

# DE FISCALE WAARDERING VAN ONDERHANDEN WERKEN, HALFFABRIKATEN EN FABRIKATEN

door Drs. J. Vogel

Onder bovenstaand opschrift wijdt M. A. Wisselink in het julinum­mer van dit blad een artikel aan een tweetal arresten van de Hoge Raad nl. het arrest van 30 mei 1956 (BNB 1956/222), waaruit volgt dat een fiscale voorraadwaardering van fabrikaten en halffabrikaten, waarbij van de indirecte kosten slechts het variabele deel in die waardering werd betrokken, in overeenstemming is met goed koopmansgebruik en het arrest van 16 november 1955 (BNB 1956/4), waarbij de beslissing viel dat een aannemer van isolatiewerken voor de fiscale waardering van de onderhanden werken daaraan een evenredig deel van *alle* indirecte kosten moest toerekenen.

Wisselink wijst er in zijn artikel op — en daarover bestaat tussen hem en mij geen verschil van inzicht — dat het bedrijfseconomische probleem van de kostentoe rekening een geheel ander is dan het probleem van de kostentoe rekening voor de waardering met het oog op de fiscale winstbepaling. Trouwens de Hoge Raad zelve heeft dit in het arrest 1956/222 duidelijk gesteld.

De schrijver van het artikel ziet tussen beide door hem besproken arresten slechts een schijnbare tegenspraak, welke naar het zich laat aanzien — aldus Wisselink — zijn oorzaak vindt in de verschillende omstandigheden, waaronder de betrokken bedrijven werkten. Het isolatiebedrijf werkte op bestelling, het andere bedrijf werkte (vermoedelijk) op voorraad.

Wisselink komt tot de conclusie, dat er omstandigheden kunnen zijn, waaronder activering ook van de constante indirecte kosten verplicht is nl. indien er sprake is van vervaardiging op bestelling.

Deze conclusie nu lijkt mij aanvechtbaar. Voor mij althans volgt ze niet uit een vergelijking van de beide arresten. De mogelijkheid dat de Hoge Raad bij zijn meest recente van de twee arresten van een gewijzigd inzicht heeft willen doen blijken mag m.i. zeker niet worden uitgesloten, terwijl ook een verschil in andere omstandigheden dan het werken op bestelling of het werken op voorraad tot het verschillende resultaat van beide procedures kan hebben geleid.

Ik moge verwijzen naar de veel voorzichtiger wijze waarop Tekenbroek zich uitdrukt in zijn annotatie op het arrest 1956/222, waarin hij o.m. schrijft:

„Men krijgt de indruk, dat het arrest betrekking heeft op een fabrikant die op voorraad werkt. De vraag rijst hoe het oordeel van de Hoge Raad zou zijn uitgevallen als de fabrikant op bestelling zou hebben geproduceerd”

en verder:

„Het zal uit de verdere ontwikkeling van de jurisprudentie moeten blijken of de Hoge Raad bereid is het jaarlijks als onkosten nemen van de vaste kosten, die men als organisatiekosten van het bedrijf kan beschouwen, ook als goed koopmansgebruik te aanvaarden. Vooral voor de aannemingsbedrijven is dit i.v.m. de waardering van onderhanden werken van groot belang.”

De annotator laat derhalve ruimte open voor de mogelijkheid dat het verschillende effect van beide arresten niet zijn oorzaak vindt in verschillende

omstandigheden doch ook een gevolg kan zijn van een ontwikkeling in de rechtspraak.

Aan zijn eigen opvatting te dezer zake laat Tekenbroek geen twijfel bestaan. In dezelfde annotatie schrijft hij:

„Elk bedrijf, dus ook een aannemingsbedrijf of een fabrieksbedrijf dat op bestelling werkt, heeft algemene kosten, die onafhankelijk zijn van de graad van bezetting van het bedrijf. Een van de grootste zorgen van een ondernemer, welke de aard van zijn bedrijf ook moge zijn, zijn juist die vaste jaarlijks terugkomende kosten waarvan de omvang door de toenemende kapitaal-intensiviteit van de produktie zo sterk gestegen is. Het is alleszins in overeenstemming met goed koopmansgebruik te achten, als die jaarlijks terugkerende kosten bij de winstberekening als een jaarlijkse last genomen worden en niet aan eigen fabriikaat of onderhanden werk worden toegerekend.”

In de overweging van de Hoge Raad, dat het vaste deel van de algemene kosten niet tot de voortbrengingskosten in de zin van art. 10 lid 2 (oud) I.B. behoren, omdat ze niet bepaaldelijk voor de vervaardiging zijn opgevoerd, ziet Tekenbroek steun voor zijn opvatting.

Ik meen dat ook in andere overwegingen van de Hoge Raad steun te vinden is voor Tekenbroek's opvatting, een opvatting die ik gaarne deel. In dit verband wil ik de volgende overwegingen uit het arrest 1956/222 citeren:

„dat immers bij een voorraadwaardering met dit doel (de winstberekening. J. V.) op de voorgrond moet worden gesteld, dat goed koopmansgebruik nimmer gebiedt als een reeds verworven bate tot uitdrukking te brengen hetgeen nog niet als zodanig is gerealiseerd;

„dat met het oog hierop activering in de voorraad van de constante aan de algemene opzet van het bedrijf verbonden kosten achterwege mag blijven, omdat de koopman zich op het standpunt kan en dus mag stellen, dat deze kosten niet naar gelang van het vorderen van de produktie, maar naar gelang van het vorderen van de verkoop worden terugverdiend.”

Naar aanleiding van deze overwegingen is het van belang na te gaan of het tijdstip van realisatie der bate in geval van vervaardiging op bestelling anders ligt dan in geval van vervaardiging op voorraad. Dit nu is naar mijn mening geenszins het geval. Het tijdstip waarop de bate wordt gerealiseerd hangt van geheel andere omstandigheden af dan van de vraag of op bestelling of op voorraad wordt gewerkt. Het tijdstip waarop de bate wordt gerealiseerd is het tijdstip waarop de tegenprestatie van de afnemer kan worden gevorderd en daartoe zal doorgaans eerst door de ondernemer moeten zijn gepresteerd.

Dat de Hoge Raad spreekt van het terugverdienen van deze kosten naarmate de verkoop vordert is in het onderhavige geval, waarin naar wordt aangenomen, uit voorraad werd verkocht alleszins begrijpelijk omdat in dat geval het tijdstip van prestatie samenvalt met het tijdstip van verkoop, althans in normale gevallen daarmee gelijkgesteld kan worden.

Indien aangenomen zou moeten worden dat de bate wordt gerealiseerd op het tijdstip van het aanvaarden van een bestelling (het eigenlijke moment van de verkoop) door een ondernemer, die de bestelde goederen dan nog moet gaan vervaardigen rijst onmiddellijk de vraag of op dat tijdstip dan ook de winst wordt gerealiseerd. Bij de waardering van halffabrikaten,

fabrikaten en onderhanden werken doet zich dezelfde vraag voor nl. of de op de order verwachte winst in de waardering moet worden betrokken. Dat dit in fiscale zin niet het geval is behoeft m.i. geen betoog. Er zou dan nog slechts plaats blijven voor de opvatting dat in geval van werken op bestelling de bate in twee delen moet worden gesplitst, waarvan het ene deel (de kostengoedmaking) op een eerder tijdstip zou worden gerealiseerd dan het andere deel (de winst). Vooralsnog zie ik geen enkel motief voor tweërlei behandeling. Wellicht verkrijgt de ondernemer op het tijdstip van acceptatie van de order de redelijke zekerheid dat een deel van zijn algemene kosten zal worden goedgeemaakt maar krijgt hij niet in dezelfde mate de redelijke zekerheid dat hij de netto-winst op deze order zal toucheren?

Het door Wisselink in zijn beschouwingen betrokken facet van het beslag leggen door de fiscus op nog niet bij de onderneming binnengevloede middelen levert evenmin voor het „winstbestanddeel” en het „kostengoedmakende bestanddeel” van de bate verschillende gezichtspunten op.

In geval van vervaardiging op bestelling kan er tussen het tijdstip van verkoop en het tijdstip van de prestatie een aanzienlijke ruimte liggen. In dat geval zal er dus in tegenstelling met het geval van levering uit voorraad aanleiding zijn om deze tijdstippen te onderscheiden en naar het mij wil voorkomen zal dan geen andere conclusie mogelijk zijn dan dat de bate in zijn geheel wordt gerealiseerd eerst op het tijdstip waarop de ondernemer recht op de tegenprestatie verkrijgt.

In dit verband moge er op worden gewezen dat bij aanneming van werken de tegenprestatie veelal in termijnen vorderbaar wordt naarmate het werk vordert. In hoeverre dit van invloed kan zijn op de fiscale waardering van het onderhanden werk zal in ieder geval aan de hand van de bijzondere omstandigheden moeten worden beoordeeld.

In geval van een fabrikant die op bestelling werkt zal de meest voorkomende gang van zaken wel zijn dat hij de opbrengst pas zal kunnen vorderen naarmate hij de bestelde goederen heeft geleverd en in dat geval meen ik niet dat er plaats is voor de opvatting dat de vaste kosten reeds worden goedgeemaakt op het moment waarop de bestelling wordt aanvaard.

Dat uitsluitend het onderscheid tussen werken op bestelling of werken op voorraad het criterium moet zijn waarnaar wordt beoordeeld of een integrale kostentoerekening dan wel een toerekening van alleen de variabele indirecte kosten moet c.q. mag plaats hebben kan ik met Wisselink niet eens zijn.

Veel meer geloof ik, dat ofwel een gewijzigd inzicht bij de Hoge Raad is ontstaan ofwel dat andere omstandigheden in de twee gevallen zodanig verschillend waren, dat een verschillende beslissing moest volgen.