

## Boekbespreking

Drs J. L. den Hartog

### Voorraadwaardering en de fiscale jaarwinst

Nr. 3 in de serie Kluwer Bedrijfswijzers;

94 pag.

Prijs f 32,50 (abonnees 20% korting)

De ingewikkeldheid van de fiscale wetgeving en de toenemende omvang van de daarmee verband houdende jurisprudentie en departementale opvattingen vormt een dankbaar werktein voor uitgevers van fiscale periodes. Onze grootste uitgever op dit gebied, Kluwer, introduceerde in 1985 de serie 'Kluwer Bedrijfswijzers'. Het valt zo langzamerhand niet mee de doelgroepen te onderscheiden, die deze uitgever op fiscaal gebied voor ogen heeft. Zo zijn de series 'Fiscale encyclopedie De Vakstudie', 'Fiscale hand- en studieboeken' en 'Fiscale monografieën' ongetwijfeld gericht op de vakmensen en zijn de series 'Kluwer Belastingwijzers' en 'Recht en Raad' meer gericht op de verstandige leek. Tussen deze categorieën in liggen de doelgroepen voor de series 'Kluwer fiscale en juridische wegwijzers', 'Fiscale en juridische documentatie voor internationaal zakendoen', 'Fed's Fiscale Studieseries' en 'Fed's Fiscale Brochures'.

De uitgever geeft aan dat: 'De serie Kluwer Bedrijfswijzers is bestemd voor het Nederlandse bedrijfsleven en zijn adviseurs. De boeken van de serie behandelen in begrijpelijke taal onderwerpen van financiële, fiscale en juridische aard. Aan de hand van vele praktische voorbeelden wordt de lezer vertrouwd gemaakt met ingewikkelde kwesties'.

Het gaat in dit geval dus om een serie van gemengd financieel, fiscaal en juridisch karakter. Van de inmiddels verschenen zeven delen in de serie behandelen er echter zes in hoofdzaak een fiscaal onderwerp, waaronder de fiscale voorraadwaardering uit het thans te bespreken derde deel van de serie.

De actualiteit van dit derde deel is ongetwijfeld toegenomen door de afschaffing van de fiscale voorraadaf trek. Deze voorraadaf trek - een objectieve vrijstelling van 4% van de op nominalistische basis gewaardeerde (technische) voorraden - vormde immers tot nu toe een belemmering voor het kiezen of handhaven ten behoeve van de fiscale voor-

raadwaardering van een substantialistisch waarderingsstelsel, zoals lifo- of ijzeren-voorraadstelsel.

In het eerste hoofdstuk geeft de auteur een kort overzicht van de fiscale winstbepaling in het algemeen, waarin aan de orde komt het onderscheid tussen de zogenaamde totale winst en de jaarwinst en enkele beschouwingen worden gewijd aan de beginselen van goed koopmansgebruik en de eis van een bestendige gedraglijn.

Nadat in hoofdstuk 2 de voorraadwaardering is geplaatst in het kader van de fiscale winstbepaling en is besproken wat fiscaalrechtelijk onder voorraad wordt verstaan, volgt in hoofdstuk 3 een overzicht van een aantal nominalistische voorraadwaarderingsstelsels. In dit hoofdstuk wordt ook de elimineren van de zogenaamde constante kosten bij de fiscale waardering van halffabrikaten of gereed product aan de orde gesteld. Het vierde hoofdstuk, qua tekstomvang veruit het belangrijkste deel van het boek, behandelt de fiscaal aanvaarde substantialistische stelsels: lifostelsels en ijzeren-voorraadstelsel. De voorraadaf trek vindt bespreking in hoofdstuk 5, terwijl de auteur zijn behandeling afsluit met een korte bespreking van de fiscale problematiek van het onderhanden werk in productiebedrijven en in het vrije beroep (hoofdstuk 6).

Hierna volgt nog een drietal bijlagen, te weten een excerpt uit de resolutie van 7 november 1951 betreffende de acceptatie door de belastingadministratie van het zogenaamde ministeriële lifostelsel, een rekenmodel voor de beantwoording van de vraag: 'Voorraadaf trek of ijzeren-voorraadstelsel?' en tenslotte een uittreksel uit de 'Regelingen van de verhouding tussen opdrachtgever en adviserend ingenieur', van belang bij de waardering van lopende werkzaamheden van deze beroepsbeoefenaar.

De auteur, die als oud-inspecteur van de vennootschapsbelasting in de behandelde materie doorkneet kan worden geacht, is er zonder meer in geslaagd te voldoen aan de criteria, welke - zoals hiervóór aangegeven - door de uitgever aan de delen uit de betrokken serie zijn gesteld: in (voor fiscale leken) begrijpelijke taal uiteenzetten van soms ingewikkelde fiscale problemen. Voor de aangegeven doelgroep kan het boekje dan ook zonder meer worden aanbevolen.

Dit sluit uiteraard niet uit, dat een meer deskundig beoordelaar bij vele passages een vraagteken zal plaatsen. Nu het boek - om een reeds genoemde reden - mogelijk veel belangstelling kan trekken lijkt het nuttig, mede ten behoeve van een eventuele volgende druk, op een aantal passages te wijzen.

In hoofdstuk I, op pag. 11, bespreekt de auteur enkele afwijkingen tussen bedrijfseconomische en fiscale beginselen van jaarwinstbepaling. Hij meent, dat in de commerciële praktijk de regel, dat ieder jaar zijn eigen baten en lasten moet dragen, nogal eens wordt doorkruist door overdreven voorzichtige balanswaarderingen. Dit moet dan wel de commerciële praktijk zijn die niet wordt bestreken door de wetgeving op het gebied van de jaarrekening. Men komt dan echter veelal terecht bij de zeer kleine ondernemingen die hun commerciële jaartukken juist richten naar de fiscale voorschriften. Voorts kunnen de zogenaamde vaste-kostenarresten, aan welke de auteur eveneens een afwijking met bedrijfseconomische beginselen toedicht, niet los worden gezien van de bedrijfseconomische opvattingen betreffende de zogenaamde 'direct costing' op welke opvattingen de Hoge Raad genoemde arresten ongetwijfeld heeft gegrond, zij het, dat 'direct costing' méér betrekking had op de kostprijsbepaling dan op de winstvaststelling.

Op dezelfde pagina ziet de auteur het zogenaamde voorzichtigheidsbeginsel als uitwerking van het beginsel dat baten en lasten zoveel mogelijk aan de juiste jaren worden toegerekend (het zogenaamde realiteitsbeginsel). Liever zou ik het voorzichtigheidsbeginsel (het 'Niederstwertprinzip' uit de historie van de bedrijfseconomie) als afzonderlijk beginsel willen zien, waarvan de uitwerking evenwel wordt beperkt door het realiteitsbeginsel.

Het realiteitsbeginsel vormt soms ook een belemmering om in geval van stelselwijziging een negatieve 'waardesprong' als verlies te verwerken. Opvallend is, dat de Hoge Raad dit wél toestaat bij stelselherziening betreffende activa, doch niet bij stelselherziening betreffende passiva (met name pensioenverplichtingen). De stelling van de auteur op pag. 14 dat 'inhaal ten opzichte van het vroegere systeem' niet is toegelaten is dus maar beperkt juist.

Op de pag.'s 22 t/m 26 is de auteur zoekende naar het juiste criterium voor wat betreft de kosten, die in het kader van de constante-

kostenarresten van de Hoge Raad niet voor eliminering bij de voorraadwaardering in aanmerking komen. Aan de hand van het criterium, dat het Gerechtshof te 's-Gravenhage (opgenomen in BNB 1964/138) hanteert, namelijk 'de kosten van voor de produktie noodzakelijke en daarvan niet los te denken werkzaamheden, waaronder die van het houden van toezicht', komt men er uiteraard niet uit. De grens ligt mijns inziens daar, waar bij het ontstaan van de kosten de band met de eenheid produkt (en daarom gaat het bij de fiscale balanswaardering) vaststaat. Dat is wél het geval met direct loon en directe machinekosten, doch juist niet met toezichthoudende arbeid, behoudens wellicht van een voorman bij serieproduktie. Andere toezichthoudende arbeid, zoals die van fabriekschefs en magazijnmeesters, is slechts door middel van de veelal arbitraire techniek van kostenverbijzondering aan de eenheid produkt toe te rekenen en valt deswege mijns inziens onder de bij de fiscale waardering (desgewenst) te elimineren kosten.

Op pag. 37 komt in het midden van de pagina een hinderlijke drukfout (omissie) voor in de omschrijving van de ratio van een lifo- of ijzeren-voorraadstelsel. Deze ratio (in feite de verwoording van het zogenaamde vervangingskoopstelsel) wordt wel volledig vermeld in de regels 11 en volgende van pag. 41.

Bij de bespreking van de toepassing van het ijzeren-voorraadstelsel komt uiteraard uitvoerig aan de orde de eis die de Hoge Raad stelt aan de soortgelijkheid of soortverwantschap van de onder het stelsel te brengen voorraden. Het is jammer, dat de auteur niet het verband bespreekt, dat de Hoge Raad kennelijk legt tussen genoemde eis en de al of niet manipuleerbaarheid van het stelsel. Zo is papier in de ogen van de Hoge Raad niet soortgelijk of soortverwant aan papier en thee niet soortgelijk of soortverwant aan thee als men bij de stelseltoepassing niet voorkomt, dat kwaliteitsverschuivingen in de samenstelling van de balansvoorraden kunnen leiden tot ongemotiveerde verliesneming. De techniek van de zogenaamde gewogen gemiddelde prijzen of gewogen indexcijfers geeft daarvoor een adequate oplossing, die de auteur ten onrechte niet aangeeft. Het voorbeeld op pag. 48, vergeleken met de zeer veel bewerkelijker voorbeelden op pag. 49 t/m 53, laat duidelijk zien hoeveel eenvoudiger de stelseltoepassing daardoor wordt. De opmerking op pag. 47 over de discriminerende werking van grotere ten opzichte van de kleine ondernemingen bij de

toepassing van het ijzeren-voorraadstelsel  
verliest dan bovendien haar waarde.

Zoals reeds gezegd: Vooral na het vervallen  
van de voorraadaf trek zal het besproken  
boekwerkje voor de aangegeven doelgroep  
nuttige diensten kunnen bewijzen.

*Prof. D.A.M. Meeles*