

NIEUWS INZAKE WETGEVING, RESOLUTIES EN BESLISSINGEN OP HET GEBIED DER BELASTINGEN

IJZEREN VOORRAAD EN FISCUS DE SEIZOENINKOPEN TEGENOVER DE SEIZOENPRODUCTIE

door *M. A. Wisselink*

I. Met betrekking tot de ijzeren voorraad gaat de rechtsontwikkeling verder. Het is een beschouwing waard na te gaan, hoe ver zij gevorderd is.

Ik zal mij dit keer beperken tot „seizoenpieken”.

Om te beginnen zie ik een onderscheid tussen de volgende twee categorieën van gevallen:

- a. Een productie, die het gehele jaar door plaatsvindt - en dit is normaal - gaat gepaard met een onregelmatig verloop van de inkoop (seizoen of incidentele inkoop).
- b. De productie zelve vindt slechts gedurende een bepaalde tijd van het jaar plaats - en dit is normaal - (seizoenproductie).

II. In het afgelopen jaar zijn door de Hoge Raad een tweetal arresten gewezen betrekking hebbend op de vraag, welke voorraad bij het bepalen van de omvang van de normale voorraad in aanmerking kan worden genomen, indien tengevolge van pieken in de voorraadhoogte tijdelijk hoge voorraden aanwezig waren.

Ik laat allereerst de betreffende overwegingen van de Hoge Raad volgen.

In het arrest van 12 februari 1958 BNB 1958/90 luidden deze overwegingen als volgt:

- „1. dat bij een winstberekening, waarbij wat de waardering van de voorraad betreft, het ijzeren-voorraadstelsel wordt toegepast, onder de normale voorraad moet worden verstaan de voorraad, die nodig is om het productieproces bij de bestaande capaciteit van het bedrijf ongestoord voortgang te doen vinden;
2. dat belanghebbende in de oorspronkelijk door haar gekozen omschrijving van haar waarderingstelsel dan ook terecht onder de normale voorraad verstond de voorraad, die zij op basis van de huidige capaciteit van haar fabriek dient aan te houden;
3. dat de geaardheid van de inkoopmarkt, waarop een bedrijf zijn grondstoffen koopt, kan medebrengen op bepaalde tijdstippen grotere hoeveelheden in te kopen dan welke zonder die geaardheid ingekocht zouden moeten worden om het bedrijf bij de bestaande capaciteit ongestoord voortgang te doen vinden;
4. dat dan weliswaar gezegd kan worden, dat een rationeel bedrijfsbeheer medebrengt die grotere hoeveelheden in te kopen, maar dit niet wegneemt, dat het deel van de voorraad, dat als gevolg daarvan meer aangehouden moet worden dan zonder die noodzaak aangehouden zou worden, niet duurzaam aan het bedrijf gebonden is;
5. dat een stelsel van voorraadwaardering, waarbij de normale, duurzaam aan het bedrijf gebonden voorraad naar een vaste prijs wordt gewaardeerd, zijn doel en rechtvaardiging vindt in de wens om bij oplopend prijspeil de opbrengst van de voorraad, voorzover deze moet worden besteed om de voorraad aan te vullen en aldus de onderneming op het bestaande peil te handhaven, voor de winstberekening buiten aanmerking te doen blijven;
6. dat deze grond niet geldt ten aanzien van dat gedeelte van de voorraad, dat als gevolg van de inkooppolitiek van de ondernemer of de geaard-

heid van de inkoopmarkt boven de voorraad, nodig voor het gaande houden van het productieproces, tijdelijk aanwezig is;

7. dat immers het vermogen, dat voor de handhaving van de bestaande capaciteit van het bedrijf ter beschikking moet blijven, slechts door de normaal benodigde en niet door die tijdelijk hogere voorraad wordt bepaald, aangezien die tijdelijk hogere voorraad in het algemeen met vreemd kapitaal zal althans kan worden gefinancierd;
8. dat de Raad van Beroep derhalve bij de vaststelling van de normale voorraad ten onrechte de maximale inkooppositie rond 1 juli en 1 januari heeft betrokken en het primaire onderdeel van de tweede grief gegrond is;"

In het arrest van 3 december 1958 BNB 1959/29 overwoog de Hoge Raad:

- „1. dat een winstberekening, waarbij voor de waardering van de voorraad het ijzeren-voorraadstelsel wordt toegepast, haar doel en rechtvaardiging vindt in de behoefte om bij oplopend prijspeil de bij de verkoop verkregen opbrengst, voorzover deze moet worden besteed om de voorraad aan te vullen, voor de winstberekening buiten aanmerking te doen blijven, teneinde aldus door instandhouding van het vermogen, dat voor financiering van de voorraad aan het bedrijf gebonden moet blijven, de onderneming op het bestaande peil te kunnen handhaven;
2. dat hieruit volgt, dat in dat stelsel voor de bepaling van de omvang van de ijzeren-voorraad slechts in aanmerking mag worden genomen de voorraad, welke nodig is om het productieproces bij de bestaande capaciteit van het bedrijf ongestoord voortgang te doen vinden; immers door de instandhouding van het vermogen, dat voor de financiering van die voorraad aan het bedrijf gebonden moet blijven, het doel van het ijzeren-voorraadstelsel wordt bereikt;
3. dat de noodzaak om tot dat doel ten laste van de bij de verkoop verkregen opbrengst een dergelijke voorziening te treffen ook voor de niet duurzaam aan het bedrijf gebonden voorraad ontbreekt, al moge in een geval als het onderhavige het tijdelijk aanhouden van hogere voorraden als gevolg van de positie van de inkoopmarkt op zich zelf niet ongewoon zijn en ook ten aanzien van die hogere voorraden door de ondernemer prijsrisico worden gelopen;
4. dat immers voor de financiering van die tijdelijke hogere voorraad geen vermogen aan het bedrijf verbonden behoeft te blijven;
5. dat derhalve beide grieven niet tot cassatie kunnen leiden."

III. Het valt op, dat de H.R. thans uitdrukkelijk spreekt van een ijzeren-voorraadstelsel terwijl hij vroeger sprak van het normale voorraadstelsel; daarmee bevestigt hij de opvatting van Smeets in de noot onder het arrest van 7 maart 1956, 1956/121*. Hiermede lijkt mij uitgedrukt, dat de H.R. ook de algemene leerstellingen met betrekking tot dat leerstuk overgenomen heeft.

IV. Vergelijken wij de rechtvaardigingsgrond der „reserve", dan treft ons in het arrest van 12 februari 1958, dat gesproken wordt van de wens om bij oplopend prijspeil de opbrengst van de voorraad te besteden voor vervanging „en aldus de onderneming op het bestaande peil te handhaven", terwijl in het arrest van 3 december 1958 onder (2) daaraan is toegevoegd: „het vermogen, dat voor de financiering van die voorraad aan het bedrijf gebonden moet blijven".

Is hiermede uitgedrukt, dat de H.R. het vraagstuk, welke voorraad „normaal" is laat afhangen van de wijze van financiering?

Ik zie dit nog niet zo. De rechtvaardiging van de reserve zegt nog niets met betrekking tot de vraag of voorraden gefinancierd met geleend geld tot het normale *bestand* zijn te rekenen.

Wanneer de H.R. over de instandhouding van het vermogen, dat ter financiering aanwezig moet blijven, spreekt, dan wil hij daarmee naar mijn mening enkel uitdrukken, dat de gelden, die bij verkoop der voorraad vrijkomen, ter beschikking moeten blijven voor aanschaffing van vervangende voorraad.

Deze financieringsoverweging betekent geenszins, dat de H.R. verschil zou willen maken tussen N.V.'s, die zo gelukkig zijn alles met eigen geld te financieren en zij die gelden moesten opnemen. Deze laatsten hebben er nog meer belang bij om het vermogen, dat zij wel hebben en waarop hun crediet steunt, in tact te kunnen laten; voor hen geldt dubbel de redegiving, dat de fiscus de bij verkoop der voorraad vrijgekomen gelden, voorzover deze dienen om de productie op gang te houden niet moet belasten.

Ik meen, dat de H.R. bepaaldelijk nog niet een beperking, als vaak gesteld, heeft aangebracht.

Het gaat over een winstbegrip. Wanneer de ijzeren voorraad als zodanig als een onveranderlijke grootte wordt voorgesteld, dan is niet in te zien, waarom deze zou inkrimpen door het enkele feit, dat het bedrijf in de noodzaak is of is gekomen gelden op te nemen om de normale productie op gang te houden. Ik meen dat de uitvoerige motivering onder 1 tot en met 3 van het arrest van 12 februari 1958 voldoende is en duidelijk laat uitkomen, dat indien er een normale productie is, de daarvoor benodigde voorraad tot het ijzeren bestand is te rekenen. In deze overwegingen komt geen enkel voorbehoud voor met betrekking tot de wijze van financiering. Alleen zijdelings wordt in (7) aangegeven, dat als er een surplus is, dat surplus in de regel gefinancierd zal zijn met vreemd geld. Uit deze overweging volgt nog niet, dat normale voorraad behorend bij normale productie af zal moeten vallen, voorzover deze gefinancierd wordt met geleend geld.

V. De arresten aangehaald onder II behandelden het geval, dat bij een productie, die normaal een jaar voortduurt en voor dat geval moet onderscheid worden gemaakt tussen normale voorraad en surplussen. De arresten gaan dan verder in de vraag, wanneer er een surplus is.

Het is voor mij nog zeer een vraag of de Hoge Raad een soortgelijke redenering zou toepassen ingeval een bedrijf, slechts gedurende een seizoen produceert. Ik meen, dat het antwoord ontkennend kan luiden. Hetgeen daar wordt ingekocht zal toch veelal juist een noodzakelijk quantum zijn voor het gaande houden van het productieproces. Hierbij spelen voorts ook andere factoren dan alleen de duur van dit productieproces een rol. De door diverse Duitse schrijvers voor grondstoffen gebezigde formule (zo heb ik mij laten voorlichten):

Ijzeren voorraad = D (dagverbruik) $\times \frac{L}{2}$ (levertijd) + V (voorzichtigheidsmarge) + T (duur productieproces), houdt ook rekening met de levertijd.

Ik meen dus, dat met betrekking tot een dergelijk seizoenmatig productiebedrijf de vraag wat normale voorraad is, geheel open ligt, d.w.z. dat de gehele voorraad, die nodig is om de productie op gang te houden, de normale is.

Een andere kwestie bij de bepaling van de omvang van de normale voorraad is de vraag of daarbij ook met voorankopen en voorverkopen moet worden rekening gehouden. Ik moge deze kwestie onbehandeld laten.