

DIRECTIE-TANTIËME EN VENNOOTSCHAPSBELASTING

(Naar aanleiding van het Rapport van de Commissie ter bestudering van de invloed van de huidige fiscale wetgeving op de winstverdeling in verband met de vaststelling van tantièmes (ingesteld door het NIVA))

door Prof. Mr A. van Oven

Blijkens art. 42d Wetboek van Koophandel komt de winst de aandeelhouders ten goede, tenzij de statuten anders bepalen. Geen regel van dwingend recht dus, doch van aanvullend recht: het komt in eerste instantie aan op de inhoud der statuten. Vrijwel steeds houden de statuten een zodanige „andere bepaling” in. Zij behelzen een stelsel van *winstverdeling*, en zeer veelvuldig brengt dit stelsel mede, dat ook bestuurders aanspraak kunnen maken op een percentage van de winst: het directie-tantième. In hoeverre kan nu deze winstverdeling invloed ondergaan van de huidige fiscale wetgeving? Het ligt voor de hand, dat men in dit verband allereerst denkt aan de vennootschapsbelasting (Vpb.). Weliswaar wordt in het aan hoofde dezes vermelde Rapport (uitgebracht in 1952) ook aan verscheidene andere belastingen — de commissarissenbelasting, de ondernemingsbelasting, de superdividendbelasting en de vermogensaanwasbelasting — een enkele opmerking gewijd, doch dat is bijzaak. De vraag, die in het Besluit op de Vpb. (blijkens welks art. 13 sub 1a het directie-tantième onder de bedrijfs-onkosten wordt gerangschikt en dus niet meetelt bij de berekening van de belastbare winst) haar oorsprong vindt, is de volgende: dient men bij de berekening van het directie-tantième uit te gaan van een winst, waarop de Vpb. reeds in mindering is gebracht (netto-methode), of moet men zich bij die berekening bedienen van een bruto-winstbegrip, d.i. netto-winst plus het bedrag der Vpb. (bruto-methode)? Ziedaar het kernprobleem, welks behandeling verreweg het grootste gedeelte van de inhoud van het Rapport in beslag neemt.

Op blz. 10 wordt dit vraagstuk aangemerkt als „een civielrechtelijk probleem, waaromtrent men van mening kan verschillen”. Dat wij ons hier op civielrechtelijk terrein bevinden, zij de samenstellers van het Rapport gaarne toegegeven: het gaat om de rechtsverhouding tussen n.v. en tantiëmist, om de omvang van de schuld van de eerste jegens de laatste, voortspuitende uit de omstandigheid, dat winst is gemaakt. Doch juist omdat dat zo is, komt men er toe zich af te vragen, of hier inderdaad een mogelijkheid van verschil van mening bestaat. Kan men eigenlijk wel spreken van een *probleem*? De civielrechtelijk georiënteerde jurist is op het eerste gezicht geneigd, deze vragen ontkennend te beantwoorden. Immers, volgt men de bruto-methode, dan is de winst, waarover het directie-tantième wordt berekend, een andere winst dan de winst, waarin de overige deelgerechtigden participeren. Is het maken van een zodanig onderscheid gerechtvaardigd, wanneer de statuten daartoe niet de minste aanleiding geven? Toch alleen, indien de wetgever met zoveel woorden zou hebben bepaald, dat het *moet* (vgl. v. d. Heijden-v. d. Grinten blz. 412 e.v.). Welnu, dat heeft hij niet. En onder deze omstandigheden vraagt men zich verwonderd af, waarom een ter bestudering van dit onderwerp door het Nederlands Instituut van Accountants in het leven geroepen commissie, samengesteld uit specialisten o.m. op het gebied van accountancy en bedrijfshuishoudkunde, van privaats- en belastingrecht, van bankwezen en effectenhandel, zich gedurende drie of vier jaren moest

beraden, alvorens tot deze voor de hand liggende conclusie te geraken. En voorts, hoe het komt, dat met betrekking tot dit resultaat in de commissie toen nog niet eens unanimiteit bestond: een - zij het kleine - minderheid van de commissie bleek van oordeel, dat „althans in beginsel, de wettelijke voorschriften behoren te leiden tot toepassing van de bruto-methode”. En tenslotte, hoe het mogelijk is, dat de bruto-methode reeds tevoren in de literatuur (vermeld op blz. 21 van het Rapport) verdediging had gevonden, t.w. bij Hellema (Weekblad der Belastingen, 3796—3799) en bij Raymann (in dit tijdschrift, jrg. 1948, blz. 71).

Dit alles geeft te denken: de argeloze „civilist” gaat zich afvragen, of zijn eerste indruk wel juist was, of de kwestie wellicht allerlei niet vermoede aspecten heeft, welke aan zijn aandacht zijn ontsnapt. En deze vrees wordt nog versterkt bij lezing van de zojuist geciteerde beschouwingen van Hellema, waarin n.l. verband wordt gelegd tussen de onderhavige aangelegenheid en verscheidene principiële vraagstukken van civielrechtelijke en fiscaalrechtelijke aard, en zelfs van algemene rechts-systematiek, zoals daar zijn de betekenis van het begrip rechtspersoon, het persoonlijk of zakelijk karakter van de Vpb. en de samenhang tussen privaatrecht en fiscaalrecht. En hoewel mij niet geheel duidelijk is geworden, of Hellema al dan niet meent, dat ons *huidige positieve recht* tot toepassing van de bruto-methode noopt (uiteraard tenzij duidelijk uit de statuten blijkt, dat de betrokkenen de bruto-methode niet wensen), in elk geval gaat zijn voorkeur naar deze methode uit, en zijn beschouwingen of opmerkingen omtrent de bedoelde principiële vraagstukken schijnen hem in deze voorkeur te sterken. En dus nogmaals: wanneer een van onze meest vooraanstaande deskundigen op het terrein van het belastingrecht er zò over denkt, kunnen wij ons aanvankelijk oordeel, ons als vanzelfsprekend aanvaarden der netto-methode, dan wel handhaven? Berust dat oordeel niet op „civielrechtelijke zelf-overschatting”? Op een -inderdaad bij velen onzer bestaand - gebrek aan inzicht in het belang van het fiscale recht? Het antwoord op deze vragen kan slechts worden gevonden door de argumenten, welke voor de bruto-methode worden aangevoerd, onder de loupe te nemen.

In het Rapport zelf vindt men deze argumenten, welke dus het minderheids-standpunt zouden moeten ondersteunen, slechts zeer summier uiteengezet. Zij gaan echter geheel in de zelfde richting als het — veel uitvoeriger — betoog van Hellema (t.a.p.), zodat het geoorloofd schijnt, dit betoog als commentaar en aanvulling op de motivering van het minderheids-standpunt te gebruiken.

Vooropgesteld zij, dat wij ons ook naar de mening der minderheid op het terrein van het *aanvullend* recht bevinden: het komt aan op de inhoud der statuten. Opteren zij met zoveel woorden voor een der beide stelsels, dan *geldt* dat. Het is dus niet zo, dat de minderheid meent, dat een bepaling van dwingend recht toepassing der netto-methode onder alle omstandigheden verbiedt. Zij betoogt slechts, dat, *als* (zoals gewoonlijk) in de statuten geen uitdrukkelijke keuze is gedaan, de bruto-methode moet worden gevolgd. Zij leidt dit af uit het karakter der Vpb. als „persoonlijke” belasting, welke drukt op de n.v. als rechtspersoon, en *dus* ten laste van degenen moet komen, die tezamen de n.v. vormen, t.w. de aandeelhouders, en *dus* niet van de tantiëmist. Evenmin als bij de berekening van het tantième van de procuratiehouder van een éénmans-onderneming moet worden rekening gehouden met de inkomstenbelasting van de ondernemer. En deze gedachtengang zou dan nog zijn bevestiging vinden in een

wettelijke bepaling, t.w. art. 19 lid 2 Invoeringsbesluit Vpb., hetwelk een soort van overgangsregeling zou behelzen van de netto- naar de bruto-methode, en er dus van zou uitgaan, dat in beginsel de bruto-methode thans regel is geworden.

Door de meerderheid van de Commissie wordt in het Rapport uiteengezet, dat het laatstbedoelde artikel ook nog wel enige zin heeft, wanneer men het minderheids-standpunt verwerpt. Voorts betoogt de meerderheid, dat het *persoonlijk* karakter der Vpb. niet voldoende vast staat om er de door de minderheid gewenste consequentie aan te kunnen verbinden. Tenslotte wordt het minderheids-standpunt dan nog op economische, en zelfs op psychologische gronden van de hand gewezen.

Over het algemeen kan ik mij met deze meerderheidsargumentering wel verenigen. Het wil mij zelfs voorkomen, dat nog vele andere argumenten — ontleend aan de economie, de psychologie, de sociologie en wellicht ook aan het fiscale recht — tegen de redenering der minderheid zouden zijn aan te voeren. Slechts met moeite kan ik aan de verleiding weerstand bieden, Hellema's opmerkingen omtrent de rechtspersoon te bestrijden, zijn gedachte, dat de n.v. moet worden geïdentificeerd met de gezamenlijke aandeelhouders. Ik vraag mij af, of deze gedachte wel voldoende recht doet wedervaren aan de zelfstandigheid van de rechtspersoon, voorts of zij niet op een sociologisch anachronisme berust. In het maatschappelijk leven zijn de aandeelhouders — althans bij de grotere n.v.'s — immers teruggedrongen in de positie van kapitaalverschaffers, de ondernemersfunctie wordt in feite door de bestuurders uitgeoefend. En nu ben ik mij wel bewust, dat de onderneming niet geïdentificeerd mag worden met de n.v., dat neemt niet weg, dat de n.v. de rechtsvorm der onderneming is, en dat de ontwikkeling der maatschappelijke verhoudingen in de onderneming dan ook op den duur niet zonder invloed op de rechtsbegrippen ten aanzien der n.v., met name op de rechtspersoonlijkheids-gedachte, kan blijven.

Doch dit alles raakt het betoog, waarmee de minderheid de bruto-methode tracht te rechtvaardigen, niet in zijn kern, en de in het Rapport vervatte meerderheids-argumenten doen dat m.i. evenmin. Het gaat n.l. niet om de vraag, of de Vpb. als een persoonlijke dan wel als een zakelijke belasting is aan te merken. Dat is voor de onderhavige aangelegenheid volkomen onverschillig. En ook de overwegingen van economische of sociologische aard hebben wij ter weerlegging van het minderheids-standpunt niet nodig. Het is, zoals wij zagen, primair een civielrechtelijk probleem, en de reden, waarom de redenering der minderheid niet op gaat, zullen wij dus in eerste instantie op het gebied van het civiele recht moeten zoeken. En juist op dat gebied behelst die redenering m.i. een essentiële gedachten-fout. Het is merkwaardig, dat juist de vergelijking met de procuratiehouder der éénmans-onderneming, waarvan de minderheid zich ter adstructie van haar standpunt bedient, mij tot die conclusie heeft gebracht.

Waarom zou de winst der éénmans-onderneming, waarin een procuratiehouder participeert, moeten worden berekend zonder inachtneming der inkomstenbelasting van de ondernemer? Welnu, omdat de overeenkomst, waarop deze participatie berust, uitgelegd in overeenstemming met de bedoeling van partijen, dat met zich mede brengt. Het was n.l. in het minst niet de bedoeling, dat de procuratiehouder een percentage van het netto-inkomen van de ondernemer zou krijgen, doch slechts, dat hij een percentage zou krijgen van de netto-opbrengst van des ondernemers

bedrijf. En kan men met betrekking tot het directie-tantième ener n.v. dat zelfde onderscheid maken? Geenszins. Welke is de bedoeling van partijen, wanneer een n.v. zich verbindt een in functie tredende directeur, naast salaris, jaarlijks een tantième te zullen uitkeren, vastgesteld in overeenstemming met de statuten? Geen andere, dan dat de directeur als beloning van zijn werkzaamheden naast een vast jaarlijks bedrag een aandeel in de winst der n.v. zal ontvangen, precies de zelfde winst, waarin de overige statutaire winstgerechtigden zullen participeren. Voorzover het tantième betreft, verbindt dus de directeur zijn lot onvoorwaardelijk aan het wel en wee der n.v.

De verklaring van dit verschil in positie van de winst-participant der éénmans-onderneming en van die der n.v. ligt voor de hand. De eigenaar der éénmans-zaak heeft naast zijn hoedanigheid van ondernemer een zelfstandige rol in het rechtsleven als natuurlijk persoon. Doch dat geldt niet voor de n.v. Zij ontleent haar bestaansrecht ten volle aan de voor de onderneming bestaande behoefte aan een rechtsvorm. Zij personifieert de onderneming, en omdat de onderneming in het rechtsverkeer een zekere zelfstandigheid moet bezitten, is zij rechtspersoon. Daarom is de directeur bereid, om zijn honorering — ten dele — afhankelijk te stellen van de (netto-)winst der als ondernemer optredende rechtspersoon, zulks in tegenstelling tot de procuratiehouder der éénmans-onderneming, die n.l. niet bereid is zijn honorering als tantiëmist te verbinden aan het (netto-)inkomen van de natuurlijke persoon, die de onderneming drijft.

Het is dus de bedoeling van hen, die partij zijn bij de contractuele verhouding, waaruit de verplichting tot betaling van tantième voortvloeit — enerzijds de n.v. anderzijds de bestuurder —, welke de doorslag geeft. Deze op dit punt volgens communis opinio souvereine partij-bedoeling dwingt tot toepassing der netto-methode, zulks uiteraard tenzij in de statuten uitdrukkelijk voor de bruto-methode is geopteerd. En aldus zijn wij weer terug op ons uitgangspunt: uit hoofde van civielrechtelijke overwegingen is het standpunt van de voorstanders der bruto-methode onaanvaardbaar.

Gerustgesteld kan de civilist zijn overpeinzingen over dit belangwekkende onderwerp beëindigen. Hij vindt zijn aanvankelijke indruk bevestigd, en voor civielrechtelijke „eigengereidheid” ten opzichte van het belastingrecht bestaat op dit punt geen gevaar. Eerder voor het omgekeerde: overschatting van de invloed van het fiscale recht op civielrechtelijke verhoudingen. Het stemt tot vreugde, dat de meerderheid der commissie zich tegen een zodanige overschatting heeft te weer gesteld.
