HET NORMALE VOORRAAD-STELSEL MET MANCO. HET FISCALE WINSTBEGRIP OP DRIFT

door

Mr. Dr. E. Tekenbroek

Het arrest van de Hoge Raad van 7 Maart '56 (B.N.B. 56/121) houdt een opzienbarende uitspraak in met betrekking tot de fiscale toepassingsmogelijkheid van het ijzeren voorraadstelsel.

Groei der jurisprudentie.

De inleiding vormde het arrest van 18 November 1953, B.N.B. 1953/307, waarbij beslist werd, dat de Wet Belastingherziening 1950 een bijzondere omstandigheid meebracht, op grond waarvan naar een voordien niet toelaatbaar stelsel mocht worden overgegaan. Hiermede was de deur opengezet voor andere stelsels dan de voorheen voorgeschreven waardering op historische kostprijs of eventueel naar lagere marktwaarde, zoals deze door het Besluit I.B., voordat de Wet Belastingherziening 1950 van kracht werd, werd voorgeschreven. (In herinnering zij gebracht, dat de fiscus zich op het standpunt had gesteld, dat de verandering die de Wet Belastingherziening 1950 wat het winstbegrip betreft bracht louter van formele aard was en dus geen buitengewone omstandigheid kon opleveren). Uit de ambtshalve overweging in dit arrest, zomede uit het arrest van 17 Februari 1954 B.N.B. 1954/108 bleek, dat in overeenstemming met goed koopmansgebruik werd geacht een stelsel, waarbij de voorraden, voor zover op 1 Januari 1950 aanwezig, bestendig zouden worden gewaardeerd naar het prijspeil van 1 Januari 1950, of naar lagere marktwaarde.

Hierna gaat de Hoge Raad al spoedig beperkingen aanbrengen tegen z.i. te ver gaande toepassingen van dergelijke waarderingsstelsels.

Bij arrest van 17 Maart 1954 B.N.B. 1954/128 kwam het ijzeren voorraadstelsel aan de orde. Belanghebbende had zijn grondstoffenvoorraad aan de actiefzijde van de balans tegen inkoopprijs of lagere marktwaarde opgevoerd, waartegenover aan de passiefzijde een „Reserve ijzeren voorraad" paraisseerde. Tegen het ijzeren voorraadstelsel op zich zelf genomen, had de Hoge Raad geen bedenkingen.

Het werd echter niet in overeenstemming met goed koopmansgebruik geacht om bij fiscale invoering van dit stelsel als basisprijs te kiezen een prijs, die commercieel vele jaren geleden reeds als basis gold, doch aanmerkelijk lager ligt dan de prijs, zoals die bij de fiscale invoering van het stelsel geldt. Dit arrest bracht dus een beperking t.a.v. de basisprijs. Een beperking t.a.v. de omvang van tegen vaste basisprijs te waarderen voorraad gaf de Hoge Raad in het arrest van 19 Januari 1955, B.N.B. 1955/67 met de overweging:

„dat toch, indien zodanige beperking niet wordt aangebracht, dat stelsel zijn doel voorbij zou schieten, immers het gevolg daarvan zou zijn, dat ook op hetgeen bij uitbreiding van de zaken van de onderneming wordt belegd in de vergroting van de voorraad een verlies tot uitdrukking zou worden gebracht, zonder dat daartoe in redelijkheid aanleiding bestaat, hetgeen met goed koopmansgebruik in strijd is;"

Een soortgelijke overweging vindt men in het arrest van 2 Februari 1955 B.N.B. 1955/82. Bij dit arrest werd tevens de fiscale toelaatbaarheid van een reserve prijsverschillen voorraad onder de loupe genomen: een dergelijke reserve, aldus de H.R., kan voor de fiscale winstberekening slechts

worden aanvaard, indien ze een correctiepost op de waardering van de voorraad betreft, doch niet indien ze een zelfstandige echte reserve vormt. In laatstbedoelde zin zou ze immers, als niet vallende onder de in de artt. 10 en 11 van het Besluit I.B. genoemde reserves, fiscaal niet toelaatbaar zijn.

De tot dusverre gewezen arresten gaven nog geen uitsluitsel omtrent het fiscaal al dan niet toelaatbaar zijn van een reserve voor een manco op de ijzeren voorraad. Het arrest van 17 Maart 1954 B.N.B. 54/128 handelde weliswaar over het ijzeren voorraadstelsel, doch in het betreffende geval waren geen manco's opgetreden.

Het arrest van 2 Februari 1955 B.N.B. 55/82 bevatte een aanwijzing, ten gunste van de manco-reserve; toegestaan werd immers een op de balans voorkomende correctie op de wijze, waarop de voorraad aan de actiefzijde is gewaardeerd, welke correctie daaraan onverbrekelijk is en blijft verbonden. Verworpen werd slechts een reserve met zelfstandige betekenis in dien zin, dat zij krachtens haar opzet en berekening ook onafhankelijk van de ontwikkeling van de voorraad kan worden gedacht.

Het jongste arrest op dit gebied, dat van 7 Maart j.l. nu, maakt aan alle onzekerheid een einde. Men mag zeggen, dat de Hoge Raad de lijn, die reeds in het evengenoemde arrest d.d. 2 Februari 1955 B.N.B. 55/82 lag, consequent heeft doorgetrokken: de manco-reserve wordt expressis verbis toelaatbaar verklaard. De Hoge Raad motiveert zulks als volgt:

„dat anders een door niets gemotiveerd verschil in uitkomst zou worden verkregen in gevallen, waarin de noodzakelijke aanvulling van de voorraad reeds vóór de balansdatum is geschied en in gevallen, waarin die noodzakelijke aanvulling eerst na de balansdatum heeft plaats gevonden;"

„dat hierbij geen sprake is van de vorming van een zelfstandige reserve, welke, als niet behorende tot de ingevolge de artt. 9, 10 en 11 van het Besluit op de Inkomstenbelasting 1951 uitdrukkelijk toegelaten reserves, door de wetgever niet is gewild;"

„dat het te dezen immers enkel betreft een voorziening, rechtstreeks voortvloeiende uit een voor de berekening van de winst op de goederenomzet gekozen stelsel, dat door de belastingplichtige aldus mocht zijn gekozen, nu genoemd besluit na de wijziging bij de Wet Belastingherziening 1950 geen met het oog op de jaarlijkse winstberekening in acht te nemen waarderingsvoorschriften meer kent en het aan goed koopmansgebruik voldoet;"

Het is van groot belang er op te wijzen dat het in het arrest niet gaat om een ijzeren voorraad, die voor eens en voor altijd vast staat, maar om een normale voorraad.

Alvorens van een manco kan worden gesproken, dient uiteraard vast te staan wat moet worden verstaan onder normale voorraad.

De normale voorraad.

De Hoge Raad duidt de normale voorraad als een bestendig aan te houden voorraad aan en ziet deze normale voorraad flexibel: t.z.t. kan blijken, dat men niet met dezelfde normale voorraad kan volstaan, resp. dat men wel met een geringere voorraad kan volstaan. In de artikelen van de hand van schrijver dezes in het Financiële Dagblad van 19 en 20 Juli '51, resp. 5 en 6 December '51, geschreven als kritiek op het lifostelsel van Minister Lieftinck, dat als een onvoldragen vrucht werd gekarakteriseerd, werd het fiscaal aanvaarden van een dergelijk flexibele ijzeren voorraadstelsel bepleit. Dit stelsel werd daarbij aangeduid als het „week ijzeren voorraadstelsel" zulks in tegenstelling met het „hard ijzeren voorraadstelsel".

De aanvaarding van een week ijzeren voorraadstelsel werd bepleit op grond van de overweging, dat een ijzeren voorraad die op een bepaald moment wordt vastgesteld aan de hand van de positie die het bedrijf op dat moment heeft, door de ontwikkeling van het bedrijf nadien allengs tot een verouderd historisch gegeven kan worden.

Het vasthouden aan zo'n vaste ijzeren voorraad zou dus betekenen, dat de jaarlijkse winstberekening dan beinvloed werd door een verouderd gegeven. Zulks is niet het geval als men de ijzeren voorraad flexibel maakt door de grootte ervan jaarlijks aan te passen aan de ontwikkeling die er in het bedrijf zit. Daarom bepleitte schrijver dezes toen de week ijzeren voorraad jaarlijks vast te stellen als een gemiddelde te berekenen aan de hand van de bedrijfsstatistieken (omzetten, productie ed.) van een bepaald vast aantal jaren onmiddellijk voorafgaande aan de balansdatum waarvoor die voorraad moet worden berekend. De week ijzeren voorraad in de terminologie van het arrest „de normale voorraad" correleert dus met de trend die er in de ontwikkeling van het bedrijf zit.

De fiscale gevolgen van een dergelijke kwantitatieve verandering in de ijzeren voorraad werkt de Hoge Raad als volgt uit:

In het geval van vergroting van de normale voorraad dient het meerdere te worden gewaardeerd op de aanschaffingskosten in het jaar van de vergroting of op lagere marktwaarde op balansdatum. De normale voorraad kan dus bij wijze van spreken uit schijven, die ieder een eigen basisprijs hebben, gaan bestaan. In het geval van inkrimping mag voortaan slechts de „verkleinde" normale voorraad op vaste basisprijs worden gewaardeerd resp. als uitgangspunt voor de berekening van het manco dienen. Van het daardoor overtollig geworden deel zal bij verkoop tegen hogere prijzen dan de basisprijs het prijsverschil als belastbare winst in aanmerking worden genomen. Het is redelijk, dat eerst de schijf met de hoogste basisprijs „geliquideerd" wordt.

De Hoge Raad behandelt ook de mogelijkheid van kwalitatieve veranderingen in de normale voorraad. Bij het bepalen van de omvang van de normale voorraad kunnen n.l. grond- en hulpstoffen, goederen in bewerking en gereed product elkaar vervangen. Verticaal bezien kunnen dus de voorraden worden tezamengenomen. Horizontaal bezien stelt de Hoge Raad meer stringente eisen: en wel in dier voege, dat er uit opgemaakt mag worden dat hij niet elk normaal voorraadstelsel fiscaal aanvaardbaar acht. Hij erkent een zodanig stelsel slechts dan als te zijn in overeenstemming met goed koopmansgebruik, indien het de waarborg inhoudt dat aan het volgende wordt voldaan:

"a. dat wordt uitgegaan van de normale voorraad bij het begin van het boekjaar 1949/1950, met dien verstande, dat ook in latere boekjaren de waardering naar het prijspeil op 1 Mei 1949 slechts mag worden betrokken op een voorraad, die wat betreft de omvang der goederen gelijk en wat betreft de aard der goederen — zij het dat grond- en hulpstoffen, goederen in bewerking en gerede producten elkaar zullen kunnen vervangen — soortgelijk althans soortverwant is aan de normale voorraad per de genoemde datum, terwijl de mogelijk daarboven aanwezige voorraad wordt gewaardeerd, op de kostprijs (of op de lagere marktwaarde op de balansdatum),

b. dat, indien te eniger tijd blijkt, dat belanghebbende met het aanhouden van een vaste voorraad als bij het begin van het boekjaar 1949/1950 normaal was niet kan blijven volstaan en mitsdien de normale voorraad wordt vergroot, de hoeveelheid goederen, waarmede de nieuwe vaste

voorraad die per 1 Mei 1949 overtreft, blijvend wordt gewaardeerd op de aanschaffingskosten in het jaar van de vergroting (of op de lagere marktwaarde op de balansdatum),

c. dat, indien te eniger tijd blijkt, dat met een mindere vaste voorraad dan bij het begin van het boekjaar 1949/1950 normaal was kan worden volstaan en derhalve de normale voorraad wordt verkleind, de waardering naar het prijspeil van 1 Mei 1949 voortaan slechts mag worden betrokken op de verkleinde normale voorraad, terwijl wat betreft het surplus bij verkoop tegen hogere prijzen het prijsverschil als winst in aanmerking wordt genomen;"

Een grote moeilijkheid in de praktijk zal vormen het voldoen aan de eis sub a.

Wat is als soortgelijk of soortverwant te beschouwen? De Hoge Raad bedoelt daarmede kennelijk niet grondstoffen, hulpstoffen, goederen in bewerking en gereed product samen te voegen, want deze worden in het arrest, naast de soortgelijke of soortverwante goederen afzonderlijk vermeld, met de toevoeging, dat ze elkaar kunnen vervangen.

Wordt bij de interpretatie van deze begrippen een technisch of economisch criterium aangelegd? Hier zullen moeilijkheden tussen belastingplichtige en fiscus kunnen rijzen. Men denke slechts aan de revolutionaire invloed die moderne kunststoffen (nylon - plastics etc.) op de aard van de voorraden van de meest uiteenlopende bedrijven nog steeds hebben.

In dit verband verdienen de aandacht de overwegingen, waarmede de Hoge Raad het eerste cassatiemiddel van de Staatssecretaris juist oordeelde:

„Overwegende, dat in het licht van het bovenstaande het waarderingsstelsel, zoals dit in de uitspraak is geformuleerd, niet als in overeenstemming met goed koopmansgebruik kan worden aanvaard, *aangezien het niet de waarborg biedt,* dat aan de gestelde vereisten wordt voldaan;

dat volgens dit stelsel de waardering naar het prijspeil bij de aanvang van het boekjaar 1949/1950 wordt betrokken op de normale voorraden „voorzover zij in het bedrijf dezelfde functie vervullen als de voorraden per de aanvang van genoemd boekjaar, ongeacht hun technische aard";

dat hierin geen voldoende, beperking is gelegen met betrekking tot de omvang en de aard van de voorraad, welke naar de vaste basisprijs mag worden gewaardeerd;

dat het toch mogelijk is — bijvoorbeeld bij een gewijzigde productiemethode, bij verandering van het product of bij wijziging van de gebezigde grondstof —, dat een grotere of wel een uit geheel andere goederen bestaande voorraad dezelfde functie vervult als de bij het begin van het boekjaar 1949/1950 normale voorraad toen vervulde;

dat het niet gerechtvaardigd is de hoeveelheid goederen, waarmede de vaste voorraad te eniger tijd is vergroot, te waarderen naar het prijspeil van 1 Mei 1949, aangezien daardoor een verlies tot uitdrukking zou kunnen worden gebracht, waartoe in redelijkheid geen aanleiding bestaat, terwijl geen reden valt aan te wijzen, waarom een voorraad, welke uit goederen van een geheel andere aard bestaat dan waaruit de normale voorraad per 1 Mei 1949 bestond, naar het prijspeil op die datum van tot deze voorraad behoord hebbende onverwante goederen zou mogen worden gewaardeerd;"

Uit het bovenstaande valt in de eerste plaats de conclusie te trekken dat de fiscus slechts behoeft te aanvaarden winstberekening aan de hand van het normale voorraadstelsel met manco's als het in concreto controleerbaar

is; het moet immers waarborgen bieden dat aan de gestelde vereisten wordt voldaan. Het is dus mogelijk dat het stelsel alleen toelaatbaar is voor bedrijven wier productietechniek en wier administratie zodanig is, dat een en ander controleerbaar is.

Voorts blijkt uit bovenstaande overwegingen dat de begrippen soortgelijk en soortverwant, ze mogen dan meer omvatten dan grond- en hulpstoffen, goederen in bewerking en gerede producten, toch ook weer niet te extensief mogen worden uitgelegd.

Indien dus bij gewijzigde productiemethode, bij verandering van het product of bij wijziging van de grondstof, een uit geheel andere goederen bestaande voorraad dezelfde functie gaat vervullen als de normale voorraad die tot dusverre moest worden aangehouden, zal de winst, die in die oude normale voorraad stak tot uitdrukking komen en een normale voorraad van nieuwe samenstelling en met eigen basisprijzen moeten worden opgebouwd.

Verandering van stelsel mogelijk?

Van primair belang is de vraag of men thans, wetende, dat de rechtspraak een stelsel van normale voorraad met manco als goed koopmansgebruik erkent, kan overgaan tot een dergelijk stelsel. Hiervoor is immers nodig een bijzondere omstandigheid in de zin van art. 7 I.B.

In dit verband zij er op gewezen, dat de Hoge Raad bij arrest van 23 November 1955, B.N.B. 1956/10 besliste, dat het hierboven reeds genoemde arrest van 18 November 1953 B.N.B. 53/307, een bijzondere omstandigheid vormt in de zin van art. 7 I.B., die rechtvaardigt, dat belastingplichtigen van de in dat arrest aangenomen mogelijkheid van stelselverandering nog gebruik maken met ingang van het eerste boekjaar, waaromtrent, nadat hun het bestaan van de bedoelde mogelijkheid duidelijk moet zijn geworden, nog een beslissing moet worden genomen.

Welke uitleg aan deze laatste formulering van de Hoge Raad moet worden gegeven, staat nog geenszins vast. De redelijkheid brengt echter mede, dat waar eerst met het arrest van 23 November 1955 duidelijk moet zijn geworden, dat het arrest van 18 November 1953 de mogelijkheid van stelselverandering bood, met ingang van het eerste boekjaar, waaromtrent na publicatie van het arrest van November 1955 nog een beslissing moet worden genomen, zulk een overgang op een ander waarderingssysteem mogelijk is.

Wie derhalve overgang tot het normale voorraadstelsel overweegt, doet goed, waar zulks nog mogelijk is, door het indienen van een nieuwe aangifte of door het indienen van een bezwaarschrift of een beroepschrift zijn rechten voor te behouden.

Het is intussen ook mogelijk, dat het arrest van 7 Maart 1956 op zichzelf als een buitengewone omstandigheid, die het doorbreken van de bestendige gedragslijn van art. 7 I.B. rechtvaardigt, opgevat mag worden. Daarin steekt stellig iets redelijks. Tal van belastingplichtigen zijn niet tot het ijzeren voorraadstelsel overgegaan, omdat de Inspecteur hen er op wees, dat de mancopost op grond van de limitatieve opsomming van art. 10 I.B. niet zou worden geaccepteerd. Anderen weer hebben het op grond van hetgeen bekend was omtrent het standpunt van de fiscus in deze het niet-laten aankomen op een discussie met de Inspecteur. Het zou in hoge mate onbillijk zijn deze belastingplichtigen niet in staat te stellen alsnog naar het normale voorraadsysteem met manco over te gaan en wel voor het eerst voor het jaar, waarvoor de aanslag nog niet onherroepelijk vaststaat.

Dit betekent intussen praktisch, dat een iegelijk nog zal mogen overgaan, want het bewijs, dat een bepaalde belastingplichtige er nooit over gedacht heeft, naar het ijzeren voorraadstelsel over te gaan, zal de fiscus moeilijk kunnen leveren. Ontkend mag intussen niet worden dat het aanvaarden van nieuwe jurisprudentie als een bijzondere omstandigheid verdragende consequenties zal hebben: het zal met name de aanslagregeling bemoeilijken. Toch mag de vraag rijzen of het wel gewenst is het bemoeilijken van het overgaan naar een nieuwe wijze van winstbepaling zoals dit in art. 7 lid 1 I.B. geschiedt, te handhaven.

Waarom laat men de ontwikkeling in deze niet vrij door ook het aanvaarden van een systeemverandering aan het goed koopmansgebruik te toetsen. De vrees dat dit er toe zou kunnen leiden, dat ter gelegenheid van de systeemverandering winst tussen kade en schip zou kunnen gaan vallen, behoeft niet te bestaan; uit recente jurisprudentie blijkt dat de rechter hiervoor waakt. Trouwens in de wet zou een voorschrift opgenomen kunnen worden, dat een systeemverandering ook al is deze in overeenstemming met goed koopmansgebruik alleen dan mogelijk is als er voldoende waarborg is tegen het onbelast blijven van winst.

Herhaaldelijk treft men in de praktijk voor de berekening van de fiscale winst systemen aan, die naar moderne opvattingen verouderd zijn; ook komt het wel voor, dat door het in gebruik nemen van moderne administratieve hulpmiddelen (men denke aan een voorraad — en kostprijsadministratie met behulp van de Hollerith) een nieuw en meer verfijnd systeem met winstberekening mogelijk geworden is. Men zit echter dank zij art. 7 lid 1 I.B. voor zijn fiscale winstberekening aan het verouderde systeem vast. [1])

Uitstel van belastingheffing.

Het normale voorraadstelsel met manco ziet de Hoge Raad als een

Na de voorafgaande min of meer juridisch georienteerde uiteenzettingen mogen hier nog enige algemene beschouwingen volgen over de betekenis van het arrest.

---

[1]) In verband met het bovenstaande zij nog gewezen op het antwoord dat de Staatssecretaris onlangs gaf op vragen van het lid van de IIe Kamer, de Heer van de Wetering:

1. Hebben de Minister en de Staatssecretaris van Financiën kennis genomen van het arrest van de Hoge Raad van 23 November 1955 (B.N.B. 1956-10), waarin wordt beslist, dat het arrest van de Hoge Raad van 18 November 1953 (B.N.B. 1953-307) een bijzondere omstandigheid in de zin van art. 7 van het Besluit op de Inkomstenbelasting 1941 vormt?
2. Zijn de Minister en de Staatssecretaris van Financiën niet van mening, dat het arrest van de Hoge Raad van 23 November 1955 op zijn beurt weer een bijzondere omstandigheid voor een wijziging in het stelsel van de fiscale winstbepaling vormt?
3. Zijn de Minister en de Staatssecretaris van Financiën — indien vraag 2 bevestigend wordt beantwoord — bereid de ambtenaren belast met de uitvoering van het besluit, dienovereenkomstig te instrueren, opdat de rechtsonzekerheid, welke zich op dit punt zou kunnen voordoen, wordt voorkomen?
4. Zijn de Minister en de Staatssecretaris van Financiën — indien vraag 2 ontkennend wordt beantwoord — niet van oordeel, dat de belastingplichtigen, die — op grond van het in de bij beschikking van 3 Juli 1951, no. 190, vastgestelde leidraad en op grond van het in de resolutie xan 7 November 1951, no. 127, betreffende waardering van voorraden gestelde — de mogelijkheid van een wijziging in het stelsel van voorraadwaardering voorbij hebben laten gaan en die voorts in het arrest van de Hoge Raad van 18 November 1953 geen bijzondere omstandigheid hebben gezien — dit laatste was trouwens zelfs voor degenen, die het wel hebben gezien vóór het laatste arrest van de Hoge Raad voor twijfel vatbaar —, in hun regelmatige belangen worden geschaad?

Antwoord van de Heer Van den Berge, Staatssecretaris van Financiën, mede namens de Heer Van de Kieft, Minister van Financiën.

1. Deze vraag wordt bevestigend beantwoord.

stelsel voor de berekening van de winst op de goederenomzet. In wezen komt dit stelsel er op neer, dat zolang de normale voorraad aanwezig is, de geheime reserve, die er in de normale voorraad kan zitten (doordat de huidige inkoopprijs hoger is dan de basisprijs), niet tot de jaarwinst gerekend mag worden. Komt de normale voorraad geheel of ten dele vrij dan komt die geheime reserve wel als onderdeel van de te belasten winst tot uitdrukking.

Door het manco bij de winstberekening op de goederenomzet te aanvaarden beoogt de Hoge Raad te voorkomen, dat de toevallige voorraad aan het einde van het jaar, de jaarwinst zou beinvloeden, hetgeen tot commercieel niet verantwoorde aankopen aan het einde van het jaar aanleiding geeft. Dit was juist de reden, waarom het lifostelsel van Minister Lieftinck niet in overeenstemming was met goed koopmansgebruik. (Zie hierover meer uitvoerig de hierboven aangehaalde artikelenreeks in het Financiële Dagblad).

Eerst als op grond van de ontwikkeling van het bedrijf vaststaat dat de normale voorraad aan het einde van enig jaar lager moet zijn dan die aan het begin van het jaar, is er aanleiding om de geheime reserve die in het vrijgekomen deel van de normale voorraad steekt bij realisatie als winst te beschouwen.

Door de eis, dat bij vergroting van de normale voorraad als gevolg van uitbreiding van de zaken, het toegevoegde deel zijn eigen basisprijs krijgt, beoogt de Hoge Raad zoals uit het arrest d.d. 19 Januari 1955 B.N.B. 55/67 reeds blijkt, te voorkomen dat nieuw kapitaal, dat voor de uitbreiding der zaken nodig is, ten dele verkregen zou worden t.l.v. de jaarlijkse winst. Geen enkele winstgerechtigde zou hiermede vrede kunnen hebben en dus evenmin de fiscus die veelal de belangrijkste winstgerechtigde is.

Het is echter mogelijk, dat als gevolg van prijsverhoging voor de financiering van een gelijkblijvende normale voorraad, meer kapitaal nodig is dan oorspronkelijk. Die prijsstijging kan globaal genomen twee oorzaken hebben:

1. Waardedaling van de geldeenheid (een nominale prijsstijging leidende tot een schijnwinst)
2. Hogere waarde der desbetreffende goederen door toegenomen relatieve schaarste er van (materiële prijsstijging leidende tot een werkelijke winst).

---

2. De ondergetekende is van oordeel, dat de formulering, welke de Hoge Raad in zijn arrest van 23 November 1955 bezigt met betrekking tot het boekjaar, met ingang waarvan een belastingplichtige alsnog gebruik kan maken van de mogelijkheid tot verandering van zijn stelsel van winstberekening op grond van het arrest van 18 November 1953, B.N.B. 1953-307, *zodanig ruim is gekozen, dat praktisch alle belang hebbenden de gelegenheid tot stelselverandering in voormelde zin wordt geboden.*

   Naar zijn mening kan dan ook de vraag, of het arrest van de Hoge Raad van 23 November 1955 B.N.B. 1956-10, op zijn beurt weer een bijzondere omstandigheid vormt, voor een wijziging in het door een belastingplichtige gevolgde stelsel van winstberekening, blijven rusten.
3. In verband met het antwoord op vraag 2 heeft deze vraag haar betekenis verloren.
4. In verband met het onder 2 opgemerkte mag worden verwacht, dat rechtmatige belangen van de belastingplichtigen niet worden geschaad.

Praktisch betekent het bovenstaande, dat men voor de jaren, die op het moment van de publicatie van het arrest d.d. 23 November 1955 nog niet onherroepelijk vaststaan mag overgaan naar een nieuw stelsel. Handhaaft men echter voor een dergelijk jaar zijn tot dusverre gebezigde stelsel, dan kan men niet meer overgaan. De bijzondere omstandigheid, die het overgaan rechtvaardigt blijft dus de Belastingherziening 1950.

De vragen van de Heer van de Wetering noopten de Staatssecretaris niet zijn mening kenbaar te maken over de vraag of een principieel arrest zoals het onderhavige mancoarrest op zich zelf beschouwd een bijzondere omstandigheid is, die overgaan naar een nieuw stelsel rechtvaardigt.

De toevoer van dit door de sub 2 bedoelde prijsstijging nodig geworden meerdere kapitaal mag strikt genomen ook niet ten laste van de gerechtigden in de jaarwinst verkregen worden.

Zolang de „gulden-is-gulden" regel bij de fiscale winstberekening blijft gelden, heeft het normale voorraadstelsel met manco, zoals de Hoge Raad dit thans aanvaard heeft in elk geval het grote voordeel, dat belastingheffing over de door waardedaling van de munteenheid ontstane schijnwinst uitgesteld wordt tot liquidatie van het bedrijf (resp. verkleining van de normale voorraad).

Het alsdan belasten van die schijnwinsten blijft echter op zich onjuist, tenzij men de belastingheffing over inflatiewinst als een „ingebouwd" middel tegen inflatie beschouwt, in welk geval dus via de belastingheffing monetaire politiek gevoerd wordt, die dan zijn sluitstuk moet vinden in het vernietigen door de overheid van de aldus door belastingheffing teruggezogen koopkracht.

Ook de belastingheffing over de door de materiële waardestijging van de normale voorraad, gemaakte werkelijke winst bij de omzet der normale voorraad, wordt met het door de H.R. thans aanvaarde stelsel uitgesteld tot liquidatie van het bedrijf resp. inkrimping van de normale voorraad. Op zichzelf is deze belastingheffing verantwoord, zulks in tegenstelling met de belastingheffing over evengenoemde schijnwinsten.

Een andere vraag is of deze late belastingheffing over de werkelijke winst op de normale voorraad en het implicite toestaan, dat het meerdere kapitaal benodigd om die duurder geworden normale voorraad te financieren, voorshands uit de jaarlijkse winst gevormd wordt, voor de fiscus aanvaardbaar is. Structurele en conjuncturele belastingpolitiek kan die late belastingheffing motiveren; men denke in dit geval aan het toestaan van vervroegde afschrijving, aan de investeringsaftrek, aan het belastingvrij reserveren, aan de calamiteitenreserves van art. 11 etc.

In elk geval is dit uitstel van belastingheffing dat de quintessence van het arrest uitmaakt voor het bedrijfsleven een belangrijke verbetering.

Men kan het slechts betreuren dat de wetgever (en ook de fiscus) zo achter de ontwikkeling der zaken wat het fiscale winstbegrip betreft aanloopt dat de Hoge Raad thans feitelijk de leiding neemt. Men mag daarbij echter constateren, dat de Hoge Raad met het onderhavige arrest tot een resultaat komt dat geheel ligt in de lijn van ontwikkeling die met name het Ministerie van Financiën sinds jaren uitstippelt, t.w. het geven van soulaas, maar het houden van een claim. (Het is een vraagstuk op zich zelf of deze ontwikkeling in alle opzichten toe te juichen is, omdat dit „beclaimen" van het bedrijfsleven tot een zekere verstarring leidt).

Uit het voorafgaande bleek, dat als door verandering van productietechniek of anderszins de voorraad uit goederen gaat bestaan, die niet soortgelijk of soortverwant zijn, de geheime reserve die in de „oude" normale voorraad steekt geleidelijk door liquidatie tot realisatie zal komen en belast zal worden. Dit kan een rem zijn van de verdere ontwikkeling van het bedrijfsleven, met name dan voor de aanpassing van de bedrijven aan nieuwe omstandigheden.

In dit verband oppert Prof. Smeets in zijn annotatie onder het arrest (B.N.B. 56/121) het behartigenswaardig idee, om de aldus vrij komende geheime reserve te mogen afboeken op de naar nieuwe basisprijzen te waarderen nieuw op te bouwen anders geaarde voorraad.

De bedrijfsmiddelen.

Wat valt er van de fiscale aanvaarding van het normale voorraadstelsel

met manco te verwachten met betrekking tot de waardering van de bedrijfsmiddelen?

Bedrijfsmiddelen kan men beschouwen als voorraden werkeenheden, waarvan het bijzondere is, dat die voorraden bij verbruik niet geleidelijk worden aangevuld, maar bij aanschaffing van een nieuw bedrijfsmiddel ineens voor een lange tijd op voorraad (moeten) worden genomen.

In theorie kan men het normale voorraadstelsel met manco hierop toepassen door aan de actiefzijde van de balans het bedrijfsmiddel tegen zijn oorspronkelijke prijs te laten staan en aan de passiefzijde als een voorziening op te voeren een mancopost gelijk aan verbruikte (en dus mankerende) werkeenheden, gewaardeerd tegen de waarde, die aan de verbruikte eenheden op de balansdatum is toe te kennen. Deze waarde zou benaderd kunnen worden door ze gelijk te stellen aan het verschil tussen de vervangingswaarde en de halfsleetse vervangingswaarde op de balansdag van het desbetreffende bedrijfsmiddel.

Valt het te verwachten, dat binnenkort de rechtspraak voor bedrijfsmiddelen tot een soortgelijke wijze van waardering zal komen als het normale voorraadstelsel met manco bij de voorraden?

Art. 8 I.B. dat expressis verbis afschrijving aan de historische kostprijs bindt lijkt hiervoor een beletsel.

Men realisere zich echter dat het Besluit Inkomstenbelasting een schatting van bedrijfsmiddelen op andere wijze dan op aanschaffingswaarde minus afschrijving toe laat. De strekking van art. 8 is dus beperkt in zoverre, dat het slechts gelding heeft voor die gevallen waarin men het afschrijvingssysteem toepast. Past men het afschrijvingsstelsel voor de bedrijfsmiddelen bij de jaarlijkse winstberekening toe, dan komt men er fiscaal dus niet. Dit blijkt nog eens duidelijk uit het recente arrest d.d. 15 Februari 1956 B.N.B. 56/102, waarin de Hoge Raad overwoog:

„dat waardering van bedrijfsmiddelen op een ander bedrag dan dat van de aanschaffingskosten verminderd met de daarop toegepaste afschrijvingen slechts in aanmerking komt, indien de na de afschrijving verkregen boekwaarde hoger dan de bedrijfswaarde blijkt te zijn;"

Het is echter stellig in overeenstemming met goed koopmansgebruik, waarheen art. 7 I.B. verwijst, om voor alle activa (dus niet alleen voor de voorraden, maar ook voor de bedrijfsmiddelen) een waarderingssysteem te kiezen, dat beoogt de jaarlijkse winst niet te laten beinvloeden door winsten gemaakt bij een al of niet geleidelijk te gelde maken dier activa, zolang en voorzover op de aldus verkregen gelden de klem rust om spoedig of t.z.t. besteed te worden om het bedrijf gaande te houden.

De problemen bij een systeem van jaarlijkse winstberekening, waarbij ook voor de bedrijfsmiddelen het zo juist aangegeven waarderingsstelsel wordt toegepast, zijn in principe dezelfde als die bij de berekening van de winst op goederenomzet op basis van het normale voorraadstelsel met manco.

Hierboven en trouwens ook in het arrest kwamen die problemen ter sprake. Welke hoeveelheid werkeenheden vervat in de bedrijfsmiddelen is de normale? Ook hier zou uitbreiding van de normale voorraad werkeenheden in de bedrijfsmiddelen mogelijk moeten zijn en ook hier zou dan voor die uitbreiding een eigen nieuwe basisprijs moeten gelden. Ook hier zou men (en vermoedelijk in meerdere mate) te kampen krijgen met de interpretatie van het begrip „soortgelijk" of althans „soortverwant", omdat de technische ontwikkeling en de voortschrijdende automatisering van het productieproces juist gedurige verandering in de aard van de bedrijfsmiddelen, dus gedurige modernisering noodzakelijk maakt.

De waarborgen, die de Hoge Raad blijkens het onderhavige arrest eist om een en ander controleerbaar te doen zijn, zullen ernstige beletselen vormen voor de toepasselijkheid van een wijze van waardering der bedrijfsmiddelen bij de berekening van de bedrijfswinst naar het principe dat ten grondslag ligt aan het thans aanvaarde normale voorraadstelsel met manco.

Vooral op dit punt zal tot uiting komen dat het fiscale winstbegrip, dat weliswaar georienteerd is naar het bedrijfseconomisch winstbegrip, als juridisch begrip zijn eigen doelstellingen heeft. Een daarvan is dat het hanteerbaar moet zijn bij de wetstoepassing. Het is de taak van de praktijkmensen, met name van de bedrijfseconomen en accountants dit te bewerkstelligen.

Zo lang de ontwikkeling niet zover is, zal men zich wellicht met tussenoplossingen moeten behelpen, vooral in een periode waarin scepsis t.a.v. de waarde van de gulden gemotiveerd is en het handhaven van het gulden-is-gulden-standpunt tot berekening van fiscale winsten leidt die weinig bevrediging bieden.

Zijn belastingvrije reservering, vervroegde afschrijving, investeringsaftrek, calamiteiten reserve van art. 11 I.B. en het ruil arrest van de Hoge Raad e.d. feitelijk niet zulke tussenoplossingen, die men in een mismoedige bui wel geneigd is lapmiddelen te noemen, omdat zij aan de fiscale winstvaststelling het karakter geven van het naaien aan een lappen deken?

Mededeling.

AFSCHRIJVINGEN BIJ GESTEGEN PRIJSNIVEAU;

een aanvulling op het artikel van Drs. L. van Kampen Jr.

Naar aanleiding van bovengenoemd artikel, opgenomen in het M.A.B. van februari 1956, heeft Dr. L. Perridon, docent aan de Universiteit van Saarbrücken, het volgende aan de Redactie geschreven.

> In de voetnoot op pag. 51 staat:
> In de laatste tijd heeft dit verschijnsel in Duitsland de belangstelling onder de benaming „Lohman Effekt".
> Dit effect wordt niet genoemd Lohman Effekt maar het Ruchte Effekt. Prof. Ruchte heeft in zijn boek „Die Abschreibung", Stuttgart 1953 op dit verschijnsel gewezen en wel onder verwijzing naar de arbeid van Prof. N. Polak. Het werk van Lohman dateert van 1949 en is, wat het Hoofdstuk Afschrijvingen betreft gebaseerd op publicaties van Ruchte welke dateren uit de jaren 1942: „Die Bedeutung der Abschreibungen für den Betrieb", en vooral het artikel „Die Abschreibung als Finanzierungsmittel" in „Die Betriebswirtschaft" Nos 4/5, 6, 7/8. Jaargang 1942.

De Redactie heeft deze opmerking ter kennis van Drs. van Kampen gebracht; deze heeft medegedeeld, de rectificatie gaarne te accepteren. Hij verwijst daarbij nog naar het artikel van Dr. Diepenhorst in het M.A.B. van oktober 1955, waarin hij in de noot op pagina 400 spreekt over het „Lohman-Ruchte Effekt".
