

COMMISSIE VOOR BOEKHOUDKUNDIGE NORMEN

CBN-advies 112-1 - Versnelde afschrijvingen

Het door de wet van 29 november 1977 tijdelijk ingevoerde afschrijvingsregime naar keuze van de belastingplichtige met betrekking tot zekere investeringen in uitrustingsgoederen heeft talrijke interpretatievragen doen rijzen zowel vanuit het oogpunt van het fiscaal recht als van het boekhoudrecht (1).

Wat het fiscaal recht betreft, kan worden verwezen naar een omzendbrief van het Bestuur der Directe Belastingen van 31 maart 1978 (circ. nr. Ci. 421/290.379) (2).

Ten aanzien van het boekhoudrecht hadden de gestelde vragen hoofdzakelijk betrekking op het geoorloofd karakter van afschrijvingen die hoger zijn dan de economisch noodzakelijke afschrijvingen, op het begrip «afschrijvingsplan» en op de verwerking van die afschrijvingen in de jaarrekening. Deze vragen werden verruimd tot de fiscale regimes van versnelde afschrijvingen (degressieve afschrijvingen en verdubbelde lineaire afschrijvingen). Zij hebben de Commissie ertoe aangezet bij de Regering de wenselijkheid ter sprake te brengen van een splitsing tussen de boekhoudkundige en de fiscale afschrijvingen.

Overeenkomstig het besluit van 8 oktober 1976 moeten de materiële en immateriële vaste activa volgens een door het beheersorgaan opgesteld plan worden afgeschreven om de aanschaffingsprijs ervan te spreiden over hun vermoedelijke levensduur voor de onderneming. Dat plan moet beantwoorden aan de vereisten van voorzichtigheid, oprechtheid en goede trouw; de uitvoering ervan mag niet afhankelijk worden gemaakt van het resultaat van het boekjaar (3).

Dit regime van bedrijfseconomisch verantwoorde afschrijvingen werd echter door het besluit van 8 oktober 1976 zelf gemilderd. Het laat namelijk de tenuitvoerlegging toe van een versneld afschrijvingsplan, overeenkomstig de fiscale bepalingen ter zake (artikel 28, § 2).

Het inlassen van deze bepaling werd rechtstreeks ingegeven door de bekommernis om de fiscale neutraliteit te verzekeren van de boekhoudkundige hervorming. Ze was erop gericht de opstelling van een versneld afschrijvingsplan voorzien door de fiscale wetgeving mogelijk te maken, ook al zou de toepassing ervan aanleiding geven tot tijdelijk overdreven afschrijvingen. Ten tijde van de uitvaardiging van het besluit bedoelde men daarmee de degressieve afschrijving (artikel 49 van het W.I.B.) en de dubbele lineaire afschrijving (artikel 15, § 1 van de wet van 30 december 1970 op de economische expansie) (4).

Dat het boekhoudrecht in dit geval werd afgestemd op het fiscaal recht, houdt verband met het feit dat in ons land traditioneel als voorwaarde wordt gesteld dat de afschrijvingen, om fiscaal te kunnen worden aanvaard, als dusdanig in de jaarrekening moeten worden weergegeven.

De reeds eerder vermelde wet van 29 november 1977 heeft in het fiscaal recht het nieuwe begrip «afschrijving naar keuze van de belastingplichtige» ingevoerd. Doordat het om een wet gaat die erop gericht was de privé-investeringen te bevorderen door tijdelijke fiscale verlichtingen, kon dat begrip klaarblijkelijk alleen betrekking hebben op afschrijvingen die hoger zijn dan de bedrijfseconomisch verantwoorde afschrijvingen en die berekend zijn volgens andere criteria dan die waarin is voorzien

inzake degressieve afschrijvingen en verdubbelde lineaire afschrijvingen. Met andere woorden, rekening houdend met de opzet van het vigerende fiscaal regime inzake de afschrijving van uitrustingsgoederen, kon deze bepaling bezwaarlijk worden geïnterpreteerd als een eenvoudige afschaffing van de beperkingen die zouden bestaan hebben ten aanzien van de fiscale aftrekbaarheid van afschrijvingen die verantwoord waren overeenkomstig de boekhoudkundige reglementering.

Anderzijds kon deze bepaling evenmin worden geïnterpreteerd als een toelating om - in strijd met de bepalingen van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 - niet over te gaan tot de vaststelling van de economisch verantwoorde of noodzakelijke afschrijvingen die als zodanig door de boekhoudkundige reglementering werden opgelegd, weze het dan met een fiscaal oogmerk.

Een dubbele interpretatievraag rees in verband met de gecombineerde toepassing van de wet van 29 november 1977 die aan de belastingplichtige toelieten naar keuze af te schrijven en de regel vastgelegd in het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 die het ten laste nemen van andere dan de bedrijfseconomisch verantwoorde afschrijvingen beperkt tot de afschrijvingen voortvloeiend uit een versneld afschrijvingsplan overeenkomstig de fiscale bepalingen ter zake :

1° Is de onmiddellijke integrale afschrijving (zelfs ten belope van 110 %) van de bedoelde uitrustingsgoederen verenigbaar met de vereisten van een afschrijvingsplan, weze het versneld ?

2° Kan de aanvaardbaarheid ten aanzien van de boekhoudkundige reglementering van afschrijvingen verricht volgens een versneld afschrijvingsplan overeenkomstig de fiscale bepalingen worden gesteund op de wet van 29 november 1977 bij afwezigheid van een aanvankelijke beslissing over de criteria voor de spreiding van de afschrijvingslast ?

Wat de eerste vraag betreft, heeft de Commissie volgend advies uitgebracht :

1° Wanneer artikel 28 van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 ten aanzien van het boekhoudrecht de uitwerking toelaat van een «versneld afschrijvingsplan overeenkomstig de fiscale bepalingen ter zake», dan ligt het accent op het begrip versnelling van de afschrijvingen ten opzichte van hun bedrijfseconomisch verantwoorde spreiding.

Toen die tekst werd opgesteld, kende de fiscale reglementering in dit verband alleen het regime van de degressieve afschrijvingen en dat van de verdubbelde afschrijvingen; doordat beide een spreiding over verscheidene boekjaren inhouden, werd de term «plan» ingevoerd. De tekst van artikel 28 verwijst echter niet uitdrukkelijk naar deze twee regimes; hij werd zeer algemeen opgesteld om de diverse technieken te kunnen omvatten van fiscaal aanvaarde versnelde afschrijvingen die in de fiscale reglementering opgenomen zouden kunnen worden en die hoofdzakelijk tot doel of tot gevolg zouden hebben voor de ondernemingen een thesaurieverlichting te brengen door een uitstel van fiscale betalingen, uitstel dat het gevolg is van de anticipatie van de fiscaal aanvaarde afschrijvingslasten ten opzichte van het boekjaar tijdens hetwelk ze economisch verantwoord zouden zijn.

2° Het komt de Commissie niet toe zich uit te spreken over de aanvaardbaarheid uit fiscaal oogpunt van een onmiddellijke en integrale afschrijving. In die mate echter waarin een dergelijke onmiddellijke en integrale afschrijving aanvaardbaar is overeenkomstig het fiscaal recht, is ze het ook in de huidige stand van de teksten ten opzichte van het boekhoudrecht. Tot het uiterste doorgedreven in een regime van tijdelijke aard dat verantwoord is door de bekommernis om het economisch herstel, beantwoordt ze aan de politiek die ten grondslag lag van zowel het regime van de degressieve als van dat van de verdubbelde afschrijvingen. Beide regimes zijn er immers op gericht om de last van de fiscale betalingen voor de ondernemingen uit te stellen.

Wat de tweede vraag betreft, moet vooreerst onderstreept worden dat de voorbereidende werken van de wet van 29 november 1977 evenals het beleid van economisch herstel waarin deze wet zich situeerde weliswaar het aanvaarden motiveren van versnelde afschrijvingen, in het uiterste geval van onmiddellijke afschrijvingen, doch dat geen van beide toelaat te veronderstellen dat de wetgever het voortaan mogelijk heeft willen maken dat de afschrijvingen niet meer beantwoorden aan een zekere logica en systematiek en dat ze, naar keuze van de belastingplichtige, voortaan naar believen veranderd mogen worden. Niets staft bovendien de mening dat de wetgever heeft willen afwijken van de fundamentele regels van het besluit van 8 oktober 1976, krachtens dewelke de gespreide afschrijvingen moeten geschieden aan de hand van een plan en niet afhankelijk mogen worden gemaakt van de resultaten van het boekjaar.

De vereiste van een plan verwijst niet naar een welbepaald regime. Dit regime mag lineair zijn, degressief, of gebonden aan objectieve criteria zoals de gebruiksintensiteit van het goed of het volume van de produktie. Al deze regimes - vastgesteld naar keuze van de belastingplichtige - zijn ten aanzien van het besluit op de jaarrekening aanvaardbaar voor zover ze overeenstemmen, ofwel met de spreiding van de aanschaffingsprijs over de vermoedelijke levensduur, ofwel met een fiscaal aanvaard systeem van versnelde afschrijvingen.

Daarentegen zou de beslissing van het beheersorgaan van de onderneming om elk jaar de te vormen afschrijvingsdotaties vast te stellen of om elk jaar de nodige afschrijvingen te verrichten en bovendien elk jaar, in functie van het resultaat, van fiscale overwegingen of van extrinsieke elementen, het bedrag te bepalen van de bijkomende afschrijvingen, niet beschouwd kunnen worden als verenigbaar met het besluit op de jaarrekening.

Krachtens artikel 19, tweede lid van het besluit, moeten de afschrijvingen systematisch worden vastgesteld op grond van de door het beheersorgaan vastgelegde methodes; ze mogen niet afhankelijk worden gemaakt van het resultaat van het boekjaar. Deze bepaling sluit niet uit dat het beheersorgaan, bij het bepalen van een versneld afschrijvingsplan en bij de keuze van het systeem of van het percentage van deze versnelling, rekening houdt met de rendabiliteitsvooruitzichten van de onderneming.

Aan de Commissie werd bij herhaling gevraagd of, in de mate waarin ze hoger zijn dan de bedrijfseconomisch verantwoorde afschrijvingen, de afschrijvingen die geboekt worden omdat ze fiscaal aftrekbaar zijn, mogen of moeten gerekend worden tot de buitengewone kosten dan wel tot de exploitatiekosten. Een dergelijke situatie kan voortvloeien uit de toepassing van een regime van degressieve afschrijvingen, van verdubbelde lineaire afschrijvingen of van afschrijvingen ad libitum.

De Commissie heeft op de eerste plaats onderstreept dat de toepassing van het fiscaal regime van de degressieve afschrijvingen of van de verdubbelde lineaire afschrijvingen niet mag worden beschouwd als noodzakelijk aanleiding gevend tot het acteren van afschrijvingen die hoger zijn dan wat bedrijfseconomisch verantwoord is.

Er kan derhalve geen sprake van zijn de verplichting op te leggen om al de afschrijvingen die de lineaire dotaties te boven gaan, op de buitengewone resultaten te boeken.

Er zijn echter gevallen waar de fiscaal en als zodanig ook boekhoudkundig aanvaardbare afschrijvingen manifest hoger zijn dan de bedrijfseconomisch verantwoorde afschrijvingen. Dit beantwoordt trouwens aan de bedoeling van de wetgever, zoals deze zeer duidelijk werd weergegeven in de voorbereidende werken van de wet van 29 november 1977. In dit geval, en ten belope van het gedeelte dat de

bedrijfseconomisch verantwoorde afschrijvingen overschrijdt, hebben de gevormde afschrijvingen economisch en tijdelijk (5) het karakter van vrijgestelde reserves met een bijzondere besteding.

Daaruit volgt dat deze dotaties economisch gezien niet méér thuis horen onder de buitengewone kosten dan onder de exploitatiekosten; in de huidige stand van de teksten moeten ze echter als afschrijvingen in de resultatenrekening worden geboekt om te beantwoorden aan de voorwaarden van fiscale aftrekbaarheid.

De Commissie heeft derhalve, in antwoord op de gestelde vragen, doen gelden dat, volgens de huidige teksten, de inschrijving van deze bovenmatige afschrijvingen onder de buitengewone kosten kan worden aanbevolen doch niet verplicht is (6).

Vandaar het belang van de verplichting om in de toelichting, in toepassing van het besluit, een beschrijving te geven van de toegepaste afschrijvingsmethodes en -ritmen, vergezeld van een passende commentaar over de in cijfers uitgedrukte gevolgen van het afschrijvingsbeleid.

Nota

(1) Cf. onder meer de parlementaire vragen nr. 37 van 22 december 1977 van Senator Lutgen, nr. 41 van 5 januari 1978 van Senator De Clercq, nr. 43 van 11 januari 1978 van Senator Croux.

(2) Bulletin der Belastingen, nr. 562, mei 1978, p. 716.

(3) Voor de bedoelde vaste activa moet bovendien worden overgegaan tot aanvullende afschrijvingen wanneer, ingevolge hun technische ontwaarding of wegens de wijziging van economische of technologische omstandigheden, hun boekhoudkundige waarde hoger is dan hun gebruikswaarde voor de onderneming.

(4) Onverminderd de mogelijkheid om de aanschaffingsprijs af te schrijven ten laste van het boekjaar in de loop waarvan de uitgave werd gedaan.

(5) Tijdelijk omdat deze bestedingen economisch gezien het karakter van vrijgestelde reserves verliezen om dat van afschrijvingen te krijgen naarmate een einde komt aan de anticipatie van de geboekte afschrijvingen ten opzichte van de bedrijfseconomisch verantwoorde afschrijvingen.

(6) De versnelde afschrijvingen zijn, technisch gezien, vervroegde boekingen van kosten die op latere boekjaren betrekking hebben; als zodanig vallen ze niet onder de precieze bepaling van de buitengewone resultaten in het besluit (resultaten met betrekking tot vroegere boekjaren - resultaten van uitzonderlijke aard).

Bron: Bulletin CBN, nr. 3, juli 1978, p. 15-20