinden. De wijze van financieren van een bedrijf staat ten eenenmale los van de noodzakelijkheid voor herstel van het geïnvesteerde kapitaal zorg te dragen; in de mate van eigen arbeid kunnen wij evenmin een kenmerk vinden van het begrip „bedrijf”. Er zijn gevallen genoeg, dat de ondernemer zeer weinig arbeid verricht, en daarbij geheel met eigen kapitaal werkt, welke ons geen moment

den indruk zullen geven, dat het begrip „bedrijf” afwezig is (bijv. een fabrikant, die het beheer aan een bedrijfsleider heeft opgedragen); in dergelijke gevallen zal het wel bij geen enkelen belastinginspekteur opkomen het recht van afschrijving ten laste der winst te betwisten.

Geheel wat beter kunnen wij ons vereenigen met de omschrijving van Mr. Dr. *Sinninghe Damsté* (De wet op de Inkomstenbelasting blz. 77): „Bedrijf is ieder geheel van handelingen en „inrichtingen, dat zich in het maatschappelijk voortbrengings-„proces als zoodanig voordoet” Hier wordt althans het begrip „bedrijf” gecoördineerd met het economische begrip „productie”, hetgeen ons zeer juist lijkt, al zouden wij liever in plaats van „bedrijf” van „onderneming” willen spreken.

Tenslotte willen wij nog een geval bespreken, waarin van een bouwonderneming sprake is. Dit geval demonstreert bovendien nog eens duidelijk tot welke eigenaardige opvattingen de wettelijke voorschriften aanleiding kunnen geven. Bedoeld wordt het arrest van den Hoogen Raad van 6 Juni 1928 (B. 4282). De belastingadministratie en de raad van beroep waren namelijk zoo ver gegaan, dat zij den bouwer, die in afwachting van een gunstigen verkoop zijn panden voorloopig zelf exploiteerde, het recht van afschrijving ten laste der winst ontzegden. De Hooge Raad easseerde de uitspraak wegens onvoldoende motiveering en oordeelde, dat het beroep van eigen bouwer voor belanghebbende omvatte zoowel het bouwen en verkoopen als het verhuren van huizen en belanghebbende dit laatste als beroep deed, zoodat hij op de verhuurde huizen als bedrijfsmiddelen een afschrijving mocht toepassen.

Met het bovenstaande hebben wij in het licht willen stellen, dat de bestaande regeling zeer onbevredigend is; het is immers ten eenenmale onjuist te achten, wanneer kapitaalontvangsten door de inkomstenbelasting getroffen worden. De fiscale autoriteiten kunnen dan ook allerminst verwonderd zijn, wanneer zij de belanghebbende belastingplichtigen zich zien verweren door het treffen van allerlei regelingen om aan deze onbillijkheid te ontkomen. Het is bijvoorbeeld onze overtuiging, dat het veelvuldig gebruik maken van de naamlooze vennootschap-vorm op huizingebied aan genoemde onbillijkheid niet vreemd is.

Een afdoende verbetering is alleen mogelijk door wetswijziging en wel in dien zin, dat voor alle zaken, die bijdragen tot het belastbaar inkomen en die door hun aard noodzakelijk aan waardevermindering onderhevig zijn (dus door slijtage), herstel van het daarin geïnvesteerde kapitaal ten laste van het inkomen toegestaan wordt.

Niettemin kan intusschen veel onbillijkheid reeds weggenomen worden door het stellen van ruimere criteria dan thans geldend voor het begrip „bedrijf”, hetgeen naar onze meening uit economisch oogpunt zeer wel mogelijk is.

G. H. LUYENDIJK

LITERATUUR

Red. Drs. S. KLEEREKOPER

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

„DE STEEKPROEVEN ALS MIDDEL VAN ACCOUNTANTS-CONTROLE” IN DE LITERATUUR

(Vervolg van bladz. 79)

Toepassing op steekproeven II

Men had van een aanhanger van een school, die zich economisch rationalistisch noemt, mogen verwachten, dat hij deze

problemen aan de orde zou gesteld hebben voor de *accountants-controle* en zich er niet toe zou bepalen met te verwijzen naar, naar het uiterlijk analoge, problemen van een hardlooper en van een stoomboot. Het zou slechts den auteur zelf te wijten zijn, wanneer men ging spreken van een „sportief-zeevaartkundige school der accountancy”. In het geciteerde zijn meer onjuistheden, die hun oorsprong vinden in de oude en verouderde literatuur.

De schrijver stelt als alternatief van steekproeven „de volledige verificatie van de administratie in al haar onderdeelen”. Reeds eerder merkten we op, dat het juist de opgave der controletechniek is, om door middel van totalen-controle en controle op kritische momenten een in wezen volkomen controle te verkrijgen. Nog anders gezegd: de controle moet een volledig gesloten ring om het bedrijf leggen, een ring, die zoodanig gesloten is, dat geen onregelmatigheden, die bij het volgen van eenig systeem, bekend bij den huidige stand der controletechniek, gebleken zouden zijn, den accountant kunnen ontsnappen. Het is juist onder drang van het oeconomisch principe, dat de moderne controleleer door de meer vermelde totalen-controle en controle op kritische momenten de kosten tracht te drukken, doch de zekerheid onverminderd laat. Dit is het alternatief en dit is de belangrijke opgave van de controletechniek, waar *Dicksee* noch *Belle* op wijzen.

Vervolgen we de fouten uit het aangehaalde citaat. *Belle* opereert met volledige zekerheid en economische zekerheid en ook met de beroemde 100 procent zekerheid. Reeds eerder werd in dit opstel gewezen op de filosofische haarkloverijen, die hier bedreven worden. Met al deze vaagheden — vaagheden door de manier, waarop zij gebruikt worden — hebben we niet te maken. De enige vraag, waar het om gaat, is, of de steekproevencontrole *minder* zekerheid geeft dan de volkomen controle. Dat dit het geval is, is hierboven met behulp van de combinatieleer voor een groot deel reeds bewezen. De vraag is dan, of het verschil in zekerheden goed gemaakt wordt door het verschil in kosten, zooals nu reeds uitvoerig is betoogd. Dit alles heeft niets te maken met absolute zekerheid of met honderd procent zekerheid. Deze woorden zijn alleen maar geschikt om de geesten te verwarren.

We behandelen nu weer eenige citaten.

„In algemeenen zin is herhaling van arbeid, welke verricht „is voor hetzelfde doel, oneconomisch te noemen.”²⁸⁾

Hier verschijnt de beroemde *doublure*. Aan het begin van dit opstel is hieraan reeds de nodige aandacht gewijd. *Belle* had moeten zeggen:

In algemeenen zin is iedere arbeid, die geen nuttig effect oplevert, oneconomisch te noemen, onverschillig of het een *doublure* is of niet. Een *doublure*, die een relatief groot nuttig effect oplevert, is economisch gerechtvaardigd; een oorspronkelijke arbeidsverrichting, die geen voldoende nuttig effect oplevert, is dit niet.

Ook deze fout is opmerkelijk voor een aanhanger van de „economisch rationalistische School”. *Belle* vervolgt:

„Daarom ligt het voor de hand, dat de accountant zich in „elk bepaald geval afvraagt, in hoeverre hij bij de beperking „van zijn controle steun kan vinden in de reeds door anderen „verrichte controle. Een algemeen geldige gedragslijn is ten „deze niet te geven. In elk afzonderlijk geval zal de accountant „naar bevind van zaken hebben te beoordeelen, in welke mate „hij op de interne controle kan steunen.”²⁹⁾

²⁸⁾ t.a.p. pag. 98.

²⁹⁾ t.a.p. pag. 98.