

POTENTIELE BELASTINGVERSCHUIVING

door J. P. H. Smits

Gedurende de oorlogsjaren is het door de Duitsers ingevoerde „Besluit op de Inkomstenbelasting 1941” (in het vervolg: I. B.) slechts weinig veranderd. De belastingplichtigen aanvaardden nolens volens de dwingende voorschriften m.b.t. de waardering en hoopten slechts op betere tijden. Immers, aldus was de verwachting, dan zouden verschillende Duitse onaantrekkelijkheden — wij noemen hier de gebrekkige regeling van het z.g. „aanmerkelijke belang” en de zonderlinge voorschriften betreffende de „speculatie” — wel worden verwijderd.

De „Wet Belastingherziening 1947” stelde teleur, omdat zij in feite slechts regelingen gaf voor de bedrijven. Doch ingewijden begrepen, dat deze voorschriften als overgangsmatregelen waren bedoeld en de hoop bleef levendig. Op 1 Juni 1949 werd het ontwerp „Wet Belastingherziening 1949” ingediend en het heeft tot eind September 1950 geduurd, voordat dit ontwerp als „Wet Belastingherziening 1950” (in het vervolg: B. H. 1950) werd aanvaard. De langdurige behandeling toont wel aan, hoe weinig het parlement ingenomen was met de voorgestelde veranderingen en er is dan ook van alle zijden aan het ontwerp gedokterd. In dit artikel willen wij eens onderzoeken, wat het resultaat is geworden.

Ook de Wet B. H. 1950 bevat voornamelijk regelingen voor het bedrijfsleven. Practische moeilijkheden, die wij eerst zullen bespreken, zijn reeds gebleken. Ten dele moeten zij worden toegeschreven aan onduidelijke formulering. Anderdeels, doordat de „leidraad” een van de duidelijke bewoordingen der wet afwijkende interpretatie geeft. Tenslotte zullen wij een praktische toepassing geven aan de hand van een cijfervoorbeeld.

Achtereenvolgens zullen wij behandelen:

- a) de mogelijkheid tot verdubbeling der fiscale boekwaarde der bedrijfsmiddelen, die op 31 December 1941 reeds tot het bedrijfsvermogen van de belastingplichtige behoorden (art. 2 B. H. 1950);
- b) de bepalingen omtrent de normale afschrijving op bedrijfsmiddelen (art. 8, 1e en 2e lid I. B.)
- c) de bepaling omtrent de vervroegde afschrijving (art. 8, 3e lid I. B.)
- d) de bepalingen omtrent „de nieuwe onbelaste reserve” (N.O.R.), zoals die voorkomen in art. 4 B. H. 1950.

Ter besparing van plaatsruimte zullen wij de genoemde artikelen slechts geven, indien en voor zoverre zij voor onze bespreking nodig zijn.

Ad a). De fiscale boekwaarde van bedrijfsmiddelen, die op 31 December 1941 reeds tot het bedrijfsvermogen van de belastingplichtige behoorden, mag, te beginnen met het boekjaar, waartoe 1 Januari 1950 behoort, worden gesteld op het dubbele van het bedrag, waarop zij met terzijdelating van de onderwerpelijke regeling zouden zijn gewaardeerd. Over die verdubbelde waarde mag dan worden afgeschreven. Wij interpreterden — en interpreteren — deze bepaling aldus. Stel, een bedrijfsmiddel, dat op 31 December 1941 reeds tot het vermogen van de belastingplichtige behoorde, had op 31 December 1949 een fiscale waarde van f 40.000.—. Stel de jaarlijkse afschrijving op f 5.000.—, dan zou,

krachtens het bovengenoemde artikel, de fiscale waarde op 1 Januari 1950 op f 80.000.— worden gesteld en de jaarlijkse afschrijving op f 10.000.—.

Niet aldus de „leidraad”. Wij lezen daar (par. 17 lid 5): „mochten sindsdien (d.i. sedert 1 Januari 1942) kapitaalsuitgaven zijn gedaan zoals verbetering, verandering of tot herstel van belangrijke schade, dan is het niet geoorloofd, de uit deze uitgaven resterende fiscale boekwaarde in de herwaardering te betrekken.” Even tevoren wordt gezegd: „door dat de boekwaarden telkenjare worden verdubbeld, worden ook de jaarlijkse afschrijvingen verdubbeld”. Het laatste is in strijd met het eerste, hetgeen wij weer met een voorbeeld willen verduidelijken. Wij gaan uit van een bedrijfsmiddel, dat op 1 Januari 1942 een boekwaarde had van f 100.000.—, waarop jaarlijks f 10.000.— werd afgeschreven. Eind 1945 werd het bedrijfsmiddel verbeterd, waaraan f 60.000.— ten koste werd gelegd. De fiscale afschrijving werd toen, in overleg met de Inspectie, gesteld op f 15.000.—.

Ultimo 1949 bedroeg de boekwaarde nog f 60.000.—. Volgens de opvatting van de „leidraad” — d.i. de opvatting van de Minister van Financiën — zal de fiscale waarde bedragen op 1 Januari 1950:

waarde op 1 Januari 1942	f 100.000.—	
afschrijving 1942 t/m 1949: $8 \times f 10.000.—$	„ 80.000.—	
restant	f 20.000.—	
verhoging ex art. 2 B. H. 1950	„ 20.000.—	
	f 40.000.—	
verbetering 1945	f 60.000.—	
afschrijving 1946/'49, $4 \times f 5.000.—$	„ 20.000.—	„ 40.000.—
Fiscale boekwaarde op 1 Januari 1950	f 80.000.—	
Afschrijving 1950 e.v.:		
op oude waarde $2 \times f 10.000$	f 20.000.—	
op verbetering, als voorheen	„ 5.000.—	
totaal	f 25.000.—	

hetgeen *niet* het dubbele is van de afschrijving 1949.

Een zekere waardering willen wij de opvatting van de „leidraad” niet onthouden. Immers, de ratio van de verdubbeling is geweest, de op de oude waarde gebaseerde afschrijving te verdubbelen om daarmee de belastingplichtige in de gelegenheid te stellen, zijn afschrijvingsfonds wat meer aan te passen aan de sterk gestegen vervangingsprijzen. Doch in de verbeteringen is die prijsstijging al in belangrijke mate verdisconteerd en temeer, naarmate die verbeteringen in latere jaren zijn toegepast.

Niettemin menen wij de opvatting te moeten bestrijden:

a) omdat de aan de regeling ten grondslag liggende gedachte hierdoor veelal in de verdrukking zal komen. Ook dit willen wij weer even illustreren. Stel, met behoud van dezelfde cijfers, dat de residuwaarde van dit bedrijfsmiddel f 30.000.— zou bedragen. In dat geval zou op het „oude” deel voor het laatst in 1948 zijn afgeschreven. De afschrijving 1949 zou dan slechts f 5.000.— hebben bedragen. De verdubbeling van de waarde van het „oude” deel, die toch zou worden toegepast, omdat de winst bij eventuele vervreemding hierdoor lager zou worden, zou dan

geen invloed hebben op de afschrijving. Hieruit volgt dus, dat voor alle bedrijfsmiddelen, die wat betreft het „oude" deel de residuwaarde zouden hebben bereikt, geen toevoegingen aan het afschrijvingsfonds zouden zijn toegestaan. In vele bedrijven, die nog oude bedrijfsmiddelen hebben, zal dat stellig het geval zijn. Zij worden immers telkens opgelapt! Interpretatie van het wetsartikel als in de leidraad zal het voor vele belastingplichtigen tot een dode letter maken.

b) Wij achten de opvatting in strijd met de woorden van de wet. Er staat, dat de waarde der bedrijfsmiddelen die op 31 December 1941 tot het bedrijfsvermogen behoorden, mag worden verdubbeld en niet, dat de waarde der bedrijfsmiddelen *in de staat, waarin zij op 31 December 1941 verkeerden*, mag worden verdubbeld. De datum van 31 December 1941 is gekozen, om vast te omlijnen, welke de bedrijfsmiddelen wel en welke niet in aanmerking komen. Het gaat niet aan, het bedrijfsmiddel te splitsen omdat het ondeelbaar is. En dat wordt in de „leidraad" gedaan. Het is best mogelijk en zelfs waarschijnlijk, dat de Minister van meet af aan de bedoeling heeft gehad, de bovengenoemde restrictie toe te passen. Doch in de formulering van het wetsartikel is dit niet tot uitdrukking gekomen.

Niettemin, de „leidraad" geldt de Inspecteurs tot wet. Zij zullen een afwijking dan ook niet aanvaarden. Wij voorzien, dat de kwestie spoedig aan de Raad van Beroep zal worden voorgelegd.

Ad. b) Art. 8, 1e lid I. B. geeft aan, dat de jaarlijkse afschrijving op zaken, welke voor de uitoefening van het beroep of bedrijf worden gebruikt, wordt gesteld op het gedeelte van de nog niet afgeschreven *aanschaffings- of voortbrengingskosten*, dat aan dat jaar kan worden toegerekend.

En hier gaat de vrijheid van waardering — er wordt immers een causaal verband gelegd tussen verkrijgingsprijs en jaarlijkse afschrijving. Waardering op vervangingswaarde en daarop gebaseerde afschrijvingen worden fiscaal niet geaccepteerd. Tegenover de oude regeling geeft de nieuwe geen verbetering. Dit wordt ook in de „leidraad" toegegeven, waar wij lezen, dat „in het algemeen de nieuwe redactie in de practijk geen verandering zal brengen". De bindende voorschriften van het Besluit zijn niet vervallen verklaard, omdat zij *onjuist* werden geacht, zij werden in de wet B. H. 1950 niet overgenomen, omdat zij *overbodig* werden geacht. Met één uitzondering, n.l. die van art. 8, 1e lid, dat wij zojuist behandelden.

Ons is dan ook al gebleken, dat er practisch geen verandering is gekomen, behalve dan de mogelijkheid tot belastingverschuiving, waarover wij thans willen spreken.

Art. 8 2e lid luidt letterlijk: „afschrijving is reeds mogelijk, zodra nopens de verwerving of de verbetering van een bedrijfsmiddel een overeenkomst is gesloten; in dat geval geldt het beloop van de daarbij aangegane verplichtingen als aanschaffingskosten."

Wij nemen het volgende voorbeeld. Begin Januari 1950 wordt een bedrijfsmiddel besteld tegen een basisprijs van f 500.000.—. Er wordt overeengekomen dat, indien de lonen of materiaalprijzen stijgen, de daaruit voortvloeiende kosten voor rekening van de aanbesteder zullen zijn. De fiscale afschrijving is 5 %, de residuwaarde 10 %. Oplevering 1 Januari 1952.

Eind 1950 is f 200.000.— betaald. Op dat moment kan worden becij-

ferd, dat de resterende verplichting f 350.000.— zal zijn. Naar onze mening kan de aanbesteder in 1950 — afgezien van de mogelijkheid tot vervroegde afschrijving, waarop wij nog terugkomen — in 1950 afschrijven $1/22 \times (f\ 500.000.— \text{./.} f\ 50.000.—) = f\ 20.400.—$ (afgerond).

De levensduur van het bedrijfsmiddel wordt gesteld op 20 jaar. Het is dus redelijk aan te nemen, dat het bedrijfsmiddel moet zijn afgeschreven op 31 December 1971. Tussen 1 Januari 1950 en 31 December 1971 liggen 22 jaar, vandaar, dat wij de afschrijvingstermijn op 22 jaar hebben gesteld.

In 1951 wordt weer f 200.000.— betaald, terwijl de verplichtingen op ultimo 1951 op f 200.000.— worden gesteld. Hoe wordt nu de afschrijving? Voor het jaar 1951 komen wij tot de volgende berekening:

Op 1 Januari 1951 bedroeg de verplichting	f 550.000.—
residuwaarde 10 %	„ 55.000.—
af te schrijven	f 495.000.—
afgeschreven in 1950	„ 20.400.—
dus nog af te schrijven in 21 jaar	<u>f 474.600.—</u>

dat is dus per jaar f 22.600.— (afgerond). Dit bedrag zouden wij in 1951 afschrijven.

Op 1 Januari 1952 was de verplichting f 600.000.—. De afschrijving 1952 en volgende jaren laat zich als volgt berekenen:

verplichting	f 600.000.—
residuwaarde	„ 60.000.—
af te schrijven	f 540.000.—
afgeschreven in 1950	f 20.400.—
afgeschreven in 1951	„ 22.600.— „ 43.000.—
af te schrijven in 20 jaar	<u>f 497.000.—</u>
dus voor 1952 en volgende jaren f 24.850.—.	

De vraag rijst, of, indien b.v. een rederij het systeem van afschrijving bij bestelling kiest, zij hieraan ook gebonden is voor het volgende bestelde schip. De tekst van de wet brengt hierin geen licht. Maar de eis omtrent continuïteit in de waardering leidt o.i. tot de conclusie dat, als besloten wordt in één geval tot afschrijving na bestelling, ook voor de toekomst hetzelfde systeem moet worden gevolgd. Dezelfde opvatting vinden wij in de leidraad. Hier wordt echter gezegd, dat de keuze m.b.t. een bepaalde categorie van bedrijfsmiddelen niet bindend is voor een andere categorie. B.v. indien voor machines wordt besloten tot afschrijving bij bestelling, dan zal voor gebouwen het stelsel van afschrijving bij oplevering mogen worden gevolgd.

Ad c.) De onder b) besproken mogelijkheid en die tot vervroegde afschrijving stellen de ondernemer in de gelegenheid, zijn winst te verkleinen en dus minder of geen belasting te betalen. De aldus vrijgekomen gelden kan hij dan besteden aan uitbreiding van zijn productieapparaat. Daarom is er ook sprake van potentiële belastingverschuiving, want hetgeen hij in deze jaren minder betaalt, zal hij in latere jaren moeten inhalen. Maar hij is ook niet verplicht, van de mogelijkheden gebruik te maken, hoewel meer dan een ondernemer hiertoe uit liquiditeitsoverwegingen gaarne zal overgaan.

Art. 8, lid 2 geeft een *algemene* regel. Afschrijving is mogelijk hetzij bij bestelling, hetzij bij oplevering, ter keuze van de belastingplichtige. Die keuze heeft hij in 1950 — gaat hij over tot afschrijving bij bestelling, dan gelden ook de vóór 1950 betaalde bedragen mee.

In tegenstelling tot het 2e lid, geeft het derde lid een *bijzondere* regeling. Zij heeft betrekking op bedrijfsmiddelen, die tussen 1 Januari 1950 en 31 December 1952 zijn verworven, verbeterd, besteld of aanbesteed. Voor deze bedrijfsmiddelen mag 1/3 der na 31 December 1949 gemaakte kosten willekeurig, mits vervroegd worden afgeschreven. Met een eventuele residuwaarde behoeft alsdan geen rekening te worden gehouden.

Ook hiervan willen wij een cijfervoorbeeld geven. Een rederij heeft in 1948 een schip besteld, dat ultimo 1951 zal worden opgeleverd. De aanneemsom bedraagt f 2.000.000.—. Er is op betaald:

in 1948	f 450.000.—
in 1949	„ 825.000.—
in 1950	„ 600.000.—
in 1951 het restant ad.	„ 125.000.—

Wij onderzoeken nu, hoeveel op dit vaartuig in aanbouw maximaal in 1950 mag worden afgeschreven, rekening houdende met een residuwaarde van 10 % en een jaarlijkse afschrijving van 5 %.

De totale afschrijving zal bedragen f 1.800.000.—
vervroegd mag worden afgeschreven in 1950:

1/3 van f 600.000.— =	„ 200.000.—
	<u>f 1.600.000.—</u>

af te schrijven in 22 jaar. Wij stellen het afschrijvingspercentage op $4\frac{1}{2}$ %. Afschrijving 1950

„	72.000.—
Boekwaarde op 31 December 1950	<u>f 1.528.000.—</u>

In 1951 worden de laatste f 125.000.— betaald. Hierop mag vervroegd worden afgeschreven 1/3 gedeelte of f 41.667.—
doch hierop was reeds afgeschreven in 1950 $4\frac{1}{2}$ % = „ 1.867.—
zodat in 1951 t.l.v. de winst kan worden gebracht f 39.800.—

De resterende boekwaarde bedraagt dan f 1.488.200.—, af te schrijven in 21 jaar, d.i. 4.8 % p. j. (afgerond). De normale afschrijving 1951 zal derhalve bedragen f 71.400.— (afgerond) en de extra afschrijving f 39.800.—.

Wij zijn er ons van bewust, dat onze uitwerking voor bestrijding vatbaar is. Immers, wij interpreteren de nogal vage uitdrukking: „de na 31 December 1949 gemaakte kosten” als de na 31 December 1949 betaalde bedragen resp. opeisbare schulden. Het komt ons voor dat het niet in de bedoeling van de wetgever heeft gelegen, ook de termijnverplichtingen bij de berekening van de vervroegde afschrijving in aanmerking te nemen. Maar stellig kan worden volgehouden, dat de rederij op 1 Januari 1950 f 725.000.— kosten had gemaakt door de aanvaarding van de verplichting, dit bedrag nog aan de werf te betalen. In dat geval zou in 1950 het derde gedeelte van f 725.000.— vervroegd mogen worden afgeschreven.

Bij de wetswijzigingen in 1951 heeft de Minister de bevoegdheid gekregen, voor bepaalde groepen van gevallen of in het algemeen, de vervroegde afschrijving te beperken tot 10% per jaar. Deze bevoegdheid zal gelden tot en met 1954.

Ad. d) Nieuwe onbelaste reserve (N.O.R.). De wet B. H. 1950 geeft verschillende mogelijkheden tot onbelaste reservering — onbelast in die zin, dat de belastingbetaling hierover niet is afgesteld doch uitgesteld — waarvan wij er al enkele hebben genoemd en nog enkele zullen noemen. In tegenstelling tot de verzameling onbelaste reserveringen, welke wij tot 31 December 1949 hebben gehad, kennen wij sindsdien, behalve de equalisatiereserve en de reserve assurantie eigen risico, nog slechts één onbelaste reserve, die de „nieuwe onbelaste reserve” wordt genoemd.

Componenten van de N.O.R. zijn, of kunnen althans zijn:

a) de onbelaste reserve B. H. 1947. Zoals bekend, mocht gedurende de jaren 1946 t/m 1949 onder bepaalde voorwaarden een bedrag groot 15 % van de fiscale winst onbelast worden gereserveerd. De op 31 December 1949 in het bedrijf aanwezige reserve wordt overgedragen aan de N.O.R. (art. 3, 1e lid B. H. 1950).

b) Oorlogsgetroffenen hebben tijdens en na de oorlog ontvangen schadeuitkeringen, voor zover zij de boekwaarde overtroffen, onbelast mogen reserveren op grond van een aantal resoluties, waarvan die van 27 Februari 1941 Nr. 106 de voornaamste was. Dit verschil werd de „vervangingsreserve” genoemd en ook deze wordt in de N.O.R. opgenomen (art. 6, 1e lid B. H. 1950). Doch de wet B. H. 1950 gaat nog verder — ook de boekwaarde zelf op het moment van verloren gaan mag onbelast worden gereserveerd (art. 6, 2e lid B. H. 1950). Dit kan geschieden, door in de jaren 1948 en/of een der volgende zeven jaren een bedrag gelijk aan deze boekwaarde ten laste van de winst en ten gunste van de N.O.R. af te boeken.

c) Ook de verhoging van de boekwaarde van „oude” bedrijfsmiddelen geschiedt ten gunste van de N.O.R.

d) Deze wordt tenslotte vergroot met 60 % van de, bij naamloze vennootschappen voorkomende, herleide overgangsreserve.

De bepaling van de Wet B. H. 1947, dat de onbelaste reserve ten gunste van de winst moest worden verkleind, als het zuivere bedrijfsvermogen aan het einde van het jaar kleiner was dan aan het begin van het jaar — b.v. doordat de privé disposities groter waren geweest dan de winst — is in de Wet B. H. 1950 niet overgenomen. Wel is bepaald, dat indien in enig jaar het zuivere bedrijfsvermogen daalt beneden dat per 1 Januari 1950 (het z.g. „peilvermogen”), zoveel uit de onbelaste reserve aan de winst moet worden toegevoegd, dat het zuivere vermogen weer gelijk is aan dat per 1 Januari 1950. Een cijfervoorbeeld:

Peilvermogen	f 100.000.—
winst 1950	„ 20.000.—
	f 120.000.—
privé 1950	„ 15.000.—
vermogen aan het eind van het jaar	f 105.000.—
winst 1951	„ 6.000.—
	f 111.000.—
privé 1951	„ 8.000.—
vermogen aan het eind van het jaar	f 103.000.—
winst 1952	„ 5.000.—
	f 108.000.—
privé 1952	„ 10.000.—
vermogen aan het eind van het jaar	f 98.000.—

Hoewel de winst in 1951 werd overtroffen door de disposities, behoefde in dat jaar de N.O.R. niet te worden aangesproken (vóór 1950 in zo'n geval wel). Doch aan de winst van 1952 moet f 2.000.— uit de N.O.R. worden toegevoegd.

De N.O.R. wordt verkleind met het verlies (óók al zou, b.v. door privé-stortingen, het vermogen zijn toegenomen). Bovendien kan de belastingplichtige vrijwillig de N.O.R. aan zijn winst toevoegen. Doet hij dat ten volle, dan is de belasting daarover slechts voor $\frac{3}{4}$ verschuldigd, waarbij op verzoek van belastingplichtige het tarief van art. 48 kan worden toegepast en bij naamloze vennootschappen e.d. voor niet meer dan 30 %.

In ons cijfervoorbeeld geven wij nog een exacte berekening van het peilvermogen.

Cijfervoorbeeld. Aan de hand van een practisch voorbeeld — waarvan echter de cijfers fictief zijn en uitsluitend dienen voor illustratie — willen wij onderzoeken, hoe de besproken bepalingen moeten worden verwerkt en daarna de belangrijke vraag aan de orde stellen, of en in welke mate van de mogelijkheden gebruik dient te worden gemaakt. Wij gaan hierbij uit van de volgende balanssen der rederij N.V. X te Y per

<i>Activa</i>	31/12 1949	31/12 1950
Liquide middelen	f 500.000.—	f 350.000.—
Debiteuren	„ 350.000.—	„ 240.000.—
Voorraden	„ 240.000.—	„ 210.000.—
Inventaris	„ 150.000.—	„ 135.000.—
Vaartuigen	„ 1.550.000.—	„ 1.490.000.—
Vaartuigen in aanbouw	„ 2.000.000.—	„ 2.000.000.—
	<u>f 4.790.000.—</u>	<u>f 4.425.000.—</u>
<i>Passiva</i>		
Crediteuren	f 250.000.—	f 300.000.—
Belastingen	„ 80.000.—	„ 120.000.—
Termijncrediteuren	„ 725.000.—	„ 125.000.—
Leningen o/g	„ 650.000.—	„ 750.000.—
Zuiver vermogen	„ 3.085.000.—	„ 3.130.000.—
	<u>f 4.790.000.—</u>	<u>f 4.425.000.—</u>
<i>Specificatie van het zuivere vermogen:</i>	<i>1949</i>	<i>1950</i>
Aandelenkapitaal	f 1.500.000.—	f 1.500.000.—
Herleide overgangsreserve	„ 350.000.—	„ 350.000.—
Onbelaste reserve 1947	„ 120.000.—	„ 120.000.—
Vrije reserves	„ 1.115.000.—	„ 1.040.000.— 1)
Winst 1950	„ 120.000.—	„ 120.000.—
	<u>f 3.085.000.—</u>	<u>f 3.130.000.—</u>

Vaartuigen in aanbouw. De desbetreffende gegevens zijn in het theoretische deel verstrekt.

Vaartuigen.

Naam coaster	Bouw- jaar	Boekwaarde 31/12 1949	Bij	Afschrijving	Boekwaarde 31/12 1950
I	1924	f 100.000.—	f 80.000.—	f 20.000.—	f 160.000.—
II	1930	" 120.000.—	" 60.000.—	" 25.000.—	" 155.000.—
III	1936	" 200.000.—		" 20.000.—	" 180.000.—
IV	1938	" 350.000.—		" 45.000.—	" 305.000.—
V	1947	" 780.000.—		" 90.000.—	" 690.000.—
		<u>f 1.550.000.—</u>	<u>f 140.000.—</u>	<u>f 200.000.—</u>	<u>f 1.490.000.—</u>

In overleg met de Inspecteur mag op de verbeteringen van coaster I en II jaarlijks 5 % worden afgeschreven. In 1949 bedroegen de afschrijvingen op die schepen resp. f 16.000.— en f 22.000.—. De andere zijn gelijk aan die van 1949.

Belastingen. Ten laste van de winstrekening 1950 werd f 65.000.— vennootschapsbelasting 1949 gebracht en f 15.000.— ondernemingsbelasting 1950.

Waarderingen. De waarderingen zijn fiscaal aanvaardbaar.

Zonder Wet B. H. zou de winst over 1950 hebben bedragen:

volgens vermogensopstelling	f 120.000.—
vennootschapsbelasting 1949	" 65.000.—
Belastbaar bedrag	<u>f 185.000.—</u>

Vaartuigen. Wij nemen hier aan, dat tussen 1 Januari 1942 en 31 December 1949 geen verbeteringen aan de coasters I t/m IV zijn aangebracht. Ware het wel zo, dan zou toch onze uitwerking dezelfde blijven. De boekwaarde der schepen mag op 1 Januari 1950 worden verhoogd met f 770.000.— ten gunste van de N.O.R.

Per 31 December 1950 maken wij de volgende berekening, waarbij wij aannemen, dat van de mogelijkheden, welke de Wet B. H. biedt, integraal gebruik wordt gemaakt.

Boekwaarde 1 Januari 1950	f 1.550.000.—	
+ verhoging	" 770.000.—	f 2.320.000.—
verbeteringen 1950		" 140.000.—
		<u>f 2.460.000.—</u>

afschrijving coasters I en II

zie beneden	f 127.333.—	
afschrijving coasters III en IV	" 130.000.—	
afschrijving coaster V,		
gelijk gebleven	" 90.000.—	" 347.333.—
Boekwaarde per 31 December 1950		<u>f 2.112.667.—</u>

Berekening Afschrijving coasters I en II.

Normale afschrijving (f 16.000.— + f 22.000.—) $\times 2 =$ f 76.000.—

Verbeteringen:	$\frac{1/3}{f 46.667.—}$	$\frac{rest}{f 93.333.—}$	
normale afschrijving 5 % van f 93.333.—			" 4.666.—
vervroegde afschrijving			" 46.667.—
totale afschrijving			<u>f 127.333.—</u>

Vaartuigen in aanbouw. Hiervoor verwijzen wij naar het hierboven besprokene.

Normale afschrijving 1950	f	72.000.—
vervroegde afschrijving	„	200.000.—
totale afschrijving	f	<u>272.000.—</u>

Winstbepaling door vermogensvergelijking:

zuiver vermogen volgens balans per 31 December 1950	f	3.130.000.—
te vermeerderen met waarde schepen	f	2.112.667.—
opgevoerd voor	„	<u>1.490.000.—</u>
	f	3.752.667.—
en te verminderen met afschrijving nieuwbouw	„	<u>272.000.—</u>
zuiver vermogen op 31 December 1950	f	3.480.667.—
zuiver vermogen op 1 Januari 1950 ...	f	3.085.000.—
+ verhoging waarde schepen	„	<u>770.000.—</u>
	„	3.855.000.—
vermogensvermindering	f	374.333.—
onttrekkingen:		
dividend	f	75.000.—
vennootschapsbelasting 1949	„	<u>65.000.—</u>
	„	140.000.—
verlies 1950	f	<u>234.333.—</u>

welk verlies op eenvoudige wijze kan worden afgeleid uit de bovenberekende winst ad. f 185.000.—.

Peilvermogen.

Zuiver vermogen per 31 December 1949	f	3.085.000.—
verhoging boekwaarde schepen	„	<u>770.000.—</u>
zuiver vermogen op 1 Januari 1950	f	3.855.000.—
af: vennootschapsbelasting 1949	f	65.000.—
ondernemingsbelasting 1950	„	15.000.—
dividend 1949	„	75.000.—
N.O.R.:		
verhoging der boek-		
waarde van oude		
coasters	f	770.000.—
Onbelaste reserve		
1947	„	120.000.—
60 % H.O.R.	„	<u>210.000.—</u>
	„	1.100.000.—
Peilvermogen op 1 Januari 1950	f	<u>2.600.000.—</u>

Het is begrijpelijk, dat de vennootschapsbelasting 1949 en het dividend over 1949 aftrekbaar zijn. Ook al worden zij juridisch eerst verschuldigd in het volgende jaar, economisch hebben zij toch betrekking op het afgelopen jaar. Het baart enige verwondering dat de ondernemingsbelasting 1950, die immers een *bedrijfslast* is van dat jaar, voor de berekening van het peilvermogen als een schuld wordt beschouwd. De ratio zal wel zijn, dat deze belasting in wezen een belasting was op de winst van het afgelopen jaar en als zodanig overeenkomst vertoonde met de vennootschapsbelasting. De leidraad zegt dan ook, dat die aftrek kan worden goed gekeurd.

Moet van deze mogelijkheden gebruik worden gemaakt? Thans zijn wij genaderd tot de vraag, of van deze mogelijkheden gebruik dient te worden gemaakt. Het is aan te bevelen, hiermede met beleid te werk te gaan. Immers, het tarief van de vennootschapsbelasting was in 1950 betrekkelijk laag, n.l. 40 % van het belastbare bedrag. Voor de jaren 1951 t/m 1954 zal de belasting tenminste 45 % en ten hoogste 52 % bedragen. Het is dus voordelig, de mogelijkheden zoveel mogelijk naar die jaren te verschuiven.

Klakkeloze toepassing van de bepalingen is nutteloos en schadelijk. Aan de hand van onze cijfers zullen wij dit demonstreren.

Zuiver vermogen op 31 December 1950	f 3.480.667.—
af: N.O.R.	„ 1.100.000.—
	f 2.380.667.—
peilvermogen	„ 2.600.000.—
aan de winst toe te voegen uit de N.O.R.	f 219.333.—

dat is het gehele verlies, verminderd met de ondernemingsbelasting 1950, die immers al in het peilvermogen als een schuld was opgevoerd.

Welke correcties moeten nu wel en welke niet worden aangebracht. De verdubbeling van de boekwaarde van oude bedrijfsmiddelen die verdubbeling van de jaarlijkse afschrijvingen tengevolge heeft, moet op 1 Januari 1950 geschieden. Blijft dit achterwege, dan kan daarop in de latere jaren niet worden teruggekomen.

De afschrijving op bestellingen en nieuwbouw mag, doch behoeft niet in 1950 te geschieden. In ieder geval dient de vervroegde afschrijving achterwege te blijven, omdat die *in feite* niet geschiedt en de belastingplichtige zich de kans ontnemt, daartoe in latere jaren wel over te gaan. Want, zoals uit het bovenstaande blijkt, moet f 219.333.— uit de N.O.R. aan de winst worden toegevoegd. Of de normale afschrijving op de nieuwbouw wel moet geschieden, dient te worden overwogen. Immers, de belastingplichtige bindt zich hiermede ook voor de toekomst.

In het bovengegeven voorbeeld zouden wij aanbevelen, de vervroegde afschrijving achterwege te laten. Het verlies zou alsdan worden verkleind met f 244.333.— ²⁾ en dus omslaan in een winst van f 10.000.—. De andere mogelijkheden zouden wij voor een der volgende jaren reserveren.

Wij zijn er ons volkomen van bewust, het bovenstaande probleem uitsluitend te hebben gezien uit het standpunt van de belastingconsulent. In de door ons opgestelde fiscale balans is alleen rekening gehouden met de voorschriften van de belastingwetgeving. In het midden latende, in hoeverre een balans een bruikbaar middel is voor de beoordeling van een bedrijf, zijn wij er toch van overtuigd, dat de fiscale balans hiertoe zeker *niet* geschikt is. In de laatste jaren maakten vele kleinere zaken slechts één balans — de fiscale. De wijzigingen in de wetgeving zullen er ongetwijfeld toe leiden, dat in de toekomst weer een fiscale naast een commerciële balans zal moeten worden opgesteld. De accountant zal zich immers zelden kunnen neerleggen bij waarderingsvoorschriften, waaraan in vele gevallen elke economische grondslag vreemd is.

¹⁾ Over 1949 is f 75.000.— dividend uitgekeerd.

²⁾ N. 1. f 200.000.— van de nieuwe coaster en f 46.667.— ./ 5 % daarover van de verbeteringen aan de coasters I en II.