

onderpand genomen fondsen. De fondsenbalans valt dus in het werkplan. Dat is aan cliënt in den brief duidelijk te maken; juist omdat een fondsenbalans niet in de geld-administratie en dus niet in de balans voorkomt. Hier moet een voldoende interne controle worden ondersteld, waardoor het mogelijk wordt dat — na constatering van de functie-verdeeling in de organisatie — kan worden volstaan met fondsensaldoformulieren te verifiëren met stukkenrekening en fondsenbalans, waarbij tevens leendepôtfondsen, prolongatie-onderpandfondsen etc. te controleren, de fondsenvoorraden zelfstandig op te nemen en de saldi van „nog aan beurs te leveren” en „nog van beurs te ontvangen fondsen” op afloop in de nieuwe periode te controleren. Fondsenformulieren zelf te verzenden en aan eigen adres te doen toezenden; adressen en handteekeningen te controleren; copieën achter te houden na de verzending ter verificatie van de te ontvangen formulieren.

Deposito's, prolongatiegelden en andere saldi van persoonlijke rekeningen te controleren met saldibiljetten, waarbij dezelfde werkwijze. Bovendien te bedenken, dat deze controle alleen een doeltreffende test is, wanneer de organisatie van den dienst van ontvangst en terugbetaling zoodanig is, dat functie-verdeeling enz. een goede dagelijksche interne controle, waarborgt. Maatregelen te bedenken om ontbrekende saldobiljetten binnen te krijgen. Speciaal wat te doen is, bij herhaalde controle, wanneer telkens van dezelfde personen geen saldobestorting verkregen kan worden.

Opnemen der activa in natura; navragen kadastrale inschrijving gebouw, onbezwaarlijk en dgl. maatregelen behoeft ik niet te bespreken.

Nagaan aan de hand der betaalde rente speciaal bij de deposito's met langere looptijd, waar geen rente bijgeschreven wordt of aangenomen mag worden, dat er geen verzwegen schulden zijn, waarover wel de rente t.l.v. de bank gebracht wordt.

Onderpanden op waarde nagaan; verband krijgen met voordeelen en dekking beoordelen; event. reserve bepalen.

Onderzoek van de rekening: Eigen fondsen, om na te gaan of de positie, daarop geadmistriceerd, juist in de balans is opgenomen in actief en passief.

Onderzoek in de administratie van het loopende jaar voor zooverre noodig om te beoordelen of verschuldigde beurscourtage, onkosten-reserve en interest-reserve juist berekend zijn en of niet dgl. posten werden verzuimd in verantwoording te brengen op de balans.

MEY.

NIEUWS INZAKE WETGEVING, RESOLUTIES EN BESLISSINGEN OP HET GEBIED DER BELASTINGEN

Red.: Mr. Dr. E. TEKENBROEK

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

ART. 2 D.T.B. WINSTUITDEELINGEN

Het is van algemeene bekendheid, dat art. 2 D.T.B. niet uitsluitend als belastbaar aanwijst z.g. formeele winstuitdeelingen, maar evenzeer materiele winstuitdeelingen. Het prototype daarvan is de rente, die vergoed wordt over een leening door den eenigen aandeelhouder aan een N.V. verstrekt, als de wijze waarop de N.V. gekapitaliseerd is aanleiding geeft om aan te nemen, dat de verstrekte leening in feite een verstrekking van eigen-kapitaal is.

De jongste aflevering van de Beslissingen in Belastingzaken geeft hiervan een fraai voorbeeld in B 5963. De kapitalisatie was als volgt:

Maatschappelijk kapitaal f 2000.—, hypotheecaire leening f 70.000.—, leening verstrekt door derde f 14.370.13, leening verstrekt door den eenigen aandeelhouder f 35.859.31 à 6 % jaar. De 6 %, die vergoed werd over de door den eenigen aandeelhouder verstrekte leening werd door den Raad van Beroep te 's-Gravenhage en door den Hoogen Raad als belastbare uitdeeling beschouwd. Als argumentatie daarvoor werd door den Raad v. Beroep gebruikt (en de Hooge Raad sloot zich daarbij aan), dat uit de kapitalisatie blijkt, dat men heeft willen overkomen, dat die rente slechts verschuldigd zou zijn, indien en voor zoover de winst der N.V. zulks zou toelaten.

Het begrip materiele winstuitdeeling is een caoutchouc begrip. Hoe rekbaar dit reeds is moge blijken uit B 5964. De casus positie waarop deze beslissing van den Hoogen Raad betrekking heeft, was als volgt.

Een N.V. waarvan de vennootschap onder firma P. directrice-eenig aandeelhoudster is, had aan een zekeren A. een renteloze leening verstrekt. A. was een vriend van B., één van de firmanten van de vennootschap onder firma P. De Inspecteur zag in de rente (5 %) die de N.V. nagelaten had te bedingen van A. een belastbare winstuitdeeling aan de vennootschap onder firma P., de eenige aandeelhoudster.

De R. v. B. stelde aanvankelijk den Inspecteur in het ongelijk op grond van de overweging, dat A. in deze een voordeel had genoten en niet B., ergo ook niet de vennootschap onder firma P.

De Hooge Raad achtte deze uitspraak niet voldoende gemotiveerd, omdat de omstandigheid, dat A. het voordeel had genoten, niet uitsloot, dat ook de vennootschap o. firma P. een voordeel had genoten. De zaak werd derhalve teruggewezen.

De Raad van Beroep stelt nu vast: 1. dat een grond voor een bevoordeeling van A. uit het vermogen van de N.V. in diens verhouding tot die N.V. niet bestond, en 2. dat de vennootschap, firma P., eenig aandeelhoudster en directrice van de N.V., deze geldleening door appellante, deed verstrekken, omdat zij vanwege haar verhouding tot A. deze bij wijze van vrijgevigheid een voordeel wenschte te verschaffen door hem renteloze gelden te leenen.

Deze vrijgevigheid (dus van de eenige aandeelhoudster jegens een vriend) liet de eenige aandeelhoudster bewerkstelligen door de N.V., waarmede zij (de eenige aandeelhoudster) een voordeel genoot en dus een materiele winstuitdeeling aanwezig is.

Deze beslissing lijkt ons juist, al zal het in vele analoge gevallen van indirecte bevoordeeling voor den fiscus dikwijls moeilijk zijn de juiste feitelijke verhoudingen te bewijzen.

Het leek ons intussen van belang de aandacht er op te vestigen, dat ook dergelijke indirecte bevoordeelingen onder het begrip winstuitdeeling vallen.

FABRIKANT IN DEN ZIN VAN DE OMZETBELASTINGWET

Een fabrikant, in den zin van de Omzetbelastingwet, die zijn bedrijf staakt (bijv. na faillietverklaring) en de aanwezige voorraad verkoopt, blijft fabrikant, niettegenstaande hij geen goederen meer fabriceert. Zijn leveringen blijven dus met omzetbelasting belast. Aldus besliste de Tariefcommissie dd. 16 Augustus j.l. Zij, die als liquidateur van een fabriektenbedrijf optreden, (o.a. curatoren in een faillissement), dienen met deze o.i. juiste beslissing rekening te houden.

Met haar uitspraak dd. 4 October '35 (B 5978) gaf de Tariefcommissie een belangrijke beslissing omtrent het begrip „fabrikant” in den zin van de Omzetbelastingwet, welke uitspraak tevens de aandacht verdient, omdat er uit blijkt op welke conscientieuze wijze de Tariefcommissie zich van haar taak kwijt.

Het ging over de vraag of jeugdherbergen als fabrikanten te beschouwen zijn. De aangeslagen jeugdherberg ontkende dit op grond van het feit, dat zij geen winst beoogt en z.i. als fabrikant slechts kan worden beschouwd degene, die goederen voortbrengt met het oogmerk om deze te verhandelen en daarbij winst te behalen. Zij beriep zich daartoe op het werk van *Von Philippovich*, (Grundriss der Politischen Oekonomie, 14e druk, pg. 144), waar *Von Philippovich* het behalen van winst als doel van een onderneming aanwijst.

Deze verwijzing was o.i. niet gelukkig, daar toch in de omzetbelastingwet nergens het begrip onderneming, maar slechts het begrip bedrijf gebezigd wordt (zie art. 3 en art. 19). De Tariefcommissie wees daarop in haar uitspraak dan ook zeer te recht en had gemakkelijk werk met dit beroep op *Von Philippovich* te ontzenuwen. Zij verwees daartoe naar een andere plaats in het aangehaalde werk van *Von Philippovich*, en beriep zich voorts op de geschriften van Prof. Dr. *Cobbenhagen*, Prof. Dr. *van der Heyden* en Drs. *Kleerekoper*, „die bij het zoeken naar een wetenschappelijke omschrijving van het begrip bedrijf weliswaar niet in details tot hetzelfde resultaat komen, maar toch hierin overeenstemmen, dat zij een bedrijf zien als technische organisatie van kapitaal en arbeid, welke zich ten doel stelt behoeften te bevredigen of diensten te verlenen, terwijl daarbij niet de nadruk wordt gelegd op het motief, dat hiertoe de drijfveer is.”¹⁾

Het mag op zich zelf reeds een zeer verheugend verschijnsel genoemd worden, dat een rechtsprekend college in belastinggeschillen een dergelijke aandacht besteedt aan de bedrijfseconomische litteratuur als hier het geval is, de praktische beteekenis van de onderhavige uitspraak ligt toch in hetgeen de Tariefcommissie laat volgen op de ontzenuwing van het winsteriterium.

De Tariefcommissie wijst er n.l. op, dat het onderhavige geschil haar er toe gebracht heeft „meer dan tot nu toe den nadruk te leggen op het feit, dat de wetgever in art. 1, sub 2 der wet niet spreekt over „bedrijf”, maar over „beroep” een begrip zoo ruim, dat het mede het begrip „bedrijf” omvat.”

„dat daarbij wordt opgemerkt, dat gezien de omschrijving, welke in art. 1, sub 2 van „fabrikant” wordt gegeven en welke ver boven het spraakgebruik uitgaat, ook het woord „beroep” — dat klaarblijkelijk is gebezigd om een particulier, die voor eigen gebruik goederen vervaardigt van Omzetbelasting uit te sluiten — ruim moet worden opgevat en zoowel persoonlijke als o.a. bij rechtspersonen niet persoonlijke werkzaamheden omvat;”

„Overwegende, dat het niet noodig is naar een nauwkeurige omlijning van het begrip „beroep” te zoeken om te komen tot de opvatting, dat bij beroep wordt gedacht aan een geregelde maatschappelijke werkzaamheid, waarbij het streven naar winstbejag meestal wel op den voorgrond zal staan, maar toch niet een zoodanig vereischte is, dat van een beroep niet zou kunnen worden gesproken daar, waar geen stoffelijk voordeel te wachten is;”

„Overwegende, dat de jeugdherberg N.N. werkzaamheden op

maatschappelijk terrein uitoefent, overeenkomende met die welke een herbergier of hotelhouder in zijn beroep verricht;”

„Overwegende, dat de Tariefcommissie dan ook concludeert, dat genoemde jeugdherberg een beroep uitoefent, hetgeen medebrengt, dat zij met betrekking tot de door haar verrichte leveringen als fabrikant in den zin der Omzetbelastingwet 1933 moet worden beschouwd en dientengevolge terecht over deze leveringen belasting is gevorderd”.

Wij meenen in dit betoog van de Tariefcommissie vooral terug te vinden het betoog van Prof. Mr. *Van der Heyden* in zijn artikel: „Bedrijf of Beroep” opgenomen in „De Naamloze Vennootschap” dd. 15 Februari '35. Prof. *Van der Heyden* komt in dat artikel tot de volgende begripsomschrijving: „Beroep is sociale roeping, is duurzaam streven tot vervulling van een bepaalde sociale taak, is geregelde maatschappelijke werkzaamheid”. De intenties, waarmede de werkzaamheid verricht wordt (het moge zijn: winstbejag, inkomenverwerving, liefdadigheid, tijdverdrijf etc.) is dus geheel irrelevant in deze.

Het betoog van de Tariefcommissie in haar uitspraak bevreemdt niet in alle opzichten. Daargelaten nu nog de vraag of de begripsomschrijving waartoe Prof. *Van der Heyden* komt juist is (met name dan of zijn opvatting dat het begrip „beroep” het begrip „bedrijf” omvat en of het streven naar winst e.q. de inkomenverwerving voor het begrip „beroep” zooals men dat in het spraakgebruik kent, inderdaad irrelevant is)¹⁾, lijkt ons het in de uitspraak van de Tariefcommissie gebezigde argument: dat het begrip beroep in deze ruim opgevat moet worden, omdat ook het begrip fabrikant gebruikt wordt in een beteekenis, die ver uitgaat boven het spraakgebruik, niet bijster overtuigend. Het feit, dat in een wet een bepaald begrip gebruikt is in een beteekenis, die ver uitgaat boven het spraakgebruik, zegt niets omtrent de interpretaties van andere in die wet gebezigde begrippen, die met dat begrip in geenerlei logisch verband staan, hetgeen in deze het geval is met de begrippen „fabrikant” en „beroep”.

Toch achten wij het resultaat, waartoe de Tariefcommissie in deze komt, niet verwerpelijk. Ook wij gelooven, dat men het begrip „beroep” hier ruim op te vatten heeft, omdat de bedoeling van de omzetbelasting is het heffen van een verteeringsbelasting. Daargelaten nu wat er in feite van die bedoeling terecht komt, mag gesteld worden, dat bij een dergelijke ratio legis past de drijfveer bij de productie der te belasten artikelen irrelevant te achten. Zou men daarop wel acht slaan en bijv. in deze vasthouden aan het winstbejag- of inkomenverwervingscriterium, dan zouden de concurrentieverhoudingen verstoord worden en gelijk op meerdere plaatsen uit de historie der onderhavige wet blijkt, is het juist de bedoeling van den wetgever geweest zulks niet te doen. Men denke in dit verband aan productie-coöperaties en aan instellingen, die de door haar geproduceerde goederen tegen kostenden prijs of zelfs met verlies verkoopen. Dit argument, dat wij trouwens in de uitspraak van de Tariefcommissie, zij het dan niet uitdrukkelijk, vermeld meenen terug te vinden, achten wij voldoende om het begrip beroep in deze zeer ruim op te vatten; het feit, dat het begrip fabrikant ook ruim opgevat moet worden, houdt hiermede echter niet het minste verband en is o.i. dan ook geheel ten onrechte door de Tariefcommissie gebruikt.

De consequentie, waartoe een en ander leidt is o.i., dat de

¹⁾ De belangstellende lezer zij wat de omschrijving van het begrip bedrijf betreft o.m. verwezen naar het artikel van Dr. *Smeets*, getiteld: „Bedrijfshuishoudkunde en Belastingrecht” opgenomen in het Gedenkboek uitgegeven ter gelegenheid van het 50-jarig bestaan van de Vereniging van Inspecteurs der Dir. Belastingen, Invoerrechten en Accijnzen, door schrijver dezes besproken in De Naamloze Vennootschap dd. 15 September 1935.

¹⁾ In verband hiermede is het van belang de aandacht er op te vestigen, dat de H.R. voor de Personeelsbelasting een ander standpunt inneemt. In het arrest dd. 27 Febr. '29 (B. 4479) maakt de H.R. uit, dat onder „beroep” in art. 31bis § 5a P.B. niet kunnen worden gebracht maatschappelijke betrekkingen als die van voorzitter of lid eener vereniging, lid eener Staatscommissie of curator eener hogeschool, welke niet plegen uitgeoefend te worden om daaruit inkomsten te verwerven.

Omzetbelastingwet belastingplichtig verklaart bepaalde technische handelingen, t.w. het telen, voortbrengen, vervaardigen, bereiden of bewerken van goederen of het doen verrichten dier handelingen, tenzij dit gebeurt voor eigen consumptief gebruik (of zooals de wet het uitdrukt: niet beroepmatig), als deze handelingen gevolgd worden door een levering dier goederen in den zin der wet.

Het is uiteraard een vraagstuk op zich zelf, wanneer van een levering in den zin der wet kan worden gesproken en over welke waarde de belasting dan moet worden berekend.

Het leek ons van belang op deze o.i. principieele uitspraak van de Tariefcommissie de aandacht te vestigen en er eenigszins uitvoerig op in te gaan, daar het karakter der Omzetbelastingwet, zooals zich dit in de rechtspraak ontwikkelt, er duidelijk uit blijkt.

Een praktische consequentie van de besproken uitspraak zal zijn, dat liefdadigheidsinstellingen (ziekenhuizen, rustoorden, herstellingsoorden etc.) op grond van de wet geen aanspraak op vrijstelling zullen kunnen laten gelden. Iets anders is natuurlijk of de fiscus uit eigen hoofde al of niet termen aanwezig kan achten dergelijke instellingen buiten de belasting te laten. Op zich zelf wederom een aardig vraagstuk of de fiscus daartoe het recht heeft.

TEKENBROEK

EENIGE OPMERKINGEN NAAR AANLEIDING VAN HET IVIÈME CONGRES NATIONAL DES EXPERTS COMPTABLES

In het artikel onder bovenstaanden titel, opgenomen in het M.A.B. van Januari j.l., maakte ik tevens een enkele opmerking betreffende de congressen, georganiseerd door de „Association Internationale de Comptabilité”.

Ik deed dit naar aanleiding van een onderhoud met den Secrétaire Général van laatstgenoemde vereeniging den Heer *M. G. den Haene*.

Uit een thans ontvangen schrijven van genoemden Heer blijkt mij, dat ik hem niet geheel goed begrepen had, reden waarom ik het zeer op prijs zou stellen, als U de volgende rectificaties zoudt willen opnemen.

1°. Behalve de door mij genoemde nationaliteiten waren op de congressen dezer vereeniging tevens de volgende landen vertegenwoordigd: Argentinië, Brazilië, Bulgarije, Canada, Egypte, Griekenland, Hongarije, Mexico, Oostenrijk, Peru, Polen, Rumeië Tschechoslovakije en Turkije.

2°. Van een section van „Experts Comptables” wordt in de statuten niet gesproken. Art. 12 noemt:

1ière section:	comptabilité générale
2e	„ droit et législation
3e	„ documentation et statistique
4e	„ enseignement professionnel et commercial
5e	„ organisation, intérêts matériels, finances, budget.

Hierbij moet ik nochtans opmerken, dat het programma voor het 8ste congres (Brussel 1935) een eenigszins andere indeeling vermeldt en als 5de sectie noemt:

Intérêts professionnels: Quelles doivent être les relations des Experts Comptables entre nations? — Le Statut international de l'Expert comptable — Ce qui a été réalisé dans ce domaine dans divers pays et ce qui reste à faire dans les autres.

Ook op het 5de congres (Brussel 1926), het 6de congres (Barcelona 1929) en het 7de congres (Bucarest 1931) werden soortgelijke onderwerpen besproken.

Ik laat het gaarne aan het oordeel van den lezer over, of ik een groote fout beging deze afdeeling een „section pour experts comptables” te noemen.

Trouwens volgens art. 13° der statuten strekt de vereeniging hare bemoeienissen uit over tous les travailleurs de la comptabilité, formant la corporation comptable: Organisations, Inspecteurs, Réviseurs, Experts judiciaires, Experts de l'économie, Chefs et Comptables qualifiés, Teneurs de comptes ou Aides comptable.

Ten slotte werpt de Heer *den Haene* mij tegen, dat de congressen der A.I.C. reeds van 1910 dateeren, waaruit ware af te leiden, dat de fout schuilt in de organisatie van het Amsterdamsche Congres en de daarop aansluitende congressen te New-York en Londen. Formeel zou hiertegen in te brengen zijn, dat het Ned. Inst. van Accountants nog nimmer een uitnodiging ontvangen heeft voor de congressen der A.I.C. In 1935 schijnt een dergelijke uitnodiging te zijn verzonden, doch blijkbaar verkeerd geadresseerd, want ze is nooit aangekomen.

Ik geloof echter, dat het genoemd Bestuur zich niet op dit formeel standpunt zou hebben gesteld en niet zou hebben nagelaten zich uit eigen beweging voor deze congressen aan te melden, indien het daarin een belang voor het beroep zou hebben gezien.

Ik meen te weten, dat men — doordat eenige leden individueel werden uitgenodigd — van het Brusselsche congres in 1926 vernam, toen het Amsterdamsche reeds volledig was georganiseerd en over enkele weken zou worden geopend.

Ook later werden wel eens uitnodigingen aan Nederlandsche accountants gezonden en werd zelfs wel eens een congres bezocht door een lid van het N. I. v. A., dat toevallig ter plaatse was.

Ik meen echter, dat het Bestuur van het N. I. v. A. goed gedaan heeft nimmer officieel deel te nemen en wel in de eerste plaats op de gronden uiteengezet in mijn vorige artikel, doch bovendien omdat de accountantsvraagstukken bezwaarlijk goed tot hun recht kunnen komen op congressen, die een zoo veelzijdig terrein bestrijken.

Tot slot moge ik herhalen, dat ik geen oordeel heb over de waarde der „Boekhoudingscongressen” als zoodanig en dat ik niemand, die zich voor de behandelde vraagstukken interesseert, ervan zou willen afhouden ze te bezoeken.

JAMES POLAK

REPERTORIUM VAN TIJDSCHRIFT-LITERATUUR OP HET GEBIED VAN ACCOUNTANCY EN BEDRIJFSHUISHOUDKUNDE

Red.: **Mej. Dr. R. PHILIPS** en **Drs. G. L. GROENEVELD**
voor bedrijfseconomie en **J. P. DE HAAN** en
J. C. SPANGENBERG voor accountancy

A. ACCOUNTANCY

II. HET ACCOUNTANTSBEROEP

The basis of accountants' remuneration

Redactie, - Besproken wordt of de belooning van den accountant gebaseerd mag zijn op het behaalde resultaat. De Redactie geeft als haar meening, dat dit niet het geval mag zijn. De belooning behoort te steunen op den tijd, hoewel het kan voorkomen, dat de cliënt dit bedrag kan verhoogen in verband met het bereikte resultaat.

A II 1

The Accountant 22 Juni 1935