

ware het juist geweest, ook de opmerking over de Gemeenten in de pen te houden.

Nu ik aan het einde van het epistel van den heer v. D. ben gekomen valt mij op, dat wij van het „eenvoudige” voorbeeld van de loonzetterij niets meer hebben vernomen. Dit voorbeeld, dat ons in het November-nummer werd voorgehouden als een afdoend bewijs voor des schrijvers opvatting als zou de door mij aanbevolen methode „totaal irrationeel” zijn, werd nog in de aanvang van zijn hierboven afgedrukt stuk met sarcasme verdedigd tegen mijn betoog volgens hetwelk het geval der loonzetterij een ondeugdelijk voorbeeld was. De schrijver verzekerde ons, dat hij de deelmatigheid ervan zou aantonen.

En nu hebben wij daarvan niets meer gehoord. Ik mag natuurlijk niet uit het zwijgen van den heer v. D. concluderen, dat hij ook dit voorbeeld nog op het laatste moment de weg van al zijn vroegere argumenten heeft laten gaan; ik neem aan, dat hij dit voorbeeld althans nog handhaaft. Maar hoe moet ik dit voorbeeld nu passen in de indeling, die de heer v. D. van de bedrijven en bedrijfsafdelingen heeft gemaakt? Is de zetterij een „principeel zelfstandig” bedrijf? Dat kan niet zijn, want dan werd de verwerking der vraagprijzen van derden ook door den heer v. D. toegestaan. Verwerkt de drukkerij de afval van de zetterij? Dit ware niet alleen een economisch niet gerechtvaardigde disqualificatie van het product dezer afdeling, maar bovendien zou ook dan de heer v. D. bereid zijn om de verwerking van de vraagprijzen als een „natuurlijke oplossing” aan te bevelen. Is dus de zetterij een nevenbedrijf? Dit zou kwalijk passen in de terminologie van den heer v. D. En in elk geval zou het dan toch een nevenbedrijf zijn, dat met zijn product ter markt kan komen. En dus kan ook dit niet de plaats zijn, welke de heer v. D. aan de zetterij toewijst, want ook dan heeft hij tegen de verwerking der vraagprijzen van derden geen bezwaar. Blijft tenslotte de mogelijkheid, dat de heer v. D. de zetterij als een „afdeling van een hoofdbedrijf” beschouwt. Dit begrip is wel erg vaag en is zeker niet uit de beschouwing van den heer v. D. met enige scherpte te omlijnen, maar er blijft niets anders over. Het enige voorbeeld, dat de heer v. D. van zo'n „afdeling van een hoofdbedrijf” geeft is de draaierij. Klaarblijkelijk geeft de heer v. D. aan de draaierij die naam, omdat de draaierij niet als een gedifferentieerd bedrijf voorkomt. Als er een loon-draaierij zou bestaan — wat economisch niet goed mogelijk is —, dan zouden we een andere benaming mogen verwachten. Maar voor de zetterij bestaat wél een loonzetterij, ze komt wél als gedifferentieerd bedrijf voor. En dus kan de zetterij ook niet onder deze rubriek vallen.

Ik zie geen oplossing. Of 't zou deze moeten zijn: de hele constructie van den heer v. D. is ondoeltreffend, want ze geeft zelfs geen onderdak aan het „eenvoudige” voorbeeld van de loonzetterij.

#### Ik besluit.

Mijn uitvoerig betoog in het November-nummer is de heer v. D. met stilzwijgen voorbijgegaan. Wat hij nu aan nieuwe argumenten heeft aangevoerd blijkt al even onhoudbaar te zijn als het vroeger te berde gebrachte. De ontdekking van nevenbedrijven, die niet met hun product ter markt „kunnen” komen, blijkt een vergissing te zijn. Ze zijn er niet en als ze er waren, deed de omstandigheid van hun onzelfstandigheid op de *verkoopmarkt* niets aan het probleem toe of af. De vraag is slechts, of er onderdelen van het bedrijf zijn, welke diensten of producten tegen een normale prijs op een markt buiten het bedrijf te *verkrijgen* zijn. Zo ja, dan *kan* de boekhouding ook met die vraagprijzen werken en ze *mag* dat doen omdat er geen boek-

houderse regelen of economische apriorismen zijn die ons kunnen verhinderen om ons beeld van de bedrijfsuitkomsten zo duidelijk mogelijk te analyseren. En ze *moet* dit zelfs doen in alle gevallen waarin door de tussenschuiving van die vraagprijzen van derden het inzicht in de uitkomsten wordt verscherpt en de kosten van de gebruikende afdelingen er door worden gezuiverd van irrationele factoren in de kostprijs van hulpdienst of nevenbedrijf.

Th. L. Jr.

---

## INTERNE EXPLOITATIEREKENINGEN

---

Inderdaad heeft de Heer *Van Doorne* een nuttig werk gedaan door het vraagstuk dat onder bovenstaande titel in het Novembernummer behandeld werd, nog eens op principiële wijze aan de orde te stellen. „Du choc des opinions jaillit la vérité”.

Ik meen in het stuk van den heer *Van Doorne* een gedachten-gang te bespeuren, welke blijkbaar *Prof. Limperg* niet is opgevallen, waarop hij althans in zijn beantwoording niet heeft gereageerd.

Op blz. 146, 2e alinea lees ik:

„Efficiency der directe, onder normale omstandigheden „nodig geoordeelde kosten wordt echter slechts ten dele „in de hand gewerkt. In de litteratuur over dit onderwerp wordt vrijwel heengestapt over het feit, dat de „bepaling der „normale omstandigheden” in de meeste „bedrijven voor een groot deel op schatting neerkomt. „Heeft men de schatting onjuist verriicht dan zal de efficiency missehien niet maximaal zijn, zonder dat men „zulks bemerkt. Slechts door constante waarneming, door „taylorisering van de arbeid zal op den duur de optimale „verhouding in de schattingen tot uitdrukking kunnen „worden gebracht.”

Even in het midden latend dat de heer *v. D.* hier blijkbaar „normale omstandigheden” met „optimale verhouding” identificeert, lees ik hieruit dat de heer *Van Doorne* dus een interne exploitatierekening van het hulpbedrijf wil hebben, welke met dusdanige bedragen gecrediteerd wordt, dat uit het tekort of uit het overschot op deze rekening een oordeel over de efficiency van het gevoerde beheer geveld kan worden.

*Prof. Limperg* daarentegen legt de nadruk op de noodzakelijkheid om de verder-verwerkende (resp. van de diensten gebruik makende) afdelingen op bedrijfs-economisch gezonde wijze te belasten. Hij ziet in het gebruik van de „vraagprijzen van derden” in vele gevallen de doelmatige basis voor de kostprijsberekening.

Toch zijn de *beide* meningen verdedigbaar en zelfs verenigbaar. Ik zal trachten in het onderstaande mijn visie duidelijk te maken.

Bij de door *Prof. Limperg* aanbevolen methode van verrekening tegen prijzen gelijk aan, of althans ontleend aan „vraagprijzen van derden”, zal de heer *v. D.* geen voldoende inzicht kunnen verkrijgen in de zuinigheid en de efficiency van het beheer van den leider der betrokken hulpafdeling.

Dit inzicht kan alleen verkregen worden door een scherpe „tasksetting” van alle factoren, die tezamen de kostprijs van de diensten of afleveringen van de hulpdienst vormen, gebaseerd op een „normale bezetting” van deze hulpdienst.

Deze tasksetting kan liggen beneden of boven de door derden gevraagde prijs.

Zij zal er beneden *moeten* liggen, overal waar de vraagprijzen van derden een winst voor deze laat.

De tasksetting zal alleen dan boven de vraagprijzen van derden

liggen, wanneer inderdaad de hulpdienst irrationeel geëvalueerd is, of wanneer de vraagprijs van derden over de gehele linie voor deze ondernemers verlies oplevert.

Het vaak gehoorde argument, dat de tasksetting van de hulpdienst hoger mag liggen dan de vraagprijs van derden, wijl de eigen hulpdienst meer of andere service geeft dan derden, is onjuist, daar immers in een dergelijk geval klaarblijkelijk een verkeerde vraagprijs van derden als vergelijking gediend heeft.

Als men bijv. betoogt, dat de kosten van het eigen vervoer wel iets hoger mogen liggen dan de prijs die men derden zou moeten betalen, omdat men over de eigen vervoer afdeling te allen tijde kan beschikken, ook des nachts, des Zondags enz., of dat men niet zo lang op een auto hoeft te wachten als bij een derde, dan is de vergelijking foutief. Immers, men zou in zo'n geval moeten vergelijken de vraagprijs van derden, die bereid en in staat zijn dezelfde service te geven.

Ook voor fouten in de andere richting moet men waken. Wanneer bijv. een onderneming een eigen drukkerij heeft en men vraagt zo nu en dan bij derden prijzen ter controle van de in de boekhouding verwerkte marktprijzen, dan is het geenszins denkbeeldig dat deze derden een hogere prijs dan normaal vragen, wijl zij weten, dat de aanvrager geen regelmatige afnemer is en slechts bij derden bestelt, indien de capaciteit op een bepaald ogenblik ontoereikend is.

Toch zal de creditering van de interne exploitatierekening den bedrijfsleider en den chef der betrokken afdeling tegen de tasksetting-prijzen zonder meer, nog geen inzicht kunnen geven in de efficiëntie van het gevoerde beheer. Daartoe is een z.g. partiële creditering nodig, waarbij het tasksettingtarief opgesplitst wordt over de verschillende kostprijsfactoren en kostensoorten. Alleen daardoor zal men een inzicht kunnen verkrijgen in de efficiëntie. Ik heb een dergelijke methode reeds vroeger uiteengezet en behoef hier op dit probleem niet verder in te gaan.<sup>1)</sup>

Voor de doorbelasting der afleveringen en diensten van de hulpafdelingen echter kan slechts de vraagprijs van derden benut worden. Ik ben het dan ook ten aanzien van deze zijde van het probleem geheel met het betoog van *Prof. Limperg* eens.

Buitendien wil het mij voorkomen, dat van bedrijfseconomisch standpunt gezien in de finale kostprijs van het product voor ieder der kostprijsfactoren, dus ook voor die welke van de hulpdienst afkomstig zijn, nooit meer kan worden opgenomen dan de in het vrije marktverkeer daarvoor geldende prijzen.

De beide gezichtspunten, dat van *Prof. Limperg* en dat van den heer *Van Doorne*, laten zich echter zeer goed verenigen. Waarom zouden we niet de interne exploitatierekening crediteren voor de tasksettingprijzen en de afnemers belasten voor de vraagprijzen van derden en het verschil tussen deze beide op een afzonderlijke rekening tot uitdrukking brengen, welk verschil dan het voor- of nadeel der eigen exploitatie ten opzichte van het betrekken van derden geheel juist weergeeft?

Het zal in de boekhouding een paar grootboekrekeningen meer vergen, maar daarom zullen wij toch niet nalaten een juiste oplossing van het gestelde probleem te verkrijgen!

\*  
• •

Op verzoek van *Prof. Limperg* geef ik hier nog een nadere verduidelijking van hetgeen ik in het bovenstaande met „tasksetting”prijs bedoeld heb.

<sup>1)</sup> Den belangstellenden lezer verwijs ik naar mijn „Resultatenberekeningen op korten termijn als middel tot controle van het beheer” uitgave Handelswetensch. Bibl. Leiden).

De tasksetting-prijs, welke hier moet dienen ter creditering van de exploitatierekening der hulpafdeling is een vooreculatorisch bepaalde prijs, die zodanig gesteld is, dat naecalculatorische afwijkingen daarvan een inzicht kunnen geven in de efficiëntie van het beheer van den betrokken afdelingschef.

Gelijk bij alle voorecالاتies is ook bij deze tasksetting-prijs het totaal der variabele kosten te zien als de som van een aantal producten van kwantiteiten en eenheidsprijzen.

Zo is het directe-loonbedrag een product van tijd  $\times$  loon per tijdseenheid of van aantal bewerkingen  $\times$  loon per bewerking, het materiaalverbruik het product van hoeveelheid  $\times$  prijs per eenheid, enz. enz.

Wanneer nu in de tasksetting-prijs steeds met dezelfde eenheidsprijzen wordt gerekend, als die welke in het debet der exploitatierekening zijn opgenomen, dan zal het duidelijk zijn, dat voor- of nadelige saldi, voor zover het de variabele kosten betreft, slechts kunnen wijzen op afwijkingen ten aanzien van de hoeveelheden.

De partiële creditering van de interne exploitatierekening, waarop hierboven is bedoeld, maakt het mogelijk om de afwijkingen der kwantiteiten voor elk der kostprijsfactoren afzonderlijk na te gaan, en aldus vast te stellen, welke oorzaak daarvoor is aan te wijzen. Belangrijk is de hierdoor gegeven mogelijkheid om de invloed van over- en onderbezetting, waarvoor meestentijds de afdelingschef niet verantwoordelijk te stellen is, onder de loupe te nemen.

De tasksetting, welke op deze wijze in het credit van de interne exploitatierekening wordt opgenomen, bepaalt zich dus tot de kwantiteiten, tot het eigenlijke technische management van den betrokken afdelingschef, en wordt op grond van technische overwegingen vastgesteld en getoetst aan eigen resultaten (rendementcijfers) in het verleden behaald, aan resultaten in soortgelijke ondernemingen of hulpafdelingen behaald en aan empirische waarnemingen (tijdstudies etc.).

Aan de tasksetting-prijs zijn dus ten grondslag gelegd de hoeveelheden, die, bij goed beheer door den technischen leider, benodigd zullen zijn. Afwijkingen in de variabele kosten die bij de naecalculatie gevonden worden wijzen dan op meer of minder verbruik van hoeveelheden tijd of goederen.

Om tot het voorbeeld van het eigen vervoerbedrijf terug te keren, zal dus aan de tasksetting-prijs ten grondslag liggen een bepaald verbruik van benzine, olie, banden enz. per gereeden K.M. enz.

Men schept op deze wijze een middel om de functionele verantwoordelijkheid van den betrokken afdelingschef nauwkeurig te controleren en werkt gelijktijdig een zo zuinig mogelijk beheer in de hand. De factoren, die niets met de bedrijfszuinigheid uitstaande hebben, en wier grootte niet afhankelijk is van het beleid van den afdelingschef (bijv. prijzen van benzine, olie, banden, loonvoorwaarden chauffeurs enz.) laten dan de interne exploitatierekening onbeïnvloed.

J. E. SPINOSA CATTELA

### Naschrift

Ofschoon ik inderdaad in mijn antwoord in de Vragenbus en in mijn antwoord aan den heer *Van Doorne* in het Novembernummer de nadruk heb gelegd op de betekenis van de „vraagprijs van derden” voor de boekingen der gebruikende afdelingen, heb ik toch ook het nut van het gebruik van die vraagprijs bepleit voor de hulpdienst zelf. Maar ik bepleitte dat nut niet tegenover enige andere methode welke beoogt een inzicht te geven in de efficiëntie van de hulpdienst; mijn pleidooi voor bedoelde prijs was gericht tegen het gebruik van de eigen kostprijs of liever tegen het veto, dat in de Vragenbus

en in het opstel van den heer *Van Doorne* tegen het gebruik van de vraagprijs van derden werd uitgesproken. De discussie tussen den heer *Van Doorne* en mij liep dus niet, ook niet voor een deel, over de vraag, of de vraagprijs van derden door andere middelen met hetzelfde doel kon worden vervangen. Ik kan dan ook niet inzien, hoe de mening van den heer *Van Doorne* met de mijne verenigbaar zou kunnen zijn.

Daarentegen heb ik niet het minste bezwaar om de door den heer *Spinosa Cattela* aanbevolen methode te aanvaarden. In beginsel althans. Het kan ongetwijfeld nuttig zijn, te werken met wat de heer *S. C.* noemt een tasksetting-prijs. Uit de toelichting van den inzender blijkt intussen, dat die prijs niets anders is dan de standaard-prijs, gebaseerd op efficiëntie-standaards. Het woord „tasksetting” heeft het aantrekkelijke van een beeldende werking ter aanwijzing van het doel van de methode; het woord doet uitkomen, dat de bedrijfsafdeling tot taak heeft om de vooraf bepaalde efficiëntie-standaards te bereiken. Maar de methode zelve is geen andere dan die welke men reeds sedert lang heeft aanbevolen in het gebruik van de efficiëntie-standaards.

Zoals ik zei: in beginsel heb ik tegen deze methode geen bezwaar. Maar het kan toch zijn nut hebben, hier in herinnering te brengen, dat de methode menigmaal op onoverkomelijke moeilijkheden in de toepassing afstuit. Zo is het b.v. niet mogelijk, uit de efficiëntie-standaards of de tasksettingprijzen een doelmatig tarief op te bouwen voor alle diensten van het eigen auto-park. Men kan wel standaards maken voor de technische factoren (als slijting, olie-verbruik, benzine-verbruik), maar deze leiden nog niet tot een rationeel tarief, waarbij rekening wordt gehouden met de frequentie van de diensten, de bezetting, de vervoerde gewichten, de afstanden, het traject enz. Daarbij houde men in 't oog, dat deze vervoerdienst — ik wees daarop reeds in het November-nummer — in de plaats treedt van en eigenlijk moet concurreeren met vrije bedrijven van de meest verschillende aard, t.w. personen-taxi's, busdiensten, expeditiebedrijven, tramwegen, spoorwegen, binnenvaartdiensten enz. In dit geval moet toch weer naar mijn ervaring de vraagprijs van derden worden ingeschakeld om tot het juiste inzicht in de doeltreffendheid der exploitatie te komen. Zonder dat dit behoeft te verhinderen, dat men voor bepaalde onderdelen een „tasksetting” toepast.

TH. L. Jr.

---

## NIEUWS INZAKE WETGEVING, RESOLUTIES EN BESLISSINGEN OP HET GEBIED DER BELASTINGEN

Red.: Mr. Dr. E. TEKENBROEK

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

---

### Art. 3 D.T.B.

De Hooge Raad heeft dd. 17 Juni 1936 (B 6131) een arrest gewezen over de interpretatie van het woord „genoten” in art. 3 D.T.B., waarop in deze rubriek de aandacht mag worden gevestigd in verband met de vele plaats gehad hebbende kapitaalafstempelingen.

De casus positie was de volgende. Een N.V. (de moedermaatschappij) had van haar dochter-maatschappij f 40.000.— dividend ontvangen (genoten dus). De dochter-maatschappij had eenige jaren geleden haar kapitaal ten deele afgestempeld, zoodat haar dividend uitkeering krachtens art. 5, derde lid, letter a, niet belast was.

De moeder-maatschappij claimde nu voor de berekening van de belasting over haar eigen uitkeeringen toepassing van art. 3.

De Inspecteur wilde daarvan niet weten, op grond van het feit, dat de uitdeeling van de dochter-maatschappij krachtens art. 5, lid 3, letter a, niet als winstuitdeeling kan worden aangemerkt. De Raad van Beroep I te Rotterdam stelde de moeder-maatschappij in het gelijk op grond van de overweging, dat in art. 3 geen band met art. 5 wordt gelegd en art. 3 o.m. slechts eischt, dat het bedrag in kwestie is genoten, dus niet dat het bedrag is ontvangen als een uitdeeling in den zin der wet. De Raad betwijfelde zelfs, of het doel van art. 3 enkel zou zijn het voorkomen van dubbele belasting.

De Minister stelde cassatie in wegens schending van art. 3 D.T.B. juncto art. 5 D.T.B. De Hooge Raad stelde den Minister in het gelijk en overwoog daarbij, dat de strekking van art. 3 wel degelijk was het voorkomen, dat meer dan eens belasting geheven zou worden, als „het reeds eenmaal uitgekeerd bedrag eener uitdeeling<sup>1)</sup> bij eene andere vennootschap opnieuw tot uitdeeling mocht komen”. M.a.w. de H.R. maakte uit, dat „het bedrag, dat in een boekjaar genoten wordt”, waarop art. 3 D.T.B. doelt, moet bestaan uit *belastbare* uitkeeringen.

Wij achten deze uitspraak juist en billijk. De Minister had trouwens zijn ambtenaren met zijn resolutie dd. 3 November 1931 No. 64 B 5278, aangevuld met zijn resolutie dd. 1 Juni '32 No. 20, reeds in deze richting geïnstrueerd. (Voor goed begrip zij vermeld, dat art. 5 lid 3 letter a bij wetwijziging in 1931 zijn huidige gedaante kreeg). De logica, in die resoluties opgesloten, is vermoedelijk de oorzaak geweest, dat eerst in 1935 een belanghebbende het eens is gaan probeeren, want wij kunnen ons in verband met de vele kapitaalafstempelingen niet voorstellen, dat posities, als waarop het onderhavige arrest betrekking heeft, zich niet eerder hebben voorgedaan.

Had de moeder-maatschappij in verband met de afstempeling van de aandeelen der dochter-maatschappij haar eigen aandelen afgestempeld, dan zou de moeder-maatschappij bij doorbetaling van de f 40.000.—, die de dochter-maatschappij op grond van art. 5 lid 3 letter a onbelast uitkeerde, ook een beroep op dit artikel hebben kunnen doen, en bovendien later, dank zij de laatste zinsnede van art. 3, voor hetzelfde bedrag nog eens op dit art. 3. Vrijstelling en aftrek zouden dus cumuleeren. De moeder-maatschappij, waarop dit arrest betrekking heeft, had haar kapitaal blijkbaar niet afgestempeld, maar de afstempeling op de aandeelen door de dochter-maatschappij intern verwerkt, dus haar reserves er mede verminderd, e.g. haar verlies vergroot (in verband met art. 5 lid 2 komt zulks ten slotte op hetzelfde neer); zij kan daaruit, gegeven het systeem van de D.T.B., geen rechtsgrond putten om een bedrag van f 40.000.— aan winst (w.o. in de fiscale terminologie ook reserves vallen) onbelast uit te keeren.

Men zou het arrest aldus kunnen samenvatten: beroep op art. 3 is slechts mogelijk, zoolang en voorzover in de moeder-maatschappij uitkeeringen aanwezig zijn, die bij de dochter-maatschappij reeds belast zijn.

Het wil ons voorkomen, dat door dit arrest implicite beslist is, dat voor het geval een dochter-maatschappij in eenig jaar een uitkeering doet, welke eerst, omdat ze niet door winst gedekt is, belastbaar wordt in het jaar, waarin ze door winst gedekt is, (zie art. 5 lid 2), de moeder-maatschappij eerst in het laatste bedoelde jaar een beroep op art. 3 zal kunnen doen.

### Beroepschrift van een N.V. ondertekend door een commissaris

Een dergelijk beroepschrift is nietig. Art. 11 der wet op de Raden van Beroep, dat de mogelijkheid opent om een be-

<sup>1)</sup> pain de luxe-brood, waarvan Charivarius zou smullen.