

raad zijn, de omstandigheden, waaronder het materiaal wordt opgeslagen, de kwaliteit van het materiaal en de aard der gebruikte transportmiddelen. Duidelijk blijkt, dat ook dit een zeer veelzijdig probleem is, dat bij de inkooppolitiek de voorraadpolitiek, de magazijninrichting ernstig beschouwd dient te worden en alleen al in verband daarmee is het dringend gewenscht ook dezen materiaalverliesfactor in geld uit te drukken, opdat men de voor- en nadeelen van wijziging der organisatie tegen elkaar zal kunnen afwegen.

Wij willen overigens niet al te diep op dit punt ingaan, omdat het voor de meeste bedrijven van betrekkelijk geringe betekenis is.

Wat hiervoren gezegd werd voor het materiaal geldt uit den aard der zaak op geheel dezelfde wijze voor alle hulpmaterialen, die thans veelal, nog meer dan de eigenlijke materialen, door onvoldoende controle verspild worden.

Van buitengewoon groot belang is in talrijke bedrijven de z.g. uitval, het verlies van materiaal, halffabrikaten door bewerkingfouten. Vooral in die bedrijven, waar de halffabrikaten achtereenvolgens verschillende bewerkingen ondergaan, of verschillende halffabrikaten tot een geheel worden opgebouwd, wreekt zich een bewerkingfout in de voorbereidingen veelal in een veel later stadium eerst. Zeer typisch is dat b.v. in de glasbewerkingindustrie. Zoo wreekt zich in de gloeilampenindustrie een kleine oververhitting van het binnenwerk (het z.g. voetje) dat in de eerste bewerkingen wordt vervaardigd, veelal eerst als de lamp geheel gereed is en proefgebrand wordt. Alle verdere bewerkingskosten gaan dan dus daardoor verloren en dat terwijl, die latere bewerkingskosten veelal het tienvoudige zijn van de geheele waarde van het voetje.

Zooals uit dit voorbeeld duidelijk blijkt is de plaats waar de fout wordt geconstateerd van alles beheerschende beteekenis voor de schade die daaruit voortvloeit. Daarom juist is een gedetailleerde analyse van alle mogelijke uitvaloorzaken in de voorbereidingen van zoo bijzonder groote beteekenis. Niet de plaats, waar de uitval zich manifesteert is hoofdzaak, doch de plaats waar de oorzaak van den uitval ligt. Ziet men het organisatievraagstuk in breed verband, dan is dat vanzelf sprekend, maar als men de productie afdeling voor afdeling organiseert, wordt dit inzicht zoo dikwijls verduisterd.

In die bedrijven waar de halffabrikaten van elke afdeling worden gecontroleerd, verscherpe men de controle op den uitval in de voorafdelingen tot het uiterste, legge daaraan desnoods groote bedragen ten koste, alleen om den uitval naar de voorbereidingen te verplaatsen. Ook aan de productieregeling komt dit ten goede, omdat het ontstaan van grooten uitval in de nabewerking veel ernstiger storingen met zich pleegt te brengen, dan in de voorbereidingen. Halffabrikaten van de eerste bewerking waarvan de kwaliteit twijfelachtig is, behooren uitgeschoten te worden, halffabrikaten van de laatste bewerkingstadia, waarvan de kwaliteit twijfelachtig is, moeten in het algemeen verder verwerkt worden.

Men speure naar de uitvaloorzaken en zoekte daarbij zoo ver mogelijk terug. Daartoe is het ook van groot belang den uitval te splitsen naar de oorzaken en voor iederen arbeider het uitvalcijfer regelmatig vast te stellen. De analyse van de individueele eijfers der arbeiders geeft ook hier een groote hoeveelheid ervaringsmateriaal, waaruit waardevolle gegevens te putten zijn.

Het is doelmatig de schade van den productieuitval op tweeërlei wijze tot uitdrukking te brengen; in de eerste plaats door de geldswaarde van den uitval periodiek vast te stellen, in de tweede plaats door voor de verschillende producten de kosten van uitval in procenten van den kostprijs uit te drukken.

Het geheele probleem van het materiaalverlies houdt ook zeer nauw verband met de materiaalkeuring en met de organisatie van den materiaalverkoop.

In dit stadium van de organisatie moet dus ook de materiaalkeuring in de beschouwing betrokken worden. Men stelle daartoe in de eerste plaats kwaliteitsstandaards voor de gebruikte materialen vast. Voor zoover de handelskwaliteiten gestandaardiseerd zijn overtuige men zich er van of de daarbij geldende toleranties, voor het bedrijf niet te ruim zijn, men kan dit gewoonlijk het best experimenteel vaststellen door proeven te nemen met de beide uiterste kwaliteiten, die onder de handelskwaliteit gerubriceerd zijn. Werkt het bedrijf met vaste leveranciers, dan is het veelal mogelijk, door samenwerking met deze leveranciers de algemeen geldende tolerantiegrenzen te vernauwen, hetgeen, zooals wij nog nader met een enkel voorbeeld zullen toelichten een belangrijke efficiency verbetering kan opleveren. Materiaalkeuring is in elk bedrijf noodzakelijk. Hoever men daarmee moet gaan is een probleem, dat in elk bedrijf afzonderlijk moet worden opgelost, doch de materiaalkeuring moet toch in elk bedrijf zoodanig zijn, dat gecontroleerd kan worden dat de vastgestelde toleranties niet worden overschreden. Wij achten het dan ook niet te verdedigen, dat b.v. in talrijke bedrijven de controle op het gewicht van papier, zoowel voor kantoorgebruik als voor emballage volkomen ontbreekt. Dit heeft b.v. juist in deze branche geleid tot het ontstaan van ernstige misstanden.

Typische voorbeelden van de voordeelen die bereikt kunnen worden door vernauwing der tolerantiegrenzen zijn speciaal in die bedrijven te vinden, waar het materiaal volgens gewicht wordt gekocht, het eindproduct in lengte of vlaktematen wordt berekend of omgekeerd. Indien bijv. in een fabriek van ijzerdraadbewerking de toleranties voor 3 m.m. draad gesteld zijn op 2.9 m.m./3.1 m.m. zal voor de vervaardiging van een zelfde hoeveelheid product 14 % meer draad gebruikt worden indien de dikte nauwkeurig 3.1 m.m. is, dan wanneer de draaddikte 2.9 m.m. is. Voor den leverancier der grondstoffen geldt dit juist als een voordeel, hij zal immers 14 % meer kunnen leveren bij gelijke behoefte, terwijl zijn kostprijs voor 3.1 m.m. lager is dan voor 2.9 m.m. Indien hij dus de draaddikte naar eigen believen nauwkeurig kan regelen, zal voor hem de verleiding zeer groot zijn, zooveel mogelijk aan de bovenste grens te leveren, indien blijkt dat deze factor den afnemer ontgaat.

(Wordt vervolgd)

A. M. GROOT

BELASTINGVRAAGSTUKKEN

Red.: W. WESTRA

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

HET STAKEN VAN HET BEDRIJF

In een vorig artikel heb ik het standpunt verdedigd, dat werkelijk inkomen en belastinggrondslag elkander meer zouden naderen, wanneer de wet op de inkomstenbelasting niet was gebaseerd op de bronnentheorie. Immers bij toepassing van deze theorie kan:

- 1°. belasting moeten worden betaald over nog niet genoten inkomen uit nieuwe bronnen;
- 2°. nog niet geleden maar te verwachten verlies uit nieuwe bronnen worden afgetrokken;
- 3°. geen belasting worden geheven van werkelijk genoten inkomen uit inmiddels gestaakte bronnen;
- 4°. geen aftrek worden toegestaan wegens werkelijk geleden verlies uit inmiddels gestaakte bronnen.

Al deze factoren kunnen een verschil veroorzaken tusschen werkelijk inkomen en belastinggrondslag.

In dit artikel zal ik het staken van de bron nader behandelen. Hierbij wil ik het staken onderscheiden in:

- a. de kunstmatige staking, d.i. de om belastingtechnische redenen geconstrueerde staking, welke voor het bedrijf en de daarbij betrokken personen meestal alleen formeele betekenis heeft, bijv. het oprichten van een besloten N.V.;
- b. de reële staking.

Ik zal mij beperken tot de behandeling van de reële staking van de bron bedrijf of beroep. Nu tengevolge van de huidige tijdsomstandigheden meerdere bedrijven moeten worden geliquideerd, kan het voor accountants van belang zijn, te weten wanneer een bedrijf in den zin der wet wordt gestaakt. Volledigheidshalve wijs ik er op, dat deze aangelegenheid wordt geregeld in het eerste lid van artikel 12 der wet op de inkomstenbelasting, dat luidt: „Voor de heffing der belasting wordt de opbrengst bepaald van de bronnen van inkomen, die bij den aanvang van het belastingjaar voor den belastingplichtige bestaan. Bedrijven, beroepen, handelingen, werkzaamheden en diensten, die vóór dat tijdstip door hem zijn uitgeoefend, verricht of bewezen, worden als een bestaande bron van inkomen aangemerkt, *indien zij niet voorgoed zijn gestaakt.*” Zoodra dus de bron voorgoed is gestaakt, worden de resultaten over het laatstverloopen kalender- of boekjaar bij de berekening van het belastbaar inkomen niet in aanmerking genomen.

In het algemeen kan worden beweerd dat een bedrijf wordt geliquideerd wanneer men daarvan geen voldoende rentabiliteit meer verwacht. Ik weet dat met deze algemeenheid dit vraagstuk nog lang niet is uitgeput doch tegenover accountants kan ik met deze bewering volstaan. Wanneer het besluit tot het beëindigen van het bedrijf is genomen, wordt tot de liquidatie overgegaan. Daarbij worden de activa verkocht, de vorderingen geïncasseerd, de schulden betaald en eventuele processen afgewikkeld, waarna het uiteindelijk saldo met de deelgerechtigden in het bedrijf wordt verrekend. Als datum, waarop in den zin der wet het bedrijf wordt gestaakt, kunnen nu in aanmerking komen:

- 1°. de datum waarop het besluit tot het beëindigen van het bedrijf wordt genomen;
- 2°. de datum waarop de liquidatie geheel is beëindigd en de afrekening met de deelgerechtigden in het bedrijf plaats heeft;
- 3°. een datum liggende tusschen de beide voorgaande.

In de verschillende arresten, welke aan deze materie zijn gewijd, heeft de Hooge Raad steeds het standpunt ingenomen dat het bedrijf nog bestaat zoo lang er bedrijfshandelingen worden verricht. De allesbeheerschende vraag is dus: wat zijn bedrijfshandelingen volgens dit college.

In zijn arrest van 10 Mei 1922 (B 2956) heeft de Hooge Raad reeds het standpunt ingenomen dat, wanneer van een in liquidatie zijnd bedrijf de bestaande voorraden worden verkocht, deze verkoop het normale en bedoelde gevolg is van het oude bedrijf. De verkoop verandert niet van karakter omdat geen nieuwe zaken meer op touw worden gezet. Ook deze verkoop heeft ten doel zoo mogelijk de winst te realiseeren die met het scheppen der bedrijfsvoorraden werd beoogd, hetgeen meebrengt dat de hiermee verband houdende bedrijfshandelingen als vanouds worden voortgezet.

In B 3524 wordt dit standpunt nog eens uitdrukkelijk herhaald. De Raad van Beroep had beweerd dat de verkoop van voorraden, welke na een besluit tot liquidatie plaats heeft, niet als een bedrijfshandeling is te beschouwen maar de uitvoering van het liquidatiebesluit is, omdat de liquidatie als zoodanig de

realisatie van alle baten, en dus ook van de handelsvoorraden, welke tijdens de liquidatie aanwezig zijn, meebrengt. Daar-teenover heeft de Hooge Raad het standpunt ingenomen dat de verkoop van de voorraden bedrijfshandeling blijft, al is dit tevens de uitvoering van het liquidatiebesluit; het eene sluit het andere niet uit. Het bovenstaande toont aan dat de datum, waarop het liquidatiebesluit wordt genomen, niet bepalend is voor het beantwoorden van de vraag wanneer het bedrijf in den zin der wet wordt gestaakt, omdat in het algemeen na dien datum nog bedrijfshandelingen zullen worden verricht (het verkopen van den voorraad).

Nu dus het bedrijf in liquidatie nog een bron van inkomen is, zoolang nog bedrijfshandelingen worden verricht, moet de vraag worden beantwoord: wanneer eindigt het verrichten van bedrijfshandelingen, of: is het mogelijk dat het bedrijf wordt gestaakt voordat de liquidatie geheel is beëindigd. In het reeds genoemde arrest B 2956 stelt de Hooge Raad dat er een oogenblik kan aanbreken dat, ook al is de liquidatie nog niet volledig afgelopen, het bedrijf geacht moet worden gestaakt te zijn, bijv. omdat enkel nog processen moeten worden afgewikkeld of vorderingen geïnd. In zijn arrest van 18 Mei 1927 (B 4061) beweert de Hooge Raad dat als regel bij liquidatie het bedrijf nog niet is gestaakt daar het afdoen der loopende zaken behoort tot de normale uitoefening van een bedrijf. Slechts in bijzondere gevallen moet het bedrijf worden geacht te zijn gestaakt vóór de beëindiging der liquidatie. De verschillende arresten wijzen er echter op dat deze bijzondere omstandigheden aanwezig worden geacht en het verrichten van bedrijfshandelingen heeft opgehouden wanneer de voorraden geheel zijn verkocht. De datum waarop de voorraden geheel zijn verkocht, wordt dan ook bij het overgrootste deel der behandelde gevallen aangenomen als de datum waarop het bedrijf is gestaakt (in de jongste uitspraak, opgenomen in B 5491, is dit standpunt wederom ingenomen).

Volledigheidshalve moet ik nog wijzen op het geval, behandeld in B 2734. De Raad van Beroep had beslist dat appellant als bouwkundige huizen had gebouwd met het doel om hen te verkoopen, althans productief te maken. Zoolang de verkoop van die huizen voortgaat, al bouwt of verwerft hij geen nieuwe meer, zijn de daarvan verkregen inkomsten opbrengst van zijn bedrijf. De Hooge Raad gaat met dit standpunt accoord mits de bouwkundige slechts voornemens blijft de huizen van de hand te doen zoodra zich daartoe een voordelige gelegenheid voordoet. Echter kan een handelaar in huizen zijn bedrijf staken, terwijl hij nog huizen uit zijn vroeger bedrijf bezit, wanneer hij die huizen niet meer bezit om hen te verkoopen maar bloot als geldbelegging, wat niet uitsluit dat onder bijzondere omstandigheden zoo'n huis kan worden verkocht. Deze huizen zijn dan in plaats van bedrijfsbezit privé-bezit geworden en het bedrijf als zoodanig heeft daarna geen voorraden meer zoodat het geacht kan worden te zijn gestaakt. Het behoeft geen betoog dat in dergelijke gevallen de wetstoepassing niet eenvoudig is daar elke objectieve aanwijzing voor het bepalen van het moment, waarop het bedrijf is gestaakt, ontbreekt.

Dat subjectieve aanwijzingen bij deze materie niet vreemd zijn bewijst het volgende geval (B 4438) dat ook in de huidige tijdsomstandigheden wel meerdere malen zal voorkomen. Zooals reeds is vermeld, zegt de wet dat de bron *voorgoed* moet zijn gestaakt. Het bedoelde geval, waarbij ook over dit voorgoed staken werd beslist, lag als volgt. In November 1924 was de fabriek eener firma bijna geheel stilgelegd. Enkele arbeiders waren nog in dienst gebleven om de onderhanden orders af te werken; deze waren begin 1925 gereed, terwijl op 1 Mei 1925 geen voorraden meer aanwezig waren. Belanghebbende beweerde dat op 1 Mei 1925 het bedrijf der firma niet voorgoed was gestaakt omdat:

- a. het firmacontract op 1 Mei 1925 nog niet was verbroken;
- b. het bedrijf nog geheel klaar was voor onmiddellijke hervatting der productie;
- c. er nog arbeiders in dienst waren voor de bewaking en verzorging van de gebouwen en machines;
- d. er nog debiteuren waren te innen.

De Raad van Beroep was van meening dat voor het verbreken van het firmacontract een uitdrukkelijke overeenkomst van de vennoten niet noodig en zelfs van geen belang is. Het besluit tot liquidatie wordt door de vennoten genomen met de bedoeling na de liquidatie geen handelingen meer te verrichten welke tot het doel der vennootschap behoorden, zoodat de vennootschap na de liquidatie door stilzwijgende overeenkomst heeft opgehouden te bestaan.

De overige aangevoerde punten doen zich voor, zoowel bij liquidatie met bedoeling tot algeheele beëindiging van het bedrijf als bij tijdelijke stopzetting. Om na te gaan welk van beide gevallen aanwezig is, moet worden gezocht naar het, ten tijde van het stilleggen der fabriek, bij de vennoten bestaande voornemen. Uit de aangevoerde feiten volgt niet dat de vennoten in November 1924 niet de algeheele beëindiging van het bedrijf hebben gewild. Integendeel is den Raad van eenig voornemen van de vennoten, om het bedrijf later weer te hervatten, niet gebleken; dit ook meer in overeenstemming met den toen bestaanden slechten toestand en vooruitzichten in de betrokken branche. De Raad neemt dan ook de staking van het bedrijf aan op grond van het feit dat het produceeren en handeldrijven vóór 1 Mei 1925 was beëindigd en van het redelijkerwijze aan te nemen voornemen van de vennoten tot algeheele beëindiging van het bedrijf.

Op grond van het bovenstaande kan dus worden geconcludeerd dat in den zin der wet een bedrijf is gestaakt, nadat de voorraden geheel zijn verkocht en de deelgerechtigden in het bedrijf niet het voornemen hebben het bedrijf later te hervatten.



Het bovenstaande geldt alleen voor een bedrijf dat niet in een zelfstandige rechtspersoon is ingebracht. Voor bedrijven waarbij dit wel het geval is, ligt de zaak als volgt. Uitgezonderd stichtingen vallen geen binnen het Rijk gevestigde rechtspersonen onder de inkomstenbelasting. Wanneer deze rechtspersonen hun bedrijf staken is alleen artikel 6 der wet op de dividend- en tantiëmebelasting van belang — deze wet is niet gebaseerd op de bronnentheorie — dat bepaalt dat hetgeen boven het gestorte kapitaal (voorzoover het nog niet is terugbetaald) bij liquidatie wordt uitgekeerd aan deze belasting is onderworpen. Ik wil echter nog nagaan welke gevolgen het staken van het bedrijf van de rechtspersoon heeft voor de deelgerechtigden in zijn winst.

Een kenmerk van een bron van inkomen is dat zij een zuivere opbrengst kan, en in den regel ook zal, geven. Zou zij tijdelijk geen zuivere opbrengst geven dan tast deze omstandigheid het karakter van bron van inkomen niet aan. Zoo is in B 4857 de functie van consul-generaal niet als bron van inkomen aangemerkt omdat tevoren reeds vaststond dat de uitgaven steeds de baten zouden overtreffen. En in B 5414 is beslist dat het ten gebuik afstaan van gemeubileerde kamers tegen zekere vergoeding, doch zonder dat daartoe in beginsel geldelijk voordeel wordt beoogd, niet als bron van inkomen kan worden aangemerkt.

Volgens dezelfde redeneering werd in B 3366 beslist dat de aandelen van een N.V., die in liquidatie is, waarvan vaststaat dat zij nimmer meer eenige inkomsten kunnen opleveren,

geen bronnen van inkomen meer zijn. En in B 3600 geeft de Hooge Raad als zijn meening te kennen dat de aandelen van een N.V. geen bronnen van inkomen meer zijn, zoodra vaststaat dat daarop in geen geval meer dan hun nominale waarde zal worden uitgekeerd. Vóór dat moment zijn de aandelen van een liquideerende N.V. nog bronnen van inkomen omdat ook na het liquidatiebesluit winst, door de N.V. vóór of na dit besluit behaald, aan de aandeelhouders kan worden uitgekeerd en de aard van het dividend niet door voornoemd besluit verandert (B 4269). Het al of niet staken van het bedrijf is hierbij van geen belang omdat het dividend geen opbrengst is van de bron bedrijf doch opbrengst van roerend kapitaal (aandelen).

Tot welke consequenties dit verschil voert, kan worden gedemonstreerd met het geval dat behandeld is in B 3351. De belanghebbende is beheerend vennoot van een commanditaire vennootschap op aandelen en commissaris van een N.V. Als beheerend vennoot is het bedrijf der commanditaire vennootschap zijn bron van inkomen; als commissaris is niet het bedrijf der N.V. doch het commissariaat de bron. Beide vennootschappen exploiteeren een suikerfabriek. In Februari 1918 wordt besloten beide vennootschappen te liquideeren; op 1 Maart 1918 worden de fabrieken der beide vennootschappen verkocht en geleverd. Op 31 Mei 1918 zijn alle voorraden der twee vennootschappen verkocht doch tengevolge van regeeringsvoorschriften in die dagen voor suiker wordt het afsluiten der liquidatierekeningen van beide vennootschappen vertraagd. De strijdvraag is nu of 1 Mei 1919 de bronnen als beheerend vennoot en als commissaris nog bestaan of zijn gestaakt.

In de eerste plaats moet er op worden gewezen dat deze vraag niet op 1 Mei 1918 is gesteld omdat toen de voorraden nog niet geheel waren verkocht. Dit was wel het geval op 1 Mei 1919 zoodat toen het bedrijf der commanditaire vennootschap en dus de bron als beheerend vennoot was gestaakt en de beheerend vennoot behoefde voor het belastingjaar 1919/20 geen rekening meer te houden met het resultaat der commanditaire vennootschap over 1918 of het toen laatstverloopen boekjaar.

Of de N.V. vóór 1 Mei 1919 haar bedrijf had gestaakt is niet van het minste belang; immers dit bedrijf is voor belanghebbende geen bron van inkomen. Op 1 Mei 1919 bestaat de N.V. nog omdat haar liquidatie toen nog niet was beëindigd. Daar belanghebbende op 1 Mei 1919 nog commissaris was, bestaat op dezen datum de bron commissariaat nog wel, zoodat het als zoodanig in 1918 genoten inkomen wel moet worden aangegeven.

Ik hoop met het bovenstaande eenig inzicht in de behandelde materie te hebben gegeven. Tevens hoop ik er in geslaagd te zijn aan te toonen dat het belastingrecht soms tot, voor leken onbegrijpelijke, conclusies voert. Wanneer de bronnentheorie niet bestond, zou een groot deel van dit onbegrijpelijke zijn opgeheven. Tevens zouden dan de, nu vaak voor de schatkist zoo nadelige, kunstmatige stakingen van een bron — welke meestal plaats hebben na een jaar met veel winst — doelloos worden, tot schade van de betrokken ondernemers en de belastingconsulenten doch tot heil van het algemeen.

W. WESTRA

BOEKBEOORDEELING

Grondslagen van kostprijsberekening en fabrieksboekhouding door P. J. Potgieser.

De schrijver vangt zijn werk aan met de mededeling, dat hij niet naar exacte definiëring van zijn kostprijsbegrip streeft, doch wil volstaan met wat in het algemene spraakgebruik daarvoor doorgaat. Afgaande op de verdere inhoud van het boek schijnt het, dat de schrijver dit beginsel voor al zijn begrippen