

ten aanzien van bovenstaand vermeld arrest met betrekking tot de berekening der bedrijfsschade mogelijk zijn, mag de toekomstige jurisprudentie te dien aanzien met bijzondere belangstelling tegemoet gezien worden.

M. P.

## DE NIEUWE RICHTIGE HEFFING

In het April-nummer mochten wij eenige algemeene beschouwingen geven over de uitbreiding, die het bekende ahangige wetsontwerp aan de richtige heffing (R.H.) wil toedelen. Het onderwerp bracht vele pennen in de pers in beweging en het blijkt, dat menig belanghebbende zich reeds een voorstelling tracht te maken van den invloed, dien de nieuwe R.H. op zijn belastingaanslag zal hebben. Is dit voor vele gevallen vrij nauwkeurig te omlijnen, zoo zijn er niettemin talrijke situaties, waarin twijfel bestaat en het schijnt ons bij de algemeene belangstelling voor de ontworpen regeling te passen, de meest voorkomende vraagpunten voor het voetlicht te brengen.

Tot het gemak van Koning Lezer laten wij het voorgestelde 2e lid van art. 1 der Wet R.H. aan onze verhandeling voorafgaan. Het luidt:

„Mede wordt voor de heffing van de inkomstenbelasting, de gemeentefondsbelasting, de vermogensbelasting, en de verdedigingsbelasting I geen rekening gehouden met het bestaan eener naamlooze vennootschap welke gedragslijn eene aanmerkelijke belastingbesparing voor hare aandeelhouders en andere deelgerechtigden in hare winst medebrengt. Het enkel voor aanwijsbare bedrijfsdoeleinden reserveeren van bedragen uit de winst kan geen aanleiding tot toepassing van deze bepaling geven.”

Achtereenvolgens zullen wij eenige rubrieken, aanknoopende aan de bewoordingen van het wetsontwerp, in behandeling nemen.

### *Enkel voor aanwijsbare bedrijfsdoeleinden reserveeren.*

Als voorbeelden voor deze bedrijfsdoeleinden noemt de M. v. T. vorming of vergroting van reserves voor uitbreiding, reserves tot dekking van grootere kapitaalsbehoeften, welke het gevolg zullen zijn van een te voorzien prijsstijging en reserves tot dekking van zekere verzekerbare doch niet verzekerde risico's, zooals brand-, molest- en arbeidseconflicten- en risico's.

Gesteld, dat aanwijsbare bedrijfsdoeleinden een reserve van f 100.000 motiveeren, doch dat f 200.000 gereserveerd wordt, is dan de geheele reserve aan I.B. onderworpen, daar niet enkel voor de vrijwarende doeleinden wordt gereserveerd? De vraag wordt nog klemmender, welhaast adembenemend, indien wij de cijfers in f 100.000 en f 120.000 wijzigen.

Het is niet waarschijnlijk, dat de hogere reserve ook het vrijgestelde deel daarvan zou moeten doen tenietgaan; dit zou in strijd zijn met het doel, dat bij de vrijstelling heeft voorgezet. Wij gelooven dan ook stellig, dat de vrijstelling voor het daarvoor gedachte bedrag onaangetast zal blijven. Niet alleen geeft de wettelijke omschrijving daarvoor nog ruimte, waar deze niet uitdrukkelijk vereischt, dat de reserves in haar geheel, dus als totaal, moeten worden bekeken, maar mede kan de noodige machtiging van den Minister met deze beperking rekening houden. Practisch is de bepaling derhalve op te vatten, als ware er speciaal sprake van het reserveeren van bedragen, in zoover dit voor aanwijsbare bedrijfsdoeleinden geschiedt.

In een ander geval reserveert men over 1938 voor eigen risico wegens niet verzekerd brandgevaar f 100.000. Het doel der reserve en het bedrag worden voldoende, als bestaande en niet te hoog getaxeerd, bewezen en de reserve geeft mitsdien geen aanleiding tot heffing van I.B. Maar nu gaat men in 1939 over tot dekking van het risico bij derden, terwijl de winst over dat jaar ad f 40.000 wordt uitgedeeld. Kan nu de gehandhaafde reserve, die van gemotiveerde en toegelaten bestemmingsreserve verpopt is in een vrije winstreserve, reden geven om R.H. voor 1940/41 toe te passen?

De woorden van het wetsontwerp doen ons de vraag bevestigend beantwoorden. Er wordt in 1939 geen nieuwe reserve gevormd, wat de uiterlijke omschrijving aangaat, doch wel ondergaat het karakter in 1939 verandering. Wat in 1938 achtergehouden werd als schuld, vertegenwoordigende de contante waarde van het onverzekerde risico, is in 1939 bevrijd van het obligo en in feite een winstpost van 1939. Wij vergelijken dit met een reserve in 1938 voor de risico's uit een loopende procedure, die in 1939 wordt gewonnen; in de practijk zagen wij meermalen dergelijke reserve ten gunste van de winst van het nieuwe jaar geboekt en al laat men het feitelijk gebeuren niet op deze duidelijke wijze in de boekhouding tot uiting komen, zoo verandert dit niet, wat in werkelijkheid is geschied.

Naast ons met redenen omkleed antwoord, willen wij niet verzuimen er op te wijzen, dat de rechtszekerheid baat zou vinden bij een omschrijving in de wettelijke redactie, die allen twijfel zou afsnijden, in voege, dat positief tot uitdrukking zou komen, dat het vervallen van een aanwijsbaar bedrijfsdoeleinde een reserve tot winst maakt over het nieuwe jaar. De winst over 1939 zou dan onaanvechtbaar in het gegeven voorbeeld f 140.000 zijn.

### *Oude reserves.*

Hieronder verstaan wij reserves, reeds bestaande in het laatste boekjaar, dat nog geen aanleiding kan geven tot de nieuwe R.H., d.w.z. reserves, waaruit slechts een gedragslijn der N.V. vóór 1 Maart 1938 volgt. Dit zijn dus de reserveeringen, waartoe vóór dien datum is besloten; zij zullen een enkele maal boekjaar 1937 betreffen, doch in het algemeen 1936 en vorige boekjaren, zoomede boekjaar 1936/7 (b.v. van 1 Juli—30 Juni) en daaraan voorafgaande.

Een N.V., die vóór 1 Maart 1938 reeds 200 % van het gestorte kapitaal reserveerde, zal deswege niet onder de nieuwe R.H. kunnen vallen, ook al zouden de reserves niet onder die voor aanwijsbare bedrijfsdoeleinden zijn te rangschikken. Toch meenen wij, dat zij voor latere boekjaren niettemin van invloed en zelfs van veel invloed kunnen zijn, als over R.H. voor die latere boekjaren moet worden gecoördineerd. De N.V., die reeds 200 % reserveerde zonder daarvoor aanmerkelijke bedrijfsdoeleinden te kunnen aanwijzen, zal uiteraard anders bekeken worden dan hare zuster, die in het vrijgestelde verleden weinig of niets ter zijde legde. Als de laatste eerst over 1938 begint met reserveering van b.v. 20 of 25 %, daarbij van de jaarwinst  $\frac{2}{3}$  of  $\frac{3}{4}$  als dividend uitdeelende, maakt zij het, zooals de M. v. T. dit uitdrukt, in fiscaal opzicht niet te bont. De belastinginspecteur kan voor haar een oogje dicht doen, terwijl hij voor de N.V., die reeds dik in de reserves zit, beide oogen wijd open houdt, misschien zelfs een extrabril opzet, daarbij angstvallig zorgdragend, dat de R.H. nooit meer dan de nieuwe reserves mag bestrijken.

### *Aanwijsbare bedrijfsdoeleinden.*

Van verschillende zijden hoorden wij de vraag stellen, of reserveeren voor mogelijke bedrijfsverliezen onder de aanwijsbare bedrijfsdoeleinden is te rekenen. De degelijke koopman

pleegt in goede tijden ook aan de magere jaren te denken en wil graag een duitje weglekken voor den kwaden dag. Een kleine reserve voor dit doel zal allicht onaangevochten blijven, daar men niet zou kunnen stellen, dat belanghebbende het hierdoor te bont maakt. Het principe kan in dit geval dus buiten geding blijven. Maar hoe, indien van  $f$  100.000 nettowinst voor mogelijke bedrijfsverliezen  $f$  80.000 wordt gereserveerd?

Wij betreden hier het terrein van de practische hanteering der nieuwe R.H. door den Fiscus, e.q. door het rechtsprekende college. De tekst van het wetsontwerp laat voldoende ruimte om in dit opzicht de noodige coulance te toonen. Wie in het verleden niet karig was bij de dividend-declaraties, zal op tegemoetkoming mogen rekenen. Haar wie vroeger al zwaar reserveerde, zooals de hiervoren bedoelde N.V. met hare 200 % reserve, zal mogelijke verliezen uit die bestaande reserve moeten dekken en geen redelijke aanspraak op nieuwe reserveering kunnen maken.

Want mogelijke, d.i. nog niet aantoonbare, bedrijfsverliezen, kunnen naar onze meening niet worden gebracht onder de bedrijfsdoeleinden, die aanwijsbaar zijn. Of de toekomst winst of verlies zal brengen, kan men niet met zekerheid voorspellen en waarom zou men dan de zwartgallige verwachting als de juiste moeten aannemen? Slechts als er iets vaststaat, zou de Fiscus deze verwachting van invloed kunnen doen zijn. Wij denken b.v. aan een N.V., die over 1938 een winst maakt van  $f$  100.000 en hiervan  $f$  60.000 wil reserveeren; de jaarvergadering wordt in Juli 1939 gehouden en de tusschentijdse balans per 30 Juni 1939 wijst een verlies van  $f$  50.000 aan. De gang van zaken na het afgesloten boekjaar kan derhalve de reserve tot een aanwijsbaar bedrijfsdoel doen strekken, n.l. om het reeds bekende verlies in het nieuwe jaar te compenseren. Kort gezegd, er zullen feiten vereischt worden; pessimistische beschouwingen, niet op feiten steunende, mogen weinig of geen indruk maken.

#### *Goodwill.*

Een bedrijf is in een N.V. ingebracht met een goodwill van  $f$  50.000. Jaarlijks schrijft men hierop  $f$  5.000 af, hetgeen als gemotiveerd is aan te merken, daar de aanvankelijke goodwill gemotiveerd is aan te merken, daar de aanvankelijke goodwill in 10 jaar zal zijn verdwenen. Kan dit reden geven om de nieuwe R.H. toe te passen?

Neen, antwoorden wij. Er is immers een nieuwe exploitant van het bedrijf geboren in den vorm der N.V., die evenveel recht heeft op de afschrijving als elke andere exploitant, die het bedrijf zou hebben overgenomen en die voor I.B. zou kunnen afschrijven, indien hij het bedrijf onder firma voortzette. Zelfs is het de eerste jaren verre van zeker, of een belastingbesparing zou zijn te berekenen, wanneer men de registratierechten en de hogere waarde der aandelen, vergeleken met het vroegere kapitaal-saldo, in het geding brengt; iets, waartoe volgens onze vorige beschouwingen over de nieuwe R.H. alle aanleiding bestaat.

Wie mocht meenen, hier een lek in de ontworpen regeling te hebben gevonden, zal allicht bedrogen uitkomen. Hoe men de zaak ook beschouwt, de oude privé-eigenaar is zijn bedrijf kwijt en hij zou dit uit de N.V. niet kunnen terugkrijgen, dan tegen vergoeding van goodwill-waarde waardoor de winst der N.V. vergroot zou worden. Hetzelfde geldt voor een vreemden derde, die het bedrijf van de N.V. zou overnemen.

Uiteraard handelen wij hier over goodwill-bedragen, die als reëel zijn aan te merken. Afschrijving op een buitensporig opgeschroefde goodwill, zal door den Fiscus, zooals dit voorheen reeds kon plaats vinden, worden beschouwd als aanzuivering uit de winst van ongestorte waarden en de strijd zal zich ver-

plaatsen naar het terrein der schatting van de werkelijke bedrijfswaarde eener zaak, aan de hand van vroegere en tijdens den inbreng te verwachten winstgevendheid. Doch is het goodwill-bedrag reëel bepaald, zoo zien wij in afschrijving daarop door de N.V. voor den aandeelhouder geen belastingbesparing, die het ontwerp beoogt te treffen, althans indien de afschrijving over redelijken tijd wordt verdeeld. Men heeft dan in ieder geval te doen met een belastingplichtige, die het — zooals men dit in de M. v. T. vindt uitgedrukt — niet te bont maakt. Het normale blijve aannemelijk; het abnormale zal zichzelf wreken.

#### *De aandeelhouders.*

Wij zien voor ons een groot-aandeelhouder, die 90 van de 100 aandelen heeft, geflankeerd door zijn beide zusters, ieder 5 aandelen bezittende. Er wordt een winst van  $f$  100.000 onder de nieuwe R.H. belast en de zusters, aangeslagen naar  $f$  5.000, moeten elk  $f$  500 I.B. betalen. Dividend wordt niet uitgekeerd en vermogen, buiten de aandelen, hebben zij niet. Hoe kunnen zij, als eerbare staatsburgeressen, de I.B. voldoen! Uit de N.V. kunnen zij niet putten; broer houdt het geld in de N.V. vast en blijft onvermurwbaar voor smeekbeden, tranen en deурwaarders-exploiten aan de vrouwen. Misschien is hij zelfs zoo weinig familieziek, dat hij van de verlegenheid zijner medeaandeelhouders gebruik wil maken om haar de aandelen tegen een zaet prijsje te ontfutselen. Een familie-drama verrijst voor ons geestes-oog, waarvan de verdere uitwerking een andere pen behoeft dan die de schrijver over belastingzaken hanteert.

Het dilemma is slechts op te lossen door de N.V. te verplichten een uitkeering te doen ten bedrage van de I.B. harer aandeelhouders, die uit de R.H. voortvloeit, of door de belasting bij de N.V. verhaalbaar te maken, met debiteering van de aandeelhouders voor de voor hen betaalde I.B. De eerste methode is verwerpelijk door de onnatuurlijke dwang, die de Overheid zou uitoefenen op de dividend-declaratie eener N.V., een dwang die de vrijheid van den ondernemer naar gangbare Nederlandsche begrippen te ruw zou beknotten. De tweede oplossing, het (zoo nodig) aansprakelijk stellen van de N.V. voor de betaling van deze I.B., uit hare handelwijze voor de aandeelhouders voortkomende, is veel minder gewrongen en daarom, mede omdat zij de eenige uitkomst uit de moeilijkheid biedt, te aanvaarden. Het ontwerp bevat echter geen bepaling, die de aansprakelijkheid der N.V. in dit opzicht regelt.

Een andere situatie bestaat, als de aandelen aan toonder en de aandeelhouders onbekend zijn. Zoo is het uiteraard bij de groote N.V.'s, welker aandelen ter beurze genoteerd zijn. De nieuwe R.H. is hier onmogelijk, aangezien de Fiscus slechts aanslagen in de I.B. kan opleggen aan bekende personen. Wij herhalen dan ook onze conclusie in het April-nummer van dit blad, dat deze N.V.'s buiten de nieuwe R.H. vallen.

Doch ook bij besloten N.V.'s van omvangrijken aard kan het zich voordoen, dat niet alle aandeelhouders zijn aan te wijzen. De omstandigheden kunnen dan grond geven aan een gefundeerd vermoeden, wie de aandelen bezit en de Fiscus zal in dit geval met gepaste vrijmoedigheid tot aanslag overgaan, het aan de rechtspraak overlatende, of zijne zienswijze wordt aanvaard. Wij rekenen er op, dat de rechter tegenover een ernstig gemotiveerd vermoeden niet steeds zal vorderen, dat de Fiscus tot volledig bewijs zal worden genoopt, enkel omdat belanghebbende zich van den domme houdt. Het bewijs, dat iemand iets weet, als hij pertinent volhoudt het niet te weten, zal als regel niet te leveren zijn. Doch een billijke verdeling van den bewijslast zal den rechter kunnen brengen tot den eisch, dat belanghebbende de sterk geargumenteerde stellingen van den Fiscus behoorlijk moet weerleggen. De Raden van beroep kwamen meermalen voor dit geval te staan en wij zagen daar de

bloote ontkenning van belanghebbende, nadat hij in de gelegenheid was gesteld de fiscale veronderstelling te ontzenuwen, meer dan eens als onvoldoende weerlegging verworpen.

Wie in fiscale zaken geen onbekende is, zal ongetwijfeld weten, dat het aandeelhouderschap dikwijls aan buitenlanders in de schoenen werd geschoven; de beroemde Neef uit Canada werd ten tooneele gevoerd. Voor de nieuwe R.H. zou dit tot gevolg hebben, dat de buitenlander wordt geacht hier te lande een beroep of bedrijf uit te oefenen, zoodat hij in de I.B. naar art. 2 der wet wordt aangeslagen. Maar nu komt de moeilijkheid om de belasting in te vorderen, daar Neef niet vrijwillig betaalt. De toekomst ziet er voor den Fiscus somber uit en men voelt alweder het gemis van de mogelijkheid van verhaal bij de N.V.

Overigens is ook hier de schijn erger dan het wezen. Door informaties kan de Fiscus zich vergewissen, of de Neef inderdaad bestaat en op het opgegeven adres woont, ook al heeft hij zelf schriftelijk zijn aandeelhouderschap bevestigd. Doch er kan verder worden gegaan en een verklaring van belanghebbende gevraagd worden, waaruit blijkt, dat de bevoegde fiscale autoriteit in het buitenland met het aandeelenbezit bekend is en meermalen ziet men in dit stadium den Neef van het tooneel verdwijnen, of zijn aanslag door de N.V. of door binnenlandsche belanghebbenden voldaan. Blijft men in gebreke, dan zal dit een zwaar vermoeden geven, dat de aandelen in bekende binnenlandsche handen zijn en mag de Fiscus bij de rechtsprekende colleges steun verwachten voor zijn aanslag in de I.B. van binnenlanders, die niet medewerken voor een redelijk bewijs van het buitenlandsche bezit.

Het is hier de plaats om te wijzen op het eigenaardig gevolg van de nieuwe R.H. voor reële buitenlandsche aandeelhouders, die wegens genoten dividend niet in de I.B. vallen, maar nu — omdat geen dividend wordt gedeclareerd — onder art. 2 worden gebracht. Zij worden dus niet in I.B. aangeslagen, omdat zij I.B. besparen, maar omdat geen D.T.B. door de N.V. wordt betaald; wordt wel voldoende D.T.B. geheven, zoo is er geen reden voor R.H., daar dan van belastingbesparing geen sprake is. De buitenlandsche aandeelhouder is vrij van I.B., omreden zijn N.V. hier te lande in de D.T.B. valt, waardoor hij indirect belast is; ontbreekt echter die D.T.B., hoewel behoorlijke winsten worden gemaakt, dan treedt de belastingbesparing door den N.V.-vorm aan het daglicht.

#### *Later dividend.*

In onze vroegere beschouwingen wezen wij op het dividend, dat betrekking heeft op winsten, waarvoor eerder reeds aandeelhouders in de I.B. werden aangeslagen, toen die winsten nog niet uitgekeerd werden. Voor de volledigheid moeten wij dit punt thans herhalen en willen daaraan nog eens nader de aandacht wijden. In 1938 reserveerde een N.V. f 50.000 en de aandeelhouders A en B werden ieder voor f 25.000, via de nieuwe R.H., in de I.B. 1939/40 belast. Verdere jaren worden de winsten geregeld uitgekeerd en daarover zijn D.T.B. en bij de aandeelhouders I.B. geheven. Nu keert de N.V. over 1941 de oude reserve als dividend uit, vastgesteld in 1942, en in gevolge art. 6 I.B. valt dit dividend in de I.B. 1943/4, althans indien geen vrijstellende bepaling alsnog tot stand mocht komen. Maar ook kan A in 1941 uit de zaak treden, waarbij hij zijn aandeel in de reserve vergoed krijgt in den koopprijs zijner aandelen, die aan C overgaan. Reden om C van I.B. 1943/4 vrij te stellen, is er niet en wij zien C derhalve I.B. voldoen over een deel der winst, waarover vroeger al I.B. is geheven van A.

Een andere mogelijkheid is, dat A in 1941 overlijdt en dat zijn aandelen overgaan aan zijn erven D, E en F, die geheel buiten de zaken der N.V. staan. Voor deze erfgenamen zien wij

evenmin een motief voor vrijstelling, zooals dat voor den gebleven aandeelhouder B zoo duidelijk spreekt.

Al deze moeilijkheden meenden wij te kunnen voorkomen, indien de nieuwe R.H. zoowel D.T.B. als I.B., doch dan b.v. voor  $\frac{2}{3}$  der ingehouden winst, tot gevolg zou hebben. De opgetreden aandeelhouder C, of de erven D, E en F, zouden dan de vordering van A op de N.V. wegens niet uitbetaald dividend overgedragen krijgen en de latere voldoening van dit dividend is alsdan niets anders dan schuldaflossing, waarvoor geen D.T.B. of I.B. meer verschuldigd wordt.

Door deze nadere toelichting hopen wij beter te doen uitkomen, dat de I.B. voor later dividend, waarover vroeger reeds R.H. is toegepast, dringend een afdoende regeling behoeft, wil men niet voor onontwarbare problemen komen te staan.

#### *Liquidatie.*

Een N.V. maakt over 1938 een groote winst, b.v. van f 200.000, tegen f 30.000 in normale jaren. De aandeelhouder G liquideert de N.V. in Maart 1939 en betaalt D.T.B. over f 200.000. Voor I.B. 1939/40 moet G de opbrengst van zijn nieuwe bron van inkomen, zijn privé-zaak, begrooten en schat hiervoor f 30.000, daar de bijzondere omstandigheden, die de buitengewone winst veroorzaakten, zijn vervallen.

Op 1 Mei 1939 bestaat de N.V. niet meer en dit staat de nieuwe R.H. voor dit geval in den weg, daar men onmogelijk geen rekening kan houden met het bestaan eener N.V., die er niet meer is. Daarenboven deelde deze N.V. hare geheele winst uit en het is alleen door de bepalingen van de wet I.B., dat de uitkeering van de N.V. hier geen I.B. achter zich sleept.

Het ware gewenscht, dat de nieuwe R.H. mede dergelijke gevallen van liquidatie na een dik winstjaar zou bestrijken.

#### *Conclusie.*

Uit de gegeven uiteenzettingen zal blijken dat het wetsontwerp in wat het omschrijft, tekortkomingen vertoont, die in de praktijk tot groote moeilijkheden zullen leiden, terwijl het op andere punten een stilzwijgen bewaart, hoewel die punten evenzeer een regeling behoeven als die genoemd worden. Laat ons de hoop uitspreken, dat de weg naar het staatsblad op een en ander nog verduidelijking en aanvulling zal brengen.

V. S. OHMSTEDE.

---

## WETSVOORSTEL TOT WIJZIGING VAN DE WET OP DE RICHTIGE HEFFING

---

*Aprilnummer 1938 van „De Naamlooze Vennootschap”.*

De Redactie van „De Naamlooze Vennootschap” heeft de gelukkige gedachte gehad een aflevering van haar tijdschrift geheel aan opgemeld wetsvoorstel te wijden, gelijk de afleveringen van Maart en April 1934 voornamelijk gewijd waren aan het inmiddels ingetrokken z.g. Ontwerp Besloten-Vennootschappen wet.

Men mag deze gedachte zeer gelukkig achten, terwijl de uitwerking ervan zeer geslaagd is. Een keur van min of meer bekende scribenten laat haar licht over het wetsontwerp schijnen. De leden der Volksvertegenwoordiging zullen zonder twijfel uit deze verzameling artikelen gegevens kunnen putten om met kennis van zaken aan de parlementaire behandeling van het onderhavige wetsontwerp te kunnen deelnemen; de minister zal er stof in vinden voor de verdediging van zijn ontwerp, terwijl den accountants de kennisneming van de artikelen kan worden aanbevolen om de „gevaren”, waaraan hun cliënten blootstaan, bijtijds te onderkennen. Komisch doet aan de ver-