

# Het MAB vóór 50 jaar

**A. F. Tempelaar**

**maart 1940**

Drie artikelen in dit nummer betreffen het wetsontwerp op de winstbelasting 1940, een ingrijpende belastingwijziging, namelijk de overgang van een uitdelingsbelasting (DTB) naar een winstbelasting. A. Nierhoff houdt een korte beschouwing, in het bijzonder over de winstbepaling. J. J. M. H. Nijst gaat er wat dieper op in en geeft voorts bij enkele artikelen van het ontwerp kritische opmerkingen 'die wellicht tot kleine verbeteringen van het wetsontwerp kunnen leiden'. Ten slotte bespreekt Prof. Dr. P. J. A. Adriani een door Prof. Limperg geschreven brochure (van 25 bladzijden) betreffende 'Gevaren van het stelsel der ontworpen winstbelasting'.

Het ontwerp beschouwt als winst het verschil tussen het zuiver vermogen aan het einde en dat aan het begin van het boekjaar, vermeerderd met onttrekkingen en verminderd met kapitaalstortingen in dat jaar. Bij het vaststellen van het zuiver vermogen worden 'de baten en de lasten' – terecht acht Nierhoff deze terminologie hoogst ongelukkig, omdat hiermede de bezittingen en schulden worden bedoeld – geschat overeenkomstig goed koopmansgebruik. Binnen dat kader van goed koopmansgebruik wordt de meest mogelijke vrijheid gelaten. Men mag op het overgangstijdstip zelf zijn stelsel van waardering kiezen (mits goed koopmansgebruik), maar men moet het stelsel in het vervolg blijven aanhouden. Waardering van bedrijfsmiddelen op f 1,- kan aanvaardbaar zijn. Nierhoff mist een aansluiting aan de leer van de vervangingswaarde; de fiscus zal namelijk een reserve prijsverschillen niet bij de vermogensbepaling willen elimineren. En passant merkt de schrijver op dat die leer wel in theorie bestaat, maar in de praktische waarderegistratie door het bedrijfsleven maar weinig wordt toegepast. Dat geldt ook voor de praktische winstbepaling. Nijst vreest een stortvloed van strijdfragen met veel extra werk zowel voor de belastingambtenaren en

rijksaccountantsdienst enerzijds en de belastingplichtigen met hun adviseurs anderzijds (vijftig jaar later wordt vergelijkbare kritiek gehoord naar aanleiding van de huidige belastingherziening: l'histoire se répète). Binnen drie maanden moet de belastingplichtige een openingsbalans bij de belastinginspectie indienen, waarbij naast de open reserves ook melding moet worden gemaakt van de stille reserves (ook al zal men die in de te publiceren jaarrekening geheim kunnen houden). De salarissen van bestuurders zullen tot f 10.000,- bij de winstbepaling aftrekbaar zijn.

Opmerkelijk is de bepaling dat de in een navorderingsaanslag begrepen belasting bij wijze van boete moet worden *verdubbeld*, tenzij aannemelijk is dat niet door opzet of grove nalatigheid van de zijde van de belastingplichtige te weinig belasting is betaald. In dat geval moet maar met *twintig ten honderd* worden verhoogd. Nijst vindt het unfair dat in dat geval toch een boete moet worden betaald. Hij stelt verder voor een kleine commissie te doen benoemen aan wien en de belastingplichtige en de belastingautoriteiten 'alle vragen betreffende het begrip goed koopmansgebruik kunnen endosseren'. Een dergelijke commissie zou de raden van beroep, de inspecteurs van belastingen en de belastingplichtigen veel werk besparen en een versnelde beroepsprocedure kunnen bewerkstelligen.

Adriani sluit zich bij de opvattingen van Limperg aan. De vraag is onder meer wat het wetsontwerp onder 'vermogen' verstaat, wanneer de een spreekt van Kapitaal als de ander Vermogen bedoelt. Limperg is van mening, dat er voor het vaststellen van het *vermogen* geen 'goed koopmansgebruik' bestaat; het komt alleen voor bij het bepalen van de *winst*. Bovendien vraagt hij zich af wat onder goed koopmansgebruik moet worden

A. F. Tempelaar, registeraccountant, was lid van de maatschap Dijker en Doornbos (rechtsvoorganger van Deloitte Dijker Van Dien) en vervulde vele functies in de beroepsorganisaties in binnen- en buitenland.

verstaan. Moet de nadruk vallen op het 'gebruik' in de zin van gewoonte (dus een soort methode), of kan men van het algemene afzien en als voldoende beschouwen, dat een ondernemer een zekere methode een reeks van jaren heeft toegepast? Indien, zoals bij de DTB, het gebruik wordt getoetst aan wat economisch gerechtvaardigd wordt geacht, zou dat bij veranderende omstandigheden tot systeemverandering moeten kunnen leiden. Het ontwerp wil evenwel vasthouden aan het systeem dat voor het opmaken van de openingsbalans is gekozen.

Zowel Limperg als Adriani zijn van oordeel dat vermogensaanwas en winst verre van identiek zijn. Zij wijzen het belasten van waardeinstijgingen in het bezit van de hand, hetgeen Limperg er toe brengt in de brochure de beginselen van de theorie van de vervangingswaarde nog eens uiteen te zetten. Adriani pleit er voor, dat in ieder geval prijsverschillen-reserves als deel van het vermogen worden aangemerkt.

De door Hageman besproken McKesson & Robbins Case deed de internationale accountancy – vooral in de VS en in Engeland – op zijn grondvesten schudden. De fraude kwam eind 1938 aan het licht en bleek reeds in 1927 te zijn begonnen. De onderneming behoorde tot een der grote mailorderbedrijven in de VS; de fraude vond plaats in de afdeling 'drugs' (op zichzelf beschouwd in die tijd een onschuldiger produktensoort dan vandaag veelal met die term wordt aangeduid – AFT.) De malversaties werden mogelijk gemaakt door samenspanning van de president-directeur, de kassier en de magazijnbeheerder. Voorts werden met hulp van outsiders fictieve inkoopfacturen, bankafrekeningen en andere bescheiden geproduceerd. Als illustratie vermeldt buitenlandredacteur Ch. Hageman de volgende bedragen (koopkracht 1938): Goederenvoorraad te hoog in de balans \$ 10.000.000,-; een zelfde bedrag voor opgevoerde vorderingen; fictieve aan- en verkopen per jaar \$ 17.000.000,-. In de periode 1931-1939 werd voor bijna \$ 900.000,- aan fictieve commissie uitbetaald. Het totale deficit zou ongeveer \$ 3.000.000,- bedragen.

In de balanspost voorraden waren goederen begrepen welke zich voor rekening van MK&R zouden bevinden bij Canadese ondernemingen,

die in werkelijkheid alleen maar postadressen bleken te zijn. Die voorraden waren fake, zoals er ook vele opgevoerde vorderingen gefingeerd waren. Men gebruikte daarvoor vaak de namen van grote ondernemingen, die in werkelijkheid niets of weinig verschuldigd bleken te zijn. Voorts was er een fictieve bankrekening (Maning & Co), waarop fictieve tegoeden stonden. De accountantscontrole was in handen van Price Waterhouse.

De fraude kwam aan het licht doordat een mededirecteur het vreemd vond dat de bankschuld alsmaar toenam als gevolg van steeds stijgende voorraden en uitstaande vorderingen, terwijl die verschijnselen zich alleen met betrekking tot de afdeling 'drugs' voordeden. De andere afdelingen zagen juist kans vanwege de liquiditeitspositie hun voorraden te beperken. (Bestaat er in de accountantscontrole niet zo iets als cijferbeoordeling? – AFT.)

De zaak diende voor de Security and Exchange Commission. Naast de accountant werden – als getuigen – enkele vooraanstaande leden van de grote accountantsmaatschappen gehoord. De accountant had wel de werking van de interne controle beoordeeld, maar alleen op het niveau van bedienden. Een zo 'hoge' samenzwering had hij niet verwacht. Volgens hem was daar geen 'accountants'-kruid tegen gewassen. De physical locations van de verschillende warehouses waren hem niet bekend; hun voorraadopgaven werden zonder nadere controle geaccepteerd. Ook de examination van de bill's of lading behoorde niet tot zijn controle-plan. De meeste geciteerde getuigen verdedigden de tot dusver toegepaste generally accepted auditing procedures, maar gaven soms wel toe dat er toch wel meer moest worden gedaan, onder andere ten aanzien van physical stocktaking en confirmations of notes. In het historisch verslag van januari/februari 1940 is reeds medegedeeld, dat de McKesson & Robbins Case aanleiding heeft gegeven de publikaties van het American Institute of Accountants te verrijken met een Extension of Auditing Procedures. Het Amerikaanse accountantsberoep verbeterde zich altijd van case tot case. In feite gebeurt dat nog: een praktische consequentie van de doctrine 'generally accepted' en een weerzin tegen theoretiseren.