

INVESTERINGSAFTREK VOOR STATIEGELD-EMBALLAGE

door D. A. M. Meeles

Dat z.g. statiegeld-emballage, als drankflessen en kisten, fiscaal tot de bedrijfsmiddelen behoort - uiteraard mits voldaan wordt aan de overigens daarvoor geldende criteria¹⁾ - is vrij lange tijd gemeengoed geweest. Hieraan was wellicht debet de Ministeriële resolutie van 24 september 1954 no. 126²⁾, in lid 5 waarvan de minister een praktische oplossing gaf voor de toepassing der desinvestering-bijtelling voor bedrijfsmiddelen, waarvan de afstoting en dus ook de vervanging zodanig regelmatig plaats vindt, dat het bedrag van de desinvestering reeds te voren, bij benadering, kan worden gesteld op een zeker percentage van het bedrag van de investering. Deze toepassing hield in, dat de desinvestering niet in aanmerking werd genomen door verhoging van de desinvestering-bijtelling doch door verlaging van de investeringsaftrek met het percentage van de gemiddeld te verwachten vervreemdingen. Tot de in deze resolutie bedoelde bedrijfsmiddelen kon stellig ook de statiegeld-emballage worden gerekend. De praktijk wees dan ook uit, dat voor statiegeld-emballage de resolutie veelvuldig toepassing vond. Bleek in enig geval b.v. gemiddeld 10% van de aan afnemers gezonden statiegeld-emballage niet terug te komen dan werd het percentage van de investeringsaftrek dienovereenkomstig verminderd van 5 tot 4½, waardoor dan toepassing van desinvestering-bijtelling voor bedoelde emballage achterwege kon blijven.

In 1959 kwam het Gerechtshof te 's-Gravenhage evenwel tot de conclusie, dat in het algemeen ten aanzien van drankflessen geen sprake kon zijn van bedrijfsmiddelen in fiscale zin. Immers konden de dranken niet anders worden afgeleverd dan juist in flessen. De afnemers stelden niet alleen prijs op de drank, doch ook op de fles, waarin zij de drank konden bewaren en waaruit zij deze pleegden te schenken. Ergo moest niet de drank als het verhandelde object worden beschouwd, doch de fles met inhoud.

Mede omdat er voor flessen in het algemeen geen inleveringsplicht bestaat en het risico van teloorgaan bij de afnemers berust voorzover zij flessen onder zich hebben, kwam het Hof dan ook tot de conclusie, dat de flessen handelswaar vormden en geen bedrijfsmiddel. Aan de kisten, in welke de flessen werden vervoerd, werd wel het karakter van bedrijfsmiddel toegekend.

De Hoge Raad casseerde deze uitspraak, o.m. op grond van de volgende overwegingen:

„dat het voor de beantwoording van de vraag of de flessen voor belanghebbende al dan niet bedrijfsmiddel zijn, hierop aankomt of deze flessen - niet stuk voor stuk, maar als een of meer partijen van gelijke voorwerpen - duurzaam voor de uitoefening van het bedrijf worden gebruikt dan wel als bestanddeel van de omzet worden verbruikt;

dat hiervoor niet beslissend is dat, (enz. volgen de overwegingen van het Hof), maar wel, dat belanghebbende door telkens ledige flessen die haar afnemers onder zich hebben van hen weder in ontvangst te nemen en het

¹⁾ Zie de beschouwing van schrijver dezes in het M.A.B. van januari 1960.

²⁾ Bel. ber. I 760.

gestorte statiegeld terug te betalen gemiddeld gedurende vijf jaar de flessen in haar bedrijf gebruikt en daarvan het commerciële risico niet op haar afnemers afwentelt doch blijft dragen, behalve voor zover het teruggeven van flessen en de daaraan verbonden aanspraak op terugbetaling van het statiegeld achterwege blijven;

dat op deze grond de flessen in het bedrijf van belanghebbende niet zijn aan te merken als handelsgoederen, zoals het Hof heeft gemeend, maar als bedrijfsmiddel waarop artikel 8a van het Besluit op de Inkomstenbelasting 1941 van toepassing is met dien verstande, dat voor de toepassing van lid 2 van deze bepaling mede moet worden gelet op de hoeveelheid flessen, die gemiddeld jaarlijks door afnemers niet aan belanghebbende wordt teruggegeven en dientengevolge als door belanghebbende tegen het alsdan aan haar verbeurde statiegeld vervreemd moet gelden;”

Uit dit arrest volgt als oordeel van de Hoge Raad dat het niet terugontvangen van statiegeld-emballage een vervreemding vormt in de zin van lid 2 van artikel 8a van het Besluit op de Inkomstenbelasting, met als tegenprestatie het bedongen statiegeld. In zoverre vormt het arrest dus een bevestiging van de mening van de Minister, welke impliciet in vorengenoemde resolutie tot uitdrukking kwam. De daarin door de Minister aangegeven praktische methode voor toepassing van de desinvesteringsbijtelling zal dus nog steeds toepassing kunnen vinden, mede omdat de Hoge Raad overweegt, dat in dit geval moet worden gelet op de hoeveelheid flessen, die *gemiddeld* jaarlijks niet terugkomt.

Het oordeel van Minister en Hoge Raad is niet zonder meer vanzelfsprekend. Blijkens de eersaangehaalde overweging ziet de Hoge Raad niet elke fles afzonderlijk als bedrijfsmiddel, doch een complex van flessen. Het in de bedrijfstang geleidelijk teloorgaan van eenheden flessen - door veroudering en breuk zowel als door het niet terugontvangen van afnemers - heeft in deze zienswijze dus hetzelfde karakter als het door economische of technische factoren geleidelijk tenietgaan van werkeenheden in andere duurzame produktiemiddelen. Nu het op directe of indirecte wijze in de omzet opgaan van laatstgenoemde werkeenheden niet als vervreemding van een bedrijfsmiddel geldt kan men zich afvragen of het in de omzet opgaan van eenheden flessen wel een vervreemding voorstelt van het *complex* flessen, dat tezamen het bedrijfsmiddel vormt.

Het aanmerken van een complex flessen als bedrijfsmiddel in plaats van elke fles afzonderlijk heeft tot gevolg, dat voor toepassing van de investeringsaftrek niet van belang is dat een gedeelte van de in enig jaar aangeschafte flessen reeds in het jaar van aanschaffing teloor gaat. Indien vaststaat dat een complex flessen voor méér dan één jaar invloed op de winstbepaling heeft, m.a.w. dat een gedeelte van een in een jaar aangeschaft complex flessen op de balansdatum nog aanwezig of in omloop is en dienovereenkomstig wordt geactiveerd, kan voor het gehele complex - na aftrek van het gedeelte, dat gemiddeld door afnemers wordt behouden - investeringsaftrek worden gevraagd.