

bij dalende prijzenloop zou worden verzacht door een gemakkelijker overgang op de geschatte waarde. Maar bij prijsstijgingen zal uiteraard de door mij aan de paragraaf 6, Eink. St. G. ontleende correctie geen invloed op de fiscale winstberekening uitoefenen. Erkennen wij de zege van een winstcalculatie, die niet de aanschaffingswaarde, doch de vervangingswaarde vooropstelt, dan moet de Deutsche fiscale oplossing als eenzijdig worden gezien. Wat echter de toepassing van de leer der vervangingswaarde op de fiscale winstberekening betreft, stond en sta ik nog op het standpunt dat:

1. de huidige jurisprudentie deze afwijst;
2. bij aanvaarding van deze leer voor de fiscale winstberekening de controle al te zeer zou worden bemoeilijkt.

Men zou hier dus van een conflict kunnen spreken in den boezem van den auteur, waarbij de erkenning van de economische doelmatigheid van deze leer, in het bijzonder in tijden van hoogconjunctuur staat tegenover zijn schroom of liever zijn weigering haar voor de fiscale winstberekening in het heden te willen aanvaarden.

En mijn vraag is en hiermede zou ik willen eindigen, zou geen compromis mogelijk zijn, waarbij deze mogelijkheid tot herwaardeering wordt verruimd door bij ingrijpende wijzigingen in het prijsniveau, hetzij in het algemeen, hetzij in een bepaalde bedrijfstak, deze herwaardeering toe te staan, resp. te eischen.

Ik wil nu trachten een samenvatting te geven van mijn beoogt: Bij de vorming van een fiscaal winstbegrip zal men zich aan de eene zijde zooveel mogelijk bij heerschende inzichten omtrent de regelen van een redelijke winstbepaling hebben aan

te sluiten, doch aan den anderen kant niet uit het oog mogen verliezen, dat algeheele vaagheid omtrent de bedoelingen des wetgevers aan de subjectieve inzichten van den ondernemer omtrent de winstbepaling algeheele vrijheid zou laten, hetwelk tot een willekeurige en daardoor ongelijke berekening van den belastinggrondslag zou leiden.

Bij de waardeering van handelsvoorraden en vorderingen zal een zoo groot mogelijke vrijheid bij de keuze van systeem worden gelaten, waarbij echter de noodige systematiek bij de waardeering dient te worden betracht, en alleen in door goed koopmansbelang gerechtvaardigde bijzondere omstandigheden overgang naar een ander systeem van waardeering voor de fiscale winstberekening kan worden aanvaard.

Waardevermeerdering van de niet voor verkoop bestemde bestanddeelen van het kapitaal blijft buiten beschouwing zolang deze niet door vervreemding der betreffende zaken is gerealiseerd.

Waardevermindering van de voor de uitoefening van het bedrijf gebezigde zaken komt vóórdat deze worden van de hand gedaan allereerst tot uitdrukking, voorzoover afschrijving wegens vermindering van de gebruikswaarde is geboden, hetzij door slijtage dan wel door technische veroudering; dit behoort in te sluiten een afschrijving naar rato van de economische prestaties verdeeld over den economischen levensduur.

Bij zeer ingrijpende wijzigingen in het prijsniveau, hetzij in het algemeen, hetzij in een bepaalde bedrijfstak, ware bovendien de mogelijkheid te openen, hetzij in het algemeen, hetzij in die bepaalde bedrijfstak, herwaardeering toe te staan, respectievelijk te eischen.

DE STILLE RESERVE EN DE NEDERLANDSCH INDISCHE FISCUS

door

J. H. P. DE L'ÉCLUSE

Hoofd van de Nederlandsch-Indische Belasting-accountants-dienst

Alvorens te komen tot de eigenlijke behandeling van het in hoofde aangegeven onderwerp lijkt het van belang een kort overzicht te geven van de heffingen, ressorteerend onder den „Dienst der Belastingen in Nederlandsch Indië". Bij het grootste deel daarvan speelt de stille reserve geen rol, bij het kleinere kan zij niet zonder meer worden gepasseerd, nl. daar waar de basis der heffing verankerd ligt in behaalde winst, in het kapitaal of in beide factoren.

Zonder aanspraak te willen maken op volledigheid, kan voor het gestelde doel volstaan worden met de volgende indeeling:

Directe Belastingen:	Inkomstenbelasting	persoonlijk
	Vermogensbelasting	persoonlijk
	Vennootschapsbelasting	zakelijk
	Personeele belasting	persoonlijk
	Verponding	zakelijk
	Couponbelasting	zakelijk
Indirecte Belastingen:	Loonbelasting	
	Zegelrecht	
	Recht van overschrijving	
	Recht van successie en overgang.	

De gegeven verdeling is, naar bekend, de belasting-technische; tot de directe belastingen zijn gerekend die, welke periodiek worden geheven volgens leggers of kohieren, terwijl de indirecte heffingen dit periodieke karakter missen.

De stille reserve is fiscaal van belang bij de inkomsten belasting, de vennootschapsbelasting, de verponding en de vermogensbelasting.

De reserves zijn in de balans of zichtbaar, zoodat daaruit het kapitaalssurplus in cijfers duidelijk blijkt, of onzichtbaar. De grootte dier onzichtbare (geheime) reserves kan door outsiders slechts worden benaderd. Voor nauwkeurige vaststelling is accountants-contrôle noodzakelijk.

Als regel zijn de geheime reserves aan een vermogensobject gebonden en ontstaan, hetzij door de lage waardeering der activa op de balans, hetzij door overmatige afschrijving, hetzij door te hooge schatting van eventueel te verwachten verliezen.

In algemeenen zin zal de fiscus hebben na te gaan of en in hoeverre het ontstaan van een geheime reserve als een bedrijfsnoodzakelijkheid, als een uitvloeisel van het waardeeren volgens goed koopmansgebruik kan worden beschouwd en als zoodanig fiscaal kan worden geaccepteerd, dan wel of er van fiscaal niet-toelaatbare winstverminderingen sprake is.

Ook zal de fiscus hebben te waken tegen het niet-opnemen van baten in de resultaten-rekening, of het opvoeren er van onder de passiva, b.v. op afschrijving machines (pelloon bij rijstpellerijen).

Fiscaal zullen dergelijke posten als regel bij de winst moeten worden gesteld.

Dit voert ons vanzelf naar de vennootschapsbelasting, die volgens artikel 1 der betreffende Ordonnantie geheven wordt van:

- 1e. de winst van binnen Nederlandsch Indië gevestigde naamlooze vennootschappen, commanditaire vennootschappen, andere vennootschappen of vereenigingen, waarbij het kapitaal geheel of gedeeltelijk in aandeelen is verdeeld, coöperatieve vereenigingen en onderlinge verzekeringsmaatschappijen;
- 2e. de winst van binnen Nederlandsch Indië gevestigde vereenigingen, waarbij het kapitaal niet in aandeelen is verdeeld en stichtingen:
uit bedrijven, andere dan die uitsluitend ter behartiging van een algemeen maatschappelijk belang;
- 3e. de winst van *niet* binnen Nederlandsch Indië gevestigde lichamen (met inbegrip van alle vennootschappen en vereenigingen, waarbij het kapitaal geheel of gedeeltelijk in aandeelen is verdeeld):
uit bedrijven, *die en voor zoover* zij binnen Nederlandsch Indië worden uitgeoefend, uit binnen Nederlandsch Indië gelegen onroerende goederen en uit op zoodanige goederen gevestigde rechten.

In dit artikel ligt het punt, waarbij de wegen van den Nederlandschen- en Indischen fiscus ten aanzien der N.V. divergeeren. Immers Holland belast de N.V. naar de uitgekeerde dividenden en tantièmes (uitdeelingsbelasting), terwijl in Indië de winst basis van heffing is (winstbelasting).

Aangenomen mag worden, dat bij de I.B. en de Vmb. de standpunten van den Nederlandschen- en Indischen belastingheffer t.a.v. de stille reserves nauwelijks zullen uiteenloopen, immers de Indische desbetreffende Ordonnanties zijn, behoudens enkele noodwendige afwijkingen, principieel gelijk. En de Hollandsche fiscale jurisprudentie is, voor zoover mogelijk, meestal richtinggevend voor den Indischen fiscaal rechter.

Doch t.a.v. de vennootschapsbelasting en de verponding moest naar eigen wegen gezocht worden, weshalve ik mij in het onderstaande in hoofdzaak tot deze twee heffingen bepaal.

In de artikelen 3 t/m 5 der Ordonnantie op de Vennootschapsbelasting is vastgesteld, wat onder winst in den zin dier Ordonnantie wordt verstaan.

Artikel 3 bepaalt, dat onder winst verstaan wordt de som van de voordeelen die, onder welken naam en welken vorm ook, zuiver verkregen wordt:

- a. uit bedrijf;
- b. uit buiten bedrijf belegd kapitaal.

Tot deze voordeelen wordt mede gerekend het voordeel uit vervreemding van zaken, die niet voor verkoop bestemd waren, en, in het algemeen, elk met zoodanige zaken — al ware het na staking van het bedrijf — verkregen voordeel.

Ingeval van liquidatie wordt de waardevermeerdering, besloten in de op de rechthebbenden overgaande vermogensbestanddeelen, als voordeel in den zin van dit artikel beschouwd.

In artikel 4 worden voorschriften gegeven omtrent de berekening van het bij artikel 3 bedoeld zuiver voordeel. Bepaald is, dat het onzuiver bedrag der voordeelen verminderd wordt met de kosten tot verwerving, inning en behoud dier voordeelen, zoomede 10 % per jaar van de oprichtingskosten en kosten van uitbreiding van het kapitaal van het lichaam, uiteraard tot het totaal van 100 % dier kosten is bereikt en gerekend vanaf het jaar, waarin zoodanige uitgaven zijn ge-

daan. Indien over dat jaar door het lichaam geen winst is behaald, kunnen deze kosten in aftrek worden toegelaten, te rekenen van het eerste daaropvolgend jaar, waarin met inachtneming van dezen aftrek winst is behaald.

Van het bedrag der onzuivere voordeelen uit bedrijf wordt voorts afgetrokken hetgeen *wegens vermindering van de gebruikswaarde moet worden afgeschreven* op zaken, die voor de uitoefening van het bedrijf worden gebezigd, zoomede hetgeen *wegens onverhaalbaarheid moet worden afgeschreven* op schuldvorderingen, die tot het bedrijf betrekking hebben, een en ander volgens goed koopmansgebruik.

Van het bedrag der onzuivere voordeelen uit buiten bedrijf gebezigd kapitaal wordt afgetrokken hetgeen noodig mocht zijn voor afschrijving *wegens het afloopen van rechten, die aan een termijn zijn gebonden*.

Belangrijk in verband met de doelstelling van dit opstel in engeren zin is artikel 5 der Ordonnantie V.B., bepalend dat uitgaven voor aankoop, stichting, verbetering of verandering van gronden, gebouwen, werktuigen, gereedschappen en andere zaken, die voor de uitoefening van het bedrijf worden gebezigd, uitgaven voor overneming, uitbreiding, verbetering of verandering van het bedrijf en andere uitgaven van dien aard, niet in mindering worden gebracht, tenzij die uitgaven zijn te beschouwen als gewone dagelijksche onkosten van het bedrijf.

Voorts is geen aftrek toegelaten:

- 1e. ter zake van het vormen of de vergrooting van een reservefonds;
- 2e. voor intrest van eigen kapitaal;
- 3e. voor rente van vreemd kapitaal en vergoedingen voor het genot van in welken vorm ook ten gebruik of verbruik afgestane zaken; indien op grond van bijzondere verhoudingen tusschen partijen moet aangenomen worden, dat de rechtshandelingen, waarvan die renten en vergoedingen het gevolg zijn niet in overeenstemming zijn met de in het bedrijfsleven gebruikelijke wijze van voorziening in de behoefte aan gelden en andere zaken;
- 4e. van de hier te lande van de winst geheven belasting of voor belasting, die buiten Nederlandsch Indië in eenigen vorm van de hier te lande verkregen winst wordt geheven;
- 5e. ter zake van winstuitkeeringen, onverschillig onder welken naam en in welken vorm zij worden gedaan en of zij verschuldigd zijn of niet, met uitzondering van uitkeeringen aan den Lande anders dan als aandeelhouder, en van uitkeeringen, welke aan anderen dan commissarissen, gecommitteerden, bestuurders of beheerende vennoten *wegens verrichten arbeid* zijn toegekend.

Bij het overlezen van deze wetsartikelen komt men onwillekeurig onder de bekoring van de eenvoud der redactie. Het is echter een eenvoud, die misleidend is, want de praktijk der hanteering leert dat die eenvoud meer schijn dan werkelijkheid is.

Zoo wordt naar imperatief voorschrift van artikel 5 geen aftrek toegelaten voor het vormen of de vergrooting van een reserve. Kennelijk is bedoeld reserve in den zin van kapitaalsurplus, de vrije reserve dus. Doch de lezers van dit blad kennen voldoende de moeilijkheden om in bepaalde gevallen nauwkeurig de grenzen aan te wijzen tusschen de vrije, verplichtings- en depreciatie reserves. De ervaring leerde, dat „grensincidenten” tusschen ondernemer en fiscus t.a.v. dit punt maar al te vaak voorkwamen. Toch is nauwkeurige grensvaststelling, ook gezien de heffingstarieven, strikte noodzaak.

Terloops wordt opgemerkt, dat de winstheffing thans

(1939) bedraagt: 10 % plus 100 opcenten; het ligt in het voornemen die opcenten in 1940 op 150 te brengen, zoodat het fiscaal belang bij de winst dan 25 % wordt, voorzeker een zware heffing.

De jaarstukken hebben dus de volle fiscale belangstelling. Waardeeringsvoorschriften worden in de Ordonnantie echter gemist; de fiscus neemt genoeg met elke wijze van waardeering, mits steunend op „goed” koopmansgebruik en constant toegepast.

De officieele „Toelichting” op de Ordonnantie V.B. zegt terzake:

„Het bedrag van de bedrijfswinst hangt voor een „groot deel af van de waardeering van verschillende „baten. Voor zoover de activa niet bestaan uit gereed „geld, is hun waardeering een zaak van schatting en „opvatting. Ook bij gebreke van bepaalde wettelijke „voorschriften dienaangaande volgt hieruit geenszins dat „zij, die de balans opmaken, de waardeering naar eigen „goedvinden mogen doen. Zij zijn gehouden zulks be- „hoorlijk te doen, overeenkomstig de regelen van het „verkeer en de gebruikelijke regelen van beheer en boek- „houding. Het ontwerp¹⁾ laat dus ruimte voor iedere „wijze van waardeering, die volgens de regelen van de- „gelijk en eerlijk koopmansgebruik op redelijke en juiste „wijze geschiedt. Dit geldt, om een voorbeeld te noemen, „ook voor handels- en nijverheidsvoorraden. Is daaren- „tegen de waarde van gezegde voorraden niet bepaald „volgens de beginselen van goed koopmanschap, dan is „de administratie bevoegd en gehouden de vanwege het „lichaam verrichte ondeugdelijke schatting te verbeteren „en mede aan de hand van de gewijzigde waardeering „de behaalde winst vast te stellen”.

Al is de bedoeling van den wetgever hiermede verduidelijkt, nochtans wordt de fiscus t.a.v. dit punt voortdurend voor moeilijkheden geplaagd. Terecht wijst *Mr. Dr. B. J. F. Steinmetz* er in zijn werk „De Indische vennootschapsbelasting” op, dat, al moge er in de kern overeenstemming bestaan, er stellig verschil van gezichtshoek is.

„De regelen van goed koopmansgebruik richten zich „in het bijzonder tegen een *geflatteerde* winstvoorstel- „ling, waardoor zoowel de vermogensstam van het be- „drijf zou worden aangetast, als de crediteuren zouden „worden benadeeld. De fiscus mag zulk een voorstelling „niet tot de zijne maken, maar moet zich aan den an- „deren kant tegen een te kunstmatig drukken van de „winst verzetten. Te „degelijk” koopmansgebruik mag „in beginsel niet door den fiscus worden geaccepteerd”.

Zoo is het inderdaad.

Het is z.i. aldus de taak van den fiscus te dezen aanzien na te gaan:

- 1e. op welke gedachten de winstbepaling naar goed koopmansgebruik berust;
- 2e. in hoeverre de bepalingen der Ordonnantie aan deze regelen een bepaalde wending of bepaalden inhoud geven;
- 3e. of ook buiten den tekst der Ordonnantie-bepalingen om, op grond van bepaalde overwegingen, welke verband houden met het karakter van het begrip „fiscale winst”, een correctie op of aanvulling van de regelen van goed koopmansgebruik geboden schijnt.

Dat hier voor den accountant als adviseur van den inspecteur een belangrijke taak ligt, zal niet nader betoogd behoeven te worden.

Omtrent de waardeering van handelsvoorraden schreef de

¹⁾ Later ordonnantie geworden.

Directeur van Financiën 29 September 1926 aan den Indischen Ondernemersbond (Verzameling van Beslissingen No. 246), dat in gevallen, waarin de waardeering van handelsvoorraden op kostprijs als stelregel is aangenomen, goed koopmansgebruik meebrengt, dat ook op marktprijs kan worden gewaardeerd, zoodra die marktprijs onder den kostprijs is komen te liggen.

Hierin komt dus een bevestigende uitspraak naar voren van het zoowel in „Ordonnantie” als in „Toelichting” gegeven beginsel.

Omtrent de waardeering van een voorraad kinabast, door belanghebbende opgenomen voor f 1.— in totaal, aangezien wegens overproductie de partij onverkoopbaar zou zijn, besliste de Raad van Beroep in zijn Uitspraak van 24 Juni 1931 (V. v. B. No. 635), dat gewaardeerd diende te worden tegen f 0.50 per K.G. De Raad was van oordeel, dat de onverkoopbaarheid op-langen-termijn geenszins vaststond.

Met deze uitspraken, waaruit blijkt hoe de Indische fiscus waakt vóór goed koopmansgebruik en tegen het vormen van stille reserves ten laste der fiscale winst, moge worden volstaan.

Wat de waardeering van effecten aangaat, moet vooreerst onderscheid worden gemaakt tusschen fondsen, behoorend tot het bedrijfsvermogen en de vaste deelnemingen, niet voor verkoop bestemd. Ten aanzien van de tot de eerste groep behorende fondsen neemt de fiscus ook hierbij het standpunt in, dat waardeering naar goed koopmansgebruik, hetzij zij richt naar beurskoers, hetzij naar kostprijs, geoorloofd is. Winsten of verliezen, verkregen of geleden bij realisatie, vormen vanzelfsprekend factoren van de belastbare winst. Ook hier is constant handelen de fiscale voorwaarde.

Ten aanzien van de effecten-portefeuille van een levensverzekeringsmaatschappij bepaalde de Raad van Beroep bij zijn Uitspraak van 17 Februari 1937 (V. v. B. No. 938), dat zij behoort tot de zaken, die niet voor verkoop bestemd zijn, weshalve het verlies, geconstateerd bij waardeering naar beurskoers, niet van invloed kon zijn op de winst.

Ook omtrent de effecten-portefeuille van een schadeverzekeringsmaatschappij bepaalde de Raad bij zijn Uitspraak van 30 Maart 1938 (V. v. B. No. 978), dat zij behoort tot de zaken, die niet voor verkoop bestemd zijn, weshalve het verlies, geconstateerd bij waardeering naar beurskoers niet van invloed kon zijn op de fiscale winst.

Naar het oordeel van den Raad diende in de eerste plaats beoordeeld te worden de plaats, welke het effectenbezit in het bedrijf inneemt, alsmede de functie, welke het verricht.

Naar 's Raads oordeel waren deze beleggingen bestemd om in het bedrijf te blijven en te zamen met de liquide mid- delen een waarborg te vormen voor de integrale nakoming der verplichtingen.

Uit het rapport, uitgebracht door den belasting-accountantsdienst was gebleken, dat de tijdelijke spanningen van vrij grooten omvang, mits niet van te langen duur, konden worden opgevangen door beleeningsmogelijkheden, door de effectenportefeuille geboden, zoodat ook op dien grond de effecten moesten worden aangemerkt als niet voor verkoop bestemd te zijn, zoodat de toevalligheid der beursnotering op het einde van het jaar geen redelijke maatstaf oplevert voor de vaststelling van de werkelijke winst of het werkelijk verlies der effectenportefeuille.

De waardedaling van in vreemde muntsoorten luidende obligaties, als gevolg van de depreciatie van die muntsoorten door het verlaten van den gouden standaard, werd in dat bijzonder geval evenmin als geleden verlies beschouwd, nu die obligaties voor het bedrijf van deze schade-verzekeringsmaatschappij werden aangehouden.

Uit deze laatste uitspraken blijkt, dat gecalculeerde verliezen op activa, welke niet voor verkoop bestemd zijn, aangemerkt worden als stille reserves, waarvan aftrek fiscaal niet geoorloofd is.

Boven werd reeds aangegeven, dat t.a.v. de vaste deelneming door de Ordonnantie V.B. het standpunt wordt ingenomen, dat verhooging (verlaging) ten bate (ten laste) van de winstresultaten buiten fiscale bemoeienis blijft, zoolang geen realisatie plaats heeft. Eventueel in die activa verscholen stille reserves blijven derhalve onbelast, zoolang de „verkrijging” in den zin van verzilvering of vervanging door andere waarden niet heeft plaats gevonden.

De fiscale waakzaamheid te dezer zake ziet zich wel een zeer groot terrein toegewezen. In nagenoeg alle ondernemingen bestaat de mogelijkheid tot creatie van stille reserves. Hier ligt een zeer belangrijke taak voor den belasting-accountantsdienst, die zich zal hebben af te vragen of de waardebepaling van activa en passiva is geschied naar regelen van degelijk en eerlijk koopmansgebruik. Toch is de fiscus er zich voldoende van bewust dat, ondanks waakzaamheid, niet alle stille reserves fiscaal achterhaald kunnen worden. In dit verband noem ik slechts het levensverzekeringsbedrijf. De overtuiging echter, dat de in de jaarstukken dier maatschappijen vrijwel als regel steeds verscholen stille reserves op den duur de fiscale heffingen naar de winst niet kunnen ontgaan, maakt, afgezien van de maatschappelijke beteekenis van de levensverzekering, die de fiscus echter niet kan laten gelden, den fiscaal weerstand geringer.

Een belangrijke bron van naar fiscaal inzicht stille reserves ligt in het bedrag der door belastingplichtigen toegepaste afschrijvingen.

M.i. heeft de Indische fiscus het geheele afschrijvingsvraagstuk, over het geheel genomen, gelukkig opgelost. Kwamen er in het begin der toepassing van de Ordonnantie V.B. nog al eens meningsverschillen omtrent de hoogte van het voor den fiscus te aanvaarden percentage voor, vrij spoedig behoorden die tot het verleden. In het algemeen werd gezocht naar een synthese der belangen van belastingplichtige en fiscus. Deze werd vrijwel steeds gevonden, waarbij de fiscus zich zeker niet star toonde. Ik herinner b.v. aan het algemeen afschrijvingspercentage, geldend voor de suikercultuur, dat na overleg met een commissie, samengesteld uit deskundigen uit die cultuur, werd vastgesteld op 5 % voor alle kapitaalsuitgaven dateerend van vóór 1924, en voor die, gedaan vanaf 1924: op 6 %. Zoo werd op dezelfde wijze voor rubber-aanplantingen 4 % vastgesteld. Met meerdere voorbeelden zouden deze percentages zijn aan te vullen, waartoe ik ter bekorting moge verwijzen naar de Verzameling van Beslissingen in Belastingzaken.

De vaststelling van het fiscaal toelaatbaar afschrijvingsbedrag dient te steunen op de kapitaalsuitgave, het jaar der kapitaalsinvesteering en het depreciatie-percentage. In den loop der jaren zijn de kapitaalsuitgaven van nagenoeg alle in Indië werkende ondernemingen van fiscale zijde vastgelegd dan wel gecontroleerd, zoodat thans de vaststelling van de fiscale depreciatie als regel zeer spoedig kan plaats vinden. Wel moest er zoowel van de zijde der contribuabelen als van den fiscus heel wat werk verzet worden, voordat men zoover was en voordat op de verschillende punten algeheele overeenstemming bereikt was, doch thans is in vrijwel elk dossier een kapitaalstaat met depreciatie-percentages aanwezig, waaromtrent tusschen fiscus en belastingplichtige overeenstemming bestaat, zoodat gezegd kan worden, dat beide partijen gewoonlijk op dit punt voldaan zijn. Talrijke en zeer belangrijke stille reserves zijn met behulp van deze gegevens fiscaal achterhaald: zoowel het direct resultaat als de preven-

tieve invloed op volgende jaren zijn belangrijk geweest.

In dit verband breng ik nog in herinnering, dat de verplichting tot fiscale afschrijving op de activa een imperatieve is. Krachtens de bewoordingen van artikel 4 der Ordonnantie V.B. *wordt* het onzuiver bedrag van de voordeelen uit bedrijf o.a. verminderd met hetgeen wegens vermindering van de gebruikswaarde *moet* worden afgeschreven op zaken, die voor de uitoefening van het bedrijf worden gebezigd, zoomede hetgeen wegens onverhaalbaarheid *moet* worden afgeschreven op schuldvorderingen, die tot het bedrijf betrekking hebben, een en ander volgens goed koopmansgebruik. Hetgeen o.a. met zich brengt, dat nooit meer dan 100 % kan worden afgeschreven, een eenvoudige stelling, waartegen in de praktijk toch nog al eens gezondigd wordt.

T.a.v. de schuldvorderingen is de vaststelling van een eventueel aanwezige stille reserve wel hoogst moeilijk. Het eigen oordeel van belanghebbende zal hierbij een groote rol spelen. Toch bracht controle met objectieve gegevens herhaaldelijk aan het licht, dat het oordeel van den contribuabele, als het ging om de vaststelling van het bedrag der belastbare winst, wel vaak zeer pessimistisch was.

Ook ten aanzien hiervan is overleg met belastingplichtige geboden. De fiscus heeft nu eenmaal als onafwijsbare plicht te zorgen, dat met gelijke maten gemeten wordt. Het gaat niet aan den een iets toe te staan, wat den ander zou worden onthouden. Beoordeeling der toegepaste afschrijvingen is dus stellig noodig, een bron van stille reserve mag die afschrijving niet worden.

**

In deze schets, waarin beperking geboden was, heb ik getracht het standpunt van den Indischen fiscus t.a.v. de fiscale heffing naar de winst te belichten. In het kort kan dat standpunt worden weergegeven door de strikte binding aan de wettelijke bepalingen, waarbij goed en degelijk koopmansgebruik de richtlijnen aangeeft voor wetsinterpretatie.

Datzelfde beginsel vindt men terug bij de Verponding. Deze in Holland, althans onder dezen naam, minder bekende heffing grijpt vrij ver terug in de historie. De eerste in het Staatsblad opgenomen verordening op een grondbelasting in Indië is te vinden in de Publicatie van 3 Juli 1819 (Stbl. No. 59) en werd in het leven geroepen „om ten aanzien van de reële belasting op de vaste onroerende goederen bepalingen te maken, waardoor in het vervolg aan den aanslag, de inning en het beheer van dit middel over het geheele eiland Java, de regelmatigheid, zekerheid en algeheele werking worden gegeven, welke daaraan thans ontbreken”.

Hieruit blijkt, dat reeds vóór 1819 op Java een grondbelasting werd geheven, zij het dan ook dat de wijze, waarop heffing, inning en beheer plaats vonden, blijkbaar te wenschen overliet.

Het zou geheel buiten het bestek en de doelstelling van dit artikel vallen de historie der Verponding te schetsen; volgende zij, dat de thans vigeerende Verpondings-Ordonnantie die is van 1928 (Stbl. 1928 No. 42) en dat aan verpondings-heffing onderworpen zijn het gebouwde en de opbrengst van landelijke ondernemingen. Dit laatste is voor ons doel van belang.

Bepaald dient te worden de „verpondingswaarde”, welke afgeleid wordt uit de uitkomsten van de 5 jaren, voorafgaand aan het tijdvak, dat voor den aanslag beslissend is. Zoo zal men voor het tijdvak 1938/1942 te rade gaan met de uitkomsten van 1932/1936, aangezien 1937 een z.g. „dood jaar” zal zijn.

De belastbare jaarlijksche opbrengst wordt gesteld op de

gemiddelde jaarlijksche netto opbrengst van het belastingplichtig goed, berekend over die der laatstverloopen 5 jaar, welke het belastingplichtig goed, zonder onderbreking van ten minste 12 maanden, producten heeft opgeleverd.

De netto opbrengst wordt bepaald naar het volgende schema:

Bruto opbrengst der door het perceel opgeleverde producten	a
af: 1e. kosten ter verwerving, inning en behoud dier bruto opbrengst	b
2e. afschrijving:	
a. wegens vermindering der gebruikswaarde op zaken welke ter verkrijging van de bruto opbrengst worden gebezigd, met uitzondering van den grond	c ₁
b. op vorderingen, ter voldoening van de bruto opbrengst en tot verhaal van voorschotten	c ₂
3e. afschrijving wegens het afloopen van aan een termijn gebonden rechten op den grond, waarvan de producten afkomstig zijn	d
4e. rente en commissie van wegens bij derden opgenomen werkkapitaal, aangewend in het met betrekking tot het belastingplichtig goed uitgeoefend bedrijf	e

5e. 6 % per jaar naar de bedragen van het door den rechthebbende op de bruto-opbrengst gebruikt rouleerend werkkapitaal over den tijd, dat deze bedragen in het met betrekking tot het belastingplichtig goed uitgeoefend bedrijf worden aangewend	f
6e. een rente van 9 % per jaar van de gezonde restantwaarde op 1 Januari van ieder jaar van alle machines, installaties, werktuigen enz.	g
Blijft netto jaarlijksche opbrengst	h

Men ziet uit deze opstelling, dat de netto opbrengst op bedrijfshuishoudkundig juiste wijze bepaald wordt met dien verstande, dat de z.g. industriewinst uitgeschakeld wordt, welke men bij fictie en als gemiddelde aanneemt op 9 % per jaar van het in de productiemiddelen (behalve den grond) geïnvesteerd kapitaal. Nagenoeg al deze factoren bieden intusschen voldoende gelegenheid tot het vormen van stille reserves, waarbij de fiscus echter een afwijzend standpunt zal innemen, zoolang zij niet steunen op Ordonnantie en goed, degelijk koopmansgebruik.

Batavia (C), 12 Augustus 1939.

GEHEIME EN STILLE RESERVE EN DE ACCOUNTANT

door

T. KEUZENKAMP

Accountant te 's-Gravenhage

Het vraagstuk, dat hier aan de orde wordt gesteld, heeft in Nederland reeds meerdere malen de aandacht van accountants gehad. Zoowel in de tijdschriftliteratuur als in de studievergaderingen van het Nederlandsch Instituut van Accountants is de vraag onder de oogen gezien welke de houding behoort te zijn van den accountant tegenover geheime en stille reserves voorkomende in aan zijn goedkeuring onderworpen balansen en tegenover de vorming van en de ontleening aan zulke reserves resp. ten laste of ten bate van aan zijne goedkeuring onderworpen winstrekeningen. Bij het stellen van de vraag wordt dan vóórondersteld dat den accountant geen middelen ten dienste staan om de aandacht te vestigen van hen, die de aan zijne goedkeuring onderworpen bescheiden in handen krijgen op het voorkomen resp. het vormen van en het ontleenen aan zulke reserves, waardoor het vraagstuk praktisch wordt teruggebracht tot het terrein der te publiceeren jaarrekeningen.

Alvorens op het vraagstuk zelf in te gaan dient men zich eerst een klaar beeld te vormen van hetgeen men onder reserves in het algemeen en onder geheime en stille reserves in het bijzonder verstaat. Dit beeld bij te brengen kan geacht worden te behooren tot de taak van hem die in deze aflevering van dit tijdschrift het onderwerp „Begrip en vormen van geheime en stille reserve” zal behandelen. Voor mijn doel is het voldoende er op te wijzen, dat maar al te vaak van het bestaan van reserves en het vormen van reserves wordt gesproken in gevallen waarin van echte reserves in den zin van kapitaal-surplus geen sprake is, en men slechts te doen heeft met dekking van in meer of minder verre toekomst liggende bedrijfsrisico's. Voorts dient duidelijk te zijn, dat van het be-

staan van geheime en stille reserve alleen wordt gesproken met betrekking tot een balans en/of een winstrekening en wel met betrekking tot een balans indien men meent dat de vermogenstoestand van de onderneming waarop de balans betrekking heeft een betere is dan die welke uit die balans blijkt en met betrekking tot de winstrekening indien men meent dat de winst hooger is dan die winstrekening uitwijst, doch gedrukt werd door de vorming van geheime of stille reserves, of indien men meent dat de winst lager is dan die winstrekening uitwijst, doch werd opgevoerd door ontleening aan geheime of stille reserves. Indien het bestaan van een beteren vermogenstoestand zonder eenige nadere toelichting uit de balans blijkt, dan spreekt men er van dat in die balans een stille reserve voorkomt; blijkt van dit bestaan uit de balans zonder meer niet, en is de betere vermogenstoestand nochtans een feit, dan spreekt men er van dat in die balans een geheime reserve voorkomt. De stille reserve verschilt dus in wezen niet van de geheime reserve, beide zijn zij kapitaalsurplus, van geen van beide blijkt de grootte van dit surplus uit de balans; het zoogenaamde verschil ligt geheel in de indice van haar bestaan die de balans van het bestaan der stille reserve geeft, een indice die voor de geheime reserve ontbreekt.

Wanneer ik mijne verhandeling dus strikt beperk tot het in hoofde dezes vermelde onderwerp dan komt daarin uitsluitend ter sprake de houding die de accountant aanneemt tegenover de aan zijne goedkeuring onderworpen jaarrekening waarin in de balans een bestaand kapitaalsurplus geheel of ten deele onzichtbaar is gemaakt, en/of in de winstrekening een dergelijk surplus onzichtbaar wordt gevormd of te niet wordt gedaan.

In welk opzicht is hier met betrekking tot de houding van