



Inkomstenbelasting. Vennootschapsbelasting. Winst uit onderneming; voorraadwaardering

17 februari 2011

Nr. BLKB 2011/178M

Belastingdienst/Landelijk Kantoor Belastingdienstregio's, Brieven en beleidsbesluiten

De staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

Dit besluit is een actualisering van het besluit van 31 augustus 2009, nr. CPP 2009/1029M. Paragraaf 2, met name de eerste alinea, is verduidelijkt op de wijze zoals ook is omschreven in het op 28 januari 2011 met de Branchevereniging CBW-MITEX gesloten convenant. Voor het overige hebben met genoemde actualisering geen inhoudelijke wijzigingen plaats gevonden.

1. NO_x- en CO₂-emissierechten

NO_x- en CO₂-emissierechten zijn aan te merken als voorraad. De voorraad moet jaarlijks worden gewaardeerd op kostprijs of lagere marktwaarde.

De kostprijs van zelf opgebouwde NO_x-emissierechten mag in het kader van de fiscale voorraadwaardering op nihil worden gesteld.

De CO₂-emissierechten die gedurende de eerste planperiode (2005–2007) om niet zijn toegewezen door de Minister van VROM en de Minister van EZ worden gewaardeerd op nihil.

Aangekochte NO_x- en CO₂-emissierechten moeten worden gewaardeerd op de aankoopprijs vermeerderd met eventuele aankoopkosten.

2. Waardering van voorraden door detaillisten op het gebied van textiel, kleding, schoenen, meubelen en stoffering

De ontwikkelingen in de techniek op het gebied van de bedrijfsvoering hebben ertoe geleid dat in- en verkopen geheel of nagenoeg geheel vastgelegd kunnen worden op het niveau van artikelen of relatief kleine artikelgroepen. Als de inkoop-, voorraad- en verkoopadministratie daarnaast inzicht verschaft, of door het verrichten van één of enkele handelingen inzicht kan verschaffen, in de mate van incourantheid dan is die uitkomst bepalend voor de te hanteren afwaarderingspercentages per artikel-(groep).

Als de detaillist niet op bovengenoemde wijze kan vaststellen welke afwaarderingspercentages van toepassing zijn, kan hij terugvallen op het volgende stelsel met inachtneming van de daarbij genoemde beperkingen.

Het stelsel houdt in, dat de detaillist de hierna genoemde groepen van handelsgoederen waardeert op de aanschafprijs, verminderd met bij elke groep vermelde afwaarderingspercentages wegens veronderstelde geringere verkoopbaarheid in verband met de tijd die de goederen op de balansdatum reeds in voorraad zijn.

Afd	Omschrijving	Afwaarderingspercentage maximaal						
		0–3 mnd	3–6 mnd	6–9 mnd	9–12 mnd	12–18 mnd	18–24 mnd	meer dan 2 jr
A	Kledingstoffen	10	30	50	60	70	80	80
B	Damesmodeartikelen	10	30	50	60	70	80	80
C	Onder- en nachtkleding	0	15	20	30	40	60	80
D	Kousen en sokken	0	15	20	30	40	60	80
E	Corsetterie	0	15	20	30	40	60	80
F	Babyartikelen	0	15	20	30	40	60	80
G	Strand- en badkleding	10	30	50	60	70	80	80
H	Huishoudgoederen	0	15	20	25	30	50	70
I	Damesschoenen	10	20	30	40	50	60	80
J	Bedr.kleding en schorten	0	15	20	25	30	50	70
K	Damesbovenkleding	10	30	50	60	70	80	80
L	Msj.- en kleuterbovenkl.	10	30	50	60	70	80	80



Afd	Omschrijving	Afwaarderingspercentage maximaal						
		0-3 mnd	3-6 mnd	6-9 mnd	9-12 mnd	12-18 mnd	18-24 mnd	meer dan 2 jr
M	Bonneterie	10	30	50	60	70	80	80
N	Hr.- en jgs.-bovenkleding	10	25	35	45	55	65	80
O	Hr.- en jgs.-modeartikelen	10	25	35	45	55	65	80
P	Dekens en matrassen	0	15	20	25	30	50	70
Q	Herenschoenen	10	20	25	30	40	55	75
R	Gordijn- en bekledingsst.	0	15	20	25	30	50	70
S	Tapijten en vloerbedekking	0	15	20	25	30	50	70
T	Meubelen	0	15	20	25	30	50	70
U	Handbreigarens en handw.	0	15	20	25	30	50	70
W	Kleinvakartikelen	0	15	20	25	30	50	70
Y	Niet textiel	0	25	35	45	55	65	80

Met deze wijze van voorraadwaardering kan worden akkoord gegaan, als de volgende beperkingen worden aangebracht:

1. de aftrek van 10% voor goederen die 3 maanden of korter in voorraad zijn en behoren tot de groepen A, B, G, I, K, L, M, N, O of Q is slechts toegestaan, indien de balansdatum ligt tussen 30 december en 1 februari of tussen 29 juni en 1 augustus;
2. de tijd tussen de bestelling door en de levering aan de detaillist telt niet mee bij de bepaling van het aantal maanden of jaren dat een goed op de balansdatum reeds in voorraad is;
3. het is niet toegestaan het stelsel toe te passen op een deel van de goederen die tot één van de vermelde artikelgroepen behoren en voor een ander deel een ander stelsel toe te passen.

De omschrijving van het stelsel brengt met zich, dat het alleen kan worden toegepast op goederen waarvan de *aanschafprijs* en het *tijdstip van levering* bekend zijn. De aanschafprijs van goederen waarvan de verkoopprijs is bepaald door de aanschafprijs met een zeker brutowinstpercentage te verhogen kan uiteraard worden vastgesteld door uit de verkoopprijs met behulp van dit percentage de aanschafprijs te berekenen. Van goederen waarvan de verkoopprijs op andere wijze is tot stand gekomen, bijv. oudere goederen, zal de aanschafprijs niet aldus kunnen worden vastgesteld.

Wanneer een detaillist als bedoeld in de tweede alinea van deze paragraaf het tot dusver door hem toegepaste stelsel van voorraadwaardering vervangt door de hiervoor omschreven gedragslijn en deze stelselwijziging niet louter op fiscale gronden berust, kan worden aangenomen dat goed koopmansgebruik haar rechtvaardigt.

De in dit besluit getroffen regeling geldt in beginsel voor onbepaalde tijd. Wanneer zich feiten of omstandigheden voordoen of hebben voorgedaan welke naar mijn mening een herziening of beëindiging van de regeling nodig maken, zal dat bij besluit bekend worden gemaakt.

Voor de voorraad die niet onder de in dit besluit opgenomen regeling is te scharen gelden de algemene waarderingsregels volgens goed koopmansgebruik. De belastingplichtige kan de voorraad individueel (af)waarderen als daar aanleiding toe is. De individuele afwaardering moet wel aannemelijk worden gemaakt.

3. Toepassing ijzeren-voorraadstelsel bij juweliers

Het komt voor dat een ondernemer handelt in artikelen waarvan de inkoopprijs doorgaans in belangrijke mate wordt bepaald door de waarde van één bepaalde grondstof. In zijn arrest van 10 december 1980, opgenomen in BNB 1981/86, besliste de Hoge Raad dat in die gevallen goed koopmansgebruik toestaat de in die artikelen verwerkte grondstof te waarderen volgens het ijzeren-voorraadstelsel, als kan worden vastgesteld welke hoeveelheid grondstof in elk artikel is verwerkt en welk bedrag in de inkoopprijs van dat artikel voor die grondstof is begrepen.

De Federatie Goud en Zilver heeft verzocht richtlijnen te geven over de uitleg en de consequenties voor de praktijk van dit arrest teneinde een gelijke behandeling van alle voor de toepassing van het arrest in aanmerking komende juweliers te waarborgen. Aan het verzoek van de Federatie is tegemoet gekomen op de wijze als hierna is omschreven.

Als een juwelier het ijzeren-voorraadstelsel toe wil passen, moet in ieder geval zijn voldaan aan de volgende vereisten:

1. Alle artikelen die in voorraad zijn en waarin goud is verwerkt moeten volgens het ijzeren-voorraadstelsel worden gewaardeerd.



2. De administratie moet zodanig zijn ingericht dat op balansdatum bekend en achteraf controleerbaar is:
 - het netto-goudgewicht van het artikel en het goudgehalte;
 - de inkoopprijs van het gouden artikel;
 - de prijs van de grondstof goud, verwerkt in het artikel.
3. De totale inkoopwaarde van de grondstof goud in alle in voorraad zijnde gouden artikelen moet minstens 30% van de inkoopwaarde van die voorraad gouden artikelen uitmaken.

Wat betreft de vraag op welk bedrag de prijs van de grondstof goud vastgesteld kan worden, ben ik van mening dat dit moet zijn de prijs van het goud in primaire vorm, zijnde de wereldmarktprijs van het goud, verhoogd met bewerkingskosten, die rechtstreeks aan de grondstof goud toegerekend kunnen worden.

Goedkeuring

In dit verband keur ik voor zoveel nodig goed, dat de prijs van het goud in primaire vorm verhoogd wordt met 15%, ter zake van de in de branche gebruikelijke opslagen betreffende uitleveringskosten en verwerkingsverlies.

De overige in de branche gebruikelijke opslagen moeten naar mijn mening worden toegerekend aan de kosten die betrekking hebben op het vervaardigen van sieraden uit de grondstof goud (het zgn. fatsoen).

4. Waardering inruilauto's

Een voorraad ingeruilde auto's mag niet op de zogenoemde handelswaarde zoals die is vermeld in de 'Autotelex', gewaardeerd worden.

Volgens het arrest van de Hoge Raad van 9 oktober 1991, opgenomen in BNB 1992/24, moet bij de waardering van voorraden aansluiting worden gezocht bij de inkoopmarkt waarop belanghebbende zich normaliter begeeft. In deze gevallen zal dit de markt zijn van de particuliere klant die een nieuwe auto koopt en op dat moment een auto inruilt.

Dit is niet de markt waarop de 'Autotelex' doelt. Waar in de 'Autotelex' wordt gesproken over de handelswaarde, wordt bedoeld op de liquidatiewaarde bij handelaren onderling zonder dat sprake is van inruil. Inruilauto's kunnen dus niet worden gewaardeerd op de handelswaarde zoals die is opgenomen in de 'Autotelex'.

Bij de waardering op kostprijs of lagere marktwaarde kunnen volgens de Hoge Raad (BNB 1992/227 en BNB 1993/148) in geval van inruilauto's twee wegen worden bewandeld:

- met als uitgangspunt de prijzen op de inkoopmarkt zonder inruil;
- met als uitgangspunt de verwachte verkoopprijs minus de normale winstmarge.

De laagste uitkomst van deze twee benaderingen mag hierbij worden gehanteerd, maar goed koopmansgebruik staat niet toe de auto's te waarderen op een wijze die tot een lagere uitkomst leidt dan hierboven is beschreven.

5. Voorraadwaardering bij toepassing globalisatieregeling omzetbelasting

Voor leveringen van goederen waarop de margeregeling voor de omzetbelasting (hierna: OB) als bedoeld in de artikelen 28b tot en met 28i van de Wet op de OB 1968 van toepassing is, wordt de verschuldigde OB berekend over de winstmarge. Dit is het (positieve) verschil tussen de inkoopprijs en de verkoopprijs van een bepaald goed. In aangewezen gevallen is het echter toegestaan om de verschuldigde OB te berekenen over de in een aangiftetijdvak in totaal gerealiseerde winstmarge in plaats van over de winstmarge van elk individueel geleverd goed. Hierbij is de in totaal gerealiseerde winstmarge het (positieve) verschil tussen het totaalbedrag van de verkoopprijzen voor de in dat tijdvak met toepassing van de margeregeling verrichte leveringen en het totaalbedrag van de inkopen in dat tijdvak. Dit systeem, waarbij wordt gewerkt met een winstmarge per belastingtijdvak, wordt aangeduid als globalisatieregeling.

Het is niet toegestaan voorraden te waarderen tegen kostprijs verminderd met 'impliciete' daarin begrepen OB, als de voor die belasting geldende globalisatieregeling van toepassing is.

Jaarwinstbepaling en de daarmee samenhangende voorraadwaardering geschieden met inachtneming van de regels van goed koopmansgebruik. Het minimale uitgangspunt voor voorraadwaardering is de differentiële kostprijs (= aanschaffingskosten/voortbrengingskosten verminderd met het constante deel van de 'algemene' kosten).

Het is onverbrekelijk verbonden aan de werking van zowel de margeregeling als de daarop geba-



seerde globalisatieregeling dat de in eerdere schakels geheven OB deel uitmaakt van de kostprijs van de voorraad.

Afwaardering van voorraden is slechts toegestaan indien en voor zover de actuele vervangingsprijs op de inkoopmarkt lager is dan de historische kostprijs. Goed koopmansgebruik, met name het realiteitsbeginsel, staat niet toe om voorraden af te waarden door naar willekeur fictieve elementen van de kostprijs af te zonderen.

Dat de winstbepaling bij de ondernemer die gebruik maakt van de globalisatieregeling tot een andere uitkomst leidt dan bij de 'reguliere' ondernemer, vindt zijn oorsprong in de verschillende markten waarop beiden zich bewegen en de andere wijze van OB-heffing.

6. Ingetrokken regeling

Het volgende besluit is ingetrokken met ingang van de inwerkingtreding van dit besluit:

31 augustus 2009, nr. CPP 2009/1029M.

7. Inwerkingtreding

Dit besluit treedt in werking met ingang van de dag na de datum van uitgifte van de Staatscourant waarin het wordt geplaatst.

Dit besluit zal in de Staatscourant worden geplaatst.

Den Haag, 17 februari 2011

*De Staatssecretaris van Financiën,
F.H.H. Weekers.*