

Mr. A. J. van Soest en Prof. Mr. J. van Soest

BELASTINGEN

11e druk, N.V. Uitgeversmaatschappij S. Gouda
 Quint D. Brouwer & Zoon, Arnhem, 1970, 421
 blz. prijs f 35,- (ingebonden)

door Prof. Dr. M. J. H. Smeets

In deze, weer in omvang toegenomen, druk hebben de schrijvers de reeds tal van jaren algemeen geuite zeer gunstige roep bevestigd; deze nieuwe uitgaaf kan die roep zelfs versterken. Het werk is in de eerste plaats een zeer aan te bevelen studieboek, in het bijzonder bestemd voor toekomstige belastingkundigen en notarissen. Reeds hier moet ik aantekenen, dat de schrijvers de stof strikt juridisch behandelen, ook al schenken zij meermalen aandacht aan bedrijfs-economische problemen in verband met raakpunten welke het fiscale recht met de economie, in het bijzonder met de bedrijfseconomie heeft. Zodra de wet of de jurisprudentie een dergelijk verschijnsel overneemt - al dan niet geheel overeenkomstig economische opvattingen -, is het trouwens een *rechtszaak* geworden.

De drie wetten welke de schrijvers behandelen (inkomsten-, vermogens- en vennootschapsbelasting) hebben reeds tal van jaren geleid tot een omvangrijke jurisprudentie en literatuur. Degenen die in belangrijke gevallen raad willen geven, mogen de bestudering, althans raadpleging, van dit werk niet nalaten.

Deze elfde druk is naast studieboek ook gegroeid tot een bron van oriëntatie, tot een betrouwbare gids. Het werk mag op geen accountantskantoor ontbreken, zelfs niet in de gevallen waarin de belangrijke fiscale zaken door een belastingconsulentenbureau worden afgedaan.

Met het bovenstaande wil ik niet betogen, dat de lezer altijd in dit boek volledig inzicht in bepaalde kwesties kan krijgen. In het „Woord vooraf” lichten de schrijvers zelf toe, dat dit niet de bedoeling is. Bovendien is dit vrijwel onbereikbaar, omdat het aanvullen van een kort geleden verschenen leerboek met elkaar snel opvolgende wetswijzigingen of belangrijke jurisprudentie bijna ondoenlijk is¹). Misschien zou dat eerst mogelijk zijn, indien het werk losbladig zou worden uitgegeven.

Afgezien daarvan zou het karakter van leerboek worden aangetast, indien daarin mede

zouden worden verwerkt de verschillende aspecten voor tal van onderdelen van het belastingrecht die men in de jurisprudentie en literatuur breedvoerig kan vinden. In een dergelijk uitgestrekt bos zou men dan zelfs van groot belang zijnde bomen niet meer kunnen terugvinden. Met betrekking tot het fiscale recht kan men uitvoerige en diepgaande bewerkingen vinden in tijdschriftartikelen en met name in de laatste jaren in afzonderlijke brochures, bijv. die welke in FED's brochures worden gebundeld. De daarin uitgewerkte aspecten kunnen vooral dienst doen in gevallen waarin geschilpunten aan de rechter ter beslissing worden voorgelegd.

Het zou al zeer toevallig zijn, als een recensent niet zou stoten op onderdelen of passages waarover hij anders denkt, zelfs in een boek als dit dat onbetwistbaar een zeer gunstige beoordeling verdient. Ook ik heb enige meningsverschillen met de schrijvers geconstateerd; daarop zal ik echter niet ingaan. Nuttiger lijkt het mij nl. voor de lezers van dit tijdschrift de aandacht te vragen voor een ander uitgangspunt dan de schrijvers bij het fiscaal-rechtelijke winstbegrip hebben aangenomen. Zij stellen nl. de balans primair ter berekening van de winst in plaats van de winst- en verliesrekening; m.i. is in de wetten op de inkomsten- en vennootschapsbelasting het omgekeerde het geval. Gaarne wil ik voorop stellen, dat desniettemin de beoordelingen van de schrijvers over waarderingswijzen, kostencomponenten enz. ongewijzigd kunnen blijven. Aan mijn uiteenzetting voeg ik toe enkele beschouwingen over verschillen in opvattingen over voorzieningen en schulden.

Op blz. 52 e.v. wijzen de schrijvers terecht op het feit, dat sinds 1950 een berekening van de jaarwinst, berustend op de „vermogensvergelijkingstheorie”, geheel is verlaten. Niet de balans, niet de vermogenssituatie zijn primair bij de winstbepaling; theoretisch dient men primair te beoordelen welke baten, welke kosten en lasten men aan elk boekjaar volgens goed koopmansgebruik behoort toe te rekenen.²) Op de balans komt het laatste duidelijk naar voren o.a. bij de overlopende posten, de afschrijvingen, de voorzieningen en bij het in aanmerking nemen van vaste dan wel variabele kosten bij de voorraden. Maar in feite geschiedt op een winstbepalende balans - althans op een fiscale - hetzelfde met nagenoeg alle daarop voorkomende activa, schulden en voorzieningen. De fiscale balans is

hulpmiddel bij het bepalen van de periodewinst; naast o.m. de functie van het weergeven van de liquiditeit heeft zij de functie om waarde-res-tanten, restbedragen, naar een of meer volgende boekjaren over te brengen teneinde in die jaren als factor van winst of verlies te dienen. Uit de bij de balans behorende toelichtingen kan men verder afleiden of de continuïteit met voorafge-gane boekjaren is behouden; ook dit is fiscaal van belang. Maar andere functies die een com-merciële balans heeft, zijn fiscaalrechtelijk van geringere betekenis, bijv. de creditzijde die een moment-inzicht geeft van de stand van de finan-ciering op de balansdatum en de debetzijde welke een overzicht biedt van de aanwending van ter beschikking gestelde gelden.

Strikt genomen is de meestal gevolgde vorm van het aanwijzen van evenwicht tussen de to-taaltellingen van activa enerzijds en de schul-den, voorzieningen en het zuiver vermogen anderzijds niet nodig; in verscheidene jaarversla-gen wordt reeds een andere opstelling toege-past. Dit is echter voor de fiscale beschouwin-gen een kwestie van techniek; of het zuiver ver-mogen al dan niet een „echt” passivum is, is een wijze van uitdrukken die noch bedrijfsecono-misch noch fiscaalrechtelijk van betekenis is.

Indien men voor de winstbepaling moet uit-gaan van de historische uitgaafprijzen kan de balans het juiste vermogen niet aangeven; men maakt optellingen en aftrekkingen op basis van innerlijk in koopkracht afwijkende guldens. Dit geldt ook als men de gulden-is-gulden-theorie aanvult volgens het lifo- of ijzeren-voorraadsys-teem³). Statistieken over dergelijke zuivere ver-mogens hebben in een tijd van waardedalingen van de geldeenheid slechts deze betekenis, dat zij een minimum-totaal aangeven.

De schrijvers hebben bij mij de indruk achterge-laten, dat zij, hoewel zij hebben gewezen op het verlaten van de vermogensvergelijkingstheorie, de daaruit voortvloeiende voorrang van de winstbepaling boven de balansvergelijkingen na blz. 52 niet duidelijk hebben volgehouden. Met betrekking tot de winstbepaling voor de ven-nootschapsbelasting geven zij dit op blz. 343/4 trouwens zelf toe: „Om de gedachten te bepa-len zullen wij blijven uitgaan van de vermogens-vergelijking. . . ook al omdat bij de opbouw van het belastbare bedrag in de aangifte vennoot-schapsbelasting althans tot dusver nog altijd de methode van de vermogensvergelijking wordt gevolgd”. Het laatste is inderdaad al ruim 20 jaren het geval; bij de aangifte voor de inkom-stenbelasting legt de ondernemer de laatste

balans en winst- en verliesrekening over doch voor de vennootschapsbelasting moeten zelfs de grote concerns, die de jaarwinsten op zeer moderne grondslag vaststellen, een fiscale *aan-gifte* doen waaraan in feite het zg. enkelvoudig boekhouden in nominalistische zin ten grond-slag ligt. Voor deze methode kan ik slechts met betrekking tot de kleine ondernemers begrip opbrengen. Het is mij bekend, dat ook vele accountants en belastingconsulenten deze wijze van winstaangifte willen behouden, o.a. omdat zij daarin een controlemiddel op de gangbare winstberekening vinden; verder wordt gewezen op het feit dat het fiscale vermogen soms mede bepalend is (o.a. de schrijvers op blz. 344), bijv. bij het aantasten van de n.o.r.). Bij de inkom-stenbelasting doen zich deze verschijnselen ook voor en daar kan men wel buiten de vermogens-vergelijking. Een feit blijft het, dat het fiscaal-rechtelijke winstbegrip sinds de herzieningswet van 1950 steunt op de prioriteit van de winst-bepaling. Slechts indien de vermogensvergelij-kingsmethode dienstbaar zou worden gemaakt aan het uitschakelen van monetaire schijnwin-sten - ook al zou dit slechts ten dele bereikbaar zijn -, zou men aan haar m.i. de voorkeur kun-nen geven.

Voor één onderdeel van de winstberekening en de balansleer vraag ik nog enige aandacht, nl. op de traagheid die in het fiscale recht aanwijsbaar is met betrekking tot de rubriek „voorzienin-gen” die in de jaarverslagen en in de bedrijfseco-nomische literatuur steeds meer voorkomt en die m.i. - ook bij het uitleggen van fiscale wet-ten - de duidelijkheid kan versterken. Men noemt die post ook wel „transitoria”; ik zal mij, wat de kosten onder de transitoria betreft, beperken welke tot een of meer creditposten op de balans leiden en daar meermalen schuil gaan onder (oneigenlijke) „reserves”.

De laatste term schept ook in de fiscale winstberekening menigmaal verwarring; de oor-zaak daarvan ligt in oorsprong niet alleen in boekhoudkundige gebruiken, maar ook in het handhaven van dit woord (in oneigenlijke zin) in de bedrijfseconomische literatuur. In zijn juiste betekenis heeft de term betrekking op in-gehouden winsten - meermalen met toevoeging van een bestemming, zoals dividend-, bouw-reserve, - maar het vakjargon bezigt hem ook wanneer er *geen* sprake is van gereserveerde winsten.

Zonder volledig te willen zijn noem ik enige voorbeelden:

agio-reserve is in wezen en in bedrijfseconomi-

sche zin: agio-kapitaal (dat agio op aandelen in civielrechtelijke zin nog steeds als een „reserve” moet worden beschouwd, valt te betreuren); *reserfonds* aan de creditzijde van een balans (hoewel een „fonds” een activum is); reserve dubieuze debiteuren in plaats van afschrijving, afboeking, voorziening ter zake van minderwaardige vorderingen; egalisatie-reserve voor het omslaan van *kosten* over een aantal boekjaren (dit is in wezen een „voorziening”, zie hierna); premiereserve, wiskundige reserve van levensverzekeringmaatschappijen voor hetgeen in fiscaalrechtelijke zin een schuld en in bedrijfseconomische zin - althans naar een andere mening - een voorziening is.

R. Burgert heeft in ESB, 11 aug. 1965, no. 4503, voorgesteld de term „reserve” af te schaffen; hij geeft in zijn geschriften de voorkeur aan: ingehouden winsten. Een andere oplossing is ook mogelijk, nl. het woord „reserves” beperken tot de gereserveerde, de ingehouden winsten en de oneigenlijke reserves onder te brengen in de rubriek „voorzieningen” of „schulden”.

Wij moeten constateren, dat het fiscale recht zich aan de bovenbedoelde spraakverwarring niet heeft onttrokken; in de uitvoeringsvoorschriften op de Wet inkomstenbelasting 1964 komt bijv. een egalisatiereserve voor die in wezen een „voorziening” is. Met enkele afwijkingen van de omschrijving welke Th. S. IJsselmuiden (De fiscale balans, 1963, blz. 102) heeft gegeven, vallen daaronder verplichtingen, risico's, toekomstige offers, ten aanzien waarvan onzekerheid bestaat met betrekking tot de *kans* en/of het *tijdstip* van verwezenlijking en die met de bedrijfsuitoefening van een af te sluiten boekjaar oorzakelijk samenhangen. Het fiscale recht kent deze rubriek niet; het laat weliswaar een aantal overlopende posten, enkele egalisatievoorzieningen (zoals reeds is opgemerkt onder de naam van „reserve”) toe, doch er zijn bovendien twee afwijkingen met de commerciële balansopstellingen.

De eerste brengt in resultaat geen verschil tussen een commerciële en een fiscale balans. Het onderscheid heeft betrekking op het begrip: verplichtingen, schulden. De Hoge Raad rekent bij het winstbegrip *alle* op de dag van afsluiting civielrechtelijk bestaande verplichtingen tot de „schulden”, ook die waarvan de omvang en het tijdstip van opeisbaarheid niet vaststaan. In de laatste twee gevallen wordt de waarde (eventueel contante waarde) van de *kans* op betaling geschat. Met betrekking tot

voorwaardelijke verbintenissen laat hij aan de ondernemer de keuze: ofwel de geschatte waarde van de verplichting opnemen ofwel de verbintenis buiten beschouwing laten totdat over de voorwaarde zekerheid is verkregen (zie Van Soest - Van Soest, blz. 64). In de bedrijfseconomie wordt wel verdedigd dat deze soorten van verplichtingen onder de voorzieningen zouden vallen. Het belastingrecht rekent verder bijv. de over het af te sluiten boekjaar te betalen vennootschapsbelasting tot een benaderd bedrag tot de schulden, omdat deze verplichting op het einde van het boekjaar fiscaal- en civielrechtelijk is ontstaan. Ook de meeste accountants volgen dit standpunt. Ik heb echter de stelling gehoord, dat dit bedrag eigenlijk een voorziening is, totdat het bedrag onherroepelijk vaststaat. De consequentie daarvan zou dan zijn, dat bijv. de contante waarde van alle verplichtingen welke een levensverzekeringmaatschappij op basis van o.a. sterftetafels berekent, eveneens een voorziening zou zijn; fiscaalrechtelijk is zij een schuld. Hetzelfde zou dan gelden voor de pensioenverplichtingen waarvoor een ondernemer eigen risico loopt, indien hij deze tijdens de opbouw in zijn boeken verantwoordt. Hoe dit alles ook moge zijn, zeker m.b.t. vele betrekkelijk kleine schulden komt men in de praktijk de verantwoording onder „voorzieningen” tegen (bijv. nog te betalen huren, kosten, renten).

Een andere categorie van potentiële schulden vormt het tweede hierboven bedoelde onderscheid. Het zijn de slapende, de in de toekomst te verwachten belastingverplichtingen welke bedrijfseconomisch bij de voorzieningen niet mogen worden verwaarloosd, doch op de fiscale balans *moeten* ontbreken, omdat ze fiscaal- en civielrechtelijk nog niet zijn ontstaan dan wel omdat er, uitgaande van de fiscale boekwaarden, van een slapende verplichting geen sprake is. Men noemt ze ook wel uitgestelde, latente schulden.

Slechts twee voorbeelden: de in de toekomst over de nieuwe onbelaste reserve (n.o.r.) te betalen vennootschapsbelasting wordt niet op de fiscale balans opgenomen, omdat het feit dat de belastingschuld doet ontstaan, nog niet heeft plaatsgehad. Hetzelfde geldt voor de potentiële vennootschapsbelasting-schulden, welke het gevolg zijn van het geruisloos tegen de boekwaarde overgaan van activa en schulden van een eenmanszaak naar een n.v. (art. 18 Wet inkomstenbelasting). Op een commerciële balans mogen deze slapende posten niet ontbreken; zij worden daarin steeds meer onder „voorzieningen” opgenomen.

Tenslotte nog iets over het beginsel: de wetten op de inkomsten- en vennootschapsbelasting willen de „totale winst” belasten, dit is de winst over het gehele bestaan van de onderneming. In de literatuur en in de jurisprudentie wordt daarop de noodzaak van de continuïteit gebaseerd; m.i. volgt die reeds uit de voorschriften over o.a. de bestendige gedragslijn, het goede koopmansgebruik, de „doorschuivingen van winsten” en de daaruit voortvloeiende samenhang tussen de afzonderlijke jaarwinsten. Wil men niettemin de „totale winst” op de voorgrond stellen en wil men realistisch zijn, dan is het m.i. aan te bevelen om ook te wijzen op de in de wetten opgenomen uitzonderingen op dit beginsel.

De schrijvers volstaan op dit punt (blz. 41) met het noemen van de objectieve vrijstellingen en de investeringsaftrek (volgens de Hoge Raad behoort deze aftrek tot de fiscale bedrijfskosten; zie BNB 1959/125). Zonder volledig te willen zijn wijs ik nog op andere uitzonderingen op de totale fiscale winst.

Brüll¹⁾ noemt in zijn proefschrift meer dan een dozijn „inbreuken” (in wet en rechtspraak) op de verwezenlijking van de „totale winst”. Ik wijs verder op het niet bereiken van belastingheffing van de totale winst tengevolge van enige wettelijke bepalingen, zoals de onvoldoend werkende verliescompensatie (vooral de achterwaartse verrekening), die bovendien in de inkomstenbelasting nog beïnvloed wordt door andere inkomsten; de leemten die kunnen ont-

staan bij het niet inacht nemen van de termijnen die voor bezwaar- of beroepschriften en voor navordering zijn gesteld, ook al wordt het laatste met betrekking tot de winstsfeer voor een zeer belangrijk deel - echter niet altijd - opgeheven door de zgn. fouten-arresten van de Hoge Raad; alsmede de doorschuiving van de „slotwinst” naar andere belastingplichtigen in de gevallen van artt. 15, 17 en 18 Wet inkomstenbelasting en art. 14 Wet vennootschapsbelasting.

Na een al of niet geslaagd pleidooi om in een juridisch boek op enkele plaatsen een m.i. iets duidelijker inzicht op te nemen door aan te sluiten bij hetgeen in de bedrijfseconomie daarover wordt betoogd (ook daar allerm minst met algemene instemming), moge ik omgekeerd ten gerieve van de economisch gevormde lezers van dit boek nog een wens uitspreken.

In de onderwijspraktijk blijkt, dat deze categorie het boek hier en daar moeilijk kan volgen. Zou het uitvoerbaar zijn om gedeelten, welke voor deze groep brede kennis van het civiele en handelsrecht inhouden die zij niet of niet voldoende bezitten, inspringend of in kleine letters af te drukken? Deze wens geldt niet voor degenen die in de economische faculteit de fiscaal-economische doctorale studie volgen; in de colleges burgerlijk- en handelsrecht welke deze groep volgt, zal men de voorkennis, nodig voor et algeheel kunnen volgen van het hier besproken werk, afzonderlijk dienen te behandelen.

1) Inmiddels is een supplement dat de per 1 jan. 1971 ingetreden wijzigingen bespreekt, verschenen.

2) Het totaal van de in een jaar verkregen transactie-winsten is primair. Terecht wijst F. L. Muiswinkel (Winstproblemen, in: Kernproblemen der Bedrijfseconomie, 1966, blz. 302) er op, dat zich bij de winstbepaling twee momenten aandienen: het moment van de ruil en dat waarop een bepaalde periode wordt afgesloten. De hiermede corresponderende winstbegrippen zijn: de transactiewinst en de periode-winst.

3) Omdat ik mij moet beperken tot de fiscaalrechtelijke winstberekening, zoals die thans in Nederland geldt, behoeft ik niet in te gaan op de aard van de balans bij winstbepalingen volgens de vervangingswaardeleer noch op de grondige artikelen van F. Th. Gubbi (Naar een realistisch fiscaal winstbegrip, opgenomen in het Maandblad Belastingbeschouwingen, febr. t/m juni 1968). Ook mag ik het laten bij een verwijzing naar de doorwrochte beschouwingen van R. Burgert, die een winstberekening uitgaande van een zeer verfijnde vermogensvergelijking voorstaat (Bedrijfseconomisch aanvaardbare grondslagen voor de gepubliceerde jaarrekening, De Accountant sept. 1967, bijlage, alsmede febr./maart 1968, blz. 494 e.v.).

4) Objectieve en subjectieve aspecten van het fiscale winstbegrip, prof. A'dam 1964, vooral blz. 41-104.