

# AFSCHRIJVINGEN TEN AANZIEN VAN DE BELGISCHE INKOMSTENBELASTING

door Prof. Mr J. van Houtte

Hoogleraar in het Fiscaal Recht aan de Universiteit te Gent

## § 1. Algemene beschouwingen.

1. De wettelijke en reglementaire voorschriften i.v.m. de afschrijvingen in het Belgisch fiscaal stelsel vloeien voort uit het algemeen beginsel geformuleerd in artikel 26, § 1 van de „Samengeschakelde wetten betreffende de inkomstenbelastingen”, nl. dat de bedrijfsinkomsten „belastbaar zijn naar hun zuiver bedrag, hetzij op grond van hun bruto-bedrag, verminderd met de bedrijfsuitgaven alleen, welke gedurende de belastbare tijd werden gedaan om die inkomsten te verkrijgen of te behouden”.

Onder de bedrijfslasten noemt artikel 26, § 2, 4<sup>o</sup>: „De nodige afschrijvingen ... in zover de afschrijvingen samengaan met een waardevermindering, welke zich gedurende de belastbare tijd werkelijk voordeed”.

2. Daaruit volgt dat op afschrijvingen toepasselijk zijn de voorwaarden gesteld voor het aftrekken, van het bruto-bedrijfsinkomen van de belastingschuldige, van „bedrijfsuitgaven” in het algemeen.

a. De waardevermindering door sleet of veroudering, te compenseren door afschrijving, moet een verlies uitmaken voor de belastingschuldige zelf. Gehuurde goederen komen dus niet in aanmerking <sup>1)</sup>.

b. De afschrijvingen mogen alleen toegepast worden op activabestanden dienende voor de exploitatie van het bedrijf. Anders worden zij niet beschouwd als „nodig ... voor het verkrijgen of het behouden” van de bedrijfsinkomsten.

c. De waardevermindering van de af te schrijven activabestanden moet zich hebben voorgedaan gedurende de periode (doorgaans het jaar), waarvan de winst als grondslag dient voor de belasting.

3. Wij stellen ons voor hierna, zo beknopt mogelijk, de bijzondere voorwaarden samen te vatten welke, naar Belgisch recht, vereist zijn opdat afschrijvingen van het belastbaar inkomen zouden mogen afgetrokken worden.

Achtereenvolgens handelen wij over: de voor afschrijving vatbare activabestanden (§ 2), de grondslag waarop de afschrijvingen dienen berekend (§ 3), de afschrijvingspercentages (§ 4) en de wijze waarop de afschrijvingen moeten worden geboekt (§ 5).

## § 2 Activabestanden vatbaar voor afschrijving.

### a) Wettekst.

4. Naar luid van artikel 26, § 2, 4<sup>o</sup> kunnen enkel als bedrijfsuitgave afgetrokken worden van de belastbare winst „de nodige afschrijvingen van het materieel en van de roerende voorwerpen dienende tot de uitoefening van het bedrijf”.

---

<sup>1)</sup> AMERYCKY, *Inkomstenbelastingen*, no. 213; RONSE & TIBERGHEIN, *Handboek der inkomstenbelastingen*, no. 219.

De tekst wordt evenwel zo ruim geïnterpreteerd door de rechtspraak en door de administratie dat vele activabestanddelen, alhoewel niet genoemd in artikel 26, nochtans in aanmerking kunnen komen voor fiscale afschrijving.

b) *Interpretatie van de wettekst.*

5. Er is eerst het geval van de *onroerende goederen*.

In de Ministeriële omzendbrief van 15 Maart 1924<sup>2)</sup> wordt reeds toegegeven dat delging wel mogelijk is voor zekere onroerende goederen met industriële bestemming, indien zij aan snelle sleet onderhevig zijn, indien er grondstoffen worden uit gehaald (b.v.: grond voor steenbakkerijen) of voor speciale doeleinden zijn opgericht (b.v. garages, brandkoffers in banken, enz ...)

Maar in menig arrest stelde het Hof van Cassatie een veel ruimere uitlegging van artikel 26, § 2, 4<sup>o</sup> voor — die trouwens in de meeste gevallen aanvaard werd door de administratie. Practisch kunnen thans afgeschreven worden alle onroerende goederen die werkelijk dienen voor het bedrijf van de belastingschuldige<sup>3)</sup>. Vallen onder dat begrip o.m. de herbergen toebehorende aan een brouwerij, de woningen opgericht door een maatschappij voor goedkope woningen, en de onkosten voor aankoop van nijverheidsimmobiliën, die samen met de aankooprijzen moeten worden gedelgd<sup>4)</sup>.

Herstellings- en onderhoudskosten van de gebouwen dienen niet begrepen in de afschrijving, maar worden ineens geboekt als algemene onkosten van het jaar waarin zij effectief werden betaald.

6. Ook *immateriële vermogensbestanddelen* (zoals fabrieksmerken, octrooien, aankoop van cliënteel) kunnen worden afgeschreven, naar de Ministeriële aanschrijving van 27 November 1934<sup>5)</sup>.

7. *Schuldvorderingen* kunnen afgeschreven worden wanneer het blijkt dat zij als definitief oninbaar moeten worden beschouwd<sup>6)</sup>.

8. Zelfs van de *onkosten van eerste vestiging* (onkosten en honoraria van de akte van oprichting van een vennootschap), van de onkosten van uitgifte van obligatiën en van de openingstaxe van een dranksluiterij is de delging, onder bepaalde voorwaarden, toegelaten door de administratie<sup>7)</sup>.

9. Waarden in *portefeuille* zijn uiteraard niet vatbaar voor amortisatie. Zij worden telkenjare geschat in de inventaris volgens de prijs waarop zij zouden kunnen worden gerealiseerd<sup>8)</sup>.

§ 3. *Grondslag waarop de afschrijvingen berekend worden.*

a) *Principe.*

10. Het principe wordt uitgedrukt in het tweede lid van artikel 26,

<sup>2)</sup> No. 33.596 D.B. Deze uiterst belangrijke circulaire mag beschouwd worden als de officiële commentaar van artikel 26, § 2, 4<sup>o</sup> van de wetten op de inkomstenbelastingen.

<sup>3)</sup> Cass. 31 December 1927, *Pasicrisie*, 1927, I.140.

<sup>4)</sup> Cass. 2 Mei 1938, *Pasicrisie*, 1938, I.149.

<sup>5)</sup> No. 165.788 D.B.

<sup>6)</sup> W.t.v. maakt de recuperatie van een als niet-invorderbare afgeschreven schuldvordering een belastbare winst uit van het jaar waarin de recuperatie werkelijk geschiedt (Ber. Brussel, 13 Mei 1927, *Bull. Directe Belastingen*, no. 139).

<sup>7)</sup> Min. Omzendbr. 25 Maart 1924, en 5 November 1938, no. 6269.

<sup>8)</sup> Ber. Gent, 29 Maart 1938, *Journ. Prat. Dr Fiscal*, 1938.190.

§ 2, 4<sup>o</sup>: „De afschrijvingen zijn gegrond op het bedrag van de belegde gelden of op de kostprijs”.

In zijn boekhouding mag de belastingschuldige afschrijven naar gelijk welke delgingsmethode (volgens boekwaarde, volgens vaste, toenemende of afnemende percentages van de aanschaffingswaarden enz. ...). T.a.v. de fiscus is echter maar één methode toegelaten: de afschrijving berekend op de investeringswaarde of op de kostprijs (aankoopprijs vermeerderd met de erbij behorende kosten <sup>9)</sup>).

11. De belastingschuldige zal derhalve, in zijn fiscale boekhouding, het (naar wij verder zullen uitleggen) overeengekomen delgingspercentage aftrekken van een *in principe* vast bedrag.

Deze regel kon evenwel niet gehandhaafd worden nadat de Belgische frank, tussen 1919 en 1926, de zes zevenden van zijn koopkracht verloren had.

#### *b) Kostprijs en muntontwaarding.*

12. Doel van de afschrijvingen is de eigenaar van een door sleet of veroudering gedeprecieerde bestanddeel uit de bedrijfsuitrusting in staat te stellen nieuw te kopen hetgeen vroeg of laat onbruikbaar wordt.

Zulks is echter niet mogelijk indien b.v. de kostprijs bedroeg een miljoen frank 1914 en, in de loop van de afschrijvingsperiode, de frank daalt op ongeveer 0,14 vergeleken met de frank waarmee de investering werd betaald. Verondersteld dat elk jaar een tiende wordt afgetrokken, als delging, van de kostprijs. De belastingschuldige zal, nadat dit bestanddeel uit zijn actief volledig afgeschreven werd, slechts beschikken over 140.000 frank waarde 914, en niet over de volle investeringsprijs (een miljoen). Daarom moet men „opérer les amortissements dans la même mesure de valeurs que celle en laquelle sont traduits les biens qui en sont l'objet” <sup>10)</sup>.

13. Bij Koninklijk Besluit van 25 October 1926, genomen ter uitvoering van de wetten van 26 Februari en 16 Juli 1926, werd de goudwaarde van de frank teruggebracht op ongeveer het zevende van deze van de frank 1914.

Deze officiële muntontwaarding leidde de administratie er toe „om ten minste de economische waarde van ons materieel te handhaven, ... toe te laten sommige vóór de stabilisatie van den frank verkregen activa-elementen met vrijstelling van belasting af te schrijven en zulks op grondslag van een nieuwen met het oog op de muntdepreciatie vastgestelden kostprijs” <sup>11)</sup>.

#### *c) Wet van 13 Juli 1930.*

14. Deze administratieve rechtspraak werd bekrachtigd bij de wet van 13 Juli 1930 (art. 20). Volgende bepaling werd dan het derde lid van artikel 26, § 2, 4<sup>o</sup> van de samengeschakelde wetten betreffende de inkomstenbelastingen:

„Edoch, met betrekking tot de bedrijfsimmobiliën en het nijverheids-

<sup>9)</sup> Cass. 2 Mei 1938, hoger geciteerd.

<sup>10)</sup> M. FEYE, *La dévalorisation de la monnaie, selon l'arrêt de cassation du 14 février 1929, et l'impôt sur le revenu*, in Rev. Prat. des Sociétés, 1929, no. 2.943, bl. 110.

<sup>11)</sup> Min. Omzendbr. 16 Juli 1927, no. 39.390 D.B., § 21. Comm.: R. WARLOMONT & L. WALLEMACQ, *La revalorisation des bilans des sociétés commerciales*.

handels- of landbouwmaterieel, verkregen of tot stand gebracht vóór 1 Juli 1926, mag de afschrijving berekend worden op een kostprijs herschat onder de bij koninklijk besluit te bepalen voorwaarden en grenzen; bewuste herschatting dient opgenomen uiterlijk in de in 1931 afgesloten schrifturen en balansen".

15. De „voorwaarden en grenzen" van de herschatting van de kostprijs werden bepaald bij Koninklijk Besluit van 12 October 1930 (*Staatsblad* van 5 November 1930).

*d) Wet van 20 Augustus 1947.*

16. Op de devaluatie van 1926 volgde een tweede in 1935 (Wet van 30 Maart 1935) en een derde, niet officiële, na 1944.

Niettemin bleef, wat betreft de activabestanddelen aangekocht na 1926, het principe van artikel 26, § 2, 4<sup>o</sup>; tweede lid, streng toegepast: afschrijvingen berekend „op het bedrag der belegde gelden of op de kostprijs", zonder rekening te houden met de verminderde koopkracht van de frank.

Deze leemte werd, althans gedeeltelijk, aangevuld door artikel 3 van de wet van 20 Augustus 1947.

17. Het derde lid van artikel 26, § 2, 4<sup>o</sup> werd vervangen door volgende bepaling, voor de eerste maal toepasselijk op de aanslagen van het fiscaal dienstjaar 1947:

„Met betrekking, evenwel, tot de nijverheids-, handels- of landbouw-outillering, alsmede tot de ermede gelijkgestelde nijverheidsgebouwen, verkregen of tot stand gekomen vóór de normale datum van afsluiting van de laatste jaarbalans opgemaakt vóór 31 December 1940 en die nog in gebruik waren op de normale datum van afsluiting van de laatste jaarbalans opgemaakt vóór 31 December 1946, mag de afschrijving worden berekend op een investerings- of kostwaarde herschat binnen de grenzen en termijnen en onder de voorwaarden te bepalen bij koninklijk besluit. De herschatte waarde mag niet hoger gaan dan twee en een halve maal de waarde van bovenbedoelde elementen, geschat op grondslag van de per 31 Augustus 1939 geldende normale prijzen en met inachtneming van hun toestand van stoffelijk verval en van hun werkelijke waardevermindering op de normale datum van afsluiting van de laatste jaarbalans opgemaakt vóór 31 December 1946".

De „grenzen, termijnen en voorwaarden" voor de herschatting werden bepaald bij Besluit van de Regent van 15 October 1947.

18. Uit de tekst van artikel 3 van de wet van 20 Augustus 1947 blijkt onmiddellijk dat de herschatting niet geschiedt zal volgens dezelfde methode als deze die werd toegepast door de wet van 13 Juli 1930 en het Koninklijk Besluit van 12 October 1930.

a) Niet alle outilleringen of nijverheidsgebouwen „in gebruik op de normale datum van afsluiting van de laatste jaarbalans opgemaakt vóór 31 December 1946" komen in aanmerking voor eventuele herschatting. Enkel deze die verkregen werden of tot stand waren gebracht ten laatste vóór 31 December 1940. De wetgever heeft aldus willen beletten dat investeringen tijdens de bezetting of met oorlogswinsten gemaakt het beneficium van de herschatting zouden genieten.

b) Maar anderzijds is het onverschillig of de te herschatten activa-bestanddelen al of niet gedeeltelijk of zelfs volledig werden afgeschreven vóór dat artikel 3 van de wet van 20 Augustus 1947 wordt toegepast. Het volstaat dat zij nog in gebruik zouden zijn op de datum van afsluiting van de laatste jaarbalans opgemaakt vóór 31 December 1946.

Evenwel zal „de hoegrootheid der reeds gedane afschrijvingen, aangenomen met vrijstelling van belasting op de te herschatten elementen, in principe en in zekere mate, dienen om de oprechtheid der door de ondernemingen voorgestelde slijtagecoëfficiënten te beoordelen”<sup>12)</sup> Die slijtagecoëfficiënten dienen afgetrokken van de waarde 1939 van de outillering of nijverheidsgebouwen in nieuwe staat.

c) Als gunstmaatregel ten voordele van de oorlogsgeteisterden werd, tengevolge van een door de Minister van Financiën aangegane verbinde<sup>13)</sup> de herschatting mogelijk gemaakt van „in eigendom opgeëiste, of door oorlogsfeiten vernielde, verloren of buiten gebruik gestelde activa-elementen, alsof zij nog dienstig waren in het bedrijf op de datum van de afsluiting van de jaarbalans opgemaakt vóór 31 December 1946, onder aftrek van de opeisings- of herstellingsvergoedingen betreffende deze elementen<sup>14)</sup>.

d) De herschatte grondslag, voor de berekening van de afschrijvingen mag, in geen geval, hoger zijn dan 2,5 maal de waarde (naar de normale prijzen per 31 Augustus 1939) van de outillering of de nijverheidsgebouwen in de staat waarin zij verkeerden „op de normale datum van afsluiting van de laatste jaarbalans opgemaakt vóór 31 December 1946”.

#### § 4 Afschrijvingspercentage.

19. De wet bepaalt niet welk percentage als afschrijving mag worden afgetrokken. De belastingschuldige moet zelf oordelen hoelang de aangeschafte gebouwen of outillering bruikbaar zullen zijn voor zijn bedrijf<sup>15)</sup>: hij moet daarna overeenkomen met de controleur nopens de jaarlijks toe te passen afschrijvingen<sup>16)</sup>.

Doorgaans worden de volgende percentages aangenomen door de administratie: 1,5 tot 5% voor de gebouwen, 10% voor mechanieken, 3% voor schepen en boten, 20 % voor het rollend materieel<sup>17)</sup>.

De overeengekomen afschrijvingspercentages mogen in bijzondere gevallen gewijzigd worden, mits accoord van het fiscaal bestuur<sup>18)</sup>.

20. In principe moeten de afschrijvingspercentages telkenjare afgetrokken worden van de grondslag zoals bepaald bij artikel 26, § 2, 4<sup>o</sup>, tweede lid.

Het komt echter niet zelden voor dat de belastingschuldige *meer* (delgingsexcedent) of *minder* (delgingsstekort) afschrijft dan voorzien in de fiscale afschrijvingstabel.

<sup>12)</sup> Min. Omzendbr. 24 November 1947, no. 108, no. 24.

<sup>13)</sup> Bij de bespreking in de Kamer der Volksvertegenwoordigers van de wet van 1 October 1947 over de herstelling van de oorlogsschade aan private goederen. Zie: VAN HOUTTE, *De herstelling van de oorlogsschade aan private goederen*, no. 504.

<sup>14)</sup> Art. 2 en 3 Besluit v. d. Regent 15 October 1947.

<sup>15)</sup> Cass. 17 October 1932, *Pasicrisie* 1932, I.274.

<sup>16)</sup> Min. Omzendbr. 15 Maart 1924, no. 21-25.

<sup>17)</sup> RONSE & TIBERGHEIN, o.c. no. 240.

<sup>18)</sup> Min. Omzendbr. 2 Juni 1931, no. 93.804 D.B.

Het *delgingsexcedent* wordt gevoegd bij de belastbare winst <sup>19)</sup>. Het Hof van Cassatie heeft evenwel beslist dat daarmede een delgingstekort kon aangevuld worden in de volgende jaren <sup>20)</sup>.

Wat *delgingstekorten* betreft laat de administratie onder bepaalde voorwaarden toe de afschrijvingsperiode te verlengen om het tekort in te halen.

De Ministeriële omzendbrief van 5 November 1938 bevat dienaangaande het volgende:

„Indien het bedrijfshoofd gedurende zekere crisisjaren oordeelt geen afschrijvingen te moeten doen, neemt het bestuur aan dat de in den loop van het belastbaar tijdperk werkelijk geleden waardevermindering niet aanwezig is.

Wanneer die industrieel later in zijn balans afschrijvingen opneemt welke de in gemeen overleg vastgestelde normale jaarlijksche coëfficiënten overschrijden, zonder evenwel het bewijs te verstrekken van een hoogere waardevermindering, wordt het afschrijvingsexcedent onder de belastbare bestanddeelen begrepen. Deze toestand neemt voor den industrieel het recht niet weg om het actief in den loop van de volgende jaren fiscaal af te schrijven, ten bedrage van de overeengekomen jaarlijksche coëfficiënten en wel totdat het algeheel bedrag van de beleggingen met vrijstelling van belastingen ingewonnen zij” <sup>21)</sup>.

#### § 5. Boeking van de afschrijvingen.

21. De wet bepaalt in de regel niet hoe de afschrijvingen dienen geboekt te worden. De belastingschuldige mag b.v. de inventariswaarde van de voor afschrijving vatbare activa-bestanddelen met het overeengekomen percentage verminderen, ofwel een afschrijvingsrekening openen in zijn boeken, enz. ... <sup>22)</sup>.

Evenwel moet de afschrijving van de nieuwe investerings-of kostwaarde, zoals voorzien bij artikel 3 van de wet van 20 Augustus 1947, duidelijk voorkomen op het passief van iedere jaarbalans, afgesloten met ingang van 31 December 1947 en ten laatste op 30 December 1948 (art. 5, § 5 Besluit van de Regent van 15 October 1947). De balans moet zo worden opgemaakt dat gemakkelijk het onderscheid kan worden gemaakt tussen de afschrijvingen ingevolge de wet van 20 Juli 1947 en deze welke betrekking hebben op de vroegere herschatting die reeds ten laatste in de balans van 1931 werden opgenomen, ingevolge de wet van 13 Juli 1930 of de vroegere administratieve rechtspraak <sup>23)</sup>.

<sup>19)</sup> Min. Omzendbr. 25 Maart 1924, no. 25.

<sup>20)</sup> Cass. 12 October 1931, *Pasicrisie*, 1931, I.248.

<sup>21)</sup> No. 6.269 D. B.

<sup>22)</sup> AMERYCKX, o.c., no. 214.

<sup>23)</sup> Min. Omzendbr. 24 November 1947, no. 108, no. 50.