

## 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 op c.q. waardeering van bedrijfsvorderingen en reservevorming (Artt. 7, 10 en 11 I.B.)

De H.R. heeft dd. 2 Febr. '38 een arrest gewezen over bovenstaande aangelegenheid, waarop in deze rubriek de aandacht mag worden gevestigd.

De casus positie was de volgende: De belastingplichtige had zijn betrekkelijk gering aantal winkeldebiteuren op de volle 100 % gewaardeerd, voor eenige debiteuren, waaromtrent hij nauwkeurige inlichtingen kon krijgen had hij op grond van die inlichtingen op ieder dier posten afzonderlijk een bedrag afgeschreven, terwijl hij wat betreft de resterende honderden bedrijfsvorderingen (in totaal een aanmerkelijk bedrag) zonder eenig onderzoek naar de gegoedheid van elk dier debiteuren op grond van het feit, dat hun gegoedheid niet bekend is en dat de ervaring leert, dat dergelijke posten niet volledig inbaar zijn, een algemeene afschrijving of reserve ten laste van zijn verlies- en winstrekening had gebracht.

Ter verduidelijking zij vermeld, dat die honderden vorderingen betrekking hadden op kleine zelfstandige aannemers, smeden en winkeliers, grootendeels op het platteland gevestigd, m.a.w. in het algemeen niet financieel krachtige personen, welke vorderingen dus in geen geval alle volwaardig zijn. Het zou echter ondoenlijk en ook veel te kostbaar zijn die vorderingen stuk voor stuk te beoordeelen, vandaar dat zij als één geheel waren gewaardeerd, een systeem, dat men voordien ook had toegepast.

De Inspecteur vond een algemeene afschrijving en ook een algemeene taxatie in strijd met art. 10, 2e lid I.B. en zag in het ter zake van op ervaring en algemeen inzicht in de economische toestand aannemen van niet volwaardigheid van vorderingen het vormen van een reserve, welke krachtens art. 11, laatste lid bij de berekening van het belastbare inkomen niet voor aftrek in aanmerking komt.

De R. v. B. vereenigde zich met het standpunt van den Inspecteur. De desbetreffende overwegingen van den R. v. B. laten wij hier in extenso volgen:

„dat naar 's-Raads oordeel weliswaar bij het ontbreken van nadere voorschriften omtrent de methode van winstbepaling goed koopmansgebruik kan worden gevolgd en dit wel ten opzichte van alle tot het bedrijfsvermogen behorende goederen toelaat, om bij het vaststellen der zuivere opbrengst van een bedrijf telken jare eene schatting naar een vast systeem toe te passen, en de aldus becijferde verschillen in de rekening der bedrijfsresultaten te verwerken, bij welk systeem voor afschrijving als bedoeld bij artikel 10 der Wet op de Inkomstenbelasting 1914 geen plaats is;

dat de Raad echter van inzicht is, dat zoodanig systeem enkel toelaatbaar is, indien het afschrijvingssysteem ten aanzien van geen enkele tot het bedrijfsvermogen behorende zaak, dus bijv. ook niet ten aanzien van het onroerend goed, is toegepast, maar zulks ook telkenjare naar een vast systeem is geschat, hetgeen in casu niet is gesteld, aangevoerd of gebleken;

dat het vormen van een algemeene reserve als voorbedoeld voor het vermoedelijk later wel blijken van niet volledige in-

baarheid der vorderingen, waarvoor die reserve als vooromschreven is bedoeld, in strijd moet worden geacht met het bepaalde bij art. 11, laatste lid, der Wet op de Inkomstenbelasting 1914, ook al is ze gebaseerd op ervaring en algemeen inzicht;

dat het, zij het dan ook in den vorm van reserveering, toepassen van een algemeene afschrijving, in voege als hiervoor uiteengezet, en wel als afschrijving ex artikel 10, tweede lid, der Wet op de Inkomstenbelasting 1914, niet toelaatbaar kan worden geacht, daar zij bij een groot aantal vorderingen als in casu, uiteraard in feite ook een afschrijving bevat op zeer vele vorderingen, die volwaardig zijn, en zij ook niet is gegrond op in het betrokken boekjaar aan het licht getreden of bij het einde daarvan bekende feiten de betrokken vorderingen betreffende en afschrijving volgens goed koopmansgebruik eischende;

dat bovendien naar het gevoelen van den Raad dusdanige algemeene afschrijving, gelet op de wijze van hare totstandkoming en toepassing als hiervoor uiteengezet, in wezen niets anders is dan eene voorziening tegen toekomstige verliezen op die vorderingen en wel eene reserve, die volgens art. 11, laatste lid, der Wet op de Inkomstenbelasting 1914, niet geoorloofd is;

dat, nu de Raad op vorenstaande gronden de algemeene afschrijving of reserve in strijd met de wet acht, appellants beroep op goed koopmansgebruik en billijkheid en de praktische nuttigheid, den Raad, al moge hij dan ook praktisch veel voor het door appellant gevolgde systeem voelen, toch niet het recht geeft anders te beslissen."

De R. v. B. heeft voor zijn beslissing kennelijk als uitgangspunt genomen het bekende arrest van 9 Mei '35 B 5866 (het arrest dd. 12-1-'27 B 3978 was daarvan reeds een voorlooper), waarbij de nauwe banden van art. 10 t.a.v. de afschrijvingen op zaken, die voor de uitoefening van het bedrijf of beroep worden gebruikt, werden geslaakt, door uitgaande van art. 7 I.B. ook als toelaatbaar te beschouwen een winstbepaling op grond van een jaarlijksche waardeering van de bedrijfsmiddelen, mits de gevolgde methode maar in overeenstemming is met het goed koopmansgebruik.

Het bekende arrest dd. 8-4-'36 B 6096 is een afronding daarvan, doordat het inhoudt, dat van het eenmaal gekozen systeem van waardeering niet mag worden afgeweken ten nadeele van den fiscus, tenzij er zich bijzondere omstandigheden voordoen.

Kiest men het waardeeringssysteem, dan is er voor jaarlijksche afschrijving daarnaast geen plaats meer, aldus de H.R.

Volledigheidshalve zij er op gewezen, dat deze ontwikkeling van de jurisprudentie t.a.v. de berekening van de bedrijfs-winst in logisch verband staat met de ontwikkeling van de jurisprudentie t.a.v. de winst behaald met verkoop van bedrijfsmiddelen.

De Raad van Beroep trok hier echter uit dit arrest dd. 9 Mei '35 B 5866 een te ver gaande conclusie door te stellen, dat als men in plaats van de afschrijvingsmethode de waardeeringsmethode voor de winstbepaling wilde gebruiken, dit alleen mogelijk is, als men dan ook voor alle tot het bedrijfsvermogen behorende zaken de waardeeringsmethode gebruikt.

Het behoeft dan ook geen verwondering te wekken, dat toen de belastingplichtige in zijn beroepsschrift in cassatie als middel stelde, dat de artt. 7, 10 en 11 I.B.W. door deze vergaande conclusie waren geschonden de Hooge Raad dit middel deugdelijk achtte.

Wellicht had de Raad van Beroep meer plezier van zijn uitspraak gehad, als hij had beslist, dat het niet toelaatbaar is voor een zelfde soort van activa (i.e. handelsvorderingen) voor een deel de afschrijvingsmethode en voor een ander deel de

waardeeringsmethode toe te passen. De H.R. laat in zijn uitspraak deze vraag open. In zijn tweede overweging leest men n.l.:

„dat de door den Raad van Beroep gestelde eisch, tengevolge waarvan voor de bepaling der balanswaarde van zekere activa jaarlijks die schatting alleen dan geoorloofd is, indien dit systeem voor alle activa wordt gevolgd, geen steun vindt in de wet, en goed koopmansgebruik zich er niet onder alle omstandigheden tegen verzet de *eene soort* van activa tegen de telken jare geschatte waarde op de balans te plaatsen, en op andere activa af te schrijven, mits slechts voor elk dier categorieën bij het gekozen stelsel worde volhard.”

Toch geloven wij niet, dat, hoewel de H.R. hier spreek van „een soort van activa”, daaruit de conclusie getrokken mag worden, dat voor alle activa van de zelfde soort tegelijk of de afschrijvingsmethode of de waardeeringsmethode dient te worden gebruikt.

Iets dergelijks zou o.i. niet liggen in de lijn, die er in de jurisprudentie van den H.R. t.a.v. de winstbepaling zit, t.w. het zooveel mogelijk volgen van het goede koopmansgebruik.

Het kan alleszins in overeenstemming zijn met het goede koopmansgebruik voor een bepaald deel van de activa de waardeeringsmethode en voor een ander deel der activa van de zelfde soort de afschrijvingsmethode te gebruiken. Het geval, waarop het onderhavige arrest betrekking heeft, is daarvan zelfs een illuster voorbeeld. Voor die honderden kleine vorderingen was practisch geen andere methode dan de waardeeringsmethode te gebruiken; ieder practicus zal dit onderschrijven. Het onbevredigende in de uitspraak van den Raad van Beroep was dan ook, dat hij blijkbaar beoogde al die honderden vorderingen stuk voor stuk te laten bekijken. De Raad achtte n.l. de mogelijkheid niet uitgesloten, dat onder die honderden vorderingen er enkele voorkwamen, die wel volwaardig waren en de toegepaste globale afschrijvingsmethode, welke de R. v. B. in deze als de waardeeringsmethode beschouwt, dus de mogelijkheid in zich sloot, dat een afschrijving op volwaardige vorderingen had plaats gehad. De Raad wees er voorts op, dat die algemeene afschrijving ook niet is gegrond op in het betrokken boekjaar aan het licht getreden of bij het einde daarvan bekende feiten, de betrokken vorderingen (i.e. dus al die honderden vorderingen) betreffende, welke feiten dan volgens goed koopmansgebruik de plaats gehad hebbende algemeene afschrijving zouden eischen. M.a.w.: als gij, koopman, die vorderingen niet individueel gaat bekijken dan loopt U vast door art. 11 I.B.

Overigens mag men zich afvragen of het gefilosofeer over de afschrijvings- of de waardeeringsmethode in deze wel veel zin heeft. Afschrijven is ten slotte niets anders dan waardeeren en vooral bij bedrijfsvorderingen, meer nog dan bij machines e.d. bedrijfsmiddelen, blijkt dit. Wij gelooven dan ook dat de beteekenis van de onderhavige uitspraak vooral hierin gelegen is, dat de H.R. sanctioneert, dat men een complex van vorderingen globaal als een geheel waardeert of, wat hetzelfde is, daarop als een geheel afschrijft, zonder daarbij in conflict te komen met art. 11, laatste lid, mits men natuurlijk blijft binnen de perken van wat door ervaring en algemeen inzicht in de economische toestand als het werkelijk reeds bestaande verlies in dit complex van vorderingen mag worden aangenomen.

De H.R. wees dan ook het geschil terug naar den Raad om te onderzoeken of en in hoeverre de door belanghebbende gedane schatting der werkelijke waarde van zijn uitstaande vorderingen door ervaring en algemeen inzicht in de economische toestand wordt gedragen.

Een in alle opzichten toe te juichen uitspraak.

### Waarde van een nieuwe auto in verband met personeele belasting

Iemand kocht in Mei '35 een nieuwe Chevrolet 1935 voor f 1.390.—; de catalogusprijs bedroeg f 1490.— De R. v. B. te Amsterdam bepaalde de waarde conform de aanslag op f 1300.— op grond van de overweging, dat nu de belanghebbende op het tijdstip, waarop hij belastingplichtig werd, f 1.390.— betaalde, het alleszins gemotiveerd is de verkoopswaarde volgens art. 37 1e lid op f 1300.— te stellen. De belastingplichtige meende, dat de waarde op f 1.042.— gesteld moest worden, zulks op grond van schatting door twee deskundigen, wier rapporten waren overgelegd, maar waarvan de R. v. B. in zijn uitspraak zelfs geen vermelding had gemaakt.

Men ging in cassatie, stellende dat de R. v. B. bij de bepaling der waarde zich gebaseerd had op de *aankoopwaarde*, terwijl de wet in deze bedoelt de *verkoopwaarde*. Belastingplichtige stelde o.i. zeer terecht, dat deze „waarden” niet dezelfde zijn, daar in de aankoopwaarde verdisconteerd zijn: de winst en verkoopkosten van den handelaar en het recht op garantie en *coulance* gedurende het eerste jaar.

De H.R. besliste echter dat de R. v. B. in deze zonder eenig wetsartikel te schenden de waarde bedoeld in art. 31 bis § 4 lid 2 op f 1300.— mocht stellen, terwijl bovendien geen enkel wetsartikel den R. v. B. verplichtte van de schattingsrapporten der deskundigen in zijn uitspraak melding te maken.

Bevredigend achten wij dit arrest niet.

### Teruggeboekte directeurssalarissen

Bij arrest van 24 Juni '37 (B 6431) heeft de H.R. wederom eens uitgemaakt dat een afstand doen van genoten salaris en rente door den eenigen aandeelhouder-directeur van een N.V., waarvoor hij in de boeken der N.V. was goedgeschreven, na afloop van het met het kalenderjaar samenvallende boekjaar, een aanslag over die bedragen in de Inkomstenbelasting niet in den weg staat.

De Raad van Beroep had terecht beslist, dat bij dit afstand doen en de daarop gevolgde terugboeking over reeds eenmaal genoten bedragen werd beschikt.

Men kan uitspraken als bovenstaande, die formeel juridisch volkomen juist zijn, beschouwen als een „straf” voor het gebruik van den N.V.-vorm.

### Waardeering van schulden op de balans

Iemand bleef na de ponden-depreciatie voor de opstelling van de balans zijner onderneming schulden in ponden omrekenen tegen de vaste koers van f 12.—, zooals hij altijd gedaan had, niettegenstaande hij die schulden in gedeprecieerde papieren-ponden mocht betalen. De Inspecteur meende, dat goed koopmansgebruik in deze vorderde op grond van de bijzondere omstandigheden (i.e. de ponden-depreciatie) af te wijken van het systeem om schulden in vreemd geld tegen een vaste koers te waardeeren. Bovendien leidt een vasthouden aan de vaste koers in deze volgens den Inspecteur tot het vormen van een reserve, zulks in strijd met art. 11 laatste lid I.B.

De belastingplichtige beriep zich voor de handhaving van zijn systeem van balanswaardeering natuurlijk op de kans van een, wat gemeenlijk genoemd wordt, gulden-devaluatie. Het geschil ontstond over een aanslag voor deze devaluatie hier te lande.

Wij hebben hier dus feitelijk te doen met het „spiegelbeeld” van het normale geval bij afschrijvingen op bedrijfsmiddelen.

Volgens de jurisprudentie mag de belastingplichtige op grond van byzondere omstandigheden afwijken van een eenmaal gekozen systeem van afschrijvingen of waardeering. In het onderhavige geval doet zich de vraag voor, of de fiscus op grond van byzondere omstandigheden een afwijking mag eisen.

De R. v. B. te Amsterdam stelde de belastingplichtige in het gelijk; hij achtte de gevolgde methode in overeenstemming met het goed koopmansgebruik.

De H.R. bevestigde deze uitspraak, zulks vooral op grond van de overweging van belastingplichtige, dat in verband met de onzekere monetaire toestanden een gulden-devaluatie niet uitgesloten geacht kon worden. De stelling van den Minister, dat de balans niet zou stroken met de werkelijkheid laat de H.R. uitdrukkelijk voor wat zij is, maar wijst er op dat het hier slechts zou betreffen een ongunstige voorstelling van zaken en een verschuiving van winst naar een later tijdstip. Hiertegen kan in verband met de onzekere monetaire toestand geen gegrond bezwaar worden gemaakt.

Van de vorming van een reserve was hier volgens den H.R. geen sprake, de belastingplichtige bleef zijn schuld slechts op de tot dusver gevolgde wijze schatten en handhaafde slechts zijn veilig systeem van winstberekening.

Deze uitspraak zal een ieder bevredigen en vermoedelijk, nu de gulden-devaluatie na het opleggen van den aanslag een feit geworden is, den Minister ook. De desbetreffende aanslag (het betrof een navorderingsaanslag over 1934/35) werd vermoedelijk in den loop van 1936 opgelegd, toen de kans op de gulden-depreciatie toch wel zeer reëel was. In dit verband vraagt men zich af, of de desbetreffende Inspecteur het niet maar eens heeft willen probeeren, een mentaliteit, die men doorgaans meer bij de belastingplichtigen aantreft.

Overigens blijkt uit het arrest, dat men niet geheel vrij is in de wijze van waardeering van zijn schulden. Er moet een gemotiveerd systeem aan ten grondslag liggen.

Van belang lijkt ons in dit arrest verder de overweging dat het hier slechts zou betreffen een verschuiving van winst naar een later tijdstip. Daarop volgt in het arrest wel onmiddellijk de overweging, dat daartegen geen bezwaar kan bestaan in verband met het feit, dat de toestand op monetair gebied op het moment van de waardeering der onderhavige schulden onzeker was, uit welke overweging de conclusie getrokken mag worden, dat de H.R. het „fraglich” aertte of op dat moment die winst reeds aanwezig was. De beteekenis van het hier gesignaleerde „winstverschuivings”-argument zien wij vooral hier in, dat er uit mag worden opgemaakt, dat de H.R. bij de beoordeling van de vraag of men bij de afschrijving op bedrijfsmiddelen of (hetgeen praktisch hetzelfde is) bij de waardeering der activa en passiva, in strijd komt met art. 11 laatste lid I.B. (verbod van reserveering) geen enghartig standpunt inneemt.

### Op zich zelf staande werkzaamheden

A. had buiten zijn bedrijf, dus als privé persoon, gezamenlijk met B. een pand gekocht en het spoedig daarna met winst verkocht. A. meende, dat die winst speculatie-winst was, die op grond van art. 9 sub d I.B. buiten de inkomstenbelasting valt. De Inspecteur zag er een op zich zelf staande werkzaamheid in, sloeg A. op grond van art. 18 I.B. voor de winst aan, en werd zoowel door den Raad van Beroep te Amsterdam als door den H.R. in het gelijk gesteld.

Van belang is na te gaan hoe in dit geschil de grens tussen art. 9 sub d en art. 18 afgebakend werd, of scherper gesteld: op grond van welke overwegingen aangenomen werd, dat in deze geen bloote speculatie-winst behaald werd.

De R. v. B. stelde vast, dat A. op het moment van het koopen van het huis de redelijke verwachting mocht hebben, dat hij het te eeniger tijd met winst zou kunnen verkopen. Hij wist n.l. dat de verkoper het pand op korte termijn wilde verkopen en de door den verkoper gevraagde koopprijs beneden het normale peil lag. Dit is dus een niet alledaagsch geval, waardoor de draagwijdte van de uitspraak beperkt is. Als kenmerk van speculatie zag nu de R. v. B. de onvoorzienbaarheid van derzelver uitkomst, hetgeen in deze niet aanwezig was. De Inspecteur had in zijn vertoogschrift dezelfde gedachte tot uitdrukking gebracht met de woorden, dat voor A. aan de kooptransactie geen risico was verbonden. Waar nu volgens den R. v. B. in het algemeen aan het koopen van onroerend goed met de bedoeling het met winst te verkopen en het daadwerkelijk verkopen daarvan met de noodige onderhandelingen, zoo zulks niet in de uitoefening van een bedrijf geschiedt, het karakter van op zich zelf staande werkzaamheden heeft, tenzij er sprake kan zijn van speculatie-winst, zat A. in deze vanzelf in de „vangarmen” van art. 18 gevangen, toen uitgemaakt was, dat in deze van speculatie geen sprake was.

De Hoge Raad bevestigde deze uitspraak in alle opzichten.

De H.R. legt hier dus een subjectief criterium aan in dien zin, dat hij zich afvraagt, wat wist de koper van het verdere verloop van de prijs. Is hij er zeker van dat dit prijsverloop gunstig voor hem zal zijn, dan is er geen speculatie, maar op zich zelfstaande werkzaamheden. Dit subjectieve criterium is intusschen zeer lastig hanteerbaar, want het zal doorgaans moeilijk vast te stellen zijn of de koper op het moment van aankoop een zekere wetenschap van, dan wel een vast vertrouwen of slechts een goede hoop in het verdere prijsverloop had. Vandaar dan ook dat wij de draagwijdte van dit arrest niet groot achten. Toch vragen wij ons af of het niet tot eigenaardige consequenties leiden kan, als wij denken aan het veelvoorkomende geval, dat insiders winst maken bij het in- en verkopen van aandelen van een bepaalde onderneming, doordat zij vóór het groote publiek en de beurs kennis droegen van het feit dat de desbetreffende onderneming een voordeelig contract heeft afgesloten of een hooger dividend zal declareren dan algemeen verwacht wordt.

TEKENBROEK

---

## NEDERLANDSCH INSTITUUT VAN ACCOUNTANTS

---

### SCHRIFTELIJK EXAMEN ACCOUNTANCY C

WOENSDAG 17 NOVEMBER 1937

I

Beschikbare tijd 3½ uur

Een Naamlooze Vennootschap, die het importeursbedrijf uitoefent, zendt U de hieronder weergegeven jaarrekeningen over 1935 en 1936 en verstrekt U daarbij de volgende gegevens:

Er worden slechts 2 series van artikelen geïmporteerd: A. en B. Beide worden geproduceerd door een buitenlandsch kartel, dat levert aan den importeur tegen vaste prijzen in guldens, welke uitsluitend ingaande 1 October 1936 zijn gewijzigd voor de met ingang van dien datum gedane bestellingen. Het kartel eischt een levertijd (d.i. het tijdsverloop tusschen bestelling en levering) van 3 maanden.

De verkoopprijzen van den importeur worden door het productie-kartel voorgeschreven, ook deze zijn alleen ingaande 1 October 1936 gewijzigd.

Beide artikelen worden door den importeur aan binnenlandsche afnemers uitsluitend uit magazijn verkocht.

Levering aan hen geschiedt onmiddellijk na verkoop; voorverkoopen komen daarbij dus niet voor.