activa te herzien en deze te brengen op het voor dat moment geldende niveau.

De mogelijkheid om genoemde eenheid te bereiken is ook voor een groot deel gelegen in handen van de accountants, die dikwijls invloed kunnen uitoefenen bij het vaststellen van de afschrijvingspercentages, en de keuze van den afschrijvingsvorm.

Het komt mij gewenscht voor, dat het in het bovenstaande aangesneden onderwerp in verband met zijn actualiteit nog eens van verschillende zijden in dit orgaan wordt belicht.

SWART

BELASTINGVRAAGSTUKKEN

Red.: W. WESTRA

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

Bedrijfseconomie en belastingrecht

Het doel, waarvoor dit tijdschrift bestaat, is er bij uitstek toe geschikt om na te gaan of en in hoeverre het belastingrecht parallel loopt met datgene wat de bedrijfseconomie leert. Bij het uitwerken van dit probleem kan ik mij beperken tot het materieële belastingrecht. Verder zal ik mij beperken tot het inkomen uit bedrijf of beroep; immers de bedrijfseconomie heeft het bedrijf tot studieobject. Met deze laatste beperking wil ik echter geenszins beweren dat bij het bepalen van het inkomen uit andere bronnen geen bedrijfseconomische overwegingen op hun plaats kunnen zijn.

Het inkomen uit bedrijf of beroep moet worden bepaald volgens de artikelen 7, 10 en 11 der wet. Artikel 7 geeft slechts een algemeene omschrijving van wat valt onder de groep van bronnen, samengevat onder de benaming onderneming en arbeid. De artikelen 10 en 11 geven meer concrete voorschriften hoe het inkomen uit alle vier groepen van bronnen van inkomen moet worden bepaald en wel:

1°. artikel 10: welke uitgaven van de bruto-opbrengst mogen worden afgetrokken,

2°. artikel 11: welke uitgaven niet van de bruto-opbrengst mogen worden afgetrokken.

Artikel 10 begint met een algemeene omschrijving te geven van de kosten welke voor aftrek in aanmerking komen; de aanhef luidt:

> „De opbrengst eener bron van inkomen wordt, ter be-
> „rekening van haar zuiver bedrag, verminderd met de
> „kosten tot verwerving, inning en behoud der opbrengst
> „en met de op de opbrengst rustende lasten."

Daarentegen mogen volgens artikel 11 niet worden afgetrokken de uitgaven voor aankoop, stichting, uitbreiding, verbetering of verandering van het bedrijf of van bedrijfsmiddelen. Aangaande dit verschil zegt de Memorie van Toelichting het volgende. „In artikel 10 zijn de bedrijfs- en beroepskosten gedefinieerd als de kosten noodig voor de uitoefening van een bedrijf of rechtstreeks daartoe betrekking hebbende. Deze eenigszins ruime omschrijving is gekozen, omdat op het gebied van handel en nijverheid geen criterium bestaat voor de noodzakelijkheid van kosten. De noodzakelijkheid wordt veelal bepaald door het subjectief inzicht van den ondernemer. Trouwens er zullen zelfs kosten worden gemaakt waarvan ook de ondernemer de noodzakelijkheid niet zou beweren, doch die hij wenschelijk acht omdat zij naar zijn oordeel een bloote kans op winst verschaffen. Andere kosten, zooals voor verhooging der salarissen van het personeel, nieuwsjaargiften en dergelijke, vinden soms hun grond alleen in vrijgevigheid, wat niet belet, dat zij naar redelijke opvatting van de bruto-opbrengst van het bedrijf moeten worden afgetrokken bij de bepaling van het voordeel dat de ondernemer daaruit trekt.

Bij die ruime omschrijving der bedrijfs- en beroepskosten moet echter worden gewaakt, dat daaronder geen uitgaven worden gebracht die niet de *opbrengst* der bron van inkomen, doch de *bron* zelf betreffen. Uitgaven die de opbrengst betreffen en dus daaruit moeten worden gekweten, zijn evenals de opbrengst zelf, uit haar aard periodiek. Daartegenover staan de uitgaven voor ééns, die gedaan worden om de bron van inkomen te verkrijgen, te verbeteren of in ieder geval, zij het slechts in onderdeelen van inrichting, te veranderen. Deze uitgaven verminderen niet de opbrengst, doch zijn kapitaalsuitgaven, waarvan de vruchten — voor zoover de uitgaven productief zijn — in de opbrengst moeten worden teruggevonden."

Tot zoover de Memorie van Toelichting, waarvan ik opzettelijk een zoo lange passage heb geciteerd om aan te toonen dat hierbij grootendeels van een bedrijfseconomische gedachte is uitgegaan. In het algemeen kan dus worden gezegd dat de kosten, die de opbrengst van de bron betreffen, voor aftrek in aanmerking komen.

De practijk heeft echter uitgewezen dat de belastingrechtspraak niet het ruime standpunt t.a.v. de bedrijfs- en beroepskosten is blijven innemen als de Memorie van Toelichting geeft. In B 3238 is beslist dat, wanneer geruimen tijd aan de inrichting van een kantoor niets ten koste is gelegd en de standing van den gebruiker de beschikking over een behoorlijk privékantoor vordert, de uitgaven voor een nieuwe betimmering en nieuwe meubelen daarom nog niet tot de bedrijfskosten kunnen worden gerekend. Dit is alleen het geval wanneer die uitgaven strekken tot onderhoud of herstel wegens den verminderden staat der meubelen of van het kantoor. Nu lijkt dit erger dan het is omdat op deze kosten mag worden afgeschreven, zoodat zij uiteindelijk, zij het dan over meerdere jaren verdeeld, toch ten laste van het inkomen worden gebracht. Toch blijkt hieruit reeds dat alleen als kosten, die de opbrengst van de bron betreffen, worden aangemerkt die uitgaven zonder welke de opbrengst niet kan worden verworven, geïnd en behouden.

In B 3720 heeft de Raad van Beroep te Haarlem beslist dat een tandarts, die een reis naar Amerika laat doen tot het aanknoopen van connecties ter verkrijging van speciale artikelen, de deswege gedane uitgaven niet van zijn beroepsinkomsten mag aftrekken. Wanneer deze uitgaven later productief blijken te zijn geweest, is deze beslissing, van bedrijfseconomisch standpunt bezien, niet onjuist. Toch is het m.i. nog de vraag of de tandarts op deze uitgaven mag afschrijven; is dit niet toelaatbaar dan zal hij alleen compensatie voor deze uitgave verkrijgen wanneer hij deze relatie kan verkoopen. Maar wanneer de zending mislukt, kunnen deze uitgaven nimmer worden afgetrokken.

Uit het bovenstaande, dat nog met meerdere soortgelijke voorbeelden is aan te vullen blijkt dat de bedrijfseconomie meer uitgaven, in het jaar waarin zij worden gedaan, ten laste van het bedrijfsresultaat over dat jaar wenscht te brengen dan het belastingrecht toelaat. Wanneer echter het belastingrecht op deze uitgaven afschrijving toelaat, wordt alleen het tijdstip waarop de uitgave tot aftrek wordt toegelaten, één of meer jaren verschoven. Echter ook op het punt van afschrijving loopen het belastingrecht en de bedrijfseconomie niet parallel.

Het tweede lid van artikel 10 staat aftrek van afschrijvingen toe „op zaken, die voor de uitoefening van het bedrijf of beroep „worden gebruikt, en de afschrijvingen op schuldvorderingen, „een en ander volgens goed koopmansgebruik".

De laatste woorden van deze wetsbepaling zouden doen vermoeden dat hier geheel in bedrijfseconomischen geest zou worden gehandeld. In B 3308 heeft de Hooge Raad echter bepaald, dat de vraag, of een afschrijving is toegelaten, moet

worden beoordeeld naar de artikelen 10 en 11 der wet, en geenszins uitsluitend naar de omstandigheid of zulk een afschrijving naar de regelen van goed koopmansgebruik al dan niet pleegt te geschieden. De wet wordt dus gesteld boven het goed koopmansgebruik.

In de eerste plaats moet er op worden gewezen dat alleen afschrijving mag worden afgetrokken op zaken die in de uitoefening van een bedrijf of beroep worden gebruikt. De aftrek van de door het gebruik ontstane waardevermindering van het huizenbezit van particulieren mag dus niet worden afgetrokken; is hetzelfde pand eigendom van een huizenverhuurder dan is aftrek van afschrijving wel toelaatbaar. Doch ook bij bedrijven is elke bedrijfseconomisch juiste afschrijving niet toelaatbaar. Volgens B 3120 zijn afschrijvingen volgens artikel 10 buitengesloten, wanneer de oorzaken niet te zoeken zijn in het bedrijf zelf. En in B 2730 is beslist dat, indien een aan een fabrieksterrein grenzend weiland, uit vrees voor insluiting, tegen een abnormaal hoogen prijs is gekocht, afschrijving van het verschil tusschen dien prijs en de waarde van het land niet kan worden toegelaten. Volgens B 4666 laat het tweede lid van artikel 10 geen afschrijving toe op de kosten die een leeraar in het boekhouden heeft moeten maken voor het verkrijgen der middelbare acte.

Het belastingrecht laat dus alleen afschrijvingen toe op zaken, welke worden gebruikt in een bedrijf of beroep, voorzoover er waardevermindering plaats heeft tengevolge van het gebruik. De Hooge Raad overweegt in B 2110 dat aftrek voor afschrijvingen is toegelaten, zoodra vaststaat, dat de zaken, voor de uitoefening van het bedrijf gebezigd, door dat gebruik als regel in waarde verminderen. De bedrijfseconomie daarentegen huldigt een ruimer standpunt ter zake van afschrijvingen; volgens het voorzichtigheidsmotief en de dynamische balansbeschouwing worden alleen die uitgaven als activa op de balans opgenomen, welke in een volgende periode hun nut zullen geven en worden alle andere uitgaven en lasten ten laste van het bedrijfsresultaat gebracht, onverschillig of zij zijn veroorzaakt door gebruik in het bedrijf of zijn ontstaan uit andere oorzaken.

Wanneer de toelaatbaarheid der afschrijvingen vaststaat, komen voor de bepaling van hun grootte bedrijfseconomische overwegingen in aanmerking. In B 2336 (een arrest van 22 October 1919) heeft de Hooge Raad het standpunt ingenomen dat het in overeenstemming is met de strekking der afschrijving door deze toe te laten tot een van te voren vastgesteld jaarlijksch percentage over den aanschaffingsprijs. In B 5428 (een arrest van 31 Mei 1933) heeft de Hooge Raad goedgevonden dat op een pas verbouwd en modern ingericht winkelpand niet elk jaar hetzelfde afschrijvingspercentage over de stichtingskosten in aanmerking wordt genomen en heeft hij de afschrijving over de boekwaarde gesanctioneerd op grond van de overweging dat in de eerste periode na een verbouwing afschrijving van een hooger bedrag geoorloofd is dan later, indien de bedrijfswaarde van het verbouwde pand aanvankelijk sneller daalt dan later.

Ook omtrent de afschrijving op debiteuren is goed koopmansgebruik niet enkel maatgevend. Volgens B 3616 moet de afschrijving op debiteuren beperkt blijven tot de geschatte waardevermindering der dubieuze vorderingen, ook al pleegt de belastingplichtige die afschrijving te doen naar een ander systeem dat in overeenstemming is met goed koopmansgebruik.

Onder de uitgaven, bedoeld in artikel 11 der wet, vallen die welke niet betrekking hebben op de opbrengst van de bron maar op de bron zelf. Een verlies, door een directeur eener N.V. geleden uit een borgtocht, waartoe hij zich, tot het *in stand houden* van zijn betrekking, voor zijn N.V. verbonden had, mag door hem niet in aftrek van de opbrengst dier betrekking worden gebracht. (B 3559). Daarentegen mogen volgens de Resolutie van 5 Juni 1924 no. 21 (B 3667) abnormaal hooge kosten van herstel, die iemand moet maken wegens een huis, dat hij in verwaarloosden toestand gekocht heeft, in aftrek worden geleden. Zonder kennis van deze beslissingen zou men geneigd zijn het verlies van bovengenoemden directeur in aftrek te brengen, doch deze abnormaal hooge kosten van herstel als stichtingskosten, althans als uitgaven voor verbetering, beschouwen en hen dus niet aftrekken.

Ten slotte verbiedt artikel 11 de aftrek ter zake van het vormen of vergrooten van een reservefonds. Volgens B 2314 kunnen reserveeringen voor uitgaven, die wegens abnormale omstandigheden zijn uitgesteld, niet als kosten in mindering van de opbrengst van een bedrijf worden gebracht. Of een reserve wordt gevormd is soms een questie van waardeering. Volgens B 2923 mag bij de bepaling van de opbrengst van een bedrijf een voorraad niet voor minder dan zijn waarde worden aangenomen op grond dat uit een aangegaan leveringscontract in een bepaald geval verlies zal worden geleden. Ook op het gebied der waardeering en reserveering huldigen dus het belastingrecht en de bedrijfseconomie uiteenloopende standpunten.

Uit het bovenstaande volgt dat de aanrakingspunten tusschen bedrijfseconomie en belastingrecht niet groot in aantal zijn. De conclusie die hieruit moet worden getrokken, is dat, al zou men dit ten zeerste betreuren, men met dit nu eenmaal vaststaande feit rekening moet houden. Het gevolg hiervan is, dat een accountant, die na het afleggen van zijn examen in belastingrecht niet een speciale studie van deze materie maakt, doch met zijn bedrijfseconomische kennis meent met succes belastingzaken te kunnen behandelen, moet falen. Wanneer in onze kringen terecht de nadruk gelegd wordt op en gestreden wordt voor de erkenning van den deskundige op zijn terrein moeten vakgenooten, die dit standpunt ondersteunen, zich niet gaan begeven op een terrein, waarop zij, zoolang het verschil tusschen bedrijfseconomie en belastingrecht bestaat, ondeskundig zijn.

Ten slotte wil ik trachten de vraag te beantwoorden, waaraan deze groote verschillen tusschen bedrijfseconomie en belastingrecht zijn toe te schrijven. In de Memorie van Toelichting is gezegd: „Het is van belang, zooals reeds herhaaldelijk werd gezegd, dat de belastingwetgeving zich, althans zooveel mogelijk, bij de werkelijkheid aansluite. Kon ieder boekhoudend koopman of industrieël het winstcijfer volgens zijn boekhouding ongewijzigd in zijn aangiftebiljet invullen, dan zou dit niet alleen een gemak, doch ook een voordeel voor de schatkist zijn. Algemeene en volledige overeenstemming tusschen boekhouding en belastinggrondslag zal nauwelijks te bereiken zijn, maar de wetgever kan daarom toch die overeenstemming zooveel mogelijk bevorderen."

Ik geloof dat deze wensch uit de Memorie van Toelichting beter in vervulling kon gaan wanneer:

1°. de wet op de inkomstenbelasting niet was gebaseerd op de bronnentheorie,
2°. de scheiding tusschen bedrijfswinsten en verliezen en vermogenswinsten en verliezen, althans grootendeels, werd losgelaten,
3°. het oprichten van kleine N.V.'s waarvoor onze rechtsvorm niet bedoeld is, werd tegengegaan, althans de huidige gevolgen daarvan voor de inkomstenbelasting achterwege bleven,
4°. het doen van een opzettelijk onjuiste of onvolledige aangifte kon worden gestraft met een hoogeren dan een enkelvoudigen aanslag.

De eerste drie punten zouden den belastinggrondslag en het

werkelijke inkomen dichter tot elkander brengen terwijl het vierde punt de verzorgdheid der aangiften zou bevorderen. Natuurlijk zouden niet alle punten van geschil verdwenen zijn; in het bijzonder zou men groote moeilijkheden ondervinden met de waardeering.Toch bleven dit punten die, althans voor een deel, slechts winstverschuiving tengevolge zouden hebben. Wel zou de opbrengst der inkomstenbelasting nog sterker conjunctuurgevoelig worden. Misschien zou dit te ondervangen zijn door indirecte belastingen en het vormen van reserves door den staat. Op dit terrein acht ik mij echter niet deskundig en moet het dus aan anderen overlaten, dit punt verder uit te werken.

W. WESTRA

EXAMEN ACCOUNTANT DIRECTE BELASTINGEN 1934

DINSDAG 16 OCTOBER 1934,

10—13 uur

Een grossierderij in behangselpapieren oefent haar bedrijf uit te 's-Gravenhage, waar in één gebouw showroom, kantoor en magazijn is ondergebracht.

In Rotterdam en in Amsterdam is een filiaal gevestigd, bestaande uit een showroom, hulpmagazijn en eenige kantoorruimte. In deze filialen wordt van de meeste papieren eenige voorraad gehouden, welke naar behoefte van uit den Haag of in opdracht van den Haag door onderlinge zendingen wordt aangevuld.

De papieren worden uit het buitenland betrokken van vier fabrieken: de factureering geschiedt „af fabriek". Elk dessin heeft zijn eigen fabrieksletter en -nummer.

De fabrieken zenden de door de grossierderij gekochte goederen naar den Haag, waar de zendingen worden gecontroleerd en in het magazijn worden opgenomen; een deel van de goederen wordt na contrôle direct naar de filialen doorgezonden.

De omzet per jaar bedraagt ongeveer 500.000 rollen (inclusief banden).

De verkoop geschiedt steeds direct aan of via behangers en winkelzaken. Het aantal afnemers is ± 1.000; het bedrag per zending is betrekkelijk klein; het aantal zendingen is zeer groot. Retourzendingen komen vrij veel voor.

De grossierderij stelt de prijzen vast waarvoor aan particulieren moet worden geleverd, de behangers resp. de winkelzaken genieten op deze prijzen een vaste korting; aan enkele groote afnemers wordt een extra-korting toegestaan.

De goederen worden op rekening verkocht; contante verkoop komt nu en dan voor.

De behangers en de winkelzaken ontvangen vóór den aanvang van het seizoen een stel van acht monsterboeken, elk 100 dessins bevattend. De voornaamste afnemers ontvangen twee of drie stellen. Elk jaar worden nieuwe monsterboeken uitgereikt; de oude boeken zijn daarna waardeloos.

De overblijvende goederen aan 't eind van het jaar hebben slechts geringe waarde (50 % inkoopsprijs); na het tweede jaar zijn de restanten waardeloos.

De leiders van de filialen genieten behalve een vast salaris, een provisie over den verkoop .

Behalve door de filialen wordt de verkoop van uit den Haag verzorgd door een vijftal reizigers, die op provisie werken en hunne reis- en verblijfkosten vergoed krijgen.

Voor de berekening van de provisie van de leiders der filialen en van de reizigers worden de uiteindelijk niet-binnengekomen vorderingen van den verkoop in mindering gebracht.

De administratie moet zooveel mogelijk in den Haag worden geconcentreerd; nochtans moeten de filialen over die gegevens beschikken, welke noodzakelijkheid zijn voor een goede en vlotte verzorging van hun rayon.

Gevraagd wordt, uitgaande van vorengenoemde gegevens, welke zoo noodig door U kunnen worden aangevuld, een ontwerp te maken voor de administratie van dit bedrijf inclusief de filialen. De administratie moet beknopt zijn, voldoen aan eischen van interne contrôle en eens per vier weken een overzicht geven van de bepaalde resultaten.

Geef tevens een schema van het vierwekelijksch overzicht.

DINSDAG 16 OCTOBER 1934,

14.30—17.30 uur

In een modern bedrijf wordt een marktartikel in meerdere standaardtypes, in groote hoeveelheden vervaardigd.

De productie geschiedt in afdeelingen, waarin transportbanden zijn opgesteld. Aan elke band is een vast aantal arbeiders werkzaam. Het tempo der banden wordt naar omstandigheden gewijzigd.

Regelmatig wordt een werkplan opgesteld van hetgeen in de eerstvolgende periode van zes weken zal moeten gereedkomen om in de behoeften tijdig te kunnen voorzien.

De werkzaamheden vereischen weinig vakkennis, doch wel een groote routine.

De arbeiders krijgen een loon dat aldus wordt berekend:

1. een bedrag gebaseerd op het aantal gewerkte uren en uurloontarieven waarbij in geval van overuren deze tarieven met een bepaald percentage worden verhoogd.
2. een aandeel in een collectieve premie voor elke groep arbeiders aan eenzelfde band werkzaam voor elk gereed gekomen onderdeel van het artikel dat zij hebben bewerkt.

Verdeeling dier premie over de individueele arbeiders geschiedt naar rato van het sub 1 verdiende loon. De premie wordt vierwekelijks verrekend.

Gevraagd wordt de inrichting der loonadministratie te beschrijven, in de volgorde:

vaststelling van het uit te betalen loon,
loonverdeeling
loonbeoordeeling } ten behoeve van de kostprijsadministratie.

WOENSDAG 17 OCTOBER 1934,

9—12.30 uur.

Eene Sigarettenfabriek produceert en verkoopt per week circa 10 Millioen sigaretten, verdeeld over 12 merken, verdeeld in 6 prijsklassen welke hoofdzakelijk verkocht worden in doosjes van 10 en 20 stuks, doch ook, zij het in veel mindere mate in doozen van 50 en 100 stuks.

De fabriek levert uitsluitend aan grossiers. Zij factureert tegen vaste prijzen, waarop een vaste korting per merk wordt toegestaan. Afnemers, die in een jaar méér dan een bepaald kwantum hebben gekocht, ontvangen een extra percentage als omzetbonus. De vier reizigers genieten een vast salaris, vergoeding van reis- en verblijfkosten, alsmede provisie over hun verkoop.

Het fabriceeren der sigaretten geschiedt uitsluitend en het in doosjes pakken gedeeltelijk, machinaal.

De eigenlijke fabriek is verdeeld in 3 afdeelingen t.w.:

a. de Tabaks-afdeeling, waar de verschillende tabaks-soorten, welke verpakt zijn in balen van uiteenloopend gewicht, worden afgewogen en gemengd tot melanges van telkens 2500 Kg. De melanges worden daarna machinaal gekorven, stofvrij gemaakt en getransporteerd naar
b. de Sigaretten-afdeeling, alwaar de verschillende soorten sigaretten worden gefabriceerd. Partij na partij melange wordt hier verwerkt. De gefabriceerde sigaretten worden geplaatst in kistjes, welke elk ongeveer 2500 stuks bevatten. Op elk kistje wordt een briefje geplakt met het volgnummer der partij melange. Elke soort sigaretten heeft per 1000 stuks een vast gewicht, hetwelk doorloopend aan de machine wordt gecontroleerd. Na het fabriceeren moeten de kistjes met sigaretten eenige dagen in de Droogkamer blijven liggen voor het doen verdwijnen van overtollig vocht.
c. de Emballage-afdeeling, alwaar de sigaretten in doosjes verpakt worden — voor een groot deel machinaal en voor een klein deel met de hand —. De doosjes worden daarna van eene banderolle voorzien, hetgeen ook weer machinaal geschiedt en vervolgens tot pakken van 500 stuks sigaretten samengevoegd. Deze worden doorgezonden naar het sigaretten-magazijn, hetwelk naar behoefte aflevert aan de Expeditie-afdeeling.

De meisjes in de Emballage-afdeeling, die de sigaretten met de hand in de doosjes verpakken worden betaald per geëmballeerd kistje met sigaretten; alle overige loonen zijn uurloonen.

Geef, zonder te ver op details in te gaan, aan, op welke wijze de administratie ingericht moet zijn, om de Directie per het einde van elke week een exploitatie-overzicht te kunnen voorleggen. De Directie verlangt, dat doorloopend de gebleken Calculatie-verschillen (zooals b.v. Gewichtsverschillen, Prijsverschillen, Fabricageverschillen) in het Weekoverzicht tot uitdrukking worden gebracht .

Tevens wordt gevraagd een model voor bedoeld Weekoverzicht.

Woensdag 17 October 1934,

14—17 uur.

Indien de omzetten van een bedrijf hebben bedragen in de jaren.