nomen, dat volgens art. 14 lid 5 als onttrekkingen moeten worden beschouwd — in overeenstemming met de woorden van het artikel — de giften aan instellingen van liefdadigheid en van algemeen nut, indien deze geschieden op grond van een persoonlijke behoefte van de gever dan wel uit een oogpunt van reclame in genoemde zin, doch het voorschrift buiten zijn grenzen zou worden uitgebreid, indien de onderhavige uitgave daaronder zou worden gebracht;

Overwegende dat immers belanghebbende deze gift deed tegen haar zin en ter voorkoming van maatregelen vanwege de bezetter tegen haar, welke aan haar directeur persoonlijk waren aangekondigd door een Duitse instantie, zodat niet kan worden gedacht aan de mogelijkheid van een persoonlijke behoefte van hen, die bij belanghebbende betrokken waren, tot het doen van een gift noch aan enig reclamedoeleinde ...".

Zoals bekend, is art. 14 no. 5 vervallen bij K.B. 19 September 1945, Stbl. F. 179. Toch blijft de oorsprong van de nu vervallen bepaling en de hier vermelde uitspraak van belang, ook voor het heden. Want daardoor wordt de vraag welke uitgaven voor liefdadigheid ten laste van de fiscale winst mogen worden gebracht, scherper belicht. Steeds zal men weer voor de vraag komen te staan of een uitgave het gevolg is van de houding, die de ondernemer *persoonlijk* tegenover het leven aanneemt, dan wel of de uitgave kan worden beschouwd als in het belang van de onderneming te zijn gedaan.

DE VENNOOTSCHAPSBELASTING EN HAAR INVLOED OP DE WINSTVERDELING IN VERBAND MET DE VASTSTELLING VAN TANTIEMES

door L. M. J. Raymann

Het Besluit op de Vennootschapsbelasting 1942 verklaart in zijn artikel 13 uitdrukkelijk, dat aandelen in de winst (tantièmes) ener naamloze vennootschap, toegekend aan bestuurders en verder personeel ter zake van in het bedrijf verrichte arbeid, zijn vrijgesteld van vennootschapsbelasting en onder de bedrijfslasten moeten worden gerekend. Men weet, dat dit voor de dividend- en tantièmebelasting en voor de winstbelasting anders was.

De besluitgever van 1942 heeft hiermede in beginsel vastgelegd, dat de berekening van het winstaandeel voor deze bestuurders en voor dit personeel anders *kan* geschieden dan die ten aanzien van de overige deelgerechtigden in de winst, wier aandeel niet van vennootschapsbelasting is vrijgesteld.

Ten aanzien van de vraag of de bovenbedoelde bepaling van het Besluit verandering brengt in de statutaire bepalingen op het stuk van winstverdeling, bleek al spoedig na de invoering van de vennootschapsbelasting verschil van opvatting te bestaan.

In een aantal bedrijven vatte de mening post, dat art. 13 vennootschapsbelasting de mogelijkheid opende om ten aanzien van de directietantièmes de zogenaamde „bruto-methode" toe te passen, die in het kort hierop neerkomt, dat deze tantièmes niet moeten worden berekend over het winstbedrag na aftrek van de belasting op de winst (hetgeen de voorstanders van de „netto-methode" leren) doch vóór deze aftrek met als gevolg, dat al of niet in afwijking van de statuten, de verdeling van de overwinst verschilt voor de directie en verder personeel enerzijds en voor aandeelhouders en commissarissen anderzijds.

Er is ook nog een derde methode, volgens welke na verdeling der bruto-winst overeenkomstig de statuten van het aan elk der winstgerechtigden toekomende een pro rata deel der verschuldigde belasting in mindering wordt gebracht.

Dat uit de bruto-methode, evenals uit de netto-methode conflicten kunnen voortvloeien tussen de directeuren-tantièmisten en de andere deelgerechtigden in de winst en in mindere mate tussen de naamloze vennootschap en de fiscus, ligt voor de hand. Verwondering behoeft het niet te baren, dat hiervan tot nu toe weinig of niet naar buiten is gebleken. In vele gevallen zal het wel zo zijn, dat het fiscale belang niet groot is, omdat, hetgeen aan vennootschapsbelasting te weinig binnenkomt, wordt opgevangen door de progressieve inkomstenbelasting over de hoge tantièmes, waarbij de vraag of toepassing van de bruto-methode wettelijk juist is, slechts academische waarde heeft. Op het inzicht van de civiele rechter zal wel geen beroep zijn gedaan, omdat óf de aandeelhouders en de andere deelgerechtigden in de winst het door de directie gepretendeerde ruime standpunt door de besluitgever ten aanzien van de directie-tantièmes ingenomen en de daaruit voortvloeiende consequenties konden billijken, óf in het andere geval het niet de moeite waard achten te gaan procederen: „vele" aandeelhouders immers behoeven meestal slechts een „veertje" te laten om één of meer directeuren aan een flinke „pluim" te helpen.

Ook de litteratuur over dit onderwerp is zeer schaars, maar het weinige dat er is, is de moeite waard. Ik doel hier voornamelijk op het artikel „Winstverdelingsproblemen bij de naamloze vennootschap in verband met de vennootschapsbelasting" van de hand van Prof. Mr. H. J. Hellema in het Weekblad der Belastingen van 22 en 29 Juni en van 6 en 13 Juli 1946, nos. 3796 t/m 3799.

Welke en van welke aard zijn nu de argumenten, waarmede de beide methoden worden verdedigd resp. bestreden? (De „derde" methode laat ik buiten beschouwing, niet vanwege haar min of meer arbitrair, de kool en de geit sparend, karakter, maar omdat ze bij de hantering van de argumenten pro en contra de beide andere methoden m.m. toch haar deel krijgt).

Deze argumenten zijn nu eens van historische, dan weer van juridische aard (statuten) en liggen ook op het terrein van de redelijkheid.

De *netto-methode* baseert er zich op, dat in de statutaire bepalingen tot uiting komt, dat de verdeling van de overwinst in gelijke mate plaats vindt tussen directie en aandeelhouders, waarbij de strekking voorzit, dat men de directie een gelijklopend belang met de aandeelhouders wil geven. De bruto-methode zou dit evenwicht kennelijk verstoren.

Bovendien is uit art. 2 van het Besluit Vennootschapsbelasting op te maken, dat aan deze belasting slechts rechtspersonen i.c. vennootschappen en derhalve geen natuurlijke personen onderworpen zijn. Het voorrecht van art. 13 van dit Besluit, dat nl. directie-tantièmes als bedrijfskosten worden beschouwd, zou dus aan de vennootschap en niet aan de directie toekomen. De vennootschap moet de belasting betalen over de winst, waarvan het directie-tantième reeds is afgetrokken. Verder wordt gewezen op het commerciële begrip netto-winst, dat impliceert, dat alle schulden — dus ook de belastingschulden — in mindering van de bruto-winst zijn gebracht, voor aleer sprake kan zijn van voor verdeling vatbare winst.

Ook zou uit de fiscale wetgeving, art. 11 der Wet op de Dividenden Tantièmebelasting, art. 46 Besluit op de Winstbelasting en art. 19

van het Invoeringsbesluit Vennootschapsbelasting 1942, blijken, dat zowel de dividend- en tantièmebelasting en de winstbelasting als de vennootschapsbelasting in beginsel de strekking hebben, dat alle winstgerechtigden zouden dragen in de van de winst geheven belastingen.

Tenslotte zou een historisch argument voor de netto-methode pleiten. De winstbelasting bedroeg 10 ten honderd van de belastbare som, door het Opcentenbesluit op de Winstbelasting (VO 228/1940) verhoogd met 20 %. In art. 3 van dat Besluit heeft de wetgever getracht de moeilijkheden, welke bij berekening van de winstverdeling door deze sterke verhoging zouden ontstaan, op te lossen door te bepalen, dat ook de voorlasten — de primaire dividenden — zouden kunnen worden verlaagd met 20 %, waarmede dus aan bestuurders van vennootschappen de bevoegdheid wordt verleend om de grens van de overwinst naar beneden te verleggen. Indien dit niet zou kunnen geschieden, zou schade berokkend kunnen worden aan de belangen van die winstgerechtigden, die slechts een aandeel van de overwinst ontvangen. Door met hun belangen rekening te houden, zo redeneren de voorstanders van de netto-methode, heeft de wetgever zich ongetwijfeld op het standpunt van de netto-methode gesteld.

De *bruto-methode* gaat uit van de veronderstelling, dat art. 13 van het Besluit op de Vennootschapsbelasting een privilege verschaft aan de directeuren persoonlijk door hun toe te staan hun aandeel te berekenen over de bruto-winst.

Voorts voeren de voorstanders ter versterking van hun betoog aan, dat de vennootschapsbelasting een persoonlijke belasting is en treden zij in vergelijking met de toepassing van tantième-clausules van medewerkers van alleenhandelende personen.

Met Hellema in zijn reeds geciteerde artikelenreeks ben ik van oordeel, dat de moeilijkheden, welke bij de invoering van de vennootschapsbelasting zijn gerezen ten aanzien van de winstverdeling van de aan deze belasting onderworpen lichamen, tot welke moeilijkheden ook de kwestie, die ons thans bezig houdt, behoort, in niet geringe mate mede veroorzaakt worden door het feit, dat enerzijds in de van overheidswege gegeven toelichtingen sterk de nadruk is gevestigd op de continuïteit die gezien moet worden in de opeenvolgende wettelijke regelingen nl. de dividend- en tantièmebelasting, de winstbelasting en de vennootschapsbelasting, terwijl anderzijds zo ingrijpende onderlinge verschillen bestaan, dat de vraag rijst of dit beroep niet volkomen misplaatst is.

Dat de winstbelasting zich als het ware ontwikkeld heeft uit de dividend- en tantièmebelasting, zoals het in par. 1 van de Leidraad Winstbelasting staat, kan worden toegegeven; maar bezwaar moet worden gemaakt tegen de uitlating van de toenmalige Minister van Financiën, dat de winstbelasting evenals de dividend- en tantièmebelasting een zakelijke belasting zou zijn. Bij de beantwoording van de vraag: „Moet de winstbelasting nu als een persoonlijke of een zakelijke belasting beschouwd worden?" komt Hellema tot deze uitspraak:

> „Naar haar constructie draagt dit besluit ongetwijfeld het karak-
> „ter ener persoonlijke belasting. Ook in artikel 3 wordt nog weer
> „eens geconstateerd: „De in artikel 1 bedoelde lichamen zijn belas-
> „tingplichtig naar hun belastbare winst", een bepaling geheel pa-
> „rallel aan artikel 4 der wet op de inkomstenbelasting. „De binnen
> „het Rijk wonende natuurlijke personen zijn belastingplichtig naar
> „hun zuiver inkomen."

„Bovendien, wanneer men de jaarlijks door een naamloze ven-
„nootschap of een ander lichaam te maken winst volledig belast, is
„het toch wel gekunsteld om over een objectsbelasting te gaan spre-
„ken. Hier staat niet meer de belasting van een bepaald voorwerp
„of een bepaalde toestand of handeling op de voorgrond, doch
„wordt het lichaam belast op grond van het in de winst tot uit-
„drukking komende draagvermogen."

Vervolgens bespreekt Hellema uitvoerig en duidelijk de oude kwestie, hoe het „inkomen" ener naamloze vennootschap moet worden bepaald, indien men deze door een *persoonlijke* belasting wil treffen. Hij haalt a) Treub aan, die leerde, dat naamloze vennootschappen geen inkomen in de eigenlijke zin van het woord kunnen hebben, zodat alle uitkeringen aan aandeelhouders en andere deelgerechtigden in de winst als schulden van de vennootschap beschouwd moeten worden, die dus aftrekbaar zijn, zodat er geen belastbare winst overblijft en b) „anderen" die zich op het standpunt stellen, dat, wanneer men eenmaal de winst wil belasten, dit de volle winst moet zijn, ongeacht de positie van de winstgerechtigden. Na Damsté's juridisch dictum: „Een subjectief draagvermogen is bij de naamloze vennootschap niet aanwezig, aangezien zij niets voor zichzelve heeft noch hebben kan" volgt een vrij uitvoerig citaat uit de voordracht van de econoom Polak gehouden op de 30ste accountantsdag van het Nederlands Instituut van Accountants over „Winstbelasting van naamloze vennootschappen en daarmede in verband staande vraagstukken". Aan de hand van Scholten's definitie van de rechtspersoon:

„De corporatie-rechtspersoon is dus de tot enig doel rechtens ver-
„bonden dan wel toevallig krachtens historische ontwikkeling sa-
„mengekomen groep van mensen, die zich als subject van rechten
„vertoont, door het recht als eenheid wordt behandeld."

komt ten slotte de geleerde schrijver tot de vragen: 1) Behoren de tantièmisten en andere deelgerechtigden in de winst — niet-aandeelhouders — nu tot de samengekomen groep die door het recht als eenheid wordt beschouwd? en 2) Welke winstgerechtigden zijn nu derden en welke moeten geacht worden deel uit te maken van de rechtspersoon?

De papierschaarste houdt er mij van terug de heldere, fiscaalrechtelijke beschouwingen van de schrijver in extenso te laten volgen en daarom moge ik volstaan met hetgeen ik Hellema's voorlopig opteren voor de „bruto-methode" zou willen noemen:

„Met Scholten zou ik dus als het subject van een van rechtsper-
„sonen te heffen persoonlijke belasting willen zien de door het recht
„als eenheid behandelde groep van mensen, die zich als zelfstandig
„subject van rechten vertoont. Dat dit niet alleen de aandeelhouders
„behoeven te zijn, maar onder bepaalde omstandigheden ook hou-
„ders van winstdelende obligatiën, mede-oprichters en anderen kun-
„nen zijn, behoeft m.i. geen toelichting.

„Is men het met vorenstaande beschouwing eens, dan is daarmede
„tevens beslist dat een persoonlijke belasting van rechtspersonen
„tot dubbele belasting van de daarbij betrokkenen leidt.

„Hoe gaarne de fiscus ook een beroep doet op de door juristen
„en economen geponeerde zelfstandigheid van de naamloze ven-
„nootschap, toch geloof ik inderdaad, dat men niet kan ontkennen,
„dat hier dubbele belastingheffing plaats vindt.

„Vorenstaand theoretisch uitgangspunt vinden wij noch in de

„winstbelasting noch in de vennootschapsbelasting geheel juist uit-
„gewerkt.

„Naar mijn mening werden in de winstbelasting ten onrechte de
„salaris excedenten belast. Deze salarissen — verkapte winstuit-
„delingen natuurlijk uitgezonderd — zijn schulden aan derden en
„maken geen deel uit van de vennootschapswinst.

„Inconsequent in de vennootschapsbelasting is, dat de tantièmes
„van bestuurders en verder personeel wel als bedrijfskosten worden
„geaccepteerd, maar die van commissarissen niet. Maar ten aanzien
„van hen gold blijkbaar geen ander beginsel, dan dat zij waren
„taillables et corvéables à merci".

„Ook artikel 3 van het Besluit 228/1940, dat toestond de vóór de
„inwerkingtreding van dit besluit overeengekomen en op de winst-
„verdeling van invloed zijnde vaste bedragen of percentages van
„het gestorte kapitaal te verlagen met een door bestuurders te be-
„palen gedeelte van ten hoogste een vijfde, past, zoals ik hierna
„hoop aan te tonen, niet bij een persoonlijke belasting van rechts-
„personen.

„Wellicht zal men de vraag stellen, welk nut het heeft uit te gaan
„van een theoretisch standpunt, dat de wetgever klaarblijkelijk
„slechts ten dele heeft gevolgd.

„Daarop zou ik willen antwoorden, dat men de inbreuken op het
„theoretisch uitgangspunt zo beperkt mogelijk zal uitleggen, en
„daarentegen overal waar de wetgever zich niet uitdrukkelijk heeft
„uitgesproken, de theorie zal volgen."

Ik ben het hiermede geheel eens, maar wil mij voorshands wachten „ho" te roepen, omdat ik nog niet over de brug ben. Die brug immers ligt nog steeds onder de dreiging van zwaar en minder zwaar geschut i.c. de argumenten van het civiele recht, de statuten; van art. 19, 2e lid van het Invoeringbesluit Vennootschapsbelasting; van de bewering, dat het voorrecht van art. 13 Vennootschapsbelasting, dat nl. tantièmes van directie en verder personeel als bedrijfslast beschouwt, toekomt aan de vennootschap en niet aan de directie en het verdere personeel; de verdere bewering, dat zowel de dividend- en tantièmebelasting als de winstbelasting en de vennootschapsbelasting in beginsel de strekking zouden hebben, dat alle winstgerechtigden zouden dragen in de van de winst geheven belastingen.

Om in stijl te blijven wens ik eerst een parlementair af te vaardigen om reeds thans te verklaren, dat toepassing van de bruto-methode mogelijk niet onder alle omstandigheden door de directie kan worden afgedwongen en dat het voordeel van de bruto-methode wel eens in haar tegendeel kan verkeren. Daarover straks meer.

Alvorens al deze argumenten de revue te laten passeren, nog eerst dit. Par. 1 (3) Leidraad Vennootschapsbelasting zegt: „De vennootschaps-
„belasting is — in navolging van de Duitse Körperschaftsteuer, waarmede
„zij overigens veel gemeen heeft — opgetrokken op de gedachte, dat
„naamloze vennootschappen en andere lichamen ten aanzien van de hef-
„fing van belastingen in dezelfde positie behoren te verkeren als natuur-
„lijke personen. Wat voor de natuurlijke personen de inkomstenbelasting
„is, is de vennootschapsbelasting voor de lichamen".

Er is dus geen twijfel aan, of de vennootschapsbelasting is een persoonlijke belasting en waar wij boven hebben betoogd, dat de tantièmes van directie en verder personeel — ook die van de commissarissen, al kunnen

deze in de ogen van de besluitgever geen genade vinden — schulden aan derden zijn, ligt het in de rede, dat deze tantièmes — behoudens bijzondere constructie der statuten — evenmin beïnvloed mogen worden door de persoonlijke belasting van de naamloze vennootschap als op het winstaandeel van de apothekersprovisor een deel van de persoonlijke inkomstenbelasting van zijn werkgever mag worden gekort; zeer stellig ligt deze opvatting verankerd in de gedachtengang van de besluitgever van 1942.

Ik zie hier niet voorbij, dat in de vergelijking van de physieke persoon — consumptief en productief in het maatschappelijk verkeer — met de rechtspersoon — uitsluitend productief — en de door beide te dragen belastingen een gevaar schuilt, maar dat blijft voor rekening van de besluitgever. Deze heeft in elk geval de in de winstbelasting als persoonlijke belasting niet op haar plaats zijnde heffing over de salaris- en tantième-excedenten niet willen continueren, als zijnde in strijd met het persoonlijk karakter van de vennootschapsbelasting. En hier ligt eigenlijk de kern van het vraagstuk. Wanneer de vennootschapsbelasting ons ineens was gepresenteerd als aequivalent voor de lichamen van hetgeen de inkomstenbelasting is voor de physieke personen, m.a.w. wanneer wij niet hadden gezeten met de erfenis van de dividend- en tantièmebelasting en de winstbelasting en met het gehannes (s.v.v.) over de salaris- en tantième-excedenten, dan hadden wij naar alle waarschijnlijkheid nu niet getwist over de vraag: bruto- of netto-methode?

Zoals door Hellema reeds opgemerkt, had de besluitgever de lijn ook moeten doortrekken voor de commissarissen en naar mijn mening stellig ook voor het primaire dividend. Want ook dit wordt dubbel belast, terwijl het in feite even goed een schuld van de vennootschap aan derden is voor de door deze — de aandeelhouders — bewezen dienst, i.c. het beschikbaar stellen van hun kapitaal. In deze gedachtengang behoren dus de aandeelhouders-kapitaalverschaffers uit de rechtspersoon te worden losgeweekt en voor een normaal primair dividend te worden gezien als schuldeiser.

Het naar mijne mening ten onrechte met een persoonlijke winstbelasting treffen van het primaire dividend drijft in vele gevallen de naamloze vennootschappen naar een verkeerde financiële politiek. Immers, zij zullen haar heil zoeken in het financieren van hun bedrijf door middel van obligatiekapitaal, omdat de rente van deze leningen als bedrijfslast wordt beschouwd. Hierin kan een gevaar schuilen, omdat de onderneming thans een vaste last op zich neemt, hetgeen voor die ondernemingen waaraan risico's verbonden zijn, gezien het karakter van de last der obligatielening, wel eens funest kan worden. De aandeelhouders betalen op indirecte wijze een grotere portie belastingen, die de obligatiehouders ontgaan. Waarom dit onderscheid?

Is mijn stelling juist, dat het commissarissen-tantième en een normaal primair dividend evenals het winstaandeel van bestuurders en verder personeel voor de vennootschapsbelasting in beginsel als bedrijfslast zijn aan te merken en dat door vooringenomenheid van de besluitgever, hetgeen aan directie en personeel wordt toegestaan, aan commissarissen en aandeelhouders werd onthouden, dan hebben beide laatstgenoemde categoriën niet het recht zich te beklagen over de pré, die de dagelijkse leiders van het bedrijf (eerst) in 1942 kregen toegekend, maar dan zullen zij moeten trachten de wetgever ervan te overtuigen, dat hier ongelijke rechtsbedeling plaats vindt.

Met kans op succes? Waarom niet? Heeft niet de huidige bewindsman

van Financiën niet zo lang geleden gezegd, dat bij de voorgenomen vervanging van de vennootschapsbelasting door een overwinstbelasting de door de naamloze vennootschap behaalde *winst boven een bepaald percentage* zal worden belast? Het is toch niet zo verkeerd te concluderen, dat hiermede implicite wordt toegegeven, dat het belasten van een normaal primair dividend met winstbelasting in wezen niet juist is?

Laat ik na deze enkele stappen op het terrein van de beginselen van ons belastingstelsel terugkeren tot de kern van de kwestie.

De statuten. Vele naamloze vennootschappen zitten nog met statuten uit de tijd, dat de belastingen nog niet zulk een belangrijke rol speelden. Wanneer wordt beweerd, dat onder vigeur van de dividend- en tantièmebelasting de naamloze vennootschappen zelf uitmaakten, wat ze aan belasting te betalen hadden, dan is dat in zijn algemeenheid overdreven, maar er steekt niettemin een grote kern van waarheid in. Een bekwaam jurist vertelde mij onlangs, dat hij tegenwoordig geen statuten meer ontwerpt zonder zijn vrienden A de notaris, B de public-accountant en C de belastingconsulent te hebben geraadpleegd.

Natuurlijk zijn er statuten, waarop eventuele pogingen van de directie om haar tantième naar de bruto-methode berekend uitbetaald te krijgen schipbreuk kunnen lijden; althans als deze vennootschappelijke reglementen naar de letter worden nageleefd.

Aan het slot van een uitgewerkt voorbeeld aan de hand van het voorschrift in zekere statuten, dat de winst wordt bepaald volgens goed koopmansgebruik, uit welke winst aandeelhouders eerst 5 % van het door hen gestorte kapitaal ontvangen of zoveel minder als de winst toelaat, waarna van het alsdan overblijvende 20 % aan de directie komt, terwijl het restant ter beschikking is van de algemene vergadering van aandeelhouders, zegt Hellema: „Hoe onbevredigend dit resultaat voor de tantièmisten ook is, juridisch is hieraan, aan de hand van de statuten, niets te veranderen.

Nu nergens gezegd wordt, dat het winstverdelingssysteem, dat de besluitgever van 1942 voor ogen heeft gestaan, waarbij dus directie en verder personeel hun winstaandelen ontvangen vóór de belastingaftrek, ook moet worden toegepast, zelfs al houden de statuten andersluidende bepalingen in, zou de directie niet aan haar trek kunnen komen. Het is mij bekend, dat met Hellema ook anderen er zo over denken. Sterker nog: een sanctiebesluit ten gunste van de directie door de algemene vergadering van aandeelhouders te nemen, zou zelfs niet voldoende zijn, omdat van de statutaire winstverdelingsvoorschriften slechts met goedvinden van alle aandeelhouders, ter vergadering aanwezig of niet, zou kunnen worden afgeweken, indien althans niets omtrent statutenwijziging is geregeld.

Is dat niet in strijd met de verdelende rechtvaardigheid, omdat hier aan een dienaar zijn rechtmatig loon wordt onthouden? Het is wel verstaan, dat hierbij wordt uitgegaan van de premisse, dat het niet met vennootschapsbelasting te treffen tantième, het variabele deel van het salaris derhalve, een adequate beloning is van de door de directie aan de naamloze vennootschap bewezen diensten. De directie *verdient* deze beloning zonder korting, waarbij dan „verdienen" moet worden gezien als het aequivalent van het Franse „meriter" en niet van „gagner".

Als niet-jurist zou ik mijn oordeel over het gewicht der bovenbedoelde formeel-juridische bezwaren willen opschorten, zolang deze bezwaren niet door de rechter zijn getoetst.

art. 19, 2e en 3e lid van het Invoeringsbesluit Vennootschapsbelasting.

(2) „Indien een belastingplichtige gewoon was de belasting ver-
„schuldigd wegens beloningen geheel of ten dele in mindering te
„brengen, is de belastingplichtige gehouden te haren eigen behoeve
„een gelijk percentage als over de jaren, waarover winstbelasting
„geheven is, gemiddeld werd gekort in mindering te brengen op de
„beloningen, welke onder art. 13 van het besluit vallen, doch welke
„voor de winstbelasting aanleiding konden geven tot belastinghef-
„fing. Het percentage wordt berekend over het gezamenlijke bedrag
„van deze beloningen over de jaren, waarover winstbelasting gehe-
„ven werd.

„De korting wordt voor iedere persoon afzonderlijk berekend en
„toegepast.

(3) „Lid 2 is niet langer van toepassing, nadat na het in werking
„treden van dit besluit, de statuten of daarmede overeenkomende
„bepalingen zijn gewijzigd".

De leidraad zegt hiervan:

„Art. 19, lid 2, is imperatief. Het kan slechts door statutenwijzi-
„ging ter zijde worden gesteld (lid 3). Lid 2 past wat de tantièmes
„betreft bij het stelsel van winstverdeling, waarbij eerst de winst
„wordt verdeeld alsof er geen belasting was, wordende daarna de
„belasting omgeslagen over allen, die in de (fiscale) winst delen.
„Aangezien de bestuurders en het verdere personeel voortaan niet
„meer in de (fiscale) winst delen — hun tantièmes zijn voortaan
„immers bedrijfslast — zouden deze categoriën profiteren van de
„overgang van de winstbelasting op de vennootschapsbelasting. Dit
„ware onbillijk".

Dat, zoals de pleiters voor de netto-methode betogen, ook uit de fiscale wetgeving: art. 11 van de Wet op de Dividend- en Tantièmebelasting, art. 46 van het Besluit op de Winstbelasting en art. 19 van het Invoeringsbesluit Vennootschapsbelasting 1942 zou blijken, dat alle winstgerechtigden zouden dragen in de van de winst geheven belasting, moet zeer beslist worden ontkend.

Zoals uit de tekst van de leidraad bij art. 19 van het Invoeringsbesluit Vennootschapsbelasting voortvloeit, heeft de besluitgever kennelijk het destijds tussen de directie en de naamloze vennootschap gesloten arbeidscontract voor de geest gestaan. Er is een bepaald tantième vastgesteld rekening houdend met belastingen en nu wil de wetgever vermijden, dat de tantièmegerechtigden meer krijgen dan hun eigenlijk toekomt en dit bereikt hij door een gewogen gemiddelde van de ten laste van ieder der directeuren gekomen belastingen alsnog van het tantième af te trekken.

Ik zie in de bepaling van art. 19, 2e lid een versterking van mijn standpunt. Immers, welke zin zou de aftrek van het gewogen gemiddelde hebben, als de directie ook haar deel, evenals de andere deelgerechtigden, tot de vennootschapsbelasting zou moeten bijdragen. Het voorschrift van art. 19, 2e lid zou dan geenerlei betekenis hebben.

Het was de duidelijke bedoeling van de — duitse — besluitgever van 1942 onderscheid te maken tussen hen, die hun inkomen uit werkzaamheden verkrijgen i.c. de bestuurders en verdere leden van het personeel, en de winstgerechtigden, die een arbeidsloos inkomen genieten i.c. de aandeelhouders en de commissarissen. Daarom werd uitdrukkelijk in art. 13 bepaald, dat directietantièmes — mits niet excessief, dit blijve in con-

fesso — beschouwd moesten worden als bedrijfslast voor de vennootschap. De vraag of bedoeld onderscheid behoorlijk gefundeerd is, is hier niet aan de orde.

De vraag kan gesteld worden hoe het met de directie-tantièmes moet, indien de vennootschapsbelasting eens zou komen te liggen beneden het gewogen gemiddelde van art. 19, 2e lid van het Invoeringsbesluit Vennootschapsbelasting en de statuten niet waren gewijzigd.

Het is een interessante kwestie, maar ze gaat buiten het principiële om. Even weinig hebben met het beginsel te maken a. het feit, dat een verhoging van het tantième wel eens nadelig zou kunnen werken in verband met het hoge percentage van de inkomstenbelasting en b. de omstandigheid, dat uit gemaakte berekeningen is gebleken, dat het bij bepaalde verhoudingen tussen fiscale winst en van belasting vrijgestelde bedragen op een gegeven moment kan voorkomen, dat de bruto-methode voor de directeuren-tantièmisten haar aantrekkelijkheid verliest.

Resumerende ben ik van oordeel, dat

directie en verder personeel in daartoe aanleiding gevende gevallen er recht op hebben, dat hun tantième, het variabele salaris, wordt berekend overeenkomstig de bruto-methode op grond van de overweging dat art. 13 van het Besluit op de Vennootschapsbelasting 1942 uitdrukkelijk bepaalt, dat deze tantièmes als bedrijfslast zijn aan te merken en dat het hieruit voortspruitende fiscale voordeel niet gelijkelijk over alle winstgerechtigden moet worden verdeeld.

dat art. 19, 2e lid van het Invoeringsbesluit Vennootschapsbelasting het voorrecht van belastingvrij tantième, dat de winstbelasting der directie ten onrechte onthield, in voorkomende gevallen slechts beperkt, doch niet ongedaan maakt, hebbende anders in het geheel van bepalingen art. 19, 2e lid voornoemd geen zin.

UIT HET BUITENLAND

Accountancy in Rusland

In The Accountants Journal van September 1947 komt een artikel voor over bovengenoemd onderwerp, vergezeld van een inleiding van de redactie, die ik hier laat volgen:

> Wij geloven dat dit artikel — dat de lezers bekend maakt met de ingewikkelde aard van de accountancy in dat land — het eerste is, dat in bijzonderheden het Russische standpunt tegenover ons beroep beschrijft.
>
> De daden van de Sovjet-regering en de gebeurtenissen, die in de U.S.S.R. plaats vinden, zijn altijd met een geheimzinnig waas omgeven. Weinig authentieks wordt naar buiten bekend. Daaruit volgt, dat een artikel, dat werkzaamheden in de Sovjet Unie beschrijft, alleen aanvaard kan worden als de auteur zijn inlichtingen uit de eerste hand heeft. Bij het publiceren van dit artikel, dat de functies van de accountancy in Sovjet Rusland beschrijft, hebben wij ons aan dit beginsel gehouden.
>
> De auteur, die de Russische plan-economie bestudeerd heeft met behulp van een beurs, waardoor hij na het behalen van zijn graad in staat gesteld werd een jaar in Rusland te werken, is een eminent leermeester aan een Engelse Universiteit. In Moskou werkte hij een jaar aan het Economisch Research Instituut van het Staats Plan