

BELASTINGHEFFING BIJ COÖPERATIES

door L. J. H. M. Sommenschein

Algemene Beschouwingen

De belastingheffing bij coöperaties is gedurende de laatste reeks jaren wel één van de onderwerpen geweest waarover de meest tegenstrijdige opvattingen zijn verkondigd en waarbij tot op het laatste moment de standpunten diametraal tegenover elkaar zijn blijven staan. Met de aanneming van het wetsontwerp in de Tweede Kamer zal deze strijd, die met grote felheid is gevoerd, voorlopig ten einde zijn, zulks niet omdat de gekozen oplossing ook maar één van beide partijen kan bevredigen, doch uitsluitend omdat erop gerekend mag worden dat met deze wetswijziging voorlopig rust zal optreden op het gebied van de fiscale wetgeving. Het valt echter te verwachten dat de strijd, welke de coöperaties gevoerd hebben naar aanleiding van de nieuwe fiscale regeling, nu op een ander front gevoerd zal moeten worden en wel tussen coöperaties en fiscus. Het nieuwe wetsontwerp leidt er, zoals wij in het vervolg van deze uiteenzetting zullen zien, onherroepelijk toe, dat er vele geschilpunten zullen ontstaan over de winstbepaling bij coöperaties tussen de fiscus en de belastingplichtigen. Vooraleer wij echter hierop nader zullen ingaan, lijkt het juister het slagveld te overzien en na te gaan of en in hoeverre de belastingregeling, welke in het wetsontwerp is vastgelegd, in overeenstemming is met de opvattingen die van coöperatieve zijde zijn aangevoerd.

Geconstateerd moet dan worden dat, hoewel via amendering in de praktische situatie een verbetering ten gunste van de coöperaties is opgetreden, op generlei wijze het principiële standpunt van coöperatieve zijde is gehonoreerd. Het coöperatieve standpunt houdt namelijk in, dat de coöperatie een hulponderneming is ten behoeve van de aangesloten leden-bedrijven; een hulponderneming welke geen winstdoel ten bate van het eigen bedrijf heeft. De hulponderneming streeft uiteraard naar winst, doch uitsluitend om deze - naar rato van de prestaties - te laten toevloeien naar leveranciers c.q. afnemers.

In het kader van deze doelstelling komt aan de coöperatie geen zelfstandige winst toe, reden waarom het principiële onjuist is de coöperaties voor deze winst te belasten. Tegenover dit coöperatieve standpunt staat het standpunt van de tegenstanders, die betogen dat de coöperatie reeds lang het karakter van hulponderneming heeft verloren en dat derhalve wel sprake is van een zelfstandige winst van coöperaties, die dan op dezelfde wijze als bij de N.V. dient te worden belast. In de uitkering aan de leden van de coöperatie ziet men dan ook veeleer een uitkering van een vermoed kapitaaldividend dan een prijstoeslag of een prijsreductie.

De wetgever heeft beide standpunten in hun waarde willen laten en dit gedaan door te stellen dat de coöperatie deels kan gezien worden als een verlengstuk van de leden-bedrijven en dat de winst als zodanig gemaakt geen eigen winst van de coöperatie is en dat daarnaast de coöperatie verzelfstandigd is en dus wel eigen winst verkrijgt.

Hoewel weinig principieel kan men begrip opbrengen voor dit standpunt, aangezien geconstateerd moet worden dat de argumenten van de strijdende partijen kennelijk niet zo duidelijk zijn dat zij elkaar of derden vermogen te overtuigen. Kenmerkend is in dit verband de dikwijls gehoorde uitspraak dat men over het wezen van de coöperatie uitsluitend kan discussiëren met degenen die dezelfde mening zijn toegedaan.

Doordat de wetgever gekozen heeft voor een systeem waarbij de coöperatie eigen winst kan hebben, welke met vennootschapsbelasting belast moet worden en daarnaast winst welke zonder belastingheffing moet doorvloeien naar de leden, is de regeling voor deze belastingheffing uitermate ingewikkeld geworden en zal ze in de praktijk tot vele moeilijkheden aanleiding geven.

Bepaling van de winst

Het moeilijkste probleem waarmede coöperaties en belastinginspecties te maken zullen krijgen, is wel de bepaling van de winst bij coöperaties.

Naast de problemen welke de winstbepaling in het algemeen voor alle belastingplichtigen meebrengt, duikt bij coöperaties het probleem op om vast te stellen in hoeverre de verrekningen met de leden geschieden uit hoofde van prijzen dan wel uit hoofde van winstaandelen. Deze problematiek bestond in theorie ook onder de werking van het besluit, doch in de praktijk had splitsing van prijs en winstaandeel in de meeste gevallen geen zin, omdat de winstaandelen toch geheel en al aftrekbaar waren voor de berekening van het belastbaar bedrag. Dit zal in de toekomst volkomen veranderen. Wanneer de totale verrekening met de leden uitsluitend prijselementen omvat, heeft de coöperatie geen winst en rijst er uiteraard voor de fiscus geen probleem. Zodra echter in de verrekening ook winstaandelen begrepen zijn, zal van deze winstaandelen slechts een deel aftrekbaar zijn terwijl, in geval de winstaandelen toekomen aan leden-rechtspersonen, van het winstaandeel in het geheel niets aftrekbaar is. Een en ander betekent, dat voor elke coöperatie voortaan dient te worden nagegaan in hoeverre de verrekening met de leden aandelen in de winst inhoudt dan wel uitsluitend aangemerkt kan worden als prijs voor de prestatie. De vraag rijst nu of het in overeenstemming is met de rechtsgelijkheid voor de coöperaties deze beoordeling toe te passen, terwijl voorts bezien moet worden welke normen bij deze beoordeling gehanteerd moeten worden.

Voor wat betreft de principiële vraag moet gesteld worden, dat bij de fiscale winstbepaling voor *alle* belastingplichtigen ervan wordt uitgegaan dat deze vrij zijn in het bepalen van de prijzen die zij voor aangekochte goederen wensen te betalen c.q. voor af te leveren goederen wensen te berekenen. Deze regel lijdt alleen uitzondering wanneer er sprake is van een als prijs vermorde dividenduitkering, dan wel in het kader van de inkomstenbelasting van een als prijs vermorde privé-uitkering. De ervaring welke gedurende het besluit vennootschapsbelasting is opgedaan met betrekking tot het als vermord dividend aanmerken van prijzen, wijst wel uit dat er al zeer bijzondere situaties moeten zijn, wil de fiscus enige kans maken om een dergelijke vermorde winstuitkering aan te tonen.

Gesteld mag worden dat dit alleen het geval is indien sprake is van de

verhouding N.V. ten opzichte van een groot aandeelhouder. Dat men deze vrijheid van prijsbepaling nu voor de coöperaties beperkt, moet aangemerkt worden als een ernstige discriminatie ten nadele van de coöperatie. Immers, moeilijk kan gesteld worden dat men de verhouding coöperatie ten opzichte van leden ook maar in de verste verte gelijk kan stellen met de verhouding N.V./groot aandeelhouder.

Te vermelden valt te dezer zake nog dat het oorspronkelijk wetsontwerp op dit punt veel eerlijker was dan het tegenwoordige. Uit dat wetsontwerp blijkt namelijk zeer duidelijk dat er een doorlopende prijsbeoordeling moest plaatsvinden en werd aan de fiscus ook in de wettekst uitsluitend ten opzichte van de coöperaties de bevoegdheid gegeven tot deze prijsbeoordeling waarbij - en dit was in het bijzonder ten nadele van de coöperaties - ook nog de normen werden aangegeven. Het nieuwe wetsontwerp spreekt over deze beoordeling niet meer en behoeft dat ook niet te doen omdat het impliciet begrepen is in de vrijstelling van uitsluitend winstaandelen. De verandering ten opzichte van het oorspronkelijk ontwerp is echter niet gelegen in het laten vallen van de beoordeling, zoals men dikwijls meent, doch uitsluitend in het laten wegvallen van de in het oorspronkelijk ontwerp aangegeven normen.

Wat betreft deze normen is de wetgever volledig in het vage gebleven. Op terzake gestelde vragen is meermalen geantwoord dat de toetsing van de coöperatie-prijs diende te geschieden aan de zogenaamde marktprijs, doch nergens is aangegeven op welke wijze deze marktprijs gevonden kan worden. Het is een vaststaand feit dat van een marktprijs voor bijvoorbeeld geheel Nederland geen sprake is. Streeksgewijze komen allerlei verschillende prijzen tot stand, welke prijzen variëren in verband met leverings- of afnameverplichtingen en in verband met kwaliteitsverschillen, welke in vele gevallen niet exact te omschrijven zijn. Hoe uit deze veelheid van prijzen één marktprijs gedistilleerd moet worden is vooralsnog een raadsel.

En zelfs indien men erin zou slagen deze marktprijs te elimineren, dan rijst nog de vraag in hoeverre deze marktprijs gebruikt mag worden in geval die marktprijs mede tot stand is gekomen door transacties van de coöperaties. Deze vragen, welke door de rechtspraak zullen moeten worden opgelost, veroorzaken een dusdanige rechtsonzekerheid voor de coöperaties, dat men zich terecht mag afvragen of hier de regels van de maatschappelijke rechtvaardigheid op het gebied van rechtzekerheid, welke voor de belastingheffing moeten gelden, niet ver overschreden zijn.

De bepaling van de vrijgestelde winst

Zoals reeds eerder vermeld, gaat de wetgever ervan uit dat een coöperatie zowel een haar toekomstende winst (verzelfstandigde winst), als een winst welke toekomt aan de leden (verlengstukwinst) kan maken. Dit uitgangspunt leidt er uiteraard toe, dat in de wet de normen aangegeven moeten worden op grond waarvan een splitsing van de winst in deze onderdelen dient plaats te vinden. Bij de vaststelling van de norm welke aangelegd moet worden voor de verdeling van de winst, is de wetgever uitgegaan van twee hoofdgedachten ten aanzien van de verzelfstandigde winst van de coöperatie.

De eerste hoofdgedachte luidt, dat een coöperatie verzelfstandigde winst maakt indien in de coöperatie een min of meer ingewikkelder veredelingsproces plaatsvindt, terwijl de tweede gedachte is dat er sprake is van verzelfstandigde winst van de coöperatie indien de afstand tussen de leden-natuurlijke personen van een coöperatie en de coöperatie zelf groter wordt, waardoor dan deze leden een geringere invloed zouden hebben op het beleid van de coöperatie. Naast deze twee gedachten treedt een derde grond voor verzelfstandigde winst van de coöperatie op, namelijk indien de winst wordt gereserveerd; dit is echter geen opvatting welke specifiek ten aanzien van de coöperaties geldt, aangezien eenzelfde standpunt wordt ingenomen bij alle belastingplichtigen.

Ten aanzien van de splitsing tussen verzelfstandigde winst en verlengstukwinst, termen welke in het kader van het wetsontwerp steeds weer gebruikt worden, is bij de behandeling van de Tweede Kamer een belangrijke verandering aangebracht in het wetsontwerp. Volgens het oorspronkelijk wetsontwerp werd verlengstukwinst gevonden door de verdelingsnorm toe te passen op de *uitgekeerde* winst. Middels een amendement in de Tweede Kamer is bereikt, dat de verlengstukwinst wordt gevonden door de verdelingsnorm toe te passen op de *totale* winst van de coöperatie. Dit amendement van de Tweede Kamer moet als een aanzienlijke verbetering van de wetgeving ten aanzien van de belastingheffing bij coöperaties beschouwd worden, doch past ook naar mijn mening veel beter in de opzet van de wet, omdat de wetgever er in principe van uit gaat dat er sprake is van verzelfstandigde - en van verlengstukwinst. De berekening van de verzelfstandigde en van de verlengstukwinst dan te koppelen aan de *uitgekeerde* in plaats van aan de *totale* winst, zoals oorspronkelijk het geval was, kan naar mijn mening op geen enkele wijze gemotiveerd worden. Indien er namelijk sprake is van verlengstukwinst welke rechtstreeks toekomt aan de leden, dan is het logisch dat bij uitkering aan de leden juist deze verlengstukwinst het eerste daartoe aangevend wordt. Eerst als de leden is uitgekeerd wat hen naar het wezen van de coöperatie toekomt, kan verdere uitkering toegerekend worden aan de verzelfstandigde winst. Toepassing van de verdeelnorm op de uitgekeerde winst is duidelijk in strijd met deze grondgedachte en het moet dan ook juist geacht worden dat de Tweede Kamer het wetsontwerp op dit punt gewijzigd heeft.

Wanneer in het hiervoorgaande gesproken wordt over de totale winst waarop de verdeelnorm wordt toegepast, moet onder totale winst uiteraard verstaan worden de totale fiscale winst. Dit is belangrijk te constateren omdat tot de fiscale winst van de coöperatie niet behoren de baten welke verkregen worden uit deelnemingen. In afwijking van de regeling onder het besluit is namelijk onder de wet vennootschapsbelasting de deelnemingsvrijstelling ook voor coöperaties van toepassing. Dit betekent dat, indien een coöperatie opbrengsten verkrijgt uit aandelenbezit dat een deelneming vertegenwoordigt, dan wel uit het lidmaatschap van een andere coöperatie, die opbrengsten niet behoren tot de fiscale winst. Voor de berekening van de winst waarop de verdeelnorm wordt toegepast zal derhalve de totale winst verminderd dienen te worden met de baten uit de deelneming.

Wij menen te moeten uitspreken dat het verlenen van een deelnemingsvrijstelling aan coöperaties gezien moet worden als het opheffen van een ernstige principiële discriminatie, welke tot nu toe ten nadele van de coöperaties bestond, waarbij aangetekend kan worden dat door de geheel andere coöperatieve belastingregeling in het besluit, het gemis van de deelnemingsvrijstelling in vele gevallen niet gevoeld werd.

In het voorgaande is er reeds op geattendeerd dat ook voor de coöperatie het beginsel geldt dat gereserveerde winst steeds aan de belastingheffing van de vennootschapsbelasting is onderworpen. Dit beginsel is zo stringent dat het voorrang heeft boven het beginsel dat de verlengstukwinst in wezen rechtstreeks toebehoort aan de leden. Een en ander blijkt uit het wetsontwerp doordat de verlengstukwinst alleen dan vrijgesteld is wanneer deze inderdaad direct na afloop van het boekjaar aan de leden wordt uitgekeerd. Dit wordt geëffectueerd door in artikel 8 lid 1 onder h te bepalen, dat uitsluitend vrijgesteld zijn *uitdelingen* uit daartoe over het jaar beschikbare winst. Een en ander houdt ook in dat het niet uitkeren in enig jaar van verlengstukwinst, deze niet uitgekeerde verlengstukwinst voorgoed bestempelt tot eigen winst van de coöperatie. Dit betekent derhalve dat, indien men in enig later jaar zou overgaan tot uitkering van bedoelde winst, de daarover geheven belasting niet meer wordt teruggegeven, aangezien dan deze uitkering voor wat betreft dat deel niet als aftrekbaar wordt aangemerkt. Deze consequenties ten aanzien van het inhouden van winst bij coöperaties, passen geheel en al in het algemeen beleid van de vennootschapsbelasting, zodat ook bij coöperaties volledig geaccepteerd moet worden dat reservering van winst uitdrukking geeft aan de bedoeling dat deze winst in eerste instantie toekomt aan de onderneming en niet aan de aandeelhouders c.q. leden. Reservering van verlengstukwinst betekent derhalve een inbreuk door de coöperatie zelf op de gedachte van de verlengstukwinst en daar dient de coöperatie dan ook volledig de consequenties van te nemen.

De verdeelnorm

Reeds meermalen is in het voorgaande gesproken over de verdeelnorm, welke gehanteerd moet worden om de totale winst te splitsen in de zogenaamde verzelfstandigde winst en de zogenaamde verlengstukwinst. Deze verdeelnorm is in het wetsontwerp te vinden in artikel 8 lid 2. Zoals reeds eerder vermeld, zijn bij de samenstelling van de verdeelnorm twee gedachten gehanteerd, welke tot verzelfstandiging van de winst leiden en wel de gedachte van de verdergaande veredeling en de gedachte van de vergroting van de afstand tussen de leden en de coöperatie. Alvorens verder op de juistheid van deze gedachten in te gaan, lijkt het gewenst aan te geven op welke wijze deze gedachten in de verdeelnorm zijn verwerkt. De verdeelnorm is in het wetsontwerp opgenomen als een breuk, waarin in de teller worden geplaatst de kosten van de vereniging die betrekking hebben op de door of jegens de leden verrichte prestaties en in de noemer de totale kosten van de vereniging. Ten aanzien van de kosten welke in de teller opgenomen dienen te worden, derhalve de kosten van de prestaties door of jegens de leden, is uitdrukkelijk bepaald dat tot deze kosten alleen gerekend mogen worden de grondstoffen-

kosten, hetgeen inhoudt dat alle veredelingskosten welke betrekking hebben op de prestaties door of jegens de leden, geen onderdeel uitmaken van de in de teller bedoelde kosten. De totale kosten welke in de noemer van de breuk voorkomen, omvatten echter zowel de grondstoffenkosten als alle andere kosten. Een en ander betekent derhalve dat, naarmate er meer verdelingskosten gemaakt worden, de breukverhouding een kleinere waarde zal krijgen, aangezien deze veredelingskosten wel leiden tot een verhoging van de noemer maar niet tot een verhoging van de teller. Op deze wijze is dus de verdergaande veredeling verwerkt in de verdeelnorm. Teneinde te voorkomen dat door deze stringente voorschriften ook die coöperaties getroffen zouden worden die wel enige toegevoegde kosten hebben, maar waarbij van enige veredeling geen sprake is, heeft de wetgever bepaald dat de uitkomst van de toepassing van de breuk op de totale winst verhoogd mag worden met een vast bedrag van f 5.000,—, welk bedrag dan als onderdeel van de verlengstukwinst wordt aangemerkt. Op een en ander komen wij hierna nog verder terug.

De tweede hoofdgedachte voor de verzelfstandiging van de winst, namelijk de vergroting van de afstand tussen het lid-natuurlijk persoon en de coöperatie, is in de regeling verwerkt door te bepalen dat alleen die uitgekeerde verlengstukwinst aftrekbaar is die uitgekeerd wordt aan natuurlijke personen. Indien derhalve verlengstukwinst wordt uitgekeerd aan rechtspersonen, is deze niet aftrekbaar omdat de wetgever van mening is dat alsdan blijkt dat uiteindelijk toch geen sprake is van verlengstukwinst doch van zelfstandige winst.

Wanneer wij de verdeelnorm, zoals hiervoor besproken, nu eens nader principieel bekijken moet gesteld worden, dat de samenstelling van de verdeelsleutel in strijd is met de grondgedachte van de coöperatie als verlengstuk van de ledenbedrijven. Deze grondgedachte houdt namelijk in dat alle winst, welke in verband met de prestaties door of ten opzichte van de leden wordt behaald, onderdeel moet uitmaken van de verlengstukwinst en zulks ongeacht het feit of en in welke mate veredeling door de coöperatie plaatsvindt. Dit onderwerp is ook nog aan de orde geweest bij besprekingen in de Tweede Kamer. Men wilde een en ander in de wet tot uitdrukking brengen door in de verdeelnorm zowel in de teller als in de noemer de veredelingskosten op te nemen. De staatssecretaris heeft zich echter tegen een dergelijke wijziging ernstig verzet. Het moet erkend worden dat het voor niet-coöperatoren een moeilijk verteerbaar iets is indien geconstateerd wordt dat de wezenselementen van de coöperatie ertoe leiden dat een coöperatie ten opzichte van de leden geen zelfstandige winst kan maken. Tevens moet erkend worden dat, wanneer men een vennootschapsbelasting heeft, die concentraties van kapitaal en arbeid los van natuurlijke personen aan een aparte belastingheffing onderwerpt, het moeilijk valt om een preciese norm te vinden voor de splitsing van de winsten in winst welke wel of niet met deze aparte vennootschapsbelasting getroffen moet worden. Toch menen wij dat de wetgever te weinig rekening heeft gehouden met het karakter van hulponderneming en dus zijn norm te veel ten nadele van de coöperatie heeft gelegd. De tegemoetkoming die terzake wordt ingevoerd, namelijk een bedrag van f 5.000,—, kan voor enkele kleine coöperaties een oplossing bieden, doch is uiteraard van

geen enkele betekenis voor grote coöperaties, die in principe geen andere behandeling behoren te ondergaan dan de kleine coöperaties. In dit kader zou het mijns inziens veel redelijker geweest zijn om, wanneer eenmaal een norm gesteld moet worden en men niet bereid is het principiële standpunt consequent door te voeren, in plaats van de vrijstelling van f 5.000,— te werken met een procentuele verhoging van het in de teller opgenomen bedrag. Pogingen hiertoe bij de besprekingen tussen de Kamer en de staatssecretaris zijn echter op niets uitgelopen.

Rest thans nog te bespreken de regeling van de verdergaande verzelfstandiging welke, zoals reeds vermeld, heeft geleid tot het niet vrijstellen van uitdelingen aan leden-rechtspersonen. Naar onze mening gaat deze bepaling veel verder dan in de bedoeling van de wetgever kan hebben gelegen. Wanneer wij de stukken ten aanzien van het wetsontwerp nalopen, constateren wij dat het de bedoeling van de wetgever is geweest om niet langer van vennootschapsbelasting vrij te stellen die coöperaties die opgebouwd zijn op rechtspersonen, zulks omdat de natuurlijke personen dan niet meer rechtstreeks inspraak hebben in de coöperatie. In het bijzonder kan hier genoemd worden het verschijnsel van de topcoöperatie, zijnde een organisatorische vorm, waarbij regionale coöperaties, opgebouwd op natuurlijke personen, zich weer verenigd hebben in een overkoepelende topcoöperatie. In de gedachte van de wetgever is hiermede een dusdanige mate van verzelfstandiging bereikt, dat dan geen reden meer is om nog te spreken van verlengstukwinst. De regeling zoals die thans in de wet getroffen is, heeft echter niet alleen betrekking op deze topcoöperaties maar heeft ook zijn invloed bij de zogenaamde primaire coöperaties, waarbij naast natuurlijke personen ook rechtspersonen lid zijn. Het feit dat rechtspersonen lid zijn van een coöperatie betekent nog niet dat daarmede enige verzelfstandiging is opgetreden, aangezien het nu eenmaal in de maatschappij een veel voorkomend verschijnsel is dat dezelfde bedrijfsactiviteiten worden uitgeoefend in de vorm van een persoonlijke onderneming en daarnaast in de vorm van een rechtspersoonlijkheidbezittende onderneming. Te denken valt hierbij o.a. aan de boerenbedrijven in N.V.-vorm of - en dit komt veel meer voor - aan de middenstandsbedrijven in N.V.-vorm. Wanneer deze middenstandsbedrijven samen met de middenstandsbedrijven in de vorm van een persoonlijke onderneming, lid zijn van een coöperatie, is er mijns inziens geen sprake van dat daardoor in de coöperatie een verdere verzelfstandiging is opgetreden. Geconstateerd moet dan ook worden dat de wettelijke bepaling op dit punt veel verder gaat dan in overeenstemming is met de bedoelingen van de wetgever. Hopelijk wordt bij de behandeling in de Eerste Kamer dit punt nog eens uitdrukkelijk aan de orde gesteld, waardoor mogelijk in de uitvoeringssfeer die maatregelen zouden kunnen getroffen worden, welke deze onjuiste en mijns inziens niet bedoelde consequenties opheffen.

Overigens moet gesteld worden dat, in het algemeen gesproken, het verschijnsel topcoöperatie in het geheel niet vereenzelvigd mag worden met een verdergaande verzelfstandiging van de coöperatie. De praktijk levert voldoende voorbeelden van het tegendeel. Wij zien naast elkaar bestaan en op dezelfde wijze functioneren topcoöperaties die gebaseerd zijn op regionale coöpe-

raties, welke op hun beurt natuurlijke personen als lid hebben en topcoöperaties welke de natuurlijke personen rechtstreeks als lid hebben, doch waarbij deze natuurlijke personen gegroepeerd zijn in regionale kringen, welke kringen geen rechtspersoonlijkheid hebben. Het enige verschil tussen beide coöperaties is dan gelegen in het feit dat men bij de topcoöperatie statutair en in de praktijk spreekt van ledencoöperaties en in het andere geval van de kringen van de leden. Het valt niet in te zien dat een dergelijk uitsluitend juridisch verschil een essentiële verandering brengt in het standpunt dat ten aanzien van de belastingheffing voor de coöperaties moet worden ingenomen.

Ondanks betogen die terzake bij de behandeling in de Tweede Kamer gehouden zijn, hebben de bewindslieden gemeend op dit punt geen wijzigingen in het wetsontwerp te moeten aanbrengen.

Wel heeft de staatssecretaris de toezegging gedaan in die gevallen waarin op het onderhavige punt de wet tot onbillijkheid zou leiden, middels toepassing van de hardheidsclausule tot een oplossing te komen.

Slotbeschouwing

Uit het voorgaande is wel gebleken dat de belastingheffing voor coöperaties, hoewel formeel nieuw geregeld, nog altijd een probleem is dat aanleiding kan zijn tot heftige discussies. De vraag moet gesteld worden waarom dergelijke meningsverschillen mogelijk zijn. In het jongste verleden is meermalen uitgesproken dat er ten aanzien van de belastingheffing van coöperaties geen problemen zouden zijn indien men geen vennootschapsbelasting zou heffen dan wel de vennootschapsbelasting zou zien als een voorheffing op de inkomstenbelasting. Dit standpunt is uiteraard volkomen juist, doch getuigt niet van het aanwezig zijn van enige werkelijkheidszin. De invloed van de opbrengsten van de vennootschapsbelasting op het totale staatsbudget is dusdanig dat deze moeilijk als inkomstenbron weg te denken valt. Ik geloof dan ook dat de oorzaak van de meningsverschillen, gegeven het feit dat er een vennootschapsbelasting is, moet gezocht worden in het ontbreken van een duidelijke rechtsgrond voor de vennootschapsbelasting. Zou deze rechtsgrond duidelijk gesteld zijn, dan kan men aan deze rechtsgrond toetsen of het heffen van vennootschapsbelasting in een bepaalde situatie terecht of ten onrechte geschiedt.

Zolang de rechtsgrond niet duidelijk gesteld is, zal men steeds blijven twijfelen over de juistheid van heffing van vennootschapsbelasting bij bepaalde rechtspersonen en het niet heffen van vennootschapsbelasting bij niet-rechtspersonen. Er is wel eens gesteld dat de rechtsgrond van de vennootschapsbelasting gelegen zou zijn in „de extra winstcapaciteit”, welke verbonden is aan de grotere samenvoegingen van kapitaal en arbeid. Indien dit inderdaad de rechtsgrond zou zijn voor de vennootschapsbelasting, dan is naar mijn mening in de huidige vennootschapsbelasting de winst bepaald volgens het besluit inkomstenbelasting als norm waarover de belasting geheven wordt onjuist en correspondeert ook de belastingplichtigheid niet met dit uitgangspunt. Wanneer er een extra winstcapaciteit ontstaat door grotere samenvoeging van kapitaal en arbeid, dan zal men deze extra winstcapaciteit

normatief moeten benaderen aan de hand van de grootte van de samenvoeging en zal men over deze normatief bepaalde winstcapaciteit een belastingheffing moeten opleggen welke geheven wordt in alle gevallen waarin concentratie van kapitaal en arbeid optreedt. In dat geval is het irrelevant of deze concentratie juridisch geformeerd wordt in de vorm van rechtspersoon dan wel in de vorm van niet-rechtspersoon en is het bovendien irrelevant of in werkelijkheid de extra winst gerealiseerd wordt of niet.

Het ware te wensen dat van regeringszijde eens een uitspraak kwam omtrent de rechtsgrond van de vennootschapsbelasting, omdat daardoor vele discussies omtrent al of niet vermeende onrechtvaardigheden vermeden zouden kunnen worden.

Noot van de schrijver

In het voorgaande artikel, dat geschreven is vóór de behandeling in de Eerste Kamer, is de hoop uitgesproken dat de behandeling in de Eerste Kamer zou leiden tot maatregelen in de uitvoeringssfeer ten aanzien van de onjuiste consequenties, welke het gevolg zijn van niet aftrekbaar zijn van uitdelingen aan rechtspersonen bij primaire coöperaties, waarvan zowel natuurlijke personen als rechtspersonen lid zijn.

Geconstateerd moet worden, dat de behandeling in de Eerste Kamer geen aanleiding geeft voor de verwachting dat op dit punt enige verbetering zal optreden.