

VOORWOORD BIJ DE DERDE DRUK

“De belastingheffing van coöperaties: een van de neteligste problemen uit de belastingtheorie en de belastingpraktijk, waarmee men niet alleen in Nederland maar in elk land van de wereld sukkel.”, aldus H.J. Hofstra, minister van Financiën en hoogleraar belastingrecht.

Deze brochure heeft de belastingheffing van coöperaties als onderwerp. Overeenkomstig de opzet van de serie Fed Fiscale Brochures wordt het geldende wettelijke regime van belastingheffing van coöperaties als uitgangspunt genomen. De rechtsgrondslagen van de belastingheffing van coöperaties en de verhouding van die belastingheffing tot die van andere ondernemingen blijven in dit kader buiten beschouwing.

Bij de belastingheffing van coöperaties wordt rekening gehouden met het specifieke karakter van de coöperatie als samenwerkingsvorm en rechtsvorm. Een coöperatie is volledig subjectief belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting. Eerst dient de fiscale winst van een coöperatie op dezelfde wijze te worden bepaald als bij andere voor de vennootschapsbelastingplichtige lichamen. Daarna wordt met behulp van het specifieke fiscale coöperatieregime door middel van de zgn. verlengstukbreuk vastgesteld welk gedeelte van die fiscale winst een coöperatie fiscaal aftrekbaar kan uitkeren aan haar leden. Op deze regeling en de daarbij geldende voorwaarden wordt in deze brochure nader ingegaan.

Sinds 2018 is de verruimde inhoudingsvrijstelling dividendbelasting van toepassing. Voor de reële (ondernemers)coöperaties heeft deze wijziging geen gevolgen. Voor de zgn. kwalificerende coöperaties zijn de wijzigingen meer dan wezenlijk. In deze nieuwe druk wordt uitgebreid stilgestaan bij deze nieuwe wetgeving en hoe die zal uitwerken voor deze laatste groep van coöperaties.

De kopij voor deze brochure is afgesloten per 1 juni 2018.

HOOFDSTUK 1

Inleiding

1.1 Het onderwerp

Een coöperatie kan worden getypeerd als een samenwerkingsverband van ondernemers en/of particulieren, die lid zijn van de coöperatie, waarmee de coöperatie overeenkomsten sluit in het bedrijf dat de coöperatie ten behoeve van haar leden uitoefent. Die leden sluiten overeenkomsten met de door de coöperatie gedreven onderneming om daarmee een gezamenlijk doel te bereiken. Dat kan bijvoorbeeld zijn de voordelige inkoop van producten die de leden voor hun eigen onderneming nodig hebben of de gezamenlijke verkoop van goederen of diensten die de leden in hun eigen onderneming produceren. Raaijmakers omschrijft een coöperatie als een ancillaire joint venture met het karakter van een maatschap, waarin ondernemers voor een bepaald gedeelte van hun ondernemingsactiviteiten samenwerken. De coöperatie vervult deelfuncties ten behoeve van de ondernemingen van de leden.¹

In het perspectief van de rechtsvormneutraliteit mag de kleine ondernemer, die om schaalvoordelen te behalen samenwerking zoekt met andere ondernemers in de vorm van een gezamenlijke coöperatieve onderneming, fiscaal niet ongunstiger worden behandeld dan een concern waarin meervoudige heffing van winstbelasting wordt voorkomen door de deelnemingsvrijstelling. Zoals concernvorming niet mogelijk is zonder deelnemingsvrijstelling, is coöperatieve samenwerking door ondernemers niet mogelijk zonder een fiscaal regime dat dubbele belastingheffing over de coöperatieve winsten beperkt of voorkomt.

Vanaf de Bedrijfsbelasting 1893 voorkomt Nederland door middel van de deelnemingsvrijstelling meervoudige heffing van winstbelasting binnen een concern.² Zonder de deelnemingsvrijstelling zou concernvorming niet mogelijk zijn, omdat elke laag binnen een concern extra vennootschapsbelasting zou oproepen. Zonder deelnemingsvrijstelling zouden joint ventures in de vorm van een gezamenlijke dochtervennootschap eveneens niet mogelijk zijn. De joint venture zou moeten worden opgezet in de vorm van een fiscaal transparant samenwerkingsverband, zoals een vennootschap onder firma of een commanditaire vennootschap. De deelnemingsvrijstelling vormt daarom een essentiële regeling van fiscaal concernrecht.

Bij een coöperatieve samenwerking wordt voor de leden/rechtspersonen meervoudige heffing van winstbelasting voorkomen, doordat bij die leden de voordelen die zij uit hoofde van hun lidmaatschapsrecht van de coöperatie genieten onder de deelnemingsvrijstelling

1 M.J.G.C. Raaijmakers, 'Over toe- en uittreding van leden in geval van fusie en omzetting van (coöperatieve) verenigingen', in de bundel *Van vennootschappelijk belang*, p. 211 e.v.

2 J.A.G. van der Geld, *De herziene deelnemingsvrijstelling, met name in internationale verhoudingen*, Deventer: Kluwer 1990, p. 19 e.v.

vallen. Voor de leden/natuurlijke personen wordt de meervoudige heffing van winstbelasting (gedeeltelijk) voorkomen via het fiscale coöperatieregime op grond waarvan onder voorwaarden winstuitdelingen aan leden/natuurlijke personen bij de coöperatie aftrekbaar zijn van de fiscale winst.

1.2 De coöperatie als ondernemingsvorm

De coöperatie is een samenwerkingsverband van ondernemers of particuliere personen. De leden van een coöperatie werken in die coöperatie samen om gezamenlijk voordelen te behalen. Die voordelen kunnen bestaan uit een hogere opbrengst voor door de leden in hun eigen onderneming vervaardigde producten, maar die voordelen kunnen ook bestaan uit het tegen lagere kosten verkrijgen van goederen en diensten die de leden nodig hebben voor hun eigen ondernemings- of gezinshuishoudingen.

1.2.1 De ondernemerscoöperatie

De term 'coöperatie' is afgeleid van 'coöpereren' of het Engelse 'co-operate', hetgeen betekent 'samenwerken' of 'de handen ineen slaan'. De leden van een coöperatie werken in die coöperatie samen om gezamenlijk voordelen te behalen, bijvoorbeeld schaalvoordelen die grote ondernemers hebben.³ Ondernemerscoöperaties komen daarom met name voor bij kleinere gelijksoortige ondernemers in de agrarische sector en het midden- en kleinbedrijf, met name in de detailhandel. In de agrarische sector hebben bedrijven veelal een beperkte bedrijfsomvang. Die beperkte bedrijfsomvang is mogelijk vanwege het kleinschalige productiepatroon van veel agrarische bedrijven. Een optimale productiefunctie kan dan ook bij een beperktere bedrijfsomvang worden gerealiseerd. Dat ligt anders bij de aan- en verkoopfunctie. De schaalgrootte van de primaire agrarische onderneming is klein in verhouding tot de bedrijven die werkzaam zijn in de agrarische handel en industrie. Door die aan- of verkoopfunctie onder te brengen bij een gezamenlijke coöperatie, kan die coöperatie de desbetreffende marktfunctie voor hen gezamenlijk overnemen en op die wijze schaalvoordelen behalen die voor de individuele boer of tuinder onbereikbaar zijn. Detaillisten beogen als lid van een inkoopcoöperatie de schaalvoordelen te verkrijgen die grote winkelketens hebben, zodat zij de concurrentie met die winkelketens beter aankunnen. Veel inkoopcoöperaties ontwikkelen ten behoeve van hun leden ook een gezamenlijke formule en verzorgen de gemeenschappelijke marketing en promotie. Naast hun oorspronkelijke functie ten behoeve van de inkoop voor de leden krijgen zij dan ook een functie ten behoeve van de verkoop door die leden van die van de door hen aan die leden geleverde goederen. Het uitgangspunt blijft echter hetzelfde: de kleine zelfstandige detaillist beter in staat te stellen om met het grootwinkelbedrijf en de winkelketens te concurreren.

Naargelang hun economische functie worden ondernemerscoöperaties dikwijls onderscheiden in:

- a) Afzet- en verwerkingscoöperaties, die de door de leden geproduceerde producten – al dan niet na be- of verwerking – verkopen. Verwerkingscoöperaties die de door de

3 Voor de factoren die ondernemers aanzetten tot coöperatieve organisatie wordt verwezen naar W.J.J. van Diepenbeek, *De coöperatieve organisatie, Coöperatie als maatschappelijk en economisch verschijnsel*, Delft 1990, p. 69-74.

- leden geleverde producten verwerken tot halffabricaten of eindproducten, zoals de zuivelcoöperaties, worden ook wel aangeduid als 'productiecoöperaties'.
- b) Aankoop- of inkoopcoöperaties, die producten al dan niet na be- of verwerking aan de leden verkopen. Een bekend voorbeeld zijn de mengvoercoöperaties, die grondstoffen mengen tot diervoeders die zij verkopen aan hun leden.
 - c) Dienstverlenende coöperaties, die diensten verlenen aan hun leden, zoals kredietcoöperaties (Rabobank), de bedrijfsverzorging die ervoor zorgt dat het bedrijf bij ontstentenis van de ondernemer – bijvoorbeeld door ziekte – doorgaat en die op afroep extra mankracht ter beschikking stelt, en de landbouwmachinecoöperaties. De basis van veel dienstverlenende coöperaties heeft gelegen in een vorm van onderlinge burenhulp.

Een ander onderscheid dat in de praktijk pleegt te worden gemaakt, is dat tussen primaire coöperaties en topcoöperaties, ook wel aangeduid als secundaire coöperaties. Primaire coöperaties zijn coöperaties waarvan de leden een eigen onderneming drijven zonder dat zij zelf een ondernemerscoöperatie zijn. Een topcoöperatie is daarentegen een coöperatie waarvan primaire coöperaties lid zijn. Een topcoöperatie is derhalve een samenwerkingsverband van primaire coöperaties. Die samenwerking is eveneens ingegeven door economische en functionele motieven. Een aantal (plaatselijke) zuivelcoöperaties die kaas fabriceren komt tot de conclusie dat die kaas beter gemeenschappelijk – door een door hen op te richten afzetcoöperatie – kan worden verkocht omdat dan met name de marketing en de export van de kaas beter kan worden verzorgd dan dat ieder van de zuivelcoöperaties afzonderlijk kan. De naam 'topcoöperatie' wekt de indruk dat die coöperatie de moeder is van de primaire coöperaties; dat is echter niet het geval. Integendeel, de topcoöperatie is als gemeenschappelijke 'dochter' van de primaire coöperaties verantwoordelijk voor de verkoop van de door de coöperaties geproduceerde kaas. De primaire coöperaties hebben de zeggenschap over de topcoöperatie en bepalen derhalve het beleid.

1.2.2 *Het instrumentele karakter van ondernemerscoöperaties*

Het onzelfstandige en afhankelijke karakter van de coöperatie onderscheidt haar van andere vormen van economische organisatie.⁴ In economisch opzicht bezit de coöperatie geen zelfstandigheid, omdat zij een verlengstuk is van de bedrijfs- en gezinshuishoudingen van de leden waarvan zij ook afhankelijk is. Die leden zijn zowel de eigenaren als de cliënten van de coöperatie. Volgens Van Diepenbeek is een coöperatie veeleer een van de leden afhankelijk bedrijf dan een zelfstandige onderneming.⁵ Dit instrumentele karakter van de

4 Dit geldt uiteraard niet voor de werknemersproductiecoöperatie, omdat er in dat geval sprake is van een zelfstandige ondernemingsvorm.

5 W.J.J. van Diepenbeek, *De coöperatieve organisatie, Coöperatie als maatschappelijk en economisch verschijnsel*, Delft 1990, p. 2-3. In noot 2 gaat Van Diepenbeek in op het onderscheid tussen een bedrijf en onderneming zoals dat in de organisatieleer wordt gemaakt. 'Bedrijf' is een technisch-organisatorisch begrip en behelst een bepaalde (concrete) combinatie van productiefactoren, terwijl een 'Onderneming' is een economisch-commercieel begrip en belichaamt het streven naar vooropgezette economische resultaten van het onder haar vallende bedrijf.

ondernemerscoöperatie blijkt ook uit het SER-advies 1985/7 waarin de door Ter Woorst gegeven definitie van een coöperatie is overgenomen.⁶

Met hun lidmaatschap van de coöperatie beogen de leden/ondernemers voordelen te behalen in het kader van hun eigen onderneming door als lid van de coöperatie een hogere prijs te verkrijgen voor de in hun eigen onderneming voortgebrachte producten, dan wel de voor hun eigen onderneming noodzakelijke goederen en/of diensten tegen lagere kosten te kunnen kopen. Bij de ondernemingen van de leden zijn drie bedrijfsonderdelen of functies te onderscheiden: de toeleveringsfunctie, de productiefunctie en de afzetsfunctie. De productiefunctie zal de ondernemer veelal binnen zijn eigen onderneming houden en optimaliseren. Voor zowel de toeleverings- als de afzetsfunctie maken met name kleinere ondernemers gebruik van de coöperatie. Die functies kunnen veelal gunstiger door een groter verband worden uitgevoerd. Via het lidmaatschap van een coöperatie beogen de leden als gevolg van functiebundeling schaalvoordelen in de aankoop en afzet te realiseren. De schaal- en capaciteitsvergroting die het gevolg is van de functiebundeling kan ook de mogelijkheid bieden om de door de leden geproduceerde goederen efficiënter of verdergaand te bewerken, zodat die per saldo tegen gunstiger prijzen kunnen worden afgezet. Voor de leden is het lidmaatschap van een coöperatie geen doel op zich, maar het middel waarmee zij beogen onder gunstiger condities bepaalde economische functies ten behoeve van hun eigen onderneming te kunnen realiseren. In de optiek van het lid verkoopt de coöperatie – al dan niet na be- of verwerking – voor hem de door hem in zijn eigen onderneming geproduceerde goederen of koopt de coöperatie voor hem – al dan niet na be- of verwerking – de door hem in zijn eigen onderneming benodigde goederen. De coöperatie heeft als taak die door haar te vervullen functies te realiseren tegen zo laag mogelijke kosten. Hoe lager de kosten van de coöperatie, des te hoger is het voordeel voor de leden. Voor de leden heeft de coöperatie derhalve bij uitstek een instrumenteel karakter ten behoeve van hun eigen onderneming.

1.2.3 *De verbruikers- of consumentencoöperaties*

Bij verbruikers- of consumentencoöperaties betrekken de leden/consumenten goederen of diensten van hun coöperatie, die deze goederen of diensten in het groot voor hen kan inkopen. De verbruikerscoöperatie is in feite een coöperatieve inkoopvereniging, met als bijzonderheid dat de geleverde goederen in het algemeen bestemd zijn ten gebuik in de consumptieve sfeer. Op deze wijze beogen de leden/consumenten de door hen benodigde goederen en/of diensten gunstiger te kunnen inkopen. Een bekend voorbeeld is de in Arnhem gevestigde verbruikerscoöperatie Coop Nederland U.A. die onder de naam 'Coop Supermarkten' meer dan 260 supermarkten exploiteert. Coop Nederland heeft naast meer dan 700.000 leden/consumenten, die in de supermarkten kopen, ook leden/ondernemers die een of meer supermarkten exploiteren. Desalniettemin komen in Nederland relatief weinig verbruikerscoöperaties voor. In landen als Zweden en Zwitserland hebben verbruikerscoöperaties een veel grotere vlucht genomen dan in Nederland.

⁶ Sociaal Economische Raad, Vervolgadvies betreffende de samenstelling van toezichthoudende organen van rechtspersonen die een onderneming drijven, 85/07, publicatie nr. 7, 19 april 1985, p. 7-8.
G.J. ter Woorst, *Coöperatie als vorm van economische organisatie*, Van Maastricht en Verhoeven N.V., Arnhem, 1966, p. 64.

Een variant van de verbruikers- of consumentencoöperatie is de flatexploitatiecoöperatie, beter bekend als de coöperatieve flatvereniging. De leden van de flatexploitatiecoöperatie zijn particulieren, de coöperatie verricht diensten aan haar leden: het verschaffen van woonruimte en het beheer van de accessoire accommodaties. Het betreft een coöperatie die een bepaalde onroerende (of roerende) zaak ten behoeve van haar leden exploiteert. Als de coöperatie een flatgebouw exploiteert, dan wordt er gesproken van een flatexploitatiecoöperatie; exploiteert de coöperatie een centrale antenne-installatie, dan wordt gesproken van een centraleantenne-exploitatiecoöperatie.

1.2.4 De werknemersproductiecoöperatie

In een werknemersproductiecoöperatie oefenen de leden in de coöperatie gezamenlijk hun nering of ambacht uit. Voorbeelden van werknemersproductiecoöperaties zijn coöperatieve landbouwbedrijven waarin de leden gezamenlijk het boerenbedrijf uitoefenen. In de terminologie van Ter Woorst is er sprake van 'joined or collective farming'.⁷ De essentie van een werknemersproductie-coöperatie is dat alle werknemers lid moeten kunnen worden van de coöperatie. Dit blijkt mede uit het beleid inzake de verzekeringsplicht voor de werknemersverzekeringen WW en WAO/WIA van bestuursleden van een coöperatie met werknemerszelfbestuur.⁸

Bij de twee volgende varianten is er sprake van een a-typische vorm van de werknemersproductiecoöperatie: de 'vrije beroepscoöperatie', zoals die met name in België veelvuldig voorkomt, en de 'eigenaarscoöperatie'. In België wordt de coöperatieve vennootschap relatief vaak gebruikt als rechtsvorm voor samenwerkende vrijeberoepsbeoefenaars, die in Nederland veelal samenwerken in maatschapsverband. De 'vrije beroepscoöperatie' heeft echter de rechtspersoonlijkheid als groot voordeel. De coöperatie treedt als rechtspersoon zelfstandig op in het maatschappelijke en economische verkeer. De persoonlijke aansprakelijkheid van de leden speelt als zodanig niet, zeker als die aansprakelijkheid in de statuten van de coöperatie is uitgesloten.⁹ In zoverre wekt het verbazing dat de 'vrije beroepscoöperatie' die in België min of meer gemeengoed is, in Nederland nauwelijks voorkomt. De 'vrije beroepscoöperatie', zoals beschreven door A.L. Mohr, ligt dicht bij

7 Als andere voorbeelden worden door Ter Woorst (a.w., p. 51) genoemd: een coöperatief architectenbureau, enkele coöperatieve bouwondernemingen, het coöperatieve Transitoveem, enz.

8 Volgens het *Handboek Loonheffingen 2018*, uitgave juli 2018, par. 16.7 Bestuurders van coöperaties met zelfbestuur, is er sprake van een coöperatie met werknemerszelfbestuur, als wordt voldaan aan de volgende voorwaarden:

- a. Ten minste twee derde van de 'gewone' werknemers van de coöperatie moet lid zijn van de coöperatie;
- b. Iedere werknemer kan onder dezelfde voorwaarden lid worden van de coöperatie;
- c. Ieder lid moet één stem hebben;
- d. De arbeidsvoorwaarden voor de leden verschillen niet wezenlijk van wat in de bedrijfstak gebruikelijk is;
- e. De geldelijke aanspraken van het lid bij beëindiging van het lidmaatschap blijven beperkt tot ten hoogste het bedrag van zijn inleg, behoudens in geval van liquidatie.

9 Voor de aansprakelijkheid van de leden/vrije beroepsbeoefenaars voor de door hen namens de coöperatie verrichte werkzaamheden wordt verwezen naar A.L. Mohr, 'De rechtsvorm van het vrije beroep', *De NV 73/1/2*, januari/februari 1995, p. 2-13.

een maatschap en biedt dezelfde bescherming tegen aansprakelijkheidsrisico's als een naamloze vennootschap.¹⁰

De eigenaarscoöperatie is in het midden van het laatste decennium van de vorige eeuw gepropageerd als alternatief voor de besloten vennootschap voor bijvoorbeeld de kruidenier op de hoek. Die kruidenier had de voordelen van de rechtspersoonlijkheid zonder dat hij de nadelen had van de besloten vennootschap. De eigenaarscoöperatie is in feite een pseudo-BV; er is veelal geen sprake van een bedrijf waarin ondernemers of beroepsbeoefenaren samenwerken. In dit opzicht verschilt de eigenaarscoöperatie wezenlijk van de 'vrije beroepscoöperatie'.

1.2.5 De economische analytische coöperatietheorie

In deze optiek wordt een coöperatie gezien als een onvolledige of onvolkomen integratie of differentiatie van economische subjecten. De leden brengen een of meer taken of onderdelen van hun bedrijfshuishouding – zoals de inkoop, de verwerking en/of afzet van bepaalde producten – onder in de coöperatieve samenwerkingsvorm; een onderneming die voor gezamenlijke rekening en risico wordt gedreven. Voor het overige blijven de leden zelfstandig. Vanuit deze doelstelling is de taak van de coöperatie gericht op een zo gunstig mogelijke inkomensontwikkeling van de leden. De coöperatie treedt als het ware op als vertegenwoordiger – Roeloffs spreekt in dit verband van een orgaan – van de leden, zodat de coöperatie voor zichzelf geen winst nastreeft.¹¹

De economisch analytische benadering van coöperaties gaat uit van een onvolledige samenwerking met betrekking tot bepaalde functies of taken van overigens zelfstandig blijvende gezins- of bedrijfshuishoudingen. Dat brengt met zich mee dat die theorie opgaat voor zowel de ondernemerscoöperaties als de verbruikers- of consumentencoöperaties. Bij die coöperaties is er sprake van zelfstandig blijvende gezins- of bedrijfshuishoudingen, die via de coöperatie samenwerken met betrekking tot bepaalde (inkoop- of afzet)functies.

De economisch-analytische coöperatietheorie is in navolging van Emelianoff in Nederland geïntroduceerd door G.J. ter Woorst in zijn uit 1966 daterende proefschrift.¹² Ter Woorst geeft de volgende definitie van een coöperatie:

“Een coöperatie is die vorm van economische organisatie, waarbij overigens zelfstandig blijvende economische subjecten, welke elkaar niet als concurrenten ervaren, één of meer gelijkgerichte economische functies of gedeelten daarvan gezamenlijk blijvend uitvoeren, teneinde het economisch resultaat van de betreffende economische subjecten te verbeteren.”

De economisch-analytische coöperatietheorie was bekend ten tijde van de totstandkoming van de huidige regeling in de Wet VPB 1969. De eerste vraag die derhalve rijst is: ligt de economisch-analytische coöperatietheorie ten grondslag aan het huidige fiscale

10 A.L. Mohr, 'De rechtsvorm voor het vrije beroep', *De NV* 73/1/2, januari/februari 1995, p. 2-13. Voor een vergelijking van de fiscale aspecten van de coöperatie met de maatschap en de vennootschap onder firma wordt verwezen naar N. Kok en S.J. Swaters, 'De coöperatie als alternatief voor maatschap of VOF', *WFR* 2007/35, p. 6701.

11 L. Roeloffs, *De coöperatie maatschappelijk en fiscaal beschouwd*, Alphen aan den Rijn: Samsom 1971, p. 40.

12 I.V. Emelianoff, *Economic theory of cooperation*, Washington D.C., 1942. En G.J. ter Woorst, *Coöperatie als vorm van economische organisatie* (diss. Tilburg), 1966.

coöperatieregime? Vervolgens rijst de tweede vraag: waarom ligt die theorie al dan niet ten grondslag aan de huidige wettelijke regeling? Alvorens in te gaan op deze vragen, wordt eerst gezien of en in hoeverre de economisch-analytische coöperatietheorie ten grondslag ligt aan de civielrechtelijke bepalingen inzake de coöperatie.

1.3 De coöperatie als rechtsvorm

De coöperatie is volgens art. 2:3 BW een afzonderlijke van andere rechtspersonen te onderscheiden rechtspersoon. Anderzijds is de coöperatie volgens de eerste zin van de wettelijke definitie in art. 2:53 lid 1 BW een bij een notariële akte opgerichte vereniging. De definitie van een vereniging is opgenomen in art. 2:26 BW. Volgens lid 1 van dat artikel is een vereniging: 'een rechtspersoon met leden die is gericht op een bepaald doel, anders dan dat is omschreven in art. 2:53 lid 1 of lid 2'. In de verenigingsdefinitie wordt om de vereniging te onderscheiden van de coöperatie verwezen naar de coöperatiedefinitie in art. 2:53 BW, terwijl in de coöperatiedefinitie in art. 2:53 BW wordt aangegeven dat de coöperatie een als coöperatie opgerichte vereniging is. Aldus is de coöperatie in de wettelijke systematiek een vereniging, doch een vereniging mag geen coöperatief doel hebben. R.C.J. Galle constateert dat het vanuit het oogpunt van gewenste inzichtelijke systematiek beter was geweest de grondvorm, die de vereniging is, zelfstandig te definiëren.¹³

Behoudens een enkele uitzondering is het verenigingsrecht in Titel 2 Boek 2 BW op de coöperatie van toepassing. Boek 2 BW bevat slechts een beperkt aantal specifieke bepalingen voor de coöperatie, terwijl van een aantal van die bepalingen in de statuten kan worden afgeweken. Nochtans heeft het uitgangspunt dat een coöperatie een vereniging is een aantal gevolgen:

- de verenigingsrechtelijke regeling inzake wijziging van de statuten is van toepassing inclusief de eenzijdige wijziging van de aan het lidmaatschap verbonden rechten en plichten;
- de bepalingen met betrekking tot het ontstaan en beëindiging van het lidmaatschap van een vereniging zijn van toepassing;
- het verenigingsrecht is eveneens van toepassing op de inrichting van de bestuurlijke organisatie van een coöperatie.

Bij een eerste beoordeling lijkt de economisch-analytische theorie niet ten grondslag te liggen aan de civielrechtelijke regeling. De economisch-analytische theorie geldt immers alleen voor de verlengstukcoöperaties, terwijl de bepalingen in art. 2:53 BW e.v. zien op alle coöperaties, ook flatexploitatie-coöperaties en werknemersproductiecoöperaties. In de economisch-analytische theorie wordt een coöperatie gezien als een onvolledige of onvolkomen integratie of differentiatie van economische subjecten. De coöperatie treedt als het ware op als vertegenwoordiger – Roeloffs spreekt in dit verband van een orgaan – van de leden, zodat de coöperatie voor zichzelf geen winst nastreeft. Een dergelijke theorie spoort niet met de zelfstandige rechtspersoonlijkheid van de coöperatie.

Wordt de omschrijving van de coöperatie in art. 2:53 BW nader beschouwd, dan ontstaat echter een genuanceerder beeld. De omschrijving van de coöperatie in art. 2:53 BW is bij uitstek een doelomschrijving. Het BW kent geen andere rechtsvorm met een dusdanig

13 R.C.J. Galle, *De coöperatie* (diss. Tilburg), 1993, p. 100.

doelgerichte omschrijving. De coöperatie moet zich blijken de statuten ten doel stellen in bepaalde stoffelijke behoeften van haar leden te voorzien krachtens overeenkomsten met die leden gesloten in het bedrijf dat de coöperatie te dien einde ten behoeve van haar leden uitoefent of doet uitoefenen. In deze civielrechtelijke omschrijving kunnen de volgende elementen onderkend worden:

- de coöperatie oefent een bedrijf uit ten behoeve van haar leden;
- de coöperatie stelt zich ten doel in de stoffelijke behoeften van haar leden te voldoen door het afsluiten van overeenkomsten met die leden.

Deze essentiële elementen van de civielrechtelijke omschrijving van een coöperatie hebben dezelfde achtergrond als de economisch-analytische theorie, die immers impliceert dat de leden een of meer taken of onderdelen van hun bedrijfshuishouding in de coöperatieve samenwerkingsvorm onderbrengen. De leden brengen de inkoop, de verwerking en/of afzet van bepaalde producten onder in een coöperatieve onderneming die voor gezamenlijke rekening en risico wordt gedreven. Voor het overige blijven de leden zelfstandig. Ingevolge art. 2:53 lid 1 BW stelt de coöperatie zich ten doel in de stoffelijke behoeften/gedelijke voordelen van de leden te voorzien door het afsluiten van overeenkomsten met die leden. De coöperatie is er voor de leden en probeert voordelen te realiseren voor de leden door middel van het sluiten van overeenkomsten met die leden in het bedrijf dat de coöperatie ten behoeve van die leden uitoefent.¹⁴

1.4 De coöperatie als zelfstandig belastingsubject

De rechtspersoonlijkheid van een lichaam is in Nederland veelal aanleiding om dat lichaam een afzonderlijke fiscale positie te geven. Voor de belastingplicht van lichamen wordt aangesloten bij de juridische vorm van het lichaam.¹⁵ Het hebben van rechtspersoonlijkheid impliceert naar onze mening geenszins – automatisch – dat het desbetreffende lichaam zelfstandig belastingplichtig is.¹⁶ Belastingplicht vloeit niet voort uit het zijn van rechtspersoon, maar uit een specifieke wettelijke bepaling die een lichaam geheel

14 In de civielrechtelijke literatuur bestaat geen eenstemmigheid of een zuivere holdingcoöperatie en/of een beleggingscoöperatie voldoet aan deze wettelijke vereisten. J.B.W.M. Kemperink is van mening dat een zuivere holdingcoöperatie of een beleggingscoöperatie voldoet aan de wettelijke vereisten. (J.B.W.M. Kemperink, *Vraagstukken rond (terug)storting op NV/BV-aandelen en van coöperatierecht* (diss. Groningen), 2006, Uitgave vanwege het Instituut voor Ondernemingsrecht, RUG, deel 53, p. 234 e.v.) P.J. Dortmond is daarentegen van mening dat een holdingcoöperatie onder omstandigheden wel, doch een beleggingscoöperatie niet voldoet aan de wettelijke vereisten. (P.J. Dortmond, 'De zuivere holdingcoöperatie, een coöperatie?', in: G.J.H. van der Sangen, R.C.J. Galle en P.J. Dortmond (red.), *De coöperatie een eigentijdse rechtsvorm*, Den Haag: Boom Juridische Uitgevers 2007, p. 1-9.)

15 J.J.M. Jansen, *Belastingheffing van coöperaties en haar leden* (diss.), p. 249. In gelijke zin L.G.M. Stevens en J.J.M. Jansen, *Grondslagen van het fiscale recht en de fiscale behandeling van coöperaties*, NCR 1997, p. 15 alwaar zij opmerken: 'In Nederland is de rechtspersoonlijkheid van een lichaam voldoende om de rechtspersoon een afzonderlijke fiscale positie te geven.'

16 J.T.L. Nillesen, 'De Durchgriff, enkele beschouwingen over de relativering en begrenzing van de rechtspersoonlijkheid en belastingplicht (I) en (II)', *WFR* 1986/5744, p. 1233-1239 en *WFR* 1986/5745, p. 1271-1283; tevens moge worden verwezen naar J.T.L. Nillesen, 'Fiscale transparantie bij stichtingen: een ondoorzichtige materie of een mystieke beeldvorming', *WFR* 1992/6009, p. 691 e.v.

of gedeeltelijk belastingplichtig verklaart.¹⁷ Als er sprake is van belastingplicht op grond van een wettelijke bepaling, kan die zelfstandige belastingplicht in een andere wettelijke bepaling worden beperkt. Dat blijkt reeds uit de uitzonderingen op de belastingplicht, door de in art. 5 en 6 Wet VPB 1969 opgenomen subjectieve vrijstellingen. Deze subjectieve vrijstellingen hadden, zoals J. Verburg terecht stelt, ook rechtstreeks in art. 2 en 3 VPB 1969 kunnen worden geïncorporeerd. Het is een kwestie van wetstechniek op welke wijze deze uitzonderingen op de belastingplicht tot gelding komen.¹⁸

Ook uit de in de Wet VPB 1969 opgenomen bepalingen waarin de belastingplicht wordt geregeld blijkt geenszins dat rechtspersoonlijkheid belastingplicht voor de vennootschapsbelasting impliceert of dat het ontbreken van rechtspersoonlijkheid reden is om geen belastingplicht voor de vennootschapsbelasting te constateren. De geen rechtspersoonlijkheid bezittende open commanditaire vennootschap, andere vennootschappen waarvan het kapitaal geheel of gedeeltelijk in aandelen is verdeeld, verenigingen met beperkte rechtsbevoegdheid en voorheen verenigingen zonder rechtspersoonlijkheid en het fonds voor gemene rekening zijn belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting. Anderzijds is het rechtspersoonlijkheid bezittende Europees Economisch Samenwerkingsverband (EESV) niet zelfstandig belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting, terwijl verenigingen en stichtingen alleen belastingplichtig zijn indien en voor zover zij een onderneming drijven.

De fiscale wetgever kan zelfstandig bepalen of en in hoeverre een coöperatie zelfstandig belastingplichtig is. In beginsel is het mogelijk om een coöperatie niet zelfstandig in de belastingheffing te betrekken. In het systeem van de wet dienen lichamen in die gevallen zelfstandig subjectief belastingplichtig te zijn waarin het in strijd is met de draagkrachtgedachte om het substraat, de achterliggende leden of deelnemers/natuurlijke personen, direct voor hun winstaandeel in de inkomstenbelasting te betrekken, omdat zij niet rechtstreeks delen in de winst van het lichaam.¹⁹ Daarmee wordt zelfstandige belastingplicht van coöperaties bijna onontkoombaar, tenzij het coöperaties wordt verboden om te reserveren, dan wel de leden worden belast voor door de coöperatie gereserveerde winsten. Anders zou er fiscaal een heffingsvacuüm ontstaan, waarbij door de coöperatie gereserveerde winsten (vooralsnog) onbelast zouden blijven. Een verbod om te reserveren kan slechts effect sorteren voor een kleine categorie coöperaties, terwijl het belasten bij de leden van door de coöperatie gereserveerde winsten in het algemeen niet als een reëel alternatief wordt ervaren, omdat de leden geen individuele aanspraak op toekomstige uitkering van een evenredig deel van die winst hebben.²⁰ Vanuit de coöperatieve sector is ook nimmer serieus voorgesteld de coöperatiewinsten integraal en rechtstreeks bij de leden te belasten.

17 Vgl. J.W. Zwemmer, 'De betekenis van rechtspersoonlijkheid in het fiscale recht' (I) en (II), *TVVS* 1982/1, p. 1-5 en *TVVS* 1982/2, p. 32-42. Ook Zwemmer vraagt zich af of aan de rechtspersoonlijkheid bij de subjectieve belastingplicht voor de vennootschapsbelasting een doorslaggevende betekenis moet worden toegekend.

18 J. Verburg, *Vennootschapsbelasting* (Fiscale Hand- en Studieboeken deel 4), Deventer: Kluwer 2000 (tweede druk), p. 118. Verburg constateert dat het opnemen van die uitzonderingen in art. 5 en 6 Wet VPB 1969 de leesbaarheid bevordert, maar zulks laat onverlet dat door die artikelen het beeld dat wordt opgeroepen in art. 2 en 3 Wet VPB 1969 wordt geretoucheerd.

19 Voor een verdergaande behandeling van deze problematiek moge worden verwezen naar M.L.M. van Kempen, *Rechtspersoonlijkheid en belastingplicht van vennootschappen* (diss.), W.E.J. Tjeenk Willink, p. 43 e.v.

20 Ook vanuit het draagkrachtbeginsel is het minder wenselijk dat de leden van een coöperatie in de inkomstenbelasting worden betrokken voor hun aandeel in de door de coöperatie gereserveerde winst.

Het geldende fiscale coöperatieregime is mede ingegeven door en gebaseerd op het specifieke karakter van de coöperatie en is hybride van karakter. Het entiteitsbeginsel, op grond waarvan de coöperatie als lichaam in de zin van de Wet VPB 1969 zelfstandig belastingplichtig is, wordt begrensd door het verlengstukbeginsel.²¹ De coöperatie is belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting. Haar fiscale winst wordt op gelijke wijze bepaald als bij andere onbeperkt belastingplichtige lichamen. Met het specifieke karakter van de coöperatie wordt fiscaal rekening gehouden door middel van het fiscale coöperatieregime. Op grond van dit regime kunnen coöperaties, indien wordt voldaan aan een aantal in art. 9 lid 1 onderdeel g en lid 2 Wet VPB 1969 geformuleerde voorwaarden, fiscaal aftrekbare winstuitdelingen doen aan hun leden.

1.4.1 De belastingplicht van coöperaties in wettelijk perspectief

Vanaf hun ontstaan zijn coöperaties in Nederland aangemerkt als een zelfstandig belastingplichtig lichaam. Het Patentrecht bevatte weliswaar nog geen enkele specifieke bepaling voor coöperaties, maar dat is in verband met het tijdstip waarop de eerste coöperatie in Nederland werd opgericht (1877) geenszins verwonderlijk.²² Gezien de inhoud van de regeling zullen de toentertijd bestaande coöperaties onderworpen zijn geweest aan het Patentrecht.²³ Vanaf de Bedrijfsbelasting 1893 wordt de coöperatie uitdrukkelijk als belastingplichtig subject genoemd, terwijl vanaf de Wet inkomstenbelasting 1914 in verband met het specifieke karakter van de coöperatieve onderneming een specifieke regeling is opgenomen voor het belastingobject.

1.4.1.1 De Bedrijfsbelasting 1893

De eerste algemene inkomstenbelasting wordt geheven door middel van een tweetal wetten: Vermogensbelasting 1892²⁴ en Bedrijfsbelasting 1893.²⁵ Inkomsten uit vermogen worden belast op grond van de Vermogensbelasting 1892 waarbij de inkomsten uit vermogen worden gefixeerd op 4% van de waarde van het vermogen. De overige inkomsten worden belast op grond van de Bedrijfsbelasting 1893. Door de bedrijfs- en beroepsinkomsten te verminderen met 4% van het bedrijfs- en beroepsvermogen wordt dubbele belasting voorkomen.

Ook lichamen zijn onderworpen aan de Bedrijfsbelasting. Volgens art. 5, § 1 Bedrijfsbelasting 1893 bestaat belastingplicht voor NV's, coöperaties en onderlingen 'naar het bedrag van haar gewone en buitengewone uitdelingen, van welke aard ook'. De Bedrijfsbelasting

21 Het verlengstukbeginsel komen we in de Wet op de vennootschapsbelasting op verschillende plaatsen tegen: de deelnemingsvrijstelling, de fiscale eenheid, de fiscale regimes voor coöperaties en fiscale beleggingsinstelling en de beperking van verliesverrekening in art. 20 lid 5 Wet VPB 1969.

22 Wet van 21 mei 1819, houdende een Nieuwe Ordonnantie op het Regt van Patent.

23 Art. 1 van die wet luidde: "Een iegelijk, welke eenig beroep of bedrijf uitoefent, moet daartoe voorzien zijn van Patent. Niemand zal vermogen eenigen handel, beroep, bedrijf, handwerk of nering, bij artikel 3 dezer Wet niet vrijgesteld, uit te oefenen of indeszelfs naam te doen uitoefenen, tenzij daartoe voorzien van een Patent."

24 Wet van 27 september 1892 tot heffing van inkomsten uit vermogen, kortweg aangeduid als 'Vermogensbelasting 1892'. De Vermogensbelasting belast de aandeelhouder voor inkomsten uit vermogen die worden gesteld op 4% van de waarde van de aandelen.

25 Wet van 2 oktober 1893 tot heffing van belasting op bedrijfs- en andere inkomsten, kortweg aangeduid als 'Bedrijfsbelasting 1893'.