BELASTINGVRAAGSTUKKEN

Red.: W. WESTRA

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

ARTIKEL 19 DER OMZETBELASTINGWET

Daar het de bedoeling van den wetgever is geweest het product van fabrikanten éénmaal te belasten, moest een regeling worden gevonden, waardoor geen belasting werd betaald over datgene wat in het product is opgegaan. Deze regeling valt uiteen in:

1°. de algemeene vrijstelling van goederen (door opneming in tabel B) die alleen als grondstof kunnen worden gebruikt.
2°. de bijzondere vrijstelling welke is geregeld in het hierna te bespreken artikel 19 der wet.
3°. de teruggaaf van belasting, geregeld in artikel 21 der wet.

De bijzondere vrijstelling van artikel 19 omvat:

a. voor een fabrikant: den vrijen inslag – op bestelorder – van grond- en hulpstoffen — brandstof, electrische energie en verpakkingsmiddelen hieronder begrepen — die hij bij de verwerking of bewerking van goederen in zijn bedrijf noodig heeft;
b. voor een handelaar: den vrijen inslag van de voor zijn bedrijf benoodigde koopwaren en verpakkingsmiddelen.

Uit deze wets-aanhalingen blijkt reeds, dat de wetgever niet zoo ver heeft willen gaan om voor alles, wat in het product opgaat, een bijzondere vrijstelling te geven. (zooals machines e.d). Doch volgens de latere wetsinterpretatie gaat de beperking van deze vrijstelling nog verder.

Volgens de Uitvoeringsresolutie moet worden verstaan onder:

a. *grondstoffen:* alle stoffen, die bij het vervaardigen enz. van goederen, als bedoeld zijn in punt 1 van artikel 1 der wet (roerende zaken), in het eindproduct overgaan;
b. *hulpstoffen:* alle niet duurzame stoffen, die bij het vervaardigen enz. van goederen, als onder a zijn bedoeld, worden verbruikt zonder in het eindproduct over te gaan. De omstandigheid „verbruikt worden'' wordt ook geacht te bestaan, indien de stoffen niet bij een enkel gebruik, doch eerst na enkele malen te zijn gebruikt binnen een beperkt tijdverloop teniet gaan.

Al spoedig na het in werking treden der wet begonnen de moeilijkheden t.a.v. deze materie. Zoo is beslist dat breimachinenaalden niet als hulpstoffen kunnen worden aangemerkt en wel op grond van de volgende motiveering. Als hulpstof kunnen alleen worden beschouwd niet duurzame stoffen die bij de vervaardiging van goederen verbruikt worden, hetgeen t.a.v. de bovenbedoelde naalden niet het geval is. Men dient onderscheid te maken tusschen, eenerzijds het verbruiken van materie en, anderzijds het gedurende bepaalden tijd gebruiken van voorwerpen, welke na afloop van dat gebruik waardeloos zijn geworden, hetzij doordat zij zijn gebroken of anderszins onbruikbaar zijn geworden, hetzij doordat zij hun waarde hebben verloren door het gebruik. Alleen de stoffen, welke als materie verbruikt worden, kunnen worden aangemerkt als hulpstoffen.

Verder is beslist dat weefkaarten en verdolpapier met uitgeponste dessins niet als hulpstoffen kunnen worden aangemerkt. Deze goederen zijn te beschouwen als machineonderdeelen, althans machinetoebehooren, en worden bij het fabricageproces niet in den eigenlijken zin des woords verbruikt, ook al zijn zij uit den aard der zaak in hoogere mate aan slijtage onderhevig en veel spoediger versleten dan andere onderdeelen of toebehooren der machine-installatie. Ook de omstandigheid dat deze goederen soms reeds na eenmalig gebruik hun „intrinsieke waarde'' verliezen, omdat het dessin, dat erin is vastgelegd, niet meer kan worden gebezigd, brengt niet mee dat hier gesproken kan worden van „verbruikt worden'' of „tenietgaan'' in den zin zooals is bedoeld in de boven gegeven definitie van hulpstoffen volgens de Uitvoeringsresolutie. Evenzoo kunnen wollen persdoeken, welke in oliepersen worden gebruikt om de olie uit het zaad te persen, en stopgaren dienende tot het repareeren dezer doeken, niet als hulpstoffen worden aangemerkt. Ook lichtdrukpapier kan niet meer worden aangemerkt als hulpstof in machinefabrieken en scheepswerven. Daartegenover kunnen wel op bestelorder worden ingeslagen schuurpapier, schuurlinnen en puimsteen, ongeacht de omstandigheid of deze goederen gebruikt worden voor het bewerken van materialen, dan wel voor reinigingsdoeleinden in die bedrijven, waar aan de reinheid van werktuigen, gereedschappen enz. hooge eischen worden gesteld, zooals bijv. in de zuivelindustrie. Deze laatste beslissing gaat van een iets ruimer standpunt uit doch geldt alleen voor de genoemde artikelen.

Ook de artikelen die na een éénmalig gebruik ongeschikt zijn voor verder gebruik, zooals papiermatrijzen en onbelichte fotografische platen en films, kunnen als hulpstoffen worden aangemerkt. Echter zijn cliché's geen hulpstoffen omdat zij voor het overgroote deel worden bewaard voor een eventueel later herhaald gebruik; alleen wanneer een cliché kennelijk wordt vervaardigd voor een matig gebruik, kan het onder de hulpstoffen worden gerangschikt. Uit al deze bovenstaande voorbeelden volgt dus dat de hulpstoffen in het algemeen zijn die goederen, welke bij de productie worden verbruikt en waarvan de materie dus verdwijnt.

Verder beperkt artikel 19 nog de bijzondere vrijstelling tot de grond- en hulpstoffen, brandstof, electrische energie en verpakkingsmiddelen, welke de fabrikant *bij de verwerking of bewerking van goederen* in zijn bedrijf noodig heeft. Hiervan uitgaande is beslist dat de brandstoffen, noodig voor verplaatsing van goederen op het fabrieksterrein of van de eene afdeeling naar een andere afdeeling van de fabriek wel met vrijdom kunnen worden ingeslagen, doch niet de brandstoffen voor de vervoermiddelen, die de producten rondbezorgen bij de afnemers. Immers de laatstgenoemde brandstoffen worden niet gebezigd bij de verwerking of bewerking van goederen. Evenmin vallen onder de bijzondere vrijstelling de steenkolen voor sleepbooten, behoorende tot het bedrijf van een scheepswerf, die het te repareeren of gebouwde schip moeten verplaatsen of in het dok sleepen. Evenzoo zijn electrische stroom, gas en brandstoffen voor de verlichting en verwarming van kantoorlokalen niet vrij, evenmin als smeermiddelen van de vervoermiddelen, die de goederen naar of van de fabriek brengen.

Het behoeft geen nader bewijs dat het ondoenlijk is om afzonderlijke voorraden te houden van dezelfde hulpstoffen waarvan de eene voorraad vrij en de andere belast is ingeslagen. Daarom kunnen alle hulpstoffen vrij worden ingeslagen en moet de fabrikant periodiek aan den inspecteur opgeven welk bedrag aan hulpstoffen voor andere doeleinden is gebruikt dan voor het verwerken of bewerken van goederen. Maakt de fabrikant misbruik van zijn vergunning tot vrijen inslag, dan kan de inspecteur deze vergunning ten allen tijde intrekken. De fabrikant moet dan, op grond van artikel 21 lid 2, teruggaaf verzoeken van de, op de door hem ingeslagen goederen, betaalde belasting, voorzoover hij deze goederen als grond- of hulpstof heeft verbruikt bij de verwerking of bewerking van de door hem afgeleverde goederen.

Tot de hulpstoffen worden ten slotte de verpakkingsmiddelen gerekend. Hieronder vallen echter alleen de verpakkingsmiddelen welke dienen voor een éénmalig gebruik. De verpakkingsmiddelen, welke in den regel verschillende malen worden gebezigd om goederen te vervoeren, bijv. melktransportkannen, fusten enz., mogen niet vrij worden ingeslagen. De verpakkingsmiddelen, die in verband met artikel 7 der wet, tegen den in

rekening gebrachten prijs worden teruggenomen, vallen niet onder de bijzondere vrijstelling van artikel 19.

Heeft een fabrikant een vergunning ex artikel 4, dan mag hij alleen die verpakkingsmiddelen vrij inslaan, welke hij noodig heeft voor zijn fabrieksafdeeling. Wanneer een fabrikant door anderen gefabriceerde artikelen belast koopt en onverwerkt, en dus belastingvrij, doorverkoopt, mag hij de hiervoor benoodigde verpakkingsmiddelen niet vrij inslaan.

Zooals reeds is vermeld kan ook de handelaar een vergunning voor vrijen inslag verkrijgen; hij wordt dan echter beschouwd als fabrikant van de vrij ingeslagen goederen en moet dus bij levering aan zijn afnemers belasting betalen over zijn verkoopprijs. Heeft hij geen vergunning ex artikel 19 dan betaalt hij omzetbelasting bij den inkoop over zijn inkoopprijs. Het spreekt daarom vanzelf dat een vergunning ex artikel 19 voor den handelaar alleen voordeel biedt, wanneer hij verkoopt aan fabrikanten of andere handelaars die ook vrij mogen inslaan, of wanneer hij exporteert.

Voor de handelaren, wier afnemers niet vrij mogen inslaan, heeft het vragen van een vergunning ex artikel 19 dus bezwaren. De moeilijkheid ontstaat wanneer de afnemers van den handelaar deels wel deels niet een vergunning tot vrijen inslag hebben. Theoretisch zou deze moeilijkheid als volgt kunnen worden opgelost. Wanneer de handelaar wel een vergunning ex artikel 19 heeft, behoeft hij niet steeds hiervan gebruik te maken. Wanneer hij van deze vergunning tot vrijen inslag geen gebruik maakt en dus bij den inkoop omzetbelasting betaalt, kan hij bij verkoop deze goederen belastingvrij afleveren op grond van artikel 18 eerste lid punt 2, dat luidt: „vrijgesteld van omzetbelasting zijn de leveringen van niet nader verwerkte of bewerkte goederen, waarvoor reeds de omzetbelasting of het in artikel 17 bedoelde bijzonder invoerrecht blijkt te zijn voldaan, indien hiervoor geen aanspraak wordt gemaakt op teruggaaf". De handelaar kan dus deels zijn artikelen vrij en deels belast inslaan; de vrij ingeslagen goederen kan hij leveren aan afnemers die ook vrij mogen inslaan, terwijl hij de belast ingeslagen goederen kan afleveren aan andere afnemers. Het behoeft geen nader betoog dat het practisch onuitvoerbaar is van koopwaren van dezelfde soort en qualiteit en van verpakkingsmiddelen een vrijen en een belasten voorraad te houden. Er is daarom de volgende regeling gemaakt.

Wanneer een handelaar niet in het bezit is van een vergunning tot vrijen inslag kan hij, bij verkoop aan een afnemer die wel vrij mag inslaan, de door hem bij den inkoop betaalde belasting niet op zijn afnemer verhalen. De handelaar kan nu een vergunning ex artikel 19 verkrijgen onder voorwaarde dat hij, ondanks deze vergunning, toch alles belast inslaat. Door deze vergunning is hij echter fiscaaltechnisch fabrikant geworden en valt nu onder de regeling omtrent restitutie van belasting welke is opgenomen in het tweede lid van artikel 21 der wet waar alleen wordt gesproken van fabrikanten. Onder overlegging van de van zijn afnemers ontvangen bestelorders kan de handelaar nu de teruggaaf vragen van de belasting, welke hij bij inkoop over de desbetreffende goederen heeft betaald.

Volgens artikel 2 zijn alleen aan de omzetbelasting onderworpen de leveringen van goederen door fabrikanten. Een wasscherij levert geen goederen; een dergelijke onderneming is dus geen fabrikant in den zin der wet, zoodat zij geen vergunning ex artikel 19 kan verkrijgen. Wel kan zij natuurlijk de goederen, welke volgens tabel B zijn vrijgesteld, zonder belasting koopen Op deze tabel komt o.a. voor gas en electrische energie voor industriëele doeleinden. Het begrip industrieel, dat beteekent tot de industrie, tot de beroepsnijverheid behoorende, is ruimer dan het begrip fabrikant in den zin der Omzetbelastingwet, zoodat een wasscherij gas en electrische energie, noodig bij het bewerken van goederen, vrij mag inslaan. Het transportwezen kan echter niet worden geacht tot de industrie te behooren.

Zooals reeds is medegedeeld moet de ontbieder der goederen aan den leverancier bij gebruikmaking van de vergunning ex artikel 19 een bestelorder afgeven en het duplicaat aan den inspecteur zenden. In verschillende takken van handel, vooral bij stapelartikelen, heeft de leverancier het recht om bij de uitvoering der order iets meer of minder dan het bestelde quantum te leveren. Er bestaat geen bezwaar tegen dat kleine verschillen bestaan tusschen de hoeveelheden welke op de bestelorder en op de facturen zijn vermeld. Het is echter gewenscht dat de leverancier der goederen op de in zijn bezit zijnde bestelorder de juiste hoeveelheid goederen, die verzonden is, aanteekent. De ontbieder der goederen kan na ontvangst der goederen en voordat de bestelorder aan den inspecteur wordt gezonden, daarop de ontvangen hoeveelheid aanteekenen.

W. WESTRA

EXAMEN-VRAAGSTUKKEN

Red.: Drs. ABR. MEY en Drs. J. PAARDEKOOPER

Fed. Examen N. I. v. A. en N. O. v. A. November 1934 No. IV

(publ. 1934 M. v. Bedr. No. Nov. pag. 170)

1. Drie fabrieken van blikemballage zijn overeengekomen om hunne orders in gedecoreerd blik voortaan niet meer onder kostprijs te verkoopen. Twee ervan worden geregeld gecontroleerd door een accountant, lid van een der erkende vereenigingen. De opdrachtgevers meenen, dat de contrôle weinig kosten zal brengen, omdat twee der fabrieken accountants hebben, de „kartelaccountant" dus door contrôle van de derde fabriek, op naleving overeenkomst vergelijkingsmateriaal heeft.

Ze stellen zich voor, dat de accountant de copiefacturen zal vergelijken met verkoopboeken en steekproefgewijze, bij de fabriek, die niet geregeld gecontroleerd wordt, den kostprijs zal nagaan.

De vraag is, een overtuigenden brief te schrijven om de misvattingen bij opdrachtgevers te weerleggen.

2. Waar die misvattingen vele zijn en de behandelde onderwerpen op velerlei gebied liggen, zal die brief nog al wat omvang krijgen; in deze kolommen wordt dus volstaan met de aanteekening der punten.

Allereerst de vraag naar wat hier de eigenlijke inhoud van de overeenkomst is. Wanneer opdrachtgevers ietwat vreemde opvatting hebben omtrent de contrôle-techniek en zich niettemin veroorloven ter zake aanwijzigingen te geven, mag niet verwacht worden, dat zij vrij zijn van misvattingen terzake van den inhoud van het begrip kostprijs; misschien elkander daarin niet verstaan of geneigd zijn om den inhoud van het begrip kostprijs te interpreteeren naar de ligging van event. meeningsverschillen.

Ten tweede komt hierin de vraag aan de orde, of bij gedeeltelijke kartelleering der productie kan worden volstaan met contrôle alleen op dat gedeelte van de productie, dat in de overeenkomst betrokken werd.

Ten derde de vraag, of met een dergelijke inmenging in de opdracht kan worden genoegen genomen en de vraag, hoe den opdrachtgevers, op de meest tactische wijze, kan worden duidelijk gemaakt, dat de contrôle-techniek, zooals zij zich die voorstellen, de contrôle tot een sinecure maakt. Bij dit deel moet dan