

## WORSTELING OM HET WINSTBEGRIJF

door Prof. Dr J. L. Mey

Niemand zal wel verwacht hebben dat met de nota van 22 Maart 1951 onze Minister van Financiën het laatste woord over de fiscale winstbepaling zou hebben gezegd. Inderdaad was 's Ministers nota zodanig gesteld, dat nadere uitwerking niet kon worden gemist.

Deze nadere uitwerking is thans bij resolutie van 7 November 1951 gekomen. En hoe! Niet alleen heeft de Minister de beginselen van zijn oorspronkelijke nota nader toegelicht, een toelichting die zich ook uitstrekt tot een nadere motivering van de nota zelf, maar hij heeft nu ook de voorwaarden, waarop de daarin neergelegde beginselen kunnen worden toegepast, aangegeven, een aanwijzing intussen die tevens een belangrijke beperking in zich sluit. Tenslotte heeft hij voor de toepassing een speciale organisatie als onderdeel van de Rijksaccountantsdienst gecreëerd. In het bijzonder daarop gespecialiseerde accountants zullen 's Ministers worsteling met het winstbegrip in de individuele bedrijven voortzetten. Men kan waarlijk niet zeggen dat de Minister er niet veel voor over heeft tot een voor het bedrijfsleven aanvaardbare winstbepaling te komen. En terecht! Nu de vennootschapsbelasting weer is verhoogd en op het inkomen uit onderneming of bedrijf weer een extra-heffing wordt gelegd, lijkt een aanvaardbare fiscale bepaling van de bedrijfswinst zeker geboden.

### 1. Nadere motivering van de strekking van de huidige nota.

In de nieuwe resolutie geeft de Minister allereerst een motivering van zijn nota van 7 Maart 1951. De Minister gaat er van uit, dat de Wet Belastingherziening 1950 niet als een bijzondere omstandigheid, welke voor de overgang naar een ander systeem van voorraadwaardering wordt vereist, kan worden beschouwd aangezien ook bij deze wijziging van art. 7 van het Besluit Inkomstenbelasting „het fiscale winstbegrip naar zijn mening geen wezenlijke verandering heeft ondergaan”<sup>1)</sup>. In hoeverre hier de opvatting van de Minister juist is laten we voorlopig rusten<sup>2)</sup>. Hij erkent intussen wel dat de scherpe prijsstijgingen mede een gevolg van de gevoerde economische en monetaire politiek een bijzondere omstandigheid kunnen vormen, die overgang naar een ander systeem in voorraadwaardering zou wettigen. De financieringsmoeilijkheden door deze prijsstijgingen bij het huidige systeem van voorraadwaardering veroorzaakt „behoren echter, willen zij voor de onderneming een systeemverandering rechtvaardigen van zodanige aard te zijn, en van zodanige omvang, dat uit dien hoofde van de ondernemer een bestendiging van de

<sup>1)</sup> Resolutie d.d. 7 November 1951 Nr. 27, opgenomen in Belastingberichten d.d. 26 Nov. 1951, verder te citeren als „resolutie” Nr. 3.

<sup>2)</sup> Dat men hierover anders kan denken moge blijken uit Adriani's opstel in het nummer van Juni 1951 van dit blad.

bestaande methode van voorraadwaardering vanuit een oogpunt van goed koopmansgebruik in redelijkheid niet kan worden gevergd" <sup>3)</sup>).

Wil hij dus op grond van art. 7 Besluit Inkomstenbelasting tot een nieuw systeem overgaan dan moet de belastingplichtige onderzoeken niet alleen of in zijn geval bijzondere omstandigheden een afwijking van het tot dusver gevolgde systeem rechtvaardigen, maar hij zal zich bovendien moeten afvragen of het nieuwe door hem te kiezen stelsel door de belastinginspecteur en eventueel de beroepsrechter zal worden aanvaard.

De bedoeling van de nota inzake fiscale winstbepaling was nu slechts, zo lezen we in de nieuwe resolutie, belastingplichtigen onder bepaalde voorwaarden een systeem aan de hand te doen, dat hen tegemoetkomt in hun door de prijsstijgingen ontstane financieringsmoeilijkheden en waarvan zij zeker kunnen zijn, dat het door de inspecteur zal worden geaccepteerd. De nota legt dus geen systeem van waardering op, noch wijst zij bepaalde belastingplichtigen aan, die slechts tot verandering van waarderingssysteem gerechtigd zouden zijn. De nota zegt alleen *als* de belastingplichtige aan bepaalde voorwaarden voldoet en hij past het systeem van de nota toe, behoeft hij niet in het onzekere te verkeren of zijn winstberekening zal worden aanvaard. Verkeert hij niet onder de gestelde voorwaarden of gaat hij op een ander dan het systeem van de nota over dan moet hij maar afwachten of de fiscus zijn aangifte zal accepteren.

De oorspronkelijke nota, dit wordt in de nieuwe resolutie uitdrukkelijk vastgesteld, beoogde dus slechts het opheffen van deze onzekerheid, althans voor bepaalde belastingplichtigen. In tegenstelling tot de gedachte van aanwijzing van bedrijfstakken in de nota van 7 Maart uitgesproken, zal de vraag of het in de resolutie bedoelde lifo-stelsel mag worden toegepast thans van geval tot geval worden beoordeeld. Terecht is de Minister n.o.m. tot deze verandering gekomen. Het zou zeker moeilijk zijn uit te maken of en onder welke voorwaarden een onderneming voor de toepassing van het nieuwe waarderingssysteem geacht kan worden te behoren tot een bepaalde bedrijfstak. Dit nog afgezien van het feit, dat de moeilijkheden van onderneming tot onderneming in elke bedrijfstak nog zeer uiteen kunnen lopen.

Het zou dus niet eenvoudig zijn geweest, een criterium te vinden met behulp waarvan van bedrijfstak tot bedrijfstak zou kunnen worden beoordeeld of voor de daarin aanwezige ondernemingen zodanige omstandigheden gelden, dat voor overgang naar een ander stelsel van voorraadwaardering aanleiding is.

## *2. De criteria voor de overgang op het nieuwe stelsel en zijn wijze van toepassing.*

Terecht heeft de Minister dan ook in afwijking van zijn oorspronkelijke opzet gezocht naar een criterium, dat van onderneming tot onderneming zou kunnen worden gehanteerd. Niet opgezien heeft hij blijkbaar tegen de enorme verhoging van kosten, waarop we straks nog terugkomen, die de toepassing van een dergelijk criterium met zich zal kunnen brengen. Kan worden toegegeven dat de vraag of wijziging van het systeem van voorraadwaardering noodzakelijk is alleen van onderneming tot onderneming kan worden beoordeeld, minder instemming zullen ongetwijfeld de door de Minister toegepaste criteria kunnen vinden.

De criteria aan de hand waarvan zal moeten worden beoordeeld of een

---

<sup>3)</sup> Resolutie (3).

onderneming inderdaad op de voorraadwaardering volgens het ministeriële lifo-stelsel kan overgaan zonder moeilijkheden van de zijde van de fiscus, worden gevonden in „de verhouding tussen de waardeestijging van de voorraad in totaal en de waarde van het gecorrigeerde zuiver vermogen”<sup>4)</sup>. Bij de bepaling van de waardeestijging moet uiteraard de invloed van voorraadvergroting worden uitgeschakeld. Vandaar dat slechts een vergelijking van de zowel bij het begin als op het einde van het boekjaar aanwezige hoeveelheid geoorloofd is. Voor de bepaling van de grootte van de waardeestijging moet de waarde berekend worden volgens het tot dusver toegepaste stelsel. De overgang naar het nieuwe waarderingsstelsel is dan toelaatbaar, indien de waardeestijging van de voorraad tenminste 25 % bedraagt van het gecorrigeerde zuiver bedrijfsvermogen. Onder dit laatste wordt verstaan het zgn. zuiver vermogen verminderd met hetgeen netto door de onderneming geïnvesteerd is in deelnemingen en vermeerderd met aangegane obligatie-leningen.

Deze grens van 25 % kan worden teruggebracht tot 20 % in die gevallen, waarin in de loop van het jaar een aan het einde des jaars nog bestaande prijsstijging van de voorraad van 40 % of meer is opgetreden. Voor de beantwoording van de vraag of dit percentage is bereikt, moet de waardeestijging van de voorraad, op de wijze als hierboven aangegeven bepaald, worden vergeleken met de waarde van de op *beide* balansdata aanwezige of aanwezig geachte goederen, zoals deze worden gewaardeerd op de beginbalans van het jaar<sup>5)</sup>.

Een moeilijkheid, die zowel bij de beoordeling van de vraag of inderdaad tot het nieuwe stelsel zonder gevaar kan worden overgegaan als bij de toepassing van het nieuwe stelsel zelf, kan rijzen, is: in hoeverre kunnen goederen, die op de beginbalans voorkomen, geacht worden nog aanwezig te zijn op het eind van het jaar. Immers de goederen, die bij het begin van het jaar aanwezig zijn, zullen als regel in de loop van het jaar worden verwerkt en verkocht en door andere worden vervangen. Wanneer zijn echter de nieuwe aangeschafte goederen als vervangende de oude te beschouwen? Ze moeten daartoe naar aard en kwaliteit met laatstgenoemde overeenkomen. „Zouden namelijk goederen van een geheel andere aard of kwaliteit zijn aangeschaft dan spreekt het van zelf, dat ook al zijn de nieuwe goederen hoger in prijs dan de aanvankelijk aanwezige, er toch van een waardeestijging van de voorraad ..... niet kan worden gesproken”<sup>6)</sup>.

Niet alleen de hoeveelheid goederen is voor de hantering van het bovenbedoelde criterium van betekenis, ook de samenstelling van de voorraad is van belang. Men kan de voorraden van elk der goederen, die men verwerkt of verhandelt afzonderlijk beschouwen en nagaan met welke bedragen die voorraden gestegen zijn. Men zal dan de absolute grootte van de afzonderlijke waardeestijgingen moeten optellen en uitdrukken in procenten van het gecorrigeerde zuiver bedrijfsvermogen om te kunnen bepalen of de waardeestijging „raakt”. Het resultaat van deze berekening heeft alleen praktische betekenis indien de samenstelling van de voorraad geen belangrijke verschuivingen te zien heeft gegeven.

De resolutie geeft nu aan, dat voor de beoordeling van de vraag, welke goederen geacht kunnen worden naar aard en kwaliteit voldoende overeen te komen met de aanvankelijk aanwezige „de voorraad in daar-

<sup>4)</sup> Resolutie (7).

<sup>5)</sup> Resolutie (7).

<sup>6)</sup> Resolutie (8).

toe leidende gevallen" in groepen moet worden ingedeeld<sup>7)</sup>). De bedoelde gevallen zullen waarschijnlijk die zijn, waarin de voorraad uit een sterk variërende massa artikelen bestaat, zodat het feitelijk onmogelijk is elk artikel afzonderlijk te beschouwen. Men kan dan de totale voorraad in groepen van artikelen indelen en de groep als een geheel beschouwen, zodat binnen de groep onderlinge verschuivingen mogelijk zijn, terwijl tevens aangegeven kan worden welke niet in de groep voorkomende artikelen als „vervangingsstoffen" voor wel in de groep voorkomende mogen worden beschouwd. Het blijkt niet uit de resolutie of die vervangingsstoffen ook mogen worden aangewezen in het geval men niet tot indeling van de voorraad in groepen behoeft over te gaan. Naar analogie van de hierboven gereleveerde bepaling zou dit n.m.m. wel het geval moeten zijn.

Met deze bepalingen zijn zeker niet alle moeilijkheden opgelost, die zich voordoen bij de beantwoording van de vraag in hoeverre de voorraad op het eind van het boekjaar dezelfde is als die bij het begin. In het algemeen gesproken kunnen we zeggen, dat we hier stuiten op de moeilijkheden verbonden aan het hanteren van het begrip economische vervanging. We komen hierop in het volgende onderdeel van onze beschouwing terug.

Zowel voor de beoordeling van de toepasselijkheid van het nieuwe waarderingsstelsel als voor de toepassing daarvan zelve is het „geoorloofd" rekening te houden met de economische voorraad. „In dit geval dienen bij het bepalen van de voorraad zowel de bestellingen als de reeds gesloten verkoopovereenkomsten in aanmerking te worden genomen, een en ander met inbegrip van op termijnmarkten lopende koop- en verkoopcontracten" <sup>8)</sup>).

Hoewel tegen de redactie van de betreffende bepaling nog wel bezwaar is te maken en het eigenlijk van weinig begrip getuigt, de belastingplichtige de keuze te laten tussen technische en economische voorraad, moet de uitdrukkelijke erkenning van de economische voorraad als uitgangspunt van de waardering worden toegejuicht.

In het stelsel van waardering neergelegd in de nota van 22 Maart 1951 is verder geen verandering gebracht. Door enkele commentatoren is dit stelsel destijds aangeduid als lifo-stelsel, hoewel zoals ook door ons betoogd <sup>9)</sup> deze benaming niet geheel juist is en een consequente toepassing van het lifo-stelsel onder bepaalde voorwaarden tot andere resultaten zou leiden. De resolutie spreekt niettemin thans steeds van het lifo-stelsel, al wordt toegegeven dat deze benaming het gekozen stelsel niet dekt. De toepassing van het stelsel leidt er toe, dat een naar omvang gelijkblijvende voorraad op begin en eindbalans op hetzelfde bedrag wordt gewaardeerd. De resolutie zegt weliswaar, dat daarop dezelfde waardering wordt toegepast — hetgeen niet op hetzelfde neerkomt — het laat geen twijfel dat hier bedoeld is hetzelfde bedrag en niet hetzelfde systeem van waardering. Excedenten worden echter op normale wijze gewaardeerd, dat zal dan wel moeten zijn hetzij tegen kostprijs hetzij tegen marktprijs als deze lager is. Is de voorraad op het eind van het boekjaar kleiner dan bij het begin dan moet hij tegen dezelfde prijs dus op een evenredig kleiner bedrag worden gewaardeerd als op de beginbalans. Het manco mag in dat geval niet als een last van het afgelopen boekjaar worden beschouwd en het voor aanvulling noodzakelijke bedrag mag dan ook niet ten laste der resultatenrekening over

<sup>7)</sup> Resolutie (8).

<sup>8)</sup> Resolutie (8).

<sup>9)</sup> M.A.B. Juni 1951.



dit jaar worden gebracht, want dat, aldus de resolutie, „zou immers neerkomen op de aanvaarding van een vorm van het ijzeren voorraadstelsel, hetgeen niet met het fiscale winstbegrip strookt”<sup>10)</sup>. Op het merkwaardige van deze motivering zal in het vervolg van dit artikel nog teruggekomen worden.

De bepaling, dat bij daling van de marktprijs beneden de vaste prijs, waartegen de voorraad bij toepassing van het nieuwe stelsel werd gewaardeerd, deze lagere marktprijs kan worden gebezigd, is een tegemoetkoming die door het bedrijfsleven waarschijnlijk dankbaar zal worden aanvaard. Zij is echter met het beginsel van het lifo-stelsel stellig in strijd. Waar, indien de marktprijs wederom stijgt, die stijging moet worden gevolgd tot het niveau van de basisprijs is bereikt, komt het er feitelijk op neer, dat voor het geval de prijzen zich beneden de aangenomen prijs bewegen, het stelsel van de nota door het traditionele systeem wordt vervangen<sup>11)</sup>.

De hier gereleveerde bepaling zal — en dat is waarschijnlijk ook de bedoeling — de toepassing van het nieuwe stelsel thans, nu de prijzen op het moment van overgang dus in het algemeen op 1 Januari 1950 reeds belangrijk gestegen waren, minder onaantrekkelijk maken.

### 3. *Waardering van het stelsel in zijn huidige uitwerking.*

Door Adriani is destijds betoogd<sup>12)</sup> dat de Wet Belastingherziening 1950 het bedrijfsleven vrijheid schenkt de winst volgens goed koopmansgebruik te bepalen en dat men niet meer gebonden is aan het stelsel van het Besluit Inkomstenbelasting 1941. De Minister erkent de vrijheid van het vóór 1950 toegepaste en toen vereiste stelsel af te wijken niet op grond van de Wet Belastingherziening 1950 maar op grond van de in de laatste tijd plaats gehad hebbende scherpe prijsstijgingen. Zij het op andere gronden wordt dus ook in de Ministeriële opvatting voor het bedrijfsleven vrijheid erkend. De bedoeling van nota en resolutie is alleen onzekerheid met betrekking tot het hanteren van deze vrijheid weg te nemen. Als zodanig betekent dus noch de oorspronkelijke nota noch haar uitwerking in de thans uitgevaardigde resolutie een tegemoetkoming aan het bedrijfsleven, slechts een poging het bedrijfsleven een methode te verschaffen, die door de belastingadministratie in gevallen van prijsstijging aanvaardbaar wordt geacht.

Het effect van nota en resolutie zal dan ook waarschijnlijk zijn, dat van de vrijheid die in principe voor het bedrijfsleven is erkend, veel minder gebruik zal worden gemaakt dan wanneer de hier gereleveerde documenten niet van de Minister waren uitgegaan. Vooral in zijn uitwerking zal het door de Minister aanbevolen stelsel er toe leiden, dat de meeste belastingplichtigen en ook hun adviseurs er de voorkeur aan zullen geven met de inspecteur over de invoering van dit stelsel te gaan spreken dan op een bedrijfseconomisch verantwoorde wijze hun winst te bepalen en hun standpunt tot in hoogste ressort te verdedigen met alle kwade kansen daarin besloten. Zo zal dus de nota van 22 Maart 1951 en in het bijzonder de resolutie van 7 November 1951 naar te verwachten is verhinderen, dat de Hoge Raad in staat gesteld wordt „langs principiële weg een nieuw systeem van fiscale winstbepaling op te bouwen”<sup>13)</sup>.

<sup>10)</sup> Resolutie (12).

<sup>11)</sup> Resolutie (13).

<sup>12)</sup> M.A.B. Juni 1951, blz. 237 e.v.

<sup>13)</sup> Adriani in M.A.B. Juni 1951, blz. 239.

Dat is te betreuren aangezien het stelsel van de nota en de uitwerking, die er van in de resolutie wordt gegeven naar mijn mening weinig bevredigend is. Zelfs als men van mening is dat een bedrijfseconomisch verantwoord stelsel van *fiscale* winstbepaling niet bestaandbaar is, moet worden erkend, dat het hier ontwikkelde stelsel zeker niet het best mogelijke mag worden genoemd. We zullen hier onze bezwaren tegen fiscale winstbepaling en winstbelasting niet opnieuw naar voren brengen <sup>14)</sup>. We zullen ons bepalen tot een beoordeling van de uitwerking die in de resolutie gegeven is.

Allereerst doen de criteria aan de hand waarvan moet worden bepaald of de bedrijfshuishouding zonder bezwaar van de zijde van de fiscus te ondervinden tot het nieuwe stelsel mag overgaan willekeurig aan. Het ware beter geweest, indien de Minister, ziende dat moeilijk aan te geven is, welke bedrijfstakken wel en welke niet van het nieuwe waarderingsstelsel zonder zich aan fiscale moeilijkheden bloot te stellen, gebruik kunnen maken, de vrijheid maar eenvoudigweg aan alle ondernemingen zou hebben gelaten. Inplaats hiervan houdt de resolutie thans vergaande beperkingen in, waardoor de betekenis van de nota als mogelijkheid van verlichting van de op het bedrijfsleven drukkende fiscale lasten sterk vermindert en haar wellicht, doordat zij voor bedrijven, die niet aan de gestelde criteria voldoen de mogelijkheid van vermindering van fiscale moeilijkheden verkleint, in haar tegendeel doet verkeren.

Op zichzelf reeds doet het willekeurig aan, dat de waardestijging van de voorraad een bepaald percentage van het bedrijfsvermogen moet uitmaken, alvorens de bedrijfshuishouding tot toepassing van het nieuwe stelsel zonder bezwaar van de zijde van de fiscus mag overgaan. Ten onrechte wordt hier van de veronderstelling uitgegaan, dat alleen als de bedrijfshuishouding relatief d.w.z. in verhouding tot haar andere activa grote voorraden heeft, zij bij de op historische kostprijs gebaseerde winstcalculatie door de huidige belastingheffing in moeilijkheden kan geraken. Dit is zoals nauwelijks behoeft te worden aangetoond geenszins het geval. Het gestelde criterium zal voor handelsbedrijven in het algemeen veel spoediger bereikt zijn dan voor industriële bedrijven, hoewel de moeilijkheden veroorzaakt door fiscale winstbepaling op historische kostprijsbasis voor de laatste zeker niet minder groot behoeven te zijn dan voor de eersten.

De bepaling van het z.g. zuiver bedrijfsvermogen doet eveneens vreemd aan. Waarom wordt de waardestijging slechts uitgedrukt in een deel van het bedrijfsvermogen en niet in het totale vermogen van de bedrijfshuishouding. Ook hier zullen bijv. groothandelsbedrijven, die voor hun financiering in belangrijke mate van leverancierscrediet gebruik maken, spoediger in de termen vallen voor toepassing van het nieuwe stelsel dan industriële bedrijven, hoewel de eerstgenoemden waarschijnlijk juist dank zij het leverancierscrediet met hun voorraadfinanciering minder moeite zullen hebben dan laatstgenoemden.

Bovendien waarom moeten aan het zuiver bedrijfsvermogen wel obligatieleningen worden toegevoegd en geen ander vreemd vermogen op lange termijn als onderhandse geldleningen e.d. Het in de resolutie vastgestelde criterium maakt dus de toepassing van het nieuwe waarderingsstelsel van verschillende factoren afhankelijk die echter geenszins

---

<sup>14)</sup> Voorzover ze de lezer niet bekend zijn, worde hij verwezen naar ons artikel: Fiscale Winstbepaling in M.A.B. Juni 1951, blz. 240 e.v.

beslissend behoeven te zijn voor het optreden van financieringsmoeilijkheden <sup>15)</sup>).

Even willekeurig als die betreffende de 25 % van het gecorrigeerde zuiver vermogen doet de bepaling aan volgens welke deze grens tot 20 % mag worden teruggebracht. Welk verband is er tussen de totale waardeestijging van de voorraden met 40 % en de bescheiden verlaging der grens, waarbij het nieuwe waarderingsstelsel toelaatbaar wordt geacht?

Hoewel reeds met erkentelijkheid is vermeld, dat in de resolutie de economische voorraad werd geïntroduceerd moet tegen de wijze waarop dit geschiedde ernstig bezwaar worden gemaakt. Immers voor de beoordeling van de vraag of het waarderingsstelsel kan worden toegepast kan naar *believen* van de technische of de economische voorraad worden uitgegaan. Verder wordt nu in de resolutie bepaald, dat deze, op zich zelf reeds merkwaardige, vrijheid ook zal gelden voor de toepassing van het nieuwe stelsel <sup>16)</sup>. Hoewel verwacht mag worden, dat indien de contribuabelen hetzij van de economische hetzij van de technische voorraad zijn uitgegaan bij de beantwoording van de vraag of het nieuwe stelsel van toepassing is, zij ook bij gebruik maken ervan zich in overeenstemming hiermee op de economische respectievelijk op de technische voorraad zullen baseren, voorgeschreven is dit niet. Een belastingplichtige handelt dan ook naar zijn gevoelen niet in strijd met de resolutie, als hij bijv. voor de beantwoording van de vraag of hij het nieuwe stelsel mag toepassen van de technische voorraad uitgaat, maar bij de toepassing van het stelsel zich op de economische voorraad baseert of omgekeerd al naar gelang het hem beter uitkomt. De redactie van de bepalingen met betrekking tot het rekenen houden met de economische voorraad zowel voor de bepaling van de grens, waarbij toepassing van het nieuwe stelsel aanvaard zal kunnen worden, als voor de vaststelling van de fiscale winst, toont, afgezien van het bovenstaande, dat de opsteller geen juiste voorstelling van de consequenties van het begrip economische voorraad heeft gehad.

Men kan voor de toepassing van een of ander waarderingsstelsel niet naar *believen* uitgaan van technische of economische voorraad. Voor de waardebepaling is alleen de economische voorraad van belang. Voorzover goederen nog deel uitmaken van de in het bedrijf aanwezige, dus technische, voorraad, maar niet meer van de economische voorraad is er geen reden voor de bedrijfshuishouding deze voorraad te *waarderen*. Van de andere kant is er alle reden goederen te waarderen, die reeds gekocht zijn maar nog niet in het magazijn van de bedrijfshuishouding opgenomen. Afgezien van het reeds weinig principiële de belastingplichtige de gelegenheid te geven bij de beantwoording van de vraag of het nieuwe stelsel mag worden toegepast van een ander voorraadbegrip uit te gaan dan bij de *toepassing* van het stelsel, is het laten van de keuze

---

<sup>15)</sup> Het ware ongetwijfeld eenvoudiger en ook redelijker geweest indien de fiscale „tegememoeting” afhankelijk was gesteld van een bepaalde stijging van de waarde van de voorraad zonder die waardeestijging in verband te brengen met bepaalde vermogenscomponenten. Weliswaar zal het bij een gelijke procentuele waardeestijging de ene onderneming gemakkelijker vallen aan de daaruit voortvloeiende liquiditeitsmoeilijkheden het hoofd te bieden dan de andere; dit hangt niet af van de eigen middelen en het eventuele obligatie-vermogen waarover de onderneming beschikt. Zelfs de mogelijkheid van het aantrekken van nieuwe middelen ten einde aan die moeilijkheden tegemoet te komen is daardoor, zoals wel vanzelf spreekt, niet bepaald.

<sup>16)</sup> Resolutie (10).



tussen economische en technische voorraad bepaald onjuist en daarom verwerpelijk.

Overigens dient te worden bedacht, dat de bepaling van de voorraad, die overeenkomstig het nieuwe stelsel tegen een van jaar tot jaar gelijkblijvende prijs mag worden gewaardeerd door de belastingplichtige tot op zekere hoogte zelf kan worden bepaald. Immers hij kan uitgaan van de op 1 Januari 1950 of bij het begin van het boekjaar waartoe 1 Januari 1950 behoort bestaande voorraad, hij kan ook van een deel van die voorraad uitgaan. Voor de rest van de voorraad blijft dan het tot nu toe gevolgde waarderingsstelsel van kracht.

De onmogelijkheid of althans de moeilijkheden inziende van een objectieve bepaling van de normale of ijzeren bedrijfsvoorraad heeft de fiscus de bepaling van de grootte van de voorraad, waarop het nieuwe waarderingsstelsel kan worden toegepast aan de contribuabelen zelf overgelaten. Blijkt deze bepaling af te wijken van de werkelijke grootte van de voorraad dan zullen deze afwijkingen voor het effect van het nieuwe waarderingsstelsel op de fiscale winst geen gevolgen hebben. Is het bedrag waarop voor de toepassing van het nieuwe waarderingsstelsel de voorraad gesteld wordt aan de hoge kant dan ontstaan later manco's. Met het aanwezig zijn daarvan mag echter geen rekening worden gehouden. Is het bedrag aan de lage kant of heeft het slechts betrekking op een deel van de voorraad dan geldt voor het meerdere het gebruikelijke stelsel. Niet kan worden ontkend, dat de thans getroffen regeling met betrekking tot de economische voorraad weinig bevredigend is, ook al biedt zij dan voor de contribuabele fiscaal soulaas. Dat men een bepaald waarderingsstelsel, welk dan ook, gaat toestaan voor voorraden, die door de belastingplichtige niet gewaardeerd behoeven te worden, maar alleen door hem in de waardering zouden kunnen worden betrokken, omdat zulks voor hem fiscaal voordelig zou zijn, is een weinig fraaie figuur.

De hier gereleveerde bepalingen zijn wel kenmerkend voor het steeds verder afdwalen van de redelijke bedrijfseconomische eisen, waarvan de nota van 22 Maart A<sup>o</sup>P<sup>o</sup> gewaagde. De hierboven gereleveerde bedrijfseconomisch wel zeer vreemde tegemoetkoming aan de bedrijfshuishoudingen kan ook niet worden gemotiveerd met het argument, dat de prijsstijgingen de bedrijven voor financieringsmoeilijkheden plaatsen. Toepassing van het nieuwe waarderingsstelsel op technische niet-economische voorraden komt toch hieraan niet tegemoet. De winst op de transacties als gevolg waarvan deze voorraden aanwezig zijn moge nog niet ontvangen zijn, zij is wel gemaakt. Niet het waarderen van de voorraden brengt hier de bedrijven in moeilijkheden, maar het belasten en dus tot uitkering dwingen van de winst zelf.

Merkwaardig doet de bepaling aan, dat de belastingplichtige de economische voorraad eerst op het einde van het jaar, waarin hij het nieuwe stelsel voor het eerst toepast, regelmatig op zijn fiscale balans moet opnemen. Blijkbaar bedoelt men hier de belastingplichtige, die met de economische voorraad wenst „rekening te houden” en zulks tevoren niet gedaan heeft. Waarschijnlijk is men hier van de gedachte uitgegaan, dat de economische voorraad wel groter zal zijn dan de technische en heeft men door deze bepaling het ontstaan van nieuwe overgangsreserves willen voorkomen. Veelal zal echter de economische voorraad juist kleiner zijn dan de technische. Immers de bedrijfshuishouding handelt rationeel door te streven naar beperking van zijn economische voorraad en haar zo mogelijk tot nihil te reduceren. Voor de uitoefening van het



bedrijf zal men echter steeds voorraden, technische voorraden dus, beschikbaar moeten hebben, hier zou een streven naar de nulpositie voor het bedrijf slechts desastreus kunnen zijn. Het wil mij daarom voorkomen, dat het t.a.v. dit punt verstandiger ware geweest de belastingplichtige die zich bij de winstbepaling op zijn economische voorraad wil baseren toe te staan deze reeds bij het begin van het eerste jaar, waarin hij tot het nieuwe stelsel overgaat op zijn balans op te nemen.

Gelijk te verwachten was heeft de Minister ook in deze nadere resolutie geen kans gezien een aannemelijke regeling te treffen voor de zgn. economische vervanging van delen van de voorraad. Hoewel niet geëist wordt, dat de samenstellende delen van de voorraad van jaar tot jaar uit technisch volkomen congruente eenheden bestaan, wordt in het algemeen wel verlangd dat de goederen naar aard en qualiteit gelijk zijn. Van de economische functie van de goederen wordt niet gerept. Hierdoor ontbreekt ook het juiste criterium voor de beantwoording van de vraag in hoeverre een bepaald artikel, dat nieuw in de voorraad optreedt, als vervangingsstof van een ander artikel kan worden beschouwd.

Bij de toepassing van het nieuwe stelsel zal het dus steeds moeilijk, zo niet onmogelijk, zijn om uit te maken of en in hoeverre er sprake is van voorraadverkleining met de daaraan verbonden gevolgen.

Over de innerlijke tegenstrijdigheid van de bepalingen sub (13) der resolutie spraken we reeds onder 3 van dit artikel. Het artikel is symptomatisch voor de gehele resolutie. Steeds constateerden we hier een hinken op twee gedachten: goed koopmansgebruik verbonden met historische kostprijswaardering versus lifostelsel; economische vs. technische voorraad; economische vervanging vs. technische vervanging.

Insteede van met de introductie van juiste economische beginselen bij de belastingheffing hebben we hier te doen met een weinig fraai stukje gelegenheidswetgeving, waaruit sommige bedrijven wel enig momenteel voordeel kunnen verkrijgen. De wezenlijke en fundamentele bezwaren van de winstbelasting voor het bedrijfsleven blijven ondanks deze „tegemeetkoming” onverminderd gelden. Op deze bezwaren zullen we thans niet ingaan. Bij het verschijnen van de nota van 22 Maart 1951 hebben we daaraan reeds uiting gegeven <sup>17)</sup>).

#### *4. Het kader van het fiscale winstbegrip en de daaruit voortvloeiende consequenties.*

In de resolutie wordt opgemerkt, dat niet kan worden toegestaan rekening te houden „met waardeverschillen welke in manco's hun oorzaak vinden”. Dit wordt gemotiveerd door er op te wijzen, dat een dergelijke handelwijze neer zou komen op de aanvaarding van een vorm van ijzeren voorraadstelsel „hetgeen niet met het fiscale winstbegrip strookt” <sup>18)</sup>).

Waar meermalen ook van de zijde van fiscale autoriteiten naar dit fiscale winstbegrip wordt verwezen, lijkt het niet ondienstig de vraag te stellen wat eigenlijk de inhoud van dit winstbegrip is. De enige bron van informatie hiervoor is naar het mij voorkomt, te vinden in de art. 7 en 8 van het Besluit Inkomstenbelasting, zoals deze artikelen luiden na de inwerkingtreding van de Wet Belastingherziening 1950. Art. 7 leert ons dat onder winst de gezamenlijke voordelen uit bedrijf of zelfstandig beroep moeten worden verstaan, dat deze voordelen moeten worden bepaald volgens goed koopmansgebruik; dat een bestendige gedragslijn

<sup>17)</sup> Wij verwijzen de lezer naar ons M.A.B.-artikel van Juni 1951.

<sup>18)</sup> Resolutie (12).

moet worden gevolgd d.i. een gedragslijn, die onafhankelijk is van de vermoedelijke uitkomsten en die slechts kan worden gewijzigd indien bijzondere omstandigheden dit rechtvaardigen.

Van belang is verder art. 8 dat ten aanzien van duurzame „bedrijfsmiddelen” bepaalt, dat de jaarlijkse afschrijving op deze bedrijfsmiddelen gesteld moet worden op het gedeelte van de nog niet afgeschreven aanschaffingsprijs of voortbrengingskosten, dat aan het jaar moet worden toegerekend.

Uit deze omschrijving kan naar het ons voorkomt slechts worden geconcludeerd, dat er geen bijzonder fiscaal winstbegrip bestaat. De wetgever conformeert zich hier aan hetgeen het bedrijfsleven doet en we mogen ook wel zeggen aan hetgeen de bedrijfseconomie leert, dat gedaan moet worden bij de bepaling van de winst. Immers goed koopmansgebruik is zolang er geen wetenschappelijke voorlichting bestaat wellicht te zien als het gebruik, dat zich in de praktijk van de bona-fide zakenman heeft ontwikkeld. Is het wetenschappelijk onderzoek er wel en heeft het geleid tot bepaalde normatieve conclusies dan kan goed koopmansgebruik moeilijk iets anders betekenen dan gebruik overeenkomstig die conclusies. Immers dan heeft men voor het beoordelen van het gebruik niet terug te vallen op de vraag of degenen onder wie het gebruik zich heeft ontwikkeld goed zijn, er is dan een directe norm voor de beoordeling van het gebruik *zelf* gegeven.

Er is in art. 7 geen enkel bezwaar gelegen te handelen volgens juiste bedrijfseconomische normen, sterker nog men mag zeggen, dat het daarin vervatte voorschrift zelfs daartoe verplicht. Het handelen volgens deze normen impliceert uiteraard een bestendige gedragslijn aangezien de norm op door onafhankelijk wetenschappelijk onderzoek verkregen wetten steunt en dus de meest volmaakte onafhankelijkheid vertoont van de uitkomsten in de individuele bedrijfshuishoudingen. Geen enkele gedragslijn kan daarvan zozeer onafhankelijk zijn als die welke op de normatieve conclusies der wetenschap gebaseerd is.

Is er dus in art. 7 alleen maar sprake van een bedrijfseconomisch juiste winstbepaling in art. 8 zou men een beperking kunnen zien ten aanzien van de toepassing van een waardering gebaseerd op de vervangingsprijs der betrokken bedrijfsmiddelen. Hoe men in het bepaalde in art. 8 een beletsel kan zien voor het toepassen van het ijzeren voorraad-beginsel is mij echter een raadsel. Eer zou men kunnen zeggen, dat de beschouwing van de afschrijving als een tijdruimtelijke verdeling van de uitgaven, die in de formulering van het artikel tot uiting komt aan de aan het ijzeren voorraadbeginsel ten grondslag liggende theorie ontleend is.

Voorts zou men kunnen stellen — op goede grond — dat in het kader van het ijzeren voorraadstelsel de voorraad eveneens een bedrijfsmiddel is. Inderdaad is de voorraad hier principieel niet onderscheiden van de duurzame productiemiddelen. Ook de voorraad heeft een functie in het bedrijf, verricht bepaalde diensten ten aanzien van het productieproces evenals machines, werktuigen en gebouwen. Ook de aanschaffings- of voortbrengingskosten van die voorraad zijn toe te rekenen aan het jaar waarop ze betrekking hebben. Dit nu is eigenlijk niets anders dan het ijzeren voorraadstelsel beoogt. Dit impliceert tevens dat men, zo er een manco in de ijzeren voorraad wordt geconstateerd, „de aanschaffings- of voortbrengingskosten” van dit manco ook brengt ten laste van het jaar waarin dat manco ontstond. Immers alleen aan dat jaar en niet aan het jaar waarin het eventueel wordt aangevuld kunnen die aanschaffings-

of vervangingskosten worden toegerekend, alleen met dat jaar kunnen ze verbonden worden geacht.

### 5. Slotbeschouwing.

Hoeveel bewondering we ook mogen hebben voor de pogingen, welke de Minister heeft gedaan om het bedrijfsleven enigszins in zijn wensen inzake de fiscale winstbepaling tegemoet te komen, zijn worsteling met het winstbegrip heeft niet tot de zege geleid.

Te verwonderen is dit niet. Een bedrijfseconomisch juiste winstbepaling, de bepaling dus van het overschot van opbrengst boven kosten — kosten verstaan als onvermijdelijke en voorzienbare offers der productie — is nu eenmaal moeilijk voor derden controleerbaar te maken. Nu de Minister echter in principe bereid bleek van elke onderneming afzonderlijk door speciaal aangewezen accountants te doen nagaan of zij aan het stelsel van zijn nota zouden kunnen voldoen, had hij ook wel een betere benadering van de bedrijfseconomisch juiste winst kunnen beproeven dan die vervat in zijn lifo-stelsel. Het ijzeren voorraadstelsel zou met evenveel of weinig meer moeite hebben kunnen worden toegepast. De accountant die thans de boeken van de contribuabele op de toepasselijkheid van het ministeriële lifo-stelsel onderzoekt, zou ook wel in staat zijn geweest voor die onderneming een voorraadcijfer te bepalen, dat als ijzeren voorraad kan worden aangemerkt. Het enige verschil zou waarschijnlijk zijn geweest, dat vele contribuabelen er voor gevoeld zouden hebben hierop over te gaan, terwijl de liefhebberij voor 's Ministers lifo-stelsel vermoedelijk veel minder groot zal zijn. Dat dit een punt van overweging bij de keuze van het stelsel zou hebben gevormd, moet als een onbehoorlijke veronderstelling worden gequalificeerd.

Efficiënter en juistere dan het zoeken naar een controleerbare methode voor de bepaling van de bedrijfseconomisch juiste winst komt het mij nog altijd voor van de winst geen belasting te heffen. Belastingheffing gaat er van uit, dat alle winst in principe uitkeerbaar is. Naar mijn mening geldt dat slechts voor een deel van de winst, voor dat deel nl., dat niet als dekking voor op het moment der winstbepaling nog niet berekenbare offers moet worden beschouwd. De fiscus kan en mag in ieder geval niet over de grootte van dat deel beslissen. In beginsel is daarom alleen *winst-uitkering* belastbaar.

Uiteraard impliceert dit niet een pleidooi voor vrijdom van belastingen voor ondernemers. Het impliceert slechts een pleidooi voor andere grondslagen van de belastingheffing, andere grondslagen die nodig worden in verband met de huidige hoogte der heffingen. Even goed als er snelheden zijn en hoogten, die het nodig maken de propeller-motor in het vliegtuig te vervangen door turbines of raketten zo zijn er ook heffingshoogten, die het nodig maken de gebruikelijke heffingsgrondslagen door andere te vervangen. Op een gegeven moment komt men er niet meer mee alleen domweg de percentages te verhogen.

Het wil mij voorkomen dat in het Nederlands belastingstelsel dit punt reeds verre overschreden is.