

financieele administratie der gemeente zoodanig te doen inrichten, dat het de noodige waarborgen geeft voor, en inlichtingen verschaft omtrent een juist kasbeheer van den Ontvanger. Algemeene regels zijn hiervoor bezwaarlijk te geven. In ieder geval afzonderlijk zal de controleur moeten nagaan, welke maatregelen van interne controle het meest practisch, in de bepaalde gemeente met haar bepaalde personeelsindeeling, ter secretarie, op het kantoor van den Ontvanger en wellicht ook nog bij andere met den Ontvanger in contact staande kantoren, genomen kunnen worden. Juist hierin, in het aangeven van de practisch mogelijke en bruikbare interne controle, zal zich de deskundigheid van den controleur moeten openbaren.

(Slot volgt)

DE WINSTBELASTING IN DE PRAKTIJK

door J. J. M. H. Nijst

Artikel 27

Wanneer eene naaml. vennootschap *alle* aandeelen eener andere vennootschap bezit, kan art. 27 W.B. toepassing vinden. Dit artikel, dat ingevolge aandrang der Tweede Kamer bij Nota van Wijziging in de wet werd opgenomen, luidt als volgt:

„Indien en voor zolang alle aandeelen van een naamlooze vennootschap in het bezit zijn van een lichaam als bedoeld is bij artikel 1, kan het Hoofd van het Departement van Financiën, onder door hem te stellen voorwaarden bepalen, dat de belasting volgens dit besluit wordt geheven, alsof de eerstbedoelde vennootschap was opgegaan in het lichaam, dat al haar aandeelen bezit.

Het eerste lid vindt slechts toepassing, indien de gestelde voorwaarden door de bestuurders van alle daarbij betrokken vennootschappen, vereenigingen en maatschappijen zijn aanvaard”.

Wij zullen eerst beknopt de geschiedenis van dit artikel schetsen en daarna de mogelijkheden van toepassing nagaan.

Op eene vergadering van deskundigen, bijeengeroepen ter bespreking van het wetsontwerp, werd door *Prof. Dr. van Loon* de wenscheijkheid bepleit om moedermaatschappijen resp. concerns te zamen met hare ondervennootschappen te belasten als één lichaam. De moedermaatschappij vangt tenslotte alle winsten en verliezen harer dochtermaatschappijen, waarvan zij alle aandeelen bezit, op, zoodat het eindresultaat van het complex van vennootschappen door haar geconsolideerde balans en winst- en verliesrekening wordt aangewezen. Dit eindresultaat moet belast worden door het concern in fiscalibus als één lichaam te beschouwen. Het denkbeeld vond algemeene instemming en werd met andere desiderata ter kennis van de Regeering en de Kamerleden gebracht. Het vond bij de laatsten voldoende weerklank, zoodat het Voorloopig Verslag er de volgende passage aan wijdde:

„Eenige leden bepleitten een wijziging, welke het mogelijk maakt, dat hoofdvennootschappen, welke de aandeelen van haar ondervennootschappen voor 100 pct. bezitten en voor welke handhaving van die ondervennootschappen om redenen van exploitatie noodzakelijk is, winst van enkele dier ondervennootschappen en verlies van andere harer blijven compenseeren. Bij de toepassing van de Wet op de dividend- en tantiëmebelasting kan zulk een compensatie

plaats vinden door verrekening van belasting bij uiteindelijke uitkeering door de hoofdennootschap. Een verrekening van dezen aard is bij de regeling van het ontwerp uitgesloten. Behaalt een ondervennootschap f 50.000.— winst, dan is daarover winstbelasting verschuldigd, ook al leveren andere ondervennootschappen f 300.000.— verlies. Bij zulk een constellatie ware naar de meening der hier aan het woord zijnde leden een heffing, gebaseerd op een verzamelbalans voor de geheele onderneming, de juiste oplossing. De inschakeling van zulk een balans zou ook nog dit voordeel hebben, dat daardoor het gebruik maken van de verschillende ondervennootschappen voor een uitbuiting van het een en ander maal ter sprake gekomen salarislek zou worden voorkomen."

Bovenstaande opmerkingen in het V.V. waarvan de juistheid door den Minister blijkbaar werd erkend, hadden tot gevolg, dat in het wetsontwerp het nieuwe artikel 27 ter regeling dezer materie werd ingevoegd.

Aan dit nieuwe artikel is reeds door verschillende schrijvers ruime aandacht besteed, zoo o.a. door *Ohmstede* en *De Klerck*, aan wier belangrijk commentaar op art. 27 de volgende notities zijn ontleend:

„Daar art. 27 niet eischt, dat het bezit moet bestaan uit aandeelen van in Nederland gevestigde naamlooze vennootschappen, is het ook mogelijk, via de moedermaatschappij de winst van in het *buitenland* gevestigde dochtervennootschappen in de winstbelasting te betrekken. O.i. zal dan echter moeten worden aangenomen, dat de moedermaatschappij haar bedrijf, zij het wellicht gedeeltelijk, buitenslands uitoefent, zoodat aftrek genoten kan worden op den voet van art. 7, lid 1".

Zooals bekend, regelt art. 7 lid 1 de aftrek van $\frac{9}{10}$ van het belastbare winst, welke geacht moet worden in het buitenland of het Rijk buiten Nederland, te zijn verkregen. Indien in een dergelijk geval art. 27 naast art. 7, lid 1 toepassing vindt, zal tot de belastbare concernwinst slechts te rekenen zijn $\frac{1}{10}$ der winst van de buitenlandsche dochtermaatschappijen.

Ten aanzien van de *voorwaarden* die aan de toepassing van art. 27 zijn verbonden, wordt in het genoemde commentaar o.a. het volgende opgemerkt:

„De fiscale eenheid bestaat slechts zoolang de aandeelen in het bezit zijn van het in art. 1 bedoelde lichaam. Bij verkoop van een deel der aandeelen in den loop van het jaar eindigt de toepassingsmogelijkheid.

De belanghebbenden kunnen *geen aanspraak* maken op toepassing van art. 27. Alleen de fiscus *kan*, en dan nog onder door hem te stellen voorwaarden, voorschrijven, dat het concern als fiscale eenheid zal worden behandeld, maar het is aan te nemen, dat dit slechts zal worden overwogen, indien het verzoek daartoe van belanghebbenden uitgaat.

Als een te stellen voorwaarde denken wij ons b.v., dat de aandeelen het volle jaar, waarover de winst wordt becijferd, in bezit moeten zijn geweest, of dat onderlinge schulden en vorderingen volledig tegen elkaar moeten worden gecompenseerd, afgezien van volbloedigheid of bloedarmoede der samenstellende N.V.'s.

Ook schijnen regelingen noodig bij de vorming van het eenheidslichaam, b.v. ten aanzien van diverse oude reserves, en bij het uiteenvallen, waarna elk onderdeel wéér zelfstandig aangeslagen moet worden".

Naar aanleiding van de laatste opmerking over de oude reserves zij gewezen op het volgend geval uit de praktijk.

Er zijn op 1 Januari 1939 3 maatschappijen, waarvan 2 met belangrijke verliëssaldi en een met belangrijke reserves in een concern verenigd. De vraag was nu, of de Minister, indien hem een verzoek tot toepassing van art. 27 bereikt, zou kunnen inwilligen, niet alleen de compensatie van winst en verlies over 1939, maar ook de *compensatie der oude verliezen en winsten*, welke paraisseeren op de balansen der 3 maatschappijen van 1 Januari 1939 en die ook weer zijn overgenomen op de balansen van 31 December 1939.

Over deze vraag werd het oordeel ingewonnen van een tweetal belastingdeskundigen. De eerste was van oordeel, dat het Departement bij inwilliging van een verzoek tot toepassing van art. 27 zoodanige voorwaarden zou moeten stellen, dat door de moedermaatschappij geen ongemotiveerd fiscaal voordeel wordt genoten. De compensatie der oude winsten en verliezen dient dus door de te stellen voorwaarden te worden uitgeschakeld. In deze richting wijst ook reeds par. 20 van den *Ministeriëlen Leidraad Winstbelasting*. De beknoptheid van deze paragraaf van den Leidraad laat toe hem in zijn geheel over te nemen:

Fictieve samensmelting van een binnenlandsche of andere naamlooze vennootschap met het lichaam dat al hare aandeelen bezit.

Het ligt in de bedoeling, aan de toepassing van art. 27 slechts zoodanige voorwaarden te verbinden als noodig zijn om: 1e. te voorkomen, dat bij den aanvang of het einde van de toepassing van art. 27 *minder belasting geheven wordt dan redelijk is*, en 2e. te waarborgen, dat ook van de dochtermaatschappij de voor de heffing en — eventueel — invordering van de belasting, de noodige medewerking wordt verkregen, althans tegenwerking niet met vrucht mogelijk is.

Het is wenschelijk, dat het lichaam, bij een verzoek tot toepassing van art. 27, zelf — liefst in overleg met den inspecteur opgestelde — ontwerp-voorwaarden overlegt.

De tweede t.d.z. geraadpleegde deskundige was van oordeel, dat de hierboven weergegeven interpretatie van art. 27 te eng moet worden geacht. Hij wijst er op, dat volgens artikel 27 zonder eenige beperking „de belasting volgens dit besluit wordt geheven, alsof de eerstbedoelde vennootschap was opgegaan in het lichaam, dat al haar aandeelen bezit”.

Hieruit mag z.i. worden afgeleid, dat de mogelijke toepassing van art. 27 even goed geldt ten aanzien van de aangifte van het zuiver vermogen van het lichaam op het overgangstijdstip als op de latere aangiften. Maar, zoo zouden wij willen opmerken, ook indien deze uitleg van artikel 27 in overeenstemming zou zijn met de bedoeling der wet, zou deze erkenning toch slechts betrekkelijke waarde hebben, omdat het Departement het immers in de hand heeft de toepassing van art. 27 te weigeren, indien daardoor aan de fiscale belangen tekort wordt gedaan.

Blijkbaar is korten tijd daarna omtrent de bovenstaande kwestie van andere zijde eene officieele uitspraak uitgelokt, die te vinden is in de mededeeling van den Secretaris-Generaal van het Departement van Financiën met betrekking tot de toepassing van art. 27 van het Besluit van 27 September 1940. In deze mededeeling wordt de knoop, althans ten deele, doorgehakt door sub. B te bepalen:

Zoolang de moedermaatschappij aanspraak kan maken op toe-

passing van art. 40, lid 6, van het Besluit (verrekening van een negatieve overgangsreserve met latere winsten) zal gecombineerde heffing slechts worden toegelaten met betrekking tot *niet binnenlandsche* dochtermaatschappijen en tot binnenlandsche dochtermaatschappijen, welke eveneens een *negatieve overgangsreserve* hebben. Is echter de negatieve overgangsreserve bij de moedermaatschappij enkel ontstaan door toepassing van art. 40, lid 5 (verrekening van onverrekenden aftrek ingevolge de Wet op de Dividend- en Tantiëmebelasting 1917), dan zal combinatie ook met andere binnenlandsche dochtermaatschappijen dan de hiervóór uitgeslotene worden toegelaten.

Het Departement heeft blijkbaar op zijn fiscale mérites moeten onderzoeken het geval eener moedermaatschappij met negatieve overgangsreserve in het bezit van een of meer dochters met positieve overgangsreserven en is daarbij tot de conclusie gekomen, dat art. 27 in een dergelijk geval *niet* toepasselijk is. Te verwachten is, dat per analogie hetzelfde standpunt zal worden ingenomen, indien het omgekeerde geval zich voordoet, nl. indien een rijke moedermaatschappij (positieve overgangsreserve) een of meer arme dochters (negatieve overgangsreserve) onder hare hoede heeft.

Blijkbaar is men aan het Departement, o.i. terecht, uitgegaan van de gedachte, dat de toepassing van art. 40, lid 6, (het algemeene geval van compensatie der negatieve overgangsreserve met de winsten der 3 volgende jaren) prevaleert boven de toepassing van het bijzondere geval in par. 27 belichaamd. Logisch is ook de uitzondering die wordt toegelaten, nl. dat art. 27 wel toegepast kan worden, resp. gecombineerde heffing wel toegelaten zal worden met betrekking tot *niet binnenlandsche* dochtermaatschappijen en tot binnenlandsche dochtermaatschappijen, welke eveneens een *negatieve* overgangsreserve hebben. Immers in beide gevallen is er geen sprake van een positieve overgangsreserve, waarop de fiscus voorwaardelijke rechten kan doen gelden.

**
*

In het bovenstaande werd het een en ander opgemerkt over de mogelijkheden van toepassing van art. 27. Thans zullen wij nagaan de *gevolgen*, inhaerent aan de toepassing van art. 27. Wij zullen ook hierbij het commentaar van de Heeren *Ohmstede* en *De Klerk* tot uitgangspunt nemen door daaraan de volgende passage te ontleenen:

„Er wordt aan het centrale lichaam één aanslag opgelegd, welke betrekking heeft op de totale concernwinst. Het bestuur hiervan zal aangifte moeten doen, kunnen reclameeren, boekinzage moeten verleenen, enz. De dochtervennootschappen zijn niet belastingschuldig, hebben geen fiscale rechten en plichten, doch blijven theoretisch wél belastingplichtig. Dit laatste is echter zonder eenig practisch gevolg, zoolang aan de gestelde voorwaarden wordt voldaan. Een bijkomstig voordeel van art. 27 is, dat geen aftrek verleend wordt op grond van art. 7, lid 2, en wij dus een eenvoudiger methode van belastingheffing krijgen, waarbij kwesties van winstverschuiving van geen belang meer zijn. Voor belanghebbenden blijft de groote aantrekkelijkheid van compensatie van verlies in de eene N.V. met winst in de andere.

De *salarissen* van bestuurders en verder personeel der gezamenlijke N.V.'s zullen als één geheel zijn te beschouwen, zoodat op het totaal slechts éénmaal voor ieder de vrijgestelde f 10.000.— in aftrek komt.

Eenzelfde standpunt is in te nemen ten aanzien van de salarissen van commissarissen".

Zooals bekend, regelt art. 7, lid 2 de vrijstelling van W.B. ten aanzien van het bedrag, afkomstig uit de winst van een andere vennootschap binnen het Rijk gevestigd. Het is duidelijk, dat deze bepaling geen effect sorteert, ingeval van toepassing van art. 27, waarbij alle winsten worden samengevoegd, of winsten en verliezen met elkaar gecompenseerd worden.

De samenvoeging der salarissen zoowel van bestuurders en personeel als van commissarissen, zal, naar wij verwachten, in de praktijk een drawback blijken te zijn voor de toepassing van art. 27. Immers indien er een groot aantal functionarissen bij de vereenigde maatschappijen werkzaam zijn, kan het vrijgestelde bedrag zeer belangrijk worden. Het wordt dan een kwestie van berekening, of art. 27 een voldoende fiscaal voordeel kan opleveren, om het verzoek tot toepassing van dit artikel te motiveeren. Maar ook de fiscus zal dan weer zijnerzijds willen beoordeelen, of hij dit voordeel mag laten schieten. Hij heeft het immers in de hand de toepassing van art. 27 niet toe te staan, of wel aan zijn toestemming zoodanige voorwaarden te verbinden, dat de belastingplichtige het artikel liever niet toegepast zal zien.

Indien bovenstaande gedachte in de fiscale praktijk ingang mocht vinden, zal de toepassing van art. 27 wel tot de uitzonderingen blijven behooren. Immers wanneer moet worden aangenomen, dat de Inspecteurs geen voorstel zullen doen betreffende de toepassing van art. 27, indien daardoor het belang der schatkist zou kunnen worden geschaad, dan zal van de zijde der belastingplichtige concerns wel weinig animo bestaan om een desbetreffend verzoek in te dienen.

Wij hebben ook reeds gevallen in de praktijk ontmoet, waarbij de aanvraag om toepassing van art. 27 beslist te ontraden was, omdat hare inwilliging voor het betrokken concern eerder tot fiscaal nadeel zou leiden. Dit zal in den regel o.a. dan het geval zijn, wanneer een of meerdere der vennootschappen van het concern, hun nieuwe winsten met oude verliezen kunnen compenseeren. In een dergelijk geval verdient het o.i. steeds aanbeveling, in de eerste plaats gebruik te maken van het recht, de oude verliezen op de overgangsbalansen te compenseeren met de winsten der drie eerstvolgende jaren. Deze weg verdient des te eer aanbeveling, omdat het, zooals wij zagen, twijfelachtig is, of art. 27 het recht geeft, om casu quo oude verliezen van enkele maatschappijen te compenseeren met oude winsten, resp. oude reserves van andere maatschappijen van een concern. Bij de bespreking dezer casus-positie kwamen wij tot de conclusie, dat het minstens aan twijfel onderhevig is, of in een dergelijk geval het Departement de toepassing van art. 27 zal toestaan ten aanzien der verliezen en reserves op de overgangsbalansen

**

Het voorafgaande zal wellicht bij den lezer den indruk wekken, dat het zoo blijde ingehaalde artikel 27, practisch blijkbaar toch van weinig beteekenis is, dat de berg dus een muis heeft gebaard. In een artikel in het *Maandblad voor Belastingrecht* is de schrijver van zeer lezenswaardige beschouwingen over de Winstbelasting 1940, de heer C. A. Mulder nog somberder gestemd ten aanzien van de toekomst van art. 27. Zijn conclusie is, „dat het artikel practisch nimmer zal worden toegepast; indien van fiscale zijde geen voordeel in de toepassing wordt gezien, zal de inspecteur het Hoofd van het Ministerie van Financiën geen voorstel

doen; wordt wèl een voorstel gedaan, omdat toepassing van artikel 27 voor den fiscus voordeelig is, dan zullen de bestuurders de te stellen voorwaarden wel niet aanvaarden, immers dan zal de toepassing van het artikel nu of in de toekomst wel nadeelig zijn voor de daarbij betrokken lichamen".

Dit oordeel lijkt mij echter te zwartgallig en niet voldoende gefundeerd. Indien het juist ware, kon de desbetreffende Nota van Wijziging van het wetsontwerp beter achterwege zijn gebleven. Men doet echter goed het primaire doel van art. 27 niet uit het oog te verliezen, nl. eene meer rationeele constructie te scheppen voor de vaststelling der W.B. van concerns, zoowel ter vermindering van dubbele belasting, als voor eene vereenvoudigde heffing. Dit dubbele doel wordt bereikt door de verschillende onderdeelen resp. dochtervennootschappen van een concern, als een *eenheid* voor de heffing der W.B. te beschouwen, waartoe art. 27 de mogelijkheid biedt. Dat de wetgever het artikel heeft omringd met waarborgen, ter voorkoming, dat er misbruik van gemaakt kan worden, is toe te juichen, maar anderzijds mogen m.i. de inspecteurs hunne medewerking niet weigeren in de bona-fide gevallen, waarin om de toepassing van art. 27 wordt verzocht. Wanneer onder centrale leiding een groep van ondernemingen samenwerken en zij naar geest en strekking voldoen aan de voorwaarden, in art. 27 gesteld, dan behoort m.i. de fiscus op grond van den opzet en de bedoeling van den wetgever in art. 27 tot uitdrukking gebracht, de centrale heffing van de winstbelasting toe te staan.

Als een voorbeeld uit de praktijk, waarbij de toepassing van art. 27 ongetwijfeld zal worden nagestreefd, moge gewezen worden op de in de laatste jaren voortschrijdende concentratie van maatschappijen in de *verzekeringsbranche*. Men ziet daarbij veelal een maatschappij van stand-
ding de leiding nemen en hare expansie-politiek richten op het verwerven van een meerderheidsbelang of zoo mogelijk van het geheele aandeelenkapitaal van andere maatschappijen op assurantiegebied werkzaam. Wanneer de moedermaatschappij alle aandeelen heeft verkregen harer dochterondernemingen en met deze overeenkomsten heeft gesloten, waardoor alle baten en lasten der dochtermaatschappijen komen ten gunste of ten laste van de hoofdmaatschappij, dan zijn m.i. alle voorwaarden aanwezig, die een beroep op art. 27 volkomen wettigen.

Het desbetreffende verzoek is conform art. 27 te richten aan het hoofd van het departement van Financiën, terwijl het volgens par. 20 van den Leidraad wenschelijk is bij het verzoek om toepassing, de in overleg met den Inspecteur opgestelde ontwerp-voorwaarden over te leggen. Deze ontwerp-voorwaarden moeten uiteraard aanpassen aan de in art. 27 van het Besluit en in par. 20 van den Leidraad vervatte eischen.

Tenslotte zouden wij nog een lans willen breken voor eene m.i. door de praktijk geëischte *uitbreiding* van het juiste beginsel, dat aan de opname van art. 27 in het Besluit ten grondslag ligt. De bedoeling van den wetgever is ongetwijfeld geweest, de mogelijkheid te scheppen van één aan-
gifte en één aanslag in de W.B. in die gevallen, waarbij de resultaten van een aantal naaml. vennootschappen in een concern vereenigd, samenvloeien bij één maatschappij, de hoofdmaatschappij, leidster van het concern. Dit geval doet zich evenwel evenzeer en in de praktijk, naar ik meen, veelvuldiger voor, indien de moedermaatschappij *niet alle, maar alleen de groote meerderheid* der aandeelen harer dochtermaatschappijen bezit. Het meest voorkomende geval is, dat de hoofdmaatschappij niet in eens maar slechts geleidelijk er in slaagt *alle* aandeelen eener andere

N.V. te verwerven, zoodat het dikwijls jaren kan duren, alvorens alle aandeelen in één hand zijn. Bij de meeste concerns zal de figuur daarom zoo zijn, dat van enkele dochtermaatschappijen alle, van andere slechts eene meerderheid der aandeelen zich in het bezit der moedermaatschappij bevinden. Bij dezen stand van zaken zou dus ten deele wel, ten deele niet van de facilité van art. 27 gebruik gemaakt kunnen worden, hetgeen wel in den regel er toe zal leiden, dat men art. 27 voorloopig links laat liggen.

Het bovenstaande werd door ons te berde gebracht om te betoogen, dat de wetgever in art. 27 het criterium voor de toepassing van een centrale heffing ten onrechte heeft gezocht bij het bezit van *alle* aandeelen en niet bij de feitelijke en juridische constructie, die een *werkelijke gezamenlijke bedrijfsuitoefening waarborgen kan*. Hiervoor is wel een groot meerderheidsbelang noodig, maar niet persé een bezit van 100 % van alle aandeelen, zooals de praktijk bij de verzekeringsmaatschappijen bewijst. Eene wijziging van art. 27 op dit punt komt ons dan ook gewenscht en opportuun voor.

Wij meenen met dit desideratum onze bespreking van art. 27 W.B. te kunnen beëindigen. Dit artikel verdient, naar het ons voorkomt, ni cet excès d'honneur, waarmede het aanvankelijk werd begroet, ni cette indignité, waarmede het thans door sommigen behandeld wordt. Het artikel zal ongetwijfeld zijn bestaansrecht bewijzen, indien de fiscus zelf eene soepele toepassing voor de doeleinden, waarvoor het in het leven werd geroepen, zou willen bevorderen. Dit is o.i. ten deele reeds mogelijk bij de bestaande redactie, maar het artikel zal eerst tot zijn volle recht komen, indien op korten termijn besloten kan worden tot de verbreeding van den grondslag van het artikel, die hierboven in overweging wordt gegeven. Eerst dan zal artikel 27 in vele gevallen der praktijk hanteerbaar zijn.

WINSTBELASTING 1940

door A. L. F. Leverington Jr.

De belasting over de uitdeelingen uit de overgangsreserve

Normaal is, dat een belasting, tenzij het gaat om een „persoonlijke” belasting als de Inkomsten-, of de Personeele Belasting (zoover deze van persoonlijken aard is), ten laste van de winst wordt gebracht, hetgeen ook in § 14 van den Leidraad op de Winstbelasting onderschreven wordt; dit geschiedt dan ook met Grond-, Assurantie-, Zakelijke Bedrijfs- en Personeele Belasting en zelfs ook met een uitdeelingsbelasting als de Dividend- en Tantiëmebelasting. Oorspronkelijk zou ook de winstbelasting als een bedrijfslast beschouwd mogen worden. Dit stond weliswaar niet in het wetsontwerp, doch in de Memorie van Toelichting kwam dit nadrukkelijk tot uiting. De betreffende passage luidt als volgt:

„Als voor bedrijfsdoeleinden aan het vermogen der vennootschap onttrokken kunnen gevoeglijk mede worden beschouwd de uitgaven, welke voortvloeien uit den rechtsvorm der onderneming, zooals kosten van oprichting, van statutenwijziging, van dividenduitkeering, en ook de betaalde of de naar schatting verschuldigd geworden winstbelasting zelve.”

Deze „ministeriële vrijgevigheid” werd blijkens het Voorloopig Ver-