FISCALE AFSCHRIJVING OP GOODWILL

door Drs. W. van Laake

Het economisch begrip goodwill hangt ten nauwste samen met de onderneming of praktijk als entiteit. Het is een niet tastbaar begrip en over de inhoud wordt verschillend gedacht. De problemen, die zich voordoen bij de afschrijving, staan in direkt verband met het moeilijk „grijpbaar-zijn" van de inhoud. In dit artikel behandelen wij het begrip goodwill in zijn betekenis voor de fiscale jaarwinstberekening. Kwalificatie van het verworven aktief en een benadering van het gebruikswaardeverloop krijgen hierbij ruime aandacht.[1])

De vele omschrijvingen van het begrip goodwill in literatuur en rechtspraak zijn ruwweg in twee categorieën te onderscheiden. Enerzijds de meerwaarde-omschrijvingen, waarbij het kwantitatieve aspect uitgangspunt is voor de inhoudsbepaling. Tot deze categorie behoort de volgende omschrijving: goodwill is de contante waarde van de te verwachten toekomstige winst, voorzover deze een normaal rendement van het in de onderneming werkzame vermogen en een normale beloning van de arbeid van de ondernemer, met inachtneming van de daaraan verbonden risico's, te boven gaat. Anderzijds de omschrijvingen, die uitgaan van het kwalitatieve aspect van het begrip. Hierbij geeft men gewoonlijk een nadere aanduiding van het aktief, van de waardedragende faktoren, die in het begrip besloten liggen. Tot deze categorie wordt de volgende omschrijving gerekend: goodwill is een samenstel van immateriële aktiva, zoals relaties, stand en organisatie van het bedrijf.

Voorts wijzen wij op de navolgende onderscheidingen, die met betrekking tot het begrip goodwill, worden gehanteerd: zakelijke (overdraagbare) goodwill ten opzichte van persoonlijke (aan de persoon van de ondernemer gebonden) goodwill; derivatieve (overgenomen) goodwill ten opzichte van originaire (zelf-gekweekte) goodwill; belichaamde (onverbrekelijk met enig ander zelfstandig vermogensbestanddeel verbonden) goodwill ten opzichte van niet-belichaamde goodwill en slijtende (aan waardedaling door gebruik en/of verloop van tijd onderhevige) goodwill ten opzichte van niet-slijtende goodwill. Hoewel de precieze grenzen tussen de gemaakte onderscheidingen moeilijk te trekken zijn, vervullen de verschillende begrippen wel een belangrijke funktie bij de aanduiding met wat voor goodwill wij in een bepaalde situatie te maken hebben.

Voor de behandeling van goodwill in het kader van de fiscale jaarwinstberekening, waarbij het gaat om vragen als „al dan niet aktiveren", kwalificatie van een verworven object en toerekening van geaktiveerde kosten aan de jaren, dient het kwalitatief aspect als uitgangspunt te worden genomen, dus een omschrijving van het verschijnsel goodwill zelf. Het zijn niet de „meerwinsten", die deel uitmaken van het ondernemingsvermogen, maar de economische objecten, die in het begrip besloten liggen. Deze objecten vervullen een funktie in de onderneming. Voor de verwerving ervan is de ondernemer bereid kosten te maken op grond

[1]) Het fiscale afschrijvingsvraagstuk wordt diepgaand behandeld door J. J. H. Jacobs, Het bedrijfsmiddel, 1974. Zeer interessante literatuur inzake (afschrijving op) goodwill: Prof. Dr. M. J. H. Smeets, W.F.R., 1962 no. 4614 en 1969 no. 4968 en Prof. Dr. D. Brüll, Fed. I.B.: Art. 7, 1. 1950: 377 en Fed. I.B. '64, art. 9: 19, art. 10: 36 en art. 10: 41. Voor een uitgebreide vermelding van literatuur en rechtspraak: Vakstudie Inkomstenbelasting, art. 10, aantekeningen 40, 66 en 106.

van de te verwachten nuts-prestaties. Precies zoals bij ieder ander bestanddeel van het ondernemingsvermogen, moeten wij ook bij goodwill het onderscheid tussen object en waarde van het object handhaven. Het feit dat tot het verschijnsel zelf ongrijpbare en moeilijk te kwalificeren faktoren kunnen behoren, doet hier niets aan af. De waarde van goodwill is de op zakelijke gronden betaalde of te verwachten prijs. Kapitalisatie van overwinst is niet meer dan een zeer belangrijke indicatie van deze waarde.

Wij zien goodwill louter als een samenstel van waardedragende faktoren, die zich in het economische verkeer als een eenheid presenteren. Tot dit samenstel behoren niet die faktoren, welke zodanig met de persoon van de ondernemer zijn verbonden, dat zij niet overdraagbaar zijn en behoren evenmin faktoren, die zodanig met een ander (zelfstandig) economisch goed zijn verbonden, dat zij daaraan moeten worden toegerekend (de zogenaamde „belichaamde goodwill"). Concretisering van de economische objecten, die in een samenstel zijn begrepen, kan slechts plaatsvinden op basis van de economische werkelijkheid in de onderneming of praktijk. In aanmerking komen faktoren als: voor overdracht vatbare relaties (bijvoorbeeld met leveranciers, afnemers, werknemers of „concurrenten"), overdraagbare know how en administratieve organisatie, handelsnaam, merken en vergunningen.

Voor de fiscale winstberekening blijft uitsplitsing van de economische eenheid in samenstellende bestanddelen (in principe) achterwege. In dit verband rijst de moeilijk te beantwoorden vraag of alle immateriële aktiva, die zich presenteren als een economische eenheid - verbonden aan de onderneming of praktijk als entiteit - als één economisch goed moeten worden beschouwd. In een later stadium komen wij op deze vraag terug. Nu volstaan wij met het geven van een omschrijving van een (zelfstandig) economisch goed en een bespreking van het in de jurisprudentie gemaakte onderscheid tussen overgenomen en zelf-gekweekte goodwill.

Onder een economisch goed verstaan wij iedere faktor met voldoende zelfstandigheid, waaraan waarde kan worden toegekend met het oog op plaats en funktie in de onderneming, met uitzondering van eigenschappen van de ondernemer zelf of de werknemer als zodanig. De zelfstandigheid moet worden beoordeeld naar de verkeersopvatting, waarbij een potentiële zelfstandige aanwendbaarheid elders een belangrijk criterium is.

De Hoge Raad heeft in het arrest van 1 april 1952, B no. 9213 beslist, dat het in overeenstemming is met goed koopmansgebruik overgenomen en zelf-gekweekte goodwill als twee afzonderlijke economische goederen te beschouwen, die een eigen fiscaal leven kunnen leiden. Deze leer is nadien vele malen in de rechtspraak bevestigd. Het onderscheid staat op gespannen voet met de economische werkelijkheid, daar moeilijk gesteld kan worden, dat zelf-gekweekte good will inhoudt, dat er niéuwe faktoren worden verworven. Er bestaat geen economisch verschil tussen de faktoren, die in overgenomen en in zelf-gekweekte goodwill zijn begrepen. Voor de fiscale winstberekening zou een behandeling als één economisch goed de voorkeur verdienen.

De vraag of ondernemingskosten, die voor de verwerving van goodwill worden gemaakt, op de winstbepalende balans moeten worden geaktiveerd, wordt be-

heerst door goed koopmansgebruik. Onder ondernemingskosten verstaan wij de zakelijk gemaakte kosten. Een vergoeding voor de eigen arbeid van de onderne mer en een vergoeding voor het gebruik van eigen vermogen kunnen hiervan geen deel uitmaken. In algemene zin worden ondernemingskosten eerst dan geaktiveerd, indien deze (mede) zijn gemaakt ten behoeve van de produktie en/of afzet in toekomstige jaren en zij kwantitatief van voldoende betekenis zijn.

De ondernemer mag zich hierbij voorzichtig opstellen. De „voorzichtigheid" speelt vooral bij die kosten, welke met het oog op de toekomst zijn gemaakt, zonder dat zij rechtstreeks toerekenbaar zijn aan een bepaalde toekomstige produktie en/of afzet en bij die kosten, welke geen duidelijk aanwijsbaar aktief doen ontstaan.[2])

Uit het bovenstaande kan worden geconcludeerd dat overgenomen goodwill vrijwel altijd moet worden geaktiveerd en dat zelf-gekweekte goodwill vrijwel nooit in een aktiefpost tot uitdrukking komt. De (geaktiveerde) overgenomen goodwill vormt fiscaal een bedrijfsmiddel[3]) (een duurzaam economisch goed, dat deel uitmaakt van het bedrijfsvermogen). Hetzelfde geldt voor zelf-gekweekte goodwill, wanneer deze wordt geaktiveerd[4]). Het aanmerken als bedrijfsmiddel brengt met zich mee, dat in principe bepaalde fiscale faciliteiten (vervroegde afschrijving, investeringsaftrek) van toepassing kunnen zijn. Voor de investeringsaftrek behoort goodwill echter tot de uitgezonderde bedrijfsmiddelen (artikel 11, lid 3, letter e Wet inkomstenbelasting 1964). Een interessante kwalificatievraag doet zich voor, indien uitgaven, die zelf-gekweekte goodwill doen ontstaan, moeten worden geaktiveerd. Wij denken bijvoorbeeld aan bepaalde researchuitgaven of aan uitgaven, verbonden aan een omvangrijke reclamecampagne, bijvoorbeeld voor het verbreiden van de handelsnaam van de onderneming. De aldus te aktiveren kosten worden door ons als een bedrijfsmiddel gezien, dat op grond van artikel 11, lid 3 letter e niet voor investeringsaftrek in aanmerking komt.

Afschrijving op (overgenomen) goodwill moet in principe worden benaderd volgens dezelfde beginselen, die gelden voor ieder ander materieel of immaterieel bedrijfsmiddel. Afschrijven is het in rekening brengen van de diensten van een bedrijfsmiddel aan de produktie en/of afzet. Afschrijving kan slechts plaatsvinden voorzover kan worden verwacht, dat er een duurzame daling van de gebruikswaarde zal optreden. In totaal kan er niet meer worden afgeschreven dan de aanschaffingsprijs verminderd met de residuwaarde. De hoogte van de jaarlijkse afschrijving is bovendien afhankelijk van de gebruiksduur en het gebruikswaardeverloop. Het bedrag, dat voor afschrijving in aanmerking komt moet volgens een bepaalde afschrijvingsmethode aan de jaren, die profijt trekken van het bedrijfsmiddel, worden toegerekend. De geplande afschrijving per jaar moet in voldoende mate overeenstemmen met het te verwachten jaarlijkse gebruikswaardeverloop van het aktief.

Toepassing van het bovenstaande op (overgenomen) goodwill is verre van eenvoudig. Dit hangt ten nauwste samen met het complexe karakter van goodwill

---

[2]) De arresten B.N.B. 1967/1 (inzake oprichtingskosten), B.N.B. 1967/179 (inzake researchkosten) en B.N.B. 1976/120 (inzake reclamekosten) zijn voorbeelden, die het gestelde illustreren.

[3]) Standaardarrest: B.N.B. 1953/277.

[4]) Een duidelijk voorbeeld is te vinden in B.N.B. 1960/34; inbreng in een firma tegen creditering voor de werkelijke waarde.

en de onzekerheid, die er bestaat omtrent de fiscale kwalificatie. Alvorens hier nader op in te gaan, bespreken wij eerst enkele arresten inzake niet-slijtende bedrijfsmiddelen en de jurisprudentie betreffende afschrijving op een melkwijk.

Voorbeelden in de jurisprudentie van niet-slijtende bedrijfsmiddelen zijn muziekinstrumenten (B.N.B. 1953/16), vervoerscapaciteit (B.N.B. 1955/356), intreegelden (B.N.B. 1955/357), taxivergunning (B.N.B. 1968/224) en lidmaatschap (B.N.B. 1976/74). In al deze voorbeelden werd een te aktiveren economisch goed verworven, waarvan aangenomen moest worden, dat het economisch nut voor de bedrijfsuitoefening niet zou dalen. Het feitelijk oordeel omtrent het gebruikswaardeverloop kwam tot stand op basis van een verondersteld „normaal" gebruik en - voorzover van toepassing - normaal onderhoud. Zo overwoog de Raad van Beroep in B.N.B. 1953/16 onder andere: dat bij deskundig gebruik zelfs van enige stijging van de waarde kan worden gesproken. De jurisprudentie leert ons bovendien dat alleen een kans op waardedaling onvoldoende grondslag is voor afschrijving. In B.N.B. 1958/312 stond het Hof Amsterdam afschrijving in tien jaar toe van een bedrag van *f* 3.000,– op een gestorte intreesom ad *f* 7.000,–. Deze beslissing lijkt ons niet juist, daar geenszins vaststond, dat op het lidmaatschap „verlies" zou worden geleden. Zou het (persoonlijk) lidmaatschap niet overdraagbaar zijn en de intreesom bij het einde van het lidmaatschap verloren gaan, dan komt ons toerekening van de geaktiveerde kosten aan de jaren, waarin het lidmaatschap naar verwachting dienstbaar is aan de bedrijfsuitoefening, als juist voor. Wij nemen aan, dat het arrest B.N.B. 1976/74 deze opvatting niet in de weg staat. In dit arrest, waarin niet werd toegestaan dat de aanschaffingskosten van een intreegeld ad *f* 75.000,– geheel of gedeeltelijk ten laste van het jaar van aanschaf werden gebracht, overwoog de Hoge Raad: dat het Hof kennelijk tot uitdrukking heeft willen brengen dat het profijt dat het lidmaatschap voor de uitoefening van het beroep biedt, *in de loop van 1971* niet is gedaald.

Afschrijving op de voor overname van een gesaneerde melkhandel betaalde goodwill, is in verschillende arresten onderwerp van geschil geweest. De feitelijke situatie ligt in het kort als volgt. Een ondernemer koopt een melkhandel en wordt tegelijkertijd lid van de melksaneringsorganisatie (dit is een vereniging van melkslijters, werkzaam in een bepaald gebied). Op grond van koop en toetreding verkrijgt hij „als gekochte goodwill" een binding met een bepaald klantenbestand, hetgeen een potentiële omzet aan melk, overige melkprodukten en nevenprodukten met zich meebrengt, alsook een recht om, met uitsluiting van andere leden, de huis-aan-huis bezorging van melk en overige melkprodukten in de toegewezen wijk uit te oefenen.

In B.N.B. 1965/20 overwoog het Hof Den Haag onder andere:
dat er in casu sprake was van één, ten dele beschermde, goodwill;
dat de goodwill, voorzover deze een beschermde positie betreft een afwijkend gebruikswaardeverloop kan vertonen, en
dat de goodwill, voorzover deze betrekking heeft op de huis-aan-huis bezorging van onder de sanering vallende produkten, niet slijt en derhalve niet voor afschrijving in aanmerking komt.

Aan B.N.B. 1966/86 van hetzelfde Hof ontlenen wij de navolgende afwijkende, dan wel aanvullende gedachten:

of het verworven aktief (beschermde positie) als goodwill moet worden beschouwd, kan in het midden blijven; het is in ieder geval een immaterieel bedrijfsmiddel;
voorzover de ondernemer een beschermde positie verwerft, is hij niet genoodzaakt tot het (geleidelijk) vervangen van overgenomen goodwill door zelf-gekweekte goodwill;
het te verwachten economische en sociale ontwikkelingsproces geeft geen aanleiding te veronderstellen dat de goodwill in waarde zal dalen;
de voorzichtigheid, die de ondernemer in acht mag nemen, laat toe het niet-slijtende deel enigszins laag te schatten en
teneinde het woord restwaarde, dat een andere betekenis heeft, te vermijden, zal het Hof „de waarde, beneden welke de bedrijfsmiddelen, voorzover thans te voorzien valt, niet zullen dalen, aanduiden met blijvende waarde".

Het Hof Amsterdam wilde in B.N.B. 1966/131 niets weten van een niet-afschrijfbaar deel van de overnamesom of van een afzonderlijk te onderscheiden niet-slijtend economisch goed. Het Hof kende hierbij de volgende beweegredenen:
goed koopmansgebruik staat toe af te schrijven op het betaalde wegens overname van cliëntele naarmate de verhouding tot de cliëntele niet meer toe te schrijven is aan het overnemen der relaties, maar aan eigen werfkracht is te danken en
de saneringsregeling gaf belanghebbende weliswaar een voorsprong boven andere bij de regeling aangesloten melkhandelaren wat de relatie tot de bewoners van de wijk betreft, maar het is onwaarschijnlijk, dat „dit belanghebbende zou hebben afgehouden van het binden van de bewoners aan zich".

In B.N.B. 1969/141 sloot het Hof Leeuwarden in principe niet uit, dat een deel van de overnamesom als niet-slijtend zou moeten worden beschouwd, maar was van mening, dat het dan ten onrechte niet-slijtende goodwill werd genoemd. Het Hof overwoog verder: dat de vrijwel monopolistische positie door de opgekomen concurrentie van supermarkten etc. sterk was aangetast en dat een verdere teruggang moest worden verwacht.

In casu kwam derhalve de gehele overnamesom voor afschrijving in aanmerking. De Hoge Raad bevestigde in B.N.B. 1969/222 een uitspraak van het Hof Den Haag, waarbij hij onder andere overwoog:
dat het Hof heeft geoordeeld dat de residuwaarde van de door belanghebbende gekochte melkcontingenten op 50% van de aanschaffingsprijs moest worden gesteld.

Uit het bovenstaande blijkt dat de gerechtshoven niet gelijk oordelen over de afschrijving op een melkcontingent. De oorzaken zijn moeilijk precies te achterhalen. Een verschil in waardering van de feiten - waarvoor betaalde de ondernemer nu eigenlijk? hoe verloopt de te verwachten economische ontwikkeling? - heeft hierbij een rol gespeeld, evenals een verschil in opvatting omtrent de fiscale kwalificatie van het gekochte.

Wij zijn nu weer teruggekeerd bij de eerder onbeantwoord gelaten vraag inzake fiscale kwalificatie van faktoren, die zich als overgenomen goodwill presenteren en de betekenis van een bepaalde kwalificatie voor de fiscale winstberekening. Deze vraag is in het bijzonder van belang, wanneer rechten deel uitmaken

van de overgenomen immateriële aktiva. Deze rechten die een publiek- of privaatrechterlijk karakter hebben of op een „gentlemens agreement" berusten, behouden immers veelal hun economisch nut voor de bedrijfsuitoefening (zijn niet aan waardedaling als gevolg van gebruik onderhevig). Of een immaterieel aktief als onderdeel van het bedrijfsmiddel overgenomen goodwill, dan wel als zelfstandig bedrijfsmiddel wordt beschouwd, kan in het kader van de fiscale winstberekening van belang zijn voor de vervroegde afschrijving, de investeringsaftrek en de „normale" afschrijving.

De vervroegde afschrijving is gerelateerd aan de kostprijs zonder rekening te houden met een residuwaarde, met als voorwaarde voor toepassing dat het bedrijfsmiddel voor afschrijving in aanmerking komt. Op grond hiervan kan worden gesteld, dat bij een niet slijtend economisch object, indien deze deel uitmaakt van het, ten dele slijtende, bedrijfsmiddel vervroegde afschrijving op basis van de totale kostprijs mogelijk blijft.

Voor de investeringsaftrek kan een bepaalde kwalificatie van belang zijn afhankelijk van de inhoud, die men aan het begrip goodwill in artikel 11, lid 3 letter e Wet inkomstenbelasting 1964 wil toekennen.

Voor de „normale" afschrijving komt aan een bepaalde kwalificatie betekenis toe, omdat afschrijving op een complex (met behulp van een mengpercentage) niet hetzelfde is als een optelsom van afschrijvingen op de afzonderlijke objecten.

Belangrijkere verschillen laten zich denken, wanneer een niet-slijtend immaterieel object tot de als eenheid overgenomen aktiva behoort. Wordt dit object als een zelfstandig bedrijfsmiddel (bijvoorbeeld een vergunning) gezien, dan is het mogelijk, dat de overige bestanddelen zodanig met dit aktief zijn verbonden, dat zij daaraan moeten worden toegerekend. In dat geval zou gesteld kunnen worden, dat de totale aanschaffingskosten van het ene bedrijfsmiddel (de vergunning) niet voor afschrijving in aanmerking komen, omdat „splitsing van de kostprijs niet geoorloofd is en de gebruikswaarde van de vergunning niet duurzaam in waarde daalt".[5]) Als bestanddeel van het bedrijfsmiddel overgenomen goodwill kan de betaalde prijs voor de niet-slijtende faktor als residuwaarde worden beschouwd (een benadering analoog aan die bij grond en opstal). Daar er sprake is van één afschrijvingsobject rijst de vraag, of een aanmerkelijke waardestijging van de residuwaarde gevolgen heeft voor de afschrijving op het slijtende deel. De Hoge Raad heeft voor de overeenkomstige situatie bij grond en opstal geoordeeld dat van de historische residuwaarde mag worden uitgegaan, indien vervanging van het slijtende deel in het voornemen ligt.[6]) Voor het bedrijfsmiddel overgenomen goodwill houdt dit oordeel in dat de aktuele residuwaarde (verdere) afschrijving op het slijtende deel vrijwel nooit in de weg staat.

De beschikbare jurisprudentie geeft geen uitsluitsel over de bedoelde kwalificatie en over de gevolgen voor de fiscale winstberekening. Met enige terughoudendheid geven wij de op dit terrein bestaande jurisprudentie als volgt weer.

Worden immateriële aktiva als eenheid overgenomen, zonder dat de hiervoor betaalde prijs geheel of gedeeltelijk betrekking heeft op verworven (niet-slijtende)

---

[5]) Het arrest B.N.B. 1974/7 kan aldus geïnterpreteerd worden; zie voorts H.R. 24 september 1975, nr. 17.612, met conclusie, Advocaat Generaal Mr. van Soest, B.N.B. 1976/184 met noot Prof. H. J. Hofstra; besproken in Fed. Vpb.: Art. 6:45 door Dr. J. J. H. Jacobs.

[6]) Vergelijk: B.N.B. 1958/56 en B.N.B. 1963/6.

rechten, dan worden deze aktiva als één bedrijfsmiddel, te weten overgenomen goodwill, gekwalificeerd. De aanschaffingskosten van dit bedrijfsmiddel komen volledig voor afschrijving in aanmerking. Een structureel onderzoek naar de aard en het gebruikswaardeverloop van het object overgenomen goodwill vindt met het oog op toerekening van de geaktiveerde kosten aan de verschillende jaren niet of nauwelijks plaats. Wij komen hierop terug bij onze bespreking van de afschrijving op de overnamesom van een praktijk.

Maakt een recht deel uit van de verworven immateriële aktiva, dan is het mogelijk:
dat het recht niet gezien wordt als een afzonderlijk bedrijfsmiddel en ook niet als een faktor, die door zijn gebruikswaardeverloop, van bijzondere betekenis is voor de afschrijving op het complexe bedrijfsmiddel (vergelijk het besproken arrest B.N.B. 1966, 131);
dat het recht als afzonderlijk bedrijfsmiddel (bijvoorbeeld vergunning) wordt beschouwd, terwijl onafhankelijk van dit bedrijfsmiddel overgenomen goodwill wordt onderkend (vergelijk B.N.B. 1968, 224) of
dat het verkregen recht, zoals in B.N.B. 1969, 222 en B.N.B. 1974, 7, tesamen met de overige verworven immateriële aktiva als één bedrijfsmiddel wordt gezien. Een expliciete aanduiding van dit ene bedrijfsmiddel - vergunning? goodwill? -, waarvan wij het belang reeds besproken hebben, blijft echter achterwege.

In het arrest B.N.B. 1974,7 kocht een ondernemer een vrachtautodienst voor ƒ 130.000,– waarvan ƒ 30.000,– betrekking had op lichamelijke zaken en ƒ 100.000,– op immateriële zaken. Het Hof Leeuwarden gaf daarbij aan:
dat er een nauw verband bestond tussen enerzijds de gehele klantenkring en goodwill en anderzijds de vergunning, die op grond van de Wet Autovervoer Goederen was overgedragen;
dat hieruit volgt dat er sprake is van aanschaffingskosten van één bedrijfsmiddel;
dat afschrijving op dit bedrijfsmiddel alleen mogelijk is, indien redelijkerwijs kan worden aangenomen, dat de waarde welke het bedrijfsmiddel bij de verwerving had, in de loop van de gebruiksduur duurzaam zou dalen en
dat de inspecteur gemotiveerd heeft gesteld, dat van een dergelijke waardedaling geen sprake is en het Hof het tegendeel niet aannemelijk is geworden.

Wij onderschrijven het oordeel van het Hof dat er sprake was van één bedrijfsmiddel. Uit het arrest is echter niet op te maken, waarom afschrijving op dit ene bedrijfsmiddel niet mogelijk was.[7])

Omdat in feite alleen voor de vergunning werd betaald? Voor het niet toestaan van afschrijving voerde het Hof - behoudens de verwijzing naar de motivering van de inspecteur - slechts argumenten aan, die de conclusie rechtvaardigen, dat de vergunning door gebruik en/of verloop van tijd niet duurzaam in waarde zou dalen.

Omdat moest worden verwacht dat de daling van het economisch nut voor de bedrijfsuitoefening van de overgenomen binding met afnemers volledig zou worden gecompenseerd door waardestijging van de vergunning? Of omdat niet gebleken was dat het profijt van het complexe bedrijfsmiddel voor de bedrijfsvoering in de loop van het jaar in waarde was gedaald?

---

[7]) Vergelijk de uitvoerige aantekening van Prof. Dr. D. Brüll in Fed. I.B. '64, art. 10: 41 t/m 44.

Binnen dit kader is het gestelde over de (aktuele) residuwaarde van een complex bedrijfsmiddel van belang. Voorts de betekenis voor de inkomstenbelasting van de arresten B.N.B. 1972/16 en B.N.B. 1976/184 inzake waardering van c.q. afschrijving op een deelneming.[8])

Omdat de vergunning niet slijtend was en er ten aanzien van de overige bestanddelen van het bedrijfsmiddel geen noodzaak bestond overgenomen goodwill door zelf-gekweekte goodwill te vervangen?

De inspecteur dacht blijkbaar in deze richting, toen hij stelde „dat, wanneer de aangeschafte goodwill belichaamd is in een reglementering, die ertoe leidt, dat de gebruikelijke aantasting van de aanwezige voorsprong in de economische competitie niet of nauwelijks kan plaatsvinden, op deze goodwill niet mag worden afgeschreven."

In bovenstaand arrest worden de verworven immateriële aktiva in het kader van artikel 10 Wet inkomstenbelasting 1964 waarschijnlijk als een niet-slijtend recht (vergunning) gekwalificeerd. Dit hoeft echter niet in te houden, dat dit bedrijfsmiddel in principe voor investeringsaftrek in aanmerking komt. Wij wijzen hierbij op het arrest B.N.B. 1972/14, waarin de Hoge Raad de uitspraak van het Hof Den Haag „bevestigde", dat het recht op een melkcontingent onder de op grond van artikel 11, lid 3, letter e uitgesloten bedrijfsmiddelen (goodwill) valt.

Onze opvatting inzake het kwalificatievraagstuk en de gevolgen voor de fiscale winstberekening geven wij als volgt in het kort weer:
het onderscheid tussen overgenomen en zelf-gekweekte goodwill volgen wij, omdat dit onderscheid volgens de jurisprudentie in overeenstemming is met goed koopmansgebruik;
het samenstel van immateriële aktiva (waaronder rechten), dat bij de overname als eenheid wordt verworven, zien wij voor de fiscale winstberekening als één complex bedrijfsmiddel;
dit bedrijfsmiddel omschrijven wij, zowel voor de toepassing van artikel 10 als voor de toepassing van artikel 11 Wet inkomstenbelasting 1964, als overgenomen goodwill;
om te komen tot een juiste toerekening van de geaktiveerde kosten aan de verschillende jaren is een nader (structureel) onderzoek van het gekochte vereist;
gebruiksduur en gebruikswaardeverloop van de economische objecten, die deel uitmaken van het bedrijfsmiddel, vormen het uitgangspunt voor de afschrijving op het complexe bedrijfsmiddel (met behulp van mengpercentage) en
zonder splitsing van de kostprijs in afzonderlijke bestanddelen komt het slijtende deel voor afschrijving in aanmerking en wordt het niet slijtende deel als residuwaarde van het complexe bedrijfsmiddel beschouwd.

Het gebruikswaardeverloop van „het object" goodwill moet worden vastgesteld op basis van de economische werkelijkheid in de concrete onderneming of praktijk. Aan de hand van overgenomen goodwill bij vrije beroepen gaan wij op het bovenstaande iets nader in.

Bij overname van een praktijk wordt de gekochte goodwill in de fiscale winstberekening in grote lijnen als volgt behandeld:
het verworven object wordt gezien als overgenomen cliëntele;

[8]) Zie noot 4 en het artikel van Mr. W. Garssen in M.B.B., no. 3, maart 1975.

overgenomen en zelf gekweekte cliëntele worden als twee afzonderlijke economische goederen beschouwd, die een eigen fiscaal leven leiden;
voor de toerekening van de geaktiveerde kosten aan de jaren wordt aangenomen, dat goed koopmansgebruik toelaat af te schrijven op het betaalde wegens overname van cliëntele, naarmate de verhouding tot de cliëntele niet meer aan het overnemen der relaties is toe te schrijven, maar aan eigen werfkracht is te danken;
boekwaarde-afschrijving wordt bijna nooit toelaatbaar geacht, daar het niet aannemelijk is dat de kans dat afnemers voor de praktijk verloren gaan in het jaar van overgang, of het jaar daarna, groter is dan later;
de residuwaarde van de gekochte goodwill wordt op nihil gesteld en
de levensduur in de meeste gevallen op vijf jaar „aangezien op een dergelijke goodwill 20% van de kostprijs pleegt te worden afgeschreven".[9])

De geschetste behandeling komt „als algemene oplossing" gemakkelijk in strijd met het realiteitsbeginsel (elk jaar behoort slechts die lasten te dragen, die door het jaar zelf worden opgeroepen). Zo kan het verworven aktief en daarmee samenhangend het te verwachten gebruikswaardeverloop per beroep zodanig verschillen, dat een gelijkvormige toerekening aan de jaren moet worden afgekeurd.

Cliëntele is geen object van recht, maar indien zij overdraagbaar is, wel een economisch object. Wij omschrijven het begrip als de verworven relaties met afnemers, waaraan waarde kan worden toegekend, omdat deze een voorsprong verschaffen bij de realisatie van de doelstelling van de onderneming.

Bij de prijs, die op grond van onderhandelingen tot stand gekomen is, zullen de omvang en het „gehalte" van de afnemerskring en de intensiteit van de te verwerven binding, van doorslaggevende betekenis zijn geweest. Het waarschijnlijke gebruikswaardeverloop is afhankelijk van de concrete inhoud van de verworven binding, het vermoedelijke gebruik in de onderneming en de te verwachten economische ontwikkeling.

Voor een huisarts is het in het algemeen overeenkomstig de economische werkelijkheid de gekochte goodwill met overgenomen cliëntele aan te duiden. Het vermoedelijke gebruikswaardeverloop van de patiëntenkring kan verschillen afhankelijk van de gronden, waarop de overgenomen binding is gebaseerd.

Indien de verkregen relatie te danken is aan de door bijzondere inspanning of kwaliteiten van de voorganger opgebouwde reputatie, moet uitgaande van een „normaal gebruik en normaal onderhoud" worden verwacht dat de binding in een aantal jaren verloren zal gaan. Anders ligt dit voor een overgenomen binding, die louter berust op een opvolgen in dezelfde hoedanigheid. Hiervan moet worden verwacht dat de waarde door het gebruik in de onderneming niet daalt. Dat op het betaalde desondanks kan worden afgeschreven, laat zich slechts verklaren op basis van het in de jurisprudentie gemaakte onderscheid tussen overgenomen en zelf-gekweekte goodwill. In deze gedachtengang verdwijnt de oorspronkelijke binding en kan los daarvan een nieuw economisch object, zelf-gekweekte goodwill, worden opgebouwd. De overgenomen relatie met bestaande

[9]) Het gestelde vindt steun in vele arresten, waaronder B.N.B. 1966/131, B.N.B. 1973/255, B.N.B. 1974/240, en B.N.B. 1976/6.

of potentiële afnemers kan voorts te danken zijn aan een verkregen binding met een afzetgebied (enig arts in een - zich uitbreidend - dorp; enkele samenwerkende artsen in een kleine plaats; arts, wiens praktijk opgenomen is in een „beschermd" gezondheidscentrum). Voor het gebruikswaardeverloop van deze binding zijn de feitelijke concurrentie en de te verwachten ontwikkeling daarin van belang. Het ligt echter niet voor de hand dat een onderzoek van de feitelijke situatie tot de conclusie leidt, dat de verworven binding met het afzetgebied een zodanige monopolistische positie inhoudt, dat op grond daarvan de noodzaak om gekochte goodwill door zelf-gekweekte goodwill te vervangen, ontbreekt. Het betaalde voor de overgenomen binding met een afzetgebied komt derhalve - bij een beschouwing van overgenomen goodwill als afzonderlijk bedrijfsmiddel - voor afschrijving in aanmerking.

Een soortgelijk onderzoek naar de aard en het gebruikswaardeverloop van het als gekochte goodwill verworven aktief, is in het kader van het afschrijvingsvraagstuk ook bij praktijkovernames van andere vrije beroepen van belang. Wij beperken ons hier tot een tweetal korte beschouwingen.

Voor een specialist, die de ziekenhuispraktijk van zijn voorganger overneemt, zal de voor goodwill betaalde prijs waarschijnlijk geheel of ten dele betrekking hebben op de verkregen relatie met het ziekenhuis. Uit deze relatie vloeien voort een beschikkingsrecht over bedden, een gebruiksrecht over apparatuur en een gunstige positie voor de komst van patiënten. De verworven binding vormt een bestanddeel van het bedrijfsmiddel overgenomen goodwill. Het economisch nut van het recht (de relatie met het ziekenhuis) blijft voor de bedrijfsuitoefening behouden, zonder dat zij in toenemende mate op eigen werfkracht gaat berusten. De binding verschaft de ondernemer een blijvende voorsprong, die voor hem de noodzaak wegneemt dit gedeelte van de overgenomen goodwill door zelf-gekweekte goodwill te vervangen.

Voor afschrijving op het betaalde voor de verkregen relatie met het ziekenhuis is slechts plaats, indien moet worden verwacht dat de betaalde prijs bij beëindiging van de relatie niet zal worden terugontvangen. Het bedrag, dat voor afschrijving in aanmerking komt, heeft betrekking op de jaren, waarin de praktijk naar verwachting zal worden uitgeoefend. Dit is van belang bij de vaststelling van de afschrijving op het complexe bedrijfsmiddel (het mengpercentage).

De betaalde prijs voor goodwill bij overname van een apotheek zal hoogst waarschijnlijk tenminste voor een deel betrekking hebben op de overgenomen binding met een bepaald afzetgebied.

Deze prijs kan met vestigingsplaatsvergoeding worden aangeduid. Zij brengt tot uitdrukking de voorsprong van de onderneming door zijn relatie met een bepaald afzetgebied, voor zover die niet gebonden is aan het onroerend goed. De waarde is afhankelijk van het aantal en het „gehalte" van de afnemers in het voor de onderneming bereikbare gebied, van de daarbij ondervonden concurrentie en van de te verwachten ontwikkeling in deze faktoren. Het onderkennen van een vestigingsplaatspremie in de betaalde goodwill is van belang, omdat het te verwachten gebruikswaardeverloop van deze faktor veelal zodanig is dat zij niet of slechts ten dele als slijtend kan worden beschouwd.[10]) Dit vindt zijn oorzaak in de

[10]) Vergelijk met B.N.B. 1973/255 met onderschrift staatssecretaris en met B.N.B. 1975/100.

economische werkelijkheid zoals die bij apotheken wordt aangetroffen, met als belangrijke kenmerken:
vrijwel alle apothekers zijn aangesloten bij de Koninklijke Nederlandsche Maatschappij tot bevordering van de Pharmacie (K.N.M.P.), het door de K.N.M.P. gevoerde vestigingsbeleid is restrictief en betekent voor de bestaande apotheken een belangrijke bescherming tegen financieel ongewenste nieuwe apotheken, vestiging buiten de K.N.M.P. om vindt vrijwel niet plaats en voor de komende jaren zijn geen grote veranderingen in de huidige situatie te verwachten.

Bovenstaande benadering van afschrijving op goodwill vindt zijn grondslag in de economische werkelijkheid. Verschillen in de aard van het verworven aktief en daarmee samenhangend in het te verwachten gebruikswaardeverloop zijn van belang voor de afschrijving op de geaktiveerde kosten. Wat economisch gelijk is, wordt ook fiscaal als zodanig behandeld. Zo is het deel van de overnamesom, dat een specialist betaalt voor de verkregen relatie met het ziekenhuis economisch gelijk aan een te betalen intreesom aan het ziekenhuis. In onze opvatting vindt dan ook eenzelfde fiscale behandeling plaats.

De door ons weergegeven benadering wijkt op enige punten af van de gangbare praktijk inzake afschrijving op goodwill. Deze praktijk staat echter de laatste jaren ter discussie.[11]) Dit artikel beoogt een bijdrage te leveren aan de meningsvorming op dit gebied.

[11]) Zie hierover bijvoorbeeld de artikelen van Mr. K. Sneep in Maandbl. Bedrijfsadm. en Org.: 78 (1974) nr. 929 en 79 (1975) nr. 936 en het artikel van L. Yntema, ec. drs., in Accountant-adviseur, nr. 9, nov. 1973.