teekening op zichzelf een uitnemend middel is ter beoordeeling van den assistent.

H. *Afwerken aanteekeningen*

Naast de reeds onder B gemaakte opmerkingen, komt hier ter sprake de vraag, welke aanteekeningen door den leidenden assistent en welke door den accountant behooren te worden afgewerkt.

Belangrijk is nog er voor te zorgen, dat nauwkeurig aangegeven wordt hoe de verzamelde en te rapporteeren gegevens zijn samengesteld en waar eventueele specificaties zijn te vinden.

I. *Gebruikte teekens*

Zij beoogen de uniformiteit bij de contrôle en vormen een samenhangend stel symbolen, waardoor onmiddellijk is af te lezen, welke werkzaamheden per onderdeel zijn verricht.

Ditzelfde geldt t.a.v. het royeeren van facturen, kwitanties etc.

Behoudens door omstandigheden noodzakelijk gemaakte afwijkingen, dienen ze voor iedere contrôle te worden gebruikt.

J. *Algemeene Opmerkingen*

Tot slot zijn in de algemeene instructie eenige opmerkingen gemaakt t.a.v. aangelegenheden, waarvan in de praktijk regeling gewenscht bleek te zijn.

EEN OUDE KWESTIE IN HET BELASTINGRECHT

door J. D. le Grand, cand. not.

Over het algemeen eindigt door het overlijden van een der firmanten, ingevolge de bepalingen van het Burgerlijk Wetboek, eene vennootschap. Vaak treft men echter in de vennootschapsakten voorzieningen omtrent het lot der vennootschap, indien zich een dergelijk geval voordoet, aan. Zeer bekend zijn bijvoorbeeld de zoogenaamde voortzettingsbedingen, die tezamen met de verblijvingsbedingen, regelen door wie de zaken der firma in het vervolg zullen worden gedreven, met toekenning van het recht om de vermogensbestanddeelen van de vennootschap over te nemen.

Het is echter thans niet mijn bedoeling om de rechtsgevolgen te bespreken van het overlijden van een der vennooten. Ik wil gaarne een oogenblik Uwe aandacht vragen voor de rechtsgevolgen ten aanzien van de firma van het overlijden van de echtgenoote van een der firmanten.

Op het eerste gezicht zult U zich afvragen, wat de vennootschap met een dergelijk overlijden heeft uit te staan. De firmant immers leeft nog en zet zijn zaken op den gewonen voet voort. Indien de betreffende echtgenooten op huwelijksvoorwaarden zijn gehuwd en daarbij elke huwelijksgoederengemeenschap hebben uitgesloten is dit ook inderdaad het geval. De vermogens der echtelieden waren gescheiden en Mevrouw heeft nimmer eenige rechten op de zaken der vennootschap kunnen pretendeeren.

Heel anders ligt het geval evenwel, indien geen huwelijksvoorwaarden waren gemaakt en alzoo de wettelijke algeheele gemeenschap van goederen bestond. Krachtens het principe dat in dat geval alle vermogensbestanddeelen tusschen de echtelieden gemeen waren, zou moeten worden aangenomen dat Mevrouw door haar huwelijk medefirmante zou zijn geworden; een resultaat waar de medefirmanten wellicht niet zoo bijster

mede zouden zijn ingenomen. Daar in ons huwelijksgoederenrecht de machtspositie van de in gemeenschap van goederen gehuwde vrouw wel zeer gering is, zal het met haar bemoeiingen ten aanzien van de zaken — althans in theorie — nog wel losloopen. Dit neemt niet weg dat dit wel eens anders zou kunnen worden, indien de Wetgever zou zwichten voor eventueele druk van feministische zijde!

Zooals de zaken er thans voorstaan, is alleen de man gerechtigd om de zaken van de huwelijksgemeenschap te beheeren en daarover te beschikken. Met eenige fantasie is dus de in gemeenschap van goederen gehuwde vrouw gevoegelijk te vergelijken met een commanditaire vennoote, die zonder zelf in de zaken der vennootschap de hand te kunnen hebben, niettemin van hare winsten kan medeprofiteeren.

Maar zooals ik al zeide, het karakter van de huwelijksgoederengemeenschap brengt strikt genomen mede dat de vrouw in casu als medeeigenares in de firma moet worden aangemerkt. In een arrest van 2 Februari 1877, alzoo niet bijzonder recent, heeft de Hooge Raad echter het tegendeel beslist. Ons hoogste rechtscollege was van oordeel dat het societair verband een beletsel vormt voor het vallen van vennootschapsaandeelen in de huwelijksgoederengemeenschap. Ik zal den lezer de juridische overwegingen van het college besparen, daar het naar mijn idee slechts een kwestie van appreciatie is welk beginsel moet prevaleeren. de gebondenheid krachtens huwelijksgoederengemeenschap dan wel het societair verband. Voor mijn gevoel zou ik aan de gebondenheid krachtens huwelijksgemeenschap als zijnde van meer ideëelen aard meer waarde willen toekennen. Verscheidene juristen waren dan ook van oordeel dat de gronden die de Hooge Raad ter staving van zijn beslissing aan voerde, niet voldoende waren om in casu een uitzondering te rechtvaardigen op den regel van artikel 175 van het Burgerlijk Wetboek, bepalende dat de huwelijksgemeenschap omvat alle roerende en onroerende goederen der echtgenooten, zoowel tegenwoordige als toekomende.

Men heeft naar een middenweg gezocht en wel deze. Tijdens het leven van beide echtgenooten vallen zoowel de vennootschapsaandeelen als de revenuen daarvan in de huwelijksgemeenschap. Fiscaalrechtelijk zijn er dan nog geen moeilijkheden. De firmant is belastingschuldig over de geheele huwelijksgemeenschap.

Hoe echter indien de echtgenoote van een firmant overlijdt en er blijft behalve de man een zoon uit het huwelijk achter? Dan eerst wordt de vraag accuut! Immers de huwelijksgemeenschap is ontbonden, maar in de nog voortdurende medeëigendom is het vennootschapsaandeel begrepen. Er wordt nu wel beweerd dat de firmant de bevoegdheid heeft te eischen dat hem het aandeel in de firma, als zijnde een complex van hoogst persoonlijke rechten bij scheiding wordt toebedeeld, onder verplichting tot verrekening van de waarde. Hoe vaak gebeurt het echter niet in de praktijk dat in het geheel geen boedelscheiding plaats vindt en de onverdeeldheid geheel in het bezit blijft van den langstlevenden echtgenoot, al dan niet met stilzwijgende toestemming van den erfgenaam om de revenuen daarvan in incasseeren.

De Belastingadministratie volgt dan in Successie aangelegenheden de uiteengezette opvatting van den Hoogen Raad. Zij houdt staande dat in de successieaangifte van de nalatenschap van de vrouw geen aandeel in de firma behoeft te worden opgenomen, doch alleen een vordering op den weduwnaar-firmant tot verantwoording van de halve waarde van het vennootschapsaandeel. U zult opmerken dat het financieel bitter weinig verschil maakt of nu tot de nalatenschap van de vrouw gerekend moet worden het halve firma-aandeel dan wel de halve waarde van dat

aandeel als vordering. Inderdaad. Het eenige verschil is dat in het laatste geval de aangifte aanmerkelijk eenvoudiger van opzet is, daarin het andere geval overeenkomstig de laatste Bestuursbeslissingen alle bestanddeelen van de vennootschap zouden moeten worden vermeld. Er kan nu eenvoudig worden volstaan met de aangifte eener vordering. Ter berekening van de hoegrootheid daarvan dient uiteraard naar de eischen van het Burgerlijk Recht een optelling van de waarde der tot de vennootschap behoorende zaken te worden gemaakt, waarvan het totaal der vennootschappelijke schulden weer is af te trekken. Ik zeide: Naar de eischen van het Burgerlijk Recht een optelling van de waarde der tot de vennootschap behoorende zaken te worden gemaakt, waarvan het totaal der vennootschappelijke schulden weer is af te trekken. Ik zeide: Naar de eischen van het Burgerlijk Recht. De Successiewet kent namelijk niet zooals de Wet op de Vermogensbelasting een aangifte volgens de laatstelijk opgemaakte balans. Het gevolg daarvan is dat al hetgeen niet als zaak in den zin van het Burgerlijk Wetboek kan worden beschouwd bij de vaststelling van de grootte van het firma-vermogen buiten aanmerking blijft. Ik denk hier in het bijzonder aan de goodwill van het bedrijf. Dit is wel een bedrijfsmiddel in economischen zin, doch geen zaak in den zin van het Burgerlijk Recht. Dit neemt echter niet weg dat, zooals de comtatoren op de Successiewet terecht opmerken, het feit dat in een bepaald pand een goed beklante affaire wordt gedreven, een belangrijk hoogere waarde van dat perceel tengevolge kan hebben, waarmede bij de schatting terdege rekening dient te worden gehouden.

Tot zoover de Successiebelasting. Hoe staat het nu met de heffing voor de Vermogensbelasting? De toestand lijkt vrij eenvoudig. Met het arrast van den Hoogen Raad voor oogen redeneert men als volgt. De firmant geeft zijn in de vennootschap gestoken kapitaal aan als steeds tevoren. Hij kan echter thans in aftrek brengen de schuld aan de erfgenaam van zijn vrouw, die voor de aangifte voor de Successiebelasting als vordering van hare nalatenschap was opgenomen. Naar ik meen is het in de praktijk de gewoonte op deze wijze aan te geven. Niettemin ben ik zoo vrij om de juistheid daarvan te bewijfelen. Ik geloof dat op deze wijze de aard van de betreffende vordering, vanuit civielrechtelijk standpunt bezien, wordt miskend. We zullen dus de kwestie vanuit dit standpunt nog even nader moeten bezien. Laten wij daartoe uitgaan van de leer gehuldigd in het boven aangehaalde arrest van den Hoogen Raad van 2 Februari 1877, zooals deze door de Belastingadministratie tot de hare werd gemaakt. We zagen dat tot de nalatenschap van de echtgenoote van den firmant moest worden gerekend een vordering tot verantwoording van de helft van het vennootschapsaandeel, berekend naar den toestand op den dag, waarop het overlijden is voorgevallen. Wij zagen ook dat de praktijk het bedrag dier vordering aanneemt als basis voor latere aangiften voor de Vermogensbelasting. De groote vraag is nu juist of aangenomen mag worden dat het bedrag dier vordering constant is gebleven. Naar mijn meening had bij wijze van spreken reeds een dag nadat zij voor de successie was gefixeerd, de vordering reeds wijziging ondergaan. Ik kan de vordering niet anders zien dan als eene met een variabel bedrag, verband houdende met de waarde van het vennootschapsaandeel. Een vordering met een dergelijk karakter is ook ganschelijk geen onbekende rechtsfiguur. Elke vordering tot verantwoording wegens gevoerd beheer wisselt immers met den dag. Daar komt nog bij dat ik me in dit geval, ondanks de uitspraak van den Hoogen Raad, moeilijk los kan maken van de gedachte, dat deze vordering behalve een persoonlijk tevens een zakelijk karakter heeft. In geef toe; misschien is het een hinken op twee ge-

dachten om naast het persoonlijk vorderingsrecht bovendien aan te nemen het bestaan van een zakelijk recht van medeëigendom in het firmavermogen, zij het dan dat deze medeëigendom aan bijzondere normen is gebonden. Ook dit is geen onbekend verschijnsel in ons recht. Op notarieel gebied zijn daarvan twee gevallen zeer bekend, namelijk de verplichting tot inbreng van genoten schenkingen in een nalatenschap en de vergoedingsrechten tusschen echtgenooten bij beperkte huwelijksgemeenschappen.

Doch ter zake. Duidelijk zal het zijn, dat, ook al gaan we niet in op het zakelijk karakter der vordering, zij toch als variabel moet worden beschouwd. Alleen in het geval dat de onverdeelde boedel is gescheiden en verdeeld, bijvoorbeeld door toescheiding aan den firmant van alle tot de gemeenschap behoorende vermogensbestanddeelen onder verplichting tot uitkeering aan de erfgenamen van zijn vrouw van hun aandeel in contanten, welke verplichting practisch vaak wordt omgezet in een rentedragende schuld; kan gezegd worden dat de toestand is gefixeerd.

Mocht geen boedelscheiding hebben plaats gehad dan is het mijns inziens voor geen twijfel vatbaar, dat telkens weer bij het opstellen van de aangifte voor de Vermogensbelasting, het bedrag der vordering moet worden becijferd. Dit is niet steeds een eenvoudige taak. Ik merkte reeds terloops op dat ingevolge artikel 9 der Wet op de Vermogensbelasting door een firmant het aandeel in zijn vennootschap kan worden aangegeven volgens de laatst goedgekeurde balans, mits desgevorderd blijke, zoo luidt het artikel verder, dat bij hare opmaking de baten en lasten geschat zijn naar regels welker toepassing geen lager kapitaalsaldo oplevert, dan verkregen zou zijn bij toepassing der regels in de artikelen 7 en 8 vermeld. De firmant heeft dus de keuze: aangifte volgens de balans, wat ik zou willen noemen de economische methode of volgens specifieke schatting, wat ik zou willen noemen de burgerrechtelijke methode. Indien de firma een goed loopende zaak drijft, lijkt mij theoretisch, de laatste methode de voordeeligste voor den aangever; immers zooals reeds boven is geconstateerd blijft dan de goodwill buiten beschouwing, terwijl zij in de economische methode als bedrijfsmiddel moet worden medegerekend. De vraag rijst nu of door de erfgenamen van Mevrouw, bij hun aangifte van de variabele vordering eveneens gebruik gemaakt mag worden van de faciliteit der economische methode. Volgens de leer van den Hoogen Raad, die elk zakelijk karakter der vordering ontkent en met de Wet op de Vermogensbelasting in de hand zeker niet. Immers er kan dan niet gezegd worden dat de betreffende erfgenamen hun vermogen geheel of gedeeltelijk belegd hebben in en onderneming, in dien zin zooals dat in artikel 9 is bedoeld. Een andere vraag is of hier geen grond aanwezig is voor interpretatie naar analogie. De Wetgever heeft uiteraard aan dit geval niet gedacht. In de zakelijke opvatting, die ik zooeven naar voren bracht is er natuurlijk geen bezwaar tegen aangifte volgens de laatste balans.

Toch schuilt er hier nog een addertje onder het gras. Laten we eens aannemen dat na het overlijden van Mevrouw, tengevolge van de groote energie van den firmant de goodwill van het bedrijf aanmerkelijk is gestegen. Zou het nu billijk zijn indien de erfgenamen van Mevrouw daarvan medeprofiteerden? Dit zou waarlijk te dwaas zijn. Dit geldt natuurlijk niet indien de bloei van de zaak het gevolg is van meer gunstige tijdsomstandigheden. In het eerste geval is de waardevermeerdering van de goodwill alleen het gevolg van de arbeid en vlijt van den firmant terwijl in het tweede geval die vermeerdering is te danken aan omstandigheden buiten den firmant gelegen. U voelt echter wel, dat het in de praktijk

uitermate lastig kan blijken te zijn vast te stellen voor welk gedeelte de verbetering is te danken aan vlijt en voor welk gedeelte een resultaat is van andere factoren.

U zult opmerken dat de burgerrechtelijke methode hier uitkomst kan geven. Ik wees er echter reeds op, dat al is in den zin van het civielrecht de goodwill geen vermogensbestanddeel, zij toch invloed kan uitoefenen op de waarde van een perceel waarin het bedrijf wordt geëxploiteerd. We stuiten dan op de zelfde moeilijkheden die de economische methode meebracht.

Aan de hand van boven ontwikkelde beginselen kunnen we nu enkele richtlijnen voor de aangifte opstellen. Telken jare opnieuw moet de grootte der vordering worden becijferd, juist alsof er sprake is van een recht van medeëigendom in de firma. Van waardevermeerdering van de zaken der vennootschap genieten de erfgenamen mede, in waardevermindering moeten zij mede dragen. Een en ander onder het volgende voorbehoud. In de eerste plaats mogen de erfgenamen geen deel hebben aan waardevermeerdering die het gevolg is van arbeid en vlijt van den firmant en voorts behoeft hij mijns inziens niet te dragen in waardevermindering van zaken, die het gevolg is van wanbeheer door den firmant. Dit laatste leid ik af uit het feit dat de onderhavige vordering het karakter heeft van eene tot verantwoording wegens gevoerd beheer.

De technische vraag is nog te bespreken onder welk hoofd de vordering in het aangiftebiljet dient te worden opgenomen. Onder de onverdeelde boedels of wel onder de vorderingen. Belangrijk is de kwestie niet. In de leer van den Hoogen Raad is de laatste methode ongetwijfeld de meest juiste.

Ook de aangifte voor de Inkomstenbelasting is wel eenige beschouwing waard. Heeft er na het overlijden van de echtgenoote boedelscheiding plaats gehad, op de wijze zooals hierboven is aangegeven, dan is de zaak zeer eenvoudig. De erfgenamen geven de rente van hun vorderingen wegens overbedeeling aan en de firmant trekt die rente van zijn inkomen af. Maar hoe als de boedel niet is gescheiden? Ik merkte reeds op dat kinderen, die een eigen inkomen genieten, hun vader in een geval als het onderhavige, vaak in het genot laten van de revenuen van den geheelen boedel. Al hebben de kinderen dan strikt genomen recht op een aandeel in die revenuen, zij eischen dit niet op en de fiscus legt zich daarbij neer, en slaat de kinderen daarvoor niet aan. Artikel 4 der Wet op de Inkomstenbelasting spreekt dan ook van werkelijk genoten opbrengsten. Het progressieve karakter van de heffing brengt voorts mede dat deze manier voor den Fiscus het meest voordeelig is.

Van belang is dus uitsluitend de vraag, welk recht op de winsten der vennootschap de kinderen zouden kunnen doen geldend maken, indien zij dat zouden wenschen. Deze vraag is wel zeer moeilijk te beantwoorden. Recht op een evenredig deel in de winst der zaak hebben de erfgenamen in geen geval, ook al zouden zij als medeëigenaren in de firma moeten worden aangemerkt. De winst is immers wel voor een zeer groot deel resultaat van arbeid en vlijt van de firmanten, en de erfgenamen hebben daaraan part noch deel. Misschien kan hier gebruik gemaakt worden van de opmerking die ik in den aanvang van deze regelen maakte, namelijk dat de erfgenamen in zekeren zin zijn te beschouwen als commanditaire vennooten. Voor hun in de vennootschap verblijvend kapitaal zouden zij dan aanspraak kunnen maken op de redelijke rentevergoeding. Wettelijke steun kan ik voor deze redenering niet vinden. Het is een oplossing die billijk is en waarom die dan te versmaden, waar de Wet ons in de steek laat? Het vorenstaande brengt mede dat van hetgeen praktisch

van de vordering aan opbrengst wordt genoten. Inkomstenbelasting moet worden betaald.

Het is niet te ontkennen dat de praktijk van de constante vordering op den firmant heel wat eenvoudiger is dan de in het voorgaande uiteengezette consequenties van de theorie van het variabele karakter dier vordering. Het lijdt echter mijns inziens geen twijfel dat die praktijk onjuist is. Ook het Belastingrecht heeft toch in zijn ontwikkeling te streven naar redelijkheid en billijkheid. Dit brengt echter met zich dat we de meer ingewikkelde consequenties van die rechtsverfijning even moeten aanvaarden.

BOEKBESPREKINGEN

Budgetteering en Budgetcontrôle, door J. E. Spinoza-Cattela; uitgegeven bij H. E. Stenfert Kroese's Uitgevers-Maatschappij, Leiden.

Dit boek is verschenen als eerste deel van een serie Bedrijfseconomische Monographieën, welke, onder redactie van *Dr J. G. Stridiron,* zal verschijnen. In het voorwoord schrijft *Dr Stridiron:*

„Deze eerste monografie vormt tevens het eerste oorspronkelijke Ne„derlandsche studiewerk over dit uiterst belangrijke onderwerp. De schrij„ver beschikt niet alleen over een veelzijdige praktijk op dit gebied, maar „heeft daarboven een diepgaande studie van de grondslagen der bud„getgedachte gemaakt. Onderdeelen der budgetteering, die elders slechts „een algemeene of oppervlakkige behandeling ondergaan, worden hier „systematisch uiteengezet. Als voorbeelden zijn te noemen de budget„teering der voorraden en de variabele budgetteering der kosten."

Met deze beschouwing kan ik mij geheel vereenigen. Zij, die de bedrijtsbegrooting in de praktijk reeds hebben toegepast, resp. haar willen gaan toepassen, vinden in dit werk, naast een systematische opzet van het doel en wezen van de bedrijfsbegrooting, een reeks van praktische wenken, raadgevingen en tevens waarschuwingen.

In de inleiding wijst schrijver, m.i. zeer terecht, er op, dat het budget geen panacee is voor alles, wat verkeerd is in de onderneming, terwijl hij aan het slot van het boek een afzonderlijk hoofdstuk wijdt aan de moeilijkheden en gevaren der budgetteering. Anderzijds is de schrijver er m.i. in geslaagd in dit werk een idee te geven van de voordeelen, die met de invoering van de budgetteering kunnen worden verkregen.

De schrijver geeft in de inleiding een analyse van de oorzaken, die geleid hebben tot de veelvuldige toepassing van het budgetsysteem. Hij wijst er op, dat juist de onzekerheid en de instabiliteit van de bedrijven, die vaak als een van de groote bezwaren en moeilijkheden bij de invoering van de budgetteering worden gevoeld, een zich vooraf beraden noodzakelijk maakt, teneinde gewapend te zijn tegen verrassingen en de rentabiliteit van de onderneming onder alle omstandigheden te waarborgen. Daartoe is het in beginsel noodzakelijk, dat de begrooting in den loop van de periode wijzigingen ondergaat.

De schrijver toont zich hier een overtuigd voorstander van de flexibele begrooting. In het hoofdstuk „De onkosten-budgetten" wordt dit nader door hem gemotiveerd. Hierbij blijkt, dat schrijver aan de variabele kostenbudgetteering, waarbij de kosten worden begroot als een varibel bedrag, hetzij in den vorm van een percentage (van de omzet, van de bedrijfsbezetting enz.), hetzij als een tarief per eenheid van prestatie, (per