

MAANDBLAD VOOR ACCOUNTANCY EN BEDRIJFSHUISHOUDKUNDE

ONDER REDACTIE VAN: R. A. DIJKER, G. P. J. HOGEWEG, PROF. Dr. A. B. A. VAN KETEL, PROF. TH. LIMPERG JR., A. NIERHOFF, M. PIMENTEL EN H. R. REDER.

Rubriek Redacteuren: Examen-Vraagstukken: Drs. Abr. Mey en Drs. J. Paardekooper — Literatuur: Drs. S. Kleerekoper — Beslechte Geschillen: Prof. Mr Ch. Zevenbergen — Uit de Financieele Huishouding der Overheid: J. H. Textor — Uit het Buitenland: F. Haarbosch, Ch. Hageman, Drs. A. Th. de Lange, Drs. W. P. den Turk — Efficiëntie: R. W. Starreveld — Belastingvraagstukken: J. O. van Gruisen — Nieuws inzake Wetgeving, Resoluties en Beslissingen op het gebied der Belastingen: Mr Dr. E. Tekenbroek — Repertorium van Tijdschrift-Literatuur: Mej. Dr. R. Philips, Drs. G. L. Groeneveld, J. P. de Haan en J. C. Spangenberg — Buiten de vaste rubrieken werden in de vorige jaargang bijdragen geplaatst van Drs. Th. J. Addens, B. van den Berg, W. N. de Blacy, Mr Th. Branbergen, Mr P. J. Dam, E. van Dien, F. F. van Doorne, N. Elgersma, H. Engels, L. van Essen Lzn., E. Goudsmit, J. D. le Grand, A. M. Groot, J. J. M. H. Nijst, James Polak, T. C. L. Rimmelzwaan, I. Roet Jzn., J. Vaz Dias Jr., C. Verweij, J. A. J. de Vries.

SECRETARIS DER REDACTIE - Mr TH. LIMPERG
HEERENGRACHT 455, AMSTERDAM-C., TEL. 37814

UITGEVER: J. MUUSSES — PURMEREND
TELEFOON 77 — GIRO No. 15062

DE COPIE VAN INGEZONDEN BIJDRAGEN WORDT NIET TERUGGE-
GEVEN. - NADruk IS GEORLOOFD. ZOO DE BRON WORDT GE-
NOEMD. - BOEKEN TER RECENSIE EN ALLE ANDERE STUKKEN
VOOR DE REDACTIE ZENDE MEN AAN DEN SECRETARIS.

VERSCHIJNT MAANDELIJKS. BEHALVE IN DE MAAND AUGUSTUS.
ABONNEMENT PER JAAR F 10.—. FRANCO PER POST F 10.24. BUITEN-
LAND F 10.60. — MEN ABONNEERT ZICH VOOR DEN GEHEELEN
JAARGANG

INHOUD:

| | | |
|---|------|----|
| Fiscus en vervangingswaarde | Blz. | 33 |
| door J. L. van der Pauw | | |
| Interne exploitatierekeningen | " | 35 |
| door F. F. van Doorne, met naschrift van Prof. Th. Limperg Jr. | | |
| Interne exploitatierekeningen | " | 40 |
| door J. E. Spinosa Cattela, met naschrift van Prof. Th. Limperg Jr. | | |
| Nieuws inzake wetgeving, resoluties en beslissingen op het gebied der belastingen | " | 42 |
| Red. Mr. Dr. E. Tekenbroek | | |
| Art. 3 D.T.B. — Beroepschrift van een N.V. ondertekend door een commissaris — herroeping van een besluit der A.V. — agio en emissiekosten — wijziging Successiewet — wijziging van de wet op de Inkomstenbelasting — de netto-methode voor de berekening der wiskundige reserve bij levensverzekering-maatschappijen en art. 3 lid 4 der Wet op de belasting van de Doode Hand. | | |
| Uit het buitenland | " | 43 |
| Red.: F. Haarbosch, Ch. Hageman, Drs. A. Th. de Lange en Drs. W. P. den Turk | | |
| Publicatie van de Winstrekening in Zuid-Afrika, door Ch. Hageman — Company Legislation in India, door Ch. Hageman — Nalatigheid van den accountant? door Ch. Hageman — Jurisprudentie als fundament van het accountantsberoep, door Ch. Hageman — De controle op goederen, door Ch. Hageman — Vlaamsche accountantsvereniging, door F. Haarbosch | | |
| Repertorium van tijdschrift-literatuur op het gebied van accountancy en bedrijfshuishoudkunde | " | 46 |
| Boeken-repertorium | " | 48 |

FISCUS EN VERVANGINGSWAARDE

De belastbare zaakwinst, welke in verband met een waardeverandering van het geld, als inkomen door den koopman moest worden aangegeven, is sedert 1918 een heet hangijzer tussen fiseus en contribuabelen geworden.

Wakker geschud door de gelddepreciatie in de omliggende landen en de gevolgen van de hoge heffing der oorlogswinst-

belasting op de liquiditeit der onderneming, begonnen de bedrijfsleiders, voorgelicht door bedrijfseconomen, zich af te vragen, welke methode van kostprijsberekening en winstbepaling de juiste was, wilde men zijn economische positie in het maatschappelijk verkeer gehandhaafd zien.

Een belangrijke verhandeling over dit verschijnsel, werd gegeven in het artikel „De gevolgen van de depreciatie van de gulden voor de berekening van waarde en winst in het bedrijf”, van de hand van *Prof. Th. Limperg*, gepubliceerd in het laatst verschenen Januarinumnummer van dit blad.

Het loont echter nog steeds de moeite, om aan de hand van enkele arresten, de mening van ons hoogste rechtcollege en de omzwenking in latere jurisprudentie, nader onder de ogen te gaan zien.

In 1923 werd de muntwaardekwestie voor het forum van de Hoge Raad gebracht en in het bekende arrest no. 3263 van 20 Juni 1923, menen de voorstanders van de mening, dat de fiseus alle veranderingen in de waarde der munteenheid onbewogen langs zich heen moet laten gaan en zich van een gewijzigde vervangingswaarde van bedrijfsmiddelen t.a.v. van het belastbare inkomen, niets behoeft aan te trekken, ook thans nog een steunpunt te vinden.

Daarbij worden echter een tweetal punt, zo al niet over het hoofd gezien, dan toch zeker verwaarloosd en wel:

- 1e. Het latere arrest, no. 6096 van 8 April 1936, waarbij de Hoge Raad, bij de sterk gewijzigde omstandigheden, een tegengesteld standpunt innam.
- 2e. Dat voorts de waardeverandering van de rekeningséénheid, t.o.v. het goud, na 26 September 1936, een bijzondere omstandigheid is, niet veroorzaakt door de directe werking van economische krachten, maar door een vrijwillige daad van de overheid.

We zullen beginnen, met beide hierbovengenoemde arresten naast elkaar te leggen.

Arrest no. 3263 — 20 Juni 1923.

Belanghebbende A., was voor het bel. jaar 1921/22 aangeslagen naar een inkomen van f 22766.—, waaronder f 14200.— was begrepen wegens winst, behaald op verkoop van huizen.

A. bestreed de belastbaarheid der gemaakte winst van f 14200.— en voerde aan:

- 1e. dat hij door de daling van de waarde van het geld, in werkelijkheid geen winst had gemaakt.
- 2e. dat latere verliezen, als de gulden weer de oude waarde zou hebben en te eniger tijd de huizen werden omgezet in andere, moeilijk in mindering zouden kunnen worden gebracht.

Het laatste argument ziet vermoedelijk op de toen nog uitgesloten compensatie van bedrijfsverliezen in latere, twee opeenvolgende jaren, waartoe art. 17 2c lid wet R.I.B., eerst na de wetswijziging van 28 April 1927 (Staatsblad no. 99), binnen zekere grenzen de mogelijkheid opende.

Thans is dus alleen het eerstgenoemde motief van belang, n.l. het beroep op de waardeverandering van het geld.

De Raad van Beroep te 's-Gravenhage, had volstaan met de platonische verklaring, dat aan de wisselende waarde van de gulden, slechts een theoretische betekenis was toe te kennen en wees het beroepschrift af, omdat de wet eenvoudig niet toeliet de betrekkelijke geldswaarde der winsteijfers in acht te nemen.

Belanghebbende voerde in hoger beroep, als middel van cassatie aan: verkeerde toepassing van art. 5 en 7 wet R.I.B. en merkte op, dat ter beoordeling van een bepaald voordeel op een vermogensbestanddeel, en hoger cijfer in guldens nog volstrekt geen werkelijk hogere waarde daarvan behoeft te betekenen en zeker dat hogere guldencijfer, niet als hogere waarde daarvan mocht worden aangemerkt.

De Hoge Raad verwierp daarna het beroepschrift op de volgende gronden:

- a. Art. 37 Wet R.I.B., waarin het tarief, aanduidende de belastbare som, wordt genoemd, drukt dit uit in GULDENS.
- b. Met die gulden is de rekeningseenheid bedoeld volgens art. 1 der Muntwet, waarin men hier te lande de geldswaarde van baten en schulden uitdrukt. Daaruit volgt dat de belastbare som moet worden bepaald naar de geldswaarde, die aan de baten, welke die som samenstellen, in voormelde guldens uitgedrukt, is toe te kennen.
- c. Dat aan de vaststelling van het tarief in art. 37 ten grondslag heeft gelegen, een met de draagkracht van bel. pl. verband houdende VASTE verhouding tussen de belastbare som en de te heffen belasting.
- d. Dat die verhouding zou worden verbroken, indien men de guldens der belastbare som op een lager bedrag berekende, omdat de guldens wegens verminderde koopkracht of anderszins zou zijn gedaald, terwijl voor de belastingheffing genoeg zou moeten worden genomen met een bedrag in guldens, alsof deze niet in waarde waren verminderd.

*
* *

Het kan moeilijk worden ontkend, dat de Hoge Raad gewichtige argumenten aanvoerde ter afwijzing van het beroep. Men kan het met het beroep op de muntwet en de stelling die er feitelijk op neer komt, dat de gulden de gulden blijft, in principe niet eens zijn, maar aan de andere kant dreigt het gevaar van een zekere mate van vrijbuitery of willekeur op het schattingsterrein van bedrijfsmiddelen, wat des te meer zou klemmen in gevallen, waarin de vervangingswaarde nog niet, of slechts bij ruwe benadering vast stond.

Men kan het den fiscus, die zijn Pappenheimers kent, niet euvel duiden, dat hij voor uitgebreide toepassing van het systeem der vervangingswaarde enigszins huiverig blijft, vooral omdat nog steeds de mogelijkheid bestaat, dat na een uitzonderlijk gunstig bedrijfsresultaat in een bepaald boekjaar, de eenmanszaak vóór de daaropvolgende eerste Mei, in een N.V.

(familie N.V.), wordt omgezet. Daardoor loopt de fiscus het risico dat bij een begroting volgens art. 14 der wet R.I.B. de hoge winst van het laatste boekjaar geheel buiten schot blijft. Wordt voor de z.g. gesloten vennootschappen de mogelijkheid om op deze en op andere wijze belasting te besparen, uitgesloten, of beperkt, dan is daarmee tevens een der hinderpalen weggenomen, welke de toepassing van het beginsel der vervangingswaarde in de weg staan.

De gewijzigde mening van de Hoge Raad, blijkt uit het volgende arrest.

Arrest no. 6096 — 8 April 1936.

Het volgende geval deed zich voor:

Een huizenexploitant oefende een bedrijf uit, als exploitant van onroerende goederen en van aandelen van huizen maatschappijen.

Hij was voor het bel. jaar 1933/34 aangeslagen naar een inkomen van f 51641.—, maar volgens zijn mening moest dit lager zijn en wel f 31312,15.

Het verschil was ontstaan, doordat belanghebbende, die vroeger systematisch tegen kostprijs gewaardeerd had, van systeem was veranderd, omdat de waarde van de desbetreffende bedrijfsmiddelen ver beneden de aanschaffingswaarde was gedaald en hij die lagere waarde als basis van zijn winstbeeijfering wilde aannemen.

De Raad van Beroep te Amsterdam had het bezwaarschrift van den huizenexploitant verworpen, uit overweging dat het ongeoorloofd was om op een willekeurig tijdstip eensklaps een aanvang te maken met toepassing van een stelsel van waardering van bedrijfsmiddelen, dat te voren nimmer was toegepast.

De Hoge Raad ging wel met de overweging van de Raad van Beroep accoord, maar oordeelde evenwel „DAT ECHTER BIJ UITZONDERING DE OMSTANDIGHEDEN KUNNEN RECHTVAARDIGEN, DAT OP ZEKER TIJDSTIP EEN VOORDIEN TOEGEPAST STELSEL VAN WAARDERING, WORDT VERVANGEN DOOR EEN ANDER STELSEL, DAT OP ZICHZELF NIET IN STRIJD IS, MET BEHOORLIJKE REGELS VAN WINSTBEPALING.”

Het beroep van den belanghebbende, dat de tijdsomstandigheden de huizenmarkt hadden ontwricht en dat deze omstandigheden ook voor hem sterk waren gewijzigd, mocht — aldus de Hoge Raad — niet worden afgewezen op grond van het feit, dat in elk bedrijf de invloed daarvan slechts kon worden tot uitdrukking gebracht, voor zover zulks in overeenstemming was, met het stelsel, dat eenmaal was aangenomen. Het is van groot belang dat verder toegegeven werd, dat het bestendigen van een voordien aannemelijk stelsel van waardering, oorzaak was tot het vaststellen van balansen en verlies en winstrekeningen, welke een veel te gunstig beeld van de stand van het bedrijf en van de resultaten daarvan zouden geven. Alsdan achtte de Hoge Raad het oirbaar, de continuïteit in het voorheen gevolgde waarderingsstelsel te verbreken en het doet er niets aan af, als dit een lagere belastingheffing tengevolge heeft. De conclusie luidde dan ook, dat de opgelegde en bestreden aanslag niet in stand kon blijven.

*
* *

Zonder nu nog te beweren, dat de weg naar het principe der vervangingswaarde voor ieder koopman een direct bevaarbare verbinding geeft, kan toch geconstateerd worden, dat de Hoge Raad ijsbrekend te werk is gegaan.

Voorts heeft de Regeering zelf, einde September 1936 een brug geslagen, door uitzonderlijke omstandigheden te scheppen, waarop door de ondernemers een beroep zou kunnen worden gedaan.

Immers, één der steunpilaren van het arrest no. 3263, was een beroep op de muntwet van 1901, waarin als rekenings-eenheid de gulden wordt genoemd, maar deze gulden werd tevens in diezelfde muntwet vastgeankerd aan een bepaalde hoeveelheid goud van een voorgeschreven gehalte.

Wanneer het anker wordt gekapt en dus de „gouden koorde” wordt losgelaten, kan een beroep op de muntwet weinig zin meer hebben. De uitzonderlijke omstandigheden zijn niet geleidelijk in het economisch leven gegroeid, maar waren nu in dit geval, het gevolg van een onverwachts plotseling ingrijpen der Regering, (al kan men het loslaten van het goud op zichzelf toejuichen).

Hoewel er nog meerdere moeilijkheden op fiscaal-technisch terrein zullen moeten worden overwonnen, wil men het beginsel der vervangingswaardetheorie bij het aangeven van het belastbaar inkomen door den fiscus erkend zien, bestaat er toch wel kans dat beide partijen elkaar na de baanbrekende betere economische inzichten, zullen vinden.

Onoverkomelijk blijven de bezwaren, zolang de fiscus voor het bedrijfsleven de stelling blijft poneren, „gulden is gulden”, want dit is een drogredenering.

Tenslotte nog een enkele opmerking over de uitdrukking „goed koopmansgebruik”, welke in fiscale wetten soms wordt gebruikt (b.v. art. 10 wet R.I.B.).

* *

Men moet onderscheid maken tussen goed koopmansgebruik en koopmansgebruik te goeder trouw. Een koopman kan jaren lang te goeder trouw als basis van waardering en kostprijsberekening de (uitgave) kostprijs nemen.

Een beter inzicht, betere voorlichting, of een duur betaalde ondervinding, kan hem later doen inzien, dat die historische kostprijs betrekkelijk weinig zegt en zeker geen basis kan vormen voor een rationele prijspolitiek.

Het zou nu onjuist zijn te beweren, dat er altijd „goed koopmansgebruik” was toegepast, wel heeft de koopman te goeder trouw een koopmansgebruik gehanteerd, dat op zichzelf verkeerd was en waar hij later, bemerkende dat het tot prijsbederf en kapitaalvernietiging voerde, mee omver is gevallen.

Wanneer de fiscus dus een beroep doet op het in art. 10 wet R.I.B. genoemde goed koopmansgebruik, moet ook vast staan dat het gebruik van den koopman werkelijk goed is geweest en nooit mag zulk een beroep dienen, om drang uit te oefenen tot continuatie van een op zichzelf verkeerde gewoonte.

J. L. VAN DER PAUW

INTERNE EXPLOITATIEREKENINGEN

Het onderschrift van Prof. *Limberg* na mijn opstel in het Novembernummer van dit blad, geeft mij een welkome gelegenheid nog wat verder in te gaan op bovenstaand onderwerp. Welkom omdat blijkbaar nog verscheidene misvattingen aanwezig zijn, die opheldering verlangen.

Alvorens hiertoe over te gaan, past een woord van dank aan Prof. *Limberg* voor de groote belangstelling, welke hij mijn opstel heeft gegeven door daarbij een onderschrift van den drievoudigen omvang samen te stellen. In alle bescheidenheid meen ik de rechtvaardiging van die belangstelling te vinden in het „nuttig werk”, door mij „gedaan door het vraagstuk op principiele wijze aan de orde te stellen”, zooals Prof. *Limberg* aan het eind van zijn onderschrift zegt.

De bedenkingen, welke Prof. *Limberg* in den aanvang van zijn onderschrift tegen de door mij geformuleerde probleem-

stelling aanvoert, wil ik gaarne aanvaarden. Mijnerzijds was inderdaad in het antwoord in de „Vragenbus” gelezen, wat ik in de probleemstelling heb neergelegd. De lezers, die aan de uitnoodiging van Prof. *Limberg* hebben gevolg gegeven om het Aprilnummer van den jaargang 1934 op te slaan, zullen zich hieromtrent een zelfstandig oordeel hebben kunnen vormen. De thans aangevoerde bedenkingen werken verhelderend ten aanzien van het standpunt, dat Prof. *Limberg* in dezen inneemt, vooral wanneer men daarbij tevens opmerkt, dat t. a. p. Prof. *Limberg* thans constateert, dat niet „in elk bedrijf de aanbevolen methode moet worden toegepast”. Het is nuttig op deze uiting het volle licht te laten vallen, aangezien studeerenden mischien uit de bewoordingen in de vragenbus, met mij, een blijkbaar onjuiste conclusie kunnen hebben getrokken. Ik neem dus hier nota van deze woorden, teneinde het standpunt van Prof. *Limberg* ten volle recht te doen wedervaren; er zal verder gelegenheid zijn dit standpunt zelf kritisch te onderzoeken.

Er is in het onderschrift — ik zal trachten te vermijden, het als een „opstel” te betitelen — van Prof. *Limberg* echter een andere bedenking tegen mijn betoog, die mij veel ernstiger heeft getroffen. Ik had als eenvoudig voorbeeld gekozen de loonzetterij en nu verwijt Prof. *Limberg* mij niet minder dan dat „dit voorbeeld nu al heel slecht is gekozen”, en wel in het bijzonder omdat ik „uit dat voorbeeld bewijskracht putte” voor mijn betoog. Het bezwaar blijkt verder te liggen in de omstandigheid, dat „in het gegeven voorbeeld de methode (van Prof. *Limberg*) bezwaarlijk zou kunnen worden toegepast”. Wij zullen er maar niet over strijden of mijn voorbeeld niet juist daarom door mij goed gekozen was als geheel passend in mijn betoog. Neen, ik wil veel verder gaan en trachten aan te toonen waarom, niet als een zekere debatershandigheid, maar op theoretische overwegingen, mijn voorbeeld volkomen verantwoord is, omdat het behoort juist tot de groote categorie van gevallen, waarin niet met vraagprijzen van derden in de boekhouding *mag* en *kan* worden gewerkt.

Prof. *Limberg* heeft in zijn onderschrift de door mij gebruikte uitdrukking „nevenbedrijf” bewust vervangen door „hulpdienst”, omdat de eerste term „voor velen ook andere onderdeelen van het bedrijf omvat dan die welke de heer v. D. hier op het oog heeft”. Ik kan niet zeggen, dat mij het onderscheid tusschen onze wederzijdse terminologie, na deze uiteenzetting, duidelijk is geworden. Teneinde echter alle misverstand uit te sluiten, zie ik mij genoodzaakt tot concrete begripsbepaling over te gaan. Ik doe dit in zooverre ongaarne, omdat ik mij daardoor mischien tot slachtoffer maak van een strijd omtrent definities en dit is in het kader van het onderwerp, waarover wij spreken, noch wenschelijk, noch noodig. Waar echter in de bedrijfsleer een bijkans babylonische verwarring bestaat op het stuk der terminologie, een verwarring, die ook Prof. *Limberg* er reeds toe heeft genoopt van de door mij gebruikte terminologie af te wijken, is het onvermijdbaar tot definieering over te gaan.

Het begrip *bedrijfskolom* mag ik, zeker in een discussie met Prof. *Limberg*, als bekend veronderstellen. De in de bedrijfskolom vertikaal gerangschikte bedrijven zijn als zelfstandige economische eenheden te beschouwen, die ieder voor zich een marktrijp product voortbrengen; eerst het onderaan in de kolom gerangschikte bedrijf opereert onmiddellijk op de consumptie-markt. Tusschen de vindplaats van de oergrondstof en den consument, die het finaalgoed tot zich neemt, bevinden zich nog verscheidene markten voor goederen, die, zelf eindproduct van een bedrijf zijnde, als grond- of hulpstof dienen voor het volgende bedrijf in dezelfde bedrijfskolom, of ook voor bedrijven in andere bedrijfskolommen. Ik heb daarnaar geen onderzoek ingesteld, doch het ligt in de rede, dat juist telkens de afscheiding tusschen afzonderlijke bedrijven in een bedrijfskolom is aan