

Financiën, van wien ik het volgende geruststellend antwoord ontving:

„In antwoord op Uw brief van 27 Januari deel ik U mede, dat het vanzelf spreekt, dat belasting, aan welke heffing achteraf de wettelijke grondslag ontvalt, wordt teruggegeven.

Een speciale bepaling dienaangaande in het ontwerp winstbelasting is dan ook niet noodig geacht.”

Hoewel ik uiteraard niet anders had verwacht, dan dat de betaalde D.T.B. bij de heffing der winstbelasting zal worden teruggegeven, lijkt mij het ontbreken van een imperatief voorschrift niettemin een leemte in het wetsontwerp.

N.

BOEKBESPREKING

Gezichten van het stelsel der ontworpen winstbelasting, door Prof. Th. Limperg Jr. Purmerend, J. Muusses 1940.

Het den 13 Januari 1940 ingediende wetsontwerp tot heffing van een winstbelasting, heeft reeds heel wat pennen in beweging gebracht. We mogen ons gelukkig rekenen, dat ook Prof. Limperg in de hierboven genoemde brochure (25 bladzijden) zijn gedachten daarover heeft laten gaan en in een kort maar duidelijk betoog heeft uiteengezet welke gevaren z.i. te duchten zijn, indien het ontwerp, zooals het thans luidt, tot wet zou worden verheven.

Zijn bedenkingen betreffen niet het *beginsel* der heffing van de winst, doch de wijze waarop dat beginsel is uitgewerkt; zijn belangstelling gaat, zooals te verwachten was, in de eerste plaats uit naar het voorschrift omtrent de vaststelling van de winst.

Winst — zoo bepaalt art. 5 van het ontwerp — is het verschil tusschen het zuivere vermogen van de N.V. bij het einde van het jaar en het zuivere vermogen bij het begin van dat jaar. De winst wordt dus bepaald door middel van vermogensvergelijking. Maar wat bedoelt de wet met „vermogen”? Het spraakgebruik daaromtrent is allesbehalve vast. Men leze slechts de 6e druk (1937) van Prof. Dr. N. J. Polak, *Enige grondslagen voor de financiering der onderneming*, waaruit blijkt dat de een als *Kapitaal* aanduidt, wat de ander *vermogen* noemt. Slechts één ding staat vast, n.l. dat het Wetboek van Koophandel met het woord „vermogen” doelt op de bezittingen van de N.V. na aftrek der schulden, dus activa min passiva. Van „vermogen” van een N.V. wordt in denzelfden zin gesproken als van het vermogen van een natuurlijk persoon. Sluit art. 5 van het ontwerp daarbij aan? Geheel duidelijk is het niet; het ontwerp bevat geen andere bepaling, dan dat bij het vaststellen van het zuivere vermogen der N.V. „de baten en lasten” worden geschat overeenkomstig goed koopmansgebruik. Vooral dat „lasten” is onduidelijk. Waarom niet „schulden”, waarom niet gesproken van activa en passiva?

Ik wijs daarop, omdat zich daaromtrent reeds een verschil van meening heeft geopenbaard. Prof. Polak heeft in het Winstbelastingnummer van de *Naamloze Vennootschap* opgemerkt, dat „baten en lasten” nimmer elementen van vermogensbepaling zijn; zij zijn z.i. elementen van winstberekening. Hij komt tot het besluit, dat het wetsontwerp onder winst verstaat „wat volgens goed koopmansgebruik als winst wordt aangemerkt”. De nadere bepaling is aan praktijk en rechtspraak overgelaten. Aan de opstelling van het vermogen stelt het ontwerp z.i. geen andere eisch, dan dat zij „resulteert uit een winstberekening, die met dat goed koopmansgebruik overeenkomt”. Het ontwerp lezende zou men zeggen: het

gaat uit van het *vermogen* en concludeert daaruit wat *winst* is; Prof. Polak zegt: het is juist andersom: het gaat om de winst, niet om het zuivere vermogen.

Voor de beoordeeling van het winstbegrip is dit van groote beteekenis. Prof. Limperg gaat in zijn brochure uit van de opvatting, dat het *vermogen* het uitgangspunt is, en knoopt juist daaraan zijn bedenkingen vast. Ik meen dat dit juist is; uit niets blijkt, dat het ontwerp zich los maakt van de opvatting van het W. v. K., en dat is ook onwaarschijnlijk, omdat de rechtspraak over het begrip „winst” voor de dividend en tantiëmebelasting op dat vermogensbegrip is gebouwd. Op een bepaalde afwijking kom ik hieronder terug. Dezelfde opvatting omtrent het *vermogen* vindt men in art. 39 van het ontwerp. Dat de woorden „baten en lasten” meer worden gebruikt om de activa en passiva van een *vermogen* aan te duiden, blijkt behalve uit het genoemde art. 39 o.a. uit art. 9 wet vermogensbelasting.

Tegen dit uitgangspunt worden in de brochure verschillende bedenkingen geopperd. Eerst uit het gezichtspunt van doelmatige fiscale wetgeving. Er zal gewerkt moeten worden met twee begrippen *vermogen* naast elkaar, dat van de winstbelasting en dat van de vermogensbelasting. Het is volgens schr. uitgesloten, dat voor beide belastingen hetzelfde begrip zou gelden. „Het begrip als basis voor de berekening van de „winst in de dynamiek van het bedrijf moet een heel andere „inhoud krijgen dan als grondslag van de berekening van het „statisch waargenomen persoonlijke vermogen”. Men kan het daarmee geheel eens zijn en toch betwijfelen of dit verschil in het ontwerp ligt en of het door de rechtspraak zou worden aanvaard. Wat hierboven werd aangevoerd tegen de zienswijze van Polak, leidt tot vereenzelviging van het vermogen voor de vermogens- en voor de winstbelasting. Beide begrippen zullen, naar ik vermoed, civielrechtelijk worden opgebouwd; het 4e lid van art. 5 van het ontwerp, waarin wordt toegestaan een niet-juridische verplichting onder de „lasten” op te nemen, kan nog een argument in die richting opleveren. Men vergeet niet, dat ook voor het W. v. K. het begrip *winst* volgens de rechtspraak in navolging van *Molengraaff* wordt verkregen door het statisch waargenomen vermogen der N.V. te vergelijken met het gestorte kapitaal.

Toch zal er verschil bestaan tusschen het vermogen voor de winstbelasting en dat berekend volgens de wet op de verm. bel. Vooreerst zal in het passief worden toegelaten de in het 4de lid van art. 5 omschreven reserve, die voor de vermogensbelasting niet in aanmerking zou worden genomen, omdat daar *rechtens* geen verplichting bestaat; voorts zullen de schattingsregels van art. 7 wet verm. bel. hier niet gelden, omdat art. 5 al. 2 daaromtrent andere voorschriften geeft. Blijft de vraag, of de rechtspraak het begrip vermogen, evenals bij de verm. bel., zal opsluiten binnen de grenzen van art. 555 B.W. en andere wettelijke voorschriften. Tegen het opvoeren van een post voor goodwill zal allicht geen bezwaar worden gemaakt, omdat daarin een correctie op de schatting der afzonderlijke activa gezien kan worden, welke dus ook gedekt wordt door art. 5 al. 2.

Een soortgelijk bezwaar wordt geopperd tegen het naast elkaar komen te staan van het winstbegrip voor de inkomstenbelasting en dat voor de winstbelasting. Al wat in den loop der jaren aan kennis en inzicht is verworven bij de heffing der inkomstenbelasting, wordt voor de winstbelasting genegeerd. Schr. betreurt dat. Aangenomen dat het mogelijk zal zijn beide wetsformules op elkaar te doen aanpassen, waarom dan de moeilijke weg van een verschillend uitgangspunt gekozen?

Ik zou de vraag zóó willen stellen: langs welken weg bestaat de grootste kans tot een bevredigende opvatting omtrent het begrip *winst* te komen, langs den weg der inkomstenbelasting of langs dien van het ontwerp winstbelasting?

De rechtspraak over de inkomstenbelasting meen ik als volgt te mogen samenvatten: winst is *elk voordeel* in de onderneming, door welke oorzaak ook genoten. Verband met de bedrijfsuitoefening (door het bedrijf) wordt niet geëischt. Als „voordeel” wordt beschouwd elke vermogensvermeerdering, gerealiseerd of niet, mits daarvan slechts blijkt. Nu betoont de rechtspraak groote meegaandheid ten opzichte van het volgen van het „goed koopmansgebruik”, voorzover betreft de schatting, het verdeelen van „voordeelen” of „uitgaven” over verschillende boekjaren, zelfs — doch onder zekere reserve — t.a.v. verandering van systeem, doch die meegaandheid bestaat alleen binnen de grenzen, gevormd door historische kostprijs (art. 10 wet I.B.) en tegenwoordige waarde (gerealiseerd of blijvende).

Nu schijnt het mij toe, dat het ontwerp winstbelasting deze rechtspraak in enkele regels tracht vast te leggen, dat het vrijheid laat, waar deze volgens de rechtspraak bestaat — alleen de systeemverandering dient nader te worden bekeken —, maar dat ook het ontwerp blijft binnen de hierboven aangeduide grenzen: tegenwoordig vermogen — historische kostprijs. En juist dat is het groote bezwaar waartegen Prof. L. zich richt.

„Bij het vaststellen van het zuivere vermogen worden „de baten en lasten geschat overeenkomstig goed koopmansgebruik”, zegt art. 5 al. 2 van het ontwerp. Prof. L. wijst erop, dat hier een innerlijke tegenstrijdigheid tot uiting komt. Voor het vaststellen van het *vermogen* bestaan er geen koopmansgebruik, wél voor het bepalen van de *winst*. Zoo ontstaat er tusschen de waardeering volgens goed koopmansgebruik en de vaststelling van het zuivere vermogen een hiaat, dat bedenkelijke gevolgen kan hebben.

Bovendien: wat is „goed koopmansgebruik”? Moet de nadruk vallen op het „gebruik” in den zin van gewoonte, zoodat gedacht moet worden aan een in de praktijk vrij veelvuldig voorkomende *methode*? Of kan men van het algemeene afzien en als voldoende beschouwen, dat de ondernemer, waarover het gaat, een zekere methode een reeks van jaren heeft toegepast? In *de wet* wordt naar goed koopmansgebruik verwezen in art. 10 al. 2 wet I.B. en art. 5 al. 1 b wet D.T.B. Bij de laatste wetsbepaling treedt de rechtspraak in een beoordeeling van de toegepaste methode, wordt wat geschied is getoetst aan wat economisch gerechtvaardigd moet worden geacht. 't Komt mij met schr. voor, dat ook voor de winstbelasting een dergelijke beoordeeling niet zal kunnen uitblijven, en dat goed koopmansgebruik bij veranderde omstandigheden kan leiden tot systeemverandering. Het in de M. v. T. geëischte vasthouden aan het eens gekozen systeem, komt ook mij voor geen regel te zijn, die steeds zal kunnen worden doorgevoerd. Trouwens ook de H. R. heeft bij arrest van 8 April 1936, B.B. 6096 erkend, dat „omstandigheden aanleiding kunnen zijn, dat het bestendigen van „een voordien aannemelijk stelsel van waardeering voert tot „het vaststellen van balansen en winst- en verliesrekeningen, „welke een veel te gunstig beeld van de stand van het bedrijf „en deszelfs resultaten geven”. In dergelijke gevallen werd verandering van stelsel gerechtvaardigd geacht.

Het stelsel van vermogensvergelijking heeft tengevolge, dat vermogensaanwas in het bedrijf gelijk zou staan met winst. En toch dekken de begrippen vermogensaanwas en winst elkaar ook in het bedrijf in geenen deele.

Hierbij merk ik nog op, dat het ontwerp niet uitgaat van het *bedrijfsvermogen*, maar van het *geheele vermogen*, ook voorzover het de bedrijfsdoeleinden niet dient. Ook in dit opzicht wordt het verband tusschen de „fiscale winst” en de *bedrijfswinst* geheel verbroken. Vandaar dat ik meen, dat de vele vragen, welke zich zullen voordoen omtrent de samen-

stelling van het vermogen, speciaal omtrent de vraag wat onder „lasten” kan worden gebracht, door de rechtspraak niet zullen worden beantwoord van uit het begrip „bedrijfswinst”, maar uit civielrechtelijk standpunt.

Schr. behandelt de bestemmingsreserves en meent dat er goede kans is, dat deze onder de „lasten” zullen worden gerangschikt. Uit het bovenstaande blijkt, dat ik dat niet waarschijnlijk acht, voorzover deze reserves niet juridische verplichtingen dekken. Dat waardestijgingen van het bezit als „winst” belast zullen worden, keurt Prof. L. uit den aard der zaak ten zeerste af. Hij formuleert nog eens het beginsel van de theorie der vervangingswaarde, dat z.i. leidt niet alleen tot een gezonde bedrijfs- en prijspolitiek, maar ook tot een juiste winstpolitiek: „het gunstige verschil tussen aanschaffingswaarde en opbrengst is slechts winst voorzover de opbrengst overtreft de som, welke nodig is om het verkochte goed te vervangen”.

Nu kan een aantal van de ongewenschte gevolgen van het door het ontwerp gehuldigde begrip *winst* worden vermeden door de methode van schatting daarop in te stellen. Schr. wijst daarop. Maar daarmee wordt het probleem niet opgelost: wordt de waardestijging (of daling) „gerealiseerd”, dan ontstaat de vermogensvermeerdering (of vermindering) toch, al moet de ontvangen som besteed worden ter vervanging van het vervreemde object.

't Is zooals ik hierboven opmerkte, het begrip winst van het ontwerp ligt besloten tusschen den historischen kostprijs en den prijs bij den ruil verkregen, of de daarvoor tot uitdrukking gebrachte waarde. Binnen die grenzen bestaat een groote vrijheid, maar die grenzen zelf stand onwrikbaar vast; zelfs door het 3de lid van art. 5 worden die niet doorbroken.

Prof. Limperg heeft een waarschuwing laten hooren tegen het systeem van het ontwerp. De wijze waarop de winst berekend zal worden is onjuist en bevat velerlei gevaren in zich. Bij dat oordeel sluit ik mij ten volle aan.

Maar dan staat men voor de vraag: wat dan?

Wenschelijk zou zijn een omschrijving, die zich rechtstreeks tot het begrip *winst* richt. Blijkbaar deinst de wetgever daarvoor terug, omdat dan of te groote beperkingen zouden worden opgelegd, of te veel vrijheid zou worden gelaten. Daarom werd vermoedelijk de vermogensvergelijking te baat genomen. Deze echter heeft het bezwaar, dat het begrip „vermogen” geheel civielrechtelijk zal worden opgevat, waardoor weer andere bezwaren ontstaan. 't Komt mij voor, dat deze voor een belangrijk deel zouden kunnen worden ondervangen door een bepaling waardoor de rechtspraak gelegenheid krijgt zich van het juridische standpunt los te maken, b.v. door in de wet toe te laten, dat onder de baten of lasten van het vermogen kunnen worden opgenomen nadeelige of voordeelige prijsverschillen.

P. J. A. ADRIANI

EENIGE BESCHOUWINGEN OVER DE WETTEN VAN TOE- EN AFNEMENDE MEEROPGRENGSTEN (slot) ¹⁾

Men zou kunnen vragen of het aannemen, van veranderingen in de prijzen, niet een overdreven theoretische nauwkeurigheid is, omdat de gedragingen van een enkele bedrijfshuishouding de prijzen in den regel niet zullen beïnvloeden. Hiertegenover merken wij op, dat wanneer een groot aantal bedrijfshuishoudingen alle tegelijk overgaan tot een wijziging

¹⁾ I in de Februari-aflevering 1940, no. 2, blz. 27 e.v.