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

DE FISCALE WAARDERING VAN ONDERHANDEN WERKEN, HALFFABRIKATEN EN FABRIKATEN

door M. A. Wisselink

Als uitgangspunt voor een bespreking van de fiscale waardering van onderhanden werken, halffabrikaten en fabrikaten wordt hier genomen het arrest van 30 mei B.N.B. 1956/222.

De vraag, welke hier aan het oordeel van de Hoge Raad was onderworpen, luidde: Geldt voor de fiscale balanswaardering de integrale kostprijs of kan hierbij een deel van de algemene kosten buiten aanmerking worden gelaten?

Volgens genoemd arrest behoefde de fiscale waardering van fabrikaten en halffabrikaten niet te omvatten het constante deel van de algemene bedrijfskosten. De Hoge Raad overwoog dienaangaande het volgende:

> „dat art. 10 lid 2 (oud) van het Besluit op de Inkomstenbelasting 1941, bepalende dat de activa tenminste op de werkelijke aanschaffings- of voortbrengingskosten worden gewaardeerd, daarbij het oog heeft enerzijds op activa, welke, zoals materialen en handelsvoorraden, bij anderen worden ingekocht, anderzijds op activa, welke, zoals fabrikaten en halffabrikaten, in het bedrijf zelf worden vervaardigd;
> dat nu, zoals ten aanzien van materialen en handelsvoorraden onder aanschaffingskosten in den zin van vermeld artikel moet worden verstaan de uitgaven voor den inkoop van deze goederen gedaan, ten aanzien van fabrikaten en halffabrikaten de voortbrengingskosten zijn de uitgaven, welke bepaaldelijk voor de vervaardiging van deze goederen worden opgeroepen;
> dat hiertoe noch in het ene, noch in het andere geval behoort het constante deel van de algemene bedrijfskosten daar, zolang het bedrijf op den bestaanden voet wordt in stand gehouden, deze kosten onafhankelijk van den omvang van inkoop en productie moeten worden uitgegeven; dat voorts, wat het goed koopmansgebruik betreft, uiteraard een ten dienste van de bedrijfsvoering naar bedrijfseconomische gezichtspunten opgestelde kostprijscalculatie ten aanzien van fabrikaten en halffabrikaten naast materiaal en loon, zowel het variabele als het constante deel van de algemene bedrijfskosten moet omvatten, doch dit niet wil zeggen, dat met al deze kosten ook moet worden rekening gehouden, indien de voorraad met het oog op de winstberekening moet worden gewaardeerd;
> dat immers bij een voorraadwaardering met dit doel op den 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 den voorraad van de constante aan den algemenen 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 productie maar naar gelang van het vorderen van den verkoop worden terugverdiend."

Op het eerste gezicht schijnt dit arrest in tegenspraak met het arrest van 16 november 1955 B.N.B. 1956/4, waarbij de Hoge Raad het navolgende overwoog:

> „dat blijkens de uitspraak belangh. in 1950 firmant was van de v.o.f. „A", wier bedrijf bestond in het aannemen en uitvoeren van isoleringswerken in bij derden in gebruik zijnde bedrijfspanden;
> dat bij de bepaling van de jaarlijkse winst van een dergelijk bedrijf volgens goed koopmansgebruik is vereist, dat in de winstbepalende balans aan het einde van het boekjaar de dan in uitvoering zijnde doch nog niet voltooide werken, ten aanzien waarvan het risico, dat gemaakte kosten in de voor die waarden bedongen aannemingssommen niet zullen worden teruggevonden, in het algemeen onbetekenend is, als activa worden gewaardeerd op tenminste het totale bedrag der reeds in die werken gestoken kosten;
> dat tot die kosten behoren niet enkel de kosten, welke rechtstreeks op de in uitvoering zijnde werken betrokken zijn, zoals de koopprijzen der verwerkte materialen en de voor den verrichten arbeid betaalde arbeidslonen, doch evenzeer een evenredig deel van de lasten der sociale voorzieningen ten behoeve van de arbeiders en van de algemene kosten van het bedrijf;
> dat de bedoelde lasten en algemene kosten toch mede bepalen wat de uitvoering van de werken het bedrijf kost, en daarmede dan ook bij de berekening van de daarvoor bedongen aannemingssom rekening zal zijn gehouden;
> dat mogelijk niet steeds alle kosten, waarvan de som aangeeft op welk bedrag de waarde van in uitvoering zijnde werken in de eindbalans tenminste moet worden gesteld, op eenvoudige wijze nauwkeurig zullen kunnen worden berekend, doch in dat geval goed koopmansgebruik toelaat het bedrag dier kosten te bepalen door een op ervaring berustende schatting;"

Een uitzondering voor het constante deel van deze algemene bedrijfskosten werd dus bij dit arrest niet gemaakt.

Zoals in de noot op het arrest van 30 mei 1956 reeds is opgemerkt, laat het zich echter aanzien, dat de schijnbare tegenspraak tussen beide arresten zijn oorzaak vindt in de verschillende omstandigheden, waaronder de betrokken bedrijven werkten: het arrest van 16 november 1955 had betrekking op een bedrijf, dat op bestelling werkte, terwijl het arrest van 30 mei 1956 op een bedrijf, dat op voorraad werkt, zal slaan.

In het eerste geval kon het risico, dat het algemene deel van de constante kosten zal worden terugontvangen, in de aannemingssom worden verwaarloosd, in het tweede geval echter niet, zodat goed koopmansgebruik niet vorderde - zo besliste de H.R. - dat deze nog niet gerealiseerde kosten als bate tot uitdrukking werden gebracht.

Men zou nog kunnen stellen, dat de H.R. weliswaar de integrale kostprijsberekening aanhangt, doch in gevallen, dat op voorraad gewerkt wordt, een reserve zou toelaten. Dit is niet het geval. De H.R. erkent fiscaal als bona fide een waardering op directe plus variabele kosten. Zulks blijkt uit de overwegingen: „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

productie, maar naar gelang van het vorderen van de verkoop worden „terugverdiend".

De fiscus had in het voorgedragen cassatiemiddel gesteld, dat de constante kosten, welke op de normale capaciteit zijn afgestemd, bij een normale productie volledig aan die productie moeten worden toegerekend.

De Hoge Raad acht een dergelijke kostprijs uiteraard wel van belang ten behoeve van de kostprijscalculatie, doch zoals uit het bovenstaande blijkt, onderscheidt hij dit economisch phenomeen van een waardering van de voorraad met het oog op de fiscale winstberekening. De Hoge Raad hangt dus het principe „different costs for different purposes" aan.

Ik vestig hier de aandacht op het verschil in uitgangspunt. De H.R. vraagt zich af op welke datum deze constante kosten zijn „terugverdiend". De minister spreekt over de vraag hoe de constante kosten moeten worden „toegerekend".

Van de zijde van vele bedrijfseconomen wordt de opvatting van de Hoge Raad, dat het constante deel van de algemene kosten ook bij de fiscale balanswaardering niet behoeft te worden berekend, principieel onjuist geacht: de constante algemene kosten zouden bij een vervanging van de voorraad wederom gemaakt moeten worden en vormen dus een onderdeel van de vervangingskosten van die voorraad. Hier openbaart zich naar mijn mening een verwarring van twee verschillende aspecten.

Men dient n.l. het door de Hoge Raad toegelaten fiscale systeem om de constante kosten niet te activeren, te bezien in het licht van hetgeen de bedoeling van de fiscale winstbepaling is, t.w. het bepalen van de „cash" te betalen belasting. Dit is een *rechtsprobleem*.

Het *economische probleem* van toerekening van kosten heeft als uitgangspunt het doel van een zo juist mogelijke administratie met betrekking tot kostprijsberekening, tot beoordeling van voorcalculaties, enz. Bij het fiscale standpunt gaat het over een *rechts*categorie, n.l. hoever de overheid mag gaan met het vorderen van „cash betalingen" onder de titel van belastingen. Met het oog daarop is een overweging, dat met betrekking tot de vaste kosten een voorzichtig koopman de bevoegdheid moet hebben om de cash betalingen te dezer zake aan de fiscus uit te stellen, totdat het bewuste product is gerealiseerd, zeker redelijk te noemen en heeft deze overweging een eigen merite, die niet bepaald wordt door hetgeen de econoom met betrekking tot de verdeling van de kosten leert. Ik meen daarom, dat het arrest 1956 juist is voor die bedrijven, die op voorraad produceren.

Hoewel deze fiscale winstbepaling zich niet uitsluitend kan richten naar hetgeen als uitkeerbare winst kan gelden, speelt het risico, dat i.c. gelegen is in het al dan niet terugverdiend worden van de constante kosten, toch wel een zo belangrijke rol, dat de Hoge Raad deze constante kosten terecht nog niet gerealiseerd achtte en niet voor activering in aanmerking liet komen.

Er kunnen omstandigheden zijn, waaronder een activering wel verplicht is. Zo zal naar uit het hierboven genoemde arrest van 16 november 1955 B.N.B. 1956/4 blijkt, wel tot activering van integrale kosten moeten worden overgegaan, indien sprake is van vervaardiging op bestelling. In gevallen waarbij het gaat om het vervaardigen van werken, welke over verschillende jaren lopen, kan het voorts voor belanghebbenden zelfs van belang zijn om door een activering van de totale kosten, ja zelfs van de op het werk te maken winst, een egalisatie van winsten over betrokken jaren te bewerkstelligen.

Dat het niet in strijd met goed koopmansgebruik is om de winst op werken, waarvan de uitvoering over meer dan één jaar loopt, te verdelen over de

jaren van de uitvoering - mits een en ander althans volgens een verantwoord systeem geschiedt - werd door de Hoge Raad bevestigd in het arrest van 30 november 1955 B.N.B. 1956/24.

Als regel plegen echter belastingplichtigen er de voorkeur aan te geven de winstneming - en mede een hogere activering - zo lang mogelijk uit te stellen.

Indien zij tenslotte toch gedwongen worden tot hogere activeringen, b.v. omdat in het verleden geen c.q. te lage opslag op lonen en materialen werd toegepast, is het een interessante vraag, of de volledige sprong, die in het jaar van opwaardering gemaakt wordt, in dat jaar belast moet worden: de eindbalans gaat immers van een hogere waarderingsmethode uit dan de beginbalans, zodat in feite in het betreffende jaar mede een stuk winst uit voorgaande jaren belast zou worden, hetgeen bij de huidige progressie tot aanzienlijke financiële offers zou kunnen leiden. Dit is een hoofdstuk op zichzelf.