

De Inspecteur zal dan ook slechts met de noodige voorzichtigheid van deze nieuwe bevoegdheid gebruik kunnen maken.

### Kwijtschelding.

Verzoeken om kwijtschelding op grond van dwaling of verschoonbaar verzuim moesten voor de V.B. zulks in tegenstelling met de I.B. tot nog toe aan de Koningin worden gericht. Thans is de Minister van Financiën ook voor de V.B. bevoegd, die kwijtschelding te verleen.

Het betreft hier niet de onjuiste aanslagen, die ambtshalve door den Inspecteur kunnen worden verminderd (art. 26 V.B. en art. 109 I.B.), doch aanslagen of verhoogingen, die wel terecht zijn opgelegd, maar waarbij uit een oogpunt van billijkheid termen aanwezig zijn den aanslag e.q. verhooging niet in te vorderen.

### Opzettelijk onjuiste aangifte.

Eene veroordeeling wegens het opzettelijk doen van eene onjuiste aangifte heeft voor de I.B. ten gevolge, dat ook na het verstrijken van den navorderingstermijn de belasting wordt nagevorderd. Dit is thans voor de V.B., die deze bepaling niet kende, ook het geval.

Tegen eenen dergelijken navorderingsaanslag kon vroeger niet worden opgekomen.

De vaste Commissie voor Belastingen uit de Tweede Kamer, in wier handen het wetsontwerp was gesteld, merkte hieromtrent op, dat dit niet billijk scheen. Het zou toch volgens haar zeer wel mogelijk zijn, dat bij de navordering kwesties rezen, waarover de strafrechter zich niet had uitgesproken. Zij vond het met de billijkheid in strijd de administratie ook over zoodanige kwesties te laten beslissen, zonder dat daartegen eenige tegenspraak en zonder dat daarvan eenig beroep mogelijk was.

De Minister verklaarde zich hiermede accoord en wijzigde art. 127 R.I.B. in dezen geest.

Ook voor dergelijke navorderingsaanslagen staat dus in 't vervolg de gewone weg (bezwaarschrift en beroepschrift) open.

### Niet doen eener afgifte.

Voor de I.B. bestaat slechts beperkte aangifteplicht, n.l. slechts voor zoover men een aangiftebiljet heeft ontvangen. Voor de V.B. moet men in ieder geval aangifte doen, indien men volgens de bepalingen der wet belastingplichtig is.

Hoe en binnen welken termijn de aangiften moeten worden gedaan wordt geregeld in Hoofdstuk Aanslag der V.B. en Hoofdstuk VIII der I.B.

Het niet doen der aangifte had tot nog toe alleen ten gevolge, dat een ambtshalve aanslag werd opgelegd en dat belastingplichtige daarvan de onjuistheid had aan te toonen (omkeering bewijslast). Hieraan heeft men nu zoowel voor de V.B. als voor de I.B. nog toegevoegd de volgende bepaling:

„Het niet doen van de volgens hoofdstuk „Aanslag” (VIII) vereischte aangifte wordt gestraft met een geldboete van ten hoogste duizend gulden.”

Strafbaar is niet alleen het niet doen der aangifte, doch het niet doen der aangifte volgens Hoofdstuk Aanslag (VIII), dus volgens de wettelijke bepalingen. Streng genomen zou dus b.v. iemand strafbaar zijn, die zijne aangifte niet binnen den wettelijken termijn van 20 dagen heeft gedaan. Zoo'n vaart zal het intusschen wel niet loopen gezien de steeds gevolgde praktijk om tot twee of driemaal toe te waarschuwen. Trouwens de Minister deelde in de Eerste Kamer op een vraag van den Heer

de Veer mede, dat een coulante en soupele toepassing van deze bepaling in de bedoeling las.

Dat het intusschen nu nog meer dan vroeger voor belastingplichtige van belang is om eene volledige aangifte te doen, zal duidelijk zijn.

Heeft bij het niet- of niet volledig doen der aangifte geen opzet tot ontduiking der belasting voorgezet, dan kan belastingplichtige, zoolang hij niet is gedagvaard, door of vanwege den Minister van Financiën tot transactie worden toegelaten.

### Navordering.

Wilde de Inspecteur vroeger tot navordering voor de I.B. overgaan, dan moest hij volgens art. 84 I.B. belastingplichtige mededeeling doen van het feit, dat hem daartoe aanleiding gaf, alsmede van het bedrag, dat vermoedelijk ten onrechte niet in aanmerking was gekomen. Hij moest belastingplichtige één maand tijd geven om de noodige ophelderingen te verstrekken.

De Hoge Raad besliste bij zijn arrest van 3 Mei 1922, B. i. B. nr. 2955, dat een aanslag tot navordering van inkomstenbelasting, opgelegd zonder de hierbedoelde mededeeling, nietig is.

Anders staat het bij de V.B. waar in art. 40 uitdrukkelijk bepaald is, dat de navordering niet ongeldig wordt, wanneer niet aan dergelijke voorschriften is voldaan. Deze bepaling is nu ook voor de R.I.B. overgenomen. Zij kan van belang zijn voor navorderingen, op te leggen tuschen 1 April en 1 Mei. Gezien den gedwongen termijn van één maand zou vroeger eene navordering achterwege moeten blijven, die zonder in acht name van dien termijn nog wel had kunnen worden opgelegd.

H. DE LEEDE

## GOED KOOPMANSGEBRUIK BIJ DE INKOMSTEN-BELASTING

Volgens het tweede lid van art. 10 der wet op de inkomstenbelasting 1914 worden van de onzuivere opbrengst van een bedrijf of beroep afgetrokken de afschrijvingen op zaken, die voor de uitoefening van het bedrijf of beroep worden gebruikt en de afschrijvingen op schuldvorderingen, een en ander volgens goed koopmansgebruik. Dit is de enige plaats in de evengenoemde wet, waar de term goed koopmansgebruik voorkomt. Men mist dien term bijv. bij de afschrijving ex. art. 10, voorlaatste lid, dezer wet op een aflopend recht. Toch zou het dwaling zijn te meenen, dat enkel bij de beide zoeven bedoelde afschrijvingen dit goed koopmansgebruik te pas komt. Wie het alphabetisch register raadpleegt op de editie 1926 van Mr. Dr. Sinninghe Damsté's wet op de inkomstenbelasting, wordt al aanstonds langs eenvoudigen weg van deze zijne dwaling genezen. Daar toch wordt verwezen naar goed koopmansgebruik niet enkel bij afschrijvingen maar ook bij waardeeringen. Gezette bestudeering van het zoeven genoemde werk, raadpleging van de desbetreffende uitgebreide jurisprudentie benevens mijn ervaring hebben mij echter doen inzien, dat ook die verwijzing nog geenszins op algeheele volledigheid mag bogen. Ik meen dan ook, dat de volgende deels aanvullende beschouwingen van nut zullen kunnen zijn om ook den lezer als geenszins overbodig er van te doordringen, dat goed koopmansgebruik bij de heffing der inkomstenbelasting een groote rol speelt, waarvan menigeen tot zijne schade „keine Ahnung” heeft.

Wat is nu bedoeld met dat meermaals genoemde goed koopmansgebruik? Naar de rechtspraak van den Hoogen Raad het gebruik, dat in overeenstemming is met de (nader aan te geven)



beginselen, die den wetgever bij art. 10 hebben voor oogen gestaan. In die rechtspraak wordt niet immer vastgehouden aan den term *goed koopmansgebruik*. Bij afwisseling ziet men af en toe gebruikt de uitdrukkingen *degelijk en eerlijk koopmansgebruik* en *goed en eerlijk koopmansgebruik*, wat er te allen overvloed op wijst, dat een en ander als identiek kan worden aangemerkt. Zoo is dan in deze materie *eerlijk koopmansgebruik* geen holle phrase. En door daarnaar te handelen, houden we in eere het devies der *Hohenzollern's* suum cuique, ieder het zijne!

Hier is plaats voor een aan *Olmstede's* inkomstenbelasting ten druk te ontleenen aantekening, dat afschrijving tot op *f* 1 of pro memorie veelal geen verband houdt met de werkelijke waardevermindering door het gebruik in bedrijf of beroep en aanleiding kan geven om in strijd met art. 11, laatste lid der wet geheime reserves te vormen. Verder acht de Hooge Raad in zijne arresten o.a. dd. 2 Dec. 1925, B (Beslissingen in belastingzaken) no. 3703 en 10 November 1926, B no. 3921, meerdere afschrijving ontoelaatbaar, indien de afschrijvingen reeds 100 pet. der aanschaffingswaarde hebben bereikt. Afschrijving tot beneden de residuum-waarde lijkt mij niet in overeenstemming met het aan die afschrijving ten grondslag liggend stelsel van instandhouding van in bedrijf of beroep aangewend kapitaal, derhalve in strijd met goed koopmansgebruik.

De in den aanhef dezer bedoelde afschrijvingsclausule art. 10, tweede lid, op zaken, die voor de uitoefening van het bedrijf of beroep worden gebruikt, heeft geen betrekking op handels- en nijverheidsvoorraden. Eenige malen heeft ons hoogste rechtscollege zich in dien zin uitgesproken. Die voorraden vormen dus niet de bij art. 10 genoemde zaken, het *vaste* kapitaal, tot investering waarvan afschrijving wordt toegelaten. Voor die voorraden is enkel waardeering op haar plaats. En nu zijn er legio arresten, waarbij tot uiting is gebracht, dat die waardeering van voorraden moet geschieden volgens *degelijk en eerlijk koopmansgebruik*. Waar het hier geldt een uitleg van art. 7 der wet op de inkomstenbelasting, ligt hierin nog een ruim veld braak tot het trekken van verdere consequenties.

Welke verschillende stelsels van waardeering van handelsvoorraad of bedrijfsobjecten gebruikelijk zijn, behoeft hier geen nadere uiteenzetting. In arrest H.R. 27 Mei 1925, B. no. 3608, staan twee stelsels van waardeering naast elkaar: naar de werkelijke waarde per balansdatum; naar den aankoopprijs. We zullen straks te allen overvloed zien, dat vermenging van beide stelsels ook blijkens de jurisprudentie mogelijk is.

Het in het bedrijf toegepaste stelsel van waardeering naar de werkelijke waarde wordt blijkens evengenoemd arrest in het daár behandelde geval geacht te voldoen aan de eischen van goed koopmansgebruik. En nu wordt het ter aangehaalde plaatse niet in overeenstemming geoordeeld met de regelen van goed koopmansgebruik, om bij het einde van een jaar *ten nadeele van den Fiscus* af te wijken van het tot dusver gevolgd stelsel van waardeering naar werkelijke waarde en over te gaan, ondanks waardeestijging, tot het stelsel van waardeering naar aankoopprijs. Dat we voorzichtig doen, hieraan niet al te veel verdere conclusies te verbinden, hiervoor heeft de Hooge Raad blijkens zijn arrest van 16 Juni 1926, B. no. 3843 gezorgd. Althans is in laatstgenoemd arrest o.a. te lezen, dat aan de toepassing van zeker met de regelen van degelijk en eerlijk gebruik in overeenstemming geacht stelsel van waardeering de eisch moet worden gesteld dat ze niet plaats vindt in *ongerechvaardigde afwijking* van een tot nu toe in het bedrijf gevolgd ander stelsel. Er kunnen zich dus, althans naar het hier uitgesproken oordeel van den Hoogen Raad, bijzondere omstandigheden voordoen, die afwijking van het in het bedrijf gevolgd

stelsel van waardeering toelaatbaar maken. Wel is waar was van dit laatste in het daarbij aan de orde zijnde geval geen sprake, doch gevallen, waarin zulks anders is, laten zich denken. Eigenaardig in dit arrest is nog, hierop werd reeds boven gedoeld, dat daarin volgens goed koopmansgebruik geacht is een consequent doorgevoerd stelsel van waardeering, deels naar de verkoopswaarde, voor zoover beneden kostprijs gedaald, deels naar kostprijs, voor zoover daarboven gestegen, een stelsel dus waarbij nog niet gerealiseerde verlies direct tot uitdrukking wordt gebracht, nog niet gemaakte winst eerst bij verkoop wordt verrekend. Zijn de beide arresten B. 3608 en 3843 naast elkaar bestaanbaar? Mij dunkt van wel. Indien de belastingadministratie ook in deze op haar *qui-vive* blijft om *Wahrheit* van *Dichtung* te onderkennen, dan is daartegen geen bezwaar, bestaat zelfs het voordeel, dat voorkomen wordt, dat bij een bedrijf met zijne wisselende conjuncturen, van fiscaal standpunt in het systeem van waardeering zekere versterking wordt gebracht, die daarvan ver behoort te blijven. Dan kan wat ligt in de lijn van beide arresten en wat ik gelukkig acht, degelijk en eerlijk koopmansgebruik de toetssteen blijven, waarnaar zowel het stelsel van waardeering als de verandering van dit stelsel zijn te beoordeelen. Dan ook kan de belastingadministratie haar reeds uit de oorlogswinstbelasting stammende leer in toepassing blijven brengen, dat correctie moet worden aangebracht indien blijkbaar enkel om de winst over een jaar te drukken de methode van waardebepaling is veranderd.

In den aanhef van dit artikel maakte ik er van melding, dat art. 10, tweede lid, der wet het ook heeft over afschrijvingen op schuldvorderingen, waarmede bedrijfsvorderingen worden bedoeld. In dit verband moge even het arrest van den H.R. van 25 Juni 1924, B. no. 3421 besproken worden, waarvan het hoofd luidt:

„Indien de verhaalbaarheid van een bedrijfsvordering in een „bepaald jaar dubieus is geworden zonder dat de schuldeischer „dit wist of bij behoorlijk onderzoek had kunnen weten, brengt „goed koopmansgebruik mede om ter zake van die minderwaar- „digheid eene afschrijving te verrichten over het jaar waarin „zij is aan den dag gekomen.” Uit genoemd arrest is dit algemeen beginsel te putten, dat het niet aangaat de waarde eener schuldvordering in een bepaald jaar te doen afhangen van een later gebleken vermogenstoestand van den debiteur, dat afschrijving op een vordering niet te pas komt in een jaar, dat men niet wist noch kon weten, dat daarop verlies dreigde. Wie niettemin zóó zou handelen, zou voorzeker niet gezegd kunnen worden naar den eisch van goed koopmansgebruik af te schrijven. Stel dat van zekeren debiteur per balansdatum bekend was, dat hij tot integrale betaling buiten staat was en deswege een overigens toelaatbare afschrijving over het betrokken jaar was toegepast, terwijl bij latere bespreking van de aangifte ter inspectie bekend is, dat de debiteur door erfenis of loterij in eens een man in bonis geworden is, meer dan volwaardig voor het bedrag der vordering dan zal deze omstandigheid geen aanleiding kunnen geven de afschrijving te verwerpen, hoe psychologisch juist verwerping i.e. ook zou zijn.

Het terrein van *goed koopmansgebruik* is met hetgeen hierboven besproken geenszins afgebakend. Het komt volgens de rechtspraak van den Hoogen Raad ook te pas bij de beslissing op welk tijdstip een winst werd gemaakt en bij het systeem van winstbepaling. Zoo is, arrest 30 Juni 1926, B. no. 3855, in overeenstemming met degelijk en eerlijk koopmansgebruik een systeem van winstberekening van een aannemer van bouwwerken, waarbij aan het einde van een jaar balans wordt opgemaakt naar de aldan bekende gegevens. Toepassing hiervan brengt mede, dat geen winst of verlies in aanmerking wordt genomen ten aanzien van onderhanden zijnd werk, dat bij het



einde van het jaar nog niet zoover was gevorderd, dat toen reeds was te bepalen of het winst of verlies zou opleveren (Verg. ook H. R. 9 Februari 1927, B. 3997). Ook voor de bepaling van de opbrengst van niet een bedrijf vormende werkzaamheden — zie het woord „werkzaamheden” in art. 7 eerste lid, der wet — wil het hoogste rechtcollege zich houden aan degelijk en eerlijk koopmansgebruik. (H.R. 7 April 1926, B. 3792). De vraag mag gesteld of dit kan worden uitgebreid tot de in art. 18 bedoelde „op zich zelf staande werkzaamheden”. Al kan ik mij niet tot steun op rechtspraak beroepen, toch meen ik van wel, omdat bij art. 18 de artt. 12 tot en met 17 slechts zijn ter zijde gesteld.

Ik schreef in den aanvang, dat ik veel rechtspraak geraadpleegd heb. Met een uiteraard slechts dorre volledige opsomming mag ik niet vermoeden. Ik behoef toch geen stof te leveren voor „a full dress debate”. Enkel behoeft men verhandeling te voldoen aan den praktisch—Engelschen eisch voor een dames-toilet: „long enough to cover the subject, short enough to be interesting”.

Ons onderwerp, dat de balansopmaking zoo van nabij raakt, mag gezegd worden in het teeken eener wassende belangstelling te staan. Daartoe is slechts te verwijzen naar de besprekingen op het laatst gehouden Internationaal Accountantscongres aan balanswaardceering gewijd.

B. VAN DEN BERG

## EXAMENVRAAGSTUKKEN

Red.: ABR. MEY en JAMES POLAK

### VRAAGSTUK III

Examen Accountancy A 1926 N.I.v.A.

Wij willen beginnen te verklaren, dat wij het bedrijf eener Hoefijzerfabriek niet uit de praktijk kennen, dit als verontschuldiging voor het geval wat wij hier als oplossing laten volgen niet geheel praktisch uitvoerbaar zou zijn.

Aangezien de bedoeling dezer rubriek echter ook niet is voor de praktijk pasklare recepten te leveren maar aan aan te geven hoe men dergelijke vraagstukken principieel moet aanvatten, schijnt het ons juist een voordeel, dat we precies zoo tegenover dit vraagstuk staan als wel met de meerderheid der candidaten het geval zal zijn geweest.

De moeilijkheid van dit vraagstuk ligt dan hoofdzakelijk in de vaststelling van den kostprijs van elk soort (eventueel van elke partij) hoefijzers en in de beoordeeling van de economie van het bedrijf.

Ter beoordeeling kunnen achtereenvolgens komen:

- a) de kosten van de grondstof,
  - b) „ „ „ het knippen,
  - c) „ „ „ de verhitting,
  - d) „ „ „ de bewerking in de banen.
1. De kosten van de grondstof worden bepaald door
    1. den prijs per K.G.,
    2. de verbruikte hoeveelheid.

1. De beoordeeling of in verband met het verloop van de markt, in verband met het tijdstip waarop de verkoopscontracten zijn afgesloten, tegen voordeelige prijzen is ingekocht, is natuurlijk een punt van het allergrootste belang en moet zeker in de boekhouding tot uiting komen, al heeft men dat wellicht niet in de eerste plaats op het oog als het vraagstuk spreekt over „economische productie”. Waar de inkoop in groote partijen schijnt

te geschieden zonder direct verband met den verkoop kan men slechts tot juiste kostprijzen komen door met gemiddelde prijzen te rekenen. Men kan waarschijnlijk volstaan met deze te bepalen voor het geheele verbruik in eene bepaalde periode (maand, week) en daar tegen over stellen de ijsersprijzen welke bij het vaststellen van de verkoopsprijzen gegolden hebben, dat zal (zullen) zijn de marktprijs ten tijde van het verkoopscontract.

2. Het verbruikte gewicht zou zeer eenvoudig door weging der producten te bepalen zijn, ware het niet, dat afval onvermijdelijk schijnt te zijn en gecontroleerd moet worden hoeveel er ontstaat. Er wordt niet vermeld of de verkoopprijzen per stuk of per K.G. gesteld worden. In het eerste geval — ’t welk wij zullen veronderstellen — dient bovendien gecontroleerd te worden of ze het juiste gewicht houden, daar anders te veel grondstof verbruikt kan zijn.

Om te beginnen zouden we er dan voor voelen in de hoofdboekhouding een totaal controle in te voeren:

Totaal gewicht van de ingekochte grondstof tegenover totaal gewicht (aantal  $\times$  normaalgewicht per stuk) van de verkochte producten, beide natuurlijk te verrekenen met begin en eindvoorraad. Stelt men op deze wijze het totale gewichtsverlies vast, dan kan men voorloopig nagaan — waar het ten slotte op aankomt — of dit niet te groot is. Men zal tot een norm komen, waar men bij de verkoopsprjsecalculatie op rekent en vaststellen in hoever daarvan in iedere periode wordt afgeweken.

Bovendien heeft men hierdoor een administratieven check op alle overige op het grondstoffenverbruik uit te oefenen controles, die feitelijk neerkomen op een analyse van dit totaal verlies en moeten dienen om dit te verklaren.

De vraag is nu hoe zullen wij dit verlies verder analyseeren? En die vraag is terug te brengen tot die andere: wie of wat kan invloed uitoefenen op de grootte van het verlies?

Wie?: Kan de werkman belast met het knippen, zorgen dat het afval niet grooter is dan noodig? Hangt het verlies af van de wijze van stoken en verhitten? Kan elk der langs de baan opgestelde werklieden verlies veroorzaken en anderzijds zorgen dat het beperkt wordt?

Wat?: Is er reden aan te nemen dat, is er aanleiding te onderzoeken of de afval verschillend is bij het verwerken van staven van verschillende dikten of diverse typen? Is het van belang de verschillende partijen t.d.o. afzonderlijk te controleren? Zou het verlies verschillend kunnen zijn bij het maken van verschillende maten van hoefijzers, bij het gebruik van de eene of de andere baan of van verschillende matrizen?

Wij nemen aan, dat in theorie al die vragen bevestigend te beantwoorden zijn. Wij hopen echter, dat een aantal ervan praktisch wel zoo onbelangrijk is, dat ze het statistisch beoordeelen der overige oorzaken niet te veel in den weg staat. Vanzelf spreekt, dat na iedere bewerking, waarbij men het noodig acht het gewichtsverlies of afval vast te stellen, een weging plaats moet vinden. Voor de statistische verwerking verwijzen wij naar vraagstuk 15 Uit en Voor de praktijk, Jaargang 2, blz. 137.

b. De kosten van het knippen zullen waarschijnlijk per stuk gelijk geacht kunnen worden. Het is mogelijk — strikt genomen zelfs waarschijnlijk — dat voor het knippen van dikke staven meer energie (menschelijke zoowel als mechanische) verbruikt wordt dan voor dunne, maar het verschil in kosten loont waarschijnlijk niet de moeite om met verschillende kostprijzen te rekenen. Het gaat er dus om van week tot week vast te stellen hoeveel (welk aantal) ijzers geknipp is en hoeveel dat precies aan arbeidsloon, fabriekskosten, afschrijving enz. gekost heeft.