

AFSCHRIJVING OP BEDRIJFSMIDDELEN IN HET NIEUWE ONTWERP INKOMSTENBELASTING

door J. Hofman, ec. drs.

1. *Inleiding*

In het kader van de algemene herziening van onze belastingwetgeving is tegen het einde van het jaar 1958 door de toenmalige Minister van Financiën een ontwerp ingediend voor een nieuwe wet op de inkomstenbelasting, welke moet dienen ter vervanging van het sinds 1941 geldende en onder invloed van de Duitse bezetter tot stand gekomen Besluit op de inkomstenbelasting.

Bij het ontwerp is voortgebouwd op het werk van de in 1948 ingestelde Vereenvoudigingscommissie. Er is zowel gestreefd naar verbeterde formulering als naar vereenvoudiging. Gelet op de ingewikkeldheid, die de belastingwetgeving nu eenmaal van nature eigen is, mag men zich overigens van deze vereenvoudiging natuurlijk niet te veel voorstellen.

Behalve een wijziging in de formulering en behalve vereenvoudiging bevat het ontwerp ook een aantal meer of minder principiële materiële wijzigingen. In deze beschouwing zal ik mij bezighouden met de vraag welke veranderingen zijn aangebracht met betrekking tot de afschrijving op bedrijfsmiddelen, waarbij ik tevens aandacht zal schenken aan de nieuw ingevoerde vervangingsreserve bij vrijwillige vervreemding van bedrijfsmiddelen. Deze reserve hangt namelijk met de regeling van de afschrijving ten nauwste samen.

De geschiedenis van de Wet Belastingherziening 1950 heeft ons geleerd, dat ook een gewijzigde formulering tengevolge van een nieuwe interpretatie door de belastingrechter in de praktijk kan leiden tot een materiële wijziging. We zullen daarom ons ook moeten afvragen in hoeverre een gewijzigde formulering met betrekking tot de afschrijving mogelijkheden opent voor een ruimere of andere interpretatie.

2. *De nieuwe wetstekst*

De tekst van de voornaamste te behandelen artikelen van het ontwerp laat ik hier tot goed begrip voorafgaan. Het betreft de artikelen 10 en 14 van het ontwerp.

Artikel 10

1. De afschrijving op zaken welke voor het drijven van een onderneming worden gebruikt (bedrijfsmiddelen), wordt jaarlijks gesteld op het gedeelte van de nog niet afgeschreven aanschaffings- of voortbrengingskosten dat aan het kalenderjaar kan worden toegerekend.

2. De werkelijke aanschaffings- of voortbrengingskosten van voorwerpen van geringe waarde, welke aanschaffings- of voortbrengingskosten gewoonlijk tot de lopende uitgaven van een onderneming worden gerekend, worden in het kalenderjaar van aanschaffing of voortbrenging ineens afgeschreven.

3. Een derde van de aanschaffings- of voortbrengingskosten van een bedrijfsmiddel kan willekeurig, mits vervroegd, worden afgeschreven.

4. Onze Minister kan in overeenstemming met Onze Minister van Economische Zaken:

a. de in het derde lid bedoelde afschrijving per kalenderjaar in het algemeen of voor bepaalde groepen van bedrijfsmiddelen beperken;

- b. de in het derde lid bedoelde afschrijving in het algemeen of voor bepaalde groepen van bedrijfsmiddelen buiten toepassing stellen.

Artikel 14

1. Ingeval vergoedingen wegens verlies of beschadiging van een lichamelijk, niet in artikel 10, tweede lid, bedoeld bedrijfsmiddel of de opbrengst bij vervreemding van een lichamelijk bedrijfsmiddel hetwelk in meer dan vijf jaren pleegt te worden afgeschreven, de boekwaarde van dat bedrijfsmiddel dan wel van het beschadigde gedeelte overtreft, kan bij het bepalen van de in een kalenderjaar genoten winst in elk geval, indien en zolang het voornemen tot vervanging of herstel van het bedrijfsmiddel bestaat, het verschil gereserveerd worden en blijven tot vermindering van de in aanmerking te nemen kosten van vervanging of herstel. De reserve wordt, voor zover zij het verschil tussen de kosten van vervanging of herstel en de boekwaarde van het verloren gegane of vervreemde bedrijfsmiddel dan wel van het beschadigde gedeelte daarvan overtreft, in de winst opgenomen.
2. De op de voet van het eerste lid gevormde reserve wordt uiterlijk in het vierde kalenderjaar volgende op dat waarin de reserve is ontstaan in de winst opgenomen, tenzij voor de vervanging of het herstel een langer tijdvak vereist is dan wel de vervanging of het herstel, mits daaraan een begin van uitvoering is gegeven, door bijzondere omstandigheden is vertraagd.
3. Voor toepassing van artikel 10, derde en vierde lid, blijft de vermindering van de kosten van vervanging of herstel ingevolge het eerste lid buiten aanmerking; het bedrag van die vermindering wordt geacht naar gelang van de op de voet van artikel 10, derde en vierde lid, mogelijke afschrijvingen te zijn afgeschreven.

3. Afschrijving als onderdeel van de berekening van de jaarwinst

De afschrijving op bedrijfsmiddelen vormt een onderdeel van de berekening van de *jaarlijkse* winst uit onderneming, dit begrip gebruikt als tegenhanger van het begrip *totale* winst. Onder dit laatste wordt verstaan de winst welke een ondernemer tijdens de bestaansduur van de onderneming of tijdens zijn belastingplichtigheid behaalt.

De jaarlijkse winst wordt in het ontwerp, evenals tot dusverre onder het Besluit, bepaald „volgens goed koopmansgebruik met inachtneming van een bestendige gedragslijn, welke onafhankelijk is van de vermoedelijke uitkomst en welke slechts gewijzigd kan worden indien bijzondere omstandigheden dit rechtvaardigen”. Voor de afschrijving betekent dit, dat willekeurige afschrijving verboden blijft, uiteraard behoudens voorzover de wet deze, zoals bij de vervroegde afschrijving, uitdrukkelijk toestaat.

4. Aanschaffings- of voortbrengingskosten; vervangingswaarde

Reeds bij eerste lezing van artikel 10 ontdekt men, dat er bij de algemene regeling van de afschrijving eigenlijk niets veranderd is. Afgezien van enkele in dit verband niet van belang zijnde woorden is de tekst gelijk aan die van artikel 8, eerste lid, van het Besluit 1941. In het bijzonder valt op dat de tekst de afschrijving blijft binden aan de aanschaffings- of voortbrengingskosten, waarmede aan elke hoop op enige verruiming in de richting van moderne bedrijfseconomische inzichten de bodem is ingeslagen. Bovendien is de nauwe aansluiting, die gezocht is aan de bestaande tekst, een hinderpaal in de richting van een verdere ontwikkeling op dit punt door de rechtspraak.

Tekenend voor de situatie is intussen, dat de handhaving van de bestaan-

de toestand niet geruisloos geschiedt. In de Memorie van Toelichting kan men een tamelijk uitvoerige verantwoording aantreffen van het vasthouden aan de historische kostprijs. Het belang van het onderwerp rechtvaardigt m.i. dat ik hier een belangrijke passage laat volgen:

„Wat de toelaatbaarheid betreft van de vervangingswaarde bij de berekening van de jaarwinsten zij vooropgesteld, dat de ondergetekende, zoals hij ook bij de hiervoren gegeven beschouwingen over het inkomensbegrip heeft doen blijken, een open oog heeft voor een fiscale begripsvorming die zoveel mogelijk met in de maatschappij levende algemene opvattingen medegaat, een ontwikkeling waarvan ook de wetgeving in zake de belastingen van het inkomen en de winst in het verleden getuigenis aflegt. Op zichzelf heeft een vergroting van de elasticiteit van het fiscale winstbegrip in de aangegeven zin deze aantrekkelijke zijde, dat daarmede de gelegenheid wordt geopend voor een verdere toenadering tot een commerciële winstberekening die, uit een oogpunt van een bedrijfseconomisch juiste kostenberekening welke de continuïteit van de onderneming ondersteunt, gezond is te achten. Anderzijds echter is de ondergetekende evenzeer overtuigd van de gewichtige bezwaren welke daartegen zijn aan te voeren. Nu in alle sectoren van de maatschappij met nominale bedragen wordt gerekend, valt het met een rechtvaardige verdeling van lasten moeilijk te rijmen voor de ondernemer, die in het bijzonder bij een opgaande conjunctuur tot de economisch sterksten pleegt te behoren, een soort van goudclausule te introduceren, waarmede fiscaal gediscrimineerd wordt ten ongunste van anderen, wier inkomen bij de prijsstijging achterblijft. Wat haar algemeen-economische aspect betreft mist de fiscale winstberekening naar de vervangingswaarde voorts het conjunctuur-nivellerende effect van de traditionele waardering en afschrijving op basis van de historische kostprijs. In een hausse leidt het systeem tot een lagere belasting en kan het tot overmatig investeren aanzetten, in een neergaande conjunctuur daarentegen heeft het stelsel, consequent toegepast, dit ongunstige effect dat hogere belastingen de ondernemings-investeringen afremmen. In dit verband dient men zich ook, van het standpunt van de ondernemer bezien, te hoeden voor de eenzijdige zienswijze dat de vervangingswaarde louter voordeel biedt. Het voordeel van lagere fiscale winsten bij een opgaande prijsbeweging toch wordt weder, zo niet geheel, dan toch grotendeels bij een opvolgende periode van dalende prijzen te niet gedaan, omdat dan op grondslag van de vervangingswaarde fiscale winsten moeten worden gecalculeerd die er bij een winstberekening naar de historische kostprijs niet zijn. Meer in het algemeen gesproken hebben de winstverschuivingen bij toepassing van de vervangingswaarde, geregeerd als zij worden door prijsfluctuaties, mechanisch plaats en wordt de belastbare winst derhalve door oorzaken die van de wil van de ondernemer onafhankelijk zijn gestuwd naar tijdstippen die voor de ondernemer veelal niet gelukkig liggen. De winstberekening naar historische kostprijs daarentegen heeft voor, dat de belasting beter over de bestaansduur van de onderneming of de belastingplicht van de ondernemer wordt gespreid, in dier voege dat een groter deel wordt gevorderd juist in tijden waarin het leven van de onderneming krachtig pulseert.

Wat tenslotte de praktische verwerkelijking van de vervangingswaarde-idee aangaat zij er op gewezen dat met betrekking tot de af-

schrijving op bedrijfsmiddelen tot dusver geen verantwoord systeem uit ondernemerskringen naar voren is gebracht. Verantwoord allereerst in die zin dat men in een depressie als keerzijde van de medaille het calculeren van hogere fiscale winsten dan onder het bestaande systeem aanvaardt. Verantwoord ook in dier voege dat voor het bepalen van de vervangingswaarde zelf objectieve hanteerbare normen worden aangegeven, zodat op dit punt de hoegrootheid van de winst niet in belangrijke mate van de beleidsinzichten van de ondernemer afhangt. Wat hiervan ook zij, een systeem van afschrijving naar de vervangingswaarde van de werkeenheden in de bedrijfsmiddelen, zal onvermijdelijk dermate ingewikkeld zijn, dat het praktisch niet wel controleerbaar voor de fiscus is en om dezelfde redenen ook door vele ondernemers niet zal kunnen worden gevolgd. Het behoeft dan ook geen verwondering te wekken, dat - ook in de buitenlandse wetgeving - van een consequent toegepast systeem van afschrijving naar de vervangingswaarde geen sprake is, terwijl hier evenmin blijkt een dringende algemeen gevoelde behoefte bij de ondernemers. Dit laatste zou mede zijn verklaring hierin kunnen vinden dat het bestaande systeem in het verleden niet de desastreuze gevolgen voor de ontwikkeling van de ondernemingen heeft gehad, die fervente voorstanders van de vervangingswaarde bij de fiscale winstberekening profeteren.

Op grond van de vorenstaande overwegingen meent de ondergetekende niet zover te kunnen gaan bij deze belastingherziening voor te stellen de methode van afschrijving naar de historische kostprijs welke van objectieve normen uitgaande, zowel voor de ondernemer als voor de fiscus eenvoudig van toepassing is, te vervangen door een afschrijving op basis van de vervangingswaarde."

5. *Enkele opmerkingen over de afwijzing van de vervangingswaarde*

De in de Memorie van Toelichting gebezigde argumenten voor afwijzing van de vervangingswaarde als grondslag voor de afschrijving zijn van drieërlei aard:

- a. een *sociaal* argument: discriminatie ten ongunste van degenen wier inkomen bij prijsstijging achterblijft;
- b. een *conjunctureel* argument: de conjunctuurschommelingen zouden worden geaccentueerd door de invloed op de investeringen;
- c. een *praktisch* argument: er is uit ondernemerskringen geen verantwoord systeem naar voren gebracht met voor de belastingdienst controleerbare objectieve normen.

Over elk van deze argumenten wil ik hier enkele opmerkingen maken.

ad a. Het komt mij voor, dat het sociale argument niet past in het kader waarin het gebruikt wordt. Het gaat in dit verband uitsluitend om de toepassing van de vervangingswaarde bij de bepaling van de jaarlijkse winst en niet om de totaalwinst. Indien de bedrijfseconomie gelijk heeft met haar stelling, dat de jaarlijkse winst *onjuist* wordt berekend met behulp van de historische kostprijs, gaat het m.i. niet aan te beweren, dat een belastingheffing, die zich aan dit inzicht conformeert, een sociale discriminatie zou meebrengen. Dit geldt te meer, omdat bij de eindafrekening een per saldo gebleken „bate" toch belast wordt.

Het gebruikte argument zou eventueel slechts deugdelijk kunnen zijn als het ging om de vraag naar de belastingheffing bij de eindafrekening, doch daarom gaat het hier niet.

ad b. Met het conjuncturele argument is het eigenaardig gesteld. Nog niet zolang geleden heeft Prof. van der Schroeff in een vergadering van de Vereniging voor Belastingwetenschap naar voren gebracht, dat het effect van de invoering van afschrijving naar de vervangingswaarde juist omgekeerd zou zijn. Het lijkt mij stellig niet bij voorbaat uitgesloten, dat de waarheid ergens in het midden zal liggen. De ene opvatting gaat uit van de veronderstelde reactie van de ondernemer op een toegenomen liquiditeit in de hausse tengevolge van een lagere belastingheffing, de andere opvatting van de veronderstelde reactie op een gewijzigd winstbeeld (lagere winst in de hausse, hogere winst in de baisse). Indien beide tendenties in even sterke mate aanwezig zouden zijn, zouden ze elkaar opheffen, waarmee de kracht van de argumenten verloren zou gaan. Helaas lijkt het niet waarschijnlijk, dat een en ander aan de praktijk kan worden getoetst, zolang men niet werkelijk de proef neemt.

ad c. Van de zijde van de bedrijfseconomen zal vooral aan het praktische argument aandacht moeten worden besteed. Slaagt men er in het praktische argument te ontzenuwen, dan zullen de beide andere argumenten m.i. uiteindelijk geen beletsel kunnen vormen voor toepassing van de vervangingswaarde of van een daarmee uit fiscaal oogpunt verwante oplossing. Immers ook bij de voorraadwaardering heeft zich een verandering in deze richting voltrokken, zonder dat daartegen op sociale of conjunctuurpolitieke gronden nog bezwaren worden ingebracht, terwijl zelfs de indruk gewekt wordt, dat deze ontwikkeling gelukkig wordt geacht. Of is hier slechts sprake van „faire beau mine à mauvais jeu”? Het lijkt mij niet twijfelachtig, dat er voor de inderdaad bestaande praktische bezwaren een oplossing zal worden gevonden, doch men moet dan ook kunnen rekenen op gehoor bij de wetgever. Wil deze zich daaraan nog niet bij voorbaat gewonnen geven, dan ware in ieder geval mogelijk de Minister te machtigen onder bepaalde voorwaarden afwijkingen toe te staan van de afschrijving op de historische kostprijs. Op de duur moet dit leiden tot een oplossing, die voor beide partijen - de fiscus en het bedrijfsleven - aanvaardbaar is.

Met deze summier opmerkingen, waaraan uiteraard nog veel zou zijn toe te voegen, meen ik in het kader van dit artikel te moeten volstaan.

6. *Afschrijving bij bestelling vervallen*

Staat dus vast, dat volgens het ontwerp alleen de historische kostprijs als basis voor de afschrijving blijft gelden, dit betekent niet, dat alles bij het oude is gebleven. Vergelijking met de oude tekst leert, dat de in 1950 ingevoerde mogelijkheid van afschrijving bij bestelling is komen te vervallen. In de Memorie van Toelichting wordt dit als volgt toegelicht:

„Een wel zeer sterk van de gewone regelen omtrent de winstbepaling afwijkende bepaling, waarvan in bepaalde omstandigheden een ongunstige werking uitging, is echter niet gehandhaafd. Vervallen is n.l. de bepaling, welke het mogelijk maakte zowel de vervroegde als de gewone afschrijving reeds te doen aanvangen bij de bestelling van nieuwe bedrijfsmiddelen. Op dit punt is in de nieuwe wetsvoorstellen aansluiting verkregen bij het ook voor de commerciële winstberekening gevolgde goede koopmansgebruik”.

Welke ongunstige werking van de afschrijving bij bestelling uitging wordt niet vermeld, doch laat zich wel enigszins raden. Door bestellingen op langere termijn kon in sommige gevallen in samenhang met de vervroegde afschrijving en de investeringsaftrek de fiscale winst worden gedrukt zon-

der dat de bestelling de liquiditeitspositie op korte termijn had beïnvloed. Aangenomen mag wellicht worden, dat in enkele gevallen de afschrijving bij bestelling op abnormale wijze werd uitgebuit om de lopende fiscale winst te drukken.

Uit de laatstaangehaalde zinsnede uit de Memorie van Toelichting mag m.i. worden afgeleid, dat het niet in de bedoeling heeft gelegen elke mogelijkheid van afschrijving bij bestelling uit te sluiten. In de gevallen waarin goed koopmansgebruik (met de bestendige gedragslijn uiteraard) afschrijving bij bestelling toelaat, zal deze ook volgens het ontwerp nog geoorloofd zijn. Het is derhalve zaak hierop tijdig bedacht te blijven, in het bijzonder in verband met het vereiste van de bestendige gedragslijn. Verwacht mag worden, dat de jurisprudentie tot taak zal krijgen het begrip goed koopmansgebruik ook op dit terrein nadere inhoud te geven, waarbij de hoop moet worden uitgesproken, dat op dit gebied met bedrijfseconomische inzichten in voldoende mate rekening zal worden gehouden.

Het vervallen van de afschrijving bij bestelling als algemene mogelijkheid los van goed koopmansgebruik, brengt uiteraard de noodzaak mede van overgangsbepalingen. In artikel 72 is daarom bepaald, dat artikel 8 van het Besluit van toepassing blijft voorzover bedrijfsmiddelen zijn verworven, verbeterd, besteld of aanbesteed vóór de inwerkingtreding van de nieuwe wet. Deze bepaling brengt mede, dat de afschrijving bij bestelling steeds mogelijk blijft bij onder de werking van het Besluit bestelde of verworven bedrijfsmiddelen.

7. De vervroegde afschrijving in het ontwerp.

Na de laatste wijziging welke het Besluit op de Inkomstenbelasting met ingang van het jaar 1959 heeft ondergaan, bevat het ontwerp op het punt van de vervroegde afschrijving eigenlijk niets nieuws. Ik wil hier even memoreren, dat de laatste wijzigingen inhielden dat de vervroegde afschrijving ophield een tijdelijke voorziening te zijn, terwijl de grenzen voor de temporisering werden verwijd in dier voege dat zowel een verdergaande als een minder ver gaande temporisering mogelijk werd gemaakt, en zelfs de mogelijkheid werd geschapen de vervroegde afschrijving geheel buiten werking te stellen, in het algemeen of voor bepaalde groepen van gevallen. In het ontwerp is nog niet opgenomen de door de Tweede Kamer bij de wijziging van het Besluit 1941 afgedwongen wettelijke goedkeuring achteraf van maatregelen in verband met de temporisering of uitsluiting door de Kroon getroffen.

Hoewel de regeling met betrekking tot de vervroegde afschrijving in beginsel niets nieuws bevat, mag niet worden vergeten, dat door het vervallen van de algemene mogelijkheid van afschrijving bij bestelling de betekenis van de vervroegde afschrijving is afgenomen. Afschrijving bij bestelling maakt het immers mogelijk de vervroegde afschrijving nog eens extra te „vervroegen”.

In het kader van de vervroegde afschrijving is het voorts nog van belang te wijzen op artikel 59 van het ontwerp, waaruit volgt dat de wijze van afschrijving, dus met name de temporisering, moet plaats vinden volgens de regels geldend op het moment van bestelling. Op dit punt blijft derhalve het tijdstip van bestelling een belangrijke rol spelen. Is de bestelling eenmaal gedaan, dan kunnen de fiscale gevolgen daarvan niet door een latere wijziging van de temporisering worden veranderd, hetgeen voor een goede rechtsbedeling ook als eis mag worden gesteld.

8. De vervangingsreserve

In artikel 14 van het ontwerp wordt naast de reeds in het Besluit bestaande „rampenreserve” een regeling getroffen voor reservering van boekwinst ontstaan bij vrijwillige vervreemding van bedrijfsmiddelen, die in meer dan vijf jaren plegen te worden afgeschreven. Door deze bepaling wordt een algemene wettelijke grondslag gegeven aan een op de hardheidsclausule gegronde regeling voor uitzonderingsgevallen, die vervat was in § 14, negende lid, van de Leidraad bij de Wet Belastingherziening 1950, waarin het volgende te lezen staat:

„Opgemerkt zij nog dat, indien een bedrijfsmiddel vrijwillig wordt vervreemd - een geval waarvoor artikel 11 niet is geschreven - somwijlen door de Minister faciliteiten worden verleend. Hierbij wordt als eis gesteld, dat om het behoud van het concurrentievermogen van een onderneming modernisering van de bedrijfsuitrusting nodig is en deze zonder fiscale faciliteiten niet zou kunnen worden gefinancierd. In daartoe leidende gevallen wordt dan op verzoek van belanghebbenden toegestaan de stille reserves, welke in de te vervangen nog bruikbare bedrijfsmiddelen schuilen, naar de vervangende objecten over te brengen”.

Alvorens nader op de regeling in het ontwerp in te gaan, zij er vooraf uitdrukkelijk op gewezen, dat de vervangingsreserve in wezen niets te maken heeft met de vervangingswaarde, al zou het woord het wellicht doen vermoeden en al wordt in de Memorie van Toelichting de vervangingsreserve aangediend als pleister op de wonde geslagen door afwijzing van de vervangingswaarde. De vervangingsreserve moet worden gezien als een bijzondere wijze van vervroegde afschrijving in gevallen waarin bij vervreemding van bedrijfsmiddelen, die worden vervangen, boekwinst ontstaat. Deze boekwinst kan tweeërlei oorzaak hebben: enerzijds een afschrijving, die sterker was dan in overeenstemming was met de waardevermindering ten gevolge van het gebruik, anderzijds prijsstijging.

Ten aanzien van de reservering voor boekwinst tengevolge van prijsstijging zou men wellicht naar verband kunnen zoeken met de vervangingswaardeleer, doch dit verband bestaat niet.

De gevormde reserve moet gebruikt worden ter afboeking op de aanschaffings- of voortbrengingskosten van het nieuwe bedrijfsmiddel, hetgeen betekent dat van een wezenlijke bestending van de reserve geen sprake is. De historische kostprijs blijft immers tot grondslag van de afschrijving dienen. Aangezien het afgeboekte bedrag geheel in de plaats treedt van de vervroegde afschrijving betekent de afboeking van de reserve eigenlijk niet anders dan een *ongetemporiseerde* vervroegde afschrijving. In de meeste gevallen zal het bedrag van de boekwinst niet groter zijn dan het $\frac{1}{3}$ gedeelte dat in normale gevallen reeds vervroegd mag worden afgeschreven.

Ik heb mij de vraag gesteld, waarom deze bijzondere wijze van afschrijving is ondergebracht in het reeds bestaande artikel betreffende de rampenreserve. Geheel logisch acht ik dit niet, omdat de vervanging bij een „ramp” steeds plaats vindt nadat het bedrijfsmiddel teloor is gegaan, terwijl bij vrijwillige verkoop van een bedrijfsmiddel in vele gevallen de aanschaffing van het vervangende bedrijfsmiddel plaats vindt, vóórdat het oude is verkocht. Vallen deze laatste aanschaffingen nu niet onder de regeling van artikel 14? De tekst van artikel 14 zou dit doen vermoeden, immers daarin wordt gesproken van een *voornemen* tot vervanging. Of moet men aannemen, dat degene, die een vervangend bedrijfsmiddel kan aanschaffen

voor hij het oude te gelde heeft gemaakt geen behoefte heeft aan bijzondere faciliteiten en dus welbewust van de regeling is uitgesloten? Het lijkt me onwaarschijnlijk, dat deze gedachte zal hebben voorgezetten, doch dan zal het artikel om aan zijn doel te beantwoorden ruim moeten worden geïnterpreteerd en dus van een voornemen tot vervanging moeten worden gesproken ook in de gevallen, dat aan het voornemen reeds gevolg is gegeven.

Komen wij thans tot een nadere beschouwing van de tekst van artikel 14, dan zien wij, dat de reservering bij vrijwillige vervreemding alleen mag worden toegepast op bedrijfsmiddelen, die in meer dan vijf jaren plegen te worden afgeschreven. Auto's en dergelijke zullen dus in de praktijk van de faciliteit zijn uitgesloten. Maar hoe moet men oordelen over bedrijfsmiddelen *waarop in het geheel niet kan worden afgeschreven*? Ik denk hierbij niet zozeer aan de ondergrond van fabrieksgebouwen en dergelijke, want deze moeten geacht worden met de opstallen één bedrijfsmiddel te vormen, zodat de faciliteit bij een verkoop van het gebouw met ondergrond wel zal kunnen worden toegepast. Doch ik denk o.a. aan fabrieks- en opslagterreinen, waarin de stille reserves zeer belangrijk kunnen zijn. Enige verduidelijking van de tekst op dit punt lijkt mij wel gewenst omdat dit in de praktijk van groot belang kan zijn, mede in verband met het vervallen van de vrijstelling van winst op landbouwgronden in het ontwerp.

Voorts valt op dat de faciliteit beperkt blijft tot lichamelijke bedrijfsmiddelen. Of deze beperking grote praktische betekenis heeft durf ik niet geheel te beoordeelen, doch ik veronderstel van niet.

Voor het vormen van een vervangingsreserve is niet vereist, zoals bij de bovenaangehaalde Ministeriële regeling, dat sprake is van modernisering van het apparaat. Een versleten machine, die vervangen wordt door een andere van precies dezelfde makelij, valt dus onder de regeling. Omgekeerd betekent het begrip vervanging niet, dat er technisch een grote overeenkomst tussen het oude en het nieuwe bedrijfsmiddel zal moeten bestaan. Men zal volgens de Memorie van Toelichting het begrip vervanging enigszins ruim mogen interpreteren, zodat bedrijfsmiddelen, die *bedrijfseconomisch* eenzelfde functie verrichten, elkaar kunnen vervangen in de zin van het artikel. Voorts meen ik, dat ook van vervanging kan worden gesproken indien b.v. een machine van grotere capaciteit wordt aangeschaft. Doch hoe ligt de situatie indien slechts sprake is van gedeeltelijke vervanging? Bijvoorbeeld indien een fabrieksgebouw van te grote capaciteit wordt vervangen door een kleiner? Hier kunnen in de praktijk nog wel eens problemen ontstaan. De meest redelijke oplossing zou wellicht zijn slechts een gedeeltelijke doorschuiving van de stille reserve toe te passen.

Voor de gevallen, waarin de vervanging niet plaats vindt gelijktijdig met of kort na de verkoop van het te vervangen object stelt het ontwerp een termijn van vier jaren na afloop van het jaar van verkoop. Is binnen die termijn niet vervangen, dan zal in het algemeen de reserve in de winst moeten worden opgenomen. Voor bijzondere omstandigheden is echter een uitzondering gemaakt, waarvoor ik naar de tekst verwijs. Het komt mij voor dat deze bepaling voor de vervangingsreserve slechts bijkomstige betekenis zal hebben en eigenlijk in de eerste plaats geschreven is voor de in hetzelfde artikel geregelde rampenreserve, waarbij in verband met na de oorlog opgedane ervaringen de noodzaak van een termijn is gevoeld, omdat het voornemen tot vervanging in vele gevallen niet uiterlijk waarneembaar is gebleken. Bij vervanging na vrijwillige vervreemding zal men in den regel reeds tijdig maatregelen hebben genomen, omdat men de noodzaak van vervanging heeft zien aankomen.

Hoe werkt de vervangingsreserve nu technisch? De gemaakte boekwinst op het oude bedrijfsmiddel wordt allereerst gereserveerd. Koopt men het nieuwe bedrijfsmiddel dan wordt de kostprijs daarvan met de reserve verminderd. Deze verminderde kostprijs is basis voor de *normale* afschrijving. Voor de *vervroegde* afschrijving ligt de zaak iets anders. Daarvoor geldt de afboeking niet als een vermindering van de kostprijs, doch daarbij treedt de afboeking volledig plaats van deze afschrijving.

Aan de hand van een voorbeeld kan dit duidelijk worden gemaakt. Stel er is een boekwinst gemaakt bij vervreemding van een bedrijfsmiddel van f 10.000.—. De kosten van vervanging zijn f 45.000.—. Daarvan kan bij een temporisering tot $16\frac{2}{3}$ % per jaar in beginsel in de twee eerste jaren maximaal f 7.500.— per jaar vervroegd worden afgeschreven. De afboeking van de vervangingsreserve van f 10.000.— op de kostprijs ad f 45.000.— brengt mede, dat de vervroegde afschrijving in het eerste jaar geheel onmogelijk wordt en in het tweede jaar plaats kan vinden tot een bedrag van f 5.000.—. Voor de normale afschrijving geldt in beginsel als basis de kostprijs verminderd met de vervangingsreserve, derhalve f 35.000.—. Wordt echter vervroegd afgeschreven, dan wordt de normale afschrijving gebaseerd op $\frac{2}{3}$ gedeelte van de kostprijs ad f 45.000.—, derhalve op f 30.000.—.

Zou de vervangingsreserve groter zijn dan $\frac{1}{3}$ gedeelte van de kostprijs, b.v. f 20.000.—, dan valt er in het geheel niet meer vervroegd af te schrijven, terwijl de basis voor de normale afschrijving f 25.000.— wordt.

Opmerking verdient nog dat ingevolge de wettelijke bepalingen de boekwaarde van het vervangende object tengevolge van de afboeking van de reserve niet lager mag worden dan de boekwaarde van het vervangen object. Deze bepaling zal slechts in uitzonderingsgevallen betekenis kunnen hebben.

9. *Beoordeling van de betekenis van de vervangingsreserve*

Zoals in het voorafgaande reeds uiteengezet is, mag men de vervangingsreserve niet in verband brengen met de vervangingswaardeleer, omdat zij de historische kostprijs als basis voor de afschrijving onaangetast laat. Wil men intussen met alle geweld enig verband zoeken, dan zou men dit hierin moeten vinden, dat beide de financiering van de onderneming via het vormen van een „reserve” vergemakkelijken. Mits men dan maar terdege beseft, dat deze vergemakkelijking bij de vervangingsreserve slechts een zeer tijdelijk karakter kan hebben, althans in de meeste gevallen. Dit vloeit voort uit het feit, dat de vervangingsreserve onmiddellijk de afschrijving beïnvloedt en met name de vervroegde afschrijving met een gelijk bedrag vermindert. Voorzover zij tegen de vervroegde afschrijving wegvalt, is slechts sprake van een ongetemporiseerde vervroegde afschrijving. Uit een financieringsoogpunt kan dit wel belangrijk zijn, doch vooral op korte termijn beschouwd, n.l. ter overbrugging van de moeilijkheden, die zouden ontstaan indien de fiscus in een bepaald jaar belasting heft over boekwinst, die tengevolge van de temporisering van de vervroegde afschrijving niet in hetzelfde jaar wegvalt tegen de in dat jaar toe te passen vervroegde afschrijving. Intussen valt ook te bedenken, dat, althans voor natuurlijke personen, de factor van de progressie hierbij een rol kan spelen, waardoor de vervangingsreserve een te zware belastingheffing over een inkomenspiek kan voorkomen. Zo beschouwd werkt de vervangingsreserve in dezelfde richting als de in het ontwerp opgenomen bepaling omtrent herrekening van belasting over drie achtereenvolgende kalenderjaren (volgens nader te geven regelen).

Bezien wij de betekenis van de vervangingsreserve nuchter, dan meen ik, dat we in deze reserve vooral een soort hardheidsclausule moeten zien, waardoor in *bijzondere* gevallen, waarin een abnormaal grote boekwinst ontstaat, die niet geheel of niet voldoende snel wegvalt tegen de vervroegde afschrijving soulaas wordt geboden. De betekenis is groter naarmate de temporisering van de vervroegde afschrijving groter is (of deze vorm van afschrijving zelfs tijdelijk zou zijn opgeheven). De betekenis is voorts in verband met de progressie groter voor natuurlijke personen dan voor lichamen.

De grootste betekenis zal de vervangingsreserve hebben in de gevallen, waarin de boekwinst op het oude bedrijfsmiddel groter is dan $\frac{1}{3}$ gedeelte van de aanschaffingswaarde van het vervangende object en dan in het bijzonder bij objecten, waarop normaal slechts langzaam kan worden afgeschreven, zoals gebouwen en schepen. In deze gevallen wordt immers het financieringsvoordeel niet al te spoedig via lagere toekomstige afschrijvingen ongedaan gemaakt.

De vervangingsreserve zal een geheel eigen betekenis kunnen krijgen, los van de mogelijkheid van afschrijving, indien zou blijken, dat de reserve ook kan worden gevormd bij objecten, waarop geen afschrijving mogelijk is, zoals fabrieks- en opslagterreinen. Dit is echter uit het ontwerp niet duidelijk te lezen; de tekst wijst bepaald niet in deze richting.

10. Conclusies

Overzien we nu globaal nog eens de aangebrachte wijzingen in verband met de afschrijving, dan moeten we tot de conclusie komen, dat het ontwerp op dit punt bepaald teleurstellend is.

Het handhaven van de historische kostprijs als enige mogelijke basis voor de afschrijvingen is onbevredigend. De voor deze handhaving aangevoerde argumenten zijn weinig overtuigend, vooral omdat deze argumenten gedeeltelijk ook zouden moeten gelden tegen de in de Memorie van Toelichting kennelijk toegejuichte grotere vrijheid bij de waardering van voorraden. Het surrogaat in de vorm van een vervangingsreserve heeft in wezen een geheel ander karakter en heeft, zolang de vervroegde afschrijving toepassing kan vinden slechts wezenlijke betekenis in bijzonder sprekende gevallen van abnormaal grote boekwinst. In normale gevallen heeft deze voorziening niet zo heel veel te betekenen, omdat de vervangingsreserve de vervroegde afschrijving „opeet”.

RECTIFICATIE

Rectificatie bij het artikel „Enkele beschouwingen over het vraagstuk van de optimale gebruiksduur van duurzame productiemiddelen” door J. L. Bouma, ec. cand. en H. Willems, ec. drs., geplaatst in het septembernummer 1959.

blz. 352, 3e regel van boven, toevoegen achter $v = v_0$ bij t_0 : (9)

blz. 354, 11e regel van boven, toevoegen achter „zie pag” : 350.