
VAN DE REDACTIE

De Redactie brengt den lezeressen en lezers in herinnering, dat in Augustus geen aflevering van het M.A.B. verschijnt.

De Redactie kan reeds thans mededeelen, dat bij haar in voorbereiding is een bijzondere aflevering van het M.A.B., gewijd aan „Geheime en stille reserve”. De Redactie heeft zich voor deze aflevering niet alleen de medewerking verzekerd van een aantal Nederlandsche deskundigen doch ditmaal ook van een aantal buitenlandsche schrijvers, autoriteiten ten aanzien van de vraagstukken, welke in de bedoelde bijzondere aflevering zullen worden aangesneden. De bedoelde aflevering zal eerst in het najaar kunnen verschijnen.

REDACTIE.

DE VENNOOTSCHAP IN HET INTERNATIONALE BELASTINGRECHT ¹⁾

Het onderwerp, waaromtrent ik een onderzoek wil instellen, geeft de gelegenheid een vraagstuk van veel ruimer strekking onder de aandacht te brengen. Ik bedoeld de zelfstandigheid der onderneming ten opzichte van de personen der ondernemers. Om dit laatste vraagstuk is het mij te doen. Ik kan het echter niet in vollen omvang behandelen en zal mij in hoofdzaak beperken tot de vennootschapsverhoudingen; de stof zal ik ontleenen aan het belastingrecht. Daar ons eigen belastingrecht echter een veel te beperkte blik geeft over dit zoo algemeene vraagstuk, is het noodzakelijk ook buitenlandsch recht in de beschouwing te betrekken.

Laat ik nu dadelijk op den voorgrond plaatsen, dat men in het belastingrecht niet de uitwerking moet zoeken van een zekere opvatting omtrent het begrip *onderneming*. Dat beoogt het belastingrecht niet! Veeleer ligt de zaak zóó, dat in alle landen op vele wijzen en langs vele wegen belasting wordt geheven, en dat de fiscus daarbij herhaaldelijk met „de onderneming” in aanraking komt. Wordt dan de onderneming belast als een zelfstandig iets, als een economische realiteit of dient de onderneming enkel als aanleiding of als aangrijpingspunt om de persoon van den ondernemer te belasten? Daarbij komt dan nog de vraag, of het wel de „onderneming”, dus de economische categorie is, die hier van betekenis is, of deze niet verdrongen wordt door den vennootschapsvorm, de juridische categorie?

Zoo teekent het probleem zich reeds eenigermate af:

we kunnen ons voorstellen, dat de *persoon* van den ondernemer wordt belast; de onderneming is een der vele factoren, waarvan de belasting van de *persoon* afhankelijk is;

we kunnen ons ook denken, dat de *onderneming* als zodanig wordt belast, ongeacht de *persoon* of de *vennootschap* die haar drijft;

ten slotte is het mogelijk, dat de belasting afhankelijk is gesteld niet van de *persoon*, ook niet van de *onderneming*, maar van den *vennootschapsvorm*, waaronder de onderneming

wordt gevoerd. Dan is het zeer wel mogelijk dat verschil wordt gemaakt tusschen de vennootschapsvormen onderling, dat b.v. voor de vennootschap onder firma andere regels gelden dan voor de naamlooze vennootschap.

In de volgende beschouwingen versta ik onder *bedrijf*: elk complex van middelen dat tot taak heeft een deel van de productie op zich te nemen, en onder *onderneming*: het bedrijf, dat voor het ondernemen (streven naar veranderlijk inkomen) wordt aangewend. Dit zijn de omschrijvingen door *Prof. Limperg*.

Van de vennootschapsverhoudingen zal ik mij beperken tot de *vennootschap onder firma* (*Société* en nom collectif, offene Handelsgesellschaft) en de *naamlooze vennootschap* (*Société anonyme*, *Aktiengesellschaft*).

Het betreft hier een zeer uitgebreide stof, bij de behandeling waarvan ik mij zal moeten beperken tot datgene wat naar mijne meening voor ons onderzoek de hoofdzaak is. Bijzonderheden, hoe interessant ze ook mogen zijn, moeten worden terzijde gesteld.

Aan het eind van mijn beschouwingen hoop ik uit de behandelde stof eenige conclusies te kunnen trekken, die, uitgaande van de onderneming — dus de economische categorie — zoowel ons geldend belastingrecht als het ontwerp tot heffing van een nationale inkomsten- en winstbelasting zullen betreffen.

Ik wil mijn onderzoek beginnen door tegenover elkaar te stellen een belastingwetgeving waarbij de *persoon* van den ondernemer wordt belast, en een waarbij de belastingheffing is gericht op de *onderneming*, daarbij voorloopig buiten beschouwing latend of de economische- of de juridische categorie domineert. Deze tegenstelling komt duidelijk naar voren, indien men de Deutsche inkomstenbelasting gaat vergelijken met de Fransche. Al dadelijk blijkt dit uit den opbouw: de Deutsche wet zegt in haar eerste artikel, dat natuurlijke personen, die in Duitschland wonen of daar een „Aufenthalt” hebben, belastingplichtig zijn naar hun geheele inkomen. De *persoon* wordt op den voorgrond gesteld, het belastbare inkomen wordt met den *persoon* in verbinding gebracht; het inkomen wordt als *eenheid* gezien, al bestaan voor de onderdeelen van het inkomen verschillende regelen omtrent de vaststelling daarvan. Zoo is het inkomen uit de onderneming niet op zich zelf object van belastingheffing, het is slechts een der factoren, waaruit het inkomen van den ondernemer wordt gevormd.

Tegenover dit beeld van eenheid, maakt de Fransche wet den indruk van versnipperdheid. Dit komt door het z.g. *cédulaire*-stelsel: iedere soort van opbrengst heeft zijn eigen belasting met zijn eigen heffingspercentage en zijn eigen regelen: de opbrengsten uit gebouwde eigendommen worden belast; een andere *cédule* treft de opbrengsten uit ongebouwde eigendommen; er is een *cédule* voor de winst uit ondernemingen, een voor de vrije beroepen, voor tractementen enz. Hier vindt men dus de belasting van de onderneming als een zelfstandig iets. Boven al deze *cédulaire* heffingen staat in Frankrijk de *impôt général sur le revenu*, waar men de eenheidsgedachte weer aantreft: belasting van de natuurlijke *personen*, die in Frankrijk „une résidence habituelle” hebben.

De tegenstelling, waarop ik doelde gaat dus veel verder dan de belasting van ondernemer of onderneming, waartoe ik mij zooveel mogelijk zal beperken. Ik spreek ter vereenvoudiging in het vervolg van het Deutsche- en het Fransche systeem.

Het Deutsche ligt ten grondslag aan onze wet op de inkom-

¹⁾ Voordracht op 13 Mei 1939 gehouden voor den Amsterdamschen kring van Economen.

stenbelasting van 1914, het Fransche is in vele landen nagevolgd, ik noem o.a. België en Italië.

De Engelsche wet lijkt oogenschijnlijk op de Fransche, maar staat in zijn wezen toch dichter bij de Duitsche; daar kom ik nader op terug.

Nu moet ik er eerst op wijzen, dat het Duitsche en het Fransche stelsel geheel uiteenlopende mogelijkheden in zich bevatten. Het Duitsche stelsel, dat het *geheele inkomen* voor zich heeft, kan daarin grond vinden voor een progressief tarief; het Fransche, dat bepaalde *opbrengsten* belast, kan dat niet en moet zich bepalen tot een proportioneel tarief, zij het met toepassing van een degressie. Het progressieve tarief verschijnt in de *impôt général sur le revenu*. Het Fransche stelsel kan differentieering brengen in de tarieven voor de verschillende soorten van opbrengst, de inkomsten uit persoonlijke arbeid worden lager belast dan b.v. die uit vermogen; het Duitsche, dat voor het inkomen als eenheid staat, kan dat niet. Daar kunnen slechts bijzondere voorschriften gegeven worden omtrent de vaststelling van het belastbaar bedrag der verschillende soorten van opbrengst; dat is o.a. geschied ten gunste van de kleine landbouwers.

Verder is een belangrijk verschil daarin gelegen, dat het Duitsche stelsel, dat de persoon wil belasten, mogelijk maakt allerlei persoonlijke omstandigheden mede in aanmerking te nemen: gehuwd, ongehuwd, grootte van het gezin, leeftijd, man, vrouw, enz. In het Fransche stelsel, dat bepaalde opbrengsten belast, is daarvoor in beginsel geen plaats.

Daarentegen biedt het Fransche stelsel een technische mogelijkheid, die in het Duitsche ontbreekt, n.l. de heffing aan de bron. Bij het ontstaan der opbrengst houdt de debiteur de belasting in, en draagt die af aan den fiscus, Frankrijk zelf heeft van deze mogelijkheid slechts een beperkt gebruik gemaakt, andere landen b.v. België hebben daaraan veel ruimer toepassing gegeven.

Nu valt hierbij een merkwaardig verschijnsel waar te nemen, n.l. dat in den loop der jaren in beide stelsels elementen uit het andere stelsel zijn overgenomen. Frankrijk heeft in zijn *cédulaire* belastingen op de bedrijven, de landbouw en de vrije beroepen aftrek toegelaten voor *charges de famille*. In Duitschland heeft men het middel gevonden om met vasthouding aan het karakter der inkomstenbelasting als persoonlijke belasting, niettemin de heffing aan de bron toe te passen. Daartoe heeft men twee onderdeelen van het inkomen *technisch* a.h.w. tot opbrengstbelastingen gemaakt. De belasting op arbeidsloon en op dividenden en winstaandeelen van commanditaire vennooten wordt als *Lohnsteuer* en *Kapitalertragsteuer* door den debiteur bij de uitbetaling ingehouden en aan den fiscus afgedragen. Door de inhouding is de inkomstenbelasting volstaan, *Lohnsteuer* en *Kapitalertragsteuer* zijn dus niet zelfstandige belastingen.

Hier bevinden we ons op den overgang naar het *Engelsche* stelsel. De Engelsche inkomstenbelasting is evenals de Fransche een gescheduleerde. Ze is oud, de eerste invoering dateert van 1799. De samenvoeging tot wat thans geldt, geschiedde in 1918. Er zijn vijf „schedules”, en daarin wordt in vele gevallen heffing aan de bron toegepast. Er wordt geheven of ingehouden een „standard rate”. Het verschil met Frankrijk is, dat het daarbij niet blijft. Al wat door één persoon in de verschillende schedules is betaald wordt samengevoegd en op dat totaal wordt het tarief toegepast. Dat geschiedt o.a. door allerlei aftrek in mindering te brengen b.v. $\frac{1}{5}$ van het „earned income”, voorts voor gehuwd zijn, kinderen, levensverzekering en allerlei andere omstandigheden. Kleine inkomens komen vrij of krijgen vermindering. De „aanslagregeling” komt dus dikwijls neer op een terug-

gaaf van een gedeelte van wat in de „schedules” is betaald.

Voor de groote inkomens wordt boven de gescheduleerde inkomstenbelasting een *Sur-tax* geheven over het geheele inkomen. Dat is een afzonderlijke belasting.

De *Income tax* is proportioneel, de *sur-tax* progressief. Beide belastingen worden geheven van de in Engeland wonende personen en van de elders wonenden voor hun Engelsche inkomsten.

Men ziet, dat evenals in Duitschland de heffing is gericht op de *persoon*; de methode van heffing doet echter sterk denken aan de zakelijke *cédulaire* belastingen in Frankrijk. Waarbij valt op te merken, dat de mogelijkheid tot heffing aan de bron, welke deze methode biedt, in Engeland veelvuldiger is toegepast dan in Frankrijk zelf.

Het zou zóó kunnen worden samengevat: in Engeland is de Fransche techniek gebruikt om het Duitsche beginsel uit te werken. Mits men maar bedenkt, dat het historisch niet zóó in elkaar zit!

Men mag de tegenstelling tusschen het Fransche- en het Duitsche stelsel m.i. niet zien uitsluitend als een verschil in techniek; er is een verschil in beginsel. Dat blijkt ook uit de historie. De Duitsche wet is voortgekomen uit het in de helft der vorige eeuw ontstane streven om de belastingheffing los te maken van de *objecten*, doch te richten op *den mensch*, omdat een „gelijke” belastingdruk voor alle menschen moet worden beoogd. In dezen gedachtengang werd de onderneming niet gezien als een zelfstandig iets, bestaande naast, misschien zelfs onafhankelijk van den ondernemer, de onderneming was niet anders dan een factor om den welstand van de persoon van den ondernemer te beoordeelen, en alleen daarop kwam het aan!

Hoe geheel anders was de opvatting in Frankrijk gegroeid. Het gildewezen had bijdragen van den ondernemer aan het gilde gekend — hoeveel schoone kunstwerken heeft de menschheid niet aan deze bijdragen te danken! Toen de Constituanten in 1791 de Gilden afschafte, was deze van oordeel, dat den Staat een zeker recht jegens de ondernemingen toekam vanwege de verleende bedrijfsp vrijheid. Daaruit ontstond de *patent belasting*, welke in het jaar VII haar vasten vorm kreeg. Deze belasting, herhaaldelijk gewijzigd, werd in 1907 vervangen door de reeds genoemde *cédulaire* belasting op de *bénéfices industriels et commerciaux*. De verandering betrof den grondslag waarnaar de belasting geheven wordt. De *patentbelasting* hing af van allerlei uiterlijke teekenen — zeer ingewikkelde regeling! — de *cédulaire* belasting wordt geheven van de winst. Het wezen van de zaak veranderde niet; zoo kan de lijn worden gevolgd van de gilde-heffingen via het *patent* naar de *cédulaire* belasting. De onderneming als een zelfstandig iets is het voorwerp dezer belasting.

Volledigheidshalve moet ik hierbij nog wijzen op een naar onze opvattingen wonderlijke bijomstandigheid. Op de *patent* belasting werden departementale- en gemeentelijke opcenten geheven. Die werden in 1907 echter niet afgeschaft! Ze bestaan heden nog! Zoo wordt thans een reeds meer dan 30 jaar geleden afgeschafte belasting nog steeds vastgesteld. Met toepassing van de verbijsterend ingewikkelde bepalingen wordt de hoofdsom vastgesteld, maar dat is slechts een „principal fictif”, enkel dienend om de opcenten te kunnen berekenen!

Thans is het oogenblik gekomen om den *rechtsvorm* der onderneming in onze beschouwingen te betrekken. Eerst stel ik de vraag: hoe past de onderneming, gedreven door een *naamloze vennootschap* in het Fransche-, het Duitsche-, het Engelsche systeem?

Voor het Fransche is het antwoord gemakkelijk te geven: de patentbelasting trof alle ondernemingen in Frankrijk, onverschillig of ze werden gedreven door een in Frankrijk wonende of door een vreemdeling, door een natuurlijk persoon of door een rechtspersoon, b.v. een naaml. vennootschap. In de cédulaire belasting is het niet anders. De naamlooze vennootschap valt onder het algemeene systeem; voor speciale regelingen ter belasting van de N.V. is er, althans in dit verband, geen plaats.

Geheel anders ligt het in Duitschland, waar de inkomstenbelasting op *de persoon* is ingesteld. Daar bereikt het systeem der inkomstenbelasting de N.V. niet; daar vindt men dan ook een speciale regeling voor de N.V., die getroffen wordt door een winstbelasting, n.l. de Körperschaftsteuer (vermeerderd sedert 1939 met een „Mehreinkommensteuer“ van 30 % over het bedrag waarmede het „inkomen“ dat van het vorig jaar overtreft). In Frankrijk overheerscht de economische categorie: de onderneming wordt belast, ongeacht haar rechtsvorm; in Duitschland komt de rechtsvorm naar voren, wordt een wig gedreven in wat economisch gezien één is, de onderneming. Dit als gevolg van het geheel op het *individu* richten van de inkomstenbelasting.

Hoe doet zich dit probleem voor in het Engelsche systeem? De methode van heffing maakt het mogelijk om evenals in Frankrijk de onderneming, door een N.V. gedreven op dezelfde wijze te belasten als die van een particulier. In de „Acts“ worden de lichamen en de personen dan ook op één lijn gesteld (§ 1 General Rules). De N.V. wordt dan ook belast naar de volle winst, zonder onderscheid of die winst wordt uitgedeeld of gereserveerd. Daar echter overeenkomstig het gestelde beginsel de inkomstenbelasting op de *persoon* is gericht, geldt de bij de N.V. geheven belasting als door den aandeelhouder betaald. De N.V. kort de belasting over het dividend daarop en daarmede heeft de aandeelhouder zijn deel in de gescheduleerde inkomstenbelasting bijgedragen. Ook hier ziet men duidelijk de Fransche techniek toegepast op het Duitsche beginsel.

In de Sur-tax komt alleen het uitgekeerde dividend in aanmerking; voor die belasting zijn dan ook speciale maatregelen getroffen voor naamlooze vennootschappen die bovenmatig reserveeren.

Vraagt men hoe in deze drie systemen de vennootschap onder firma wordt behandeld, dan luidt het antwoord: voor Duitschland en Engeland zooals men verwachten zou: Duitschland haalt de vennootschap uit elkaar, belast de personen der vennoten; Engeland belast de vennootschap (althans de vennoten collectief). Hetzelfde zou men in Frankrijk verwachten, maar dat komt niet uit; Frankrijk belast de vennoten persoonlijk, niettegenstaande de vennootschap onder firma daar als rechtspersoon wordt beschouwd. De oorzaak van deze afwijking in dubbelzinnig is daarin te zoeken, dat men aan de vennoten niet den aftrek wegens charges de famille wilde onthouden.

Men stelle zich niet voor, dat met het bovenstaande alle aanraking van de vennootschap met den fiscus is beschreven. De N.V. ziet — om maar enkele dingen te noemen — in Frankrijk de aandelen en obligaties belast met een evenredig zegel; bovendien wordt daar bij elke overdracht nog een „impôt de transmission“ geheven (voor stukken aan toonder omgezet in een jaarlijksche belasting geheven over den gemiddelden koers). Maar vooral drukt in Frankrijk zwaar de „impôt sur le revenu des valeurs mobilières“ o.a. op de dividenden. Voor Duitschland zou ik kunnen wijzen op de Gewerbesteuer, een gemeentelijke belasting, geheven van binnen de

gemeente uitgeoefende bedrijven, waarbij winst en kapitaal, met elkaar in verband gebracht, den grondslag vormen. Maar al die heffingen werpen geen nieuw licht op het onderwerp dat we onderzoeken, zoodat ik deze terzijde laat en liever nog even aandacht vraag voor de belastingheffing bij de oprichting van een vennootschap.

In vele landen wordt, evenals bij ons, een belasting geheven bij de oprichting van naamlooze vennootschappen en bij de latere emissie van aandelen. Soms is die belasting ontstaan uit het zegelrecht op de aandelen. Zoo is het gegaan in ons land en in Duitschland. Vroeger waren de uitgegeven aandelen belast met zegel, in ons land werd dat in 1917 vervangen door registratierecht van de N.V. geheven; in Duitschland was in 1913 iets dergelijks gebeurd; thans wordt daar Kapitalverkehrsteuer geheven, een belasting die in opzet afwijkt van ons registratierecht. Men bemerkt hier een verschuiving: vroeger een heffing, verdeeld over de aandelen, dus de personen der aandeelhouders bereikend, thans een heffing, geconcentreerd bij de N.V.

Vraagt men: waarop steunt deze bijzondere belasting der N.V., dan krijgt men soms ten antwoord: op de bijzondere voordeelen, welke de rechtsregeling der naamlooze vennootschap medebrengt, zooals verhandelbaarheid der aandelen, beperkte aansprakelijkheid enz. Overtuigend is de redeneering niet, want de rechtsregeling is gemaakt, omdat de maatschappij daaraan behoefte heeft; in het gebruik maken van die maatschappelijk nuttige instelling kan moeilijk een grond voor belastingheffing worden gevonden. De belangen-theorie wordt hier wel op de allerslechtste wijze gesteld!

Antwoordt men: de heffing steunt op de gedachte, dat veelheid macht geeft, dan komt men voor de vraag: waarom wordt dan speciaal de N.V. belast en niet ook andere associaties, die ook in het maatschappelijk leven optreden, b.v. de vennootschap onder firma? 't Is geen vraag van louter theorie, want in Frankrijk en België wordt de oprichting van een N.V. en van een firma op dezelfde wijze belast. De Duitsche wet brengt een differentiatie: de oprichting eener vennootschap onder firma wordt in de Urkundensteuer met lager evenredig recht belast dan de N.V. in de Kapitalverkehrsteuer.

De diepe kloof tusschen den eene rechtsvorm en den andere (N.V. tegenover vennootschap onder firma), welke ons belastingrecht kenmerkt, treft men in de drie genoemde landen dus niet of in mindere mate aan.

De belasting op de verschillende vennootschapsvormen brengt ons vanzelf voor de vraag: hoe staat de fiscale wetgeving tegenover verandering van vennootschapsvormen, dus tegenover omzettingen van een firma in een N.V. enz. enz., en tegenover samensmelting van vennootschappen van dezelfde of verschillende soort?

In vele landen treft men in de fiscale wetgeving een begunstiging aan van bepaalde omzettingen en samensmeltingen. En nu is het interessant, ook uit niet-fiscaal oogpunt, na te gaan welke soorten van omzetting en fusie wel worden begunstigd, en welke niet.

Voor de landen, waar alle vennootschapsvormen op dezelfde wijze worden belast, is een ruim standpunt te verwachten. Dat is inderdaad het geval in Frankrijk en België, waar onder zekere reserves, het recht bij omzetting en fusie wordt verminderd tot respectievelijk $\frac{1}{2}$ en $\frac{1}{3}$. In Duitschland is de begunstiging veel beperkter. Daar bestaan alleen gunstige bepalingen voor het geval van omzetting eener N.V. in een

firma en de ontbinding eener N.V.; die bepalingen hebben ook wat geldigheidsduur betreft slechts een beperkte strekking. Met name is niet begunstigd de fusie zonder liquidatie en de omzetting van de eene vorm Kapitalgesellschaft in een andere. De begunstiging betreft allerlei belastingen; op de bijzonderheden kan ik niet ingaan.

Thans wil ik trachten een samenvattend oordeel te geven en daarbij te treden in een vergelijking met ons thans geldend recht en de aanvullingen die blijken het reeds genoemde wetsontwerp in de bedoeling der Regeering liggen.

Eerst het geldend recht. In hoeverre wordt daar de zelfstandigheid der onderneming erkend? Onze wet op de inkomstenbelasting is gebouwd op het Duitsche systeem — de Pruisische wet van 1892, voorloopster van de latere Duitsche Rijks-wetten, diende als voorbeeld — en evenmin als daar komt bij ons de zelfstandigheid der onderneming tot uiting. „Onderneming en Arbeid” vormen één van de groepen van bronnen, die dienen om het inkomen van een *persoon* op te bouwen. In de wet op de vermogensbelasting wordt ook van „onderneming” gesproken, maar daar gaat de beteekenis niet verder dan ter vaststelling van de wijze waarop het gedeelte van het vermogen van een persoon, dat in ondernemingen is belegd, moet worden aangegeven. Ook daar is het doel de *persoon* te belasten in verband met de waarde van zijn geheele vermogen.

Toch wordt ook in ons land in sommige gevallen belasting geheven van de onderneming als zoodanig. Men denke aan de zakelijke bedrijfsbelasting (art. 282 Gemeentewet), de niet populaire slechts in 66 gemeenten geheven belasting, waarvan de Regeering de afschaffing overweegt. In sommige gevallen komt de zelfstandigheid der onderneming, ongeacht den rechtsvorm, even naar voren, b.v. in de jurisprudentie over de Tabakswet (arr. H.R. 28 Mei 1934, B.B. 5645), waarbij werd beslist dat volgens het systeem der wet de bedrijfsvergunning kan worden verleend aan een vennootschap onder firma als eenheid, terwijl in een vroeger arrest was uitgemaakt, dat deze slechts kon worden verleend aan de personen der firmanten; in de Zegelwet (art. 32, 21°) wordt gesproken van „bedrijf”; de Registratiewet geeft soms eenige vermindering van belasting als een „onderneming” wordt ingebracht in een N.V. Men ziet, het is slechts een zeer bescheiden plaats welke de onderneming als economische categorie in ons belastingrecht inneemt.

Daarentegen worden aan den *rechtsvorm*, de juridische categorie, zeer belangrijke fiscale gevolgen verbonden. Bij de oprichting van een vennootschap hangt het af van de soort vennootschap, dus van den rechtsvorm, of en welke belasting schuldig is. We zagen dat in Frankrijk dit onderscheid niet gemaakt wordt, terwijl in Duitschland steeds belasting geheven wordt en slechts het bedrag der belasting met den rechtsvorm verandert. Bij omzettingen, die het juridische doch niet het economische raken, zagen we in het buitenland vermindering van belasting optreden; bij ons is dat niet het geval, alleen kan het reeds genoemde art. 49 Registratiewet hier in herinnering worden gebracht. Het groote verschil zit in de geheel uiteenlopende wijze waarop van de in gang zijnde onderneming belasting geheven wordt, al naar gelang de onderneming gedreven wordt door een vennootschap onder firma of een naamlooze vennootschap. Het verschil komt daaruit voort, dat onze inkomstenbelasting evenals de Duitsche de *persoon* van den ondernemer op den voorgrond heeft geschoven zonder de onderneming als iets afzonderlijks te zien, waarnaast dan voor de naamlooze vennootschap een zelfstandige buiten het systeem staande regeling moest worden gemaakt. In Frankrijk en Engeland werd deze tegenstrijdigheid

vermeden, door bij de belastingheffing van de onderneming uit te gaan.

Thans nog enkele opmerkingen over de vraag, hoe het wetsontwerp tot heffing eener Nationale inkomsten- en winstbelasting staat tegenover het behandelde onderwerp.

Deze belasting zal bestaan uit vijf onderdeelen: 1°. de huurbelasting, 2°. de rentebelasting, 3°. de loonbelasting, 4°. de winstbelasting en 5°. de vennootschapsbelasting. Deze vijf belastingen, die ieder afzonderlijk behandeld worden, die ieder hun eigen techniek zullen hebben, vormen samen één geheel. Men denkt dus aan het *cédulaire* stelsel, en dadelijk ontstaat de vraag: gaat dit ontwerp in Fransche richting? Het antwoord moet ontkennend luiden; in de M. v. T. wordt uitdrukkelijk gezegd, dat het hier *persoonlijke* belastingen geldt, geheven van het geheele zuivere inkomen van natuurlijke personen. In het wetsontwerp vindt men deze gedachte terug; hieronder komt dat nog ter sprake.

Wel vindt men er de *techniek*, welke bij het Fransche stelsel past, en wel toegepast op de wijze als in Engeland geschiedt. Dus, vraagt men, krijgen we een navolging van het Engelsche stelsel? Ik antwoord: neen, wat het beginsel betreft; ja, voorzover het gaat over de techniek. Het Engelsche stelsel noemde ik een verder doorgevoerde toepassing van de Fransche techniek, om het Duitsche beginsel te verwerklijken. Dat beginsel was: het belasten van de *persoon* naar zijn draagkracht, door acht te slaan niet alleen op het inkomen, maar tevens op allerlei omstandigheden die de draagkracht beïnvloeden. In Nederland heffen wij reeds een inkomstenbelasting naar Duitsch model; en deze blijft onaangetast. Wij kunnen de Engelsche techniek dus niet gebruiken om het Duitsche beginsel te verwerklijken. Wij gaan de Engelsche techniek gebruiken ter wille van haar zelf, vanwege de praktische voordeelen die ze biedt en krijgen door die techniek een belasting, die een herhaling is van de inkomstenbelasting, maar dan in een grover, minder op het doel ingestelde vorm. Ik zou het zóó willen uitdrukken: in Engeland wordt de techniek gebruikt om een beginsel te verwerklijken; in ons ontwerp overheerscht de techniek, wordt in vele opzichten de belasting zelve ingericht naar de eischen der techniek. In de M. v. T. worden op meerdere plaatsen bepaalde heffingen verdedigd met de opmerking, dat anders het *gesloten* systeem van heffingen verbroken zou worden.

De bedoeling om *persoonlijke* belastingen te heffen komt in het ontwerp tot uiting door het toestaan van kinderaftrek (art. 70), het (evenals in Engeland doch in tegenstelling met Frankrijk) belasten van buitenlandsche inkomsten welke genoten worden door hier te lande wonende natuurlijke personen of lichamen (artt. 4b, 16, 25, 34) en de regeling waardoor de door een schuldenaar ingehouden rentebelasting in den regel niet aan den Staat wordt afgedragen (art. 21 al. 3). De vennootschapsbelasting, in de M. v. T. ter motiveering van de vrijstelling van buitenlandsche winsten (art. 46a) een zakelijke belasting genoemd, wordt gemotiveerd als het vragen van „een extra offer van meer draagkrachtigen”. Ook hier domineert dus de gedachte dat het de *personen* zijn, die in deze door den nood der tijden geëischte belasting hebben bij te dragen.

Dat in dezen gedachtengang aan de economische categorie, de onderneming, geen zelfstandige beteekenis wordt toegekend, behoeft ons niet te verwonderen. Wel worden in de winstbelasting alle ondernemingen betrokken, maar niet als zoodanig; de hier te lande wonende *personen* en de hier gevestigde lichamen worden belast, ook voor de buitenlandsche winst. Bijgevolg wordt niet de vennootschap onder firma belast, maar de personen der vennoten ieder afzonderlijk. Trouw-

wens nu kinderaftrek wordt toegekend kan dat moeilijk anders, men herinnere zich de Fransche bepalingen.

Evenals in de bestaande wetgeving wordt ook in het ontwerp groote invloed toegekend aan den *rechtsvorm*. De 8 % belasting wordt gelegd op de Naamlooze vennootschap en eenige verwante rechtsvormen. De thans bestaande uitdeelsbelasting — overeenkomende met de hierop betrekking hebbende onderdeelen van de Fransche *impôt sur le revenu des valeurs mobilières* — acht de Regeering verouderd en hare vervanging door een winstbelasting is noodzakelijk; voorloopig blijven de beide belastingen naast elkaar bestaan. Er wordt dus een rechtstreeksch verband gelegd tusschen de dividend- en tantième belasting en de nieuwe vennootschapsbelasting. De rechtsvorm, die voor de eerstgenoemde belasting beslissend is, zal het ook voor de nieuwe zijn. De meermalen uitgesproken gedachte, dat we in ons land ten slotte zullen moeten komen tot één belasting op de bedrijfswinst van alle ondernemingen, onder welken rechtsvorm ook gedreven — verg. de Fransche gedachte — ligt nog ver van ons af; dit ontwerp beweegt zich niet in die richting.

Tot nu toe ging de beweging in het bedrijfsleven van de firma naar de naamlooze vennootschap. 't Is niet onmogelijk, dat met de nieuwe vennootschapsbelasting de beweging de tegengestelde richting zal kiezen. Dan komen we in het Duitsche schuitje, dat immers juist voor die beweging een begunstiging bevat. Misschien zal dan in de toekomst na de beweging vice-versa van den eenen rechtsvorm naar den anderen het inzicht ontstaan, dat de belasting van het bedrijfsleven zich in de eerste plaats heeft te richten naar dat bedrijfsleven zelf, naar de onderneming, ongeacht den rechtsvorm waaronder deze gevoerd wordt.

P. J. A. ADRIANI.

DE WETTELIJKE REGELING VAN HET ACCOUNTANTSWEZEN EN DE GEMEENTE-ACCOUNTANTS

Nu te verwachten is, dat de wettelijke regeling van ons beroep binnen afzienbaren tijd haar beslag zal krijgen, zij het mij vergund, na te hebben ingestemd met de in vakkringen wel algemeen gehoorde woorden van voldoening over het feit, dat dit ideaal thans dichter dan ooit tot haar verwezenlijking is genaderd, uiting te geven aan eenige overwegingen, waartoe een critische beschouwing van een détail dezer concept-regeling mij aanleiding gaf.

Wellicht wordt hiermede, zij het in bescheiden mate, het vakbelang gediend.

Als grondpeilers, waarop zich het geheele gebouw van de wettelijke regeling zal verheffen, trekken de volgende drie fundamenteele bepalingen de aandacht:

1. Er is een openbaar accountants-register, waarin worden ingeschreven zij, die voldoen aan de volgende, bij de wet te stellen eischen:
 - a. bekwaamheid voor de uitoefening van het accountantsberoep;
 - b. betrouwbaarheid voor de uitoefening van het accountantsberoep, en
 - c. onderwerping aan de bij de wet te stellen regelen van toezicht en tucht (art. 1);
2. De register-accountant (d.i. hij, die in het accountants-

register staat ingeschreven, en dientengevolge lid is van het Nederlandsch Instituut van Register-Accountants) is onderworpen aan een door het Nederlandsch Instituut van Register-Accountants vast te stellen Reglement van Arbeid (art. 6);

3. Er zijn Raden van Tucht, die toezicht houden op de volgende punten:
 - a. dat de register-accountant zijn beroep uitoefent zooals een goeden accountant betaamt;
 - b. dat hij zich niet schuldig maakt aan handelingen of gedragingen, in strijd met de voor het accountants-beroep vereischte waardigheid;
 - c. dat hij bij de uitoefening van zijn beroep het bepaalde in het Reglement van Arbeid in acht neemt (art. 27).

Deze grondpeilers maken het mogelijk, dat de doeleinden worden verwezenlijkt, welke in de Memorie van Toelichting zoo kernachtig nader worden omschreven, nl.

eenige orde te brengen op het terrein van werkzaamheid van den accountant (pag. 1, al. 1).
tegengaan van de daling van het gemiddelde peil der accountants hier te lande, met daaruit voortvloeiende schade voor den naam van het beroep (pag. 2, al. 1).

Immers, indien men van de diensten van een register-accountant gebruik maakt, heeft men waarborgen voor de bekwaamheid en de betrouwbaarheid van den gekozen deskundige, want men weet, dat op onbekwaamheid en onbetrouwbaarheid in zaken, het beroep van den accountant betreffende, toezicht wordt uitgeoefend en sancties worden toegepast.

Naar mijne meening heeft het maatschappelijk verkeer in het algemeen en een ieder in het bijzonder, die van de diensten van een register-accountant als deskundige gebruik maakt, hierbij het hoogste belang, want zelf kan degeen, die den bijstand van een deskundige heeft ingeroepen, over dit terrein geen oordeel hebben, al daarom niet, omdat hij, ware het anders, den bijstand van den deskundige niet van noode, dus niet ingeroepen zoude hebben.

Door deze coördinatie, eenerzijds van wetenschappelijke scholing en anderzijds van toezicht op uitoefening van het beroep „zooals het een goeden accountant betaamt”, waarin mede naleving der normen, neergelegd in het Reglement van Arbeid, en het niet aantasten van de waardigheid van het beroep worden betrokken, zal men in den register-accountant zien de deskundige, zooals de besten der vakgenooten steeds gaarne hebben gewenscht, dat de beoefenaren van ons vak zouden worden beschouwd, waarmede tevens de doeleinden der wet zouden zijn verwezenlijkt.

En daarmee is er dan winst naar twee zijden: het maatschappelijk verkeer en iedere opdrachtgever is ermede gebaat, en tevens zijn de accountants ermede gebaat, daar zij, reeds door zich te onderwerpen aan de jurisdictie van de Raden van Tucht, blijk geven, aan zichzelf en aan hun beroepsuitoefening hooge eischen te stellen, en derhalve gaarne als deskundige zullen worden aangezocht.

Geldt dit betoog in abstracto voor alle opdrachtgevers en alle register-accountants, niet alzo, indien het onderhavige ontwerp tot wet zal worden verheven, in concreto voor de overheid en de register-accountants in overheidsdienst.

Immers, het derde lid van art. 27 luidt:

„Het toezicht van de Raden van Tucht strekt zich niet uit