

Tilburg University

De waardering van normale voorraden voor inkomsten- en vennootschapsbelasting

Smeets, M.J.H.

Published in:
Maandschrift Economie

Publication date:
1957

Document Version
Publisher's PDF, also known as Version of record

[Link to publication in Tilburg University Research Portal](#)

Citation for published version (APA):
Smeets, M. J. H. (1957). De waardering van normale voorraden voor inkomsten- en vennootschapsbelasting. *Maandschrift Economie*, 22(3), 155-162.

General rights

Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.

- Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research.
- You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain
- You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal

Take down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

DE WAARDERING VAN NORMALE VOORRADEN VOOR DE INKOMSTEN- EN VENNOOTSCHAPSBELASTING

Prof. Dr. M. J. H. Smeets schrijft ons:

De Hoge Raad der Nederlanden heeft tot dusver niet minder dan dertien arresten gewezen, waarin een waardering van een normale voorraad in het geding is en wel naar een systeem, dat veel overeenkomst houdt met de theorie van de vervangingsinkoop en/of van de ijzeren voorraad in de bedrijfseconomie, zoals deze in het bijzonder in 1940 is ontwikkeld door Prof. dr N. J. Polak, Goed koopmansgebruik in verband met de winstbepaling, Naamlooze Vennootschap sept./dec. 1940, ook opgenomen in: Verspreide Geschriften van Prof. Dr N. J. Polak, deel I (1953), blz. 253 e.v. In het hierna volgende wordt getracht in beknopte vorm een overzicht te geven van de bedoelde arresten, waaraan is toegevoegd een uitspraak van de raad van beroep voor de directe belastingen te 's-Gravenhage over dezelfde materie.

Tot goed begrip van deze arresten is het van belang het volgende op te merken.

Onder de werking van de Wet op de Inkomstenbelasting 1914 had de Minister van Financiën aan de land- en veehouders toegestaan om het vee op de winstbepalende balans op te nemen tegen een vaste waarde. Ook de jurisprudentie had met dit systeem te doen gekregen en het in het algemeen toelaatbaar geacht. Het stelsel vertoonde echter fouten, reden waarom de Minister van Financiën later de voortzetting slechts toeliet bij die landbouwers, die hier vroeger mee waren begonnen; de belastingadministratie mocht het in de oorspronkelijke vorm niet langer aanvaarden bij landbouwers, die deze methode voor het eerst wilden gaan toepassen.

Zó was ook de toestand toen met ingang van 1941 het Besluit op de Inkomstenbelasting 1941 in werking trad; dit bevatte een nogal uitvoerig omschreven winstbegrip.

Bij de behandeling van het ontwerp van wet, dat heeft geleid tot de Wet Belastingherziening 1950, is in het parlement veel te doen geweest over een in art. 7, 1e lid, van het Besluit op de Inkomstenbelasting 1941 op te nemen bestendighedsregel. Dit eerste lid luidt als volgt:

„De jaarlijkse winst wordt bepaald volgens goed koopmansgebruik, met inachtneming van een bestendige gedragslijn wel-

ke onafhankelijk is van de vermoedelijke uitkomst en welke slechts gewijzigd kan worden indien bijzondere omstandigheden dit rechtvaardigen."

In de Nederlandse Industrie van 1 sept. 1955, blz. 452 e.v., komt een duidelijke samenvatting voor van hetgeen bij de parlementaire behandeling over dit voorschrift ter sprake is gebracht. Hier zij slechts opgemerkt, dat de Minister van Financiën in deze nieuwe redactie geen wijziging van het vroegere winstbegrip aanwezig achtte. De Hoge Raad heeft echter in verscheidene arresten geleerd dat de nieuwe redactie wel degelijk een ander winstbegrip inhoudt.

De Minister van Financiën had in verband met zijn standpunt aan de belastingadministratie voorgeschreven, dat zij met ingang van het boekjaar 1950 (c.q. 1949/50) een door hem tot in verschillende details omschreven stelsel van voorraadwaardering mocht toelaten op grond, dat de Korea-hausse een „bijzondere omstandigheid" was die volgens het hierboven opgenomen art. 7, 1e lid, aanleiding mocht geven tot een verandering van systeem van voorraadwaardering. De voorwaarden, waaronder een ondernemer op het nieuwe systeem mocht overstappen, waren echter zeer bezwaarend; zij verdroegen zich moeilijk met bedrijfseconomische opvattingen inzake de financiering van de onderneming. Dit ministeriële systeem was een zelfstandige bewerking van hetgeen in de Verenigde Staten bekend staat als het: last in first out system, afgekort: lifo-stelsel.

De Hoge Raad heeft in verband met zijn opvatting over een wèl gewijzigd winstbegrip met betrekking tot de voorraadwaardering een veel ruimer standpunt ingenomen dan de Minister, zoals uit het hierna volgend overzicht duidelijk kan blijken.

Hoewel zowel over de voorgeschiedenis als over de hierna te vermelden arresten nog zeer veel zou kunnen worden gezegd, wordt hiertoe niet overgegaan. Het is uitsluitend de bedoeling om in chronologische volgorde in beknopte vorm de inhoud van een aantal zeer belangrijke arresten van de Hoge Raad ook voor niet deskundigen op het terrein van de belastingen toegankelijk te maken. Aan het slot vindt de lezer, die in deze materie belang stelt en daarvan nog niet voldoende op de hoogte is, een opgave van de literatuur, welke hierop betrekking heeft.

Gebezigde afkortingen:

BNB = Beslissingen Nederlandse Belastingrechtspraak.

FED = Fiscaal Economische Documentatie

gkg = goed koopmansgebruik
 H.R. = Hoge Raad der Nederlanden
 IB = Besluit op de Inkomstenbelasting 1941
 rvb = raad van beroep voor de directe belastingen
 (thans opgeheven).

Overzicht jurisprudentie inzake normale voorraden

1. H.R.
18 nov. 1953
BNB 1953/307 De Wet Bel.herz. 1950 is een „bijzondere omstandigheid“, welke een ander systeem van wistberekening „rechtvaardigt“, mits
 - a) het nieuwe stelsel aan art. 7, I.B. (nieuw) beantwoordt;
 - b) voorheen de toepassing daarvan door de toen geldende voorschriften werd verhinderd.
 Een n.v. wilde als nieuw stelsel toepassen: waardering van „de“ voorraden aan het einde van 1950 naar het prijspeil per 1 jan. 1950 of naar de lagere marktprijs (over een „normale“ voorraad werd niet gesproken); terugverwezen naar rvb, zie onder 4.
 Afgewezen een toepassing van basiswaarden gedurende een bepaalde periode, nl., *zolang* de n.v. op de wolmarkt een aanmerkelijke invloed van de Korea-hausse zou ondervinden.

2. H.R.
17 febr. 1954
BNB 1954/108 Een herhaling van „bijzondere omstandigheid“. Op het einde van het boekjaar 1949/50 was de hoeveelheid garens, voorzover zij aan het begin van het boekjaar aanwezig was, gewaardeerd tegen de waarde 1 per mei 1949. Toegestaan.

3. H.R.
17 maart 1954
BNB 1954/128 IJzeren voorraad; fabriek van verfstoffen. Commerciëel reeds jaren vóór 1950. Nooit manco.
 H.R.: dit is een stelsel van bepaalde vaste basishoeveelheden grondstoffen gewaardeerd tegen bepaalde vaste basisprijzen.
 Stelsel is toegestaan, *mits* wordt uitgegaan van de basisprijzen per 1 jan. 1950. Ontoelaatbaar geacht uit te gaan van basisprijzen in jaren vóór 1950; het is in strijd met goed koopmansgebruik om deze verliezen van vóór 1950 ten laste van de jaarwinst 1950 te brengen. In feite regelt de H.R. hier het overgangsrecht.
 De fiscale normale voorraad en basis-waarde behoeven

niet aan te sluiten bij die op de commerciële balans; in dit geval mocht zelfs de fiscale basis-waarde niet overeenstemmen met die op de commerciële balans.

4. H.R.
19 jan. 1955
BNB 1955/67
(einduitspraak van
BNB 1953/307)
- De n.v., bedoeld in 1, had getracht het stelsel van vaste basisprijzen toe te passen op de *totale* voorraden. H.R. leert nu, dat in een stelsel, waarbij tegen vaste basisprijzen wordt gewaardeerd, naar haar aard een beperking nodig is t.a.v. de *omvang* van de aldus te waarderen voorraad.
Deze omvang moet overeenkomen met de bij de aanvang van het boekjaar aanwezig voorraad.
Het arrest liet vele vragen open.
In dit arrest wordt verder de conversieleer aan de orde gesteld.
5. H.R.
2 febr. 1955
BNB 1955/82
- H.R. aanvaardt een stelsel waarbij de eindvoorraad tot ten hoogste de omvang van de beginvoorraad wordt gewaardeerd naar het prijspeil bij de aanvang van het boekjaar.
H.R. geeft verder een aantal richtlijnen; een herhaling van 3 en 4.
Verder de beslissing, dat reserves bedoeld in art. 9 en 10 I.B., limitatief zijn.
6. H.R.
23 febr. 1955
BNB 1955/158
- Het gebruikelijke vaste-waarde-systeem in veehoudersbedrijven is niet overeenkomstig gkg. Dit stelsel zou wellicht aanvaardbaar zijn, indien de waardering naar een vaste waarde zou worden beperkt tot het vee, dat naar aard en kwaliteit overeenkomt met het beslag, waarmee het bedrijf begon.
7. H.R.
23 nov. 1955
BNB 1956/10
- Het arrest onder 1 kan worden aangemerkt als een „bijzondere omstandigheid” welke rechtvaardigt dat een belastingplichtige met ingang van het boekjaar 1950 (1949/50) tot een ander, aan art. 7 I.B. beantwoordend, stelsel van waardering overgaat, waarvan de toepassing voordien door de toen geldende voorschriften werd belet.
Deze „bijzondere omstandigheid” draagt een objectief karakter. Een belastingplichtige die van de volgens dat arrest aanwezige mogelijkheid tot verandering in 1950 (1949/50) geen gebruik heeft gemaakt, kan zulks alsnog

doen met ingang van het eerste boekjaar waarin hem het bestaan van de bedoelde mogelijkheid duidelijk moet zijn geworden.

Zie verder nr 11.

8. H.R.
7 maart 1956
BNB 1956/121

Stelsel van waarden: de normale, gestadig aan te houden voorraad grond- en hulpstoffen, goederen in bewerking en gereede producten wordt bestendig gewaardeerd naar het prijspeil bij de aanvang van het boekjaar of naar de lagere marktwaarde op de balansdatum.

Die stelsel is in overeenstemming met gkg indien voldaan wordt aan drie voorwaarden:

a) De voorraad moet, wat de omvang en de aard der goederen betreft, soortgelijk althans soortverwant zijn aan de normale voorraad op 1 mei 1949; de grond- en hulpstoffen, half en gereed fabrikaat kunnen elkaar vervangen.

De surplus-voorraad wordt gewaardeerd tegen kostprijs of lagere marktwaarde op de balansdatum.

b) Indien de normale voorraad wordt vergroot boven de omvang op 1 mei 1949, moet de ondernemer de toegevoegde hoeveelheid blijvend waarden op de aanschaffingskosten in het jaar van de vergroting (of op de lagere marktwaarde op de balansdatum).

c) Indien met een lagere normale voorraad kan worden volstaan, wordt de basis-waarde van 1 mei 1949 slechts betrokken op de verkleinde normale voorraad; de winst behaald bij verkoop van de ingekrompen hoeveelheden wordt belast.

Verder staat de H.R. in dit arrest toe om — indien de normale voorraad een manco vertoont — de waarde van de *normale* voorraad te verminderen met de marktprijs (op de balansdatum) van de *ontbrekende* hoeveelheden. Hierbij is geen sprake van het vormen van enige reserve, als bedoeld in de art. 9-11 I.B.; het gaat hier om een „voorziening” voortvloeiend uit het stelsel van voorraadwaardering.

Dit arrest betekent het aanvaarden van de ijzeren-voorraad met inbegrip van de zogenaamde manco-„reserve” (juister: manco-voorziening).

9. H.R.
14 nov. 1956
rolnr. 12818
BNB 1957/1
- De gehele voorraad artikelen in een fotobedrijf werd telken jare gewaardeerd naar een zelfde op een vroeger tijdstip geldend prijspeil; hij werd uitgedrukt in één geldbedrag, dat met een bepaalde vermenigvuldigingsfactor werd herleid tot het op 1 jan. 1950 geldend prijspeil. Dit stelsel werd niet met gkg in overeenstemming geacht, omdat geen zekerheid bestond, dat de verschillende in de voorraad aanwezige goederen in dezelfde verhouding bleven, alsmede dat de prijsfluctuaties voor alle goederen dezelfde bleven.
Implicite: goederen waarvan slechts kan worden gesteld, dat zij tot de voorraad van de fotobranche behoren, worden niet soortgelijk of soortverwant geacht.
Opmerking: Visser, FED I.B.: Art. 7 (1): 73, is van oordeel, dat het werken met indexcijfers hiermede van de hand is gewezen; Meeles, Naamlooze Vennootschap maart 1957, blz. 216, vindt dit een voorbarige conclusie; de H.R. wees in dit arrest de gebezigde verhoudingscijfers af, omdat zij door de onjuiste en veel te ruwe wijze van berekenen in wezen geen „indexcijfers” waren (zij konden de prijsbeweging in dit geval *niet* juist weergeven).
10. H.R.
14 nov. 1956
rolnr. 12912
BNB 1957/1
- De voorraad bestond op 1 jan. 1950 uit 9 naar aard, kwaliteit en prijs uiteenlopende soorten papierwaren; prijzen tussen f 0,12 en f 2,42.
Gemiddelde prijs per kg f 0,38. Vaste hoeveelheid in kg heeft betrekking op *alle* papiersorten.
H.R.: dit stelsel is alleen dan met gkg in overeenstemming, indien de waarborg bestaat, dat het vroegere prijspeil slechts wordt betrokken op een voorraad, die wat omvang gelijk en, wat de aard der goederen betreft, soortgelijk althans soortverwant is aan de op 1 jan. 1950 aanwezige voorraad.
Het door de n.v. bedoelde stelsel voldoet niet aan deze voorwaarden.
11. H.R.
6 maart 1957
BNB 1957/122
(einduitspraak)
- De in nr. 7 bedoelde n.v. was tot een nieuw stelsel met normale voorraden overgegaan met ingang van 1951. Zij wilde echter de vaste basisprijs nemen naar het prijspeil op 1 jan. 1950.
Dit werd niet toegestaan omdat dientengevolge —

van BNB
1956/10)

zonder dat daartoe in redelijkheid aanleiding zou bestaan — ten laste van 1951 een verlies zou worden gebracht, dat met de bedrijfsuitkomsten van dat boekjaar geen verband zou houden, zodat de winst over 1951 niet volgens gkg zou worden bepaald.

(Is conform het standpunt hierboven aan het slot van 3 vermeld).

12. H.R.
24 april 1957
BNB 1957/186

Een n.v. had per 1 jan. 1950 het ministerieel toelaatbaar geachte lifo-stelsel gekozen; zij bleef zich daaraan ook na het arrest BNB 1956/121 houden. Zij meende dat de ministeriële voorschriften in haar boekjaar 1952 niet juist waren toegepast. HR: verkeerde toepassing of schending van een resolutie kan geen grond voor cassatie vormen. (Het is onbegrijpelijk, dat deze n.v. geen gebruik heeft gemaakt van de mogelijkheid om i.v.m. nrs. 7 en 8 van in dit overzicht bedoelde arresten over te stappen op een waardering van normale voorraden of op een van de varianten van het Amerikaanse lifostelsel).

13. H.R.
19 juni 1957
BNB 1957/240

Een winstberekening aan de hand van het ijzeren-voorraad-stelsel heeft ten doel — en vindt in dit doel haar rechtvaardiging — de onderneming op het bestaande peil te handhaven door de met de verkoop van goederen verkregen opbrengst, voorzover deze nodig is om de aanvulling van de voorraad tot zijn normale hoogte te bekostigen, voor de winstberekening buiten aanmerking te doen blijven.

Goed koopmansgebruik verzet zich er niet tegen om bij de bepaling van de eindvoorraad van het eerste en de volgende boekjaren, waarin het stelsel wordt toegepast, rekening te houden met de vóórkopen en vóórverkoop (m.a.w. de *economische voorraad* wordt toegelaten). De op deze vóórkopen en vóórverkoop betrekking hebbende verliezen behoeven niet aanstonds de belastbare winst te beïnvloeden; wel moet het verantwoord van ongemotiveerde verliezen worden voorkomen. (In feite eist de HR hier, dat de winst wordt berekend naar de werkelijke vervangingskoop, c.q., indien op het einde van het boekjaar een manco op de normale economische voorraad bestaat, naar het bedrag waartegen zou kunnen worden ingekocht; dit is waarschijnlijk een aanvul-

ling op de theorie van N. J. Polak).

Ook bij de aanvang van het normale voorraad-stelsel kan men met een dan bestaand manco rekening houden.

14. R.v.b. Het bekend worden van het arrest BNB 1956/121 (zie 's-Gravenhage nr 5 van dit overzicht) vormt een bijzondere omstandigheid in de zin van art. 7 I.B. (zodat verandering van stelsel met ingang van het boekjaar 1954/5 mogelijk werd; vgl. het arrest BNB 1956/10, opgenomen onder nr 7 van dit overzicht). De Minister van Financiën heeft geen beroep in cassatie ingesteld, omdat hij deze uitspraak juist acht.

26 april 1957
BNB 1957/255

De r.v.b. oordeelde, dat de normale voorraad voor het boekjaar 1954/5 moest worden vastgesteld op $1\frac{1}{2}$ x de maand-omzet in 1953/4, en niet op $1\frac{1}{2}$ x die omzet in het boekjaar 1954/5 (zoals de n.v. had gedaan), omdat een redelijke wijze van winstberekenen medebrenkt, dat de ondernemer aan het begin en het einde van een boekjaar dezelfde criteria aanlegt en het aan het begin niet mogelijk is een criterium te hanteren, dat op dat tijdstip nog onbekend is (ook op dit onderdeel heeft de Minister geen cassatie ingesteld).

Literatuur

- N. J. Polak zie in de aanhef van dit overzicht.
- D.A.M. Meeles, Het ijzeren voorraadstelsel in de praktijk van de fiscale winst, Naamlooze Vennootschap, mei en nov. '56, maart en mei 1957.
- M. J. H. Smeets, Annotaties op de meeste van de bovengenoemde arresten in Beslissingen Nederlandse Belastingrechtspraak.
- W. L. G. S. Het ijzeren voorraadstelsel en de fiskale winstbepaling, Hoefnagels Weekblad voor fiscaal recht nos 4337, 4343 en 4348, resp. 9 febr., 23 mrt. en 27 april 1953.
- dezelfde, Het begrip „Economische voorraad” in het ijzeren voorraadstelsel, Weekblad voor fiscaal recht, no 4369, 28 sept. 1957.
- G. Slot, Voorraadwaardering bij de fiscale winstbepaling, Weekblad voor fiscaal recht nos 4249 en 4250, 21 en 28 mei 1955 (ten dele achterhaald door latere arresten).
- R. Burgert, Artikelen en onderschriften op door G. Slot en J. D. P. Weitman ingezonden stukken over fiscale voorraadwaardering in E.S.B. nos 1901, 1936, 2032 en 2039.