

BESCHOUWINGEN NAAR AANLEIDING VAN HET
DOOR H. J. HOFSTRA UITGEBRACHTE REFERAAT:
DE BEDRIJFSECONOMISCHE ASPECTEN
VAN HET BEGRIIP GOEDKOOPMANSGEBRUIK

door Drs. A. L. Brok

De Nederlandse Federatie van Belastingconsulenten heeft in januari 1957 bij de uitgeverij F.E.D. in Amsterdam in één bundel in druk doen verschijnen de drie voordrachten gehouden op de belastingconsulentendag van 12 mei 1956.

Met volledige erkenning van de betekenis die de beide andere voordrachten, te weten:

Prof. H. J. Doedens: Verleden, heden en toekomst der buitengewone lasten.

Prof. Dr. B. Schendstok: Goed koopmansgebruik als rechtskundige norm voor het bepalen van de belastbare jaarwinst.

Voor de belastingwetenschap en de praktische toepassing hebben, vraagt de inleiding van Hofstra én op grond van het behandelde onderwerp én om de wijze waarop de materie wordt behandeld, waarbij zowel de bedrijfs-economie als de accountant in de discussie worden betrokken, ongetwijfeld mede de belangstelling van bedrijfseconomen en accountants.

De voordracht van Hofstra is, meer nog dan de door de inleider daaraan gegeven titel doet verwachten, gewijd aan de problematiek rondom de winstberekening en om het winstbegrip in het algemeen, tegen welke algemene achtergrond dan de fiscale winstberekening en het fiscale winstbegrip worden geplaatst.

De inleiding valt in haar opzet uiteen in twee delen, door de inleider zelf aangeduid als:

- a. algemene beschouwingen over de grondslagen en achtergronden van het „goed koopmansgebruik“;
- b. behandeling van een aantal detailkwesties, waarbij - zo stelt de inleider het - herhaaldelijk weer zal worden teruggegrepen op algemenere gezichtspunten.

Alvorens wat meer in detail op de inleiding in te gaan enige opmerkingen van meer algemene aard.

Als motivering voor de gekozen wijze van opzet gaat Hofstra uit van de m.i. volkomen juiste stelling dat een verantwoorde uitwerking van het begrip „goed koopmansgebruik“ pas mogelijk is, nadat men zich eerst heeft verdiept in zijn grondslagen en in de vraag welke plaats het in de structuur van de desbetreffende belastingwet inneemt.

Gegeven deze motivering zal de wijze waarop die algemene beschouwingen zijn gegeven waarschijnlijk de lezer wat weinig strak van lijn aandoen, doch vermoedelijk wordt hij, evenals het mij vergaan is, toch wel gegrepen door de bekoring die van de bijzondere aanpak - een critische beschouwing van de praktijk der winstberekening - uitgaat. Verder heb ik in de inleiding welhaast vergeefs gezocht naar de in de motivering der indeling in uitzicht gestelde plaatsbepaling van het begrip „goed koopmansgebruik“ in de structuur van onze belastingwetten. Ik vind het hierom zo jammer dat daarop niet wat meer in het bijzonder is ingegaan, omdat naar mijn oordeel „de

worsteling om het fiscale winstbegrip en het fiscale goed koopmansgebruik", waarvan H. in zijn inleiding gewaagt, vooral is geweest (en ook nu nog steeds is) een worsteling om de structurele plaatsing van het begrip „goed koopmansgebruik" in onze belastingwetten. In de hierna volgende bespreking van de inleiding zal nog wat meer in detail op dit bezwaar worden teruggekomen.

In zijn opmerking gewijd aan de grondslagen en achtergronden van het „goed koopmansgebruik" wordt dit begrip door de inleider meteen in relatie gebracht met de winstberekening, en wel in dier voege dat het feitelijk zonder meer aan de winstberekening wordt gesubordineerd. Ik citeer in dit verband de passage waarmee de algemene beschouwingen worden ingeleid:

„De schrijvers stellen zich meestal op het standpunt dat de fiscale winstberekening - dat wil dus zeggen het fiscale goed koopmansgebruik - een eigen karakter heeft, wel te onderscheiden van winstbegrippen, die elders in ons recht worden gehanteerd."

Met deze inleidende passage is de winstberekening en het winstbegrip dan meteen centraal geplaatst. Hofstra ontwikkelt vervolgens zijn bezwaren tegen de schrijvers die zich op bovenvermeld standpunt plaatsen. Zij zouden daarbij van de veronderstelling uitgaan dat de winstberekening voor de belastingheffing een geheel ander doel zou hebben dan de commerciële winstberekening en hierop als hun oordeel baseren dat de winst voor de fiscale doeleinden naar eigen regelen zou moeten worden vastgesteld.

Ofschoon de inleider dit niet met zoveel woorden zegt, meen ik toch uit de strekking van zijn verder betoog te mogen concluderen dat hij de door hem gewraakte motivering van „verschil in doelstelling" een „veronderstelling" durft te noemen, omdat een verschil in doelstelling feitelijk nimmer principieel is aangetoond, doch zonder meer maar zou zijn afgeleid uit waargenomen verschillen in uitkomst tussen de commerciële en fiscale winstberekening.

Ten aanzien van deze verschillen in uitkomst wijst de inleider er op dat we bij de definiëring van het winstbegrip te doen hebben met een jong probleem, dat, mede tengevolge van zijn jeugd, nog nergens tot een volledige oplossing is gebracht.

Hij stelt nadrukkelijk dat het de bedrijfseconomie is die door haar wetenschappelijke beschouwingen een meer concrete inhoud aan het winstbegrip dient te geven en dat in beginsel zowel de fiscale als de commerciële winstberekening zich aan het bedrijfseconomische winstbegrip dienen aan te passen. In deze principiële stellingname, dat niet alleen de commerciële, maar ook de fiscale winstberekening, zich dient te richten naar het bedrijfseconomische winstbegrip, ligt feitelijk de kern van de inleiding.

Voor de bedrijfseconomie lijkt het mij, gezien de normatieve instelling van deze wetenschap, zeer belangrijk dat dit voor de bedrijfseconoom welhaast vanzelfsprekend beginsel, van een zo gezaghebbende zijde uit de fiscaal-juridische kring zo positief wordt gesteld.

In het kader van de principiële stellingname dat commerciële en fiscale winstberekening zich beiden hebben te richten naar het bedrijfseconomische winstbegrip, ligt het in de lijn dat nader wordt ingegaan op de oorzaken, waarom deze twee berekeningen in de praktijk veelal zo grote verschillen in uitkomsten zich geven. In dit verband laat Hofstra - en dit mijn inziens niet geheel ten onrechte - een felle kritiek horen, zowel op de wijze van commerciële winstberekening, zoals deze, ook in tal van gepubliceerde jaar-

rekeningen, wordt toegepast, als op de accountantspraktijk, die - zoals hij het noemt - „oude koopmansopvattingen, dwars tegen de theoriën van de bedrijfseconomie in, dekt.” Hij constateert dat niet alleen in het verleden, toen men de steun van de bedrijfseconomie nog moest ontberen, doch ook nu nog de gepubliceerde jaarstukken van de N.V.'s zich herhaaldelijk meer richten op het verbergen van wat men niet naar buiten wil laten zien, dan op een reële winstberekening.

Ik ben er van overtuigd dat de accountants zeker niet het standpunt dat aan deze kritiek ten grondslag ligt, n.l. dat zij bij uitstek de uitdragers zijn van de door de bedrijfseconomie gestelde normatieve richtlijnen, zullen willen bestrijden. Maar dit houdt dan tevens de erkenning in dat zij ook in hun praktische beroepsuitoefening blij moeten geven zich van hun principiële, opbouwende taak in deze bewust te zijn. Helaas moet men in de praktijk nog maar al te veelvuldig constateren, dat de accountants zich aan een duidelijke principiële stellingname in bedrijfseconomische kwesties nog te weinig gelegen laten liggen. Met name wanneer men de onder de medeverantwoordelijkheid van een accountant gepubliceerde, of aan derden overgelegde stukken op dit punt kritisch bekijkt, wordt men bij herhaling nog getroffen door het overwegend negatieve standpunt dat er uit blijkt. En zelfs moet, wat nog meer te betreuren is, worden ervaren dat, in een zekere doelredenering, oude gebruiken, die door de bedrijfseconomie als onjuist zijn gekwalificeerd, in een ogenschijnlijk bedrijfseconomische motivering worden verdedigd.

Dat hierdoor naar buiten toe de indruk wordt gewekt dat de bedrijfseconomie nog met een groter aantal problemen worstelt dan in feite het geval is, ligt voor de hand, terwijl ook de funeste invloed die hiervan uitgaat op een daadwerkelijke aanpassing in de praktijk aan de door de bedrijfseconomie gestelde normatieve regels, duidelijk is.

In aansluiting op zijn meer direct geformuleerde constatering dat men in de gepubliceerde jaarstukken van open N.V.'s nog steeds maar weinig terugvindt van wat de bedrijfseconomie met betrekking tot het winstbegrip aan normatieve conclusies heeft ontwikkeld, wekt Hofstra indirect de indruk dat de fiscus ditzelfde verwijt niet, of althans in veel mindere mate treft. Hij zegt n.l.

„Wanneer men een vergelijking wil maken tussen de commerciële winstberekening en de fiscale winstberekening moet men echter niet uitgaan van de gepubliceerde jaarstukken van vele N.V.'s, maar van de interne accountantsrapporten en deze laatste komen, vooral indien zij bedrijfseconomisch verantwoorde kostprijsanalyses bevatten, herhaaldelijk tot cijfers die aanmerkelijk dichter bij de fiscale *waarderingen*¹⁾ liggen dan de gepubliceerde cijfers.”

In deze passage wordt mijns inziens teveel de indruk gewekt dat tussen de fiscaal toelaatbare en de bedrijfseconomisch als juist erkende wijze van winstberekening nauwelijks enig verschil in uitkomst zou bestaan, of althans, dat de uitkomst van de fiscale winstberekening tamelijk wel valt binnen de toleranties van het bedrijfseconomische winstbegrip. Opmerkelijk is het overigens wel, dat in deze hierboven aangehaalde passage, die in haar uitgangspunt zo duidelijk de *winstberekening* in de beschouwing betreft, de conclusie niet de uitkomst van de winstberekeningen, doch de *waarderingen*, betreft. Dit treft te meer, omdat juist ten aanzien van de behandeling

¹⁾ Cursivering van mij. Br.

van waarderingsverschillen de principiële vraag rijst of en in hoeverre deze buiten de winstberekening moeten worden gehouden. Bij een verschillende beantwoording van deze principiële vraag zal de winstberekening, ook al bestaat er volledige overeenstemming in de wijze van waardering, een verschillende uitkomst geven. En juist op dit belangrijke punt hebben de fiscale bepalingen in het verleden en ook nu nog een aanpassing aan het bedrijfs-economische winstbegrip toch wel duidelijk in de weg gestaan.

Ik meen dat Hofstra in zijn inleiding aan deze kant van het probleem wel wat al te weinig aandacht schenkt. Weliswaar sluit hij de mogelijkheid van onvolkomenheden in de fiscale winstberekening niet helemaal uit, maar suggereert toch wel heel sterk dat die eventuele onvolkomenheden vrijwel alleen een gevolg zijn van het feit dat de bedrijfseconomie op bepaalde punten nog niet tot een duidelijke conclusie is gekomen, aldus feitelijk impliciet stellende dat het fiscale winstbegrip zich beweegt binnen de toleranties van het bedrijfseconomische winstbegrip.

In het voorgaande gaf ik reeds als mijn mening dat de worsteling om het fiscale winstbegrip vooral is geweest en nog steeds is een worsteling om de structurele plaatsing van het begrip „goed koopmansgebruik” in onze belastingwetten. Deze mening is gebaseerd op de stellingname dat het toch feitelijk niet voor bestrijding vatbaar kan zijn, dat juist door de bedrijfs-economie, als normatieve wetenschap, richting wordt gegeven aan het „goed koopmansgebruik”, of met andere woorden, dat „goed koopmansgebruik” niet anders kan zijn dan bedrijfseconomisch verantwoord koopmansgebruik. In deze stellingname ontmoet ik in Hofstra zeker geen bestrijder, integendeel, hij stelt zich nadrukkelijk op hetzelfde principiële standpunt, hetgeen moge blijken uit onderstaand citaat, waarin hij zijn standpunt t.a.v. de inhoud van het begrip „goed koopmansgebruik” geeft.

„Neemt men daarentegen aan - zoals ik (Hofstra) dus wil doen - dat de wetgever in beginsel verwijst naar de resultaten van die wetenschap - de bedrijfseconomie - die zich o.a. bezig houdt met de vraag hoe de goede ondernemer zijn winst behoort te berekenen, dan is daarmee de inhoud van het begrip automatisch gegeven, terwijl de uitdrukking zelf - afgezien van het feit dat men beter van „ondernemersgebruik” dan van „koopmansgebruik” had kunnen spreken - zeker niet ongelukkig is. Wat niet „goed” - d.w.z. bedrijfseconomisch verantwoord - is, wordt niet aanvaard, ook al zou de handelwijze bij zeer vele ondernemers gebruikelijk zijn. Wat nergens wordt toegepast, is geen „gebruik” en dus ook geen goed koopmansgebruik.”

Ook wanneer men de ontwikkeling in de jurisprudentie met betrekking tot het goed koopmansgebruik naar het beginsel bekijkt, zal men moeten constateren dat bij het geven van inhoud aan dit begrip steeds en terecht gezocht is naar een aanpassing aan de door de bedrijfseconomie gegeven richtlijnen. Men kan dus zeker niet stellen dat de in het verleden gegroeide divergentie tussen fiscale en bedrijfseconomische winst een gevolg zou zijn van het in de jurisprudentie miskennen van het beginsel dat „goed koopmansgebruik” in feite betekent „bedrijfseconomisch verantwoord gebruik”. De feitelijk kritische oorzaak voor deze divergentie moet men mijns inziens zoeken in de onvolkomen structurele plaatsing in de fiscale wetgeving van het begrip „goed koopmansgebruik”, en wel met name in het niet direct relateren van het „goed koopmansgebruik” aan de winstberekening. Zolang het „goed koopmansgebruik” in de fiscale wetgeving, regelende de belastingheffing naar de winst, niet rechtstreeks was gerelateerd aan de winstberekening zelve, doch bv. slechts in relatie gebracht werd met af-

schrijvingen of met de waardering in het algemeen, kon het „goed koopmansgebruik”, en dus ook het „bedrijfseconomisch verantwoord gebruik”, uiteraard slechts zijn uitwerking doen gelden op het beperkte aan dit gebruik toegewezen terrein. Onder die omstandigheden mocht zeker niet verwacht worden - zoals de ervaring ook wel heeft geleerd - dat de fiscale winstberekening zich zonder wetswijzigingen, dus automatisch, zou kunnen aanpassen aan het bedrijfseconomische winstbegrip. Deze aanpassing zou zich dan alleen automatisch kunnen voltrekken, indien in de fiscale wetgeving het begrip „goed koopmansgebruik” rechtstreeks - en dan ook onbeperkt - zou worden gerelateerd aan de winstberekening. Historisch gezien kunnen we vanaf de Wet op de Inkomstenbelasting 1914 tot aan de huidige regeling een voortdurende niveauverheffing van het begrip „goed koopmansgebruik” waarnemen, in welke niveauverheffing die van de Wet Belastingherziening 1950, waarbij tenslotte het begrip „goed koopmansgebruik” rechtstreeks werd gerelateerd aan de jaarlijkse winstbepaling, wel de meest principiële was. (Art. 7, lid I).

De strijd om de structurele plaatsing van het begrip „goed koopmansgebruik” zou hiermede volledig gestreden zijn, ware het niet dat in Art. 8, lid I ten aanzien van de afschrijvingen een belangrijke beperking aan het „bedrijfseconomische gebruik” - en dus ook aan het „goed koopmansgebruik” - wordt opgelegd, door de jaarlijkse afschrijving te beperken tot „het gedeelte van de nog niet afgeschreven aanschaffings- of voortbrengingskosten dat aan het jaar kan worden toegerekend”. Indien men de berekening van de jaarlijkse afschrijvingslast op basis van de historische uitgaafprijs bedrijfseconomisch veroordeelt - en naar mijn mening is dit zo langzamerhand in de bedrijfseconomie hier te lande een algemeen aanvaard standpunt - dan zou dit zelfs de conclusie rechtvaardigen, dat de in artikel 8 opgenomen regeling voor de afschrijvingen strijdig is met de algemene regeling van art. 7. Immers in de in art. 7, lid I opgenomen algemene regeling met betrekking tot de bepaling van de jaarlijkse winst, luidende:

„De jaarlijkse winst wordt bepaald volgens goed koopmansgebruik, met inachtneming van een bestendige gedragslijn welke onafhankelijk is van de vermoedelijke uitkomst en welke slechts gewijzigd kan worden indien bijzondere omstandigheden dit rechtvaardigen.”

wordt - behoudens dan de bestendige gedragslijn, die mijns inziens op zich echter reeds door het goed koopmansgebruik wordt gevorderd - aan het goed koopmansgebruik geen enkele beperking opgelegd. De wetgever heeft zich dus blijkens de huidige redactie van art. 8 kennelijk op het standpunt geplaatst dat afschrijving op basis van de uitgaafprijs als niet strijdig met goed koopmansgebruik, dus als vallende binnen de toleranties van een bedrijfseconomisch verantwoorde winstberekening moet worden geacht. Optimistisch zou men dus kunnen stellen dat voor de jaarlijkse winstbepaling ook zonder wetswijziging afschrijving op basis van de vervangingswaarde fiscaal erkenning zou moeten vinden, indien voor de afschrijving op basis van de uitgaafprijs daadwerkelijk zou kunnen worden gesteld dat deze strijdig is met een bedrijfseconomisch verantwoorde wijze van winstberekening en dus ook strijdig met „goed koopmansgebruik”. Praktisch echter lijkt vooralsnog de kans niet groot de afschrijving op basis van de uitgaafprijs buiten de toleranties van het „goed koopmansgebruik” geplaatst te krijgen. En zeker geldt dat het veel moeilijker ligt te moeten motiveren dat afschrijving op basis van de uitgaafprijs strijdig is met goed koopmansgebruik, dan te moeten motiveren dat afschrijving op basis van de vervangingswaarde in overeenstemming is met „goed koopmansgebruik”. In

feite ligt dus in art. 8 wel een zeer essentiële belemmering voor de praktische aanpassing van de fiscale winstberekening aan de waar te nemen ontwikkeling in de bedrijfseconomische winstberekening. Verwacht mag worden dat alleen een wetswijziging, neerkomende op het wegnemen van de in art. 8 neergelegde beperking van het „goed koopmansgebruik” en dus in beginsel betekende een nog verder gaande niveau-verheffing van dit begrip, de oplossing zal kunnen brengen.

Ofschoon ik het standpunt van Hofstra, dat we het fiscale winstbegrip niet door een leerboek van de bedrijfseconomie zullen kunnen vervangen, volledig onderschrijf en dientengevolge ook in beginsel zijn conclusie kan aanvaarden dat het fiscale goed koopmansgebruik het bedrijfseconomische goede koopmansgebruik hier en daar wat zal moeten of mogen fatsoeneren, zou ik - in tegenstelling tot hem - toch niet zover willen gaan, de afschrijving op basis van de uitgaafprijs nog onder dit fatsoeneren te willen brengen. In wezen toch wordt daardoor de reële inhoud van het winstbegrip te wezenlijk aangetast en vindt onder de werking van de belastingheffing naar de jaarlijks berekende winst en tegen de voor deze heffing naar de winst geldende tarieven een verkapte vermogensheffing plaats, die in haar werking en invloed uitsluitend is gerelateerd aan de voor de bedrijfsuitoefening noodzakelijke investering in duurzame kapitaalgoederen.

In het tweede deel van zijn inleiding wijdt Hofstra uitvoerige beschouwingen aan deze, wat hij noemt, discrepantie tussen de bedrijfseconomische afschrijving op basis van de vervangingswaarde en de fiscale afschrijving op basis van de aanschaffings- of voortbrengingskosten. Dat hij het principiële bezwaar, dat hierin is gelegen voor een aanpassing van het fiscale winstbegrip aan het bedrijfseconomische winstbegrip zeker niet helemaal wil ontkennen blijkt duidelijk uit de volgende passage van zijn betoog:

„Ik moet toegeven, dat deze discrepantie een ernstige aantasting *schijnt*¹⁾ te zijn van mijn stelling, dat het goede koopmansgebruik van art. 7 I. B. een referte bedoelt te zijn aan wat de bedrijfseconomie aan juiste systemen van winstberekening toelaat of erkent.”

Als verzachtende omstandigheden voor deze discrepantie worden door hem een drietal argumenten aangevoerd, te weten:

- 1e. dat nog steeds niet helemaal duidelijk is geworden wat de vervangingswaarde-theorie ten aanzien van de tot het vaste kapitaal behorende goederen precies wil en met name hoe het stelsel in de praktijk moet werken.

Nadrukkelijk wordt door de inleider in dit verband gesteld dat voor de erkenning van een bepaald stelsel als (fiscaal) goed koopmansgebruik toch in elk geval nodig is, dat dit stelsel tot in zijn finesses in de theorie een zekere mate van erkenning heeft gevonden en dat het in de praktijk uitvoerbaar is. Aan de voorstanders van de vervangingswaarde stelt hij dan de vraag:

„Bewijs nu eerst in de commerciële praktijk de uitvoerbaarheid en de consequenties van dat stelsel, en laat ons pas daarna over zijn aanvaardbaarheid bij de fiscale winstberekening praten.”

En hierop laat hij dan als zijn persoonlijk oordeel volgen:

„Zie ik het goed, dan ligt de zwakte van het geval hier echter vooral bij de aanhangers van het stelsel, die elkaar nog op te belangrijke punten tegenspreken om voorhands van één algemeen aanvaardbaar stelsel te kunnen spreken, terwijl ook steeds nog niet duidelijk is, hoe in

¹⁾ Cursivering van mij. Br.

de theorie en praktijk de waardeverschillen tengevolge van algemene prijsveranderingen kunnen worden afgescheiden van de incidentele voor- of nadelen die door goed of slecht koopmanschap ontstaan en die naar hun aard dus wel tot de winst moeten worden gerekend."

En hieraan wordt dan het tweede argument ontleend n.l.:

- 2e. dat de fiscus het recht niet kan worden ontzegd om ten aanzien van een tot dusver zó onduidelijk punt het fiscale goede koopmansgebruik ietwat te concretiseren, zelfs al betekent elke concretisering tegelijk een verstarring, die verdere ontwikkelingen kan tegenhouden.
- 3e. dat het fiscale winstbegrip - en dit is principieel aldus de inleider - gedwongen is zich duchtig rekenschap te geven van een probleem, waarover bedrijfseconomische beschouwingen herhaaldelijk wat luchtig heengrijpen, n.l. het probleem van de eindafrekening. Hofstra maakt in dit verband de opmerking dat de vervangingswaardetheorie, die haar beschouwingen vooral richt op de continuïteit van de onderneming, weinig aandacht schenkt aan het geval dat deze continuïteit, met name door de liquidatie van de onderneming, wordt verbroken en diengevolge dan ook een weinig duidelijk antwoord geeft op de vraag of het saldo van de dan aanwezige prijsverschillen-reserve winst is of geen winst. Terecht stelt hij dat de fiscus deze vraag niet onbeantwoord kan laten. Hij geeft als zijn conclusie dat hij geneigd is het bevestigende antwoord dat de fiscus in deze geeft (dus het o.a. tot de winst rekenen van deze prijsverschillen-reserve) behoudens gevallen van zeer ingrijpende waardevermindering van de munt juist te achten en wel om twee redenen:
 - a. de „eindafrekening” is het sluitstuk van - de onafwijsbare voorwaarde voor - het soepele fiscale winstbegrip dat wij wensen;
 - b. de structuur van ons belastingstelsel met betrekking tot de z.g. „Capital gains”.

Niettegenstaande deze veelheid van argumenten en overwegingen vind ik daarin toch feitelijk geen steekhoudende motivering om, bij de jaarlijkse winstberekening, de afschrijvingslast te beperken tot „het gedeelte van de nog niet afgeschreven aanschaffings- of voortbrengingskosten”, zoals in art. 8 lid I wordt voorgeschreven.

Ook al bestaan er met betrekking tot de afschrijving onder de aanhangers van de vervangingswaarde-theorie nog belangrijke meningsverschillen - en dan denk ik in het bijzonder aan het verschil in opvattingen of bij gestegen prijspeil al dan niet ten laste der jaarlijkse resultatenrekening het z.g. inhalen van vroegere afschrijvingen dient plaats te vinden -, naar mijn mening is het toch zeker vrijwel communis opinio, dat, wil er sprake zijn van een bedrijfseconomisch verantwoorde wijze van winstberekening, minimaal ten laste van de resultatenrekening moet worden gebracht de in het betreffende jaar te loor gegane capaciteit, gewaardeerd tegen vervangingsprijs. Een, door de binding van de afschrijving aan de aanschaffingskosten, uitsluiten van deze bedrijfseconomisch vrijwel algemeen aanvaarde minimale eis, waardoor bovendien het algemene beginsel van het buiten de jaarlijkse resultatenrekening houden van de waardewijzigingen in voor de bedrijfsuitoefening noodzakelijke kapitaalgoederen zo wezenlijk wordt aangetast, gaat m.i. ver uit boven het „ietwat concretiseren van het goede koopmansgebruik die verdere ontwikkelingen kan tegenhouden.” Persoonlijk zie ik er veel meer in een inperken van de uitwerking van een beginsel dat ook voor de fiscale winstberekening in de jurisprudentie zijn erkenning heeft

gekregen, doordat de waardeestijging in de normale goederenvoorraden buiten de jaarlijkse resultatenrekening gehouden kan worden.

De normatieve conclusie van de bedrijfseconomie met betrekking tot de jaarlijkse resultatenbepaling is toch, dat tegenover de in een jaar op de verkoopmarkt genoten opbrengsten de lasten geplaatst moeten worden tegen hun vervangingswaarde. Dit algemene beginsel - mede tot de continuïteitshandhaving bijdragende - noodzaakt tot het buiten de jaarlijkse winstberekening houden van de (in geld uitgedrukte) vermogensvermeerdering die voortvloeit uit de waardeestijging van al de kapitaalgoederen die de bedrijfshuishouding ter vervulling van hare normale functie in de maatschappelijke productie moet aanhouden. Principieel is niet te motiveren dat dit beginsel, dat zijn fundering vindt in een bedrijfseconomisch verantwoorde winstbepaling en zeker niet primair een kwestie van balanswaardering is, zich in haar werking incidenteel zou kunnen beperken tot de voorraden aan handelsgoederen, c.q. grondstoffen en producten.

Wellicht anders dan Hofstra zie ik nu in de aanvaarding door de H.R. van het z.g. ijzeren-voorraadstelsel, de principiële erkenning van de beginselen voor de winstberekening zoals die door de vervangingswaardeleer theoretisch zijn gefundeerd. De ratio toch van het z.g. ijzerenvoorraadstelsel - persoonlijk zou ik liever willen spreken van de techniek van de ijzerenvoorraad - moeten we zoeken niet bij de balanswaardering, doch in het doel dat men met betrekking tot de resultatenrekening wil bereiken, en ook bij het ijzeren-voorraadstelsel is dit het buiten de jaarlijkse resultatenrekening houden van de waardewijzigingen, die bedrijfseconomisch niet als winst kunnen worden aangemerkt. En het is in feite vooral de door Prof. Limperg ontwikkelde en door anderen verder uitgebouwde theorie van de vervangingswaarde, waarin deze beginselen hun theoretische fundering en juist door die theoretische fundering een reeds zo ruime praktische toepassing hebben gekregen.

Voor mij is het dan ook, in tegenstelling tot Hofstra, geen vraag of, naast het ijzeren-voorraadstelsel en het lifostelsel, nu ook voor de berekening van de bruto-goederenwinst het vervangingswaardestelsel tot het fiscale goed koopmansgebruik moet worden gerekend. Naar mijn mening is het n.l. niet een waarderingstechniek die in onze fiscale jurisprudentie erkenning heeft gekregen, doch het principiële, vooral door de vervangingswaarde-theorie gepropageerde beginsel, dat voor de jaarlijkse resultatenberekening tegenover de genoten opbrengsten de opgeofferde economische waarden geplaatst moeten worden tegen vervangingsprijs.

Zoals Polak nadrukkelijk voor het door hem ontwikkelde vervangingskoopstelsel heeft aangegeven, dat de techniek van het ijzeren-voorraadstelsel een doelmatige werkwijze *kan* zijn om de bruto-goederenwinst naar de beginselen van het vervangingskoopstelsel te berekenen, geldt eveneens - en ik betreur het dat dit van de kant van de vervangingswaarde-theorie niet wat duidelijker expliciet is gesteld - dat de techniek van het ijzerenvoorraadstelsel een doelmatige werkwijze *kan* zijn ter berekening van de goederenwinst naar de beginselen van de vervangingswaarde-theorie.

Ook hier geldt echter zoals steeds, dat een toepassing van een techniek tot onverantwoorde uitkomsten zal leiden, wanneer het geval, waarop de techniek wordt toegepast, zich principieel niet leent voor de toepassing daarvan.

In het aandienen van de techniek van de ijzeren-voorraad als een „stelsel van wistberekening” schuilt m.i. dan ook als groot gevaar dat deze techniek - en dan ten nadele van de fiscus - toepassing krijgt buiten de grenzen van

en in een uitwerking die uitgaat boven het bedrijfseconomisch verantwoorde.

Zo het dan ook nog - zoals Hofstra het ziet - een vraag zou zijn of naast het ijzeren-voorraadstelsel nu ook het vervangingswaardestelsel en het vervangingskoopstelsel tot het goede fiscale koopmansgebruik moeten worden gerekend, deel ik zeker niet zijn opvatting:

„dat dit een vraag is die in de praktijk van minder belang is, nu het ijzeren-voorraadstelsel een zoveel eenvoudiger en tevens bevredigende oplossing kan geven.”

Als derde verzachtende omstandigheid voor de discrepantie tussen de fiscaal toegestane en de door de vervangingswaardeleer bepleitte afschrijvingswijze wijst Hofstra op het probleem van de fiscale eindafrekening. Zijn argumentatie, dat men fiscaal een eindafrekening niet kan ontberen, onderschrijf ik ten volle. Hoe echter hieraan en aan de in dit verband ter sprake gebrachte structuur van ons belastingstelsel met betrekking tot de z.g. „Capital gains” een werkelijk argument kan worden ontleend ter verdediging van het bij de jaarlijkse winstbepaling afschrijven op basis van de uitgaafprijs ontgaat mij. Immers - voor zover ik het althans zie - is aan die eindafrekening slechts de m.i. zeker niet steekhoudende motivering te ontleenen dat die hogere bedrijfseconomisch gewenste afschrijving toch weer bij de huidige regeling in de eindafrekening zou vallen. Maar dit laatste is ook het geval met de bij de jaarlijkse winstberekening buiten beschouwing gelaten waardestijging van de voorraden. En gezien de strijd die met betrekking tot de voorraden gestreden is en nog steeds wordt gestreden, om de waardestijging naar de eindafrekening verplaatst te krijgen, is het duidelijk dat deze z.g. verschuiving zeker niet en bagatelle genomen kan worden.

Naar mijn mening zou er dan ook reeds van een belangrijke principiële verbetering in onze belastingheffing naar de winst sprake zijn, indien ook de waardestijging van de duurzame productiemiddelen, via het systeem van afschrijving op basis van de vervangingsprijs, naar de eindafrekening zou worden verplaatst en daardoor tevens de zo een grillig effect oproepende noodoplossing der vervroegde afschrijving aan de kant zou kunnen worden gezet.

Daarnaast zou dan een hernieuwde bezinning gewenst zijn of het in het kader van een winstbelasting nu wel past de eindafrekening op een vermogensvergelijking van nominale geldbedragen te baseren. Bij een algemene daling van de koopkracht van het geld, zoals we die in feite hebben zien voltrekken, komt dit immers neer op het onder het mom van een winstbelasting doorvoeren van een verkapte vermogensheffing. Met een beroep op de z.g. „gulden is guldentheorie” kan deze kwestie zeker niet worden afgedaan. Ook Hofstra erkent dit indirect feitelijk wel, ofschoon we nochtans bij hem de uitspraak tegenkomen dat het bij de fiscale winstberekening reeds op praktische overwegingen noodzakelijk is zolang mogelijk aan die „gulden is guldentheorie” vast te houden.

Ik meen ten aanzien van de „gulden is gulden theorie” te kunnen volstaan met de eenvoudige constatering dat juist in de argumentatie, waarin men een beroep op deze stelregel ziet gedaan, het lanceren ervan een leugen betekent. Anders gezegd: indien deze theorie een reële ondergrond had zou men er geen behoefte aan hebben.

Ik wil zeker niet beweren met bovenstaande beschouwingen een volledig beeld te hebben gegeven van alle aspecten die door Hofstra met betrekking tot het goed koopmansgebruik in de fiscale winstberekening in zijn inleiding zijn belicht. En ik zou dan ook willen besluiten met de lezers van mijn beschouwingen aan te bevelen zelf volledig kennis te nemen van deze inleiding. De inhoud is het ten volle waard.