

VAN DE REDACTIE

Dit nummer is in hoofdzaak gewijd aan fiscale vraagstukken, in het bijzonder aan die, welke betrekking hebben op de bepaling van de belastbare winst. De Redactie vertrouwt, dat de lezers deze eenzijdigheid van de inhoud niet zullen misprijzen en dat zij zich veeleer met haar zullen verheugen over de omstandigheid, dat bijdragen over dit actuele onderwerp van gezaghebbende schrijvers uit verschillende sectoren van de wetenschap vrijwel gelijktijdig binnen kwamen en aldus de gerede aanleiding schiepen om de Redactie tot de samenstelling van een min of meer „speciaal” nummer te doen besluiten.

ONTWIKKELING EN TOEKOMST DER FISCALE WINSTBEPALING ¹⁾)

door Prof. Dr P. J. A. Adriani

Er is aanleiding te over om de fiscale winstbepaling nader onder de ogen te zien. Daarbij dringen zich zóveel vragen op, dat al dadelijk een beperking geboden is. Alleen de principiële zijde van het probleem zal ik behandelen en daarbij de aandacht concentreren op de prijsfluctuaties. Onderwerpen als vervroegde afschrijving, onbelaste reserves e.d. stel ik ter zijde.

Ik stel mij voor eerst de commerciële- en de fiscale winstbepaling naast elkaar te zetten, iets te zeggen omtrent de gedachten volgens welke de commerciële winstbepaling zich ontwikkeld heeft en na te gaan welk standpunt de Overheid daartegenover heeft ingenomen. Dan komt de ontwikkeling der fiscale winstbepaling aan de orde, eerst die tot 1950; vervolgens de wet 1950, waarbij speciaal aandacht zal worden geschonken aan de mogelijkheden welke deze biedt en de beperkingen welke in de wettelijke bepalingen gelegen zijn. Dan is het ogenblik gekomen om de voor de commerciële winstbepaling verdedigde methoden te vergelijken met de wettelijke bepalingen, waarbij dan vanzelf de bekende nota van de Minister van Financiën ter sprake zal komen. Ten slotte zullen enkele opmerkingen omtrent de winstbepaling bij een vennootschap onder firma niet mogen ontbreken. Het aldus opgezet onderzoek zal, naar ik hoop, tot een concrete conclusie leiden.

1. Commerciële en fiscale winstbepaling.

Zover ik weet, bestond er in de „goede” oude tijd geen tegenstelling. De winst, zoals die commercieel was berekend, diende ook voor de bedrijfsbelasting, al zal er wel eens een correctie nodig zijn geweest. Dat er in die „goede” tijd veel aan de boekhoudingen mankeerde en dat de fiscus veelal niet over de middelen beschikte om de fouten op te sporen, is bekend. De strijd tussen fiscus en belastingplichtige omtrent de winst, lag geheel in het feitelijke; aan een theoretische beschouwing was men nog niet toe.

Eerst na de eerste wereldoorlog kwam de theorie tot ontwikkeling.

¹⁾ Bewerking van een voordracht gehouden voor het Nederlands Instituut van Accountants op 26 Mei 1951.

En toen splitsten zich de wegen. De commerciële winstbepaling, onder invloed van de nieuwe wetenschap der bedrijfshuishoudkunde, ontwikkelde zich op geheel andere wijze dan de fiscale winstbepaling onder invloed der rechtspraak. De kloof tussen beide werd steeds dieper. Commerciële- en fiscale balans en winstbepaling kwamen als tegenstellingen tegenover elkaar te staan, zij werden beide beheerst door eigen regelen en beginselen.

Nu de wet van 1950 de wetsbepalingen omtrent de fiscale winst heeft gewijzigd, is in de eerste plaats nodig helder voor de geest te hebben, hoe en waarom deze beide opvattingen omtrent de winst uit elkaar zijn gegaan.

2. Ontwikkeling der commerciële winstbepaling.

De oorspronkelijke leer, dat *winst* is het gunstig verschil tussen de opbrengst en de offers, gebracht om de opbrengst te verkrijgen, kon in de jaren na de eerste wereldoorlog geen algemene bevrediging meer schenken. In de vroegere jaren van vrij stabiele prijzen had men deze eenvoudige regels kunnen volgen, doch na 1918 werd gezien, dat andere wegen moesten worden ingeslagen. Eerst is gedacht, dat een andere methode van boekhouden uitkomst kon brengen, doch reeds spoedig rijpte het inzicht, dat de fout van de oude methode veel dieper ligt. De gedachte van de eenheid en de continuïteit der onderneming kwam naar voren; de functie van de onderneming in het maatschappelijke leven, de noodzakelijkheid om de productieve kracht der onderneming ondanks de wisseling der prijzen in stand te houden, werd het uitgangspunt voor tal van onderzoekingen op economisch gebied. Van *winst* — zo werd de redenering — kan slechts sprake zijn, wanneer de productieve kracht van de onderneming onaangetast wordt gelaten.

Langs verschillende wegen is getracht deze economische stelling tot praktische toepassing te brengen. De theorie van de ijzeren voorraad — in ons land geïntroduceerd door *Volmer* — wil voorkomen, dat prijsfluctuaties op de inkoopmarkt invloed hebben op de bedrijfswaarde van de „ijzeren voorraad”, waarover elke onderneming moet beschikken. De leer van de vervangingswaarde van *Limperg* heeft aan de bovengenoemde stelling een veel ruimer en een algemene toepassing gegeven; *Polak* kwam met zijn vervangingskoopstelsel tot een afwijkende conclusie, terwijl de uit Amerika afkomstige methode „Last in, first out” (Lifo stelsel) langs praktische weg het doel tracht te bereiken.

Deze methoden leiden niet tot hetzelfde resultaat. Voorlopig vestig ik alleen de aandacht op wat ze gemeen hebben, dat is de wens om prijsfluctuaties buiten de winst te houden. Ik meen het nog algemener te kunnen zeggen: het streven is, de winst te beperken tot datgene, dat *uit de bedrijfsuitoefening voortvloeit* en uit te schakelen voor- en nadeel, dat in de onderneming ontstaat uit buiten deze gelegen oorzaken. De onderneming maakt voor- en nadelen mogelijk, die *door* de bedrijfsuitoefening ontstaan, en ook die *in* de onderneming ontstaan door andere oorzaken. Alleen de eerste zijn: winst.

Dit onderscheid was vóór de eerste wereldoorlog niet gemaakt; eerst de latere schrijvers hebben door hun diepgaand onderzoek omtrent de economische problemen, die rond om het begrip *winst* gelegen zijn, dit naar voren gebracht, hoe verschillend hun uitkomst ook moge zijn.

3. *Het standpunt van Overheid en rechtspraak tegenover de nieuwe opvattingen omtrent de winst.*

Het zou interessant zijn na te gaan of de Overheid zelf rekening houdt met deze nieuwe inzichten bij de berekening van de winst der Overheidsbedrijven. Ik beschik niet over de gegevens en stel dus alleen de vraag.

Van direct belang voor onze vraag is de rechtspraak omtrent de prijsbeheersing. Nadat de wet van 30 September 1936, Stbl. 639 D mogelijk had gemaakt tijdelijke maatregelen tot het tegengaan van prijsopdrijving te nemen, kwam de „Prijsopdrivings- en hamsterwet 1939” tot stand (wet 24 Juni 1939, Stbl. 634). Deze wet, tijdens de bezetting ingetrokken, herleefde later weer; art. 21 der wet had dit mogelijk gemaakt. Dit kon geschieden bij Kon. Besluit, mits dit werd bekrachtigd door de wet. Zo is het enige malen, telkens tijdelijk geschied. Ik noem o.a. de wetten van 27 November 1947, Stbl. H 399, 23 Februari 1950, Stbl. K 37. De bepaling in de wet van 1939, dat met betrekking tot het te koop aanbieden, verkopen enz. van goederen waaromtrent geen bepaalde prijsvoorschriften zijn gegeven, „prijsopdrijving verboden is” (art. 5), stelde de rechterlijke colleges en de Kantonrechters voor vragen omtrent de prijsvorming en daardoor omtrent het winstvraagstuk.

Al spoedig openbaarde zich in de rechtspraak, ook over de wet van 1936, het verschil van opvatting, waarop hierboven onder 2 werd gedoeld. Er zijn uitspraken, waarin wordt uitgegaan van de gedachte, dat oude voorraden moeten worden verkocht op basis der daarvoor betaalde prijzen; wie rekening houdt met een ingetreden prijsverhoging maakt zich schuldig aan prijsopdrijving. In het algemeen ging de rechtspraak echter in de andere richting en daarbij heeft ook de H.R. zich aangesloten. De H.R. ²⁾ overwoog, „dat niet is in te zien, waarom een wederverkoper, die om zijn goederenvoorraad van normale grootte, op „peil te houden, regelmatig in plaats van de daaruit verkochte goederen, „andere gelijksoortige goederen inslaat, en die zijn verkoopprijzen „aan de inmiddels opgelopen fabrieksprijzen aanpast, onredelijk „zou handelen”, tenzij — voegt de H.R. eraan toe — die fabrieksprijzen onredelijk zouden zijn. Men vindt hier de onder 2 aangegeven grondgedachte der latere schrijvers terug.

We zijn thans meer dan 10 jaren verder. De Regering, met name de Minister van Economische Zaken heeft de prijsstijging erkend, de rem, die was vastgeschroefd in het prijsniveau van Mei 1940 is losgelaten. Prijsbepaling op basis van de vervangingswaarde wordt toelaatbaar geacht, althans voor de normale voorraden ³⁾. Ook in de Prijzenbeschikking Handelsmarges 1951 is deze opvatting terug te vinden.

Ik heb niet te onderzoeken of de nieuwe regelingen geheel en al voldoen ⁴⁾, voor mijn doel is het voldoende te constateren, dat de onder 2 genoemde moderne opvatting heeft gezegevierd. De gedachte van de eenheid en de continuïteit der onderneming in haar boven onder 2 geschetste sociale betekenis, heeft de oude leer: winst is het verschil tussen opbrengst en offer verdrongen.

4. *De fiscale winstbepaling. De ontwikkeling tot 1950.*

De tegenstelling tussen de twee onder 2 genoemde opvattingen moet

²⁾ Arrest H.R. 1 April 1940, N. Jur. 813.

³⁾ Zie Prof. Dr H. J. van der Schroeff, M.A.B. jaarg. 24, blz 302 v en 383 v.

⁴⁾ Zie Mr O. Leydekkers, Ec. Stat. Ber. 1773 p. 350.

ook bij de fiscale winstbepaling tot uiting komen. Echter niet als economisch vraagstuk, zoals bij de vraag omtrent de prijsopdrijving, doch als vraag omtrent de interpretatie der wet. Voordat dus de ontwikkeling kan worden beschreven, moet eerst worden nagegaan of en in hoeverre de wettelijke bepalingen in een bepaalde richting dringen. De ontwikkeling is slechts belangrijk, waar de wettelijke bepalingen de nodige ruimte laten.

In aanmerking komen de voorschriften der wet op de inkomstenbelasting van 1914, van de wet op de dividend- en tantiëmebelasting en van het besluit op de inkomstenbelasting 1941.

De wet 1914 was in haar omschrijving (art. 7) zo ruim als het maar kan: „de opbrengst van onderneming omvat de voordelen, die als winst verkregen worden uit bedrijf”. De wet op de dividend- en tantiëmebelasting bevatte zelfs deze omschrijving niet; belast werden uitdelingen aan deelgerechtigden *in de winst*, zonder nadere aanduidingen. De rechtspraak had dus een volledige vrijheid. Geen wettelijke bepalingen belemmerden haar de ontwikkeling, die in de economische opvattingen zich voltrok, te volgen.

Dat is echter niet geschied: de ontwikkeling der rechtspraak is in juist tegengestelde richting gegaan als de economische opvattingen. Aanvankelijk heeft de H.R. nauwkeurig nagegaan of de *in de onderneming* ontstane voordelen ook *uit het bedrijf* waren ontstaan. De rechtspraak liep over voordelen, ontstaan uit handelingen, die buiten het doel van het bedrijf lagen, zoals de verkoop van een huis of van een schip, als het doel van het bedrijf niet was: handel in huizen of schepen. Er werd dus gezocht naar de oorzaak van het voordeel: was deze niet: bedrijfsuitoefening, dan was het voordeel geen winst. Dit uitgangspunt had kunnen leiden tot veel verder gaande conclusies, namelijk de uitsluiting van alle voordelen, ontstaan uit buiten het bedrijf liggende oorzaken b.v. prijsfluctuaties. Of de H.R. zover gegaan zou zijn is in het onzekere gebleven, verg. wat in dit verband onder 7 is gezegd. De vraag is niet aan de orde gekomen, doordat de ontwikkeling is afgebroken en is omgebogen juist naar de tegengestelde kant. De H.R., uitgaande van de gedachte „dat de „ondernemer bij de uitoefening van zijn bedrijf zich niet steeds bepaalt „tot handelingen, welke liggen binnen het eigenlijke doel van het bedrijf, „maar naar omstandigheden ook overgaat tot andere voordeel belovende „verrichtingen, waartoe de bedrijfsuitoefening hem in staat stelt”, kwam tot de beslissing, „dat voordelen verkregen van zaken, welke voor de „uitoefening van een bedrijf worden gebruikt, tot de opbrengst van het „bedrijf behoren, ook al ligt het verwerven dier voordelen niet binnen het „eigenlijke doel van het bedrijf, daar toch ook in zodanig geval de be- „drijfsuitoefening in staat heeft gesteld tot het verwerven van de voor- „delen ⁵⁾”.

De *oorzaak* van het voordeel werd uitgeschakeld; verband met de bedrijfsuitoefening werd niet meer gelegd. De vraag werd uitsluitend, of het voordeel *in het bedrijf* was ontstaan. Er is verband met de oude commerciële opvatting, die onder 2 werd geschetst, doch de toepassing ervan strekte zich veel verder uit dan de gedachte, dat winst is het gunstig verschil tussen opbrengst en de offers, gebracht om de opbrengst te verkrijgen. Er werd niet eens onderzocht of de oorzaken van dat gunstige verschil uit de bedrijfsuitoefening zijn te verklaren of aan daarbuiten gelegen omstandigheden moeten worden toegeschreven. Alle voordeel in het bedrijf ontstaan werd tot de winst gerekend. Op deze gedachte is

⁵⁾ Arrest H.R. 30 Mei 1928, B. B. 4278.

de rechtspraak consequent doorgegaan tot 1941, dus in dezelfde tijd toen de H.R. inzake de prijsbepaling zich voorstander had verklaard van de opvatting, die van de continuïteit der onderneming uitgaat en daarmee het verband met de bedrijfsuitoefening had erkend, zoals onder 3 werd uiteengezet.

De omzwaai, door de H.R. in 1928 gemaakt, was naar mijn overtuiging geen verbetering. Niet alleen omdat de causaliteit, die in de wet van 1914 de grondbegrippen: bron en opbrengst beheerste, op het belangrijk punt der onderneming werd losgelaten, doch ook omdat gevoelige verschillen ontstonden tussen de ondernemer en de particulier. Volkomen gelijksoortige voordelen, die bij de particulier onbelast bleven, werden bij de ondernemer belast, enkel en alleen omdat ze *in* zijn onderneming waren ontstaan.

Lag de aanleiding tot de frontverandering in wat steeds voor de naamloze vennootschap was aangenomen? Daar was de opvatting steeds geweest: winst is al wat in het *vermogen* der N.V. aanwezig is boven het daarin gestorte *kapitaal* (in fiscaalrechtelijke zin). Ook daar was de oorzaak der vermogensvermeerdering uitgeschakeld.

Hoe dit zij, aldus was de weg gebaad voor het stelsel, dat de bezettingstijd ons bracht, de vermogensvergelijking. Ik kan niet zeggen, dat het ons werd opgedrongen, want voor de winstbelasting, die Nederlands werk was, gold ook de vermogensvergelijking.

In het besluit op de inkomstenbelasting van 1941 was wel in woorden aan de causaliteit vastgehouden: „voordelen verkregen uit het bedrijf” (art. 8 oud), doch door de vermogensvergelijking was in feite winst: alle voordeel *in* het bedrijf ontstaan, ongeacht de oorzaak. Het was een dood systeem, omdat het uitschakelt wat voor de onderneming het allerbelangrijkste is, en omdat het negeert de ontwikkeling, die in de commerciële opvatting had plaats gevonden.

5. *Het beginsel van de wijziging 1950.*

De wet van 1950 heeft de oude formule gehandhaafd: winst = de voordelen *uit* bedrijf. Doch de vermogensvergelijking, die de weg naar de causaliteit had versperd, is verdwenen, zodat die weg meer open staat. De grote vraag is, of de rechtspraak, met name de H.R., deze zal betreden. Zal de H.R. voortwerken op wat het eindpunt was van de rechtspraak over de wet van 1914, of zal de H.R. op nieuw zijn standpunt gaan bepalen?

Sedert 1939 is er veel veranderd. Niet alleen de inzichten tegenover de onder 2 genoemde bedrijfseconomische theoriën, ook de maatschappij is veranderd. En — mag ik het wel zeggen? — ook de H.R. is veranderd. In de rechtspraak sedert 1945 komt steeds meer de sociale functie van het Recht naar voren. Waar nodig worden van ouds erkende banden doorbroken. Hevige critiek is niet uitgebleven, omdat men de structuur van het Recht aangetast acht. Ik behoef hier slechts te constateren, dat hoe langer hoe meer blijkt, dat de H.R. zich niet gebonden acht door vroeger ook door hem aanvaarde leerstellingen, doch telkens weer het Recht en de rechtstoepassing dienstbaar wil maken aan de behoeften van de maatschappij *van vandaag*.

Daarom mogen we bij het beschouwen van de toekomst der fiscale winstbepaling, niet uitgaan van de gedachte, dat de H.R. zich gebonden zal achten aan de laatste rechtspraak over de wet van 1914. Ik ben overtuigd, dat de H.R. zich geheel vrij zal gevoelen tegenover de vraag, welke

voordelen — binnen de door de wet gestelde grenzen — uit het bedrijf ontstaan en dat daarbij de maatschappelijke behoeften en de inzichten van het heden van grote invloed zullen zijn.

Valt er reeds een lichtstraal uit de rechtspraak over het besluit van 1941, waaruit men de toekomstige ontwikkeling kan aflezen? Ik bedoel het arrest van 4 April 1951 ⁶⁾ handelend over het geval dat een ondernemer (vermoedelijk) een bedrijfspand ruilde tegen een ander (ik veronderstel dat het door die ander nieuw was gebouwd), waarvan de waarde de boekwaarde van het afgedane pand overtrof. De H.R. overwoog: „Ingeval bij vervreemding van een bedrijfsmiddel de opbrengst de fiscale boekwaarde overtreft, vormt het verschil een voordeel in de zin van artt. 8 en 12 I.B. (oud). Indien de vervreemding geschiedt in de vorm van een ruil behoeft het in ruil verkregen goed niet steeds als opbrengst te worden beschouwd; dit is bepaaldelijk niet het geval wanneer een bedrijfsmiddel in het bedrijfsvermogen de plaats inneemt van het vervreemde; daarbij is niet van belang dat de geldwaarde van het verkregene die van het vervreemde overtreft.” Hier wordt de eenheid van het bedrijf, los van de samenstellende bestanddelen duidelijk op de voorgrond gesteld.

6. *Het belang van het vraagstuk.*

Het belang van dit vraagstuk wordt uit de aard der zaak groter naarmate de tarieven stijgen. Toch ligt naar mijn mening niet daár het zwaartepunt. Hoge tarieven moeten in de tegenwoordige tijd worden aanvaard, en dat geschiedt ook inderdaad. Maar, waartegen tot het uiterste moet worden gestreden, dat is, dat als winst belast wordt, wat in economische zin geen winst is. Want zo kan de onderneming zelve worden aangetast, en dat moet worden voorkomen in het belang van ons gehele volk. Ons volk van nu en dat van de toekomst. De productieve kracht moet intact worden gelaten, ook met het oog op de zich zó snel uitbreidende bevolking van ons land.

Het toenemend fiscaal belang treedt ook aan het licht, indien men denkt aan het 17 Maart 1951 ingediende wetsontwerp, dat een extra belasting wil leggen op winst uit bedrijf boven f 8000,—, variërend van 5 tot 7½ %. Het zal niet gelden voor winst uit beroep, wel voor vervreemdingswinst van aandelen met aanmerkelijk belang.

Even moet hierbij de opmerking worden gemaakt, dat de afbraak van het systeem onzer inkomstenbelasting in snel tempo wordt voortgezet. Dat stelsel is: het belasten van de mens in verband met zijn draagkracht. Die draagkracht wordt afgemeten naar inkomen en vermogen. Daarin past niet de zwaardere belasting van sommige soorten van inkomen voorzover die niet op sterker draagkracht wijzen. Evenmin speciale tarieven. Ze zijn er al, er komen er meer. We bewegen ons in Belgische richting, wat ik niet betreurt; maar het is in hoge mate bedenkelijk, dat het op deze wijze, geheel incidenteel geschiedt.

7. *Uitwerking van het stelsel 1950.*

„Winst is het bedrag van de gezamenlijke voordelen die, onder welke naam en welke vorm ook, worden verkregen uit bedrijf” (art. 6

⁶⁾ Het citaat is ontleend aan Vakstudie-Nieuws 6e Jaarg. no. 9 p. 274. Het arrest is, terwijl ik dit schrijf, nog niet gepubliceerd.

al. 1). „De jaarlijkse winst wordt bepaald volgens goed koopmansgebruik” (art. 7 al. 1).

Het is ongeveer de formule van de wet van 1914. Weer wordt het mogelijk als belastbare winst alleen aan te merken die voordelen, welke *uit de bedrijfsuitoefening* voortvloeien. Dan komt men weer voor de vraag hoever dat gaat, in welke gevallen men een genoten voordeel moet toeschrijven aan buiten het bedrijf liggende oorzaken. Moet men alleen denken aan handelingen, die niet „in de lijn van het bedrijf liggen”, of ook aan prijsfluctuaties?

Art. 6 al. 1, dat de oorzaak van het voordeel voorop stelt en art. 7 al. 1, dat naar het goed koopmansgebruik verwijst, laten alle vrijheid. Er zijn echter andere bepalingen, welke die vrijheid beperken of nadere aanduidingen geven. Onderzocht moet worden of en in hoeverre deze de vrijheid beperken of zelfs misschien opheffen.

Daar is in de eerste plaats art. 7 al. 2: voordelen *uit bedrijf*, welke niet reeds ingevolge de regelen voor de jaarlijkse winst in aanmerking worden genomen, behoren tot de winst van het laatste jaar, waarover door de ondernemer het bedrijf wordt uitgeoefend. De gedachte van vrijheid vindt hier steun, doch alleen voor de tijd, dat dezelfde belastingplichtige de onderneming voert. Draagt hij zijn onderneming over, treedt hij uit de firma of komt hij te overlijden, dan worden de nog niet belaste voordelen alsnog belast.

Men komt dus tot twee methoden van winstberekening: de normale, met vrijheid — behoudens hierna te bespreken beperkingen — en een bijzondere, zodra verandering komt *in de persoon van de ondernemer*; dan worden alle voordelen *uit bedrijf*, die nog niet belast zijn, alsnog belast.

Welke zijn die nog niet belaste voordelen *uit bedrijf*? De wet noemt een voorbeeld: verschillen tussen de geldswaarde en de fiscale boekwaarde. Dat is interessant, omdat de wet hier het twijfelpunt oplost, waaraan de H.R. onder de wet 1914 niet was toegekomen, zie hierboven onder 4. Voordelen uit prijsstijging zijn dus volgens de wet voordelen *uit bedrijf* — voor nadelen door prijsdaling geldt hetzelfde. Maar de wet geeft tevens te kennen, dat die voor- of nadelen niet tot de winst behoeven te worden gerekend, zolang *dezelfde persoon* ondernemer blijft. De hierboven aangeduide vrijheid wordt in die periode dus niet aangetast. Vooral voor Naamloze vennootschappen is dat van het grootste belang. De bepaling van art. 6 al. 2 over waardeverandering van onroerend goed in het landbouwbedrijf, verklaarbaar uit vroegere wetten, heeft dus alleen zin bij verandering in de persoon van de ondernemer en in het geval de methode van winstbepaling zo mocht zijn, dat waardeveranderingen wél van invloed zijn.

De voordelen *uit de bedrijfsuitoefening* voortvloeiend worden dus, zolang dezelfde belastingplichtige ondernemer is, slechts belast voor zover hij ze in overeenstemming met goed koopmansgebruik tot de winst rekent. Houdt hij op ondernemer te zijn, dan worden de niet belaste voordelen belast *onverschillig of ze zijn gerealiseerd*. Zijn ze niet gerealiseerd, dan geldt het 20 % tarief, zijn ze het wel, dan geldt art. 48. Doch daar worden winsten — en dus ook verliezen — *op voorraden* uitgezonderd, art. 20 al. 1. Bij verandering in de persoon van de ondernemer worden dus m.i. gerealiseerde winsten op voorraden met het gewone tarief belast, niet-gerealiseerde met het 20 % tarief. Een eindeloze strijd met de fiscus

kan hier ontstaan over de vraag in hoeverre gerealiseerd is. Komt de ontvangsten vergoeding met de werkelijke waarde overeen?

Tot zover over voordelen die, althans volgens wettelijk standpunt, *uit bedrijf* worden genoten. Hoe is het met de voordelen, welke *wel in het bedrijf* zijn ontstaan, doch niet *uit de bedrijfsuitoefening*? Deze blijven onbelast, zowel in de periode dat dezelfde persoon ondernemer is als op het moment dat de onderneming *voor hem* een einde neemt. Belasting komt slechts te pas, indien deze voordelen *bij overdracht of liquidatie* worden gerealiseerd.

Bevredigend kan ik deze oplossing niet noemen, maar zo wordt althans verband gelegd tussen art. 7 al. 1, art. 7 al. 2 en art. 20.

In een opzicht worden de prijsveranderingen steeds uitgesloten, dat is bij de afschrijvingen. De jaarlijkse afschrijvingen worden volgens art. 8 gesteld „op het gedeelte van de nog niet afgeschreven aanschaffings- of voortbrengingskosten dat aan het jaar kan worden toegerekend.”

Verder zou men een beperking van de methode van winstbepaling kunnen zien in art. 9, dat slechts de daar genoemde reserves toelaat, zodat reserves, welke verband houden met prijsveranderingen zouden zijn uitgesloten. Dit bezwaar kan ik niet erkennen van wege de geheel verschillende betekenis aan het woord *reserve* toegekend. Naast de eigenlijke reserve in de zin van: in de onderneming vastgehouden winst, gebruikt men het woord voor bestaande verplichtingen; art. 9 gebruikt het voor toekomstige verplichtingen en uitgaven. Als de methode van winstbepaling medebrengt prijsverschillen buiten de winst te houden, dan wordt de vraag of dat is toegelaten niet beheerst door het gebruik in de boekhouding van het woord „reserve”; men zal zich moeten afvragen of de gevolgde methode blijft binnen de door de wet gestelde grenzen.

Die grenzen zijn, zover ik kan zien, geen andere dan: 1°. het voorschrift omtrent de afschrijving, 2°. de bepaling van art. 7 al. 2 bij verandering in de persoon van de ondernemer.

8. Welke mogelijkheden biedt de wet van 1950?

Vrijheid!, mits in acht nemende de onder 7 genoemde beperkingen. Eerst moet worden nagegaan welke mogelijkheden voor nader onderzoek in aanmerking komen.

Ik noem de volgende, slechts zeer globaal aangeduid:

a. *De theorie van de ijzeren voorraad*; de voorraad, die voor het bedrijf steeds nodig is, blijft voor dezelfde waarde op de balans; fluctuaties in de prijzen op de inkoopmarkt hebben geen invloed op de winst. Zolang die voorraad in tact blijft, zijn het dus steeds de later verkregen goederen, die door het bedrijf geacht worden te zijn afgestaan of in het productieproces gebruikt. Wordt de ijzeren voorraad echter aangetast, dan staat men voor de vraag of een aanvullingsverplichting moet worden erkend, waardoor tegen wellicht hoger prijzen de ijzeren voorraad weer op de oude omvang zal worden gebracht.

b. Het *vervangingskoopstelsel* rekent tot de winst het verschil tussen de opbrengst van het afgestane goed en de prijs, die voor de vervanging wordt betaald.

c. De leer van de *vervangingswaarde* steunt op de gedachte, dat er een economische vervangingsverplichting bestaat bij het afstaan of in het

productieproces verbruiken van een object. Die vervangingsverplichting bestaat slechts in zover deze economisch doelmatig is. Winst is het verschil tussen de opbrengst en de prijs, die op het moment van het afstaan voor de vervanging moet worden opgeofferd. Deze leer, die gegrond is op de continuïteit der onderneming heeft niet alleen betrekking op voorraden, grond- en hulpstoffen, doch beheerst o.a. ook de afschrijving.

d. Het systeem van „last in first out”, Lifo. Dit steunt op de fictie, dat het steeds de laatst ingekochte of geproduceerde goederen zijn, welke zijn verkocht. Daardoor volgt de winstbepaling de loop der prijzen. De aankooprijzen van jaren terug zijn zonder invloed op de winst, totdat het moment komt, dat de voorraad zó slinkt, dat meer wordt afgestaan dan in de laatste tijd was verkregen. Er is overeenkomst, met de ijzeren voorraad, in zoverre, dat de inkooprijzen wordt losgemaakt van het concrete goed, waarvoor deze was betaald. Het verschil is, dat de ijzeren band, die de denkbeeldige voorraad omsluit, hier is doorbroken.

Het Lifo Systeem heeft in Amerika veel toepassing gevonden⁷⁾, speciaal nā 1939. De fiscus had dit systeem in 1938 toegelaten voor met name genoemde industriën. Eerst toen in 1939 deze beperkingen werden opgeheven, kwam het systeem tot ontwikkeling. Het American Institute of Accountants heeft de boeken onderzocht van 525 corporations, waarvan in 1946/47 er 75 en een jaar later 92 de l.i.f.o. toepasten. In 1947 gebruikten van de 100 grootste manufacturing corporations ongeveer 38 % de l.i.f.o. methode. De verzamelde cijfers geven niet een geheel zuiver beeld, omdat het systeem niet voor alle in aanmerking komende goederen pleegt te worden gebruikt, b.v. alleen voor grondstoffen of alleen voor afgewerkte producten. Ook komt het voor, dat het systeem slechts voor een bepaalde categorie wordt toegepast, b.v. wel voor katoen, niet voor wol enz. Niettemin geven de verzamelde cijfers een indruk omtrent de verbreidheid dezer methode.

Het is interessant te zien in welke industriën de methode het meest wordt toegepast. Bovenaan staat de conservenindustrie voor vlees; merkwaardigerwijze komt de methode bij de andere conservenindustriën weinig voor. Dan volgen, doch beduidend minder, de industriën van non ferro metalen — die van ijzer en staal veel minder. Hier wordt het beeld al minder scherp, omdat het aantal ondernemingen, waarin de l.i.f.o. wordt toegepast, afneemt, en in de ondernemingen waar dit wel geschiedt, de toepassing beperkter wordt. Verder valt de aandacht op petroleum, leer en papier ondernemingen. In de meubelindustrie, bij drukkers en in de steen- en glasindustrie wordt de l.i.f.o. niet toegepast.

De vraag dringt zich op, door welke factoren wordt het al of niet toepassen der l.i.f.o. beheerst? Er worden bedrijfs-economische genoemd, waarop ik niet kan ingaan, en fiscale. Men zal niet alleen moeten letten op een betrekkelijke korte periode, doch op de lange jaren, waarin men veronderstelt, dat de onderneming zal voortduren. Men zal moeten rekenen met tijden, waarin aanvulling der voorraden niet mogelijk zal zijn; niet alleen met prijsstijging, doch ook met prijsdaling moeten rekening houden. Raken de voorraden uitgeput, en dan zullen de prijzen wel hoog zijn!, dan ontstaan grote belastbare winsten; daar aan een aanvullingsverplichting als bij de ijzeren voorraad hier niet te denken valt; bij prijsdaling kunnen belangrijke verliezen ontstaan, in welk geval de regeling der verliescompensatie van overwegende betekenis is. Bij dat alles weegt

⁷⁾ Zie J. Keith Butters and Powell Niland, *Effects of Taxation, Inventory Accounting and Policies*, Boston 1949.

zwaar de ontwikkeling der belastingtarieven. De moraal van dit alles is: begin er niet mee in een tijd van hoge prijzen!

9. De toepassing dezer mogelijkheden onder de wet 1950.

a. De theorie van de ijzeren voorraad.

Nu de wet onder de belastbare winst alleen begrijpt „voordelen die ... worden verkregen uit bedrijf”, en volgens goed koopmansgebruik moet worden beslist, of dat het geval is, kan moeilijk worden vol gehouden, dat de prijsstijging van een gelijk gebleven voorraad winst zou zijn. Nu door bedrijfshuishoudkundigen is betoogd, dat goed koopmansgebruik zelfs *verbiedt* deze prijsstijging tot de winst te rekenen en vele ondernemingen zich bij hun commerciële winstbepaling naar dat advies hebben gericht, is mijn conclusie, dat deze theorie niet in strijd komt met de wet.

Daarmede is niet gezegd, dat elke toepassing dezer theorie met de wet in overeenstemming is. Dat moet voor tal van punten worden onderzocht. Ik kan niet op alle onderdelen ingaan; ik noem er slechts enkele.

In de eerste plaats staat men voor de vraag hoe sterk dat *ijzer* is. Wordt die ijzeren band ruimer als de onderneming zich uitbreidt en wordt ze enger als de onderneming ingekrompen wordt? Moet men dus eigenlijk meer aan een elastieke band denken dan aan een ijzeren? Of voert de „bestendige gedragslijn” van art. 7 ons weer naar het ijzer terug? Er zijn hier zeker situaties mogelijk, waarbij men in strijd komt met de wet. Botsing met de wet is ook mogelijk, wanneer er verandering komt in de soort der geproduceerde of verhandelde goederen. Waar precies de grens ligt tussen wat met het oog op de wet toelaatbaar is en wat niet, is niet nauwkeurig aan te geven.

Een andere moeilijkheid ontstaat, indien de „ijzeren” voorraad wordt aangetast, terwijl er geen sprake is van inkrimping van het bedrijf. Kan dan een aanvullingsverplichting worden aanvaard? De bewering, dat er dan een niet door de wet erkende „reserve” zou zijn, heb ik hierboven onder no 7 reeds verworpen. Ook de doorvoering van de gedachte der „ijzeren” voorraad eist een „bestendige gedragslijn”. Goed koopmans gebruik brengt zeker niet mede in de doorvoering dier gedachte halfweg te blijven steken. Ik meen dus dat met de wet in de hand de vervangingsverplichting moet worden erkend. Daar ligt het verschil met het vervangingskoopstelsel, dat de *verplichting* tot vervanging niet erkent, doch met de daadwerkelijke vervanging rekening wil houden.

De practijk zal hier voor vele twijfelpunten komen te staan. Vooral zal de vervangingsverplichting moeite geven, en deze zal groter worden naarmate het ijzer kneedbaar wordt, misschien zelfs in elastiek overgaat.

Ook hier geldt, wat onder 8 werd opgemerkt over het l.i.f.o. systeem: begint men in een tijd van hoge prijzen, dan is de kans groot, dat men verliezen gaat kweken, wat alleen verantwoord is, indien als vaststaande kan worden aangenomen, dat binnen de termijn van verliescompensatie voldoende winsten zullen volgen.

b. Het vervangingskoopstelsel.

De structuur van dit stelsel is eenvoudiger dan die van het stelsel der ijzeren voorraad. De aanvullingsverplichting valt weg evenals de twijfel omtrent de hechtheid van die ijzeren band. Daarmede ontstaan echter weer nieuwe moeilijkheden: wat is vervanging? Moet men daarbij denken aan aanvulling van de *technische* voorraad, of ook aan de *economische*?

Naar mijne mening is er vervanging, indien het contract tot verkrijging is gesloten. Art. 8 al. 2 van het besluit Ink. bel. 1941 biedt een wettelijk aanknopingspunt. Ernstiger schijnen mij de geschillen met de fiscus over de vraag of er, wat de tijd betreft, wel vervanging is. Een vaste termijn binnen welke de vervangingsaankoop moet geschieden kan niet gesteld worden; daartoe lopen de bedrijven en de aard der goederen te zeer uiteen. Een vasthouden aan het boekjaar kan tot ongewenste gevolgen leiden als juist aan het einde ervan grote hoeveelheden zijn afgestaan, die nog niet vervangen konden worden. Strijd met de wet zie ik dus niet; in bepaalde gevallen vrees ik wel lastige geschillen met de fiscus.

c. *De leer van de vervangingswaarde.*

Dat van volledige toepassing van deze leer op fiscaal gebied geen sprake kan zijn, volgt uit het onder opgemerkte; men denke slechts aan de regeling in art. 8 besl. Ink. bel. omtrent de afschrijvingen. Evenals de leer van de ijzeren voorraad, erkent ook de leer der vervangingswaarde een economische vervangingsverplichting. De „ijzeren” band ontbreekt echter en is vervangen door economische doelmatigheid; daarom kan van een aantasten der voorraad hier geen sprake zijn. Overigens geldt wat hierboven onder a werd gezegd. Strijd met de wet kan ik niet ontdekken, indien de winst wordt gesteld op het verschil tussen opbrengst en vervangingswaarde. Zo wordt immers gestreefd het bedrag te bepalen van de voordelen, die worden verkregen *uit bedrijf*, en dat is het wat art. 6 al. 1 van ons eist.

d. *Het lifo systeem.*

Dit systeem kent niet de vervangingsverplichting en vermijdt dus de moeilijkheden, welke bij ijzeren voorraad en vervangingswaarde daaruit ontstaan. In zover is er overeenkomst met het vervangingskoopstelsel. Maar ook daarvan verschilt het, omdat het — evenals vóór de wet van 1950 geschiedde — uitgaat van de historische kostprijzen. Het bijzondere is, dat voor de fiscale winstbepaling niet in aanmerking komt de historische kostprijs van concrete goederen, doch van de soort goederen en wel die van de laatst verkregen exemplaren. De verwantschap met wat vóór 1950 gold is groot⁸⁾ en daarom staat voor mij vast, dat deze leer niet met de wet in strijd is. Zelfs met de afschrijvingsleer van art. 8 is ze in overeenstemming te brengen: beide steunen op de historische kostprijs. Het verschil is, dat de afschrijving zich richt naar de historische kostprijs van het *concrete* goed, de lifo methode naar die van de soort. Verder kan, naar mij wil voorkomen, worden gerekend met de *economische* voorraad, die „last in” is gekomen, zulks in aansluiting bij art. 8 al. 2.

De vier besproken methoden moeten nog even in onderling verband worden gezien. Er is iets dat ze gemeen hebben; verder dient nog te worden samengevat waarin ze verschillen.

Ze hebben gemeen, dat ze de prijsfluctuaties van de voorraden buiten de winst willen laten. Ik laat in het midden, of de ene methode daarin beter of meer consequent is geslaagd dan de andere. Alleen moet ik constateren, dat het beoogde doel bij de vier methoden slechts bereikt kan worden, zolang de continuïteit der onderneming *in fiscale zin* voortduurt. Dat is het gevolg van art. 7 al. 2 besl. Ink. bel. Zodra er verandering komt *in de persoon van de ondernemer* worden de voordelen *uit bedrijf*, welke

⁸⁾ Zie Prof. Dr B. Schendstak, Ec. Stat. Ber. 1586 p. 778.

niet reeds ingevolge de regelen, geldende voor de jaarlijkse winst in aanmerking zijn genomen, tot de winst gerekend. Hoe zullen die voordelen worden berekend? Uit het in het artikel gegeven voorbeeld: verschillen tussen de geldswaarde en de fiscale boekwaarde, blijkt voldoende, dat hier de historische kostprijs weer een overheersende betekenis krijgt. De vrijheid, die toepassing van een der vier methodes mogelijk maakte, eindigt op het moment dat een ondernemer zijn zaak overdoet of komt te overlijden. De fiscale boekwaarde zal bij de vier methoden niet dezelfde zijn, doch een aanvullingsverplichting of een rekening-prijsverschillen zal bij de „slotafrekening” niet erkend worden. Van de gevolgde methode blijft dus niets over, behalve het tarief van art. 20 al. 2 en dat kan zeer belangrijk zijn. Verg. no. 7.

Onder 7 merkte ik reeds op, dat de naamloze vennootschap hier in veel gunstiger positie komt. Wederom gaat de *rechtsvorm* een belangrijke rol spelen bij de belastingheffing. Dat zal niet bewonderd worden door de velen, die menen, dat de belastingheffing in het algemeen en een belasting als deze in het bijzonder, afhankelijk moet zijn van *economische* factoren.

Op de verschilpunten werd hierboven reeds gewezen. Daaraan kan nog worden toegevoegd, dat de drie eerste opvattingen een theoretische grondslag hebben: de continuïteit der onderneming, terwijl het *lifo*-systeem niet anders is dan een boekhoud-technische methode om sterke prijsverschillen zoveel mogelijk buiten de winst te houden! Een diepgaand verschil ligt tussen de leer van de vervangingswaarde enerzijds en de drie andere opvattingen anderzijds. Volgens de eerst genoemde leer is winst: het verschil tussen de opbrengst en de vervangingswaarde *op het moment van het afstaan* (technisch of economisch), dus onafhankelijk van de daadwerkelijke vervanging; bij de drie andere opvattingen komt het juist op de daadwerkelijke vervanging (zij het in economische zin) aan. In zover is er verwantschap; dit geldt vooral de leer van de ijzeren voorraad en het vervangingskoopstelsel.

10. *De nota van de Minister van Financiën d.d. 22 Maart 1951.*

De Nota van de Minister inzake de fiscale winstbepaling mag als bekend worden verondersteld ⁹⁾. De Minister verklaart zich daarin „bereid voor de daarvoor in aanmerking komende bedrijfstakken de mogelijkheid te openen van het waarderingstelsel ten aanzien van voorraden, waaraan zij gebonden zijn, zolang niet bijzondere omstandigheden een wijziging rechtvaardigen (art. 7 Besl. Ink. bel.), af te wijken en op een ander waarderingstelsel over te gaan”. Moet daaruit worden afgeleid, dat de ondernemer in beginsel gebonden is aan het waarderingstelsel dat hij toepaste vóór de wet van 1950, en dat de Minister bereid is in sommige gevallen een afwijking toe te staan? Het moet wel de bedoeling zijn, daar verder in de nota wordt gezegd, dat ook in een later jaar op het in de nota aangegeven nieuwe systeem kan worden overgegaan. De „bestendige gedragslijn” van art. 7 wordt dus niet alleen toegepast op het geval, dat men het systeem der nota wil invoeren nadat men *nà de wet van 1950* een ander systeem had gekozen, doch ook indien men dat systeem wil invoeren het eerste jaar dat de wet van 1950 geldt.

Daartegen moet m.i. ernstig bezwaar worden gemaakt, omdat het vóór de wet van 1950 toegepaste systeem de ondernemer was opgedron-

⁹⁾ Tweede Kamer, zitting 1950-1951-2112. Ze werd opgenomen in het M.A.B. 25e Jaargang 1951 no. 4 bl. 138.

gen; hij moest de historische kostprijs volgen, tenzij de bedrijfswaarde lager was. Nu deze beperkingen in 1950 zijn weggevallen, moet het bedrijfsleven m.i. hardnekkig vasthouden aan de daardoor ontstane vrijheid en nagaan welke van de hierboven behandelde mogelijkheden voor een bepaald bedrijf de voorkeur verdient. Eerst na deze keuze komt de „bestendige gedragslijn” tot werking.

Dat de Minister geen diepgaand verschil erkent tussen de winstbepaling onder het besluit van 1941 en de mogelijkheden die de wet van 1950 biedt, is uit verscheiden uitingen gebleken ¹⁰⁾. Mijn gehele betoog is erop gericht aan te tonen, dat de wet van 1950 wél nieuwe mogelijkheden heeft geopend.

Wat de Nota toelaat, dank zij de bereidverklaring van de Minister, is één van die mogelijkheden. Deze staat m.i. open voor alle bedrijven, niet alleen voor die welke de Minister zal aanwijzen. Of een bepaalde methode van winstbepaling is toegelaten, moet niet worden getoetst aan de Nota, doch aan de wet. Het eindoordeel daarover is bij de Hoge Raad, niet bij het ambtelijk apparaat.

In het Voorlopig Verslag op de ontwerpen tot wijziging van inkomsten-, loon- en vermogensbelasting ¹¹⁾ is in § 5 ook de opmerking gemaakt, dat elk stelsel van winstberekening aanvaardbaar is, indien dit met goed koopmansgebruik overeenstemt. Het stelsel der Nota — zo wordt gezegd — voldoet aan die eis. Verder wordt opgemerkt, dat de totstandkoming van de wet van 1950 zelf als „bijzondere omstandigheid” van art. 7 zal mogen worden beschouwd. Dit argument verzwakt m.i. het door mij ingenomen standpunt. Ik kan niet aannemen, dat de H. R. na de wet van 1950 een gebondenheid aan het systeem van het besluit 1941 zal aannemen.

Over de Nota is reeds geschreven ¹²⁾. Ik ga daarop niet in, omdat de Nota niets afsluit, ook niets nieuws geeft, dat zonder nota zou gelden.

11. *Enkele opmerkingen over de vennootschap onder firma.*

Uit het bovenstaande is gebleken, dat het economisch beginsel der continuïteit van de onderneming fiscaal slechts kan worden erkend, zolang de onderneming door *dezelfde* persoon wordt gedreven. De aan de inkomstenbelasting tot grondslag gelegde *subjectiviteit* doorbreekt de economische eenheid der onderneming in haar continuïteit. Dit doorbreken gaat nog verder indien een onderneming wordt gedreven door twee of meer personen, b.v. door een vennootschap onder firma. Dan wordt de economische eenheid der onderneming fiscaal niet erkend, doordat de firmanten persoonlijk worden aangeslagen. De subjectiviteit wordt zover doorgevoerd, dat de winst voor ieder hunner op andere wijze berekend kan worden. De methode van winstbepaling kan voor ieder een andere zijn, doch ook zo dit niet het geval is, kunnen verschillen optreden, doordat b.v. de afschrijving op verschillende basis geschiedt. Wat economisch één is, wordt fiscaal uit elkaar gehaald.

Dit is een punt, dat bij de keuze van het systeem van winstbepaling ernstig onder de ogen moet worden gezien. Bij overlijden of uittreden van een der firmanten — ik spreek maar alleen van overlijden —, komt voor

¹⁰⁾ Zie de citaten door G. K. H. Hinnen in herinnering gebracht, M.A.B. 25 p. 33.

¹¹⁾ Zitting 1950-1951 — 2105, 2106 en 2112.

¹²⁾ Zie o.a. Prof. Dr B. Pruyt, De Naamloze vennootschap jg. 29 n. 1. bl. 4, H. Burkert, Ec. Stat. Ber. 1770 bl. 301, Tj. S. Visser, F.E.D. B 2.22.1 (262e Supplement).

de overledene art 7 al. 2 tot werking. De feiten liggen op tafel: vergelijking van de fiscale balans en de successiememorie geeft het verschil tussen fiscale boekwaarde en geldswaarde aan. Bij de overledene is dit verschil belastbaar. Mijn raad is: denk bij de keuze van het systeem van winst bepalen ook aan dit geval; kies het zó, dat niet door een verhoging der boekwaarde ook de overgebleven vennoten voor dit verschil zullen worden belast ... met het normale tarief! De subjectiviteit, grondbeginsel der wet, verzet zich tegen een dergelijke belastingheffing.

Het stelsel der wet is, zie no. 7, de niet belaste meerwaarde te belasten bij realisatie door liquidatie of uittreden met het tarief van art. 48, of bij het einde van het ondernemerschap zonder realisatie met het 20 % tarief. Dat geldt voor elke firmant afzonderlijk.

Ernstig moet worden onderzocht hoe bij toepassing der vier behandelde methoden dit doel het beste bereikt kan worden.

12. Conclusie.

Mijn conclusies kunnen in enkele zinnen worden samengevat:

Na de wet van 1950 staan de ondernemingen voor de keuze welke methode van winstbepalen zij zullen volgen;

Zij zijn vrij in de keuze, niet gebonden door de Nota van de Minister, mits zich bewegend binnen de door de Wet gestelde grenzen;

voor het particulier bedrijf geeft de vrijheid slechts een voorlopige oplossing, daar volgens art. 7 al. 2 een fiscale slotafrekening zal volgen, waarbij echter een speciaal tarief geldt;

voor de vennootschap onder firma moet bij de keuze van het systeem worden voorkomen, dat op grond van een afrekening na overlijden of uittreden van een der firmanten op hogere basis dan de boekwaarde, de overblijvende firmanten voor dat verschil worden belast.

Mijn voornaamste conclusie is, dat de talloze vragen, die hier liggen, met grote voorzichtigheid voor de Hoge Raad moeten worden gebracht. Stel de Hoge Raad in staat langs principiële weg een nieuw systeem van fiscale winstbepaling op te bouwen. Vermijd procedures over listige vondsten, hoe scherpzinnig ze op zichzelf misschien mogen zijn. Boven alles, bedenk dat het hier niet gaat over het individuele belang van de een of andere ondernemer, doch om een landsbelang, dat eist, dat het productie-apparaat niet alleen ongeschonden wordt gelaten, doch dat, ook met het oog op onze snel toenemende bevolking, uitbreiding daarvan noodzakelijk maakt.