

67 Awr

Vraag

Kwalificeert de coöperatie als een coöperatie met een in aandelen verdeeld kapitaal in de zin van artikel 5a, zevende lid, UBBR?

Antwoord

Nee, de coöperatie kwalificeert niet als een coöperatie met een in aandelen verdeeld kapitaal in de zin van artikel 5a, zevende lid, UBBR.

Beschouwing/Toelichting (*interne toelichting, maakt geen onderdeel uit van het antwoord*)

Wettelijk kader

Artikel 15, eerste lid, onderdeel h, WBR luidt:

1. *Onder bij algemene maatregel van bestuur te stellen voorwaarden is van de belasting vrijgesteld de verkrijging: (...)*
 - h. *bij fusie, splitsing, interne reorganisatie en taakoverdracht tussen verenigingen als bedoeld in artikel 6.33, onderdeel c, van de Wet inkomstenbelasting 2001 of algemeen nut beogende instellingen; (...)*

Artikel 5a UBBR luidt:

1. *De in artikel 15, eerste lid, onderdeel h, van de wet bedoelde vrijstelling wegens fusie is van toepassing indien een vennootschap uitsluitend de gehele onderneming of een zelfstandig onderdeel daarvan van een andere vennootschap verkrijgt tegen toekenning van aandelen. (...)*

7. *Voor de toepassing van dit artikel wordt onder vennootschap verstaan de naamloze vennootschap, de besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid, de open commanditaire vennootschap, alsmede andere vennootschappen welke kapitaal geheel of ten dele in aandelen is verdeeld. Onder vennootschap wordt mede verstaan de vereniging, coöperatie en onderlinge waarborgmaatschappij met een in aandelen verdeeld kapitaal. Tevens wordt daaronder verstaan het lichaam dat naar het recht van een andere Staat is opgericht en naar aard en inrichting vergelijkbaar is met een lichaam als bedoeld in dit lid.*

Wetsgeschiedenis

Bij Besluit van 27 februari 1996 tot wijziging van het Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer (Staatsblad 1996, 144) is artikel 5a UBRR gewijzigd. De nota van toelichting merkt hierover op:

(...) Voorts is de concerndefinitie voor de overdrachtsbelasting aangepast. Volgens de jurisprudentie van het Europese Hof van Justitie levert een beperking tot naar Nederlands recht opgerichte vennootschappen een door de artikelen 52 en 58 van het EEG-verdrag verboden discriminatie op (arrest van 12 april 1994, Jurisprudentie van het HvJ EG 1994, blz. I-1137, zaak C-1/93, V-N 1994/1718, punt 30). Bij ministerieel besluit van 8 juni 1994, nr. VB 94/1520 (V-N 1994/2264, punt 33) is voor de uitvoeringssfeer bepaald dat onder vennootschap tevens de met de naar Nederlands recht opgerichte naamloze of besloten vennootschap vergelijkbare rechtspersonen uit de andere lid-staten van de Europese Unie dienen te worden begrepen. Nu de overdrachtsbelasting niet specifiek wordt beheerst door Europese richtlijnen, en in de verdragen met niet EU-landen eveneens vaak een non-discriminatiebepaling is opgenomen, is de concerndefinitie verruimd tot naamloze en besloten vennootschappen naar het recht van welk land dan ook opgericht. In verband met de omstandigheid dat ook andere lichamen dan naamloze of besloten vennootschappen deel kunnen uitmaken van een concern, is de definitie voorts uitgebreid met (personen) vennootschappen, verenigingen, coöperaties en onderlinge waarborgmaatschappijen met een in aandelen verdeeld kapitaal. (...)

Jurisprudentie

In het – voor de Registratiewet 1917 gewezen – arrest HR 4 maart 1970, nrs. 897 t/m 900, BNB 1970/131, overwoog de Hoge Raad dat voor de aanwezigheid van een vennootschap welke kapitaal geheel of ten dele in aandelen is verdeeld is vereist dat het kapitaal in evenredige delen is verdeeld. In het – voor de Wet VPB 1969 gewezen – arrest HR 24 november 1976, nr. 17 998, BNB 1978/13 oordeelt de Hoge Raad dat naast het in evenredige delen verdeeld zijn van het kapitaal vereist is dat de participaties vrij overdraagbaar zijn. De vennootschap moet namelijk naar haar aard ook economisch en maatschappelijk overeenstemmen met een vennootschap welke kapitaal geheel of ten dele in aandelen is verdeeld.

In het – voor de Wet IB 2001 gewezen – arrest HR 24 februari 2012, nr. 10/04792, ECLI:NL:HR:2012:BR4792 heeft de Hoge Raad geoordeeld dat het bij een aandelenfusie moet gaan om lichamen met een in aandelen of soortgelijke deelgerechtigdheden verdeeld kapitaal. De wettelijke bepalingen die gelden voor een coöperatie naar Nederlands recht, houden niet in dat deze rechtspersoon uit hoofde van zijn wettelijke structuur een in aandelen of soortgelijke deelgerechtigdheden verdeeld kapitaal heeft. Indien deze rechtspersoon, bij gebreke van een daartoe strekkende andersluidende eigen statutaire regeling, niet een op die wijze verdeeld kapitaal heeft, kan van soortgelijke deelgerechtigdheden geen sprake zijn.

Literatuur

Maeijer¹ omschrijft de overeenkomsten en verschillen tussen de coöperatie en de vennootschap als volgt:

¹ Asser-Van der Grinten-Maeijer 2-II, nr. 383.

De coöperatie heeft 'vennootschappelijke' trekken. De coöperatie is een samenwerkingsverband gericht op materieel voordeel van haar deelnemers. In buitenlandse rechtsstelsels wordt de voor de coöperatie gecreëerde rechtsvorm wel aangeduid als vennootschap. De Nederlandse wetgever heeft echter als grondvorm voor de coöperatie de vereniging gekozen. Hiervoor bestaan goede gronden. De persoonlijke en financiële betrokkenheid van de leden tegenover hun coöperatie is anders dan de positie van aandeelhouders tegenover hun vennootschappen. Anders bij de NV en de BV is het lidmaatschap van de coöperatie als regel niet overdraagbaar; anders dan bij de vennootschap onder firma is er niet een persoonlijke aansprakelijkheid van de leden tegenover de schuldeisers. De financiële verplichting van aandeelhouders beperkt zich tot (vol)storting van het bedrag van hun aandeel. Op grond van de statuten kunnen aan de leden van een coöperatie heffingen worden opgelegd. Volgens de statuten van vele coöperaties hebben voorts de leden geen aanspraak op het vermogen van de coöperatie, ook niet bij liquidatie.

Jansen² gaat, onder verwijzing naar Slagter, ook in op de verschillen tussen een NV of BV en een coöperatie:

Het uitgangspunt van de wetgever is het besloten karakter van de coöperatie. Wel heeft de coöperatie 'vennootschappelijke' trekken. De coöperatie is immers een samenwerkingsverband gericht op materieel voordeel van haar deelnemers. Dit doet de vraag rijzen waarin de coöperatie verschilt met de NV of BV. Slagter³ noemt de volgende punten van verschil:

1. De voornaamste verplichting van de aandeelhouder bestaat in de volstorting van zijn aandeel; het door een lid van een coöperatie verschuldigde inleggeld is doorgaans van geringer betekenis: veel belangrijker is diens verplichting, hetzij op basis van de statuten van de coöperatie hetzij op grond van contracten om in het kader van de gedachte, dat de coöperatie in zekere zin een verlengstuk is van de eigen onderneming van het lid, de benodigdheden voor de eigen onderneming bij uitsluiting te betrekken van de coöperatie, resp. de producten van de eigen onderneming bij uitsluiting aan de coöperatie te leveren. De omvang van deze verplichting kan bij meerderheidsbesluit van de leden van de coöperatie worden vastgesteld en gewijzigd; voor een n.v. zou daarvoor eenstemmigheid van alle aandeelhouders vereist zijn (art. 81 jo art. 92).
2. De aandeelhouder in een NV of b.v. is alleen aansprakelijk voor het door hem gestorte en eventueel nog te storten bedrag van zijn aandeel. De leden van een coöperatie zijn veelal in meerdere of mindere mate boven hun deelname aansprakelijk voor de schulden van de coöperatie, naar gelang van de regeling voor de aansprakelijkheid.
3. Bij de coöperatie is de vrije in- en uittreding van de leden toegelaten. Een gevolg van deze vrijheid is, dat er bij de coöperatie een wisselend kapitaal der deelnemers is. Bij de NV met ter beurse genoteerde aandelen is dit verschil de facto voor de aandeelhouders irrelevant. Immers door de verhandelbaarheid kan een aandeelhouder door verkoop zijn belang in de n.v. teniet doen. Maar een ander moet zijn aandeel overnemen: wat de NV betreft verandert het geplaatste kapitaal dus niet. Indien een aandeelhouder in een b.v. geen gegadigde kan vinden om zijn aandeel over te nemen, is hij in feite verplicht aandeelhouder te blijven: hij kan dus niet zonder meer uittreden.

De verschillen bestaan in wezen hierin dat de NV/BV een zelfstandiger bestaan leidt ten opzichte van haar deelnemers. Dit is voor Raaijmakers⁴ een belangrijk bezwaar tegen een coöperatieve samenwerking in de rechtsvorm van een NV of BV.

Van Weeghel⁵ meent, onder verwijzing naar andere auteurs, dat de coöperatie voor fiscale doeleinden een in aandelen verdeeld kapitaal kan hebben:

² J.J.M. Jansen, *Belastingheffing van coöperaties en haar leden*, Kluwer: Deventer 1996, p. 35-36.

³ W.J. Slagter, *Compendium van het ondernemingsrecht*, vijfde druk, Kluwer, Deventer, 1990, p. 321-322.

⁴ M.J.G.C. Raaijmakers, Over coöperatieve samenwerkingsverbanden en de positie van dezelve leden, Preadvies voor de Vereniging voor Agrarisch Recht, *Agrarisch Recht* 1989/5, p. 247.

⁵ Van der Sangen e.a., *De coöperatie, een eigentijdse rechtsvorm*, 's-Gravenhage: Boom Juridische uitgevers, 2007, p. 105-106. Zie ook S. van Weeghel en R.A. de Boer, *Handboek coöperatie*, onder redactie van R.C.J. Galle, Dordrecht: Convoy Uitgevers bv, 2010, p. 710-711.

Uitgaande van de Toelichting Kapitaalsbelasting (welke belasting is afgeschaft per 1 januari 2006) moet het antwoord op deze vraag bevestigend zijn. Paragraaf 2, lid 3, van deze Toelichting luidde, voor zover relevant:

'Voor de vraag of een vereniging, en met name een coöperatieve vereniging een in aandelen verdeeld kapitaal heeft, dient tot richtsnoer te worden genomen het arrest van de HR van 6 mei 1925, PW 11 978. Dat wil zeggen dat het deelgenootschap moet berusten op de deelneming in het kapitaal. Dit zal het geval zijn, indien het een vereniging betreft, waarvan de aandelen los staan van het lidmaatschap of te zamen met het lidmaatschap zonder toestemming overdraagbaar zijn. Bij deze verenigingen is het persoonlijke karakter van het lidmaatschap op de achtergrond geraakt en staat het deelgenootschap in het vermogen voorop.'

Op basis van de geciteerde paragraaf uit de Toelichting Kapitaalsbelasting en het daarin aangehaalde arrest van de Hoge Raad en onder verwijzing naar het reeds genoemde arrest van Hoge Raad van 4 maart 1970, BNB 1970/131 concludeert Jansen dat een coöperatie een in aandelen verdeeld kapitaal kan hebben, indien (i) rechten zijn toegekend die bij liquidatie recht geven op een evenredig aandeel in het vermogen van de coöperatie en (ii) deze rechten tijdens het bestaan van de coöperatie aanspraak geven op een gedeelte van de winst. Jansen meent overigens dat bij coöperaties niet snel sprake zal zijn van een in aandelen verdeeld kapitaal voor de toepassing van de kapitaalsbelasting. Verstraaten heeft zich in vergelijkbare zin als Jansen uitgelaten over de aanwezigheid en de betekenis van een in aandelen verdeeld kapitaal bij coöperaties voor de toepassing van de kapitaalsbelasting: 'Verenigingen (daaronder mede begrepen coöperaties en onderlinge waarborgmaatschappijen) hebben vrijwel nooit een in aandelen verdeeld kapitaal. Dergelijke lichamen hebben slechts een in aandelen verdeeld kapitaal voorzover los van het persoonlijk lidmaatschap participatie in het vermogen mogelijk is. Ook A-G Groeneveld, in zijn conclusie bij het arrest van de Hoge Raad van 10 december 2004, BNB 2005/121, is kennelijk van mening dat een coöperatie met een in aandelen verdeeld kapitaal zich niet snel voor zal doen, zonder overigens de mogelijkheid uit te sluiten (zie overwegingen 5.2 en 5.3 van de conclusie).

Er is een duidelijke parallel tussen de voorwaarden waaronder de coöperatie – voor de toepassing van de kapitaalsbelasting – zou hebben gekwalificeerd als lichaam met een in aandelen verdeeld kapitaal en de vereisten uit BNB 1978/13 voor de kwalificatie van een vennootschap als 'andere vennootschap welker kapitaal geheel of ten dele in aandelen is verdeeld': naarmate een participant in het vermogen van een coöperatie of vennootschap een grotere afstand tot de coöperatie/vennootschap heeft, met andere woorden wanneer deze participant (vooral) optreedt in zijn hoedanigheid van vermogensverschaffer en het persoonlijke karakter van de participatie naar de achtergrond verschuift, zal eerder moeten worden aangenomen dat sprake is van een coöperatie/vennootschap met een in aandelen verdeeld kapitaal.

Conclusie

Uit het voorgaande volgt dat voor de vrijstelling als bedoeld in artikel 5a, eerste lid, in samenhang met het zevende lid, UBBR, sprake moet zijn van een coöperatie 'met een in aandelen verdeeld kapitaal'. Hierbij moet niet slechts worden gelet op de omstandigheid of het kapitaal al dan niet in gelijke of evenredige aandelen of soortgelijke deelgerechtigdheden is verdeeld, maar ook of de coöperatie naar haar aard ook economisch en maatschappelijk met de in artikel 5a, zevende lid, UBBR meer specifiek aangeduide vennootschappen voldoende overeenstemt:

- Uit artikel 67 Awr van de statuten blijkt dat het lidmaatschap niet overdraagbaar is.
- Uit de artikelen 67 Awr van de statuten blijkt dat in de coöperatie de leden samenwerken om zo meer te bereiken dan ieder voor zich. De coöperatie heeft een collectief doel met een zakelijke basis. De leden bundelen hun krachten om hun individuele doelen te bereiken. Dit betekent dat de coöperatie naar haar aard niet economisch en maatschappelijk met de in artikel 5a, zevende lid, UBBR meer specifiek aangeduide vennootschappen voldoende overeenstemt. Vennoten bij deze vennootschappen zijn immers kapitaalverschaffers.
- Uit artikel 67 Awr blijkt dat er geen sprake is van kapitaal dat is verdeeld in gelijke of evenredige aandelen of soortgelijke deelgerechtigdheden.

De coöperatie is daarom geen 'coöperatie met een in aandelen verdeeld kapitaal' in de zin van artikel 5a, zevende lid, UBBR.