

genoemd in dat artikel en niet tot het inkomen van appellant behoort”.

De Minister van Financiën is met succes tegen deze beslissing van den Raad van Beroep in cassatie gegaan, zooals moge blijken uit de overwegingen van den Hoogen Raad, waarin de beslissing van den R. v. B. werd vernietigd en die van den Inspecteur gehandhaafd:

„dat periodieke uitkeeringen slechts dan *niet* van het leven afhankelijk zijn, indien, ondanks het overlijden van den recht-hebbende, het recht op die uitkeeringen, gelijk het hem zelf toekwam, in stand blijft;

dat dit alleen het geval zal zijn, bij aldien dat recht op zijn erfgenamen overgaat *krachtens hun erfgenaamschap*, zoodat zij ten aanzien van dit recht zijn persoonlijkheid voortzetten;

dat dit geval hier niet aanwezig is, aangezien vaststaat, dat na den dood van belanghebbende het recht op de uitkeeringen zou toekomen aan personen die, op den voet van art. 1353 B.W., in de polis waren aangewezen als de derden, te wier behoefte de uitkeering was bedongen”.

Een jaar later kreeg de H.R. opnieuw een cassatieberoep te beoordeelen in een analoog geval. Thans kwam echter de belastingplichtige in cassatie, daar de R. v. B. den Inspecteur in het gelijk had gesteld. De betrokkene meende evenwel nog eenige pijlen op zijn hoog te hebben, die de beslissing van den R. v. B. zouden kunnen treffen. Hij liet voor den Hoogen Raad o.a. betoogen:

- a. dat de in art. 8 bedoelde periodieke uitkeeringen slechts dan belastbaar zijn, indien ze bij overlijden van den gerechtigde, of van een derde, *de facto* eindigen, hebbende de woorden „of van een derde” anders geen zin;
- b. dat blijkens de bewoordingen van art. 10 de door belanghebbende ontvangen uitkeering moet worden verminderd met de kosten tot verwerving enz. en het bedrag door belanghebbende aan *premie* betaald, teneinde de bedoelde uitkeering te ontvangen, derhalve in mindering van dit uitkeering moet worden gebracht.

Ook deze pijlen troffen echter geen doel, daar de H.R. overwoog en besliste ten aanzien van *a*, dat de door belanghebbende genoten uitkeering valt onder art. 8 I.B., vermits het recht op die uitkeering, gelijk dat aan belanghebbende zelf toekwam, bij diens overlijden zou ophouden te bestaan, terwijl de woorden „of van een derde”, ook bij deze opvatting zin hebben. aangezien deze betrekking hebben op het geval, dat de periodieke uitkeering bedongen is in verband met het leven van een ander dan van dengene, die de uitkeering geniet;

dat ook het onder *b*. betoogde faalt, omdat het als premie betaalde niet valt onder „kosten van verwerving, inning en behoud der opbrengst eener bron van inkomen”, doch strekte tot verwerving van de bron zelve en derhalve niet ingevolge art. 10 I.B. in mindering van de opbrengst kan worden gebracht.

Het beroep werd dus verworpen, waardoor opnieuw kwam vast te staan, dat lijfrenten resp. periodieke uitkeeringen, die krachtens de voorwaarden der polis bij overlijden van den gerechtigde op een ander, zij deze ook zijn erfgenaam, overgaan, *vallen onder art. 8 I.B.*

Onze bovenstaande beschouwingen vormen slechts een greep in het veelzijdige probleem „fiscus en levensverzekering”, dat o.i. een voortdurende bestudeering waard is, zoowel van fiscale zijde als van den kant der levensverzekeraars.

J. J. M. H. NIJST

NIEUWS IN ZAKE WETGEVING, RESOLUTIES EN BESLISSINGEN OP HET GEBIED DER BELASTINGEN

Red.: Mr. Dr. E. TEKENBROEK

(Bijdragen en mededeelingen zende men aan den Secretaris
der Redactie)

Afschrijving en vervangingswaarde-theorie

Art. 10 I.B. schrijft voor, dat voor de berekening van de belastbare opbrengst van de bron bedrijf of beroep, van de onzuivere opbrengst o.m. moet worden afgetrokken de afschrijvingen op zaken, die voor uitoefening van het bedrijf worden gebruikt. De M. v. T. op art. 10 geeft nader aan voor welke oorzaken van waardevermindering men mag afschrijven. In de allereerste plaats wordt gewezen op de (physische) slijtage, maar daarnaast kent de M. v. T. een tweede oorzaak van waardevermindering, waarvoor afgeschreven mag worden, n.l. gelegen in de vooruitgang der techniek, waardoor vervanging der bedrijfsmiddelen noodzakelijk kan zijn, voordat het bedrijfsmiddel physisch beschouwd versleten is. Noemen wij dit economische slijtage.

De M. v. T. wijst dan verder op de ratio van het doen van afschrijvingen en omschrijft deze als volgt: „Door de afschrijvingen wordt als het ware een fonds gevormd, waaruit de aanschaffing van nieuwe zaken, ter vervanging van de niet meer bruikbare kan worden bestreden”.

Sinninghe Damsté wijst er in zijn klassiek commentaar (5de druk blz. 61 op, dat de wetgever geen verdere, dan de hierboven vermelde aanwijzingen heeft gegeven voor de afschrijvingen met de bedoeling, dat de toepassing der wet zich zoo veel mogelijk aan de praktijk zou aansluiten, en vervolgt dan:

„De fiscus, zoowel als de administratieve rechter, hebben het aansluitingswerk ter hand genomen. En het resultaat kan men in het kort als volgt weergeven: de praktijk is, dat de bedrijven, ieder voor zich, uit de regels en doctrines, welke de bedrijfsleer in den loop der tijden met betrekking tot de waardeering van activa heeft opgesteld en welke zij nog steeds door gaat op te stellen, uitkiezen wat hen het beste past en dat, met eenig voorbehoud, de resultaten van die wijze van handelen voor de toepassing der inkomstenbelasting aanvaard worden”.

Het hierboven bedoelde voorbehoud betreft o.a. de eisch van overeenstemming met goed koopmansgebruik en de continuïteit in de eenmaal gekozen methode. Dit laatste voorbehoud heeft een minder stringent karakter gekregen, daar verbreking der continuïteit, ook al is zulks ten nadeele van den fiscus, door bijzondere omstandigheden gemotiveerd, thans toelaatbaar wordt geacht.

Sinninghe Damsté leest in de M. v. T., dat de wet in deze uitgaat van het herstel van het geïnvesteerde kapitaal (zie pg. 71). Wij kunnen deze gedachte niet in de M. v. T. terugvinden, al achten wij het zeer waarschijnlijk, dat de Minister zoowel als de S. G. zich op dit standpunt hebben gesteld, daar dit standpunt bij het tot stand komen van de wet in haar huidige vorm als iets vanzelfsprekends gold. Wellicht is het juist daaraan toe te schrijven, dat noch in de M. v. T., noch in de wet zelve, een en ander tot uitdrukking is gebracht.

De rechtspraak staat intusschen ook in deze op het kapitaal-goederen-goederen-kapitaal standpunt, al valt te wijzen op een arrest (dd. 15 Januari 1930 B 4681) waarin de H.R. uitmaakt, dat als de aanschaffingskosten zijn afgeschreven verdere af-

schrijving in het algemeen niet toegelaten is. *Sinnighe Damsté* noemt dit een duister voorbehoud.

Voorts toont de jurisprudentie van de H.R. o.i. de tendentie om de nauwe banden, die de wet en vooral de Memorie van Toelichting voor afschrijving op bedrijfsmiddelen getrokken heeft, t.w. maar twee oorzaken van waardevermindering worden erkend, te slaken. Een belangrijke stap in die richting achen wij het arrest dd. 9 Mei 1935 B 5866 waarbij definitief werd afgestapt van het standpunt, dat bij bedrijfsmiddelen, die immers niet voor vervreemding bestemd zijn, alleen afschrijving naar art. 10 lid 2 te pas kwam, maar de z.g. waardeeringsmethode ook toelaatbaar wordt geacht, met als argument, dat de wet slechts een volgen van het goed koopmansgebruik verlangt en dit voor alle tot het bedrijfsvermogen behorende goederen waardeering toelaat.

Bij de beoordeeling van de vraag of een bepaalde afschrijving al of niet geaccepteerd kan worden, omdat ze verband moet houden met de in de M. v. T. vermelde twee oorzaken van waardevermindering, zal althans ongetwijfeld het feit, dat de mogelijkheid bestaat via waardeering alle waardeverminderingen, onverschillig uit welke oorzaak ontstaan, tot uitdrukking te brengen, een ruimer standpunt t.a.v. het toelaten van afschrijvingen tot gevolg hebben. De wetstoepassing zal daarvoor weer nauwer kunnen aansluiten aan de praktijk van het bedrijfsleven.

Nu de vervangingswaarde-theorie en marche is mag geconstateerd worden, dat haar „juridisch” pad geëffend lijkt; noch de bewoording der wet, noch de geschiedenis der wet, noch de trend in de jurisprudentie leggen haar o.i. voorshands belemmeringen in den weg. Of zij het doel zal halen, zal dus van haar eigen mérites afhangen, tenzij een fiscaal-technische belemmering mocht worden opgeworpen in dien zin, dat haar toepassing onoverkomelijke praktische bezwaren voor de heffing der inkomstenbelasting met zich zou brengen, voor welke fiscaal-technische overweging dan een juridisch argument gevonden moet worden om de vervangingswaarde te kunnen afwijzen. Dan zou zich voor het eerst een feit voordoen, dat bij de belastingheffing de resultaten der bedrijfsleer op dit punt niet aanvaard zouden kunnen worden. De kans daarop lijkt ons niet gering. Maar dat die kans zich verwerkelijken zal staat geenszins vast. Het is slechts te hopen, dat in het debat tusschen voor- en tegenstanders van het aanvaarden van de vervangingswaarde-leer voor de fiscale winstvaststelling streng uiteen zullen worden gehouden:

1. de vraag: welke mérites heeft de vervangingswaardeleer (een zuiver bedrijfseconomisch vraagstuk) en
2. de vraag of bij de belastingheffing deze jongste resultaten van de bedrijfsleer kunnen worden toegepast (allereerst een vraagstuk van belasting-technischen aard, daarna van juridischen aard).

Dit kan de gedachtenwisseling slechts ten goede komen.

Het juridische argument, waarin het fiscaal-technische bezwaar tegen aanvaarding van de vervangingswaardeleer in fiscalibus zich zal inkapselen, zal naar alle waarschijnlijkheid wel zijn, dat aangenomen wordt, dat aan de inkomstenbelastingwet ten grondslag ligt de kapitaal-goederen-kapitaal idee. Dit argument zou dan, als de vervangingswaarde-leer op zich zelf niet te licht bevonden is, of in juridische termen gezegd: in overeenstemming met het goed koopmansgebruik bevonden wordt, moeten prevaleeren boven het aan art. 10 lid 2 te ontleenen argument, dat afschrijving of waardeering volgens de vervangingswaardetheorie als zijnde in overeenstemming met het goed koopmansgebruik bij de toepassing der Inkomstenbelastingwet te aanvaarden is.

Het kan een interessante strijd worden; het woord is thans aan predikers van de vervangingswaardeleer. Reeds is kenbaar gemaakt, dat zij in den vorm van een rapport door de „Commissie voor de Codificatie van geoorloofd handelsgebruik met betrekking tot winstbepaling” voor de Vereeniging van Belastingwetenschap, nader ontwikkeld zal worden.

De tijd dringt echter; het heeft er alle schijn van, dat het nog steeds aanhangige besloten vennootschappen ontwerp binnenkort de betrekkelijke rust, die er thans op fiscaal terrein heerscht, zal komen verstoren. Door de vlucht in de N.V. is eigenlijk de jurisprudentie omtrent art. 10 in de laatste decennia niet uit kunnen groeien. Terecht heeft *Meyburg* er op gewezen, dat de jurisprudentie over het fiscale winstbegrip in verband met de I.B. door die vlucht in de N.V. een uitgesproken „middenstands-karakter” draagt. Een nieuwe fiscale regeling van de belastingheffing van besloten vennootschappen, zal het vraagstuk der fiscale winstbepaling zeker aan belangrijkheid doen toenemen.

Eigen gebruik in verband met omzetbelasting

Van belastbaar eigen gebruik is slechts sprake als het betreft consumptief eigen gebruik. Belastbaar (consumptief) eigen gebruik is echter niet aanwezig, als de „fabrikant” niet tevens dergelijke goederen aan derden levert; immers dan is er geen bedrijf en derhalve ook geen onttrekken van goederen aan de bedrijfsvoorraad, welk laatste vereischte art. 3 O.B. ook stelt. Een boer bijv. die een varken vetmest, slaht en het vleesch voor zijn huisgezin gebruikt, is derhalve geen omzetbelasting verschuldigd, tenzij hij van dat vetmesten etc. een bedrijf maakt.

Is er belastbaar eigen gebruik aanwezig, dan moet de (verkoop-)prijs, waarover de belasting moet worden berekend vastgesteld worden met inachtneming van art. 7 derde lid O.B., m.a.w. genomen moet worden de verkoopprijs, die onder normale omstandigheden bedongen zou kunnen worden. Dit kan zijn de grossiers- of de detaillisten-inkoopprijs, of de detaillisten-verkoopprijs, al naar gelang het normaal is, dat de „normale” fabrikant van dergelijke goederen die goederen verkoopt aan grossiers, detaillisten of direct aan particulieren. (Zie Min. res. 19 Juli '37 No. 113).

Wij vestigen de aandacht op het feit, dat hier dus in elk geval verkoopprijzen en dus niet een prijs gelijk aan de productiekosten genomen moet worden, zulks in afwijking met de Inkomstenbelasting. Het in art. 7 lid 2 I.B. vermelde eigen gebruik wordt tegen de productiekosten onder het inkomen uit onderneming en arbeid opgenomen.

Verhooging bij navordering kan niet bij afzonderlijken aanslag worden opgelegd

In een geval, waarop de Min. res. dd. 5 Nov. '35 (B 6306) betrekking heeft, waren twee navorderingsaanslagen opgelegd. De aanslag, waarop de viervoudige verhooging was toegepast, dus de hoogste der beide, werd na een procedure vernietigd. De Inspecteur wilde nu de verhooging op de overgebleven aanslag bij afzonderlijken aanslag opleggen. In opgemelde resolutie maakte de Minister echter als zijn meening kenbaar, dat de verhooging niet bij afzonderlijken aanslag mag worden opgelegd. Dit standpunt is geheel in overeenstemming met de opvatting van *Mr Sinnighe Damsté* t.a.v. de z.g. consolideerende werking van den aanslag. (Zie inleiding tot het Nederl. Belastingrecht, blz. 110 e.v.)

¹⁾ *W. H. Meyburg*, Prae-advies over Reorganisatie van het kapitaal der N.V., uitgebracht voor de Broederschap van Candidaat-Notarissen, 1937, pag. 49.

Naar materieel recht was de viervoudige verhooging verschuldigd, immers belastingschuld ontstaat uit de wet, door het zich louter voordoen van bepaalde feiten. De Inspecteur heeft in het onderhavige geval zijn recht om die belastingschuld „officieel” te constateeren en dus voor den fiscus de titel voor de invordering te verkrijgen, verspeeld. In herinnering zij hier gebracht, dat het bedrag der viervoudige verhooging bij navordering geen boete is, maar verschuldigde belasting, waarvan het bedrag bepaald wordt op de wijze voorgeschreven in art. 85 I.B. Hoewel na vernietiging van één van de twee navorderingsaanslagen slechts over één jaar nagevorderd werd, stond in het onderhavige geval kennelijk vast, dat ook te weinig belasting was betaald voor jaren waarover niet meer nagevorderd kon worden, dat beteekent: voor die jaren bestaat wel materieel beschouwd een belastingschuld, maar ze is niet meer invorderbaar te maken. Doet zich dit voor, dan wordt de voorwaarde vervat in art. 85 lid („dat slechts over één belastingjaar te weinig belasting is geheven”) niet geacht te zijn vervuld.

Mondeling beschikken over de opbrengst van een bron

Een lid van een religieuze orde had mondeling afgesproken, dat het klooster haar roerend kapitaal zou beheeren en over de inkomsten er van mocht beschikken. De H.R. (in zijn arrest dd. 18 Nov. '36 B 6243) besliste, dat de religieuze voor het desbetreffende inkomen moet worden aangeslagen.

Dit arrest is van belang, omdat er uit blijkt dat door mondelinge beschikking de opbrengst van een bron in fiscalibus niet verloren gaat. Zulks is eerst het geval, als de derde op rechtsgeldige wijze een recht op die opbrengst krijgt, bijv. door schenking van het vruchtgebruik, waarvoor een notarieele acte noodig is. De H.R. schijnt dus in deze waarde te hechten aan het in acht nemen van de civiel-rechtelijke vorm-voorschriften, en negeert hier dus een nietige rechtshandeling.

(Zie in dit verband ook: Min. res. dd. 4 Sept. '31, B 205, B 5269, H.R. 3 April '35, B 5855, H.R. 16 April '30 B 4724, *Prinsen* W.D.I.A. No's 3305 en 3397, *Adriani* W.P.N.R. 3146 en 3175 en geschrift 34 van de Ver. voor Belastingwetenschap).

In verband met het bovenstaande verdient de aandacht de rechtspraak van de H.R. over het kosteloos ten gebruike afstaan van een huis, waarbij beslist is, dat de huurwaarde bij het inkomen van den gebruiker dient te worden geteld (H.R. 27 Jan. '26 B 3762 en 11 Oct. '22 B 3134). De H.R. ziet hierin een beschikking over de bron zelve en niet over de inkomsten uit die bron (de huurwaarde). Geheel bevredigend is een en ander niet, al mag er op gewezen worden, dat huurwaarde als inkomen-bestanddeel niet iets tastbaars is.

„Vrij wonen” in een gedeelte van een bedrijfspand

Het komt vooral bij middenstandsbedrijven (winkeliers) wel voor, dat de eigenaar van de zaak woont in een gedeelte van het pand, dat als bedrijfsmiddel wordt gebezigd. Voor zoodanig geval besliste de H.R. (9 Dec. '36 B 6260) dat de geldswaarde van het genot als „vrije woning” deel uitmaakt van de opbrengst van zijn bedrijf.

Zie hierover nader: *B. v. d. Berg*, W.P.N.R. 3524.

Een naar goed koopmansgebruik gevoerde boekhouding is beslissend voor de beoordeeling of er al of niet winst is behaald

Het bovenstaande legt accountants de verplichting op bij het tot uitdrukking brengen in de boekhouding van hun cliën-

ten van doorgaans buitengewone gebeurtenissen, die tot „boekwinsten” leiden, ter dege te letten op de fiscale consequenties van de wijze van boeken.

Het volgende recente voorbeeld ter adstructie. Iemand had een rentelooze schuld, die hij tegen nominale waarde in zijn boeken had staan. Hij loste de schuld af tegen contante waarde en maakte zodoende een boekwinst, die hij in zijn boeken voor het volle bedrag tot uitdrukking bracht.

De R. v. B. besliste dat een en ander beoordeeld moet worden „in het kader van de naar regelen van goed koopmansgebruik bruik gevoerde boekhouding van het bedrijf. Het voordeel, dat bij de gevolgde boekingswijze voor de belanghebbende uit de betaling in termijnen zonder rentevergoeding, voortspoot, uitte zich daarin, dat hij de beschikking had over kapitaal van een derde buiten bezwaar der interestrekening, welk voordeel zich dus jaarlijks deed gevoelen in afnemende mate, zolang de schuld niet geheel was gedelgd. Bij de totstandgekomen regeling in zake de vervroegde aflossing der schuld, antiepeerde belanghebbende in zooverre op een voordeel, dat anders tot uiting ware gekomen in een voortdurende der renteloosheid”. De H.R. gaf hieraan zijn sanctie (arrest 27 Jan. '37 B 6331).

Boeking van het verschil tusschen nominale en contante waarde als een passieve uitstellingspost, waarvan telken jare een gedeelte naar de verlies- en winstrekening wordt overgebracht zou o.i. in overeenstemming met goed koopmansgebruik zijn geweest en zou daarom wellicht het belasten van het volle bedrag van het verschil tusschen de nominale en de contante waarde hebben kunnen voorkomen en daarmee de kwade gevolgen daarvan in verband met de progressiviteit in de tarieven.

Mr Dr E. TEKENBROEK

BOEKBESPREKING

„Wettelijke bepalingen omtrent handelsagenten en handelsreizigers”, handleiding voor de praktijk. Uitgave van het Verbond van Nederlandsche Werkgevers.

Op 1 December 1936 trad in werking de wet van 3 November 1936, houdende wettelijke bepalingen omtrent handelsagenten en handelsreizigers. Deze inwerkingtreding was voor het Verbond van Nederlandsche Werkgevers aanleiding om in een practische en overzichtelijk samengestelde handleiding van 80 blz. een overzicht van de totstandkoming en van de inhoud dezer wet te geven.

Hoewel het de bedoeling der samenstellers was een toelichting op de tekst der wet te geven, die een handleiding voor de practijk zou kunnen zijn en geenszins om rechtskundige hulp overbodig te maken, moet hun toch hulde worden gebracht voor de wijze, waarop zij ook, waar nodig, juridische kwesties, met het onderwerp verband houdende, op bevattelijke wijze hebben behandeld.

Ik heb gedurende eenige tijd bij voorkomende gelegenheden het boekje geraadpleegd en kon vaststellen, dat het een juist inzicht geeft in de bepalingen van de wet en daarnaast nog menige nuttige wenk geeft omtrent punten, die in agentuuren reizigersovereenkomsten geregeld kunnen of zouden moeten worden.

Uit het voorwoord blijkt, dat de samenstellers der handlei-