

maandblad voor accountancy en bedrijfshuishoudkunde

maart 1940
17. jaarg.

Redactie:

PROF. DR. P. P. VAN BERKUM —
G. P. J. HOGEWEG — T. KEUZEN-
KAMP — PROF. TH. LIMPERG JR.
— Drs J. MODDERAAR — A. NIER-
HOFF — M. PIMENTEL — H. R.
REDER

Rubriek-redacteuren:

examen-vraagstukken:

M. G. MEIJ-KONING — P. W. TH.
GERBERS

literatuur:

DR S. KLEEREKOPER

beslechte geschillen:

PROF. MR CH. ZEVENBERGEN

uit de financiële huishouding der overheid:

J. H. TEXTOR

uit het buitenland:

F. HAARBOSCH — CH. HAGEMAN
DRS D. NIJE — DRS W. P. DEN
TURK

efficiëntie:

R. W. STARREVELD

nieuws inzake wetgeving, resoluties en beslissingen op het gebied van belastingen:

MR DR E. TEKENBROEK

repertorium van tijdschrift-literatuur:

L. A. BAKKER — DRS G. L. GROE-
NEVELD — DRS H. HAVERKAMP
— DRS P. F. R. STOL

Medewerkers buiten vaste rubrieken:

PROF. DR. P. J. A. ADRIANI, J. P. CROIN, E. VAN DIEN,
MR A. DIRKZWAGER, J. H. P. DE L'ECLUSE, PROF. L. M.
FRASER, PROF. MR H. FRIJDA, H. H. M. FOPPE, DRS A.
M. GROOT, MR G. H. A. GROSHEIDE, DRS J. F. HACCOU,
J. VAN HAMERSVELD, E. E. HARMSSEN, L. VAN KAMPEN,
T. KEUZENKAMP, W. H. MEIJBURG, LEON MICHEL,
J. OLIE JR., RENÉ PEPIOT, PROF. DR. N. J. POLAK, MR
M. VAN REGTEREN ALTENA, A. M. VAN RIETSCHOTEN,
PROF. DR. K. SCHMALTZ, MR DR F. E. SCHMEIJ, E. B. W.
SCHUIITEMA, MR DR A. STERNHEIM, PROF. M. STRAD-
LING, DR J. G. STRIDIRON, E.A.

*Copie van ingezonden bijdragen wordt niet teruggegeven.
Nadruk geoorloofd, mits de bron wordt genoemd. —
Boeken ter recensie en alle andere stukken voor de redactie
zende men aan den*

Secretaris der Redactie:

MR TH. LIMPERG

Amsterdam-C. Heerengracht 455, telefoon 37814

Uitgever:

J. MUISSSES

Purmerend, Kerkstraat 20, tel. 77, postgiro 15062

Verschijnt maandelijks behalve in de maand augustus

Men abonneert zich voor den geheelen jaargang

Abonnement per jaar f 10.—, franco per post f 10.24 buitenland f 10.60

no. 3

Inhoud:

Van de Redactie	blz. 41
Het winstbegrip van het wetsontwerp op de winst- belasting	blz. 41
door A. NIERHOFF	
Wetsontwerp op de winstbelasting 1940	blz. 43
door J. J. M. H. NIJST	
Boekbespreking	blz. 46
Gevaren van het stelsel der ontworpen winstbelasting, door Prof. Th. Limperg Jr.	
besproken door Prof. Dr. P. J. A. ADRIANI	
Eenige beschouwingen over de wetten van de toe- en afnemende meer-opbrengsten (slot)	blz. 47
door Dr. S. Kleerekoper; met na- schrift van J. H. ROETINK J. Hzn.	
Variabele en vaste kostenbudgettering	blz. 52
door J. E. SPINOSA CATTELA	
Uit het buitenland	blz. 53
De „Mc Kesson & Robbins Case”	
door CH. HAGEMAN	
Een amerikaansche opvatting omtrent de accountants- verklaring bij onvolkomen onderzoeken	blz. 55
Examen-opgaven. Nederlandsche Economische Hoo- geschool. Tentamen accountancy October 1939	blz. 56
Repertorium van tijdschrift-literatuur op het gebied van accountancy en bedrijfshuishoudkunde	blz. 58
Boeken-repertorium	blz. 60
Ontvangen boekwerken	blz. 60

VAN DE REDACTIE

De in het vorige nummer aangekondigde beschouwing van
Prof. Th. Limperg Jr. omtrent de controle in het effecten-
bedrijf moest wegens plaatsgebrek tot het volgend nummer
blijven liggen.

HET WINSTBEGRIP VAN HET WETSONTWERP OP DE WINSTBELASTING

Bij het lezen van het wetsontwerp Winstbelasting is men
aanvankelijk verbaasd over de eenvoudige wijze, waarop
in art. 5 der wet is vastgelegd op welke wijze de winst moet
worden bepaald. Als winst wordt beschouwd het verschil
tusschen het zuiver vermogen aan het einde en het begin van

het boekjaar. Bij het vaststellen van het zuiver vermogen worden „de baten en lasten” geschat overeenkomstig goed koopmansgebruik. Op deze twee pijlers moet het gebouw van de winstberekening rusten.

Eene nadere beschouwing leert ons, dat de wetgever voor zijn winstbegrip aansluiting heeft gezocht bij de Wet op de Dividend- en Tantiëmebelasting, waarbij als winst geldt het verschil tusschen het vermogen en het nog niet terugbetaalde kapitaal. Het winstbegrip van deze wet en de Wet op de Winstbelasting dekken elkaar volkomen. Het verschil tusschen beide wetten bestaat alleen hierin, dat bij de Dividend- en Tantiëmebelasting eerst bij uitdeeling en bij de Winstbelasting direct van de winst belasting wordt geheven. Hierdoor was het mogelijk, dat men bij het vervangen van de Dividend- en Tantiëmebelasting door eene Winstbelasting kon bepalen, dat de uitdeelingen uit de winst, op het overgangstijdstip aanwezig, zullen worden gevoegd bij de winst van het jaar, waarin de uitdeeling wordt gedaan.

Waarvan zal nu volgens het wetsontwerp belasting worden geheven? De winst wordt bepaald door het verschil te nemen tusschen het zuiver vermogen aan het einde en aan het begin van het boekjaar. Dit houdt in, dat *alle* voordeelen, van welken aard ook, belastbaar zijn. Hieronder vallen dus niet alleen de voordeelen uit handelingen, die het bedrijf zich ten doel stelt, maar ook uit handelingen, die niet in direct verband staan met de bedrijfsuitoefening. Zoo zullen ook voordeelen, die verkregen worden bij verkoop van vermogensbestanddeelen, in de winstbelasting vallen. Voor de Inkomstbelasting wordt van deze voordeelen ook belasting geheven; de beslissingen van den Hoogen Raad laten omtrent de juistheid van dit standpunt geen twijfel bestaan. Het systeem van winstbepaling brengt voorts mede, dat winstbelasting in bepaalde gevallen zal worden geheven van vermogens-accrés. Indien als stelsel van waardeering voor de vermogensbestanddeelen gekozen wordt de waarde op den afsluitdag van de balans, dan bestaat de mogelijkheid — n.l. wanneer deze waarde hooger is dan de kostprijs — dat belasting geheven wordt van „winst”, die nog niet gemaakt is. Deze belastingheffing is dan echter een gevolg van het door belastingplichtige vrijwillig gekozen stelsel van waardeering.

De „baten en lasten” moeten volgens het wetsontwerp geschat worden overeenkomstig goed koopmansgebruik. Om begripsverwarring te voorkomen, zou het beter zijn in de wet te spreken van bezittingen en schulden. In de Wet op de Vermogensbelasting wordt ook nog de verouderde benaming baten en lasten gebezigd.

Door in de wet vast te leggen, dat waardeering van bezittingen en schulden volgens goed koopmansgebruik moet plaats hebben, heeft men aansluiting verkregen bij hetgeen in de praktijk van het bedrijfsleven geschiedt. Binnen het kader van „goed koopmansgebruik” wordt de meest mogelijke vrijheid gelaten. Alleen in de gevallen, dat bij het opmaken van de balans inbreuk wordt gemaakt op hetgeen onder goed koopmansgebruik moet worden verstaan, zal de balans niet worden geaccepteerd.

Volgens de Memorie van Toelichting mag men op het overgangstijdstip een stelsel van waardeering kiezen. Men kan dus het in het verleden gevolgde stelsel verlaten. Het gekozen stelsel moet echter beantwoorden aan het goed koopmansgebruik en in de toekomst worden gehandhaafd. Om te weten, wat onder goed koopmansgebruik moet worden verstaan, zal men de richtlijnen moeten volgen, die de Hooge Raad te dien aanzien getrokken.

De Hooge Raad nam steeds een ruim standpunt in. In zijn arrest van 8 April 1936 besliste de Hooge Raad zelfs, dat bij uitzondering de omstandigheden kunnen rechtvaardigen, dat

op zeker tijdstip een voordien toegepast stelsel van waardeering wordt vervangen door een ander stelsel, dat op zichzelf niet in strijd is met behoorlijke regelen van winstbepaling. De toepassing van het begrip „goed koopmansgebruik” heeft in de praktijk van de heffing van de Inkomstenbelasting geen groote moeilijkheden gegeven en mag men verwachten, dat dit voor de heffing van de Winstbelasting ook het geval zal zijn.

Het kiezen van een ander stelsel van waardeering op het overgangstijdstip van Dividend- & Tantiëmebelasting naar Winstbelasting brengt geen voor- of nadeelen mede. Leidt het nieuwe stelsel tot eene hoogere waardeering van de activa, dan wordt op het overgangstijdstip eene grootere winst tot uitdrukking gebracht, die later bij uitdeeling in de Winstbelasting wordt aangeslagen. Anderzijds wordt de winst na het overgangstijdstip zooveel kleiner, waardoor minder Winstbelasting wordt geheven. — Eene lagere waardeering van de activa op het overgangstijdstip heeft tegengestelde gevolgen.

Ten aanzien van de afschrijving op bedrijfsmiddelen neemt de Wet op de Winstbelasting een zeer ruim standpunt in. Volgens de Memorie van Toelichting kan, indien het in eene onderneming gebruikelijk is de bedrijfsmiddelen zeer snel af te schrijven, daarmede in de toekomst worden voortgegaan. Volgt de onderneming het systeem hare bedrijfsmiddelen dadelijk tot f 1.— af te schrijven, dan kan ook dit systeem — indien het voor die onderneming steunt op goed koopmansgebruik — worden geaccepteerd. Ook hier is dus het streven aanwezig de fiscale winstberekening zooveel mogelijk bij de boekhouding der onderneming te doen aansluiten.

De vraag kan nu worden gesteld: Voert de bepaling van de winst, overeenkomstig het in de wet vastgelegde systeem tot eene belastingheffing van winst in economischen zin? De meeningen der bedrijfseconomen over het winstbegrip loopen uiteen. Velen zijn mijns inziens terecht tot de overtuiging gekomen, dat alleen de beginselen van de vervangingswaardeleer van prof. *Limperg* tot eene juiste bepaling van de winst in het bedrijf voeren. Prof. L. heeft het geheele kostprijs-vraagstuk een wetenschappelijke basis gegeven, waarbij de beginselen van de vervangingswaardeleer voor alle kostenbestanddeelen tot in uiterste consequenties worden doorgevoerd. Deze kostprijs is de basis voor de berekening van winst in het bedrijf (Winst = opbrengst — kostprijs op grondslag van de vervangingswaarde). Voor de verkooppolitiek van het bedrijf is deze kostprijs van groote betekenis. In het bedrijfsleven is men van deze waarheid nog weinig doordrongen. Men steunt voor zijn verkooppolitiek nog veelal op een kostprijs, die opgebouwd wordt uit de uitgaven voor de kostenbestanddeelen.

Eene consequente toepassing van de vervangingswaardeleer in de boekhouding der bedrijven komt tot heden niet voor en zou groote moeilijkheden met zich brengen. Zij vereischt, dat tegenover *iedere* opbrengst de kostprijs op grondslag van de vervangingswaarde moet worden gesteld. Het verschil tusschen beiden is winst, welke als zoodanig alleen in de Winstrekening tot uitdrukking mag komen. Deze logische consequentie wordt niet algemeen aanvaard. Velen zijn de meening toegedaan, dat, indien de kostprijs op grondslag van de vervangingswaarde hooger is dan de uitgaafprijs het verschil in het credit van eene afzonderlijke rekening (vervangingswaarderreserve) moet worden gebracht. In het geval, dat de genoemde kostprijs lager is dan de uitgaafprijs, willen zij deze rekening niet debiteeren voor het verschil. Dit laatste komt mij onlogisch voor.

Eene boekhouding, logisch opgebouwd naar de beginselen van de vervangingswaardeleer, zou de gegevens verschaffen voor de bepaling van de winst in het bedrijf. Deze beginselen

zijn in tijden van sterk oplopende prijzen meermalen in zoverre in praktijk gebracht, dat men een gedeelte van de winst, als zijnde „schijnwinst” aan het einde van het boekjaar reserveerde, omdat men begreep, dat voor instandhouding van het bedrijfsapparaat deze „schijnwinst” niet tot uitkeering mocht worden gebracht.

Uit het bovenstaande volgt, dat de winstbepaling in het wetsontwerp Winstbelasting geenszins aansluit bij de beginselen van de vervangingswaardeleer.

Het wetsontwerp Winstbelasting neemt als grondslag voor de winstbepaling *het vermogen*, terwijl de vervangingswaardeleer zich richt op de *winstbepaling* met instandhouding van het bedrijfsapparaat.

De wetgever heeft, door als uitgangspunt te nemen de balans, opgemaakt volgens goed koopmansgebruik, aansluiting gezocht bij de boekhouding van het bedrijf. Door het verschil in vermogen aan het einde en het begin van het jaar als winst te beschouwen, wordt belasting geheven van alle voordelen, zooals deze in de boekhouding tot uitdrukking komen.

Zoolang de Hooge Raad geen beslissing heeft genomen ten aanzien van de vraag, of toepassing van de vervangingswaardeleer tot „goed koopmansgebruik” kan worden gerekend, zal bij het vaststellen van het vermogen door de Belasting-Administratie eene vervangingswaarde-reserve niet kunnen worden geaccepteerd.

Hierbij kan echter worden opgemerkt, dat de conjunctuurgolven eene compenseerende werking op de bedrijfsresultaten der opeenvolgende jaren uitoefenen en de wettelijke termijn van 5 jaren voor het compenseeren van verliezen tegemoet komt aan de belastingheffing van schijnwinsten in tijden van sterk oplopende prijzen. Van belang is hierbij ook, dat de belasting geheven wordt naar een proportioneel tarief.

Voor het overige kan ten aanzien van de vervangingswaardeleer de ontwikkeling van de jurisprudentie betreffende „goed koopmansgebruik” worden afgewacht.

A. NIERHOFF

WETSONTWERP OP DE WINSTBELASTING 1940

Zoo luidt de titel, waaronder de wet kan worden aangehaald, waarvan het ontwerp bij Koninklijke Boodschap van 13 Januari bij de Tweede Kamer der Staten-Generaal werd ingediend. De titel beantwoordt feitelijk niet aan den opzet, daar het wetsontwerp uitsluitend beoogt te treffen de winst van:

naamlooze vennootschappen,
commanditaire vennootschappen op aandeelen,
coöperatieve verenigingen,
onderlinge verzekeringsmaatschappijen en verenigingen,
welke een beroep of bedrijf uitoefenen.

De titel zou echter te lang worden, indien hij al deze categorieën zou vermelden.

Uit bovenstaande opsomming blijkt, dat *stichtingen niet* onder deze belasting vallen, ook al zouden zij een bedrijf uitoefenen. Getroffen worden alleen de associatievormen, die tot dusverre onder de wet op de *dividend- en tantiëmebelasting* vielen. Aan laatstgenoemde belasting waren evenmin onderworpen:

rechtspersonen, waarvan uitsluitend publiekrechtelijke lichamen aandeelhouders, deelgenooten of leden zijn;

vennootschappen, verenigingen of maatschappijen, welke uitsluitend of nagenoeg uitsluitend bij de sociale verzekeringswetten voorziene risico's verzekeren en geen ander bedrijf uitoefenen.

Bovengenoemde rechtspersonen zullen ook *niet* vallen onder de nieuwe Wet op de Winstbelasting.

In de Memorie van toelichting verdedigt Minister de Geer

de overgang van de vigeerende *uitdeelingsbelasting* naar eene *winstbelasting*, waarover in de laatste decennia zooveel te doen is geweest, met sobere, zakelijke argumenten. De Minister ziet geen diepgaand onderscheid tusschen de beide belastingen; de vervanging van de eene door de andere is z.i. in hoofdzaak een kwestie van *belastingtechniek*.

„Beide belastingen, de dividend- en tantiëmebelasting en de winstbelasting, zijn uitwerkingen van dezelfde grondgedachte; zij zijn niet meer dan de verschillende wegen, waarlangs de belastingtechniek veroorlooft, hetzelfde doel te bereiken. Wat de beide vormen van heffing onderscheidt, is nagenoeg uitsluitend het tijdstip waarop de belasting wordt geheven. Bij de winstbelasting is dit het tijdstip waarop de winst wordt gemaakt; bij de uitdeelingsbelasting dat waarop de winst wordt uitgedeeld”.

Al erkent men de juistheid dezer redeneering, toch is evenmin te loochenen, dat de gevolgen van de toepassing der twee principes in de praktijk, zeer verschillend zijn. Het zijn juist de konsekventies aan de beide stelsels annex, die steeds weer aanleiding hebben gegeven tot een verwoeden strijd tusschen de voor- en tegenstanders eener winstbelasting van naaml. vennootschappen c.s.

Minister de Geer gaat uit van het standpunt, dat de bestaande regeling van de belasting van de naaml. vennootschappen in de praktijk ongelijk en dus onrechtvaardig werkt. En daar de tegenwoordige organisatie van den belastingdienst in staat is een beteren vorm van vennootschapsbelasting te hanteeren, verdient een vervanging van de D. & T. belasting door een winstbelasting aanbeveling.

Minister de Geer stelt zich dus op een ander uitgangspunt dan Minister de Wilde, die zijn belastingplannen gebaseerd had op het beginsel: *heffing aan de bron*. Tot die bronnen rekende hij ook de winsten der N.V. Beide Ministers zijn het er over eens, dat de staf van den belastingdienst, gesteund door dien van den rijksaccountantsdienst, de bepaling van de belastbare winst der naaml. vennootschappen, nadat de eerste moeilijkheden overwonnen zullen zijn, spoedig onder de knie zal krijgen. Minister de Geer beroept zich daarbij op het verloop van de aanslagregeling in de oorlogswinstbelasting, welke laatste belasting werd geheven in een tijd, waarin de belastingdienst nog lang niet zoo goed geoutilleerd was als thans. Wij erkennen gaarne de deskundigheid en efficiency van de belasting- en rijksaccountantsdiensten, doch niettemin zullen toch, indien de wet tot uitvoering komt, tal van strijdvragen heel wat tijd in beslag nemen, zoowel van de fiscale ambtenaren en accountants, als van de belastingplichtigen met hun deskundigen. Wij herinneren slechts aan kwesties betreffende devaluatie-winsten, resp. waardeering van grondstoffen en fabrieken, de hoogte der afschrijvingen en der bestemmings-reserves, de noodzakelijkheid van algemeene resp. conjunctuurreserves, beoordeeling van debiteuren, stille reserves uit vroegere jaren enz. Dergelijke kwesties zullen echter binnen betrekkelijk korten termijn beslist moeten worden, daar de wet bepaalt, teneinde groote vertraging in de aanslagregeling te voorkomen, dat geen aanslag meer kan worden opgelegd:

- a. nadat 2 jaren zijn verstreken sinds de indiening der aangifte,
- b. nadat 3 jaren zijn verstreken sinds het einde van het boekjaar, waarover de winst wordt berekend.

Minister de Geer heeft zich er niet aan gewaagd te definiëren, *wat onder winst der N.V. is te verstaan*. Gesteld voor de taak eene concrete omschrijving te geven van het object „winst”, waarover de belasting zal worden geheven, stelt hij allereerst als praemisse, dat niet belast zal mogen worden, wat in het wezen der zaak geen winst is. In de 2e plaats heeft de Minister gemeend zich bij de omschrijving van het winst-