HET WETSONTWERP VENNOOTSCHAPSBELASTING EN DE COÖPERATIE

door H. Lancée

De plaats die de coöperatie in het belastingstelsel moet innemen vormt een moeilijk en netelig probleem. Dit wordt duidelijk geïllustreerd door het groot aantal tijdschriftartikelen, brochures en requesten aan de leden van de Staten-Generaal naar aanleiding van de door de bewindslieden van het Ministerie van Financiën ontworpen regeling voor de coöperatie in het wetsontwerp vennootschapsbelasting 1960.

Wij willen trachten, zonder te veel op finesses in te gaan, de lezers van dit blad enig idee te geven omtrent de aard van de moeilijkheden. Het lijkt ons daarbij juist de huidige wetgeving omtrent dit punt in het kort weer te geven.

In beginsel is de coöperatie evenals de naamloze vennootschap belastingplichtig. Hierdoor staat direct vast dat de winst die de coöperatie maakt en voor zichzelf behoudt ten volle belast is. Voor zover de coöperatie levert aan niet-leden is er ook geen verschil met een andere rechtspersoon. Het bijzondere - aldus de wetgever - is dat bij deze ondernemingsvorm de afnemers respectievelijk de leveranciers, of althans een zeer belangrijke groep daarvan, tevens tezamen de ondernemer zijn. Alleen deze omstandigheid levert voor de wetgever moeilijkheden op bij de fiscale winstberekening, namelijk bij beantwoording van de vraag in welke hoedanigheid de leden het afnemersdividend of de prijstoeslag ontvangen. Als afnemer/leverancier of als ondernemer? Dit is uiteraard van belang omdat fiscaal uitdelingen aan afnemers of leveranciers bedrijfslast zijn en uitdelingen aan leden-ondernemers niet aftrekbare uitkeringen.

De huidige vennootschapsbelasting lost bovenstaande moeilijkheid op door uit te gaan van een fictie. Aangenomen wordt dat de prijsbijslagen van de produktiecoöperaties respectievelijk de afnemersdividenden van de inkoop-coöperaties primair uitdelingen van fiscale winst zijn, en wel tot een bedrag van 3,75 % van het zuiver vermogen van de coöperatie. Al hetgeen daarboven wordt uitgekeerd wordt geacht een betaling te zijn voor de leveranties van de leden aan de coöperatie respectievelijk een restitutie op hetgeen de leden in hun kwaliteit van afnemer hebben betaald.

Over bovenstaande fictie is destijds niet gediscussieerd omdat zij op last van de bezetter - in analogie van de Duitse wetgeving - in het besluit vennootschapsbelasting is opgenomen. In artikel 13 sub 4 van de vennootschapsbelasting is samengeperst:

a. dat de winst behaald op leveranties van respectievelijk aan niet-leden ten volle belast is,
b. dat de prijsbijslagen respectievelijk de afnemersdividenden belast zijn tot een redelijk percentage van het zuiver vermogen van de coöperatie en dat hierop
c. in mindering komt de rente van de verplichte inleggelden.

Het artikel laat zich niet gemakkelijk lezen. Het is verder zo geredigeerd, dat, indien het naar de letter wordt gelezen, de prijsbijslagen en de dividenden (vergelijk b) geheel bedrijfslast zijn indien er geen inleggelden zijn.

De Hoge Raad heeft nu in diverse uitspraken genoemd artikel letterlijk geïnter-

preteerd. Dit leidt er dus toe dat, indien er geen inleggelden zijn, de prijsbijslag respectievelijk het dividend geheel in mindering komt van de fiscale winst met uitzondering van hetgeen meer wordt uitgekeerd doordat ook van niet-leden is betrokken respectievelijk aan niet-leden is geleverd. Het is duidelijk dat deze jurisprudentie voor veel coöperaties aanleiding is geweest de inleggelden af te schaffen.

De eerste uitspraak van de Hoge Raad betreffende dit punt dateert eveneens uit de bezettingstijd. Voor de wetgever is deze uitspraak geen aanleiding geweest een wetswijziging voor te stellen. Hiermede is gewacht tot een algemene herziening van de redactie door de vereenvoudigingscommissie, waarbij, zoals bekend, een aantal vraagstukken van materiële aard aan een dieper onderzoek zijn onderworpen. Tot deze vraagstukken behoort het belastingregime inzake de coöperaties.

Dit dieper onderzoek heeft er niet toe geleid de fictie inzake de bepaling van de belastbare winst, die aan het huidige besluit op de vennootschapsbelasting ten grondslag ligt, te handhaven. Bij de huidige hoge percentages van de vennootschapsbelasting acht men deze fictie waarschijnlijk te grof.

De bewindslieden hebben echter geen afstand gedaan van de premisse dat de leden van de coöperatie de prijsbijslagen respectievelijk de afnemersdividenden ontvangen in hun dubbele kwaliteit van leverancier/afnemer en ondernemer, hetgeen met zich meebrengt dat de prijsbijslagen respectievelijk de afnemersdividenden moeten worden gesplitst in een vrij en een belastbaar gedeelte. Aangezien een groot deel van de coöperaties sedert een reeks van jaren uitsluitend belasting betaalt over de ingehouden winst en over hetgeen aan de leden meer wordt uitgedeeld doordat ook met niet-leden zaken zijn gedaan, betekent het uitgangspunt van de bewindslieden van Financiën een zwaardere druk voor het merendeel van de coöperaties.

Bovenstaand uitgangspunt wordt door de coöperaties bestreden. Zij stellen dat het tot het wezen van de coöperatie behoort dat de verschaffers van het kapitaal voor hun bijdrage een matige vergoeding ontvangen en het meerdere resultaat van het bedrijf door de leden genoten wordt uitsluitend door hun bijdrage als leverancier respectievelijk afnemer. Stel dat bij een coöperatieve suikerfabriek de deelname in het kapitaal voor ieder lid *f* 1.000,— bedraagt en hierover 4 % rente wordt vergoed, dan achten zij het in verband met het totale belastingregime redelijk dat deze rente niet als bedrijfslast wordt aangemerkt. Verder hebben zij er ook geen bezwaar tegen dat vennootschapsbelasting wordt betaald over het gedeelte van de winst dat niet wordt uitgekeerd en dat bovendien wordt belast, hetgeen de coöperatie verdient ten aanzien van de leveranties respectievelijk de afname van niet-leden. De prijsbijslagen respectievelijk afnemersdividenden genieten de leden h.i. echter uisluitend in hun kwaliteit van leverancier respectievelijk afnemer. Zij motiveren dit door op te merken dat de prijsbijslagen respectievelijk afnemersdividenden geheel los staan van de kapitaaldeelname en uitsluitend worden bepaald door de leveranties respectievelijk afnamen die voor het ene lid wel tienmaal zo groot kunnen zijn als voor het andere lid, bij gelijke kapitaaldeelname van alle leden. Zij stellen verder dat in beginsel vrije toetreding van alle bedrijfsgenoten is toegestaan, waardoor bevoordeling van een bepaalde groep is uitgesloten. Zij ontkennen geenszins dat hier en daar van de coöperatieve vorm misbruik wordt gemaakt doordat leveranties slechts in naam over de leden lopen doch menen dat

de wetgever hiertegen zeker kan optreden op dezelfde wijze als tegen buitensporig hoog loon en tantième aan een directeur/groot aandeelhouder van een N.V. dat dan als een verkapt dividend op zijn aandelen wordt aangemerkt.

De coöperaties stellen zich dus op het standpunt dat de coöperatie uitsluitend zelfstandig ondernemer is in zoverre naast de inkopen van leden ook van niet-leden wordt gekocht respectievelijk naast de verkopen aan leden ook aan niet-leden wordt verkocht. Voor zover gekocht wordt van leden respectievelijk verkocht aan leden is de coöperatie geen zelfstandig ondernemer. Ze heeft - in tegenstelling tot de N.V. - niet tot doel maximale winst voor zichzelf te behalen, doch een zo hoog mogelijke vergoeding te geven aan de leden-leveranciers respectievelijk zo laag mogelijk te verkopen aan de leden-afnemers. Het is uitgesloten dat de fiscus hierin iets tekort komt, aangezien eventuele voordelen voor de leden - die naar hun mening nooit exact zijn te berekenen - bij de leden worden belast. Een uitzondering hierop vormen de particulieren die lid zijn van een verbruikscoöperatie.

Dubbele belasting is h.i. volstrekt fout ook indien in aanmerking wordt genomen dat inkomsten uit kapitaaldeelname in ons gehele belastingregime veelal dubbel worden belast, namelijk bij de betreffende rechtspersoon en bij de genieter. Tenslotte wijzen zij er op dat uitsluitend vergoedingen wegens risicodragend kapitaal in ons belastingstelsel dubbel worden belast, doch dat buiten de dubbele belasting blijven: winstaandelen aan personeel, aan obligatiehouders, aan royaltygenieters en aan verzekerden.

Tegenover vorenstaande zienswijze staat diametraal de zienswijze van de zelfstandige onderneming die op hetzelfde terrein werkt als de coöperatie. Hier stelt men dat de concurrentieverhoudingen door de fiscus niet mogen worden verstoord. Zowel de coöperatie als de naamloze vennootschap streven naar een maximale winst die bij de coöperatie gedeeltelijk belastingvrij kan worden uitgekeerd en bij de naamloze vennootschap volledig wordt belast. Verder stichten de coöperaties steeds grotere bedrijven die steeds meer zelfstandig worden. Ten opzichte van deze bedrijven hebben de leden in wezen dezelfde positie als de aandeelhouders tegenover de naamloze vennootschap.

Ten opzichte van bovenstaande zienswijzen hebben de bewindslieden van Financiën getracht een tussenstandpunt in te nemen. Enerzijds wordt erkend dat de coöperaties zijn opgezet als een verlengstuk van de leden-huishoudingen en zij dit in meerdere of mindere mate nog altijd zijn. Anderzijds ontwikkelen zij zich steeds meer tot kapitaalintensieve ondernemingen die op één lijn zijn komen te staan met ondernemingen van middelgrote en grote naamloze vennootschappen. Voor zover de coöperatie zich verzelfstandigd heeft dient deze winst - in verband met de concurrentieverhoudingen - door vennootschapsbelasting te worden getroffen. De zogenaamde verlengstukwinst wordt buiten de vennootschapsbelasting gehouden.

In het wetsontwerp vennootschapsbelasting wordt begonnen met de vaststelling van de totale fiscale jaarwinst van de coöperatieve onderneming op basis van prijzen waaruit de invloed van het lidmaatschap van klant of leverancier is geëlimineerd. Daarnaast wordt deze winst gesplitst in een belaste „verzelfstandigde winst" en een onbelaste „verlengstukwinst".

Ten aanzien van de praktische verwerkelijking van fiscale prijscorrecties is de memorie van toelichting zeer optimistisch. Gemeend wordt dat het vaststellen van

„normale" prijzen voor de belastingadministratie geen overwegend bezwaar zal opleveren.

Bij het bepalen van de „verlengstukwinst" wordt bij produktie-coöperaties uitgegaan van de veronderstelling dat verzelfstandiging van de coöperatie in het algemeen toeneemt naar gelang in het produktieproces meer kostenfactoren bij de leden-grondstoffen worden gevoegd. De vrijgestelde verlengstukwinst wordt daarom afhankelijk gesteld van de verhouding tussen de waarde van de ingekochte leden-grondstoffen en die van de overige kostenfactoren. Bij inkoopcoöperaties wordt het stelsel analoog toegepast. Uit de verhouding tussen de afzet aan leden en die aan niet-leden wordt afgeleid welk deel van de ingekochte handelsgoederen en grondstoffen aan de leden-transacties moet worden toegerekend. Daarna wordt deze laatstgenoemde waarde gesteld tegenover de totale kosten van de coöperatie, teneinde de mate van verzelfstandiging tot uitdrukking te brengen.

De bewindslieden van Financiën achten het een bezwaar van hun voorstel dat het niet leidt tot een algehele vrijstelling van een kleine uitsluitend met leden werkende coöperatie die als louter verlengstuk van het bedrijf van hun leden kan worden beschouwd. Deze bedenking gevoegd bij de overweging dat het ook technisch aanbeveling verdient zeer kleine coöperaties buiten de heffing te laten heeft er toe geleid het vrijgestelde gedeelte van de winstuitdeling met *f* 5.000,— te verhogen.

Wij vertrouwen dat het bovenstaande de lezers van dit blad enig inzicht heeft gegeven in de moeilijkheid van het probleem. Het lijkt uitgesloten dat er een oplossing wordt gevonden die alle partijen bevredigt. Van verschillende zijden is reeds opgemerkt dat de moeilijkheden in feite worden veroorzaakt door de omstandigheid dat bij de naamloze vennootschap een gedeelte van de winst dubbel wordt belast.

Tenslotte een enkel woord over de verbruikscoöperatie.

Deze categorie verkoopt in hoofdzaak levensmiddelen, waarbij zij zich op dezelfde wijze als de winkelmaatschappijen tot het grote publiek wendt. Het lidmaatschap staat voor iedereen open en wordt zo gemakkelijk mogelijk gemaakt. Eenvoudige aanmelding zonder enige betaling is dikwijls al voldoende.

In beginsel verkoopt de verbruikscoöperatie tegen „normale" prijzen en keert zij een eventueel overschot aan de afnemers uit op basis van de afnamen (omzetdividend). Mogelijk in navolging van de coöperatie geven ook enkele winkelmaatschappijen achteraf een bepaalde korting. In wezen doen beide categorieën dan hetzelfde. Voor de naamloze vennootschap is de verleende korting altijd een bedrijfslast. De coöperatie wordt echter voor zover er wezenlijk sprake is van een winstuitkering, uit dien hoofde cijnsplichtig. Hoe zal men echter moeten vaststellen of en zo ja welk deel van de verleende korting winstuitkering is? Het is toch geenszins uitgesloten dat de te verlenen korting - evenals bij de winkelmaatschappijen - geheel of gedeeltelijk reeds in de „normale" prijzen is verdisconteerd. De memorie van toelichting heeft hier op eenvoudige wijze alle moeilijkheden weggevaagd door te stellen dat gemeenlijk de feitelijke uitdeling (omzetdividend) gelijk kan worden gesteld met de fiscale winstuitkering.

Deze stelling moet er toe leiden dat de verbruikscoöperatie bij het bepalen van het omzetdividend geen onderscheid zal maken tussen leden en niet-leden. Hierdoor wordt dan echter wel geweld gedaan aan het wezen van de verbruikscoöperatie dat meebrengt dat afname en lidmaatschap van oudsher essentiële voorwaarden voor het genieten van omzetdividend zijn.