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

BEDRIJFSMIDDELEN IN FISCALE ZIN

door D. A. M. Meeles

Het begrip „bedrijfsmiddel” heeft in het kader van de fiscale winstbepaling een beperkter inhoud dan het bedrijfseconomische begrip. Fiscaal worden tot de bedrijfsmiddelen in het algemeen slechts gerekend de aktiva, welke in de bedrijfseconomie worden aangeduid als duurzame produktiemiddelen. Hierbij gelden echter nog modificaties, van welke er enige in een aantal recente arresten aan de orde zijn gekomen. Deze modificaties hebben in het bijzonder belang in verband met de toepassing van de investeringsaftrek en de vervroegde afschrijving. Vooral de investeringsaftrek veroorzaakt dat ondernemers in het algemeen spoedig geneigd zullen zijn aan te nemen dat van een bedrijfsmiddel sprake is.

In aansluiting op vroegere jurisprudentie definiëerde de Hoge Raad in het arrest van 21 oktober 1959 rolnr. 14024 de bedrijfsmiddelen, waarop de artikelen 8 en 8a van het Besluit op de Inkomstenbelasting 1941 van toepassing zijn, als: „de tot het bedrijfsvermogen behorende zaken, welke als duurzame kapitaalgoederen het vaste kapitaal van het bedrijf uitmaken en waaraan eigen is, dat haar aanschaffings- of voortbrengingskosten tot uitdrukking worden gebracht in een aktiefpost, die in het jaar, waarin de zaken in het bedrijf voor het eerst worden aangewend, niet verdwijnt, zodat deze zaken ook voor de winstberekening over de jaren, volgende op dat jaar, betekenis behouden”. De bij dit arrest betrokken belastingplichtige, die in één jaar voor liefst f 2.500.000.— aan gereedschappen en meetapparatuur had aangeschaft en deze aan het eind van dat jaar - volgens het Gerechtshof in overeenstemming met goed koopmansgebruik - had geactiveerd voor niet meer dan f 1.—, kreeg dan ook voor deze aktiva geen investeringsaftrek. Bedoelde objecten hadden immers voor de fiscale winstberekening van de op het jaar van aanschaffing volgende jaren geen betekenis meer omdat de aanschaffingskosten in feite geheel als bedrijfskosten van het jaar van aanschaffing ten laste van de winst zijn gebracht.

Met dit arrest is thans definitief beslist, dat geen investeringsaftrek kan worden genoten voor belangrijke aanschaffingen, welke naar goed koopmansgebruik in het jaar van aanschaffing ineens worden afgeschreven, ook indien deze niet zijn te rangschikken onder de voorwerpen van geringe waarde.

Het d.d. 30 september 1959 onder rolnr. 14012 gewezen arrest liep over de vraag of een autobusondernemer investeringsaftrek kan claimen terzake van autobanden, die hij ter vervanging van versleten banden heeft aangeschaft. De betreffende ondernemer volgde het systeem al de door hem benodigde banden, ook die van nieuwe autobussen, afzonderlijk te aktiveren. In het jaar van ingebruikstelling van de banden werd daarop 70 % afgeschreven; de resterende 30 % werd als verlies aangemerkt in het jaar, waarin de band onbruikbaar is geworden. Het Gerechtshof stond de belanghebbende op het gehele bandenbestand investeringsaftrek toe. De minister was van oordeel dat door het Gerechtshof ten onrechte de voor vervanging van de initiële banden benodigde banden als afzonderlijke

bedrijfsmiddelen zijn aangemerkt, zulks omdat de in een vervoerbedrijf gebruikte autobussen met inbegrip van de banden één bedrijfsmiddel vormen, terwijl de vervanging van een of meer banden voor dit bedrijfsmiddel niet als een boekwaarde verhogende omstandigheid zou kunnen worden aangemerkt. Kennelijk baseerde de minister zich op een vroeger arrest, nl. dat van 27 november 1957 B.N.B. 1958/6. Hierin oordeelde de Hoge Raad dat zaken, dienende tot het onderhoud van andere zaken die zelf bedrijfsmiddel zijn, fiscaal niet als bedrijfsmiddel kunnen worden aangemerkt. Ten aanzien van machine-onderdelen werd in dat geval beslist, dat zij als bedrijfsmiddel slechts dan in aanmerking kunnen komen, indien zij bij het aanbrengen aan de machines waarvoor zij zijn bestemd niet tot het onderhoud daarvan worden gerekend, doch als vernieuwing de boekwaarde dier machines plegen te verhogen.

Naar de opvatting van de minister bestond in het geval van de autobusondernemer voor zodanige verhoging geen aanleiding indien versleten banden door nieuwe worden vervangen, omdat zodanige vervanging tot het onderhoud zou moeten worden gerekend. De stelling van de minister gaf de Hoge Raad gelegenheid aan dit punt enige belangrijke overwegingen te wijden. De vraag, of een tot het bedrijfsvermogen behorend aktivum een bedrijfsmiddel is - zo overwoog de Hoge Raad - is een rechtsvraag, welke in het algemeen onafhankelijk van de dienaangaande door de ondernemer gehuldigde opvatting, aan de hand van de functie en de plaats van deze zaak in het bedrijf kan worden beantwoord. Niettemin kunnen er grensgevallen zijn, waarin de plaats en de functie in het bedrijf niet noodzakelijk de oplossing brengen. Alsdan zal de opvatting en dienovereenkomstige behandeling door de ondernemer de doorslag moeten geven. Volgens de Hoge Raad kunnen tot bedoelde grensgevallen onder meer behoren zaken, waarvan op goede gronden kan worden verdedigd, zowel dat zij onderdelen zijn van andere bedrijfsmiddelen of tot vervanging van deze onderdelen dienen, als dat zij een min of meer zelfstandig bestaan leiden. Op grond van deze overwegingen werd de autobusondernemer in het gelijk gesteld.

Al van oudere datum is de jurisprudentie waarin bij het ontbreken van de juridische eigendom van een zaak toch een bedrijfsmiddel aanwezig werd geacht. Hierbij kan men enerzijds onderscheiden de gevallen, waarbij sprake is van economische eigendom (de waardefluctuaties in de juridisch aan een ander toebehorende zaak gaan de betreffende ondernemer en niet de juridische eigenaar aan) en anderzijds de gevallen waarin een zeker persoonlijk recht een zodanige waarde verkrijgt dat dit tot een als zaak aan te merken economisch goed en daarmee tot bedrijfsmiddel kan worden bestempeld.

In deze jurisprudentie vond een belastingplichtige aanleiding te stellen dat een voor tien jaren gesloten huurcontract met koopoptie zou kunnen meebrengen dat het daarbij gehuurde aktief voor hem een bedrijfsmiddel vormde. Door het Gerechtshof werd beslist dat - althans in het in geding zijnde jaar - nog geen gebruik was gemaakt van de koopoptie, zodat geen sprake was van juridische eigendom, terwijl ook niet van economische eigendom kon worden gesproken, daar het risico van de waardeveranderingen niet ten volle door belanghebbende werd gedragen. In het cassatieberoep stelde de belastingplichtige dat de huurovereenkomst met koopoptie een complex van rechten te zijnen aanzien inhoudt, hetwelk een economisch goed is en derhalve is te beschouwen als zaak in de zin van artikel 8 van het

Besluit op de Inkomstenbelasting. Deze stelling mocht echter, zoals de Hoge Raad in zijn arrest van 30 september 1959 rolnr. 13987 besliste, niet voor het eerst in cassatie worden opgeworpen, mede omdat in het voor het Hof gevoerde geding niet is komen vast te staan of en zo ja in hoeverre de bedragen, die als vergoedingen voor afschrijvingen zijn begrepen in de door belanghebbende verschuldigde huurprijs, zijn aan te merken als een bijzonder offer van belanghebbende uitsluitend voor het hem boven het huurgenot toegekende complex van rechten. Hoewel belanghebbende in dit geding dus in het ongelijk werd gesteld, kan uit laatstvermelde overweging van de Hoge Raad worden afgeleid dat een huurcontract met koopoptie als bedrijfsmiddel zou kunnen worden aangemerkt in zoverre als de in de huurprijs begrepen bedragen aan afschrijvingen als een bijzonder offer uitsluitend voor de koopoptie zijn te beschouwen. Daarmede is evenwel niet komen vast te staan of in zodanig geval de contante waarde van de gedurende de huur-overeenkomst verschuldigd wordende extra bedragen ineens voor aktivering in aanmerking komt dan wel slechts telkenjare het in de huurprijs betaalde extra bedrag.

Een soortgelijk vraagpunt als het laatstgenoemde deed zich voor in het arrest van 7 oktober 1959 rolnr. 13954. Dit betrof een ondernemer, die zich verbonden had de omzet van een concurrerend bedrijf over te nemen in dier voege dat laatstgenoemd bedrijf zich gedurende 15 jaar zou onthouden van produktie en verkoop en zich zou verplichten de overheveling van haar klanten naar het overnemende bedrijf te bevorderen. Voorts werden bepaalde produktiegegevens aan het overnemende bedrijf afgestaan. Aan het stilgelegde bedrijf zou op basis van de overgenomen omzet een zeker bedrag per jaar worden uitbetaald. Het Gerechtshof oordeelde dat van een bedrijfsmiddel geen sprake was omdat z.i. belanghebbende geen goodwill heeft overgenomen en betaald, maar uitsluitend het recht en de mogelijkheid om met een aantal klanten van het andere bedrijf zakelijke relaties aan te knopen, teneinde deze als klanten aan zich te binden, alsmede de wetenschap omtrent patronen, kwaliteiten, finish en opmaak van de tot dusver door het stilgelegde bedrijf vervaardigde produkten. De Hoge Raad was het met deze uitspraak niet eens en oordeelde dat, welke naam men ook aan hetgeen belanghebbende aldus voor zich verkreeg moge willen geven, dit in elk geval als bedrijfsmiddel als bedoeld in artikel 8 en 8a van het Besluit op de Inkomstenbelasting moet worden aangemerkt, zodat indien en in zoverre te dier zake aktivering dient plaats te hebben investeringsaftrek en vervroegde afschrijving van toepassing zouden zijn.

Daar de inspecteur evenwel had gesteld dat i.c. niet zou kunnen worden gesproken van aanschaffingskosten resp. van verplichtingen, welke aanspraak zouden geven op investeringsaftrek, volgde verwijzing naar het Gerechtshof. Het Hof zal dus dienen te beslissen of i.c. de gekapitaliseerde waarde van de naar schatting in de toekomst verschuldigde omzetpremies naar goed koopmansgebruik voor aktivering in aanmerking zou komen c.q. zou kunnen worden aanvaard als verplichting in de zin van artikel 8a van het Besluit op de Inkomstenbelasting.

Op het in laatstgenoemde arresten gerezen vraagpunt wordt mogelijk enig licht geworpen door het arrest van 11 november 1959 rolnr. 14052.

Een echtpaar had per 1 juli 1953 een bedrijf ingebracht in een naamloze ven-

nootschap en had tegenover de goodwill een recht op tweemaal 10 % van de winst bedongen. Vóór aan dit winstrecht uitvoering was gegeven werd dit recht in 1955 vervangen door een recht op tweemaal 1 % omzetprovisie. Nadat bij arrest van 4 december 1957 (B.N.B. 1958/16) aan de N.V. aftrek als bedrijfslast van de in 1955 vastgestelde omzetprovisie over 1953 was geweigerd, stelde de N.V. thans dat de goodwill in 1953 had kunnen worden geactiveerd op basis van de gekapitaliseerde waarde van de (achteraf) aan de inbrengers toegekende omzetprovisie. Zij claimde op deze goodwill in 1955 vervroegde afschrijving en investeringsaftrek. Het Gerechtshof beschouwde de omzetting in 1955 als afkoop van in 1953 vastgestelde, niet aftrekbare, winstrechten en besliste dat belanghebbende niet alsnog in 1955 haar in 1953 verkregen goodwill mocht aktiveren. De Hoge Raad oordeelde, dat het Hof de in 1955 toegepaste omzetting niet heeft gezien als een herroepen van de overeenkomst van 1953 in haar geheel en het aangaan van een nieuwe overeenkomst, waarbij tegen inbreng van goodwill recht op omzetprovisie werd toegekend, doch als een met afkoop van de in 1953 toegekende winstrechten gelijk te stellen wijziging van die winstrechten in rechten op omzetprovisie. Hier van uitgaande heeft het Hof terecht de uitkeringen van omzetprovisie met de oorspronkelijk toegekende winstaandelen gelijk gesteld. Deze winstaandelen zijn slechts aftrekbaar indien de belastingplichtige deze bij overeenkomst heeft toegekend aan personen of lichamen tegenover van deze bedongen prestaties, waarbij de personen of lichamen met de belastingplichtige moeten hebben gehandeld als derden en niet als rechtstreeks belanghebbenden bij zijn bedrijf. Het tot de uitkeringen gerechtigde echtpaar, hetwelk de N.V. heeft opgericht en het tevoren persoonlijk uitgeoefende bedrijf daarin heeft ingebracht, is volgens de Hoge Raad als rechtstreeks belanghebbende aan te merken. Hierbij aansluitend werd beslist dat de door een lichaam tegenover de verkrijging van een bedrijfsmiddel aangegane verplichting tot het doen van winstuitdelingen, die ingevolge artikel 14 lid 1 van het Besluit op de Vennootschapsbelasting geen invloed op de winst hebben, niet kan worden aangemerkt als aanschaffingskosten, welke kunnen worden geactiveerd. A contrario volgt hieruit, dat goodwill of andere aktiva, bij derden verkregen tegenover een recht op winstuitdelingen of omzetprovisie, wél voor aktivering in aanmerking zouden komen.