

VAN DE REDACTIE

IN MEMORIAM J. MUISSSES

Op 2 September j.l. overleed de heer Jacob Muusses, oprichter en vennoot van de Uitgeverij J. Muusses, aan welke uitgeverij sinds de oprichting van het Maandblad de verzorging was toevertrouwd.

De overledene was een man van grote bekwaamheid en met een hoge opvatting van het beroep van de uitgever. Van deze beide eigenschappen heeft ook het Maandblad de vruchten genoten.

In een voortreffelijke samenwerking gedurende vijf en twintig jaren hebben wij ook de karaktereigenschappen van de heer Muusses leren waarden; zijn nagedachtenis blijft bij ons in hoge ere.

DR ABR. MEY BENOEMD TOT HOOGLERAAR IN DE BEDRIJFSHUISHOUDKUNDE AAN DE UNIVERSITEIT VAN AMSTERDAM

Op 10 October 1949 aanvaardde Dr Abr. Mey door het uitspreken van een rede over „de betekenis van de bedrijfshuishoudkunde voor de organisatie van het overheidsbestuur” het ambt van hoogleraar in de Bedrijfshuishoudkunde aan de Economische Faculteit van de Universiteit van Amsterdam.

Wij wensen zowel Dr Mey als de Amsterdamse Universiteit geluk met deze benoeming. Wij verheugen ons daarin ook voor ons blad, omdat wij de hoop koesteren, dat Dr Mey, die reeds menigmaal een belangrijke bijdrage voor het M.A.B. heeft geschreven, daartoe nog meer dan vroeger de gelegenheid zal vinden, nu hij zich geheel aan de wetenschap gaat wijden.

AFSCHRIJVING IN FRANKRIJK

door Mr J. W. Kal

Op 1 Januari 1918 trad de wet van 31 Juli 1917 in werking en daarmee kreeg Frankrijk een nieuwe Inkomstenbelasting bestaande uit acht cedulaire belastingen en een overkoepelende inkomstenbelasting. Sinds 1934 zijn zes van de cedulaire belastingen en de overkoepelende inkomstenbelasting samengebracht in de Code Général des Impôts Directs et Taxes Assimilées, terwijl de twee andere cedulaire belastingen werden ondergebracht in de Code Fiscal des Valeurs mobilières.

Veelvuldig zijn de wijzigingen geweest, die de oorspronkelijke tekst van 1917 heeft ondergaan; wijzigingen, die voor een groot deel de moeilijkheden bedoelden te overwinnen, voor welke een steeds verder afglijdende franc de fiscus plaatste.

Vraagstukken als: al dan niet belasten van herwaarderingswinsten en gerealiseerde meerwaarden, afschrijving op historische kostprijs of vervangingswaarde, belastbaarheid van bonusaandelen en andere, met de waardedaling van de franc verband houdende problemen, hebben aanleiding gegeven tot vele wijzigingen, aanvullingen, tegemoetkomingen en

uitzonderingsbepalingen. Zeker, ook andere kwesties schijnen maar niet tot een definitieve oplossing te kunnen komen; toch lijkt het niet overdreven te beweren, dat de maatregelen, die nodig waren door de waardeschommelingen van de munteenheid, voor een belangrijk deel hebben bijgedragen aan de tegenwoordige toestand van de wettelijke bepalingen, die veel weg heeft van een doolhof. Zelfs zij, die bij dit alles zijn opgegroeid zien reikhalzend uit naar de toegezegde herziene codes „qui remettrent un peu de clarté dans ce chaos”.¹⁾

Deze verzuchting werd geslaakt, omdat de wet van 31 Juli 1949 alweer belangrijke wijzigingen heeft gebracht in het decreet van 9 December 1948; laatstgenoemd decreet bevat de per 1 Januari 1949 ingevoerde „Réforme Fiscale”, schaft de cedulaire belastingen af, doch handhaaft toch grote groepen van artikelen van de oude Codes, o.a. die welke betrekking hebben op de vaststelling van de opbrengst der afzonderlijke bronnen van inkomen. Terwijl men dus nog doende is na te gaan hoe de gehandhaafde bepalingen zich tot de „Réforme Fiscale” verhouden, komen nieuwe wijzigingen de moeilijkheden vergroten.

Deze opmerkingen gaan vooraf om de lezer te behoeden voor de gedachte: zo is het nu. Deze waarschuwing geldt vooral voor het tweede deel waarin de bijzondere bepalingen worden besproken. Daaraan gaat een overzicht vooraf van de afschrijvingsvoorschriften voor normale toestanden.

1. De afschrijvings-regeling voor normale tijden.

Reeds de wet van 31 Juli 1917 noemde in de cedula betreffende de belasting op industriële en commerciële winsten, de Impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, afgekort B.I.C., onder de bedrijfslasten:

„les amortissements généralement admis d'après les usages de „chaque nature d'industrie, de commerce ou d'exploitation”.

Aanvankelijk werd dus alleen (1) afschrijving volgens goed koopmansgebruik geëist. Daar kwam in 1934 het voorschrift bij, dat (2) de afschrijvingen werkelijk in de boeken en balansen tot uitdrukking gebracht moeten worden, terwijl sinds 1941 (3) inhalen van in verliesjaren uitgestelde afschrijvingen toegestaan is.

Men vindt de drie genoemde punten terug in het gehandhaafde artikel 7 van de Code Général, waarvan het tweede onderlid van lid 3 luidt: Aftrekbaar zijn,

„des amortissements réellement effectués par l'entreprise dans la „limite de ceux qui sont généralement admis d'après les usages de „chaque nature d'industrie, de commerce ou d'exploitation y compris „ceux qui auraient été différés au cours d'exercices antérieurs défi- „citaires”.

Veel houvast heeft de wet dus nimmer gegeven. Administratie en rechter hebben hun beslissingen steeds doen steunen op karakter en doel der afschrijvingen zoals zij die zien.

Uit de talrijke arresten van de Conseil d'Etat valt af te leiden, dat de hoogste belastingrechter op het standpunt staat, dat het karakter der afschrijving is de weergave in de boeken van het verlies, dat een ondernemer heeft geleden op het door hem geïnvesteerde kapitaal tengevolge van waardevermindering, die de kapitaalgoederen door gebruik hebben ondergaan. En het doel is: de ondernemer in staat te stellen het in een bepaald jaar geleden verlies, als boven omschreven, te verhalen op het

¹⁾ La Vie Française van 5 Augustus 1949 bldz. 9 kolom 8.

(bruto) bedrijfsresultaat van hetzelfde jaar en in ieder geval niet meer dan het geïnvesteerde kapitaal.

Thans zullen wij de resultaten nagaan.

Alle bedrijfsmiddelen, die door gebruik in waarde verminderen, komen voor afschrijving in aanmerking zoals: machines en materiaal, octrooien en patenten, gebouwen.

De eis, dat het bedrijfsmiddelen moeten zijn, dus zaken in het bedrijf aangewend is vanzelfsprekend, immers het gaat hier over toepassing van de B.I.C. Jurisprudentie op dit punt werd niet aangetroffen, maar Alix en Lecercle noemen het uitdrukkelijk. ²⁾

Niet toegestaan is afschrijving op nog niet in gebruik genomen zaken ³⁾, grond ⁴⁾ en vorderingen. In principe wel op een „fonds de commerce”, de handelszaak, die o.a. de „goodwill” omvat, maar praktisch komt hiervan niet veel terecht, omdat men moet aantonen, dat het gehele „fonds de commerce” in waarde achteruit is gegaan; het is niet voldoende, dat één van de samenstellende delen een waardevermindering vertoont. ⁵⁾

Alleen degene aan wie de bedrijfsmiddelen toebehoren is bevoegd tot afschrijven. Zaken die verkocht zijn moeten dus buiten beschouwing blijven; niemand die er aan twijfelt, maar men heeft toch een poging gewaagd, zonder succes overigens, om in het boekjaar 1930 af te schrijven op zaken, die in 1923 en 1924 verkocht waren. ⁶⁾

Evenmin mag een huurder afschrijven op gehuurde zaken. ⁷⁾ Is op gehuurde grond gebouwd door de huurder of zijn door hem aan gehuurde gebouwen verbeteringen aangebracht, die bij het einde van de huurovereenkomst, zonder vergoeding, aan de verhuurder verblijven, dan mogen de gemaakte kosten door de huurder worden afgeschreven gedurende de resterende looptijd van de huurovereenkomst. ⁸⁾

Legt de huurovereenkomst aan de huurder de verplichting op zorg te dragen voor vervanging van bepaalde zaken, dan zijn de uit die verplichting voortvloeiende kosten, evenals de onderhoudskosten aftrekbaar in het jaar, waarin ze worden betaald; het staat de ondernemer echter vrij zulke kosten over een aantal jaren te verdelen. ⁹⁾

Afschrijvingen dienen te geschieden op basis van de aanschaffingswaarde. Immers, zo is de redenering, de ondernemer kan nooit meer verliezen, dan het bedrag, dat hij voor de bedrijfsmiddelen werkelijk heeft uitgegeven in het verleden. Geen afschrijving op vervangingswaarde derhalve. ¹⁰⁾ In het tweede deel zal speciaal voor deze kwestie aandacht gevraagd worden.

Tot de aanschaffingskosten behoren niet de „frais de premier établissement” waartoe o.a. gerekend worden: notariskosten, registratierecht, commissie en provisie, oprichtingskosten. Al deze kosten komen in hun

²⁾ Deel I, bldz. 361.

³⁾ Conseil d'Etat (C.E.) 18 Juli 1941 in Revue des Impôts (R.I.) 5749.

⁴⁾ C.E. 8 Januari 1943; R.I. 6123.

⁵⁾ C.E. twee arresten van 18 Juli 1941 resp. R.I. 5711 en 5749 en C.E. 12 November 1945; R.I. 6458.

⁶⁾ C.E. 16 October 1939; R.I. 5462 (III).

⁷⁾ C.E. 20 October 1941; R.I. 5764.

⁸⁾ C.E. 18 Juli 1941; R.I. 5749 en C.E. 12 Juli 1937 besproken in R.I. 6130 C.E. 24 Maart 1948; Bulletin de Documentation Pratique des Impôts Directs 1948 bldz. 150.

⁹⁾ C.E. 14 Maart 1948; R.I. 5134.

¹⁰⁾ C.E. 7 Januari 1942; R.I. 5842 en C.E. 8 Januari 1943; R.I. 6123.

geheel voor aftrek in aanmerking in het jaar waarin ze zijn betaald; verdeling over een aantal jaren wordt toegelaten.¹¹⁾

Ook het huis, dat voor afbraak gekocht is komen we in de franse jurisprudentie tegen. Aankoop- en afbraakkosten maken deel uit van de aanschaffingskosten van het nieuw op te trekken gebouw.¹²⁾

Oorlogsschadevergoedingen worden niet in mindering van de aanschaffingskosten gebracht, wanneer de benadeelde zelf tot herbouw overgaat.¹³⁾ Wordt een *gekochte* schadevergoedingsvordering aangewend om bouwkosten te financieren, dan maakt in ieder geval de bestede koop-som deel uit van de aanschaffingskosten, maar of de ontvangen schadevergoeding in mindering moet worden gebracht is onzeker. Tot voor kort was dit niet het geval, maar bij een arrest van 26 Juli 1946 heeft de Conseil d'Etat beslist, dat de ontvangen schadevergoeding wél dient te worden afgetrokken van de aanschaffingskosten indien een ander dan de benadeelde de vergoeding ontvangt. In de noot onder het arrest wordt echter gezegd: „on peut penser qu'il s'agit d'une rédaction défec-tueuse”.¹⁴⁾

Afscripting is de boekhoudkundige weergave van een in een bepaald jaar geleden verlies. Onafhankelijk van de wil van de ondernemer treedt bedoeld verlies op; voor een juiste winstberekening en voor een juiste balans is het dus noodzakelijk dit in de boeken en balansen uit te laten komen. Verder brengt de „annualiteit” van de belasting de verplichting met zich om ieder jaar het juiste verlies door waardevermindering ten laste van de bedrijfsresultaten te brengen. Inhalen van verzuimde afschrijvin-gen is dus niet mogelijk.

Over deze kwestie is nogal wat te doen geweest. Oorspronkelijk nam de administratie een ruim standpunt in; zij maakte geen bezwaar tegen inhalen van uitgestelde afschrijvingen, onverschillig of dit uitstel in winst-jaren dan wel in verliesjaren had plaats gevonden.

Anders de Conseil d'Etat, die het achterwege laten van afschrijvingen in winstjaren nimmer toestond en in verliesjaren alleen voorzover in het verlies de afschrijvingen begrepen waren; via de verliescompensatie zou in het laatste geval immers alles toch in orde komen. Hiertegen heeft men aangevoerd, dat de verliescompensatie aan een termijn (n.l. van 5 jaar) gebonden is en voorts werd er op gewezen, dat de kans op volledige compensatie geringer wordt naarmate de verliezen groter zijn; men verlangde een werkelijk uitstel, wanneer, zonder de afschrijvingen, reeds verlies becijferd werd. Door toevoeging aan artikel 7 lid 3 sub 2 van de laatste zin werd dit strijdpunt in 1941 opgelost. Mits uitgedrukt in de boeken en balansen, kunnen afschrijvingen in verliesjaren worden uitgesteld; een tijdgrens is daarbij niet gesteld,¹⁵⁾ doch de administratie eist wel, dat, zodra er winst beschikbaar is, deze allereerst met de uitgestelde afschrijvingen wordt gecompenseerd. Is er in enig jaar b.v. 100.000 frs. winst beschikbaar en bedragen de uitgestelde afschrijvingen nog

¹¹⁾ Zie de noot onder C.E. 18 Juli 1941; R.I. 5749 en Bulletin Fiduciaire van Maart 1949 (Le Bilan 1948; Déclaration 1949) bldz. 40.

¹²⁾ C.E. 12 November 1945; R.I. 6458.

¹³⁾ Lecerclé: Bilans et Monnaie bldz. 210 e.v. en bldz. 225/226.

¹⁴⁾ Vergelijk C.E. 26 Juli 1946; R.I. 6504 en de noot onder het arrest met Lecerclé: Bilans et Monnaie bldz. 213 en 214.

¹⁵⁾ Merkwaardig is, dat Engeland precies het omgekeerde doet. Daar worden eerst de afschrijvingen (deze worden in Engeland niet als bedrijfslast beschouwd) van de winst afgetrokken en als tengevolge daarvan verliescompensatie, waarvan de termijn anders zes jaar is, niet mogelijk is „the loss may be carried forward *without limit of time*. Door de Income Tax Act 1945, de Engelse „afschrijvingswet” heeft hierin geen verandering gebracht. Zie Konstam, *The Law of Income Tax*, 10th edition bldz. 154 en Borneman and Hughes, *The Income Tax Act 1945* bldz. 13).

150.000 frs., dan is men verplicht de volle 100.000 frs. in mindering te brengen van het laatste bedrag; compenseert men echter slechts 75.000 frs. dan vervalt het recht om dit naderhand alsnog te doen voor 25.000 frs.

Na laatstgenoemde wijziging van artikel 7 van de Code Général is het echter gedaan met het uitstellen van afschrijvingen in winstjaren; de Administratie heeft namelijk kort daarna haar vrijgevig standpunt t.o.v. winstjaren laten varen.¹⁶⁾

In theorie moet een, in een bepaald jaar, af te schrijven bedrag overeenkomen met het, in dat jaar, werkelijk geleden verlies uit de reeds meer genoemde oorzaak, doch, evenals overal elders, wordt ook in Frankrijk genoeg genomen met, in en door de practijk gevonden, vaste percentages. Zelfs geeft de Conseil d'Etat aan de laatste soms de voorkeur; zo b.v. toen een belastingplichtige van de door hem toegepaste percentages wenste over te gaan tot de gebruikelijke, terwijl vaststond, dat de eerste niet te laag waren.¹⁷⁾ Tegen afwijking van de standaardpercentages naar boven (b.v. om economische slijtage te verdisconteren) of naar beneden (b.v. bij minder dan normaal gebruik) wordt geen bezwaar gemaakt, maar daarbij dient men rekening te houden met het volgende.

Heeft men zich bij zijn schattingen in het verleden vergist, dan verhindert zulks een terugkeer tot het juiste percentage niet; de regel, dat afschrijvingen een weerspiegeling zijn van het gedurende een jaar werkelijk geleden verlies tengevolge van waardevermindering van een activum brengt mede, dat in zo'n geval geen rekening gehouden wordt met een eventueel te veel of te weinig in voorgaande jaren. Dit klinkt heel aardig, maar er komt helaas nog iets bij. Voor de vaststelling van het *nog af te schrijven bedrag*, dient men namelijk op grond van hetzelfde principe uitsluitend rekening te houden met de toegestane afschrijvingen en niet met de werkelijk verrichte. In de uitwerking komt het dus hierop neer, dat een tekort niet mag worden ingehaald,¹⁸⁾ hetgeen klopt met het hierboven opgemerkte. Duidelijk is echter, dat een „te veel” niet kan worden verwaarloosd;¹⁹⁾ men zou dan tweemaal hetzelfde bedrag afschrijven en dit zou strijden met de regel, dat nooit meer dan de aanschaffingswaarde afgeschreven mag worden.

In dit verband dient er op gewezen, dat de administratie zich het recht voorbehoudt om een te hoge afschrijving ongedaan te maken, door het verschil tussen werkelijke waarde en boekwaarde bij de winst te voegen van het jaar waarin zo'n verschil wordt geconstateerd.¹⁶⁾

II. De bijzondere regelingen.

Onmiddellijk na de invoering van de B.I.C. rees de vraag of afschrijving op vervangingswaarde geoorloofd was. Immers, de franc was toen op de weg omlaag reeds een flink stuk gevorderd en, behoudens een onderbreking gedurende de jaren 1926—1936, is zij op die weg voortgegaan in steeds sneller tempo.

Zoals wij reeds zagen stonden èn administratie èn Conseil d'Etat principieel afwijzend tegenover afschrijvingen op vervangingswaarde. Natuurlijk heeft het niet aan klachten en verwijten aan het adres van de regering ontbroken. Men keerde zich vooral tegen de belasting van schijnwinsten en de onmogelijkheid om het productieapparaat op peil te houden, doch de regering was van mening, dat het geen zin had in deze materie in te

¹⁶⁾ Solution no. 6 de 1943; R.I. 6023.

¹⁷⁾ C.E. 3 Juni 1946; R.I. 6657.

¹⁸⁾ C.E. 8 Januari 1943; R.I. 6123.

¹⁹⁾ C.E. 26 Juli 1946; R.I. 6504 en de noot onder het arrest.

grijpen, zolang de munteenheid nog aan voortdurende waardeveranderingen onderhevig was; zij wenste rustiger tijden af te wachten.

En inderdaad volgde, toen bleek, dat na de stabilisatiewet van 1928 de franc zich goed hield, de eerste poging om bij de winstberekening met het gewijzigde prijspeil rekening te houden. Dit geschiedde bij de Circulaire van 25 Januari 1930,²⁰⁾ die in het kort de volgende regeling bevatte.

Facultatieve herwaardering van alle of enkele, voor afschrijving in aanmerking komende, activa al naar het de ondernemer uitkwam; alsmede van de afschrijvingen, die reeds waren verricht op de te herwaarderen zaken.

Vaststelling van de nieuwe boekwaarde geschiedde met behulp van, voor ieder der jaren 1914 t/m 1926, vastgestelde coëfficiënten. Aanschaffingswaarde en afschrijvingen dienden vermenigvuldigd te worden met het coëfficiënt geldend respectievelijk voor het jaar van aanschaffing en voor ieder der jaren waarin de afschrijvingen geschied waren. Het verschil tussen de aldus verkregen cijfers vormde de nieuwe boekwaarde. De „plus-value de réévaluation” werd geboekt op een reserve en bleef onbelast zolang geen realisering plaats vond.

Afschrijving op laatstgenoemde waarde gedurende de resterende gebruiksduur van het activum, welke gebruiksduur niet mocht afwijken van die geldend voor de normale afschrijving. Over een vervangingsplicht spreekt de circulaire niet.

Erg lang heeft de circulaire van 1930 de afschrijvingen niet beheerst, want de Conseil d'Etat weigerde haar — een zuiver administratieve regeling — toe te passen (arrest van 14 November 1938), zonder dat daarover veel getreurd is. Want, zo deelt Lecerclé mede, „en fait la Circulaire du 25 janvier 1930 n'a été appliquée que par une petite minorité d'entreprises; et l'arrêt du Conseil d'Etat du 14 novembre 1938 en la considérant comme lettre morte, lui a porté le coup de grace”.²¹⁾

Inmiddels waren, onder de druk van de steeds toenemende oorlogsdreiging, kort tevoren maatregelen genomen, die ten doel hadden het productieapparaat zo spoedig mogelijk te vernieuwen en uit te breiden.

Eén daarvan beoogde de ondernemers in staat te stellen de vervanging van bedrijfsmiddelen te financieren met belastingvrij op zij gelegde gelden. Men ziet de moeilijkheid, die de wetgever had te overwinnen om dit doel te bereiken: enerzijds moest hij rekening houden met de steeds wisselende vervangingswaarde, anderzijds kon hij afschrijving op die waarde niet toestaan zonder in strijd te komen met zijn eigen opvatting over karakter en doel der afschrijving. Dit probleem heeft hij als volgt opgelost: als bedrijfslast bleef uitsluitend erkend de afschrijving op de aanschaffingswaarde; daarnaast kregen de ondernemers de bevoegdheid om een vervangingsfonds te vormen, hetgeen een nieuw onderlid 5, toegevoegd²²⁾ aan het toenmalige lid 2 van artikel 7 van de Code, aldus uitdrukte:

„Les conditions dans lesquelles les provisions constituées pour
„le renouvellement de l'outillage et du matériel peuvent être admises
„en déduction en sus des amortissements normaux sont déterminées
„par décret”

De uitwerking volgde in het decreet van 13 Februari 1939.²³⁾ Uit het

²⁰⁾ Overgedrukt in *Traité Pratique des Sociétés par actions* (Henri Decugis) p. 943.

²¹⁾ Lecerclé: *Bilans et Monnaie* bldz. 137.

²²⁾ Decret-Loi van 2 Mei 1938; als Annexe 3 opgenomen in de ANSA-uitgave: *Les allègements fiscaux en faveur de la production*.

²³⁾ De in noot 22 genoemde ANSA-uitgave, Annexe 4.

hierboven geciteerde no. 5 van artikel 7 lid 2 blijkt reeds, dat de regeling enkel gold voor „outillage et matériel”, zodat o.a. gebouwen er buiten vielen. In het decreet werd een onderscheid gemaakt tussen nieuwe en oude bedrijfsmiddelen, al naar gelang de aanschaffing was geschied na 31 December 1938 of vóór 1 Januari 1939. Voor de eerste groep kon een „provision de renouvellement de l'outillage et du matériel nouveaux” worden gevormd, terwijl met betrekking tot de tweede groep een „provision de renouvellement de l'outillage et du matériel anciens” tot stand gebracht mocht worden.

Ieder jaar mocht aan de „provision” worden toegevoegd; het verschil tussen vervangingswaarde en aanschaffingswaarde gedeeld door het aantal jaren, gedurende welk het desbetreffende bedrijfsmiddel naar schatting nog bruikbaar was.

Van de oorspronkelijke opzet om de berekening te doen plaats hebben met behulp van de officiële door het bureau van de statistiek gepubliceerde indexcijfers is niets gekomen; tengevolge van de oorlog konden namelijk geen indexcijfers meer worden verstrekt.

Om de hele regeling niet tot een dode letter te maken heeft de Minister van Financiën voor ieder der jaren 1939 t/m 1944 indexcijfers vastgesteld, waarmede echter de vervangingswaarde minder nauwkeurig benaderd kon worden, dan in de bedoeling had gelegen.

De vermoedelijke gebruiksduur behoefde voor de berekening van de afschrijving niet gelijk te zijn aan die, welke bepalend was voor de jaarlijkse toevoeging aan het vervangingsfonds, mits de laatste maar niet eindigde vóór de eerste.

Iedere ondernemer was vrij om te beslissen of hij gebruik zou maken van de door de wet geboden faciliteiten, over het tijdstip waarop hij daarmede een aanvang zou maken en welke bedrijfsmiddelen hij in zijn „provisions” zou betrekken.

Op de balans moesten de twee fondsen ieder voor het totaal bedrag worden vermeld, maar om het verloop per bedrijfsmiddel te kunnen nagaan diende de balans vergezeld te gaan van een afzonderlijke staat bevattende specificatie van de diverse posten. Ingeval van vervanging werd een bedrag gelijk aan het gereserveerde deel van de prijs van het nieuwe bedrijfsmiddel overgeboekt van de „provision” naar een rekening „Réserve Spéciale”. Zo bleef het evenwicht op de balans bewaard, terwijl men tevens kon zien welk deel van het fonds zijn bestemming had bereikt.

Alles wat tot nu toe over de „provisions de renouvellement” werd gezegd was toepasselijk zowel op het vervangingsfonds voor nieuw, als dat voor oud materiaal. Het grote verschil, dat er tussen beiden bestond was hierin gelegen, dat het fonds voor nieuw materiaal *belastingvrij* mocht worden gevormd in tegenstelling tot dat voor oud materiaal; het laatste werd gevoed uit de *belaste winst* en was dus een vrije reserve, doch bij vervanging van bedrijfsmiddelen die tot deze categorie behoorden, kwam het verschil tussen de prijs van het nieuw aangeschafte en die van het oude bedrijfsmiddel ineens aftrekbaar in het jaar van vervanging.

Aangezien de bedoeling van de „provisions” was vervanging te vergemakkelijken legde het decreet de ondernemer, die zo'n fonds had gevormd een vervangingsverplichting op, waaraan moest worden voldaan binnen vijf jaar na het einde van het boekjaar waarin het fonds tot het maximum gestegen was, d.w.z. wanneer het totale verschil tussen vervangingswaarde en aanschaffingswaarde was gereserveerd.

Niet nakoming van deze verplichting of wegvallen van de noodzakelijkheid om te vervangen (b.v. bij definitieve staking of overdracht van

het bedrijf) had tot gevolg, dat de reserve werd belast; voor verschillende gevallen werd bepaald in welk jaar dit diende te geschieden. Ten opzichte van het fonds voor oud materiaal miste de vervangingsplicht iedere werking, omdat de sanctie ontbrak; dit fonds bestond immers uit reeds belaste winst en van een nogmaals belasten kon dus geen sprake zijn.

Na de laatste oorlog achtte de regering de vooruitzichten met betrekking tot de waarde van de franc gunstig genoeg om opnieuw een herwaardering van bedrijfsmiddelen toe te staan; ditmaal echter werd de kwestie wettelijk geregeld, zodat een herhaling van hetgeen met de circulaire van 1930 was gebeurd niet kon plaats hebben. ²⁴⁾

Naast zulk een herwaardering konden de maatregelen van 1938 en 1939 naar haar oordeel gemist worden; dus werd uit lid 3 (tevorens lid 2) van artikel 7 Code het in 1938 ingelaste onderlid 5 geschrapt en het uitvoeringsdecreet ingetrokken.

Anders dan in 1930, toen ieder vrij was in de bepaling van het tijdstip waarop hij met herwaarderen zou beginnen, bepaalt de ordonnance van 15 Augustus 1945, dat zulks moet geschieden met de laatste balans opgemaakt vóór 1 Januari 1946. Daar het verloop van de gebeurtenissen de regering in haar verwachtingen teleurgestelde, werd de termijn eerst verlengd tot 1 Januari 1947, ²⁵⁾ doch toen bleek, dat de franc niet tot stilstand te brengen was, heeft de wetgever tenslotte bepaald, dat herwaardering ieder jaar mag plaats hebben. ²⁶⁾

Bevoegd, niet verplicht, om tot herwaardering over te gaan zijn alle ondernemingen die onder de B.I.C. vallen. Franse ondernemingen mogen zowel de bedrijfsmiddelen in Frankrijk als die in het buitenland of de koloniën (met uitzondering van Algiers, waar een speciale regeling geldt) herwaarderen; buitenlandse ondernemingen enkel de bedrijfsmiddelen behorende tot hun „établissement” in Frankrijk.

De bedoeling van de voorschriften betreffende de „Révision des Bilans” is niet uitsluitend hogere afschrijvingen mogelijk te maken; zij beogen tevens het samenstellen van balansen, die meer met de werkelijkheid overeenstemmen, te bevorderen. Dit blijkt uit het veel grotere werkingsterrein van de nieuwste bepalingen in vergelijking tot die van de circulaire van 1930. Zo is herschatting mogelijk van (a) alle lichamelijke en onlichamelijke zaken (dus ook gebouwen) zowel die waarop afgeschreven mag worden als die waarmee dit niet het geval is (b.v. de grond) mits zij op het moment van de herwaardering voor het bedrijf nog bruikbaar zijn. Ook reeds geheel afgeschreven zaken, die niet meer op de balans stonden komen in aanmerking, indien zij zich nog in het bedrijf bevinden. Bovendien noemt de wet nog (b) effecten en (c) schulden en vorderingen in *vreemde* valuta.

In de keuze van de te herwaarderen activa is de ondernemer geheel vrij; hij kan alle activa en passiva die de wet noemt onder de loupe nemen, maar niets belet hem om zich te beperken tot één of enkele balansposten. Is eenmaal een post herschat, dan moet echter op alle volgende balansen herschatting eveneens plaats hebben.

Eveneens kan men naar goeddunken de waarde bepalen en deze zo nodig in volgende jaren verhogen. Hier heeft de wet echter een maximum gesteld.

²⁴⁾ Ordonnance van 15 Augustus 1945 artikelen 69 t/m 77; met de uitvoeringsdecreten van 5 en 28 Februari 1946 opgenomen in de ANSA-uitgave: La Révision des Bilans; eveneens te vinden in R.I. 6300 t/m6302.

²⁵⁾ Wet van 23 December 1946; R.I. 6431. Uitvoeringsdecreet van 24 Maart 1947; R.I. 6437.

De herschatte waarde mag namelijk voor de onder (a) genoemde activa niet hoger zijn dan de aanschaffingswaarde vermenigvuldigd met de voor het jaar van aanschaffing vastgestelde coëfficiënt. In dit verband moge er op worden gewezen, dat, zolang de waardedaling van de franc voortgaat, een jaarlijkse vaststelling van de coëfficiënten nodig is; het laatst is dit geschied bij decreet van 17 Maart 1949 (Journal Officiel van 19 Maart 1949).

Voor de onder (b) en (c) genoemde activa (en passiva) gelden andere waarderingsvoorschriften, doch daar bij deze bedrijfsmiddelen het afschrijvingsvraagstuk geen rol speelt, blijven zij hier verder buiten beschouwing.

Thans de vraag op welk bedrag afgeschreven mag worden. Dit is niet de herschatte waarde, doch het bedrag dat overblijft, indien men de herschatte waarde heeft verminderd met (1) alle tot en met 31 December 1944 toegepaste gewone en buitengewone afschrijvingen, nadat deze eveneens met de voor ieder jaar, waarin zij werden verricht, toepasselijke coëfficiënt zijn vermenigvuldigd en (2) eventueel belastingvrij gevormde „provisions de renouvellement” voor het nominale bedrag. Oorspronkelijk was bepaald, dat het aldus verkregen bedrag in niet minder dan twintig jaar afgeschreven mocht worden, indien het gebouwen betrof en in niet minder dan acht jaar voor de overige bedrijfsmiddelen; geringere afschrijving werd toegestaan. De wet van 13 Mei 1948 heeft hierin verandering gebracht. Voortaan is afschrijving van de nieuw vastgestelde waarde voor alle activa mogelijk in de nog resterende gebruiksduur.

Onzeker is, of zij, die tot herwaardering overgaan bij de vaststelling van het afschrijvingspercentage nog rekening mogen houden met economische slijtage; artikel 6 van het uitvoeringsdecreet van 5 Februari 1946 geeft namelijk een definitie van afschrijving, die economische slijtage uitsluit.²⁷⁾

Het is hier niet de plaats om te demonstreren tot welke verwickelingen al deze voorschriften voeren; men stelle zich slechts voor welke berekeningen nodig zijn in verband met de nog aanwezige resten van de regelingen van 1930 en 1939 en men zal reeds inzien, dat het allerminst eenvoudig is, ook als zich verder helemaal geen bijzondere moeilijkheden voordoen. In werkelijkheid is echter het aantal onzekerheden en strijdpunten zo groot, dat het geheel een onontwarbare knoop dreigt te worden. Om slechts een enkel voorbeeld te noemen uit de zeer ruime keuze. Herschat moeten worden de afschrijvingen, de „amortissement proprement dite” volgens Lecercle; welke door de ondernemer als „amortissement” aangeduide posten zijn nu wel en welke niet „amortissement proprement dite”? Welke afschrijvingen moeten worden herschat en afgetrokken de toegestane of de werkelijk verrichte?; de voorschriften, die op dit punt zijn gegeven doen weer nieuwe vragen rijzen.

Nog ingewikkelder is de berekening van het bedrag, dat tenslotte als meerwaarde overgebracht moet worden naar de rekening: „Réserve spéciale de réévaluation”. Van belang is, dat deze „Réserve spéciale” niet belast wordt zolang zij onaangetast blijft. Op deze regel bestaan twee uitzonderingen: uitdeling door uitgifte van bonusaandelen en compensatie met verliezen worden niet beschouwd als aanwending van de reserve, die belastbaarheid tengevolge heeft.

Met het bovenstaande is de beschrijving van de afschrijvingen in Frankrijk beëindigd. Het lijkt echter wenselijk nog te wijzen op de veelvuldig voorkomende „provisions”, oneigenlijke reserves, waarmee in veel

²⁶⁾ Wet van 13 Mei 1948; R.I. 6690. Uitvoeringsdecreet van 15 Mei 1948; R.I. 6691.

gevallen bereikt kan worden, wat langs de weg van afschrijving niet mogelijk is zoals afschrijving op grond door middel van een „provision pour dépréciation”, afschrijving op dubieuze debiteuren met behulp van een „provision pour créances irrécouvrables” enz. Het volgende voorbeeld is in verband met het hier behandelde onderwerp interessant terwijl het tevens doet uitkomen tot welke verwarring de vele wetswijzigingen hebben geleid.

Sinds 1934 kent de Code Général de mogelijkheid tot het instellen van „provisions”. Onmiddellijk zag men daarin een middel om de vervangingswaarde, voorzover deze niet door afschrijving in mindering van de winst kon worden gebracht, toch belastingvrij te reserveren.²⁷⁾

Zekerheid daaromtrent had men niet, maar uit het feit, dat de „provisions de renouvellement” een wetswijziging nodig maakten, zou men kunnen afleiden, dat de administratie er anders over dacht. In een arrest van 31 Juli 1942²⁸⁾ gaf de Conseil d'Etat echter zijn goedkeuring aan de vorming van een „provision de renouvellement” gevormd op grond van de wetstekst van 1934. Wel had de kwestie toen een stuk aan actualiteit verloren, maar voor de bedrijfsmiddelen, aangeschaft voor 1 Januari 1939, was het arrest toch van belang.

Op 19 Mei 1947³⁰⁾ bevestigde de Conseil d'Etat nog eens de vroegere jurisprudentie; weer ging het over artikel 7 tekst 1934. Maar inmiddels is artikel 7 gewijzigd en bepaalt het over „provisions” weer hetzelfde als in 1934. Conclusie: al de bijzondere regelingen hadden achterwege kunnen blijven, want reeds de tekst 1934 liet vorming van „provisions de renouvellement” toe. Kort geleden heeft de Minister echter op een met betrekking tot deze kwestie gestelde vraag geantwoord, dat de leer, in de aangehaalde arresten verkondigd, enkel toepasselijk is op „entreprises concessionnaires ou locataires”³¹⁾; daar staat weer tegenover, dat reeds in 1944 in de noot onder het arrest van 31 Juli 1942 de mening verkondigd werd, dat het arrest juist niet die beperkte strekking heeft. Alleen de Conseil d'Etat zal kunnen uitmaken wie gelijk heeft.

Hoe is het franse oordeel over de fiscale afschrijvingspolitiek? Men zou het kort aldus kunnen samenvatten: tevreden maar niet voldaan. Tevreden, omdat de regering haar goede wil heeft getoond, zij het dan misschien wat erg laat. Niet voldaan, omdat er altijd wensen onvervuld blijven. Zo wijst men er o.a. op, dat de fiscus tot nu toe eigenlijk nog niets definitief heeft vrijgelaten van alle belastingvrije reserves en „provisions” die in de loop der jaren de revue hebben gepasseerd. Tot nu toe is het nooit verder gekomen dan „uitstel van executie”.

Hiermede raken wij reeds aan het vraagstuk van de „plus-values”.

Wanneer is sprake van een „plus-value”? Behoren deze steeds tot de belastbare winst of alleen dan wanneer ze gerealiseerd zijn? En in het laatste geval volgt de vraag: wanneer kan men zeggen, dat realisatie heeft plaats gehad? Zo wordt het verband zichtbaar met afschrijvingen, bonusaandelen, registratierecht, omzetting van vennootschappen, fusie van N.V.'s, overlijden van de ondernemer, overdracht van bedrijven enz. enz. Met deze aanduiding moet volstaan worden, omdat de genoemde onderwerpen niet aan de orde waren.

²⁷⁾ Zie hierover Lecerclé: Bilans et Monnaie bldz. 116 en 117.

²⁸⁾ De H.R. heeft een dergelijke onbelaste reserve voor de Winstbelasting niet toelaatbaar geoordeeld; zie B. 7501.

²⁹⁾ R.I. 6130.

³⁰⁾ R.I. 6573.

³¹⁾ Impôts et Sociétés, Bulletin bi-hebdomadaire 1949 no. 5198 bldz. 2 (10.700).

III. *Samenvatting en vergelijking met het Nederlandse ontwerp Belastingherziening 1949.*

Vergelijkt men de bestaande Franse herwaarderingsbepalingen met de, bij het Ontwerp Belastingherziening 1949, voorgestelde, dan blijken beide regelingen op de volgende punten met elkaar overeen te komen.

- a. Het facultatieve karakter.
- b. Vaststelling van de nieuwe waarde met behulp van (een) vermenigvuldigingscijfer(s); geen herschatting in de ware zin dus.
- c. Overbrenging van de herwaarderingswinst naar een speciale reserve.
- d. Een claim van de fiscus op de herwaarderingsreserve.

Belangrijker zijn de verschillen.

1. Tegenover de jaarlijkse herwaardering in Frankrijk staat de eenmalige van het ontwerp in de geest van de Franse regeling van 1930 en de Belgische van 1947.
2. Een beperking van het aantal te herschatten bedrijfsmiddelen in het Nederlandse ontwerp:
 - a. naar de soort: alleen „andere lichamelijke zaken dan gebouwde en ongebouwde eigendommen” komen in aanmerking waarop een uitzondering wordt gemaakt voor „gebouwen, die in feite installaties zijn”. Frankrijk laat herwaardering toe van alle bedrijfsmiddelen.
 - b. naar het tijdstip waarop de bedrijfsmiddelen tot het bedrijfsvermogen zijn gaan behoren: enkel die, welke bij het einde van het boekjaar, dat in of met 1941 eindigt reeds tot het bedrijfsvermogen behoorden kunnen van de herwaardering profiteren. Een dergelijke beperking kent de Franse regeling niet, wel de Belgische wet. In laatstgenoemd land worden namelijk de na 31 December 1940 aangeschafte bedrijfsmiddelen uitgesloten, omdat die geacht worden uitsluitend voor te komen bij personen, die óf voor de vijand gewerkt hebben óf ongezonde (malsaines) zaken hebben gedaan; dergelijke mensen mogen geen voordeel hebben van een herwaardering. Hierbij vergelijkte men de M.v.T. van het ontwerp waar als argument wordt aangevoerd, dat degene, die na 1942 nieuwe aanschaffingen heeft kunnen doen een dubbele voorsprong heeft op hen, die daartoe niet in staat waren t.w. het profijt, dat hij van die bedrijfsmiddelen in de afgelopen jaren reeds heeft gehad en het latere tijdstip waarop vervanging noodzakelijk wordt.
3. Het belangrijkste is echter, dat men in Frankrijk, uitgaande van de oorspronkelijke aanschaffingskosten, de waarde op het herwaarderingsmoment berekent door op die aanschaffingskosten en alle af- en bijtellingen de betreffende coëfficiënten toe te passen. Het ontwerp baseert zich op de boekwaarde van het herwaarderingstijdstip en vermenigvuldigt die met twee, zodat geen rekening gehouden wordt met de geleidelijke waardedaling van de gulden in het tijdvak 1 Januari 1942 tot en met 31 December 1947, aangenomen, dat tot eerstgenoemde datum de waardevermindering van de gulden te verwaarlozen is, zoals het ontwerp doet.

De onder 1. en 2. genoemde punten zullen waarschijnlijk tot gevolg hebben, dat het voordeel van de herwaardering in Nederland niet zo groot zal zijn als men gehoopt had.