

# Fiscaliteiten

## Nieuwe rechtspraak over toepassing van het ijzerenvoorraadstelsel

Prof. Dr. P.H.J. Essers

### 1 Nieuwe rechtspraak over toepassing ijzerenvoorraadstelsel

#### 1.1 Inleiding

De toepassing van het ijzerenvoorraadstelsel in het kader van de fiscale voorraadwaardering is door de Hoge Raad in de jaren vijftig principieel geaccepteerd. Kenmerkend voor dit stelsel is dat op balansdatum een vaste basishoeveelheid, oftewel ijzeren voorraad, tegen vaste basiswaarden wordt gewaardeerd. Daarbij is niet van belang of deze basishoeveelheden al dan niet op de balansdatum aanwezig zijn. Een eventueel aanwezig tekort wordt tegen de marktprijs op de inkoopmarkt gewaardeerd (de zogenaamde mancovoorziening). De basiswaarde is in beginsel de kostprijs van de ijzeren voorraad ten tijde van de invoering van het stelsel. Ingeval de marktwaarde lager is dan de basiswaarde kan de lagere marktwaarde worden aangehouden, zolang deze de basisprijs nog niet heeft bereikt.

De ijzeren voorraad is door de Hoge Raad in het arrest van 3 december 1958, *BNB 1959/29*, gedefinieerd als 'de voorraad, welke nodig is om het productieproces bij de bestaande capaciteit van het bedrijf ongestoord voortgang te doen vinden'. Een uitbreiding van de productiecapaciteit zal derhalve tevens tot een uitbreiding van de ijzeren voorraad kunnen leiden. Een van de voorwaarden die de Hoge Raad aan toepassing van het ijzerenvoorraadstelsel heeft verbonden, is echter dat waardering naar het prijspeil op de basisdatum slechts mag worden betrokken op een

voorraad die wat betreft de omvang van de goederen gelijk is aan de normale voorraad per genoemde datum; zie bijvoorbeeld HR 7 maart 1956, *BNB 1956/121*. Bij een uitbreiding van de ijzeren voorraad dient voor het bijgekomen gedeelte in principe te worden uitgegaan van de kostprijs in het jaar van de begroting. Tekenbroek heeft in het *Maandblad voor accountancy en bedrijfshuishoudkunde* van juni 1956, blz. 245, in dit verband voor het eerst de term 'schijven' gehanteerd. De ijzeren voorraad kan uit schijven bestaan die elk een eigen basisprijs hebben. Voor de toepassing van het ijzerenvoorraadstelsel moeten deze schijven als afzonderlijke bestanddelen van de ijzeren voorraad worden beschouwd. Het arrest van 6 mei 1998, *BNB 1998/289*, heeft betrekking op de waardering van dergelijke schijven.

#### 1.2 HR 6 mei 1998, BNB 1998/289

In de tot het arrest van 6 mei 1998, *BNB 1998/289*, aanleiding gevende casus dreef belanghebbende, X BV, een handelsonderneming. Haar boekjaar liep van 1 oktober tot 30 september. Voor haar goudvoorraad hanteerde zij het ijzerenvoorraadstelsel. De ijzeren voorraad bestond uit vijf schijven van in totaal 463,9 kg. De vijfde schijf, die 50 kg omvatte, had een basisprijs van f 35.080 per kg. Op de fiscale balans per 30 september 1988 werden de vijf schijven gewaardeerd op de basisprijzen. De fiscale balans per 30 september 1989 vermeldde als boekwaarde van de voorraad goud in totaal f 3.324.687. Daarin waren de eerste vier schijven begrepen voor de basisprijzen en de vijfde prijs voor de marktprijs per 30 september 1989 van f 25.160 per kg. In geschil was of per 30 september 1989 de vijfde

Prof. Dr. P.H.J. Essers is als hoogleraar Belastingrecht verbonden aan de Katholieke Universiteit Brabant.

schijf op de basisprijs moest worden gewaardeerd, dan wel op de lagere marktprijs mocht worden gewaardeerd. Volgens de fiscus komt waardering tegen lagere marktprijs eerst aan bod als die marktprijs lager is dan de boekwaarde van de voorraad in zijn geheel. Indien de marktprijs lager is dan de basisprijs van een individuele schijf, maar, zoals in het onderhavige geval, hoger dan de totale basisprijs van de gehele ijzeren voorraad, is er geen sprake van een potentieel verlies die een afwaardering op lagere marktprijs zou kunnen rechtvaardigen.

Hof Amsterdam stelde belanghebbende in het gelijk. In een geval als het onderhavige brengt, aldus het hof, het aan goed koopmansgebruik inherente voorzichtigheidsbeginsel mede dat bij een dalend prijspeil waarbij de marktprijs daalt beneden de basisprijs van de eerste schijf, een gerealiseerd of potentieel verlies tot uitdrukking mag worden gebracht door die laatste schijf te waarderen op de lagere marktwaarde. De Hoge Raad bevestigde deze uitspraak: 'Inherent aan het ijzerenvoorraadstelsel is de samenstelling van de ijzeren voorraad uit schijven die elk hun eigen basisprijs hebben. Het voorzichtigheidsbeginsel brengt dan mee dat per schijf moet worden gezien of per balansdatum een lagere marktprijs in de plaats treedt voor de basisprijs. Het middel, dat van een beperktere uitleg van goed koopmansgebruik te dezer zake uitgaat, faalt.'

### 1.3 Conclusie

Ondanks de kritiek die kan worden geleverd op deze beslissing van de Hoge Raad – zie mijn annotatie in *BNB* 1998/289 – kunnen ondernemers die het ijzerenvoorraadstelsel hanteren, hun voordeel doen met dit arrest. Het gevolg van dit arrest is immers dat per schijf kan worden bekeken of de marktprijs lager is dan de basisprijs die voor die betreffende schijf geldt. Het is niet nodig

daarbij rekening te houden met de waardering van de totale ijzeren voorraad.

## 2 Reparatiewetgeving Baksteen-arrest aangekondigd

In het arrest van 26 augustus 1998, *V-N* 1998, blz. 4365, punt 15, het zogenaamde Baksteen-arrest, heeft de Hoge Raad de voorwaarde van het bestaan van een rechtsverhouding voor het kunnen vormen van een fiscale voorziening laten vallen. Inmiddels is door Staatssecretaris Vermeend op 3 december 1998 op Kamervragen van mevrouw Giskes (D66) reparatiewetgeving met terugwerkende kracht van het Baksteen-arrest aangekondigd. 'Zo spoedig mogelijk (zal) wetgeving (worden geëntameerd) die ertoe strekt om zowel voor het verleden als voor de toekomst het regime te handhaven, zoals dat bestond voorafgaand aan het arrest,' aldus de Staatssecretaris. Als reden voert hij aan dat het arrest, afhankelijk van de uitleg, zeer verstrekkende budgettaire gevolgen kan hebben:

'Zo zou het arrest ten aanzien van de kosten voor sanering van vervuilde bedrijfsterreinen op korte termijn kunnen leiden tot een derving op kasbasis van circa 2 miljard gulden. Zou het arrest zich mede uitstrekken tot kosten van de invoering van de euro, zoals in de (vak)pers wel wordt verdedigd, dan zou het budgettaire beslag op kasbasis op korte termijn kunnen oplopen tot meer dan 3 miljard gulden. Aldus zou het arrest een aanzienlijk gat slaan in de Rijksbegroting, waarmee het kabinet geen rekening heeft kunnen houden.'

De Belastingdienst is opgedragen (aanvullende) aangiften en eventuele bezwaarschriften waarin deze materie speelt, voorshands aan te houden.

Wordt ongetwijfeld vervolgd.