ONEIGENLIJK GEBRUIK VAN VERENIGING EN STICHTING IN BELGIË EN NEDERLAND

Masterproef van de opleiding
‘Master in de rechten’

Ingediend door:

Van de Keer Vincent

(Studentennummer: 01105131)

Promotor: Prof. Dr. Diederik Bruloot
Commissaris: Dr. Simon Landuyt
Voorwoord

Vijf jaar rechtenstudies kan je gemakkelijk vergelijken met een wielersseizoen. Eigenlijk moet je het bekijken alsof de rechtenstudent gedurende de eerste vijf maand van een semester steeds aan het trainen is voor de rittenkoersen op het einde van een semester. Het is dat trainen en die bijhorende discipline dat het kaf van het koren scheidt. Wie er hier al te veel de kantjes van afloopt, riskeert zelfs een voortijdig afscheid van het peloton. Wie hier echter de nodige inspanningen levert, wordt meestal ook beloond in de eindfase van het seizoen.

De rittenkoersen zelf zijn zijn divers samengesteld: eenvoudige spurtetappes (genre Sociologie of Strafrecht) worden afgewisseld door ritten voor punchers door het middengebergte (genre Vennootschapsrecht of Staatsrecht) en klimetappes op de steilste stroken van het hooggebergte (genre Fiscaal recht of Sociale Zekerheidsrecht). De ambitie van het peloton is divers: de meesten willen de etappe simpelweg overleven, het einde halen zonder veel overschot, hoewel het einde halen op zich al een zeer mooie doelstelling is en al een mooi bewijs is van discipline en doorzettingsvermogen. Anderen gaan voor een mooi eindklassement of zelfs een aantal ritzeges. Die laatste categorie hoopt op die manier de aandacht te trekken van grote ploegen, zodat hun toekomst ook lang na hun korte academische carrière verzekerd is.

Met mijn zegedrang en karaktertje heb ik vooral de jongste jaren steeds mijn best gedaan om zowel een aantal ritzeges te sprokkelen als een goed eindklassement te rijden. Net zoals iedereen sta ik nu voor het gapende zwarte gat dat volgt op de rechtenstudie en ik hoop dat de toekomst brengt wat er van verwacht wordt.

Ik zou graag in eerste instantie mijn ouders en stiefouders bedanken. Door hen ben ik de kanjer geworden die ik vandaag ben.

Graag wil ik ook professor Bruloot bedanken. Er zijn weinig promotoren zoals hem en zijn raadgevingen hebben ervoor gezorgd dat dit eindwerk een topwerk geworden is.

Ten slotte wil ik Thomas (“Tito”), Matthias, Mathias (“Bossie”), Frank (“Pokémaster”) en Dirk (“Godje”) bedanken. Ik hoop dat onze vriendschap ook blijft duren eens we allemaal gesetteld zijn als succesvolle mensen. Hierbij past het ook mijn lieftallige muze, Astrid, te bedanken. Zij heeft mij meer dan anderen doen inzien dat de volgende quote behoorlijk wat waarheid bevat:

“Be brave. Take risks! Nothing can substitute experience...” - P. COELHO
## Inhoudstafel

Inhoudstafel .......................................................................................................................... 3

### Hoofdstuk 1: Inleidende beschouwingen

Afdeling 1: Overzicht van de structuur .................................................................................. 6
Afdeling 2: Algemene situering van de problematiek ............................................................... 8

§1 Geen geïntegreerde benadering van verenigingen en vennootschappen ......................... 8

§2 Vereniging en stichting in a nutshell .................................................................................. 13

A. De vereniging zonder rechtspersoonlijkheid en trustachtige figuren .................................. 13
B. De vereniging zonder winstoogmerk .................................................................................. 16
C. De stichting ...................................................................................................................... 20

### Hoofdstuk 2: De vereniging en stichting in de schemerzone van het ondernemingsrecht

Afdeling 1: Handelsstatuut van vzw en private stichting ...................................................... 21

§1 Requiem van het winstoogmerk? ..................................................................................... 21

A. Subjectief winstoogmerk ................................................................................................. 23
B. Ondernemingsbegrip als alternatief? ............................................................................... 26
C. Problemen met het ondernemingsbegrip ........................................................................ 29
D. Het winstbegrip in vennootschap en vereniging als onderscheidingsfactor ..................... 31

§2 Wettelijke specialiteit ...................................................................................................... 33

A. De vzw ............................................................................................................................ 34
B. De private stichting ......................................................................................................... 38

§3 Toerekening van extra-statutaire activiteiten ................................................................... 41

A. Specialiteitsbeginsel ......................................................................................................... 42
B. Faillissement van vereniging of stichting ....................................................................... 45
C. Overige bepalingen van het bijzonder handelsrecht ......................................................... 50

Afdeling 2: Is soepelheid dé of een drijfveer tot oneigenlijk gebruik? ................................. 51

§1 Flexibelere oprichtingsregels ............................................................................................ 51

A. Oprichtingsformaliteiten ................................................................................................. 51
B. Oprichtersaansprakelijkheid .......................................................................................... 53

§2 Verschilpunten tussen vereniging/stichting en vennootschap in going concern .................. 54

A. Werking van de vennootschap ......................................................................................... 54
B. Boekhouding .................................................................................................................. 60

§3 De vzw of private stichting als alternatief voor de vennootschap? ................................. 62
Hoofdstuk 3: Fiscaal statuut van de vereniging en de stichting .............................. 68
Afdeling 1: Inkomstenbelastingen ........................................................................... 68

§1. Toepassingsvoorwaarden vennootschapsbelasting ............................................. 71
A. Exploitatie van een onderneming / winstgevende bezigheid .............................. 71
B. Toegelaten economische activiteiten ................................................................ 74
C. Rechtspersonen uitgesloten uit het toepassingsgebied van de vennootschapsbelasting ................................................................. 78

§2 Concurrentiële voor – en nadelen in de rechtspersonenbelasting ...................... 81

§3. Doorbraak rechtspersoonlijkheid ...................................................................... 85

§4 Ontwikkingsmechanismen door herstructurering .............................................. 86
Afdeling 2: Indirecte belastingen ........................................................................... 88

§1 Belasting over de toegevoegde waarde ............................................................... 88

§2 Erfenissen, schenkingen en testamenten ........................................................... 90
A. Registratierechten ............................................................................................. 90
B. Successierechten ................................................................................................ 92
C. Taks tot vergoeding van de successierechten .................................................. 96

Hoofdstuk 4: Een blik op het recht van onze noorderburen .................................... 99
Afdeling 1: Statuut van de vereniging en stichting in het ondernemingsrecht .......... 99

§1 Geïntegreerde benadering van handels – en burgerlijk recht ......................... 99

§2 Een uniform ondernemingsrecht? ..................................................................... 100
A. Introductie van de rechtsvormen ..................................................................... 101
B. Grotendeels uniform ondernemingsrecht ....................................................... 104
Afdeling 2: Statuut van de vereniging en de stichting in het belastingrecht ............ 107

§1 Inkomstenbelastingen ...................................................................................... 107

§2 Indirecte belastingen ....................................................................................... 111
A. Omzetbelasting .................................................................................................. 112
B. Schenk – en erfbelasting .................................................................................... 113

Hoofdstuk 5: Oneigenlijk gebruik in de praktijk .................................................... 117
Afdeling 1: Opzet en methode .............................................................................. 117
Afdeling 2: Empirisch onderzoek .......................................................................... 118

Conclusie .............................................................................................................. 125

Bibliografie: .......................................................................................................... 126
Hoofdstuk 1: Inleidende beschouwingen

Afdeling 1: Overzicht van de structuur

1. Deze masterproef zal vooreerst bij wijze van inleiding handelen over het bredere kader waarin de Belgische vereniging zonder winstoogmerk (vzw) (artikelen 1-26 septies V&S-wet\(^1\)) en de Belgische private stichting (artikelen 27-45 V&S-wet) opereren. In het inleidend gedeelte wordt ook het toepassingsgebied van deze masterproef besproken. Met oneigenlijk gebruik bedoelen wij: “gebruik voor een ander doel dan waarvoor het bestemd is”. Dit begrip is ruimer dan frauduleus gebruik. Gelet op de betekenis die het Hof van Cassatie eraan verleent in het kader van het algemeen rechtsbeginsel *fraus omnia corrumpit*, wordt immers steeds een subjectieve intentie vereist, met name opzet of kwade trouw\(^2\). Dit is bij oneigenlijk gebruik niet noodzakelijk het geval, hoewel er uiteraard overlap is.

2. Vervolgens zal deze masterproef ingaan op de technisch-juridische aspecten van oneigenlijk gebruik. Achtereenvolgens bekijken we de handelsrechtelijke (bijvoorbeeld de (on)mogelijkheid van faillissement en “nijvere” vzw’s), economische (bijvoorbeeld een vergelijking met vergelijkbare vennootschapsrechtelijke restricties) en fiscale knelpunten (bijvoorbeeld de fiscale bijkomstighedsvereiste). Men gaat immers een rechtsvorm oneigenlijk gaan gebruiken om bepaalde voordelen te bekomen. Toch wil deze masterproef geen catalogus worden van concurrentiële voordelen. De insteek van deze masterproef is integendeel om de achterliggende redenen van bepaalde problemen bloot te leggen, om eventueel oplossingen aan te reiken. Vandaar dat ook een grote aandacht uit zal gaan naar het ruimere beleidsmatige aspect. Zo zal onder meer kritisch worden stilgestaan bij het winstoogmerk, en daarmee samenhangend het verouderde handelaarsbegrip. Er wordt bekeken waarom de Belgische wetgever zo krampachtig blijft vasthouden aan concepten die reeds decennia voor problemen en discussie zorgen.

3. De masterproef zal uiteraard ook een micro-rechtsvergelijking bevatten met het Nederlandse rechtsstelsel. Hier zal zowel het beleidsmatige als het technisch-juridische aspect aan bod komen, waarbij de klemtoon vooral op het eerste zal liggen. Er wordt gekozen voor de dogmatische methode, vermits het Nederlandse rechtsstelsel in grote lijnen

---

\(^1\) De eerste vzw-wetgeving dateert al van het begin van de vorige eeuw. Het huidig wettelijk kader voor de in deze masterproef besproken rechtsvormen wordt gevormd door de wet van 27 juni 1921 betreffende de verenigingen zonder winstoogmerk, de internationale verenigingen zonder winstoogmerk en de stichtingen (BS 1 juli 1921), die in 2002 grondig werd hervormd met de introductie van de private stichting.

een vergelijkbare hiërarchie en structuur kent als de Belgische. Toch zijn het de verschillen die de keuze voor Nederland verantwoorden. Het Nederlandse rechtsstelsel is inhoudelijk een adept van de Duitse school, daar waar België eerder naar de Franse school toe leunt. Zo is er in Nederland een integratie van het burgerlijk recht en het handelsrecht, hetgeen zelfs geleid heeft tot een “commercialisering” van het burgerlijk recht en civielrechtelijke begrippen.

Een andere verantwoording is te vinden in parlementaire voorbereidingen van de wet van 2 mei 2002 betreffende de verenigingen zonder winstoogmerk, de internationale verenigingen zonder winstoogmerk en de stichtingen (BS 18 oktober 2002). Het is deze wet die de private stichting uitdokterde als tegenhanger van de langer gekende instelling van openbaar nut. In de memorie van toelichting wordt deze nieuwe rechtsvorm verantwoord vanuit de bekommernis om certificering mogelijk te maken en zo de concurrentie aan te kunnen gaan met de Nederlandse stichting-administratiekantoor. Met de Certificeringswet had de Belgische wetgever het reeds in 1998 mogelijk gemaakt om gebruik te maken van de certificeringstechniek, waarbij er als het ware een opdeling gebeurt tussen de economische en juridische eigendom van effecten. Hoewel die wet het beginsel van fiscale transparantie introduceerde, was ze echter gedurende enkele jaren in zekere zin een slag in het water. Geen enkele Belgische rechtsvorm leek echt geschikt om effectencertificering mogelijk te maken, waardoor men bij de Nederlandse stichting-administratiekantoor bleef.

Ten slotte is er een verantwoording te vinden in het feit dat Nederland een geïntegreerde benadering van vennootschaps- en verenigingsrecht kent.

---

5 Wet van 15 juli 1998 betreffende de certificatie van effecten uitgegeven door handelsvennootschappen, BS 5 september 1998.
4. Het laatste hoofdstuk van deze masterproef zal een kort empirisch onderzoek zijn. Met dit onderzoek bekijken we in de mate van het mogelijke hoe en hoe vaak het oneigenlijk gebruik voorkomt in de praktijk. Dit onderdeel vormt de logische afsluiter van een masterproef die tot doel heeft concrete beleidsoplossingen aan te reiken. Methode, probleemstelling, doel, resultaten en verklaring komen daar aan bod. Het past reeds hier te vermelden dat oneigenlijk gebruik van minstens vzw’s een realiteit is. Zo maakt de controle en bestrijding van valse vzw’s deel uit van het zogeheten 15-puntenplan van staatssecretaris voor de bestrijding van fiscale fraude Elke Sleurs (N-VA). Reeds daarvoor waren er fiscaal getinte onderzoeken gevoerd naar fictieve vzw’s, en dan vooral in de socio-culturele sector. Men kwam steeds uit op een geschat percentage van 10% valse vzw’s uit.

Afdeling 2: Algemene situering van de problematiek

§1 Geen geïntegreerde benadering van verenigingen en vennootschappen


1) Verdwijnend wantrouwen ten opzichte van non-profitorganisaties

6. Gedurende het feodaal regime werd het verwerven van onroerende goederen, door vooral religieuze congregaties, aan banden gelegd om te vermijden dat de lokale machthebber

---

9 Verslag namens de commissie voor de Financiën en de Begroting bij de gedachtenwisselingen over de tenuitvoerlegging van de aanbevelingen van de onderzoekscommissie naar de grote fiscale fraudedossiers en het 15-puntenplan tegen de fiscale fraude met de vertegenwoordigers van het Rekenhof en met de staatssecretaris voor de Armoedebestrijding, Gelijke Kansen, Personen met een beperking, Bestrijding van de fiscale fraude, en Wetenschapsbeleid, Parl. St. Kamer 2014-2015, nr. 54K1004/001, 41.

10 Maatregelen tegen en onderzoek naar valse vzw’s, Vr.en Antw. Senaat, 9 februari 2005, nr. 3-2210 (L.WILLEMS) : Maatregelen tegen en onderzoek naar valse vzw’s, Vr.en Antw. Kamer, 14 januari 2009, nr. 52/49, 25-26 (Vr. nr. 8 B.PAS).

11 Er waren oorspronkelijk geen beperkingen op het verkrijgen van roerende goederen, omdat die gedurende lange tijd slechts een verwaarloosbaar monetair belang hadden.

voor die goederen geen belastinggeld zou ontvangen. Daarnaast waren de inperkingen ingegeven door angst voor verlies van feodale macht. Toch bleven de religieuze congregaties niet bij de pakken zitten: via technieken als veinzing of tussenplaatsing van stromannen bleven er onroerende goederen toestromen naar verenigingen zonder winstgevend doel. Dit heeft geleid tot een verbod om nieuwe religieuze congregaties op te richten. Merk op dat de winstgevende aard van de activiteiten nooit een rol heeft gespeeld: een en ander is wellicht het gevolg van het feit dat de groeperingen zich steevast buiten het commerciële circuit bevonden.


8. De Belgische Grondwet van 1830 bevat reeds het beginsel van de vrijheid van vereniging en lijkt dus een tendensbreuk met het verleden. Toch bleek dit uiteindelijk geen erkenning van het bestaan rechtsbekwaamheid of rechtspersoonlijkheid van groeperingen zonder winstgevend doel. In de toenmalige rechtsleer verdedigde men de beide stellingen, naargelang men antiklerikaal was en dus angst had voor een terugval naar de periode voor de Franse Revolutie of niet. In moderne termen zou men trouwens kunnen stellen dat de beslissingen van de weigerlijke strekkingen in de rechtsleer ingegeven waren door moral dumbfounding. Het is in deze context dat de aard van de activiteiten en het winstoogmerk een belangrijke rol als filter is gaan vertolken, om te vermijden dat verenigingen de vennootschapsvorm zouden misbruiken. Het zou uiteindelijk de vereniging-vriendelijke houding zijn die het zou halen. In de periode voor de vzw-wet was de Sociale Strijd immers volop aan het woeden, hetgeen aanleiding heeft gegeven tot nieuwe sociale wetgeving. Het

16 Dit begrip betekent dat men vanuit een moreel buikgevoel een bepaald standpunt gaat propageren en vervolgens rationeel geachte argumenten gaat zoeken om dit buikgevoel te schragen.
is ook in deze periode dat het spookbeeld van de dode hand langzaamaan verdwijnt, en vervangen wordt door een optimistische visie, waarbij een lotsverbetering van de arbeidersklasse enkel kan dienen tot een betere maatschappij (“sociaaldemocratische dode hand”) 17.

9. In 1921 volgt dan eindelijk de vzw-wet. Vanaf toen was er sprake van een daadwerkelijke vrijheid van vereniging voor elke rechtsvorm. Vroeger bestond er zowel voor vennootschappen als verenigingen een overheidsmachtiging. De overheidsmachtiging voor vennootschappen werd evenwel reeds afgeschaft bij artikel 2 van de wet van 18 mei 1873 betreffende de handelsvennootschappen, gecoördineerd bij het KB van 30 november 1935 (BS 5 december 1935). Sinds de vzw-wet kan echter ook iedere vereniging zonder rechtspersoonlijkheid krijgen als zij aan de bij wet gestelde voorwaarden voldoet. De gunst van de rechtspersoonlijkheid werd dus voor zowel verenigingen als vennootschappen opengesteld 18. Men kon eigenlijk vanaf dan verwachten dat vennootschappen en verenigingen enkel maar naar elkaar zouden toegroeien. Aanvankelijk zou men kunnen verwachten dat de vereniging net zoals een vennootschap economische activiteiten zou kunnen verrichten, maar zich louter typologisch zou onderscheiden van de vennootschap door een verbod op winstverdeling. Dit is vandaag de situatie in Nederland.

2) Angst voor dode hand zorgt voor ommezwaai

10. In de parlementaire voorbereidingen van de vzw-wet duikt plots weer het spookbeeld van de dode hand op. Impliciet zal deze plotse angst dan ook doorwerken tot op heden, omdat schenkingen aan overheidsmachtiging worden onderworpen en door de invoering van een taks tot vergoeding der successierechten. Door de angst voor de dode hand duikt ook de activiteitenbeperking en een verbod op winstoogmerk op. Wie de parlementaire voorbereidingen van de vzw-wet van 1921 bekijkt, merkt immers een bepaald verband tussen vermogensaccumulatie (“dode hand”), winstverdelingsverbod en activiteitenbeperking. Wie immers onbeperkt economische activiteiten zou kunnen verrichten, zorgt voor een toename van het vermogen, zodat er mogelijk sprake is van een situatie waarin goederen de vzw niet meer kunnen verlaten door het winstverdelingsverbod 19.

18 Met enkele nuances en uitzonderingen, zoals bijvoorbeeld de stichting van openbaar nut die tot op vandaag slechts rechtspersoonlijkheid krijgt na machtiging bij KB (artikel 29, §2 V&S-wet).
19 P. ERNST, “Misbruik van de rechtsvorm van een vzw: beschouwingen over de rechtspersoonlijkheid, het winstoogmerk, de commercialiteit en het vermogen van de vzw”, TPR 1995, (5) 28, nr. 10.
11. Toch kan men zich terecht vragen stellen bij deze gang van zaken. Als we de vorige randnummers bekijken, dan was de het verrichten van economische activiteiten of het hebben van winstoogmerk op zich eigenlijk niet problematisch, doch wel het onttrekken van goederen aan het economisch verkeer en de nauwe band van verenigingen met klerikale instellingen. Het probleem van de vereniging was dus niet haar commercieel karakter, wel het gebrek daaraan. Men koesterde door economische theorieën immers nogal een scepticisme ten aanzien van intermediaire organisaties die niet gericht waren op eigenbelang nastreven. Het nastreven van het eigenbelang was evenwel de motor om een betere maatschappij te creëren. Het waren de hoogdagen van de eerste kapitalistische stromingen\(^ \text{20} \). COIPEL is uit deze zekere onlogica gaan afleiden dat als we een evolutieve interpretatie zouden toepassen, want de angst voor de dode hand is verdwenen, de vzw wél onbeperkt economische activiteiten mag verrichten. Maar andere rechtsleer is gaan argumenteren dat er naast de angst voor de dode angst ook andere redenen waren en zijn voor het behoud van de activiteitenbeperking (infra nr. 69).

12. De vzw-wet heeft er dus enerzijds ervoor gezorgd dat de vereniging een volwaardige rechtspersoon geworden is, maar anderzijds heeft een plotse antiklerikale angst voor een behoorlijk schizofrene situatie gezorgd. Vennootschappen en verenigingen zijn immers steeds meer naar elkaar toegegroeid. Hoewel er vandaag geen geïntegreerde codificatie bestaat, is er een inhoudelijke overeenstemming tussen de V&S-wet enerzijds en het Wetboek van Vennootschappen anderzijds. Onder meer nietigheden, vormvereisten, verplichte vermeldingen en boekhoud – en jaarrekeningrechtelijke verplichtingen worden \textit{grosso modo} gelijk benaderd. Toch is men een vereniging (en later de private stichting) tegelijk steeds als de non-profitrechtsvorm bij uitstek blijven beschouwen. Dit leidt voor eerst tot onnodig moeilijke problemen (bijvoorbeeld de bijkomstigheidsvereiste). De non-profit-gedachte ging op wetgevend vlak daarenboven gepaard met flexibelere of vagere regels. Aldus zijn er enkele onlogische verschilpunten (bijvoorbeeld aan – of afwezigheid van winstoogmerk; fiscaal statuut) en onduidelijke regels (bijvoorbeeld bestuurdersaansprakelijkheid van bestuurders in vzw of private stichting). Het is op dit niveau dat deze masterproef tracht in te grijpen. Omdat de vereniging en stichting immers sterk gelijken op vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid en bijvoorbeeld ook

beperkte aansprakelijkheid genieten, maar niettemin soepeler in gebruik zijn, merkt men in de praktijk dat de vzw of private stichting wel eens gebruikt worden voor lucratieve doelen.

3) Blaast er weldra een nieuwe wind door ons verenigings – en vennootschapsrecht?


- Er is een onvoldoende grote band tussen de vennootschappen en de verenigingen.
- De vzw’s worden als hybride rechtsvormen beschouwd en de wetgever heeft vooralsnog geen zin om fundamentele keuzes met betrekking tot de vzw’s te maken.
- Door omstandigheden zijn er twee wetsontwerpen simultaan ingediend, met name het wetsontwerp tot wijziging van de vzw-wet (dat zou uitmonden in de creatie van de private stichting) en het wetsontwerp tot invoering van het Wetboek van Vennootschappen, zodat een geïntegreerd wetboek van verenigingen en vennootschappen’ niet opportuun lijkt 25.

21 GwH 21 november 2006, nr. 171/2006, 15, B.12.1
22 EHRM 11 januari 2006, nr. 52562/99 en 52620/99, Sørensen en Rasmussen/Denemarken, nrs. 54 e.v.
25 F. HELLEMAN, “Ne me quitte pas: over de (inhoudelijk doch structureel) gebrekkige samenhang van verenigingen en vennootschappen”, TRV 2013, 46, nr. 3.
Geen van die “argumenten” kan overtuigen. De gefractioneerde benadering lijkt eerder ingegeven door gemakzucht en vervult geen enkele rechtsordenende functie.


§2 Vereniging en stichting in a nutshell

16. In dit onderdeel wordt zeer kort ingegaan op de “normaaltypische” kenmerken van de vereniging en de stichting. Er wordt gefocust op de wettelijke en statutaire specialiteit en het fiscaal statuut. Tegelijk wordt hier het eigenlijke toepassingsgebied van deze masterproef afgelijnd. In dit onderdeel wordt er nog niet (diep) ingegaan op de discussies of nuances in de rechtspraak of de rechtsleer.

A. De vereniging zonder rechtspersoonlijkheid en trustachtige figuren

1) Vzr’s

17. De vereniging zonder rechtspersoonlijkheid (vzr) wordt eigenlijk verwaarloosd in ons rechtsstelsel: zij hebben geen wettelijke grondslag, zij worden genegeerd in de rechtsliteratuur. Vzr’s hebben dus geen van hun leden afgescheiden vermogen, want enkel de wet kan rechtspersonen creëren. Het gemeen verbintenissenrecht is van toepassing.

28 Dit is de term die M. DENEFF gebruikt in haar doctoraatsthesis en die verwijst naar het gebruik van de rechtsvorm zoals het door de wetgever werd beoogd.
Hoogstens komt er een onverdeeldheid tot stand. Ondanks de stiefmoederlijke behandeling van vzr’s, bestaan er wellicht honderdduizend vzr’s. Klassieke voorbeelden zijn de vakbonden en politieke partijen.

18. Gelet op het beginsel van de bindende kracht van de overeenkomsten (artikel 1134, lid BW) en de vrijheid van vereniging, neemt men aan dat fysieke of rechtspersonen een bepaalde entiteit kunnen oprichten, die een bepaald collectief doel dient te verwezenlijken, waarbij de vereniging of haar organen voor haar leden bindende beslissingen kan nemen. Zo oordeelde het Hof van Cassatie dat de aanduiding van de verenigingsnaam eigenlijk een aanduiding is van de individuele leden. Vzr’s stellen daarom dikwijls statuten op. Hier speelt de contractsvrijheid volop. Zo kan een soort bestuur of een algemene ledenvergadering in het leven worden geroepen. Beslissingen door deze organen worden verbindend voor de individuele leden op grond van het leerstuk van de partijbeslissing. Wanneer deze organen optreden voor alle leden en (schijnbare) vertegenwoordigingsbevoegdheid hebben, dan is de keerzijde ook dat de leden persoonlijk aansprakelijk zijn voor verbintenissen aangegaan door de vereniging. Onrechtmatige daden kunnen ten slotte worden toegerekend aan de vzr – en dus de leden – wanneer men naar “verkeersopvattingen” ervan uit kan gaan dat een bepaalde handeling in de ogen van een redelijk voorzichtig persoon eigenlijk een handeling is van het collectief.

19. Men neemt aan dat er een functionele of actieve rechtspersoonlijkheid bestaat: middels een wettelijke bepaling kan de vzr in rechte optreden of gedaagd worden, zonder dat de omweg van de lastgeving noodzakelijk is. Nochtans neemt bepaalde rechtsleer zelfs aan dat feitelijke verenigingen over een volledige procesbekwaamheid beschikken, hoewel zij geen rechtspersoonlijkheid hebben en dus geen afzonderlijk rechtssubject zijn.

---

32 Cass. 20 juni 1988, TRV 1989, 541, noot S. STIJNS.
33 E. DIRIX, “De meerpartijenovereenkomst”, TPR 1983, 784, nr. 32.
2) Trusts


21. Het is niet eenvoudig om de kenmerken van de Angelsaksische trust te omschrijven, vermits deze rechtsfiguur in verschillende vormen en met verschillende modaliteiten voorkomt en op een aantal vlakken de veruiterlijking is van een andere rechtscultuur. Wij beperken ons tot de *express and discretionary trust*. Dit is de trust die ontstaat door een wilsuiting van de *settlor* en in principe vormvrij is. Zij kan zowel testamentair, contractueel of mondeling gevestigd worden. Er wordt voor bewijsredenen in de praktijk echter wel een schriftelijke trustakte opgesteld. De trust is een rechtsverhouding waarbij een persoon (trustee) de juridische eigendom houdt van roerende of onroerende goederen, die in een afgescheiden vermogen terecht komen, en daarvoor rekening en verantwoording verschuldigd is aan zijn medecontractant (settlor), waarbij de voordelen van het beheer ten goede komen aan de economische eigenaar (beneficiary). De trustakte is de juridische titel (legal title) waarmee de trustee onder meer danen van beschikking kan stellen. Daarnaast is er een *letter of wishes*, die de krijtlijnen van het beleid van de trustee bevat. De economische titel (equitable title) komt toe aan de beneficiary. Trustee en settlor kunnen overigens dezelfde persoon zijn, net zoals de settlor en beneficiary dezelfde persoon kunnen zijn. Ten slotte is het mogelijk om een externe controle in te bouwen op het beheer van de trustee middels de instelling van een protector.

39 Verdrag van ’s-Gravenhage inzake het recht dat toepasselijk is op trusts en op de erkenning van trusts van 1 juli 1985. Dit verdrag werd niet geratificeerd in België. In Nederland is het verdrag wel geratificeerd.
22. De trust vertoont gelijkenis met de certificeringstechniek en rechtsfiguren zoals het croupiercontract of de kwaliteitsrekening. Nochtans kan bijvoorbeeld de certificeringstechniek nooit als een trustfiguur aanzien worden. Bij de certificeringstechniek is het essentieel dat de goederen in het vermogen van het administratiekantoor blijven zitten; bij een trust ontstaat er een van de rechtspersoon afgescheiden vermogen.\textsuperscript{43}

23. Een van de pijlers van de rechtspersonen – of vennootschapsbelasting is dat men rechtspersoonlijkheid bezit (artikel 2, §1, 5°, a \textit{juncto} artikel 179 WIB1992). Een vzr of trust heeft echter geen rechtspersoonlijkheid. In dat geval geldt het beginsel van de fiscale transparantie: als een trust winst of baten verkrijgt, worden de opnemingen van partijen of de uitkeringen aan de partijen als winst of baten bij die partijen belast (artikel 29, §1 WIB1992). Men mag zich trouwens niet bezondigen aan een analogische redenering met gelijkaardige figuren in de vennootschapsbelasting: het fiscaal recht huldigt het legaliteitsbeginsel en bijgevolg een strikte interpretatie (artikel 170, §1 GW). Het zijn dus de \textit{trustee, settlor en beneficiary} die in de inkomstenbelasting of aanverwante belastingen belast worden, waarbij het reeds past te vermelden dat dit zeer complex is omdat de Belgische wetgever de trust blijkbaar negeert. Eigenlijk is er in de (zeer beperkte) rechtspraak en rechtsleer een grote verscheidenheid aan opvattingen, die wellicht nog het meest het gevolg zijn van de soms diepgaande verschillende tussen de continentale en Angelsaksische rechtsstelsels\textsuperscript{44}. Zij komt verder dus niet meer aan bod.

\textbf{B. De vereniging zonder winstoogmerk}

24. De vereniging zonder winstoogmerk is de rechtspersoon die geen handelszaken drijft en geen stoffelijk voordeel verschaf aan haar leden (artikel 1, lid 3 V&S-wet). Deze op papier eenvoudige bepaling, die bijna ongewijzigd is gebleven sinds 1921, heeft in de praktijk reeds tot veel discussie geleid. Een oudere discussie of de voorwaarden in deze bepaling cumulatief of alternatief waren, werd overigens beslecht door het vervangen van het voegwoord ‘\textit{of}’ door het voegwoord ‘\textit{en}’\textsuperscript{45}. Volgens het Belgisch Staatsblad zijn er vandaag een kleine 200.000 vzws! Maar men moet deze cijfers meteen nuanceren: slechts een 2/3 van die vzws’ zou daadwerkelijk operationeel zijn\textsuperscript{46}.

\textsuperscript{43} C. DE WITTE, “Kan trust in België een nuttig instrument zijn voor vermogensplanning?”, \textit{Jur. Falc.} 2006-07, afl. 4, 553.
\textsuperscript{44} A. VAN ZANTBEEK, “Trust een marginaal juridisch fenomeen?”, \textit{TFR} 2012, 115-117.
\textsuperscript{45} L. STOLLE, “Een nieuwe regeling voor vzws’: werk aan de winkel!”, \textit{T.Nor.} 2004, 16.
1) Specialiteit


26. De statutaire specialiteit is een beperking van de rechtsbekwaamheid: handelingen die buiten het statutaire doel vallen, kunnen niet aan de vereniging worden toegerekend. Zij kan dus geen verbintenissen aangaan of rechten verkrijgen buiten haar doel, zelfs niet na bekrachtiging of bij baattrekking. Voor vennootschappen is het meer aanvaard dat doeloverschrijdende handelingen van haar organen echter wel toegerekend kunnen worden aan de vennootschap, ongeacht of zij bekrachtigd werden of niet (bijvoorbeeld artikel 526 W.Venn. voor de NV). Voor de vzw bestaat er thans geen gelijkkluidende bepaling. Er is oudere rechtspraak van het Hof van Cassatie, waarin zij oordeelt dat extra-statutaire handelingen wel vatbaar voor bekrachtiging zijn en dus de rechtsbekwaamheid beperkt tot een handelingsonbekwaamheid van de organen\(^{49}\), maar deze zou niet analoog kunnen


\(^{49}\) Cass. 12 november 1987, \textit{RCJB} 1989, 385, noot A. BENOIT-MOURY.
worden toegepast op vzw’s. Deze vaststelling is van belang voor onder meer de problematiek van faillissement van vzw’s.

2) Fiscaal statuut

27. De vzw is aan de Belgische inkomstenbelastingen onderworpen als zij haar fiscaal domicilie in België heeft (artikel 220, lid 1, 3° WIB1992). Zij is in België belastbaar op haar wereldwijde inkomens, tenzij er dubbelbelastingverdragen gesloten zijn met derde landen50. De vzw is principieel aan de vennootschapsbelasting onttrokken, vermits zij geen onderneming exploiteert of een winstgevende bezigheid heeft (artikel 2, §1, 5°, a juncto artikel 179 WIB1992). Een winstgevende bezigheid wordt negatief omschreven in artikel 182 WIB1992. Het valt meteen op dat die omschrijving een drempel bevat, net zoals de rechtspraak en Raad van State voorstelden in handelsrechtelijk contentieux. Wie slechts bijkomstig economische activiteiten stelt, is niet aan de vennootschapsbelasting onderworpen.

28. Schenkingen of legaten aan vzw’s zijn onderworpen aan overheidsmachtiging, behalve als het bedrag lager is dan 100.000 EUR (artikel 16, lid 1 V&S-wet)51. Handgiften vallen evenwel niet onder deze bepaling (hoe zou de overheid dit immers controleren?). Hiertoe behoren ook onder meer overschrijvingen op het credit van de bankrekening van de vzw52. Ook inbrengen om niet of overdrachten van aandelen met het oog op certificering vallen niet onder deze bepaling, nu dit geen schenkingen sensu stricto zijn53. Schenkingen aan vzw’s worden in de schenkbelasting van het Vlaams Gewest belast aan een verlaagd tarief van 5,50% (artikel 2.8.4.1.1, §3, lid 1, 10° VCF). Als de schenker zelf een vzw of stichting is, wordt de schenkbelasting op 100 euro gebracht voor schenkingen, inclusief inbrengen om niet (artikel 2.8.4.1.1, §3, lid 2 VCF). Legaten aan een vereniging of stichting worden onderworpen aan gunsttarief van 8,5% (artikel 2.7.4.2.1, §1, lid 1, 10° VCF).

3) Vergelijking met aanverwante rechtsvormen

29. Hoewel de ivzw samen met de vzw in de V&S-wet is opgenomen, is er uiteraard geen volledige inhoudelijke overeenstemming, net zoals de private stichting en de stichting van openbaar nut enkele verschilpunten hebben. De ivzw streeft een niet-winstgevend doel van internationaal nut na en verkrijgt rechtspersoonlijkheid bij KB (artikel 46, lid 1 V&S-wet). Dit doel van internationaal nut zou blijkens een parlementaire vraag verwijsen naar de Europese Overeenkomst van 24 april 1986 inzake de erkenning van de rechtspersoonlijkheid van internationale ngo’s en dus nuttig dienen te zijn voor mensen, dieren en zaken van meerdere EU-lidstaten. De ivzw moet toegankelijk zijn voor zowel Belgen als vreemdelingen, in tegenstelling tot de gewone vzw die louter Belgisch kan zijn. Een ander verschilpunt ligt in de beperking van de vertegenwoordigingsbevoegdheid van de bestuurders van de ivzw: die is wél tegenwerpelijk aan derden, in tegenstelling tot wat men aanneemt over de vzw. Ten slotte zijn de organen van ivzw zeer vaag omschreven, hetgeen nefast is voor de rechtszekerheid. Vandaag bestaan er een 1300 ivzw’s. Dat is geen groot aantal. Men stelt het bestaan van deze rechtsvorm dan ook in twijfel. Zij is evenwel behouden gebleven omwille van lobbywerk van de sector zelf: de erkenning bij KB is immers een soort keurmerk. De ivzw komt niet verder aan bod, gelet op haar verwaarloosbaar belang en het overheidstoezicht.

30. Een beroepsvereniging beoogt in wezen de behartiging van professionele belangen en kan daartoe enkele objectieve daden van koophandel stellen (artikel 2 wet van 31 maart 1898 op de beroepsverenigingen). Bij de vzw is daar op zijn zachtst gezegd al meer discussie rond. Zij verkrijgen rechtspersoonlijkheid na erkenning bij MB (artikel 6 wet van 31 maart 1898 op de beroepsverenigingen). De leden zijn beperkt aansprakelijk. De beroepsvereniging heeft vergaande vorderingsrechten, waar waar een vzw vaak problemen heeft om haar belang aan te tonen. Voorts zijn er nog enkele andere onlogische verschilpunten, die vooral ingegeven zijn door het feit dat wet reeds van 1898 dateert. Zo

54 BS 21 december 1990.
55 Onderscheid tussen buitenlandse en internationale vzw’s, Vr. en Antw. Senaat, 6 mei 2005, nr. 3-2260, 3301-3302 (A. Van Dermeersch).
57 Memorie van toelichting bij het wetsontwerp tot wijziging van de wet van 25 oktober 1919 tot verlening van rechtspersoonlijkheid aan de internationale verenigingen met menslievend, godsdienstig, wetenschappelijk, artistiek of pedagogisch doel, Parl.St. Kamer 1998-99, nr. 49K1883/1, 2.
58 BS 8 april 1898.
moet men steeds de benoemingsbesluiten van de bestuurders overmaken voor overheidsstoezicht! Deze vereniging is wellicht omwille van de vreemde verschilpunten met andere rechtsvormen niet erg populair (er zijn er thans een 800-tal) en komt niet meer aan bod.

C. De stichting

31. De stichting komt voor in twee variëteiten: de stichting van openbaar nut en de private stichting.

32. De stichting van openbaar nut is de oudste: zij kwam reeds voor in de vzw-wet van 1921. Een stichting van openbaar nut is een afgescheiden vermogen dat tot doel heeft om een bepaald socio-cultureel doel, zoals onderwijs, pedagogie of esthetiek, te realiseren (artikel 27, lid 4 V&S-wet). Zij verkrijgt rechtspersoonlijkheid nadat zij erkend werd bij KB en dit gebeurt na controle van de statuten (artikel 29, §2 V&S-wet). Hiermee wijkt zij af van de andere rechtspersonen van de V&S-wet, die rechtspersoonlijkheid verkrijgen door neerlegging van de statuten op de griffie van de rechtbank van koophandel. Er zijn een kleine 1000 stichtingen van openbaar nut. Gelet op het overheidsstoezicht komt zij verder niet aan bod.

33. De private stichting is de recentste rechtspersonen van de V&S-wet. Het gaat om een rechtshandeling waarbij men een vermogen afscheidt dat bestemd is voor de verwezenlijking van een bepaald belangeloos doel. Zij mag geen stoffelijk voordeel verschaffen aan enig persoon, tenzij wanneer dit in het belangeloos doel kadert (artikel 27, lid 1 V&S-wet). In vergelijking met de vzw valt op dat de klemtoon bij de stichting op het vermogen ligt en het beheer hiervan door de bestuurders, terwijl de vzw via haar leden op actieve wijze een bepaalde doelstelling tracht te bereiken. Bovendien zou de private stichting in ruimere mate aan het economisch verkeer kunnen deelnemen en daden van koophandel kunnen stellen. Niettemin is er een belangrijke beperking: het uitkeren van voordelen wordt aan banden gelegd. Er bestaan vandaag slechts een kleine 1400 private stichtingen. Zij is dus geen denderend succes.

34. De stichting heeft een grotendeels vergelijkbaar fiscaal statuut als de vzw. Ook bij private stichtingen is de mogelijkheid tot legateren en begiftigen aan banden gelegd (artikel 33 V&S-wet).
Hoofdstuk 2: De vereniging en stichting in de schemerzone van het ondernemingsrecht

Afdeling 1: Handelsstatuut van vzw en private stichting

35. Artikel 1 W.Kh. knoopt de hoedanigheid van een handelaar vast aan personen die daden van koophandel stellen zoals omschreven in artikel 2 W.Kh. Het is daarbij vereist dat dit met winsttoogmerk gebeurt. Vandaag is de hoedanigheid van handelaar aan het afkalven, hetgeen ook versterkt wordt door de desintegratie van het Wetboek van Koophandel, de opkomst van het begrip onderneming en de verouderde, onvolledige en incoherente lijst met daden van koophandel. Toch had en heeft zij nog een rol als aanknopingspunt voor de toepasselijkheid van bepaalde belangrijke regelgeving. Het is dus zeker noodzakelijk na te gaan of een vzw respectievelijk een private stichting een handelaar kunnen zijn, ondanks het winstuitkeringsverbod en de wettelijke specialiteit (§1 en 2). Daarnaast speelt de hoedanigheid van een handelaar volgens de huidige meerderheidsstrekking ook een rol voor de beoordeling van het type activiteiten dat een vzw of private stichting kan verrichten. Zoals verder zal blijken is men het winsttoogmerk en de handelaarshoedanigheid immers zodanig gaan interpreteren dat vzw’s en private stichtingen eigenlijk in aanzienlijke mate aan het economische verkeer kunnen deelnemen (§2). Dit zal in een kritisch licht gesteld worden. Ten slotte wordt bekeken of de rechtspraak deze conclusies respecteert, c.q. omwegen zoekt om toch de regelen van bijzonder handselsrecht, zoals het vereiste van inschrijving in de KBO of het faillissementsrecht, al dan niet toe te passen (§3).

§1 Requiem van het winsttoogmerk?

36. In dit werkstuk wordt gesproken over de vereniging zonder winsttoogmerk. Zowel voor wat betreft de private stichting als de vzw geldt bovendien een winstuikeringsverbod. De vraag rijst naar wat men verstaat onder het verboden winsttoogmerk. Het begrip wordt alvast niet gedefinieerd in de rechtspraak van het Hof van Cassatie. Het begrip is bij nader inzien een verzamelbegrip, waardoor men verschillende soorten nuances dient te onderscheiden61. Toch is niet iedereen in de rechtsleer ervan overtuigd dat men het winsttoogmerk moet onderven den62. Het voornaamste argument is dat de onderscheidenten tussen de verschillende

---


- Het winstoogmerk circuleert ook in artikel 1 W.Venn.: “een vennootschap wordt opgericht […] met het oogmerk aan de vennoten een rechtstreeks of onrechtstreeks vermogensvoordeel te verschaffen” (“vennootschapsrechtelijk winstoogmerk”). Zij is aldus een constitutief bestanddeel van een vennootschap en het grote onderscheidingscriterium met andere rechtspersonen.

- Ten slotte is het winstoogmerk ook opgenomen als negatieve norm in de V&S-wet: de vzw of stichting mag geen uitkeringen verrichten aan zijn leden (artikel 2 V&S-wet) (“winstuitkeringsverbod”). Niettemin is het grotendeels aanvaard dat men wel onrechtstreekse vermogensvoordelen, zoals diensten, verschafte.

In deze masterproef worden het handelsrechtelijk en vennootschapsrechtelijk winstoogmerk samengenomen, omdat zij ongeveer hetzelfde betekenen. Het winstverdelingsoogmerk wordt daarentegen apart bekeken, omdat dit een enger begrip is.

37. In deze paragraaf wordt het winstoogmerk in extenso besproken, omdat de wettelijke specialiteit van de vzw een verbod op handelszaken inhoudt. Later zal blijken dat men door een historische genese de grenzen van de toegelaten economische activiteiten binnen een vzw is beginnen aftasten door een vergelijking te maken met het handelaarsbegrip. Zoals reeds gesteld, kan men geen handelaar zijn als er geen subjectief winstoogmerk is. Een

---

63 P. ERNST, “Misbruik van de rechtsvorm van een vzw: beschouwingen over de rechtspersoonlijkheid, het winstoogmerk, de commercialiteit en het vermogen van de vzw”, TPR 1995, (5) 28, nr. 10.
64 Cass. 9 december 1940, Pas. 1940, I, 316.
meerderheid in de rechtsleer en rechtspraak is hier ten onrechte gaan uit afleiden dat er normalerwijze geen winstoogmerk kan zijn in een vzw ("vereniging zonder winstoogmerk") en er dus nooit van “handelszaken” sprake kan zijn. Zij verwarren het subjectieve winstoogmerk met het winstverdelingsverbod. Als er uitzonderlijk wel winstoogmerk aanwezig zou zijn wordt gekeken naar de bijkomstigheid van de activiteit. Een handelsactiviteit die accessoir is aan de burgerlijke hoofddoelstelling volgt immers deze burgerlijke hoofddoelstelling (accessorium sequitur principale), zodat er ook geen sprake is van “handelszaken”. Als er wél subjectief winstoogmerk is en als de activiteit niet bijkomstig is, dan kan de vzw of private stichting naargelang van het geval vernietigd of ontbonden worden.


A. Subjectief winstoogmerk

1) Over het commerciële winstoogmerk

39. Het befaamde Zwembadpastoorarrest heeft het commerciële winstoogmerk verankerd in ons handelsrecht. Het ging om een pastoor die een zwembad uitbaatte. Het Wetboek van Koophandel beschouwt het uitbaten van een zwembad als een objectieve daad van koophandel, namelijk een onderneming van openbare schouwspelen (artikel 2, zesde streepje W.Kh.). In casu stelde de pastoor de winsten die hij uit deze exploitatie haalde ter beschikking aan de parochiale gemeenschap. De pastoor stelde op een bepaald ogenblik een vordering in tegen een aannemer, maar liet op een tegenspoed waarin gesteld werd dat de pastoor een inschrijving diende te nemen in het handelsregister en dat zijn eis dus onontvankelijk was (vandaag artikel III.26, §1, lid 3 in fine WER). Het Hof van Cassatie veegde dit argument evenwel resoluut van tafel: hoewel winstoogmerk niet vereist lijkt door de wettelijke definitie van handelaar, is zij toch inherent aan het voeren van daden van koophandel. Het Hof stelt immers dat bepaalde daden geacht worden daden van

---

65 Dit begrip veronderstelt dat men zijn handelsactiviteit met een zekere regelmaat, infrastructuur en publiciteit voert.
koophandel te zijn, omdat de wetgever mocht vermoeden dat zij met winstoogmerk gesteld zijn. Hiermee vond zij aansluiting bij rechtspraak die dateerde van 1895, waar het Hof van Cassatie “l’esprit de lucre” als het onderscheidingscriterium tussen burgerlijk en handelsrecht aanhaalde.67

40. Het hogergermelde “zwembadpastoorarrest” werd sterk bekritiseerd door klassieke auteurs als HEENEN en VAN RYN.68 Zo argumenteren zij dat het winstoogmerk niet inherent is aan alle daden van koophandel: zij is onbestaande bij handelspapieren zoals cheque en wisselbrief. Meer fundamenteel stellen zij dat er geen enkel spoor in de wet terug te vinden is van het “door de wetgever vermoede winstoogmerk”. SCHRANS is zelfs na een omstandige analyse van de parlementaire voorbereidingen van het Wetboek van Koophandel tot de conclusie gekomen dat er nooit met maar een woord gerept is over winstoogmerk.69 Het was integendeel de bedoeling om het onderscheid tussen handelsdaden en burgerlijke rechtshandelingen te maken via het criterium van economische inverkeersstelling: wie de goederen of diensten op ruime schaal produceert en met een grote frequentie in het economische verkeer brengt, is handelaar.70 Dit wordt gestaafd door de heersende interpretatie van de Franse Code de Commerce, waarvan de tekst van artikel 1 en 2 ongewijzigd gebleven zijn sinds haar inwerkingtreding: het winstoogmerk dient daar louter om de limitatieve lijst van daden van koophandel uit te breiden.71

41. Dit praetoriaans ontwikkeld criterium blijkt niet zo een grote rol te spelen. Het is immers quasi onmogelijk om het gebrek aan winstoogmerk aan te tonen als men hoofdzakelijk of aanvullend beroepsmatig daden van koophandel stelt (articel 1 W.Kh.). Wie hoofdzakelijk daden van koophandel stelt, opereert trouwens per definitie met winstoogmerk, want dan dienen die handelingen om in het levensonderhoud van die persoon te voorzien (‘beroepsmatig’). Wie aanvullend beroepsmatig daden van koophandel stelt, wordt geconfronteerd met een accessorium sequitur principale-aanpak. Als de handelingen kaderen binnen de burgerlijke hoofdactiviteit, dan zijn de gestelde daden van koophandel bijkomstig en is men geen handelaar.72 Het moet bijgevolg gaan om fysieke of rechtspersonen die aanvullend daden van koophandel stellen die geen band heeft met de

67 Cass. 10 oktober 1895, Pas. 1895, I, 286.
68 J. HEENEN en J. VAN RYN, “’Esprit de lucre et droit commercial”, RCJB 1974, 325 e.v.
70 G. SCHRANS, “Levend en herlevend recht rond het winstoogmerk”, TPR 1986, 674, nr. 3.
burgerlijke hoofdactiviteit. De opbrengsten daarvan moeten dan besteed worden aan een niet-persoonlijke doelstelling. Deze laatste hypothese zal zich niet gauw realiseren.

2) Speelt het commercieel winstoogmerk een rol in de V&S-wet?

42. Vaak gebruikt men het handelsrechtelijk winstoogmerk als hulpmiddel voor de interpretatie van artikel 1 V&S-wet. Zo stelde het hof van beroep te Brussel, in een zaak waarin een vzw de concurrentie aanging met commerciële reisagenten, dat het “wettelijk vermoeden van winstoogmerk” bij de organisatie van reizen weerlegbaar is, hetgeen hier ook gebeurt door de vaststelling dat men geen enkel rechtstreeks of onrechtstreeks vermogensvoordeel gerealiseerd had\(^\text{73}\). Recent nog besliste het hof van beroep te Brussel hetzelfde en dit blijkt vandaag nog een meerderheidsstelling\(^\text{74}\).

43. In bepaalde rechtsleer wordt aldus betwijfeld of het subjectieve winstoogmerk wel een rol kan spelen bij het beoordelen van economische activiteiten door een vzw. Volgens ERNST, die COIPEL\(^\text{75}\) bijtreedt, is het voorerst twijfelachtig of men het Zwembadpastoorarrest naar analogie mag toepassen op vzw’s. Waarom zou men anders het stellen van handelsactiviteiten uitdrukkelijk verbieden in de wettelijke omschrijving, terwijl dit per definitie onmogelijk is bij gebrek aan winstoogmerk? Daarnaast had het Zwembadpastoorarrest betrekking op particulieren, en de feitelijke activiteiten ervan, maar hier gaat het om een vzw die begrens is door zijn statutaire specialiteit. Ten slotte pleegt de wet duidelijk van handelszaken te spreken, en niet van handelaars. Het subjectieve winstoogmerk speelt enkel een rol voor de toekenning van de hoedanigheid van handelaar\(^\text{76}\). Volgens deze auteurs moet men dus een vereniging zonder winstoogmerk eigenlijk lezen als een vereniging zonder winstverdelingsoogmerk. Deze beginselen kan men allicht doortrekken naar de stichting: zij kan in abstracto in ruimere mate deelnemen aan het economische verkeer, maar tegelijk gebruikt de wetgever het vereiste van belangeloos oogmerk, waardoor men eigenlijk ook tot de conclusie komt dat de mogelijkheid om economische activiteiten te stellen beperkt wordt.

\(^{73}\) Brussel 18 februari 1958, RPS 1962, 274, noot X.
\(^{76}\) P. ERNST, “Misbruik van de rechtsvorm van een vzw: beschouwingen over de rechtspersoonlijkheid, het winstoogmerk, de commercialiteit en het vermogen van de vzw”, TPR 1995, 30, nr. 10

B. Ondernemingsbegrip als alternatief?


76 P. ERNST, “Misbruik van de rechtsvorm van een vzw: beschouwingen over de rechtspersoonlijkheid, het winstoogmerk, de commercialiteit en het vermogen van de vzw”, TPR 1995, 29, nr. 10. 
46. In het economische recht speelt het begrip onderneming vandaag een grotere rol. Reeds voor de inwerkingtreding van het Wetboek Economisch Recht al wilde gezaghebbende rechtsleer dit begrip gebruiken om het afwijkende handelsrecht al dan niet toe te passen. Er bestonden verschillende definities, maar uiteindelijk was de bedoeling van de auteurs hetzelfde: de gehele economische activiteit op coherente wijze vatten. Volgens VAN GERVEN bijvoorbeeld is een onderneming in wezen een zelfstandige, op regelmatige basis fungerende organisatie van mensen, die goederen produceert en dienst levert tegen de betaling door de afnemers van die goederen of diensten van een economische vergoeding die voor de organisatie volstaat om break-even te draaien. De klemtoon ligt daarbij duidelijk op de continuïteit van de onderneming: het is een voldoende en tegelijk noodzakelijk vereiste dat de onderneming winst maakt om break-even te blijven draaien. Dit veronderstelt natuurlijk wel dat de onderneming effectief meer inkomsten dan uitgaven heeft, maar de onderneming dient geen winstmaximalisatie na te streven. Ondernemingen onderscheiden zich voorts van andere entiteiten door hun quid pro quo-aanpak. Dit impliceert dat men niet alleen rentabiliteit dient na te streven, maar dat de ondernemer zich zodanig moet gedragen dat hij een economisch verantwoorde vergoeding verkrijgt voor zijn goederen of diensten. Wie bijvoorbeeld een subsidie verkrijgt of gefinancierd wordt door een bepaald (rechts)persoon, is geen onderneming. Naast de omschrijvingen door rechtsgeleerden zijn er ook enkele wettelijke definities. De belangrijkste vandaag zijn:

- Volgens rechtspraak van het Europees Hof van Justitie met betrekking tot het mededingingsrecht is de onderneming elke eenheid die een economische activiteit uitoefent, ongeacht haar rechtsvorm of haar financieringswijze.

- Volgens het WER is “elke persoon of rechtspersoon die op duurzame wijze een economisch doel nastreelt” (artikel I.1, 1° WER). Hetzelfde begrip wordt vandaag ook gebruikt in artikel 573, 1° Ger.W. Het was duidelijk de bedoeling om aansluiting te vinden bij de Europeesrechtelijke rechtspraak.

83 HvJ 23 april 1991, zaak C-41/90, Höfner en Elsner/Macatron.
Bovenstaande begrippen hebben vooral belang om aan te tonen dat economisch doel uitermate belangrijk geworden is om de deelnemers aan het economisch verkeer in te delen en te onderwerpen aan bepaalde regelgeving. De klemtoon is dus op de aard van de activiteit komen te vallen, eerder dan op het winstoogmerk of de soort entiteit\textsuperscript{85}. Men kan de afwezigheid van economisch doel alvast niet staven door het gebrek aan subjectief winstoogmerk aan te tonen\textsuperscript{86}.

47. Vermits de vele ondernemingsbegrippen teruggrijpen naar het primair EU-recht en de interpretatie van het Hof van Justitie, lijkt het aangewezen te kijken hoe zij het begrip “economische activiteit invullen”. Een economische activiteit voeren wordt omschreven als de activiteit waarbij goederen of diensten op de markt worden gebracht. Het begrip diensten wordt dan weer omschreven als het verrichten van een prestatie tegen vergoeding (artikel 57 VWEU). Bij beide wordt er geen gewag gemaakt van winstoogmerk: net zoals de rechtsleer voorheen aannam, is het eigenlijk zo dat de vergoeding voor de goederen of diensten net de kosten moet dekken\textsuperscript{87}. De vergoeding moet dus economisch verantwoord zijn. Maar in tegenstelling tot de quid pro quo-doctrine, is het irrelevant of men in concreto een rendement behaalt. Anders gezegd: het louter feit dat men gefinancierd wordt door subsidies of derden, sluit de kwalificatie als onderneming niet uit, als men maar in concurrentie gaat met entiteiten die economische activiteiten verrichten\textsuperscript{88}.

48. Men zou de opmerking kunnen maken dat het handelsrechtelijk winstoogmerk en afwezigheid van economisch doel overlappen, aangezien het om subjectieve criteria lijkt te gaan. Toch is het belangrijk om een onderscheid te maken. Er is sprake van afwezigheid van economisch doel wanneer men hetzij geen in geld waardeerbare vermeerdering van eender welk vermogen nastreeft, hetzij wanneer geen commerciële methodes worden gebruikt. Het criterium afwezigheid van economisch doel is dus in zekere zin geobjectiveerd. De intentie om een economische verantwoorde vergoeding te verkrijgen is wel belangrijk, maar die intentie kan ook blijken uit de professionele organisatie of uit


\textsuperscript{86} Memorie van toelichting bij wetsontwerp tot wijziging van het Gerechtelijk Wetboek en de wet van 2 augustus 2002 betreffende de bestrijding van de betalingsachterstand bij handelstransacties met het oog op de toekenning van bevoegdheid aan de natuurlijke rechter in diverse materies, \textit{Parl.St.} Kamer 2013-2014, nr.53K3076/001, 8.


rationele beheermethoden[^89]. Er is daarentegen sprake van gebrek aan handelsrechtelijk winstoogmerk wanneer er geen vermeerdering is van het *persoonlijke vermogen*. Hier speelt enkel de subjectieve ingesteldheid een rol.

**C. Problemen met het ondernemingsbegrip**

1) **Wat is een occasionele activiteit?**

**49.** Kan het ondernemingsbegrip beschouwd worden als een begrip dat het gehele economische leven nauwkeurig kan afbakenen? Op het eerste zicht zou men denken van wel. Het grote voordeel ten opzichte van het winstoogmerk is immers haar geobjectiveerd karakter, zodat een groter aantal organisaties erdoor gevat wordt. Het ondernemingsbegrip doet evenwel soms nog verenigingen of stichtingen in de grijze zone uit de boot vallen door het vereiste van een duurzame organisatie. Waar trekt men immers de grens met een occasionele activiteit?[^90] **VANANROYE** suggereert dat het statutair doel mogelijk een oplossing kan bieden: een (duidelijk) economisch statutair doel (bijvoorbeeld aandelencertificering) of een opsomming van typisch economische activiteiten zorgt ervoor dat men wellicht niet zal moeten onderzoeken of de vereniging of stichting wel op een duurzame wijze economische activiteiten verricht[^91]. Voor extra-statutaire activiteiten rijst de vraag naar de rechtsgrond voor de toerekening. Naar analogie met wat verder volgt, kan er mijns inziens gebruik gemaakt worden van de technieken van veinzing of doorbraak van de rechtspersoonlijkheid.

2) **Bijzonder statuut van ziekenhuis en onderwijs?**

**50.** In de meeste Europeesrechtelijke bepalingen van het economisch recht (mededinging, betalingsachterstand, …) neemt men algemeen aan dat typische overheidstaken of taken van sociaal belang geen economische activiteiten zijn[^92]. Ziekenhuisactiviteiten en onderwijsactiviteiten zitten voor het toepassingsgebied evenwel in een grijze zone tussen


economische en de voormelde niet-economische activiteiten. In het consumentenrecht lijken de zaken daarentegen duidelijker op grond van het arrest BKK Mobil Oil vermits men op grond van de zwakke positie van de consument aannemt dat ook taken in het algemeen belang onder het toepassingsgebied van de Richtlijn Oneerlijke Handelspraktijken ressorteren.\(^{93}\)

51. Artikel 2 van de Ziekenhuiswet\(^ {94}\) bepaalt dat ziekenhuizen een opdracht van algemeen belang verrichten. Men zou kunnen denken dat ziekenhuisactiviteiten dus een taak van sociale aard zouden vormen en zouden ontsnappen aan de toepassing van verschillende regels. Gelet op de steeds meer toenemende marktwerking in en commercialisering van de zorgsector, neemt de rechtsleer evenwel aan er toch sprake is van economische activiteiten.\(^ {95}\) De ziekenhuizen bieden immers diensten tegen vergoeding aan op een bepaalde markt. Zij concurreren met andere ziekenhuizen op basis van honoraria, kamerprijzen en medicijnprijzen. Daarnaast moet men rekening houden met de ontsaansgeschiedenis van artikel 2 Ziekenhuiswet. In 2005 werd door de Europese Commissie een beschikking uitgevaardigd met betrekking tot de aanmeldingsplicht in het kader van staatssteun.\(^ {97}\) Er werd voorzien in een vrijstellingregime, op voorwaarde dat een officiële akte, zoals een wet, voorschreef dat een bepaalde instelling belast was met het beheer van een dienst van algemeen economisch belang. “Diensten van algemeen economisch belang” zijn evenwel principieel onderworpen aan het mededingingsrecht (artikel 106, lid 2 VWEU). Het is evenwel wachten op rechtspraak om de rechts onzekerheid volledig weg te nemen. Voor wat betreft het consumentenrecht is een ziekenhuis volgens rechtspraak alvast een onderneming.\(^ {98}\) In het fiscaal recht wordt de ziekenhuisactiviteit daarentegen nog steeds als een niet-economische activiteit beschouwd (zie hoofdstuk 3.C).

52. Voor wat betreft de onderwijsactiviteit moeten verschillende situaties worden onderscheiden. Het gewone door de staten gefinancierde onderwijs is immers geen dienst tegen vergoeding in de zin van het primair Europees recht, zelfs niet als er (disproportioneel

---

\(^{93}\) HvJ 3 oktober 2013, zaak C-59/12, BKK Mobil Oil/Zentrale zur Bekämpfung unlauteren Wettbewerbs eV.

\(^{94}\) Gecoördineerde wet van 10 juli 2008 op de ziekenhuizen en andere verzorgingsinrichtingen, BS 7 november 2008.


\(^{98}\) Gent 4 januari 2012, NjW 2012, 70.

Het probleem is hier evenwel: wat behoort tot de “basisopleiding” en wat biedt een publieke instelling daarboven aan?

53. Het ondernemingsbegrip kent dus ook haar heikele punten. Toch zou het een brug te ver zijn om te besluiten dat zij geen oplossing kan zijn voor de problemen die het winstoogmerk veroorzaakt. Zoals reeds gesteld is zij objectiever en omvat zij quasi de gehele economische sector op coherente wijze. Zij is daarnaast veel ruimer dan het winstoogmerk. Er blijven natuurlijk grensconflicten mogelijk maar is dat niet een beetje inherent aan elk type definitie: omnis definitio periculosa est? Vergeet trouwens niet dat het ondernemingsbegrip een voordeel biedt dat het winstoogmerk niet biedt: zij kan op een bepaalde afdeling van een rechtspersoon toegepast worden en op andere niet. Vermits het Hof van Justitie een vrij ruime interpretatie geeft aan het ondernemingsbegrip, is het niet denkbeeldig dat van zodra een bepaalde entiteit (publiek of privaat/vzw of vennootschap) zich op een bepaald vlak als economische actor gedraagt, zij voor die activiteit als economische actor behandeld zal worden. Dit draagt bij tot de rechtszekerheid.

D. Het winstbegrip in vennootschap en vereniging als onderscheidingse factor

---

100 HvJ 13 februari 1985, zaak C-293/83, Gravier/Stad Luik, overweging 19.
102 HvJ 7 december 1993, zaak C-109/92, Stephan Max Wirth / Landeshauptstadt Hannover, overweging 17.
104 C. BÆKELAND, “Concurrentie onder instellingen en associaties voor hoger onderwijs: waar liggen de grenzen?”, TORB 2011-12, 184, nr. 27.


56. ERNST pleit niet noodzakelijk voor een afschaffing van het winstoogmerk of het winstverdelingsoogmerk, maar stelt om redenen van coherentie voor om het criterium te verstergen voor verenigingen en stichtingen, zodat zij geen onrechtstreekse uitkeringen meer mogen verrichten of het onderscheid te maken via het criterium van bestemming van vermogen na vereffening. Bij vennootschappen hebben de vennoten recht op een deel van het liquidatiesaldo, wat niet geldt voor de andere organisatievormen.

---

107 J. VANANROY, “De parabel van het afgesneden worstje (of: het winstoogmerk)
57. Volgens SCHRANS kan men volstaan met het winstoogmerk te objectiveren, naar analogie met het ondernemingsbegrip, zonder dat we het concept winstoogmerk als dusdanig moeten schrappen. Dit zou bijdragen tot de rechtszekerheid en zo zou een nuanceverschil aangebracht kunnen worden. Men moet namelijk het winstoogmerk aanknoppen aan het gebruik van commerciële en rationele beheermethoden, die erop gericht zijn break-even te draaien en als doel hebben van de afnemers van de goederen of diensten een economische verantwoorde vergoeding te verkrijgen. Een professionele organisatie zoals bij de onderneming volstaat evenwel niet: hij stelt een quid pro quo-criterium voor. Zo blijven bepaalde organisaties zoals ziekenhuizen of scholen buiten het handelaarsbegrip. Dit laatste verantwoordt hij door “sociale redenen”\textsuperscript{111}.

§ 2 Wettelijke specialiteit

58. Hoger (randnummers 25 en 33) werd de wettelijke specialiteit van de vzw en de private stichting gesitueerd. Beide rechtsvormen dienen in principe een belangeloos doel. Zij mogen dan ook niet zomaar elke activiteit stellen. Dit wordt versterkt door het winstuitkeringsverbod: zij mogen hun leden (voor de vzw), \textit{c.q.} bestuurders (voor de private stichting), geen rechtstreeks vermogensvoordeel verschaffen (artikel 1, lid 3 en artikel 27, lid 1 V&S-wet). De vraag rijst naar inhoud en de mate van verbondenheid tussen beide voorwaarden.

59. In deze paragraaf wordt aldus op een meer diepgaande wijze besproken in welke mate een private stichting en vzw kunnen deelnemen aan het economische verkeer. Met het begrip economische activiteiten wordt in deze paragraaf verwezen naar de rechtspraak van het Hof van Justitie in randnummer 47. De wettelijke specialiteit wordt vooral onderzocht om te gaan wanneer een vzw of private stichting voor haar normale doeleinden wordt gebruikt. Eens we het normaaltype hebben kunnen afbakenen, krijgen we immers meteen een beeld van wat dan oneigenlijk gebruik is. Het past hier reeds te vermelden dat het normaaltype van zowel de vzw als private stichting bediscussieerde concepten zijn. Dit is betreurenswaardig omdat zolang er discussie bestaat over het eigenlijk gebruik, de drempel hoger is om te spreken van oneigenlijk gebruik. Het jammerde van die laatste vaststelling is dat de meest grijze entiteiten, die naar aanvoelen van een meerderheid beter een

\textsuperscript{111} G. SCHRANS, “Levend en herlevend recht rond het winstoogmerk”, \textit{TPR} 1986, 698-700, nr. 18.
vennootschapsvorm hadden gekozen, wellicht toch ongestoord gebruik kunnen maken van de vorm van een stichting of vereniging zolang er geen sprake is van excessen.

A. *De vzw*

1) **Normaaltype anno 1921**

60. Volgens een letterlijke lezing van de parlementaire voorbereidingen van de vzw-wet van 1921 kan zij, zonder haar niet-winstgevende maatschappelijke activiteit te verliezen, op zoek gaan naar bijkomstige materiële voordelen als deze noodzakelijk zijn voor, hetzij het doel zelf, hetzij de instandhouding van de vereniging. Voorbeelden die de wetgever geeft zijn de diensten van een buffethouder bij de samenkomst van een literaire kring of de artiestenvereniging die audities organiseren. In feite mogen enkel de leden van de vzw niet verrijkt worden.\(^{112}\)

61. D*ENEF* leidt uit deze passage uit de parlementaire voorbereidingen af dat er een verband is tussen activiteit en doel: een vzw dient haar doel te verwezenlijken door activiteiten die datzelfde doel schragen. Dit is het geval als de activiteiten hetzij noodzakelijk zijn voor de verwezenlijking van het doel, hetzij volledig gekaderd zijn binnen dat doel. D*ENEF* besluit dan ook dat de vzw dubbel gesloten is: zij moet in de eerste plaats haar doel verwezenlijken door niet-economische activiteiten. In de tweede plaats kan zij uitzonderlijk economische activiteiten verrichten als deze absoluut noodzakelijk is of als de draagwijdte ervan beperkt is tot de leden en dus een louter interne ondersteuning van het niet-economische doel behelst.\(^{113}\) Het is dientengevolge duidelijk dat de wetgever enkel vzw’s beoogde met niet-economische activiteiten. Deze leveren normaal geen overschotten op uitgaven op, waardoor het handelsrechtelijk winstoogmerk eigenlijk wordt uitgesloten. Wanneer de vzw echter wel met winstoogmerk opereert, zou het niet om een geldige vzw gaan, maar een andere organisatie, zoals een commerciële maatschap.\(^{114}\) De wetgever had duidelijk geen aandacht voor de situatie waarin een vzw gaat overdrijven met haar economische activiteiten. Dit zal er toe leiden dat door verschillende interpretaties in de rechtsleer en rechtspraak het normaaltype van de vzw anno 1921 in het niets meer lijkt op het normaaltype vandaag. Nochtans oordeelt CO*PEL* dat de premissen van D*ENEF* op lemen

---


\(^{114}\) P. ERNST, “Misbruik van de rechtsvorm van een vzw: beschouwingen over de rechtspersoonlijkheid, het winstoogmerk, de commercialiteit en het vermogen van de vzw”, *TPR* 1995, 28-29, nr. 10.
voeten steunen en dat haar interpretatie van de parlementaire voorbereidingen zeker niet de enige juiste is: eigenlijk zijn er volgens hem twee interpretaties verdedigbaar. Zijn verdedigde interpretatie komt verder aan bod in randnummer 69.

62. De rechtspraak die meteen volgt op de inwerkingtreding van de vzw-wet van 1921 strookt met het normaaltyper zoals hierboven beschreven. Wars van bezwaren over mogelijke discriminatie, oordeelde de vrederechter te Schaarbeek dat een school een verhoogd inschrijvingsgeld kon vragen aan de rijkere families\textsuperscript{115}. De vrederechter motiveert dit besluit door te stellen dat inschrijvingsgelden kunnen kaderen in de doelstelling van de vzw. De rechtbank van eerste aanleg te Brussel oordeelde mutatis mutandis hetzelfde in een geschil over de vergoeding van acteurs\textsuperscript{116}. In de rechtsleer stelt GOEDSEELS een hoofdzaak-bijzaak-analyse voor: men moet objectief nagaan wat de belangrijkste activiteiten zijn van de vzw, zonder de subjectieve intentie van de leden in ogenschouw te nemen. Zolang de economische activiteiten bijkomstig blijven, zullen er zich geen problemen voordoen. Zijn theorie is evenwel vrij verregaand, vermits hij niet de eisen stelt die de parlementaire voorbereidingen van de vzw-wet van 1921 stellen: er is geen band van noodzakelijkheid vereist tussen niet-economische hoofdactiviteit en de bijkomstige economische activiteit en men hoeft de opbrengsten niet te spenderen aan het belangeloos doel. Een en ander zou ingegeven zijn door het optimistische mensbeeld dat GOEDSEELS zou aanhangen\textsuperscript{117}.

2) Normaaltyper in verandering

63. De rechtbank van koophandel te Antwerpen zal met een vonnis over de abdij van Westmalle het startpunt vormen van de discussie over het normaaltyper van de vzw. Voor het eerst wordt er immers een beoordeling gedaan van een economische activiteit die geen uitstaans heeft met de hoofddoelstelling (in termen van absolute noodzaak) of louter intern gebeurt. \textit{In casu} gaat het om de economische activiteit van trappisten verkopen door de paters van een abdij. De rechtbank van koophandel ziet er evenwel geen graten in, omdat de activiteit van bierbrouwen slechts bijkomstig is. Toch ziet de rechtbank van koophandel ook gevaren in haar redenering en stelt dat de trappisten geen merkbescherming zouden kunnen krijgen, nu dit tot oneerlijke concurrentie met eigenlijke kooplieden zou leiden\textsuperscript{118}. Dit vonnis heeft

\textsuperscript{115}Vred. Schaarbeek 8 april 1927, \textit{RPS} 1927, (129) 131.
\textsuperscript{118}Kh. Antwerpen 28 december 1934, \textit{RPS} 1937, 75, noot GOEDSEELS.
geleid tot een verandering van de klemtoon: van de grenzen van de activiteiten van een vzw naar de potentiële hoedanigheid van handelaar.

3) Huidige situatie

64. Er is een overvloedig aantal rechtspraak over dit vraagstuk. Zij komt trouwens ook aan bod wanneer de verschillende regels van toepassing op handelaars besproken worden. Hier wordt geschetst wat de standpunten van het Hof van Cassatie, de wetgever en de rechtsleer zijn. Merk op dat in de huidige praktijk de bijkomstigheidsvereiste niet altijd een echte “bijkomstigheidsvereiste” is. Opdat een handelsactiviteit in het handelsrecht bijkomstig is ten aanzien van een burgerlijke hoofactiviteit, is voor rechtspersonen vereist dat zij in het verlengde ligt van die activiteit. Zij moet dus ondergeschikt zijn en/of noodzakelijk. In de rechtsleer past men evenwel ook de bijkomstigheidsvereiste toe op niet-ondergeschikte activiteiten die niet noodzakelijk zijn (in welk geval men het winstoogmerk gebruikt) en niet-noodzakelijke activiteiten die een bepaalde omvang hebben (door de vereiste noodzaak uit te hollen en te denatureren tot een onrechtstreekse band).

65. Het Hof van Cassatie oordeelde in haar Floreal-arrest dat vzw’s op kwantitatief bijkomstige wijze economische activiteiten kunnen stellen als die noodzakelijk zijn voor de uitoefening van de niet-economische hoofactiviteit en als de vzw de daaruit gegenereerde opbrengsten volledig aanwendt voor haar belangeloos doel.

66. In de rechtsleer worden voornamelijk twee stellingen verdedigd. De eerste strekking is diegene die ook door het Hof van Cassatie gevolgd werd en die het vereiste van bijkomstigheid letterlijk interpreteert. De aangewende middelen, mensen, opbrengsten moeten in deze visie kleiner zijn voor de economische activiteit dan de niet-economische activiteit. Daarnaast vereist men een rechtstreekse of onrechtstreekse band van noodzakelijkheid, waarbij sommige auteurs die noodzakelijkheid bijna volledig uithollen, en een bestemming van de opbrengsten aan het belangeloos doel. Deze strekking wordt ingegeven door de bekommernis om eerlijke concurrentie te vrijwaren, c.q. concurrentievervaling te voorkomen.

121 P. ERNST, “Misbruik van de rechtsvorm van een vzw: beschouwingen over de rechtspersoonlijkheid, het winstoogmerk, de commercialiteit en het vermogen van de vzw”, TPR 1995, 32, nr. 11; P. VAN OMMESLAEGHE
67. Een minderheidsstrekking, vooral verdedigd door COIPEL, zal de bijkomstigheid eerder figuurlijk interpreteren. Eigenlijk gaat men enkel vereisen dat de opbrengsten van onbeperkte economische activiteiten worden besteed aan het belangeloos doel. Volgens hem kan je uit een omstandige analyse van de parlementaire voorbereidingen verschillende omschrijvingen van de vzw afleiden, waarbij de omschrijving die het meest met de ratio legis strookt diegene is waarbij de vzw “un but supérieur” nastreeft zonder winsten uit te keren of zichzelf te verrijken. Het verbod op handelsactiviteiten in artikel 1 V&S-wet zou in die zin slechts een bevestiging zijn van een zelfverrijkingsverbod, dat ingegeven werd door de angst voor de dode hand\textsuperscript{122}. Hij verwerpt aldus de strikt exegetische interpretatie van DENEF, omdat, gelet op het verdwijnen van de angst voor de dode hand, een teleologische of evolutieve interpretatie zich opdrijft\textsuperscript{123}. Sterker nog, hij denkt dat men het bovenvermelde Floreal-arrest fout interpreteert. De kwantitatieve ondervlakelijkheid zou nergens als voorwaarde geformuleerd zijn, en afgeleid geweest zijn uit de vaststelling van het Hof van Cassatie dat het bestreden arrest geen wettelijke bepalingen schond. Voorts bestrijdt hij de argumenten van vrijwaring van eerlijke concurrentie. Vooreerst denkt hij niet dat de soepelere rechtsvorm van vzw, en dan in het bijzonder het gebrek aan schuldeiserbescherming, zó veel voordelen oplevert. Een vzw kan bijvoorbeeld moeilijker aan financiering geraken. Zelfs in de meerderheidsopvatting wordt onder andere betoogd dat bestuurdersaansprakelijkheid via andere technieken, zoals artikel 1382 BW, verwezenlijkt kan worden (zie ook afdeling 2 van dit hoofdstuk)\textsuperscript{124}. Daarnaast stelt men dat het bijkomstigheids criterium onlogisch is: een vzw met een kwantitatief ondergeschikte economische activiteit zou een grotere impact op de markt kunnen hebben dan een andere vzw die een te grote economische activiteit voert\textsuperscript{125}. De meerderheidsopvatting argumenteert dan weer dat de minderheidsopvatting voorziet tot te veel (fiscale) misbruiken aanleiding zou geven, zolang de vereniging aan een gunstiger belastingstelsel onderworpen is. ERNST stelt ten slotte dat COIPEL uit het oog verliest dat de band tussen vermogensaccumulatie, winstverdelingsverbod en activiteitenbeperking niet enkel door de


\textsuperscript{125} M. COIPEL, “À quelles conditions une ASBL peut-elle exercer des activités commerciales à titre principal?”, \textit{JDSC} 2008, afl. 10, (20) 21-22, nrs. 2-3.
dode hand werd ingegeven. Ook de angst voor verdoken winstuitkeringen was een belangrijke drijfveer. Die drijfveer zou vandaag nog bestaan.**126**

**68.** In het advies van de Raad van State bij de nieuwe V&S-wet worden de voorwaarden uit het Floreal-arrest trouwens overgenomen, met dien verstande dat de Raad van State stelt dat er louter een band tussen hoofd – en nevenactiviteit vereist is.**127** Hiermee verzoent de Raad van State beide strekkingen in de rechtsleer.**128** Toch heeft de wetgever geen wijziging aangebracht aan de wettelijke definitie in artikel 1 V&S-wet. De wetgever stelt bij de wetswijziging in 2002 dat hij de definitie in artikel 1 ongewijzigd wil overnemen om zo de bestaande rechtspraak en rechtsleer, met inbegrip van de minderheidsstrekking, in ere te houden. Hij verantwoordt dit door te stellen dat hij geen nieuwe onzekerheden wil creëren door nieuwe te interpreteren begrippen.**129**

**B. De private stichting**

1) Normaaltype

**69.** In het wetsontwerp van de V&S-wet was de definitie van de private stichting aanvankelijk een letterlijke kopie van deze van de vereniging zonder winstoogmerk. Zij mocht geen handels – of winstgevende activiteiten verrichten, noch winstoogmerk hebben.**130** De Raad van State, afdeling Wetgeving, vroeg zich zelfs het toegevoegd nut van de private stichting af. Meer fundamenteel stelde de Raad van State zich vragen bij het gebruik van de private stichting als certificeringsvehikel, vermits de activa van de private stichting ingevolge ontbinding naar een belangeloos doel dienden te gaan en niet naar de aandeelhouders.**131** In enkele amendementen wordt zelfs een afschaffing van deze rechtsvorm bepleit, omdat zij

---

**126** P. ERNST, “Misbruik van de rechtsvorm van een vzw: beschouwingen over de rechtspersoonlijkheid, het winstoogmerk, de commerciële en het vermogen van de vzw”, **TPR** 1995, 34, nr. 11.

**127** Advies Raad van State bij wetsontwerp betreffende de verenigingen zonder winstoogmerk, de internationale verenigingen zonder winstoogmerk en de stichtingen, **Parl. St.** Kamer 1998-99, nr. 49K1854/1, 59.

**128** Verslag namens de Commissie belast met de problemen inzake handels – en economisch recht (S. VERHERSTRAETEN) bij het wetsontwerp tot wijziging van de wet van 27 juni 1921 waarbij aan de verenigingen zonder winstoogmerk en de instellingen van openbaar nut rechtspersoonlijkheid wordt verleend, **Parl.St** Kamer 1998-1999, nr. 49K1854/7, 22.

**129** Verslag namens de Commissie belast met de problemen inzake handels – en economisch recht (S. VERHERSTRAETEN) bij het wetsontwerp tot wijziging van de wet van 27 juni 1921 waarbij aan de verenigingen zonder winstoogmerk en de instellingen van openbaar nut rechtspersoonlijkheid wordt verleend, **Parl.St** Kamer 1998-1999, nr. 49K1854/7, 5.

**130** Memorie van toelichting bij het wetsontwerp tot wijziging van de wet van 27 juni 1921 waarbij aan de verenigingen zonder winstoogmerk en de instellingen van openbaar nut rechtspersoonlijkheid wordt verleend, **Parl. St**. Kamer 1998-99, nr. 49K1854/1, 23.

**131** Advies Raad van State bij het wetsontwerp tot wijziging van de wet van 27 juni 1921 waarbij aan de verenigingen zonder winstoogmerk en de instellingen van openbaar nut rechtspersoonlijkheid wordt verleend, **Parl. St.** Kamer 1998-99, nr. 49K1854/1, 23.
geen enkel toegevoegd nut zou hebben en enkel de bestaande verwarring in het verenigingsrecht en het vennootschapsrecht zou voeden\textsuperscript{132}. Later zal men evenwel de klemtoon beginnen leggen op het “belangenloos doel” (\textit{sic}): de aard van de activiteiten van de private stichting wordt als dusdanig irrelevant. Wie een belangeloos oogmerk nastreeft, zal immers zichzelf geen rechtstreeks vermogensvoordeel verschaffen. Een private stichting zou dus economische activiteiten kunnen verrichten ter verwezenlijking van haar belangeloos oogmerk\textsuperscript{133}. Uit de parlementaire voorbereidingen kan bijgevolg dezelfde band tussen oogmerk en activiteit worden gepercipieerd, die D\textsc{ene}f ook percipieerde in de vzw-wet van 1921 (\textit{supra} nr. 63). Als we vandaag de wettelijke definitie van de private stichting onder de loep nemen, dan is zij inderdaad positief geformuleerd en bevat zij enkel nog een winstuikeringsverbod, tenzij wanneer dit kadert in het belangeloos doel.

2) Is de stichting onderworpen aan bijkomstighedenvereisten?

70. \textit{Prima facie} zou men uit het bovenstaande kunnen afleiden dat de private stichting gespaard zou blijven van de bijkomstighedenvereiste. Niets is echter minder waar. Ondanks de positieve omschrijving en de parlementaire voorbereidingen, is bepaalde rechtsleer en rechtspraak toch het bijkomstighedsgedrag gaan toepassen op private stichtingen. De begrippen belangeloosheid en “zonder winstoogmerk” zouden immers dezelfde inhoud hebben, gelet op de voorbereidende werken\textsuperscript{134}. Een vzw mag in het kader van het Floreal-arrest zichzelf niet verrijken. Hieruit vloeit voort dat, als “zonder winstoogmerk” en “belangeloos doel” gelijk zijn, ook de private stichting zichzelf niet mag verrijken: de inkomsten van de economische activiteiten moeten dus besteed worden aan het belangeloos oogmerk en daarin kaderen. Om een belangeloos oogmerk te kunnen blijven aanhouden, zal men ten slotte slechts \textit{bijkomstig} economische activiteiten kunnen verrichten. Dit is ook min of meer de stelling die de rechtbank van koophandel te Hasselt\textsuperscript{135} en het hof van beroep te Antwerpen\textsuperscript{136} volgen in de zaak “Almateek De Voorzorg”. De rechtbank van

\textsuperscript{132} Amendement nr. 87 (\textsc{Nyssens}) bij het wetsontwerp tot wijziging van de wet van 27 juni 1921 waarbij aan de verenigingen zonder winstoogmerk en de instellingen van openbaar nut rechtspersoonlijkheid wordt verleend, \textit{Parl. St. Senaat 1999-2000}, nr. 2-283/6, 9.

\textsuperscript{133} Amendement nr. 243 bij het wetsontwerp tot wijziging van de wet van 27 juni 1921 waarbij aan de verenigingen zonder winstoogmerk en de instellingen van openbaar nut rechtspersoonlijkheid wordt verleend, \textit{Parl. St. Senaat 1999-2000}, nr. 2-283/13, 45.

\textsuperscript{134} H. De Wulf, “Economische activiteiten van de private stichting en vzw: woordspelletjes \textit{versus} de bestrijding van concurrentievervalsing”, \textit{TBH} 2006, afl. 4., (447) 449, nr. 7.


\textsuperscript{136} Antwerpen 17 november 2005, \textit{TBH} 2006, 443.
koophandel oordeelde daarbij dat de concepten belangeloosheid en zonder winstoogmerk zodanig nauw verbonden zijn, dat de voorwaarden op gelijkaardige wijze moeten worden benaderd. Maar dit vonnis werd bekritiseerd omdat zij het verschil in wettelijke specialiteit tussen verenging en stichting miskent. De basisregel blijft immers dat een stichting onbeprekt economische activiteiten kan stellen. In hoger beroep is de motivatie gelukkig een stuk duidelijker. Het hof van beroep oordeelt dat een private stichting in principe onbeprekt economische activiteiten mag verrichten, maar dat deze mogelijkheid dus beperkt wordt door het belangeloos oogmerk van de private stichting, dat blijkbaar niet enkel gerealiseerd wordt door het winstuitkeringsverbod, maar ook het zelfverrijkingsverbod. Dit zelfverrijkingsverbod impliceert dat de economische activiteiten kwantitatief bijkomend of noodzakelijk zijn.

71. Een andere strekking in de rechtsleer gaat, naar analogie met haar visie inzake economische activiteiten van een vzw, de stelling verdedigen dat men onbeprekt economische activiteiten kan verrichten. Dit leidt men af uit de premisse dat belangeloos doel en zonder winstoogmerk op gelijke manier benaderd moeten worden. Het vereiste van kwantitatieve ondergeschiktheid of noodzakelijkheid stelt men dus ook hier niet. Enkel activiteiten met een zogeheten “winstzoekend” karakter zouden verboden zijn. Deze stelling is bekritiseerbaar omdat maar zeer de vraag rijst of een winstzoekende activiteit niet meer dan genuanceerd taalgebruik is.

72. De vraag kan gesteld worden naar het toegevoegd nut van het criterium van belangeloos oogmerk. Volgens De Wulf, ondanks hij aanvankelijk kritisch was, en Van Gerwen heeft dit criterium de verdienste om te benadrukken dat de private stichting zichzelf niet mag verrijken. De private stichting mag weliswaar een overschot op zijn uitgaven bekomen, maar deze overschotten moeten ten goede komen aan het ideële doel van de private stichting. Hiermee poogt men te voorkomen dat een private stichting economische activiteiten zou stellen en de concurrentie zou aangaan met de vennootschappen, niettegenstaande de private stichting aan een soepeler rechtskader gebonden is. Denef en Tas daarentegen stellen dat het winstuitkeringsverbod het belangeloosheidsconcept volledig onnodig maakt. Volgens Denef en Tas gaat het immers om twee kanten van

---

dezelfde munt: het winstuitkeringsverbod *ex* artikel 1 en 27 V&S-wet is negatief gezien het verbod om uitkeringen te verrichten aan haar leden, *c.q.* bestuurders, en positief gezien de mogelijkheden tot besteding van de winsten, met name aan het ideële doel 140. Naar hun mening vervult het belangeloos oogmerk dus eigenlijk geen bijkomende functie. Bovendien heeft de wetgever het belangeloosheidsconcept zelf volledig uitgehold door in de parlementaire voorbereidingen de band tussen oogmerk en activiteit te benadrukken en ook niet-ideële doelstellingen, zoals aandelencertificatie, toe te laten 141.

73. Wat is nu het belang van een gelijkschakeling van de belangeloosheidsvereiste met de wettelijke specialiteit van de vzw? Het antwoord is eenvoudig: als men aanvaardt dat “belangeloos” en “zonder winstoogmerk” hetzelfde betekenen, dan zou ook een stichting geen handelaar kunnen zijn, ondanks de principiële toelating om onbeperkt economische activiteiten te verrichten 142. Uit de vorige randnummers is genoegzaam gebleken dat daar wel iets voor te zeggen valt. DENEF heeft evenwel als opvatting dat er geen wettelijke bezwaren zijn om een stichting als handelaar te beschouwen. Hiertoe haalt zij artikel 503, §2 W.Venn. aan, waarin gesuggereerd wordt dat emittenten van aandelencertificaten (wat de hoofddoelstelling was om private stichtingen in te voeren) failliet kunnen verklaard worden. Maar zij bekent wel dat er zich dan meestal wel een probleem situeert op vlak van winstoogmerk, vermits zij ook aanvaardt dat een stichting zichzelf niet mag verrijken 143. *De lege ferenda* bepleit ze dan ook een objectivering van het subjectieve winstoogmerk, waarbij de klemtoon op de aard van de activiteit valt (zie ook *supra* de mening van SCHRANS in randnummer 58) 144. Net daarom kan haar stelling mijns inziens niet gevolgd worden. Ze stelt terecht dat het winstoogmerk een verouderd en verwarrend begrip is en ik pleit zelf ook voor een objectivering, maar zonder wetgevend ingrijpen zitten we *de lege lata* vast met het subjectieve winstoogmerk.

§3 Toerekening van extra-statutaire activiteiten

---

140 M. DENEF, “De stichting als voorzorgsmaatregel voor de vzw met commerciële maatregelen?”, *TRV* 2005, 191, nr. 4.
141 M. DENEF, “De stichting als voorzorgsmaatregel voor de vzw met commerciële maatregelen?”, *TRV* 2005, 192, nr. 5; R. TAS, “De private stichting en de certificering van aandelen”, *TRV* 2004, 439, nr. 5.
142 H. De WULF, “Economische activiteiten van de private stichting en vzw: woordspelletjes *versus* de bestrijding van concurrentievervalsing”, *TBH* 2006, afl. 4, 453 nr. 16.
143 M. DENEF, “De faillietverklaring van handelsvennootschappen, vzw’s en stichtingen ná het cassatiearrest van 4 oktober 2001”, *TRV* 2002, 90, nr. 18.
144 M. DENEF, “De stichting als voorzorgsmaatregel voor de vzw met commerciële maatregelen?”, *TRV* 2005, 193, nr. 7.
74. Wie van daden van koophandel zijn hoofdzakelijk of aanvullend beroep maakt en daarbij met winstoogmerk opereert is een handelaar. Maar het winstoogmerk (§1) en de wettelijke specialiteit (§2) verbieden vzw’s en private stichtingen om winst na te streven en/of daden van koophandel te stellen, met andere woorden om handelaar te zijn. Dit geldt zowel in de meerderheidsstrekking als de minderheidsstrekking. De meerderheidsstrekking stelt dat men slechts een beperkt aantal daden van koophandel kan stellen, terwijl de minderheidsstrekking ervan uitgaat dat er geen winstoogmerk aanwezig is. In deze paragraaf bekijken we of er geen mogelijkheden zijn om toch een vereniging of stichting als handelaar te beschouwen. Hiervoor bekijken we het leerstuk van de extra-statutaire toerekening zoals dat geformuleerd is voor vennootschappen. In een tweede onderdeel gaan we na of we dit naar analogie mogen toepassen op vzw’s en private stichtingen, wat de heikele punten zijn en of rechtspraak en rechtsleer eventueel andere creatieve oplossingen hebben om vzw’s of private stichtingen aan het handelsrecht te onderwerpen. In een derde onderdeel bekijken we of er voor de overige bepalingen van het handelsrecht eventueel afwijkende regels of jurisprudentiële constructies gelden.

A. Specialiteitsbeginsel

1) Primeert het statutaire doel op het werkelijke doel?

75. Voor de aanknoping van de hoedanigheid van handelaar moet men een onderscheid maken tussen fysieke personen en rechtspersonen. Bij fysieke personen kijkt men naar de werkelijk uitgeoefende activiteit, daar waar bij een rechtspersoon enkel de statutaire activiteit een rol zou kunnen spelen (artikel 3, §2 W.Venn.). De vraag rijst of dit onderscheid nog gehandhaafd kan worden. Gedurende lange tijd stelde men immers dat handelingen die buiten de statutaire specialiteit worden gesteld, de vennootschap niet kon worden toegerekend, zelfs bij baattrekking of bekrachtiging145. Het Hof van Cassatie ging evenwel al vrij vroeg oordelen dat handelingen buiten het statutair doel toch toerekenbaar zijn aan de vennootschap als deze die handelingen bekrachtigt146. Nog later gaat men zelfs nog een stapje verder en maakt men gebruik van de vertrouwensleer: handelingen die in de ogen van een redelijk, omzichtig persoon door de vennootschap, of haar organen, worden gesteld,

146 Cass. 31 mei 1957, Pas 1957, I, 1176.
kunnen worden toegerekend aan de vennootschap\textsuperscript{147}. Dit vereist dat de schijn: 1) toerekenbaar is aan de vennootschap of haar orgaan (het doel wordt bijvoorbeeld op een onnauwkeurige wijze omschreven in de statuten), 2) aanleiding geeft tot een rechtmatig vertrouwen in hoofde van de medecontractant (de extra-statutaire handeling mag niet duidelijk buiten het doel van de vennootschap vallen). In 1973 werd de mogelijks bestaande twijfel over de toerekening van extra-statutaire rechtshandelingen helemaal weggenomen voor de BVBA en de NV door de introductie van de\textit{ Prokuraleer} (respectievelijk artikel 256 W.Venn. en artikel 528 W.Venn.). De rechtsleer en rechtspraak is evenwel opvallend terughoudend om uit de creatie van de\textit{ Prokuraleer} de conclusie te trekken dat men voortaan ook met de werkelijk uitgeoefende activiteit rekening dient te houden voor de kwalificatie als handelsvennootschap en dus als handelaar; enkel (gezaghebbende) Leuvense rechtsgeleerden als RONSE, LAGA en GEENS zijn volledig voor deze conclusie gewonnen\textsuperscript{148}.

\textbf{76.} De tegenstanders van de toerekening van extra-statutaire activiteiten steunen zich vooral op de rechtszekerheid. Toch is dit argument lichter dan men zou verwachten: het statutaire doel is vaak zeer vaag en te ruim omschreven. In dat geval zal men toch een beroep moeten doen op de werkelijke activiteiten om het statutair doel te interpreteren. Bij een gemengd of complex doel zal men een hoofdzaak-bijzaak-aanpak moeten toepassen en het aanvullend karakter van de commerciële activiteiten beoordelen. Men gaat met andere woorden na of de commerciële activiteit in het verlengde ligt van de burgerlijke hoofdactiviteit, want anders kan men beschouwd worden als handelaar in aanvullend beroep\textsuperscript{149}.

\textbf{77.} De tegenstanders steunen zich vervolgens ook op het feit dat de\textit{ Prokuraleer} slechts voor enkele types vennootschappen geldt. VANANROYE\textsuperscript{150} stelt evenwel dat ook voor de andere types vennootschappen een juridische onderbouw gevonden kan worden:

- Voor wat betreft de vennootschappen zonder rechtspersoonlijkheid wordt in principe gebruik gemaakt van het gemeen vertegenwoordigingsrecht, zodat haar statutair doel tegenstelbaar is aan derden. Er kan gebruikt gemaakt worden van de figuren van de baattrekking/de schijnvertegenwoordiging (als de handelsactiviteiten niet met

\textsuperscript{148} M. DENEF, “De faillietverklaring van handelsvennootschappen, vzw’s en stichtingen na het cassatiearrest van 4 oktober 2001”, \textit{TRV} 2002, 80, nr. 4 en de verwijzingen aldaar.
\textsuperscript{149} J. VANANROYE, “Het geschreven statutair doel, de feitelijke activiteit en het handelaarschap van een vennootschap”, \textit{RW} 2001-02, 984, nr. 5. Blijkbaar was er (oudere) rechtsleer die stelde dat de kwalificatie van een vennootschap als handelaar diende af te wijken van artikel 1 W.Kh. Vroeger waren er immers bepaalde voordelen, zoals beperkte aansprakelijkheid, voor vennootschappen met handelsdaad in het vennootschapsrecht, zodat de kwalificatie als handelaar op grond van aanvullende daden van koophandel eigenlijk overdreven leek.
\textsuperscript{150} J. VANANROYE, “Het geschreven statutair doel, de feitelijke activiteit en het handelaarschap van een vennootschap”, \textit{RW} 2001-02,986-987, nrs. 10-13.
instemming van alle vennoten worden gesteld) of het impliciet wijzigen van het statutair doel/bekrachtiging (als de handelsactiviteiten voortvloeien uit een unanieme beslissing van de vennoten).

- Bij een vof of een Comm. V. is het statutair doel slechts tegenstelbaar aan derden na openbaarmaking ervan (artikel 76, lid 1 W.Venn.), maar dit is niet verplicht (artikel 69, lid 2 W.Venn.). Bij ontstentenis van publicatie zijn extra-statutaire handelingen onbeperkt toerekenbaar aan de vennootschap. In geval van publicatie kan men gebruik maken van de figuur van de impliciete doelswijziging, zoals bij de vennootschappen zonder rechtspersoonlijkheid, met dien verstande dat een impliciete doelswijziging geen (te publiceren) beslissing van de algemene vergadering van aandeelhouders vergt. Het nalaten van de publicatie van het gewijzigd doel doet geen afbreek aan de rechten van derden (artikel 76, lid 2 W.Venn.).

- Bij een CVOA is het statutair doel slechts tegenstelbaar aan derden na openbaarmaking ervan (artikel 76, lid 1 W.Venn.). De openbaarmaking is hier wel verplicht. Bovendien is er hier wel sprake van een algemene vergadering van aandeelhouders. Toch argumenteert VANANROYE dat ook hier sprake kan zijn van een wijziging van het statutair doel, buiten de algemene vergadering van aandeelhouders om. Hij oordeelt immers dat de CVOA erg dicht aanleunt tegen de vof, zodat men anders voor een schending van het gelijkheidsbeginsel (artikel 10-11 GW) staat.

Er is ten slotte rechtsleer die de bovenstaande discussie geheel terzijde schuift en in artikel 3, §2 W.Venn. in het woord “doel” het werkelijk doel leest\textsuperscript{151}.

2) Introductie van het leerstuk van extra-statutaire toerekening voor vennootschap

78. In een arrest van 4 oktober 2001 heeft het Hof van Cassatie geoordeeld dat men minstens bij een vennootschap met beperkte aansprakelijkheid, die een belangrijke feitelijke handelsactiviteit voert, gebruik dient te maken van de theorie van de veinzing\textsuperscript{152}. Dit betekent dat de partijen gebruik hebben gemaakt van een geheime tegenbrief om hun geveinsde overeenkomst te wijzigen of te vervangen; derden kunnen kiezen om zich zowel op de werkelijke als de geveinsde overeenkomst te beroepen (artikel 1321 BW). Veinzing is principieel geoorloofd, maar mag niet in strijd zijn met dwingende wettelijke bepalingen

\textsuperscript{151} M. DENEY, “De faillietverklaring van handelsvennootschappen, vzw’s en stichtingen na het cassatiearrest van 4 oktober 2001”, TRV 2002, 81, nr. 4 en de verwijzingen aldaar.

\textsuperscript{152} Cass. 4 oktober 2001, TRV 2002, 147, concl. Adv.-Gen. BRESSELEERS.
en beide overeenkomsten moeten voldoen aan de grond – en vormvoorwaarden toepasselijk op die overeenkomst. Veinzing kan worden toegepast op vennootschappen, vermits vennootschappen uiteraard overeenkomsten zijn (artikel 1, lid 1 W.Venn.). In casu oordeelde het Hof van Cassatie dat de veinzing slechts was ingegeven door de intentie om het dwingende faillissementsrecht te ontlopen en de geveinsde overeenkomst bijgevolg nietig was. Ook de andere overeenkomst was nietig, omdat er voor de geheime commerciële vennootschap geen authentieke akte was opgesteld (artikel 454, 1° W.Venn.). Als men evenwel kijkt naar de conclusie van Advocaat-Generaal BRESSELEERS bij het arrest, dan blijkt dat veinzing eigenlijk een schaamlapje is om het leerstuk van de toerekening van extra-statutaire handelingen in te voeren. Dit arrest zou blijkens de conclusie trouwens niet in strijd zijn met het Europese recht: in het Marleasing-arrest153 oordeelde het Hof van Justitie dat men enkel rekening moet houden met het statutaire doel. Daarmee wil men vooral de belangen van de schuldeisers bewaren. Niettemin zou de toepassing van het faillissementsrecht net die belangen beschermen, zodat men het Marleasing-arrest welwillend moet interpreteren.

B. Faillissement van vereniging of stichting

1) Eerste probleem: wettelijke specialiteit

79. Het lijkt voor de kwalificatie als handelaar aangewezen om een onderscheid te maken tussen verenigingen en private stichtingen met een niet-economisch doel die de facto daden van koophandel stellen (“vals gebruikte vzw’s en stichtingen”) en verenigingen en private stichtingen die daden van koophandel opnemen in hun doel (“vals gekwalificeerde vzw’s en stichtingen”). Beide categorieën hebben hetzelfde gemeenschappelijke probleem: wat gebeurt er met de economische activiteiten die zijn verricht? Aan welke entiteit worden deze toegerekend? Het onderscheid tussen vals gebruikte vzw’s en stichtingen en vals gekwalificeerde vzw’s en stichtingen is echter nuttig voor het tweede probleem: kunnen we überhaupt kijken naar feitelijke handelsactiviteiten? Zij is ook nuttig voor het afwijkend sanctiemechanisme. Dit laatste geldt enkel voor wat de vzw betreft. In geval van de stichting is de sanctie steeds ontbinding (artikel 39 V&S-wet).

80. Een eerste categorie zijn de vals gekwalificeerde verenigingen en stichtingen. Het gaat om verenigingen en stichtingen wiens doel in strijd is met de wettelijke specialiteit. Er zijn dus


81. Een tweede categorie (vals gebruikte vzw’s en stichtingen) zijn de private stichtingen en vzw’s met een statutair doel dat in overeenstemming is met de wettelijke bepalingen, maar waarbij er een belangrijke (lees; niet-bijkomstige) feitelijke handelsbedrijvigheid is. Dergelijke rechtspersonen kunnen worden ontbonden of de eventuele verboden winstuitkeringen kunnen worden vernietigd (artikel 18, 3° V&S-wet). Ernst stelt dat de ontbinding ex nunc werkt, zodat de vals gebruikte vzw of private stichting an sich alvast niet zou kunnen geherkwalificeerd worden tot handelaar. Tot het ogenblik van de ontbinding bestaat er immers een rechtsgeldige vzw of private stichting, aan wie geen economische activiteiten kunnen worden toegerekend. Er kan enkel een economische activiteit worden toegerekend aan het samenwerkingsverband achter de vzw of private stichting.

2) Probleem 2: statutair doel primeert op werkelijk doel

82. Voor wat betreft de vals gebruikte vzw of stichting is er een bijkomend probleem: kan men wel rekening houden met feitelijke handelsactiviteiten? Er geldt immers een vermoeden dat het statutair doel in overeenstemming is met de wet en de werkelijkheid. Het statutair doel primeert dus op de werkelijkheid. Aldus mag men in principe geen rekening houden met de werkelijk gevoerde handelsactiviteiten. De voor de vennootschappen geformuleerde beginselen van toerekening van extra-statutaire handelingen zouden immers niet van
toepassing zijn op de vereniging of de stichting. Men argumenteert dat anders de wettelijke specialiteit maar een lege doos zou zijn en dat het Hof van Cassatie zich voor haar beslissing steunde op de Tweede Richtlijn\textsuperscript{158}, die evenwel niet van toepassing is op vzw’s\textsuperscript{159}. Bovendien wordt gesteld dat er een noodzaak is om de specialiteit te beperken, omdat dit de enige justificatie is voor de toekenning van de rechtspersoonlijkheid of de beperkte aansprakelijkheid aan een vereniging of stichting\textsuperscript{160}. Toch zal in het volgende onderdeel blijken dat de rechtsleer en rechtspraak hier om redenen van economische rechtvaardigheid aan voorbij gaat.

83. DENEF\textsuperscript{161} heeft onderzocht of de introductie van een soort Prokurasysteem in 2002 voor de vzw (artikel 13, lid 3 en artikel 13bis, lid 2 V&S-wet) en de private stichting (artikel 34, §4 V&S-wet) tot de toekenning van handelsactiviteiten aan de vzw of private stichting an sich kan leiden. Na de introductie van het Prokurasysteem is DENEF evenwel nog steeds van oordeel dat de vzw op zich niet als handelaar geherkwalificeerd kan worden. Het voor de vzw ingevoerde Prokurasysteem is immers slechts een lichte versie van datgene wat geldt voor de NV, CVBA of BVBA, vermits zij nergens expliciet vermeldt dat extra-statutaire handelingen in het algemeen kunnen worden toegerekend aan de vzw. Anders besluiten zou de wettelijke specialiteit van de vzw uithollen. Bij de private stichting geldt er evenwel een andere redenering. Zij zou kunnen beschouwd worden als handelaar, omdat er naar haar mening op wettelijk vlak geen bezwaren zijn dat zij als handelaar beschouwd zou kunnen worden (zie hoger nr.).

84. Het primeren van statutair doel op werkelijk doel wordt volgens COIPEL evenwel op kant geschoven als de statuten hetzij ontbreken, hetzij vaag of dubbelzinnig geformuleerd zijn, hetzij wanneer de statuten artificieel of ambivalent zijn (het doel en de activiteiten liggen bijvoorbeeld sterk uit elkaar). Enkel in die gevallen kan men rekening houden met de werkelijke handelsbedrijvigheid om de werkelijke bedoeling van de partijen te achterhalen\textsuperscript{162}.

\textsuperscript{158} Richtlijn 77/91/EEG van de Raad van 13 december 1976 met betrekking tot de oprichting van de naamloze vennootschap, alsook de instandhouding en wijziging van haar kapitaal, Ph. L 1977.

\textsuperscript{159} M. DENEF, “Wettelijke specialiteit, statutaire specialiteit en rechtsbekwaamheid van de vzw” in M. DENEF (ed.), De vzw, Brugge, die Keure, 2015, (14) 16, nr. 27.


3) **Toerekening aan commerciële maatschap?**

85. Als een vzw of private stichting belangrijke feitelijke handelsactiviteiten of een niet-wettelijke doelomschrijving heeft, rijst de vraag op welke rechtsgronden men de gestelde economische activiteiten kan toerekenen aan de vereniging of stichting. In de rechtspraak en rechtsleer zijn er diverse opvattingen. De meeste auteurs nemen wel aan dat het niet noodzakelijk is dat de vereniging of stichting eerst vernietigd of ontbonden is.

86. Men kan vooreerst dit samenwerkingsverband als handelaar kwalificeren en de handelsactiviteiten toerekenen via de figuur van de veinzing (artikel 1321 BW). In dat geval zal men evenwel de zeer moeilijke taak hebben om te bewijzen dat de oprichters van in den beginne de bedoeling hadden een handelsactiviteit te voeren. Zij verschilt van de herkwalificatie in een commerciële maatschap in die zin dat het stellen van economische activiteiten van in den beginne gewenst was; bij herkwalificatie is een bepaalde rechtsverhouding ongewild onterecht benoemd\(^{163}\). Veinzing is ook onmogelijk als de intentie om een tegenbrief te sluiten niet aanwezig was op het ogenblik dat de geveinsde rechtshandeling gesteld werd.

87. **ERNST** beroept zich op het algemeen rechtsbeginsel van het verbod op rechtsmisbruik. Een vzw of private stichting gebruiken om een belangrijke handelsactiviteit te voeren is immers kennelijk buitensporig gedrag dat een normaal, zorgvuldig persoon in dezelfde omstandigheden niet zou vertonen\(^ {164}\). De sanctie bestaat in de matiging van het recht tot het normaal gangbare. *In concreto* zou dit betekenen dat het samenwerkingsverband achter de vzw of private stichting als commerciële maatschap\(^ {165}\) wordt gekwalificeerd.

88. **VANANROYE, GEENS en LAGA\(^ {166}\)** delen de visie dat er een commerciële maatschap ontstaat, op voorwaarde wel dat aan alle constitutieve bestanddelen voor de oprichting van een commerciële maatschap is voldaan (bijvoorbeeld: aanwezigheid van winstoogmerk), maar stellen dat het onmogelijk is dat deze failliet verklaard wordt, omwille van het constitutief karakter van de vennootschapsoprichting. Door de kwalificatie als commerciële maatschap zullen de vroegere bestuurders en leden wel hoofdelijk aansprakelijk worden voor de schulden van de commerciële maatschap.

---

\(^{163}\) T. BOEDTS, “De toerekening van niet-toegelaten commerciële activiteiten van een vzw aan een (commerciële) maatschap” (noot onder Rb. Antwerpen 22 december 2009), *TRV* 2010, 523, nr. 12.


\(^{165}\) Vroeger kon men een beroep doen op de figuur van de onregelmatige vof.

89. **DENEF** heeft kritiek op de benadering om economische activiteiten toe te rekenen aan een samenwerkingsverband achter de vereniging of stichting\(^{167}\). Vooreerst stelt zij zich vragen naar de rechtsgrond van de toerekening. In de literatuur haalt men hetzij artikel 1156-57 BW aan, hetzij conversie van nietige rechtshandelingen, hetzij rechtsmisbruik, maar daarvan is zij niet helemaal overtuigd. Zij oordeelt bovendien dat er geen toerekening kan plaatsvinden aan de bestuurders of de niet-handelende leden van de vzw of private stichting en dit op grond van het gemeen lastgevingsrecht (artikel 1997 BW). De toepassing van de vertrouwensleer zou in deze uitsesloten zijn, omdat er per definitie geen sprake kan zijn van rechtmatig vertrouwen: men behoort te weten dat een vzw of private stichting slechts in zeer beperkte mate handelsactiviteiten mag verrichten.

90. **COIPEL** argumenteert evenwel dat feitelijke handelsactiviteiten soms wél toegerekend kunnen worden aan een vzw of private stichting, maar wel op voorwaarde dat men stelt dat het subjectief winstoogmerk geen rol speelt in de V&S-wet. In zijn minderheidsvisie zou een vzw of private stichting immers onbeperkt economische activiteiten kunnen verrichten, zolang men maar de opbrengsten besteedt aan het ideële doel. Niettemin is er door het gebrek aan winstoogmerk slechts sprake van een “activité de type commerciale” en niet van een “activité de nature commerciale”, zodat men geen handelaar kan zijn en bijgevolg niet failliet verklaard kan worden\(^{168}\). De conclusie zou volgens hem wel anders zijn als men zou aannemen dat het winstoogmerk geobjectiveerd dient te worden\(^{169}\). Deze visie is natuurlijk een logisch gevolg van zijn minderheidsvisie dat een vereniging en stichting onbeperkt economische activiteiten kan verrichten.

91. In de rechtspraak\(^{170}\) gaat men met regelmaat voorbij aan de rechtsleer en de letterlijke wettekst en verklaart men de vzw of stichting zelf failliet. Een en ander zal ingegeven zijn door redenen van economische rechtvaardigheid. Volgens **COIPEL** gebruikt bepaalde van deze rechtspraak eigenlijk impliciet de techniek van de toerekening van extra-statutaire activiteiten aan een vzw of private stichting, waarbij men dus de feitelijke bedrijvigheid laat prevaleren op de statutaire of wettelijke specialiteit. Ook het Hof van Cassatie durft deze stelling wel eens te hanteren\(^{171}\). Andere rechtspraak verwijst daarentegen naar de figuur

---


van de onregelmatige vof of hanteert een eerder onduidelijke en onvolledige motivering met betrekking tot de aanwezigheid van winstoogmerk\textsuperscript{172}.

\textit{C. Overige bepalingen van het bijzonder handelsrecht}

\textbf{92.} De wet van 31 januari 2009 betreffende de continuïteit van de ondernemingen\textsuperscript{173} bepaalt in artikel 3 dat zij enkel van toepassing is op kooplieden en een aantal daarmee gelijkgestelde rechtsvormen (\textit{Formkaufmann}). Verenigingen of stichtingen vallen er dus niet onder. Nochtans kan men naar analogie met rechtspraak van het Grondwettelijk Hof bepleiten dat ook andere rechtsvormen, waaronder de verenigingen of stichtingen, onder de WCO dienen te vallen. Meer algemeen kan men stellen dat ook de WCO beter zou uitgebreid worden tot eenieder die op duurzame wijze een economische activiteit verricht\textsuperscript{174}. Het Grondwettelijk Hof oordeelde immers dat het gebruik van de term “kooplieden” een objectief, doch geen relevant criterium is\textsuperscript{175}.

\textbf{93.} iedere rechtspersoon naar Belgisch recht is verplicht om een inschrijving te nemen in de Kruispuntbank van Ondernemingen (artikel III.16 WER). Verenigingen en stichtingen zijn dus ook verplicht om een ondernemingsnummer aan te vragen. Zij zullen evenwel niet in aanmerking komen voor het bijzondere civielrechtelijke sanctiemechanisme waarin het WER voorziet. Voor wat betreft handels – en ambachtsondernemingen geldt dat zij het ondernemingsnummer op ieder gerechtsdeurwaardersexploot dienen te vermelden, op straffe van tijdelijk opschorting of zelfs onontvankelijkheid van de eis (artikel III.26, §1 WER). Voor dezelfde ondernemingen geldt bovendien dat een rechtsvordering, die gebaseerd is op een activiteit waarvoor men niet is ingeschreven in het KBO, onontvankelijk is als zij \textit{in limine litis} wordt opgeworpen (artikel III.26, §2 WER). Verenigingen of stichtingen zullen evenwel nooit een handelsonderneming kunnen zijn, zelfs als zij de wettelijke specialiteit miskennen. Een eventuele inschrijving als handelsonder neming is onwettig en zal afgewezen worden door de bevoegde griffie. In de rechtspraak lijkt men evenwel in een geest van pragmatisme toch soms een inschrijving als handelaar te verlangen, op straffe van onontvankelijkheid van een ingestelde vordering\textsuperscript{176}.

\textsuperscript{173} BS 9 februari 2009.
\textsuperscript{174} Zie ook J. VANANROYE en K.-J. VAN DORMAEL, “Once more unto the breach – Het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel en de muren rond collectieve insolventieprocedures”, \textit{TRV} 2013, 630-642.
\textsuperscript{175} GwH 28 februari 2013, \textit{TRV} 2013, 625.
\textsuperscript{176} Antwerpen 17 november 2005, \textit{TBH} 2006, 443.
94. Vroeger was de rechtbank van koophandel voorbehouden voor geschillen tussen of tegen de eigenlijke koopluien. Vandaag is de rechtbank van koophandel eigenlijk een soort ondernemingsrechtbank geworden. Artikel 573, 1° Ger.W. hanteert immers het ondernemingsbegrip om de bevoegdheid van de rechtbank van koophandel af te bakenen. Aldus zullen de oneigenlijke verenigingen of stichtingen kunnen genieten van de knowhow en specifieke expertise waarover de rechtbank van koophandel beschikt. De rechtsleer en het Belgisch Centrum voor Vennootschapsrecht bepleit in deze ook een uitbreiding naar de volledige non-profitsector177.

Afdeling 2: Is soepelheid dé of een drijfveer tot oneigenlijk gebruik?

95. In deze afdeling gaan we na waarom men zou kiezen voor de verenigingsvorm eerder dan voor de vennootschapsvorm (met beperkte aansprakelijkheid). Het valt te verwachten dat dit te maken heeft met beperkter formalisme. In een volgend hoofdstuk zullen we het fiscaal statuut van de vereniging of stichting grondig analyseren en de eventuele concurrentiële voordelen in de rechtspersonenbelasting identificeren.

§1 Flexibelere oprichtingsregels

A. Oprichtingsformaliteiten

96. Voor wat betreft de BVBA, NV en private stichting geldt dat zij opgericht dienen te worden door middel van een authentieke akte. Naar aanleiding van de opmaak van een authentieke akte zijn diverse taksen en kosten verschuldigd. De vzw kan daarentegen onderhands worden opgericht (artikel 2, laatste lid V&S-wet). Daarbij zal zelfs geen registratierect verschuldigd zijn, tenzij wanneer er een onroerend goed wordt ingebracht bij oprichting. De enige kost in dit verband zijn de kosten van publicatie van een uittreksel van de oprichtingsakte in de bijlagen van het Belgisch Staatsblad, zij het dat deze kosten ook lager zijn dan voor de vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid178.

97. Bij de oprichting van een vennootschap met beperkte aansprakelijkheid zijn er verschillende kapitaalverplichtingen, waaronder een minimumkapitaal. Het minimumkapitaal vervult in essentie 3 verschillende functies\textsuperscript{179}. Vooreerst beschouwt men het minimumkapitaal als de tegenhanger van de beperkte aansprakelijkheid. Men gaat moral hazard-problemen\textsuperscript{180} en risico-minnend gedrag van de vennoten vermijden door een bepaalde waarborg te vragen die zij verliezen als de onderneming onvermogend wordt. Een tweede functie situeert zich op vlak van de bescherming van de schuldeisers. Het minimumkapitaal zal immers een buffer vormen, vermits zelfs de chirograffe schuldeisers voorrang krijgen op de aandeelhouders. Het minimumkapitaal zou ten slotte ook een belangrijke rol vertolken voor het bepalen van de respectieve rechten en plichten van de onderscheiden vennoten. Het concept (minimum)kapitaal staat reeds decennia ter discussie: elk van de onderscheiden functies zou op een meer effectieve of efficiënte manier door andere technieken vervuld kunnen worden\textsuperscript{181}. Zo kunnen de schuldeisers bijvoorbeeld beschermd worden door een verhoogde bestuurdersaansprakelijkheid of blijkens het Actieplan van de Europese Commissie, door uitkeringen te laten voorafgaan door een nettoactief-test of solvabiliteitstest\textsuperscript{182}. Bij een vereniging of private stichting krijgt men het voordeel van de beperkte aansprakelijkheid zonder enige kapitaalvereiste.

98. De vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid krijgen te maken met diverse formaliteiten bij de oprichting. Deze zijn veelal ingegeven uit overwegingen van schuldeiserbescherming. Het gaat bijvoorbeeld om een financieel plan en tussenkomst van accountants, notarissen en revisoren bij inbrengen. Dit brengt natuurlijk kosten met zich mee\textsuperscript{183}. Vermits vennootschappen jaarlijks een vennootschapsbijdrage moeten betalen, dienen zij zich ook verplicht in te schrijven bij een sociaal verzekeringfonds (artikel 89, §1 en 91 Wet 30 december 1992 houdende diverse en sociale bepalingen\textsuperscript{184}). Deze formaliteiten gelden niet voor de private stichting of de vzw. Dit lijkt ook logisch op het eerste zicht.

\textsuperscript{179} K. RENIERS, “Dient het vennootschapsrecht de kleine en middelgrote onderneming?” in K. RENIERS en M. VANMEENEN (eds.), Regelgeving op maat van KMO’s, Antwerpen, Intersentia, 2013, 82-83, nrs. 63-64.

\textsuperscript{180} Dit is een begrip dat duidt op veranderingen in gedrag van personen als zij niet het directe risico lopen om op te draaien voor hun daden.


\textsuperscript{182} COM (03) 284.


\textsuperscript{184} BS 9 januari 1993.
Het financieel plan voorziet in een bijzondere aansprakelijkheidsregeling in geval van faillissement, hetgeen op papier onmogelijk is bij vzw’s en private stichtingen.

Inbrengen zijn niet verplicht bij een vzw of private stichtingen. Als er al een inbreng gebeurt, dan wordt dat zelfs fiscaalrechtelijk eerder als een soort schenking beschouwd, zodat daar geen afzonderlijke regeling voor bestaat (infra nr. 167). Inbrengen worden in een vennootschap met beperkte aansprakelijkheid daarentegen vergoed met aandelen of andere types effecten, zoals winstbewijzen. Zowel bij een inbreng in geld als in natura wil men garanderen dat er ten opzichte van de uitgegeven aandelen of winstbewijzen een effectieve tegenwaarde bestaat. Dit impliceert natuurlijk niet dat de inbrengen in een vzw of private stichting niet gewaardeerd worden: voor de grote vzw’s geldt bijvoorbeeld artikel 8 van het KB van 19 december 2003.

De vennootschapsbijdrage is enkel verschuldigd door échte vennootschappen (artikel 88, d) Wet 30 december 1992 houdende diverse en sociale bepalingen).

B. Oprichtersaansprakelijkheid

Het Wetboek van Vennootschappen stipuleert voor vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid dat de oprichters in een aantal gevallen hoofdelijk aansprakelijk gesteld kunnen worden, zonder dat fout, schade of causaal verband bewezen moet worden (artikelen 229, 405 en 454 W.Venn.). De oprichtersaansprakelijkheid is een herstelregeling en sluit de cumulatieve toepassing van artikel 1382 BW niet uit. De regeling wordt beschouwd als tegemoetkoming voor het verlenen van het voordeel van de beperkte aansprakelijkheid. Aldus zijn de aansprakelijkheidsgronden vooral verbonden met het minimumkapitaal. Voor vzw’s en private stichtingen bestaat er evenwel geen stelsel van oprichtersaansprakelijkheid: zij verkrijgen het voordeel van beperkte aansprakelijkheid zonder enige tegemoetkoming andere dan het winstuitkeringsverbod.

Bij vzw’s en private stichtingen kan men in geval van “lege” vzw’s (dus ondergekapitaliseerde vzw’s) de lege lata enkel gebruik maken van het gemeen recht, in

---

186 KB van 19 december 2003 betreffende de boekhoudkundige verplichtingen en de openbaarmaking van de jaarrekening van bepaalde verenigingen zonder winstoogmerk, internationale verenigingen zonder winstoogmerk en stichtingen, BS 30 december 2003.
188 P. ERNST, “Misbruik van de rechtsvorm van een vzw: beschouwingen over de rechtspersoonlijkheid, het winstoogmerk, de commercialiteit en het vermogen van de vzw”, TPR 1995, 45, nr. 17.
het bijzonder artikel 1382 BW of het algemeen rechtsbeginsel dat rechtsmisbruik verbiedt. Wat betreft het foutbegrip, kan men vooreerst besluiten dat het oprichten van een vzw of private stichting terwijl men weet of behoort te weten dat zij haar verbintenissen niet zal kunnen nakomen, een inbreuk op de algemene zorgvuldigheidsvorm vormt. Dit zal natuurlijk een feitenkwestie zijn en onder meer afhangen van het werkelijke activiteitenveld en de aan de rechtspersoon ter beschikking gestelde middelen. Schade (wellicht vergoeding van een kans) en causaal verband zullen eveneens dienen te worden aangetoond. De sanctie bestaat klassiek uit een schadevergoeding, maar volgens ERNST kan men een stap verder gaan en de rechtspersoonlijkheid doorbreken en de verbintenissen toerekenen aan de oprichters189. Dit zou beter aansluiten bij de vennootschapsrechtelijke oprichtersaansprakelijkheid, die een herstelregeling is, vermits de toerekening tot gevolg heeft dat de oprichter – in subsidiaire orde – schuldenaar wordt van de bestaande verbintenis. Bij artikel 1382 BW ontstaat er daarentegen een nieuwe verbintenis tot herstel van de veroorzaakte schade190. Naar analogie met de gewone vennootschap, waar als voorwaarde geldt dat de vennootschap failliet moet zijn gegaan binnen de drie jaar na oprichting, argumenteert ERNST ten slotte wel dat de vzw of private stichting eerst ontbonden moet zijn en dat de ontbinding niet te lang na de oprichting mag volgen191.

§2 Verschilpunten tussen vereniging/stichting en vennootschap in going concern

A. Werking van de vennootschap

101. In dit onderdeel komen enkele belangrijke verschillen aan bod die er iemand mogelijk kunnen toe brengen om te kiezen voor de vereniging of stichting, eerder dan voor de vennootschap met beperkte aansprakelijkheid. Een aantal concurrentiële voordelen vloeien evenwel ook voort uit het twijfelachtig handelsstatuut van vereniging of stichting, of uit de fiscale wetgeving. Die zijn reeds aan bod gekomen, c.q. komen in een volgende afdeling aan bod.

190 P. ERNST, “Misbruik van de rechtsvorm van een vzw: beschouwingen over de rechtspersoonlijkheid, het winstoogmerk, de commercialiteit en het vermogen van de vzw”, TPR 1995, 57, nr. 21.
1) Organen

102. De algemene ledenvergadering is bijna identiek geconstrueerd als de algemene vergadering van de vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid. Zo zijn de meerderheden, bijeenroepingsformaliteiten en bevoegdheden minder uitgebreid geregeld, maar toch vrijwel identiek. Hieronder wordt de aandacht gevestigd op enkele aandachtspunten:

- De private stichting kent geen algemene vergadering, hoewel zij natuurlijk door de statuten gecreëerd kan worden. Dit is ook logisch, omdat de private stichting eigenlijk een vermogen is, dat ontstaat uit de eenzijdige wilsuiting van de oprichter(s)\(^{192}\). Het ontbreken van een algemene vergadering helpt om bepaalde personen aan het hoofd van een bedrijf te houden. Bij een vzw is er wel een algemene vergadering, maar de bijeenroeping formaliteiten zijn soepeler. Dit kan een voordeel zijn, vermits de bijeenroeping van algemene vergaderingen handenvol geld kost.

- Het is mogelijk om een meervoudig stemrecht te voorzien (artikel 7, lid 1 \textit{in fine} V&S-wet), wat onmogelijk is bij de vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid\(^{193}\). Aldus kan men gemakkelijker bepaalde controleverhoudingen betonnen.

- Statutenwijzigingen in een vzw en soms in de private stichting (artikel 30, §1 V&S-wet) vereisen geen notariële tussenkomst en dus geen kost.

- In een vzw maakt men een onderscheid tussen werkelijke leden en toegetreden leden. De werkelijke leden zijn de partijen bij de oprichtingsovereenkomst en hun rechten en plichten hebben een wettelijke basis. De toegetreden leden dienen terug te vallen op statutaire bepalingen. Deze laatste categorie heeft ook geen stemrechten en dit kan ook niet statutair voorzien worden\(^{194}\). Aldus kan een vzw makkelijker een familiaal karakter behouden dan een vennootschap.

103. De raad van bestuur in een vereniging of private stichting is opnieuw geboetseerd naar het voorbeeld van de kapitaalvennootschappen. Opnieuw wordt de aandacht gevestigd op enkele belangwekkende verschilpunten:

- Zowel de raden van bestuur van vzw als private stichting moeten in principe uit 3 bestuurders bestaan, net zoals dit geldt voor de NV. Als er evenwel 3 leden of minder

\(^{192}\) K. GEENS, “Bestuur en algemene vergadering in vzw en private stichting”, \textit{TRV} 2005, (426) 427, nr. 3

\(^{193}\) F. CLEEREN, “De bescherming van de belangen van bepaalde aandeelhouders”, \textit{Accountancy & Tax} 2002, afl. 2, 22, nr. 20.

zijn, dan mag de raad van beheer van de vzw evenwel maximum uit x-1 bestuurders bestaan (artikel 13, lid 1 V&S-wet). De redenen hiervoor zijn onduidelijk\textsuperscript{195}.

- In de NV geldt dat, als er slechts 2 vennoten zijn, er maar 2 bestuurders mogen zijn (artikel 518, §1, lid 2 W.Venn.). Dit heeft tot gevolg dat een eventuele statutaire bepaling dat de stem van de voorzitter doorslaggevend is, komt te vervallen (artikel 518, §1, lid 3 W.Venn.). Dit laatste geldt evenwel niet voor de vzw. Hier kan de macht dus \textit{de facto} bij één bestuurder berusten. Als de NV terug meer vennoten telt, dan moet de raad van bestuur terug uit minstens 3 bestuurders bestaan, op straffe van aansprakelijkheid (artikel 528, lid 1 W.Venn.). Bij de vzw is er geen sanctie bepaald, maar men mag aannemen dat ook hier de besluitvorming ongeldig is en men dus aansprakelijkheid kan oplopen\textsuperscript{196}.

- De vrijheid van om bestuurders van een vzw of stichting te bezoldigen is meer beperkt dan wat geldt voor vennootschappen. Men zit immers met het winstuitkeringsverbod\textsuperscript{197}.

- Voor vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid voorziet het Wetboek van Vennootschappen in een belangenconflictenregeling (bijvoorbeeld artikel 259 W.Venn.). Een belangenconflictregering dient ook verplicht in de statuten van een private stichting te worden opgenomen (artikel 28, 8° V&S-wet). Bij een vzw is er evenwel geen verplichting om een belangenconflictregering te voorschijnen. De vraag rijst dus of er een andere rechtsgrond gevonden kan worden om belangenconflicten op te lossen in een vzw. Dit is onzes inziens het geval. Hoewel er geen algemeen rechtsbeginsel is dat er een onthoudingsplicht bestaat voor een persoon die tegengestelde belangen heeft door het tegelijkertijd bezitten van twee verschillende hoedanigheden\textsuperscript{198}, kan toch verwezen worden naar het gemeen lastgevingsrecht. Op basis van artikel 1596 BW kan gearchiveerd worden dat de lasthebber niet mag optreden als de tegenpartij van zijn lastgever, op straffe van relatieve nietigheid. De lastgever kan de nietigheid wel dekken door er met kennis van zaken afstand van te doen\textsuperscript{199}.

- Het is een in de rechtsleer betwiste stelling of een meerhandtekeningsclausule met een kwantitatieve of kwalitatieve bevoegdheidsbeperking tegenstelbaar is aan derden\textsuperscript{200}.

\textsuperscript{196} K. GEENS, “Bestuur en algemene vergadering in vzw en private stichting”, \textit{TRV} 2005, 430, nr. 12.
\textsuperscript{199} Cass. 7 december 1978, \textit{Pas}. 1979, I, 408.
\textsuperscript{200} F. HELLEMANS, “De organen van de vzw en hun werking” in M. DENEF (ed.), \textit{De vzw}, Brugge, die Keure, 2015, 219, nr. 84.
Ingeval een rechtspersoon bestuurder is van een vzw of private stichting, is er niet voorzien in een regime van vaste vertegenwoordiging (artikel 61, §2 W.Venn.). Bij bestuurders-rechtspersonen zal derhalve veelal de organieke vertegenwoordiger de rechtspersoon vertegenwoordigen (een gewoon lasthebber is betwist). Deze vertegenwoordiger zal niet aansprakelijk gesteld kunnen worden door de vzw of stichting, gelet op het ontbreken van een contractuele band en de quasi-immuniteit van de uitvoeringsagent\textsuperscript{201}. Dit valt te betreuren, want dat regime is voor vennootschappen net ingevoerd om de bestuurdersaansprakelijkheid transparanter te maken.

2) Aansprakelijkheid van leden en bestuurders

\textbf{104.} De bestuurders van een vzw of private stichting zijn niet persoonlijk aansprakelijk voor de contractuele verplichtingen van die rechtspersoon (artikel 14bis, 15 en 36, lid 2 V&S-wet). Als zij de vereniging of stichting bijstaan in de uitvoering van de contractuele verplichtingen, dan geldt ten aanzien van derden de quasi-immuniteit van de uitvoeringsagent voor buitencontractuele vorderingen tegen de bestuurders\textsuperscript{202}. Als de bestuurders een gewone delictuele fout begaan, bijvoorbeeld een reddeloos verloren vzw blijven verder zetten\textsuperscript{203}, dan geldt artikel 1382 BW. Gelijkaardige principes gelden \textit{grosso modo} bij de vennootschap met beperkte aansprakelijkheid\textsuperscript{204}, zij het dat de rechtsgrond kan verschillen en men voor de NV bijvoorbeeld een beroep kan doen op artikel 528 W.Venn. of artikel 530 W.Venn. Voor wat betreft de precontractuele aansprakelijkheid, geldt dat er eigenlijk nog geen eensgezindheid is. Dit geldt zowel voor de vennootschap met beperkte aansprakelijkheid als de vereniging of stichting. Volgens de huidige stand van zaken is artikel 1382 BW de rechtsgrond en is een samenloop mogelijk\textsuperscript{205}.

\textbf{105.} Voor vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid is de aansprakelijkheid ten aanzien van de vennootschap uitdrukkelijk geregeld, zij het dat er gebruik is gemaakt van open normen. Zo stelt artikel 527 W.Venn. voor de NV dat bestuurders contractueel aansprakelijk zijn voor gewone bestuursfouten. Ook artikel 528 W.Venn. kan ingeroepen worden als aansprakelijkheidsgrond en heeft betrekking op schendingen van het vennootschapsrecht. Voor de vzw of private stichting ontbreekt een dergelijke regeling.

\textsuperscript{203} Gent 1 maart 1989, \textit{TRV} 1989, 434.
\textsuperscript{204} Bijvoorbeeld: Kh. Dendermonde 22 december 2014, \textit{RW} 2015-16, 669.
Hier zal men gemeenrechtelijk dienen te redeneren. Tussen de bestuurder en de vzw of private stichting komt immers een lastgevingsovereenkomst tot stand²⁰⁶.

- **Contractueel:** De lasthebber is gehouden op basis van zijn zorgplicht om te handelen als een goed huisvader, als een normaal en redelijk bestuurder in dezelfde omstandigheden (artikel 1992 BW). In tegenstelling tot het vennootschapsrecht zou hier het onbezoldigd karakter van het mandaat wél een rol kunnen (artikel 1992, lid 2 BW), maar daarover is geen eensgezindheid in de rechtsleer²⁰⁷.

- **Buitencontractueel:** Hier zal men gebruik kunnen maken van het aquiliaans aansprakelijkheidsrecht (artikel 1382 BW). Als de fout van de bestuurder evenwel tegelijkertijd een contractuele fout uitmaakt, dan geldt de theorie van de samenloop²⁰⁸.

De vraag rijst of de bestuurdersaansprakelijkheid op basis van het gemeen recht een adequaat alternatief is voor de regelen van het W.Venn. Volgens bepaalde rechtsleer is het ontbreken van een uitgebreide regeling alvast een schending van het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel, omdat er bijvoorbeeld geen verkorte vervaltermijnen gelden (vgl. artikel 198, § 3, lid 2 W.Venn.)²⁰⁹. Dit standpunt kan zeker bijgetreden worden. Voor gewone bestuursfouten kan men nog enigszins proberen stellen dat het gemeen recht volstaat, ook al zijn er problemen met bestuurder-rechtspersonen en ontbreken vervaltermijnen, maar voor schendingen van de vennootschappenwet of de statuten ontbreken twee belangrijke regelingen: een vermoeden van fout en een stelsel van hoofdelijke aansprakelijkheid (door het vermoeden van gemeenschappelijke fout)²¹⁰. Daarnaast is er ook geen minderheidsvordering voorzien in de hypothese waarin bestuurders kwijting hebben gekregen voor hun bestuursfouten.

3) **Overige verschilpunten**

106. Het belang van schuldfinanciering bij een vennootschap is nauwelijks te onderschatten. De hamvraag is of een vereniging of stichting in dezelfde mate toegang kan krijgen tot kredietverlening. Dit is natuurlijk twijfelachtig. Een van de essentiële kenmerken van het krediet is dat men een grondige risicoanalyse uitvoert, waarbij men kijkt naar de

---

solvabiliteit, kredietwaardigheid en financiële inkomsten van de wederpartij\textsuperscript{211}. Een vereniging of stichting zijn evenwel net gecreëerd om slechts voldoende op te brengen om te overleven. Meer dan bij een doorsnee vennootschap met beperkte aansprakelijkheid, valt dan ook te verwachten dat een hogere rentevoet of een hogere zekerhedenlast\textsuperscript{212} gevraagd zal worden. Eigenlijk zal dit de beperkte aansprakelijkheid ook deels uithollen. Niettemin zijn bepaalde kredietinstellingen ontstaan die zich specifiek toeleggen op de sociale economie en kredieten aanbieden tegen zeer gunstige voorwaarden. Men denkt hierbij aan Triodos Bank of vzw Hefboom\textsuperscript{213}. Bepaalde vormen van kredieten die gegroeid zijn uit de behoeften van het economische verkeer, zoals het discontokrediet of het documentair krediet, zullen evenwel slechts uitzonderlijk worden toegestaan door kredietinstellingen\textsuperscript{214}.

\textbf{107.} Intuïtief zou men denken dat een vereniging of stichting eenvoudiger subsidies van overheidswege kan verkrijgen. Dit is evenwel een foute veronderstelling. Als men de Subsidiedatabank\textsuperscript{215} raadpleegt, komt men vrijwel meteen tot de vaststelling dat er meer types subsidiëring voorhanden zijn voor ‘handelsvennootschappen’ en ‘eenmanszaken’ dan voor ‘vzw’s’\textsuperscript{216}. Als men de subsidies ook inhoudelijk bekijkt, dan stelt men vast dat de verlening van subsidies aan een vzw aan even strenge voorwaarden verbonden zijn als de vennootschap. Anderzijds komt subsidiefraude wel degelijk voor: gelet op de geringe kosten verbonden aan het oprichten van een vzw of private stichting, lijkt het gevaar niet denkbeeldig dat men fictieve rechtspersonen opricht en vervolgens het geld doorsluiat naar de vennootschap. Een recent voorbeeld betreft General Motors\textsuperscript{217}.

\textbf{108.} Voor wat betreft de materiële regels van het economisch recht, geldt in vele sectoren een geobjectiveerde omschrijving van het toepassingsgebied aan de hand van het begrip onderneming. Men kan dus verwachten dat er op dit vlak geen concurrentie meer mogelijk is met een vennootschap met beperkte aansprakelijkheid. Er werd echter hoger al

\textsuperscript{211} T. BONNEAU, \textit{Droit bancaire}, Parijs, Montchrestien, 2001, 324.
\textsuperscript{215} \url{http://vlaio.be/subsidiedatabank} (laatst geraadpleegd op 26 februari 2015).
\textsuperscript{216} Op 19 april 2016 waren er 157 subsidiemogelijkheden voor de handelsvennootschap, 121 voor de eenmanszaak en 95 voor de vzw.
aangehaald dat ook het ondernemingsbegrip haar heikele punten kent, zodat er nog steeds een schermerzone kan blijven bestaan.

B. Boekhouding

109. Voor wat betreft de boekhoudkundige en jaarrekeningrechtelijke verplichtingen, wordt voor de vzw’s en private stichtingen een onderscheiding gemaakt naar gelang de grootte van de rechtspersoon (artikel 17, §§2-3 en 5 V&S-wet voor de vzw en artikel 37, §§2-3 en 5 V&S-wet voor de private stichting). Men heeft de boekhoudkundige en jaarrekeningrechtelijke verplichtingen van de grote en middelgrote vereniging en stichting in grote maten afgestemd op deze die gelden voor de gewone vennootschappen (zie bijvoorbeeld artikel 17, §6 V&S-wet)\(^\text{218}\). Ook voor de kleine verenigingen en stichtingen gelden belangrijke parallellen, zoals de opmaak van een (vereenvoudigde) jaarrekening of een jaarverslag. Hieronder komen een paar belangwekkende verschillen aan bod. Daarbij zal opvallen dat vooral de kleinste verenigingen en stichtingen een voordeel van flexibiliteit hebben ten opzichte van de vennootschap. Een algemeen minpunt aan de regelgeving die de boekhoudkundige en jaarrekeningrechtelijke verplichten bepaalt, is dat zij weinig transparant is opgesteld en versnipperd ligt over diverse rechtsbronnen\(^\text{219}\).

110. Jaarlijks moet iedere vereniging of de stichting een jaarrekening opmaken en neerleggen bij de griffie van de rechtbank van koophandel voor de kleine verenigingen of stichtingen of bij de Balanscentrale van de Nationale Bank voor de middelgrote en grote verenigingen en stichtingen (artikelen 17, §1 en 37, §1 V&S-wet). Enigszins bijzonder is dat deze rechtspersonen ook verplicht worden om een begroting op te maken van het komende boekjaar. Deze begroting is in principe vormvrij, maar het Verslag aan de Koning bij de KB’s van 26 juni en 19 december 2003 verduidelijkt dat zij om redenen van duidelijkheid en vergelijkbaarheid op dezelfde manier dient te zijn opgesteld als de jaarrekening\(^\text{220}\). De begroting is van ontzettend belang omdat zij financiële caps oplegt aan het beleid van de bestuurders, op straffe van aansprakelijkheid, tenzij er uitzonderlijke omstandigheden


\(^{219}\) F. HELLEMANS, “Ne me quitte pas: over de (inhoudelijk doch structureel) gebrekkige samenhang van verenigingen en vennootschappen”, TRV 2013, 48, nr. 4.

\(^{220}\) Verslag aan de Koning bij het KB van 26 juni 2003 betreffende de vereenvoudigde boekhouding van bepaalde verenigingen zonder winstoogmerk, stichtingen internationale en verenigingen zonder winstoogmerk, BS 11 juli 2003, 37655; Verslag aan de Koning bij KB van 19 december 2003 betreffende de boekhoudkundige verplichtingen en de openbaarmaking van de jaarrekening van bepaalde verenigingen zonder winstoogmerk, internationale verenigingen zonder winstoogmerk en stichtingen, BS 30 december 2003, 61934.
zijn\textsuperscript{221}. Deze verplichting geldt niet voor de vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid, maar men mag het belang van die vaststelling niet overschatten. Enerzijds wordt men daar verplicht om een financieel plan uit te werken voor de eerste drie jaar na oprichting, anderzijds zal er in de praktijk wel een begroting gebeuren (managerial accounting) om bestuurdersaansprakelijkheid te ontlopen.

111. Het niet-naleven van de financiële rapporteringsverplichtingen, leidt in de vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid tot bestuurdersaansprakelijkheid (bijvoorbeeld artikel 528 W.Venn. voor de NV) en eventueel strafrechtelijke aansprakelijkheid (artikelen 126 en 127 W.Venn.). Bij de vereniging en stichting is er niet in een uitdrukkelijke burgerrechtelijke of strafrechtelijke sanctie voorzien. Men kan evenwel argumenteren dat contractuele aansprakelijkheid of, mits schade en fout vreemd zijn aan het contract, aansprakelijkheid op basis van artikel 1382 BW mogelijk is.

Bovendien zou het systematisch miskennen van de financiële rapporteringsverplichtingen bij de vzw kunnen leiden tot ontbinding wegens schending van de wet (artikel 18, 3\textdegree{} V&S-wet) of overschrijding van de driejarige termijn (artikel 18, 4\textdegree{} V&S-wet).

112. Kleine verenigingen en stichtingen moeten enkel een kasdagboek bijhouden (artikelen 17, §2 en 37, §2 V&S-wet). Hiermee wou men vooral bekomen dat de kleine vzw’s en private stichtingen geen beroep zouden moeten doen op een professioneel accountant\textsuperscript{222}. Dit wordt trouwens ook bevestigd door de waarderingsregels: in tegenstelling tot het KB/W.Venn. bevat het KB van 26 juni 2003 geen specifieke waarderingsregels. Het is de raad van bestuur van de rechtspersoon die de accountingregels bepaalt\textsuperscript{223}. De jaarrekening bestaat uit een inventaris, een staat van uitgaven en ontvangsten en een toelichting. Het KB van 26 juni 2003 voorziet ter zake in een model. Deze regeling is soepeler dan wat geldt voor de kleine of microvennootschappen met beperkte aansprakelijkheid, die weliswaar eveneens een jaarrekening volgens een verkort schema dienen op te stellen (artikel 85, §§2 en 2/1 KB/W.Venn.), maar toch altijd een stelsel van dubbel boekhouden in acht moeten nemen (artikel III.84 WER).

113. In principe geldt voor de (middel)grote verenigingen en stichtingen mutatis mutandis wat voor de grote vennootschappen geldt. De artikelen 17, §3 en 37, §3 V&S-wet verwijzen

\textsuperscript{221} F. HELLEMANS, “De nieuwe regels inzake boekhouding, jaarrekening en controle: meer verantwoording en meer (mogelijkheid tot) toezicht”, TRV 2004, 461, nr. 9.
\textsuperscript{222} F. HELLEMANS, “De nieuwe regels inzake boekhouding, jaarrekening en controle: meer verantwoording en meer (mogelijkheid tot) toezicht”, TRV 2004, 468, nr. 18.
immers naar het gemeen boekhoudrecht. De wetgever heeft, op een weinig transparante manier, evenwel in een KB van 19 december 2003 enkele bepalingen gewijzigd aan de specifieke noodwendigheden van verenigingen en stichtingen, waarvan de belangrijkste hieronder worden opgesomd:

- De indeling van het rekeningstelsel is uiteraard afwijkend, waarbij de posten ‘kapitaal’ en ‘uitgiftepremies’ bijvoorbeeld vervangen werden door ‘fondsen van de vereniging’ (artikel 3 KB 19 december 2003).
- De boeking van schenkingen en legaten in natura wordt enigszins anders benaderd. Zo moeten dergelijke goederen niet altijd in de balans worden opgenomen (bijvoorbeeld als de goederen kosteloos gebruikt worden door vereniging of stichting en niet bestemd zijn om te worden verkocht) (artikel 2 KB 19 december 2003).
- Materiële vaste activa met een constante functionaliteit moeten niet worden afgeschreven: men mag de werkelijke onderhouds- en herstellingskosten als kostboeken (artikel 64, §3 KB/W.Venn.).

114. Er wordt voorzien in een soort vrijstelling voor kleine vzw’s of private stichtingen die wegens de aard van hun hoofdactiviteit aan een bijzondere reglementering zijn onderworpen die gelijkwaardige boekhoudkundige of jaarrekeningsrechtelijke verplichtingen voorziet (respectievelijk artikel 17, §4 en 37, §4 V&S-wet). Een overzicht is te vinden in de parlementaire voorbereidingen van de V&S-wet: het gaat onder meer om zorginstellingen en opvangverblijven.

Een nadeel aan deze wetsbepalingen is dat zij onzekerheid creëert, vermits de raad van bestuur discretionair oordeelt of er aan de gelijkwaardigheidsvereiste is voldaan, en dat zij ook ongelijkheid schept. Zij komt evenmin de transparantie ten goede.

§3 De vzw of private stichting als alternatief voor de vennootschap?

115. De vraag rijst of men op basis van de hoger vermelde regels zou opteren om eerder een vzw of private stichting op te richten dan een vennootschap met beperkte aansprakelijkheid. Een genuanceerd antwoord dringt zich op.

---

116. Voor wat betreft ondernemingen van een zekere omvang of met een internationale strekking lijkt het antwoord op het eerste zicht eenvoudig: men kan de eigen formaliteiten ontwijken door het recht van andere lidstaten te kiezen. Men moet immers rekening houden met de rechtspraak van het Hof van Justitie inzake de vrijheid van vestiging, die er kort samengevat op neer komt dat men brievenbusvennootschappen kan oprichten en de verschillende lidstaten dus hun vennootschapsrecht kunnen exporteren, hetgeen geleid heeft tot de uitdoktering van soepele rechtspersoonsvormen (zm. race to the bottom). Daar komt bovenop dat de vzw of private stichting met economische activiteiten steeds het risico loopt ontbonden of vernietigd te worden, zodat er toch wel rechtsonzekerheid is en dat veel van de voormelde kosten fiscaal afgetrokken kunnen worden (hetgeen niet mogelijk is bij verenigingen of stichtingen). Anderzijds is een uitwijing naar een buitenlandse rechtsvorm zelfs voor ondernemingen van een zekere omvang niet vanzelfsprekend. Zo moet men rekening houden met meerdere rechtsstelsels, vermits voor wat betreft bijvoorbeeld insolventierecht of fiscaal recht men op vlak van vrijheid van vestiging andere beginselen toepast dan voor vennootschapsrecht. Aldus moeten mensen vanuit beide lidstaten ingehuurd worden, wat opnieuw de kosten de hoogte injaagt. Bovendien is men volgens het Hof van Justitie bij de verplaatsing van de werkelijke zetel (zonder onderbreking van de rechtspersoonlijkheid) naar een andere lidstaat zonder verplaatsing van de statutaire zetel toch in grote mate afhankelijk van de lidstaat van incorporatie.

117. Voor ondernemingen van een beperktere omvang is de kans niet irreëel dat men wel zou uitwijken naar een vzw of private stichting. Men krijgt immers het genot van beperkte aansprakelijkheid zonder de plichten of de kosten. Men zou kunnen argumenteren dat een vennootschap met onbeperkte aansprakelijkheid ook een optie biedt. Het is inderdaad zo dat bepaalde schuldeisers bepaalde zekerheden kunnen bedingen van de stichtende leden of bestuurders, zodat de beperkte aansprakelijkheid verminderd wordt. Maar dat betreft slechts één type schuldeisers en dit argument faalt als men geen beroep doet op schuldfinanciering. Persoonlijk betwijfel ik wel of het een automatisme is dat men louter omwille van de soepelheid een vzw verkiest boven de vennootschap. Enerzijds blijft de rechtsonzekerheid waarmee een oneigenlijke vzw of private stichting gepaard gaat. Anderzijds is het vennootschapsrecht zeker niet de eerste bekommernis van een beginnend ondernemer bij

het opstarten van zijn onderneming\textsuperscript{228}. Maar omdat soepelheid zeker kan meespelen in een besluit om voor een vereniging of stichting te kiezen, kan eventueel een systeem zoals in Nederland voorgesteld worden. Hier gelden enkel soepelere regels voor verenigingen en stichtingen op voorwaarde dat zij geen onderneming drijven (zie randnummer 186 met haar voetnoten en het tussenbesluit van hoofdstuk 3). Voor de zuiver ideële vereniging of stichting kan het soepel rechtskader dus wel behouden blijven.

**Tussenbesluit**

\textbf{118.} In eerste instantie werd nagegaan wat de wettelijke specialiteit was van de vzw. Hier werd ook voor een groot stuk teruggevallen op de historische ontwikkelingen. De wet verbiedt uitdrukkelijk dat er “handelszaken” worden gedreven. In haar doctoraatsthesis kwam DE NEF tot de conclusie dat activiteiten en doel met elkaar verbonden waren. Eigenlijk had de wetgever de louter niet-economische vzw voor ogen die slechts in zeer uitzonderlijke omstandigheden economische activiteiten kon verrichten. Deze interpretatie werd ook aanvankelijk gevolgd in de rechtspraak. Het is evenwel de rechtsleer en een vonnis van een rechtbank te koophandel die dit normaaltype zullen betwisten door de link te leggen met het handelaarsstatuut. Eigenlijk ging men sinds de jaren ’40 enkel vereisen dat een vzw zich niet in het vaarwater begaf van de handelaar. Zolang men slechts bijkomstig daden van koophandel stelde, was er geen probleem. Maar men ging dit bijkomstigheidsvereiste toch net iets anders interpreteren: het gaat niet alleen om activiteiten die in het verlengde van het doel liggen (“bijkomstig”) maar ook om activiteiten die daar totaal geen uitstaans mee hebben door een beroep te doen op het beruchte winstoogmerk. Het viel evenwel sterk te bekritiseren of men voor vzw’s een beroep mocht doen op het winstoogmerk. Men gaat enkel vereisen dat de inkomsten van dergelijke activiteiten naar het doel gaan, een band hebben met het doel en de ingezette middelen niet groter zijn dan deze die voor het ideële doel worden gebruikt. COIPEL gaat zelfs nog een stap verder en stelt dat men onbeperkt economische activiteiten kan stellen, op voorwaarde dat alles naar het ideële doel gaat. Hij verdedigt immers dat de parlementaire voorbereidingen ook voor een andere, correctere lezing vatbaar zijn. Zijn strekking werd zeer zwaar op de korrel genomen, maar de tegenargumenten van de meerderheid overtuigen eigenlijk niet op juridisch-technisch vlak. Het gaat meer om billijkheidsargumenten. De wetgever neemt trouwens zelf ook geen

stelling in door in de parlementaire voorbereidingen van de V&S-wet aan te geven dat hij ook de minderheidsstrekking in ere wil houden. Hier kan men natuurlijk meteen stellen dat COIPEL zelf ook betrokken was bij de totstandkoming van de V&S-wet van 2002 (meer bepaald bij het advies van de Raad van State), zodat die vaststelling misschien minder gewicht verdient…

119. Persoonlijk verkies ik de stelling van DENEF. Deze heeft mijns inziens het meeste steun in de letterlijke wet en parlementaire voorbereidingen, hetgeen mijns inziens toch nog altijd de belangrijkste interpretatiebronnen blijven. De meerderheidsstrekking is helaas ruimer, want die durft soms eens bepaalde concepten met elkaar te verwarren en de bijkomstighedenvereiste uit te hollen. Nochtans vind ik COIPEL zijn analyse eigenlijk ook verdienstelijk. Als hij het zelfverrijkingsverbod zou uitleggen zoals bij de private stichting, met name een basisregel die evenwel ingeperkt wordt door het winstuitkeringsverbod en de noodzakelijkhedenvereiste, zou ik me zelfs aansluiten bij zijn stelling. Maar dat doet hij niet. Het ironische aan zijn stelling is dan ook dat onbeprekte economische activiteiten net leidt tot datgene wat hij wil vermijden: vermogensaccumulatie binnen de vzw en een eventueel verborgen winstdeling229.

120. De private stichting leek aanvankelijk een vehikel te zijn om de woordspelletjes, waarmee een vzw geconfronteerd wordt, te vermijden. Niets bleek minder waar. Bij de private stichting werd het belangeloos oogmerk als aanknopingspunt gebruikt om te benadrukken dat zij weliswaar onbeprekte economische activiteiten mag stellen, maar dat zij ook geconfronteerd wordt met een zelfverrijkingsverbod, zodat ze eigenlijk in de praktijk niet veel meer vermag dan een vzw. Er was wel dissidente rechtsleer, die wel een mogelijkheid zag de stichting als handelaar te beschouwen, maar die propageert een stelling die naar huidig recht mijns inziens contra legem is.

121. Vervolgens werd bekeken of een vereniging of stichting kon kwalificeren als een handelaar. Meteen drongen zich evenwel twee mogelijke bezwaren op: het specialiteitsbeginsel en het winstogmerk. Het specialiteitsbeginsel of de onmogelijkheid om extra-statutaire handelingen toe te rekenen is bij vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid onder druk komen te staan door de introductie van de Prokuraleer. Het Hof van Cassatie beriep zich dan weer op de figuur van de veinching om een belangrijke feitelijke commerciële activiteit toe te rekenen aan een vennootschap en haar failliet te

---

229 In dezelfde lijn: P. ERNST, “Misbruik van de rechtsvorm van een vzw: beschouwingen over de rechtspersoonlijkheid, het winstogmerk, de commercialiteit en het vermogen van de vzw”, TPR 1995, 34, nr. 11.
verklaren. Dit arrest diende evenwel samen gelezen te worden met de conclusie van haar advocaat-generaal, waaruit bleek dat het de bedoeling was het leerstuk van de extra-statutaire toerekening in te voeren. Toch bleek meteen dat extra-statutaire toerekening aan de vereniging of stichting onmogelijk blijft. De vereniging of stichting kennen immers slechts een light-vorm van de Prokuraleer. Bovendien baseerde het Hof van Cassatie zich voor het leerstuk van de extra-statutaire toerekening op de Tweede Richtlijn, zodat haar conclusies evenmin geëxtrapoleerd konden worden. Ten slotte bleef er natuurlijk de wettelijke specialiteit. Niettemin bleek de rechtspraak toch vzw’s en stichtingen failliet te verklaren zonder echt over een wettelijke basis te beschikken. In de rechtsleer en rechtspraak aarzelde men ook niet om een commerciële maatschap te ontdekken in de ruïnes van de vals gebruikte of gekwalificeerde stichting of vzw.


123. Ten slotte hebben wij de formaliteiten, bestuur en de werking van de vennootschap en vereniging vergeleken. Wij zijn hier tot het besluit gekomen dat de vzw en stichting inderdaad toch wel een aantal voordelen genieten op de vennootschap. Het gemeen recht biedt daarenboven meestal een stroeve oplossing voor vraagstukken die niet geregeld worden door de V&S-wetgeving. Het is naar mijn mening dus zeker één van de elementen waarom men een vzw of private stichting boven een kapitaalvennootschap zou verkiezen.
Niettemin moet men de keuze voor een vereniging of stichting boven een vennootschap plaatsen binnen een complex geheel van factoren. GEENS stelt mijns inziens terecht: “Het vennootschapsrecht staat zeker niet op één in het lijstje van iedere startende ondernemer. De keuze voor deze of gene rechtsvorm wordt bepaald door een samenspel van diverse factoren, zoals bijvoorbeeld het algemene economische klimaat”\textsuperscript{230} Bij grotere ondernemingen kan het buitenland eventueel aanlokkelijk wenken, terwijl bij kleinere ondernemingen ook de fiscale voordelen een niet te onderschatten incentive bieden. Daarnaast is er ook een grotere rechtsonzekerheid verbonden aan het economische gebruik van vzw en stichting, gelet op imminente dreiging van ontbinding, doorbraak van rechtspersoonlijkheid, bestuurdersaansprakelijkheid of vernietiging.

Hoofdstuk 3: Fiscaal statuut van de vereniging en de stichting

Afdeling 1: Inkomstenbelastingen

1) Algemeen

124. In België worden vier types inkomstenbelastingen onderscheiden, met name de personenbelasting, vennootschapsbelasting, rechtspersonenbelasting en belasting van niet-inwoners. De personenbelasting en vennootschapsbelasting zijn *globale belastingen* en hebben dus betrekking op alle inkomsten van een bepaalde belastingplichtige. De rechtspersonenbelasting heeft daarentegen enkel betrekking op bepaalde inkomsten, zoals sommige onroerende en diverse inkomsten (artikelen 221-223 WIB1992). In principe is de rechtsvorm niet van doorslaggevend belang voor het onderscheid tussen vennootschaps- en rechtspersonenbelasting: er wordt gekeken of men een onderneming exploiteert, rechtspersoonlijkheid heeft en verrichtingen van winstgevende aard stelt. Zoals reeds aangehaald in de inleiding zijn de vereniging en stichting in principe onderworpen aan de gunstigere rechtspersonenbelasting. In dit onderdeel gaan we de verschillende toepassingsvoorwaarden toetsen. Het dient opgemerkt te worden dat de vennootschapsbelasting of de rechtspersonenbelasting steeds op de vereniging of stichting in zijn geheel van toepassing is, en men dus niet voor bepaalde afdelingen wel en andere niet de vennootschapsbelasting kan toepassen.


---

door het Grondwettelijk Hof. In een arrest van 6 december 2012 vernietigde het Grondwettelijk Hof artikel 180, 1° WIB in zoverre het de autonome gemeentebedrijven uitsloot van de vennootschapsbelasting.\footnote{GwH 6 december 2012, nr. 148/2012.}

2) **Miskent de rechtspersonenbelasting het verbod op staatssteun?**

126. Als men het toepassingsgebied van artikel 220 WIB bekijkt, dan merkt men dat enkel Belgische verenigingen of stichtingen kunnen genieten van het soepele belastingstelsel van de rechtspersonenbelasting. Is dit niet in strijd met artikel 18 VWEU, dat elke discriminatie binnen de Europese Unie op basis van nationaliteit verbiedt? Hierover heeft het Hof van Justitie zich alvast nog niet uitgesproken.\footnote{D. DESCHRIJVER, “De vzw en het belastingrecht”, in M. DENEF (ed.), *De vzw*, Brugge, die Keure, 2015, 574, nr. 4.}

Een andere vraag is of de lijst van rechtspersonen die steeds aan de rechtspersonenbelasting zijn onderworpen in de artikelen 180-181 WIB strijdig is met het verbod op staatssteun *ex* artikel 107 VWEU:

- Een eerste voorwaarde is dat de rechtspersoon als een onderneming beschouwd kan worden. De vereniging of stichting moet dus op duurzame wijze een economische activiteit verrichten, dus goederen of diensten aanbieden op een bepaalde markt.\footnote{HvJ 16 juni 1987, C-118/85, Italië/Commissie.}

- Een tweede voorwaarde stelt dat de staatssteun tot gevolg moet hebben dat de concurrentie op een bepaalde markt potentiële vervalst kan worden. Het Hof van Justitie oordeelt hierbij dat het verlenen van steun die de positie van de rechtspersoon in de betrokken markt versterkt, voldoende is om te besluiten dat de steun de concurrentie oneerlijk beïnvloedt.\footnote{HvJ 17 september 1980, C-730/79, Philip Morris Holland BV/Commissie.}


Hetzelfde standpunt wordt ingenomen door de Europese Commissie: “*door de aard van het belastingstelsel [kan] worden gerechtvaardigd dat ondernemingen zonder winstoogmerk, zoals stichtingen of verenigingen, individueel van de vennootschapsbelasting zijn vrijgesteld indien zij daadwerkelijk geen winst*
De Europese Commissie heeft deze mededeling evenwel later genuanceerd door enerzijds te gaan vereisen dat de maatregelen doeltreffend moeten zijn voor de werking van het stelsel, anderzijds moeten steunen op horizontale, objectieve en niet in de tijd beperkte criteria die intrinsiek zijn aan een bepaalde sector. De bewijslast ligt op de lidstaten.

Uit het bovenstaande volgt dat er wellicht een probleem is op het gebied van staatssteun. Het opnemen van rechtspersonen in een lijst van uitzonderingen waarop soepelere fiscale bepalingen van toepassing zijn, kan enkel gerechtvaardigd worden als die rechtspersonen geen winst kunnen maken; de rechtspersonen in artikel 180-181 WIB kunnen dit echter wel, voor zover zij de vrijgestelde activiteiten in artikel 182 WIB verrichten.

3) **Volkomen analoge toepassing van de vennootschapsbelasting op oneigenlijke vzw’s en stichtingen?**

Als een vereniging of stichting aan de vennootschapsbelasting onderworpen is, dan zijn alle regels van de vennootschapsbelasting onverkort van toepassing. Hierbij kan men wel de kanttekening maken dat de rechtspraak ook iets soepeler is ten aanzien van verenigingen en stichtingen die onderworpen zijn de vennootschapsbelasting. Zo stelde men bijvoorbeeld dat bezoldigingen van leden van een vzw, die onmiddellijk ter beschikking worden gesteld van de vzw zelf, niet meer belast dienen te worden in de vennootschapsbelasting. Het gaat hier om de zogeheten investeringsspaarplannen die als verworpen uitgave belast worden (artikel 198, §1, 12° WIB). Daarnaast wordt geoordeeld dat alle kosten van een vereniging of stichting die betrekking hebben op de ideële activiteit ook fiscaal aftrekbare

---

241 Mededeling van de Commissie over de toepassing van de regels betreffende steunmaatregelen van de staten op maatregelen op het gebied van de directe belastingen op ondernemingen, C-384/3, Ph. L. 10 december 1998, par. 25.


244 S. TUYTTEN, “Voor vzw onder vennootschapsbelasting gelden alle regels van die belasting”, VZWinfo 2013, afl. 16, 1-2.

245 Com. IB 183/40.
kosten zijn. Normaal geldt echter in de vennootschapsbelasting de regel dat het feit dat alle inkomsten belastbaar zijn als beroepsinkomsten, niet impliceert dat al haar kosten aftekmbaar zijn als beroepskosten (artikel 49 WIB). Soms zou de onverminderde toepassing van de vennootschapsbelasting tot inconsistenties aanleiding kunnen geven. Zo bevat artikel 18, 4° WIB een bepaling die interessenten van leningen herbouwiaan eert in dividenden als er aan bepaalde voorwaarden is voldaan. Deze bepaling kan niet zomaar toegepast worden op een vereniging of stichting. Zo kan een vereniging of stichting geen dividend uitkennen, omdat zij zo handelt in strijd met haar wettelijke specialiteit. Voorts is er geen sprake van een maatschappelijk kapitaal, waarmee het totaalbedrag van de leningen kan worden vergeleken. Ten slotte is er een strekking in de rechtsleer die volhoudt dat bestuurders van een vereniging of stichting niet de hoedanigheid van bedrijfsleider kunnen hebben (zie randnummer 152). Het hof van beroep te Bergen is evenwel van oordeel dat artikel 18, 4° WIB in een welwillende interpretatie toch kan worden toegepast. Het begrip ‘maatschappelijk kapitaal’ kan vervangen worden door de passiefrubriek ‘fondsen van de vereniging/stichting’. Voorts stelt het hof dat er inderdaad geen dividenduitkering kan zijn, maar niettemin moet men die interesten belasten, omdat de wetgever geen uitzonderingen heeft voorzien voor verenigingen of stichtingen onderworpen aan de vennootschapsbelasting.

§1. Toepassingsvoorwaarden vennootschapsbelasting

A. Exploitatie van een onderneming / winstgevende bezigheid

128. Een onderneming exploiteren verwijst naar de duurzame activiteit waarbij regelmatig goederen en/of diensten worden verhandeld of verleend, met het oog hier een opbrengst uit te halen die minstens volstaat om de onderneming in stand te houden. Een onderneming verwijst dan weer naar een zelfstandige economische entiteit, gericht op het produceren van goederen of het verlenen van diensten. Het is een ruim begrip en dus is het irrelevant of het om een handels -, ambachts – of burgerlijke onderneming gaat, hoewel de

---

246 D. DESCHRIJVER, “De vzw en het belastingrecht”, in M. DENEF (ed.), De vzw, Brugge, die Keure, 2015, 600, nr. 22.
Administratie toch anders insinueert\textsuperscript{252}. Een winstgevende bezigheid zou dan weer naar een geheel van verrichtingen verwijzen die zich voldoende frequent voordoen en met een bepaalde organisatie gebeuren, zodat het om een normale en voortdurende bedrijvigheid gaat\textsuperscript{253}. De winstgevende bezigheid moet dus een beroepsmatig karakter hebben. Artikel 182 WIB1992 omschrijft deze winstgevende bezigheid vervolgens op een negatieve manier: alleenstaande verrichtingen, bijkomstige verrichtingen en verrichtingen in het kader van het beleggen van fondsen worden niet als winstgevende bezigheid beschouwd.

\textbf{129.} Hoewel de rechtsvorm in principe irrelevant is voor het bepalen van het type inkomstenbelasting, heeft het Hof van Cassatie herhaaldelijk geoordeeld dat handelsvennootschappen of burgerlijke vennootschappen in handelsvorm geacht worden uitsluitend te zijn opgericht om winstgevende activiteiten te verrichten\textsuperscript{254,255}. De rechtsvorm van een vennootschap zou aldus met zich meebrengen dat er een weerlegbaar vermoeden van winstgevendheid is\textsuperscript{256}. Toch oordeelt het Hof van Cassatie soms ook in de andere zin: de werkelijke of de in de statuten uitgedrukte activiteiten zijn doorslaggevend\textsuperscript{257}. Deze laatste rechtspraak is moeilijker te onderbouwen: het Hof van Cassatie stelt immers steevast dat een handelsvennootschap en burgerlijke vennootschap met handelsvorm uitsluitend opgericht kan worden om een winstgevende bezigheid te verrichten op grond van haar wettelijke specialiteit (artikel 1, lid 1 W.Venn.), waaruit zij dan afleidt dat alle inkomsten van een vennootschap beroepsinkomsten zijn, omdat zij niets kan bezitten wat niet noodzakelijk is voor haar activiteiten\textsuperscript{258}. Deze laatste rechtspraak zou dan ook de professionalisatie van alle inkomsten van de vennootschap op de helling zetten (artikel 37 WIB1992).

\textbf{130.} Vandaag is duidelijk geworden dat exploitatie en winstgevendheid objectieve begrippen zijn geworden. Men moet kijken naar de aard van de activiteiten en niet naar de subjectieve ingesteldheid, zoals dat wel het geval is bij het handelsrechtelijk of vennootschapsrechtelijk winstoogmerk\textsuperscript{259}. Dit is belangrijk omdat men zo sneller een bepaalde rechtsvorm aan de vennootschapsbelasting kan onderwerpen. Men gaat dus na of het gaat om economische activiteiten, die gevoerd worden met een langetermijnstrategie en rationale
beheermethoden\textsuperscript{260}. Ook de Administratie volgt dit standpunt: het is niet vereist dat men activiteiten verricht met de \textit{intentie} om zijn vennoten of leden een vermogensvoordeel te verschaffen: het is voldoende dat zij \textit{de facto} winst opleveren (Com. IB 179/12). In de rechtspraak wordt de \textit{objectieve strekking} meestal ook gevolgd. Zo oordeelde het hof van beroep van Antwerpen dat subjectieve criteria geen rol spelen bij de beoordeling of een vzw-kliniek onder de vennootschapsbelasting vallen. Evenmin is het financieel misbruik van één van de vzw-leden een doorslaggevende factor\textsuperscript{261}. Toch blijft er ook vandaag nog een strekking overeind die subjectieve criteria een rol toedicht. Als subjectieve criteria worden beschouwd:

- Het verdelen van de baten onder de leden: in een arrest van het hof van beroep te Bergen lag de klemtoon eerder op de verdeling van de winst, van een vzw die een café uitbaatte, onder de leden, dan op de bijkomstigheid van de activiteiten\textsuperscript{262}. Nochtans zouden beiden tot dezelfde conclusie hebben geleid: er was totaal geen doel van belangeloze aard aanwezig.

- \textit{Bestemming} van het vermogen na ontbinding\textsuperscript{263}: het hof van beroep te Antwerpen verwees naar de toedelinge van het vermogen aan de gemeente, maar besloot toch tot de niet-toepasselijkheid van de vennootschapsbelasting, omdat de economische activiteiten van de vzw bijkomstig waren.

- \textit{Bestemming} van de baten voor bepaalde ideële doelstellingen: in het bovenstaande arrest werd eveneens gewezen op de bijkomstigheid van bepaalde economische activiteiten.

Een en ander is het gevolg van de oorspronkelijke subjectieve\textsuperscript{264} stelling van het Hof van Cassatie: een vereniging die niet de verrijking van haar leden nastreeft en enkel economische activiteiten verricht in het kader van haar ideële doelstellingen is niet onderworpen aan de vennootschapsbelasting\textsuperscript{265}. Maar het Hof van Cassatie verwierp in 2011 het middel volgens hetwelk winstoogmerk vereist is voor de exploitatie van zijn onderneming, zodat de oudere rechtspraak niet meer gestand kan houden\textsuperscript{266}.

\textsuperscript{260} S. VAN CROMBRUGGE, \textit{Beginselen van de vennootschapsbelasting}, Kalmthout, Biblo, 2014, 25, nr. 18.
\textsuperscript{261} Antwerpen 27 september 1994, \textit{FJF} 1995, nr. 65.
\textsuperscript{263} Antwerpen 29 februari 1988, \textit{TRV} 1988, 296.
\textsuperscript{264} Niet iedereen is evenwel deze mening toegedaan: zie D. DESCHRIJVER, \textit{VZW en belastingen}, Kalmthout, Biblo, 2005, 86-87.
\textsuperscript{265} Cass. 22 januari 1952, \textit{Pas.} 1952, I, 292.
\textsuperscript{266} Cass. 14 januari 2011, \textit{Fiscoloog} 2011, nr. 1248, 8.
B. Toegelaten economische activiteiten

131. Wanneer de vereniging zich bezig houdt met een winstgevende bezigheid, is er soms toch geen sprake van de toepassing van de vennootschapsbelasting. Artikel 182 WIB bevat immers een limitatieve opsomming activiteiten die niet als verrichtingen van winstgevende aard kunnen aangemerkt worden. Anders gezegd: als alle economische activiteiten onder één van deze categorieën ressorteren, dan is de rechtspersonenbelasting van toepassing. Als er één verrichting niet onder de opsomming te brengen valt, dan is de vennootschapsbelasting van toepassing. De opsomming in artikel 182 WIB moet als alternatief beschouwd worden.

1) Uitzonderlijke en alleenstaande verrichtingen

132. Als de economische activiteit eerder uitzonderlijk is, dan zal zij geen aanleiding geven tot de toepassing van de vennootschapsbelasting. Klassieke voorbeelden zijn de organisatie van een occasionele wafelenbak of een eetfestijn. Het alleenstaand of uitzonderlijk karakter moet per belastbaar tijdperk beoordeeld worden (Com. IB. 182/2). Niettemin lijkt de rechtspraak ook rekening te houden met andere belastbare tijdperken. In een zaak waar een vzw jaarlijks een muziekfestival organiseerde, waar behoorlijk wat voorbereidingstijd in kroop en waarvoor men een beroep deed op andere commerciële organisaties, maar voor het overige geen economische activiteiten verrichte, oordeelde het Hof van Cassatie dat er toch sprake was van een vzw die onder de toepassing van de vennootschapsbelasting viel. Het fiscaal eenjarigheidsbeginsel verzet zich er immers niet tegen dat er rekening gehouden wordt met wat in vroegere tijdperken is gebeurd. Uit het voorgaande blijkt evenwel dat deze categorie in grote mate overbodig is en eerder valt onder de toepassingsvoorwaarde van exploitatie of winstgevende bezigheid. Wanneer men immers slechts uitzonderlijk economische activiteiten verricht, is het maar zeer de vraag of er wel sprake is van een exploitatie of winstgevende bezigheid.

2) Fondsen inzamelen in het kader van een statutaire activiteit

133. Er is geen sprake van een winstgevende verrichting als de rechtspersoon fondsen inzamelt in het kader van zijn statutaire activiteit (artikel 182, 2° WIB). Bij een natuurlijke persoon is er een onderscheid tussen zijn privévermogen (onroerende, roerende en bepaalde diverse inkomsten) en zijn beroepsvermogen (beroepsinkomsten en bepaalde diverse inkomsten). Vermogensbestanddelen die in se tot het beroepsvermogen behoren, maar in het privévermogen terecht komen, kunnen toch op basis van artikel 25 WIB als beroepsinkomen belast worden. Vennootschappen worden daarentegen geacht uitsluitend te zijn opgericht voor een winstgevende activiteit, zodat zij niets kunnen bezitten wat niet voor die activiteit aangewend kan worden, zodat al haar inkomsten noodzakelijkerwijze een beroepskarakter hebben. Bij een vennootschap zijn er bijgevolg enkel beroepsinkomsten, zodat zij enkel over een beroepsvermogen beschikt. Toch heeft men deze benadering verzacht voor verenigingen en stichtingen die een onderneming exploiteren. Er is met name een fiscale fictie dat bepaalde roerende of onroerende beleggingsverrichtingen die een hoofdzakelijk “privékarakter” vertonen, evenmin verrichten van winstgevende aard zijn. Deze categorie verwijst vooral naar een pensioenfonds. Verwijzend naar de bovenstaande administratieve commentaar, nemen zowel de Minister van Financiën als een deel van de rechtssleer aan dat het inzamelen van fondsen door een pensioenfonds fiscaalrechtelijk geen economische activiteit is. Een minderheidsstrekking stelt evenwel dat men met de concrete omstandigheden van de zaak rekening moet houden en dat een pensioenfonds soms wel onder de vennootschapsbelasting kan vallen. Hiertoe doen zij beroep op een uitspraak van het Hof van Justitie, waarin geoordeeld werd dat pensioenfondsen een onderneming kunnen zijn in het kader van het mededingingsrecht. De kwalificatie als onderneming veronderstelt dat men op duurzame wijze economische activiteiten verricht.

3) Fiscale bijkomstigheid

134. Artikel 182, 3° WIB is zonder twijfel de belangrijkste bepaling. Er is geen sprake van een winstgevende bezigheid als die slechts bijkomstig op nijverheids-, landbouw- of

270 Cass. 12 april 1937, Pas. 1937, I, 106.
handelsverrichtingen betrekking heeft of niet volgens nijverheids – of handelsmethoden wordt uitgevoerd (artikel 182, 3° WIB). Deze bepaling is nogal sibillijns geformuleerd. In de rechtsleer woedt er een discussie of het woordje “of” in artikel 182, 3° WIB naar alternatieve of cumulatieve voorwaarden verwijst. Deze discussie is van belang omdat het alternatief karakter het toepassingsgebied van de toegelaten economische activiteiten de facto zou uitbreiden. Zo stelt VAN CROMBRUGGE dat de vennootschapsbelasting van toepassing zal zijn als de rechtspersoon met een economisch doel opereert, een langetermijnstrategie en rationele beheersmethoden die steunen op begrippen als rentabiliteit of kosten en opbrengsten. Omgekeerd grijpt de vennootschapsbelasting ook in als de rechtspersoon geen rationele beheersmethoden hanteert, maar wel de stoffelijke verrijking van zijn leden nastreeft, waardoor de activiteit haar bijkomstig karakter verliest274. De Administratie oordeelt eveneens dat de vereisten cumulatief vervuld dienen te worden (Com. IB. 182/7). DESCHRIJVER lijkt daarentegen voorstander van een afwijkende opvatting: volgens hem is het vereiste van “nijverheids – en handelsmethoden” eigenlijk overbodig. Artikel 182, 3° WIB zou een wettelijke fictie introduceren waarbij de bijzaak (met name de economische activiteiten) de hoofdzaak (met name de ideële activiteiten) zou volgen. Slechts als de rechtspersoon volledig ideële activiteiten voert, kan het gebruik van rationele beheersmethoden een rol spelen. Maar zo’n rechtspersoon is simpelweg sowieso niet aan de vennootschapsbelasting onderworpen. De voorwaarden in artikel 182, 3° WIB zijn naar zijn mening aldus alternatief en niet cumulatief, omdat zij twee verschillende situaties beogen275.

135. In de rechtspraak worden de twee verschillende doctrinaire stellingen teruggevonden. Zo stelde de rechtbank van eerste aanleg te Leuven dat er bij de Oxfam Wereldwinkels sprake was van een toegelaten economische activiteit, vermits er geen rationele beheersmethoden werden gehanteerd en de voorwaarden in artikel 182, 3° WIB cumulatief zijn276. Dit werd in de bijgaande annotatie bekritiseerd omdat dit vonnis tot oneerlijke fiscaliteit aanleiding gaf. In een later vonnis veranderde diezelfde rechtbank evenwel het geweer van schouder en stelde zij dat de voorwaarden alternatief waren277. Het hof van beroep te Brussel heeft ten slotte in een arrest van 21 juni 2006 geoordeeld, in de zaak

276 Rb. Leuven 28 november 2003, TRV 2004, 185, noot D. DESCHRIJVER.
omtreft de Oxfam Wereldwinkels, dat er wel degelijk sprake is van twee alternatieve voorwaarden\textsuperscript{278}. In mijn optiek is de strekking van de alternatieve voorwaarden wellicht de juiste en dit op grond van de strikte interpretatie van de fiscale wet en het beginsel \textit{exceptio est strictissimae interpretationis}. Uit het bovenstaande mag wel duidelijk blijken dat het bijkomstig karakter of het gebruik van rationele beheersmethoden steeds een feitenkwestie is.

136. Of men nu een aanhanger is van de theorie van de cumulatieve of de alternatieve voorwaarden, verder moet onderzocht worden wat artikel 182, 3° WIB precies inhoudt. De eerste voorwaarde stelt dat economische verrichtingen die bijkomstig zijn niet leiden tot de toepassing van de vennootschapsbelasting. Zowel de administratieve commentaar (Com. IB 182/10) als de parlementaire voorbereidingen van de wet van 3 november 1976 tot wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen\textsuperscript{279} stellen dat daarvoor twee criteria gebruikt kunnen worden: een verwantheids criterium en een kwantitatief criterium. Deze criteria zijn alternatief: als de activiteit onder één van deze criteria haar bijkomstig karakter verliest, dan is de rechtspersoon onherroepelijk onderworpen aan de vennootschapsbelasting\textsuperscript{280}.

137. Volgens het kwantitatief criterium wordt er gekeken naar de verhouding tussen de ingezette personen of de gebruikte materiële middelen voor de economische activiteit enerzijds en de ideële activiteit anderzijds. Voor wat betreft de ingezette personen wordt het personeel dat voor de uitgeoefende economische activiteit is tewerkgesteld vergeleken met het aantal deelnemers aan de ideële activiteiten. Daarbij geldt dat leden die slechts deeltijds deelnemen aan die activiteiten slechts \textit{pro parte} mogen meegerekend worden. Als er machines gebruikt worden die het gebruik aan menselijke werkrachten overbodig maakt of vermindert, dan moet hier eveneens rekening mee gehouden worden. (Com. IB 182/15). Volgens bepaalde rechtsleer\textsuperscript{281} mag er ook rekening gehouden worden met de inzet van vrijwilligers die ressorteren onder de wet van 3 juli 2005 betreffende de rechten van vrijwilligers\textsuperscript{282}. De Administratie stelt voorts dat er ook met andere criteria rekening gehouden kan worden, zoals de oppervlakte van de lokalen die voor de ene of de andere activiteit gebruikt worden (Com. IB 182/16). In de rechtspraak vergelijkt men soms de

\textsuperscript{278} Brussel 21 juni 2006, \textit{AFT} 2006, afl. 12, 32.
\textsuperscript{279} Verslag namens de Commissie voor de Financiën bij het wetsontwerp tot wijziging van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen (ANDRE), \textit{Parl. St. Senaat} 1976-77, nr. 925/2, 16.
\textsuperscript{282} BS 29 augustus 2005.
omzet van beide types activiteiten, maar dat kwantitatief criterium valt moeilijker te verstevigen, omdat de ideële activiteit quasi nooit aanleiding geeft tot inkomsten283. Het is ten slotte wel niet vereist dat de bijkomende economische activiteit noodzakelijk is voor de ideële activiteit, of dat de inkomsten volledig aan de ideële activiteit gewijd worden284. Daarvoor heeft men wel het verwantheids criterium.

138. Het verwantheids criterium impliceert dat de economische activiteit simpelweg onontbeerlijk is om de ideële hoofdactiviteit te voeren. Zij vloeit voort uit de hoofdactiviteit en komt er enkel samen mee voor; zij zijn onlosmakelijk met elkaar verbonden. Zo stelde het hof van beroep te Brussel in de zaak omtrent Oxfam Wereldwinkels dat het verkopen van producten uit derdewereldlanden een noodzakelijk corollarium was van haar ideële hoofdactiviteit, met name de promotie van eerlijke handel. Bepaalde rechtsleer oordeelt dat de onderwerping van een rechtspersoon met een niet-bijkomstige economische activiteit aan de rechtspersonenbelasting op grond van het verwantheids criterium strijdig is met de wet285.

C. Rechtspersonen uitgesloten uit het toepassingsgebied van de vennootschapsbelasting

139. Als de vereniging of de stichting een onderneming exploiteert of een winstgevende bezigheid verricht en niet onder één van de uitsluitingen in artikel 182 WIB valt, dan is zij niet aan de vennootschapsbelasting onderworpen op voorwaarde dat het gaat om een rechtspersoon zoals opgesomd in artikel 181 WIB. Hieronder worden drie belangrijke uitzonderingen opgesomd: administratiekantoren, onderwijsinstellingen en ziekenhuizen.

1) Administratiekantoren

140. Artikel 181, 8° WIB stipuleert dat rechtspersonen die zich uitsluitend of hoofdzakelijk met de certificering van effecten bezig houden, uitgesloten worden uit de vennootschapsbelasting. Er geldt met name een fiscale fictie dat de houder van de effectencertificaten de volle eigenaar blijft van het effect. Het gaat hier vooral om de administratiekantoren die de rechtsvorm aannemen van een private stichting. Met deze regel

verzekert de wetgever de fiscale transparantie van de inkomsten van een administratiekantoor. Door effectencertificaten in het leven te roepen, bewerkstelligt men een scheidingsproces tussen het stemrecht enerzijds en de economische voordelen, zoals dividenden en liquidatieboni, anderzijds. Er vindt dus een splitting tussen de economische en juridische eigendom plaats. De emittent van de certificaten beschikt dus over een uitgehold eigendomsrecht. Deze scheidingsproces vindt haar oorsprong in een certificeringsovereenkomst tussen een emittent-aandeelhouder (meestal een private stichting) en de certificaathouder, waarbij de emittent-aandeelhouder er zich toe verbindt om de inkomsten, verbonden aan de effecten die hij bezit of hem werden overgedragen, onmiddellijk door te storten. De “certificeringsovereenkomst” is in werkelijkheid meestal eenzijdig opgesteld door het administratiekantoor en opgenomen in de statuten, maar uit de parlementaire voorbereidingen bij de Certificeringswet blijkt dat men geen graten ziet in deze toetredingsovereenkomst. De certificeringsovereenkomst is als eens res inter alios acta niet tegenstelbaar aan de vennootschap van wie de aandelen worden gecertificeerd, maar zij genereert toch bepaalde rechtsgevolgen voor deze vennootschap.

141. Opdat artikel 181, 8° WIB van toepassing is, is vereist dat de certificering gebeurt overeenkomstig de artikelen 242 (BVBA) en 503 (NV) W.Venn. en dat de emittent van de certificaten de inkomsten verbonden aan de effecten onmiddellijk doorstort, eventueel na aftrek van de kosten (artikel 13, §1, tweede lid Certificeringswet). In de memorie van toelichting wordt gesteld dat het doorstorten van de inkomsten binnen de 15 dagen moet gebeuren. Zo niet, dan zou het administratiekantoor belast kunnen worden op de niet-onmiddellijk doorgestorte dividenden, op voorwaarde dat zij onderworpen is aan de vennootschapsbelasting. Desgevallend kan de roerende voorheffing verrekend worden met de verschuldigde vennootschapsbelasting. Men kan zich evenwel afvragen of een administratiekantoor die zich louter bezig houdt met het certificeren van effecten wel een

286 Memorie van toelichting bij het wetsontwerp betreffende de certificatie van effecten uitgegeven door handelsvennootschappen, Parl. St. Kamer 1997-98, nr. 49K1430/1, 10.
289 R. DEBLAUWE, “De fiscale gevolgen van de wet op de certificatie van effecten”, TFR 2000, 269, nr. 5.
291 R. DEBLAUWE, “De fiscale gevolgen van de wet op de certificatie van effecten”, TFR 2000, 284, nr. 61.
onderneming exploiteert of een winstgevende bezigheid verricht, en of het belang van de transparante certificering dus eigenlijk niet overschat mag worden.

2) Ziekenhuizen en onderwijsonderwijsinstellingen

142. Bij de bespreking van het winstgoed vermelden wij al dat er twijfel bestaat over het economische karakter van de ziekenhuisactiviteit of de onderwijsactiviteit. De ziekenhuisactiviteit wordt door een overgrote meerderheid van de rechtseer wel degelijk als economische activiteit beschouwd, terwijl men in het onderwijs een onderscheid diende te maken tussen de door de staat gefinancierde opleidingen en het privaat onderwijs en aanvullende opleidingen. De vraag rijst in welk opzicht de hoger beschreven discussies repercussies hebben op fiscaal vlak.

143. Als we het Wetboek van de Inkomstenbelastingen vroeger bekeken, dan stelden we vast dat ondernemingen die zich hoofdzakelijk of uitsluitend met ziekenhuisactiviteiten bezig houden, niet automatisch aan de rechtspersonenbelasting zijn onderworpen. Dit wordt trouwens ook bevestigd in de parlementaire voorbereidingen van de wet van 3 november 1976 tot wijziging van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen: de minister van justitie neemt aan dat de ziekenhuisactiviteit zelf een economische activiteit is. Nochtans nam de Administratie meteen een tegenovergesteld standpunt in en stelt dat zowel de eigenlijke ziekenhuizen als de instellingen voor gezondheidszorg (bijvoorbeeld RVT) per definitie aan de rechtspersonenbelasting dienen te worden onderworpen (Com. IB 182/12). De fiscale rechtseer deelt dit standpunt en stelt dat het innen van erelonen of het vragen van vergoedingen voor medicatie wijst op een bijkomstige economische activiteit, terwijl de ziekenhuisactiviteit ideeëel is. Voor deze rechtseer is het meest determinerende argument het ontbreken van winstgoed. DESCHRIJVER betwist dit standpunt mijns inziens terecht: er is toch sprake van een objectivering van de fiscale begrippen die het toepassingsgebied van de vennootschapsbelasting bepalen (zie onderdeel A.)? Door die objectivering speelt winstgoed toch geen rol? In de rechtspraak is men zeer soepel, maar men gaat niettemin altijd na of het ziekenhuis een onderneming exploiteert of een

293 Verslag namens de Commissie voor de Financiën bij het wetsontwerp tot wijziging van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen (ANDRE), Parl. St. Senaat 1976-77, nr. 925/2, 16.
295 D. DESCHRIJVER, “Ziekenhuizen, rechtspersonenbelasting of vennootschapsbelasting?”, TRV 2015, 696, nr. 3.
winstgevende bezigheid verricht, dan wel een niet-bijkomstige economische activiteit verricht\textsuperscript{296}. Vandaag worden ziekenhuizen uitdrukkelijk uitgesloten, op voorwaarde dat zij door een vzw, intercommunale of autonoom overheidsbedrijf worden uitgebaat (artikel 180, 1\,° WIB)\textsuperscript{297}. Minister Van Overtveldt (N-VA) verantwoordt dit door hun doelstelling van curatieve aard\textsuperscript{297}. Toch is de wetswijziging niet helemaal verantwoord: er wordt een situatie van ongelijkheid gecreëerd met ziekenhuizen die door andere rechtsvormen worden uitgebaat (inzonderheid de vennootschap met modaliteit VSO). Bovendien creëert men zo ook in de problemen te komen op het vlak van staatssteun, vermits men op basis van rechtspraak van het Hof van Justitie zeker kan argumenteren dat de ziekenhuisactiviteit een economische activiteit is (zie randnummer 51).

\textbf{144.} Onderwijsinstellingen worden \textit{ipso facto} aan de rechtspersonenbelasting onderworpen als zij uitgebaat worden door een vzw of een andere rechtspersoon zonder winstoogmerk (artikel 181, 4\,° WIB). Volgens de wet moet de onderwijsinstelling wel \textit{hoofdzakelijk} onderwijsactiviteiten verstrekken. De administratieve commentaar verduidelijkt dat er een opsplitsing dient te gebeuren tussen de inkomsten van de onderwijsactiviteit zelf en de andere activiteiten van de onderwijsinstelling (bijvoorbeeld catering), waarbij de eerste moeten overwegen (Com. IB 181/4). Volgens het hof van beroep te Antwerpen kan men onderwijs in de zin van artikel 181, 4\,° WIB zeer ruim interpreteren en omvat zij zowel privaat (dit is niet-gesubsidieerd onderwijs) als publiek onderwijs\textsuperscript{298}. Aldus moet men voor fiscale doeleinden niet het onderscheid maken dat geldt voor het beschouwen van een onderwijsinstelling als onderneming (zie randnummer 52).

\textbf{§2 Concurrentiële voor – en nadelen in de rechtspersonenbelasting}

\textbf{145.} De rechtspersonenbelasting is gunstiger dan de vennootschapsbelasting, die op zich al gunstiger is dan de personenbelasting. Artikel 221 WIB somt immers op een limitatieve wijze de inkomsten op waarop de tarieven van artikel 225 WIB van toepassing zijn. Het gaat om onroerende en roerende inkomsten en bepaalde diverse inkomsten. In de vennootschapsbelasting maakt men daarentegen gebruik van een dynamische netto-actiebenadering, waarbij men in eerste instantie uitgaat van een vergelijking van opeenvolgende jaarbalansen: een toename is belastbaar als winst, maar hierop worden


enkele fiscale correcties toegepast (bijvoorbeeld verworpen uitgaven). Voor verenigingen en stichtingen die zich in de ‘grijze zone’ bevinden en dus economische activiteiten verrichten, kan de onderwerping aan de rechtspersonenbelasting dus een onmiskenbaar concurrentieel voordeel opleveren. Tegelijk zijn er ook enkele nadelen.

1) Veelal vrijstelling van onroerende voorheffing

146. Een eerste categorie belaste inkomsten wordt gevormd door onroerende inkomsten. Onder deze categorie vallen vooroordeel de inkomsten van de onroerende goederen waarop een zakelijk recht werd verleend of die werden verhuurd. De belasting wordt geheven op het nettobedrag van de huurprijs – en voordelen, tenzij wanneer men het goed verhuurt aan: 1) een particulier die niet-beroepsmatig handelt (“woninghuurwet”), 2) pachters, 3) huurders die het goed gebruiken voor de in artikel 12, §1 WIB bedoelde doeleinden (bijvoorbeeld ziekenhuizen). In dit laatste geval is er enkel belasting verschuldigd op het geïndexeerd kadastraal inkomen (artikel 222, 2° WIB). Hieronder vallen ook de inkomsten van de onroerende goederen die men gebruikt voor de statutaire activiteit, in welk geval het inkomen gelijk is aan het geïndexeerd kadastraal inkomen, eventueel verhoogd met 40% als het gaat om een gebouwd onroerend goed.

147. De onroerende inkomsten worden evenwel niet noodzakelijkerwijze belast. Artikel 221, 1° WIB vermeldt als voorwaarde dat de inkomsten van niet-verhuurde onroerende goederen niet zijn vrijgesteld van onroerende voorheffing. Vanaf aanslagjaar 2015 bepaalt de Vlaamse Codex Fiscaliteit wanneer dit geval is. Zo stelt artikel 2.1.6.0.1, 1° VCF dat men een vrijstelling van onroerende voorheffing verleent als de huurder of de onderhuurder het pand bestemt voor het uitoefenen van een bepaalde ideële activiteit, zoals onderwijs of gezondheidszorg. Het volstaat dat een deel van het onroerend goed voor die doeleinden wordt bestemd, in welk geval de uitzondering pro parte wordt toegepast. Hierbij geldt dat de in artikel 2.1.6.0.1, 1° VCF opgesomde doelstellingen ook onrechtstreeks vervuld kunnen worden. Bovendien is men vrij coulant ten aanzien van formaliteiten. In een zaak voor het hof van beroep te Gent ging het om een niet-geregistreerde huurovereenkomst, waarin een ideële bestemming was opgenomen, die toch tegenstelbaar was aan de fiscus. In de rechtspraak werd de winstoogmerk-vereiste in artikel 2.1.6.0.1, 1° VCF verfijnd.

148. In de rechtspraak werd de winstoogmerk-vereiste in artikel 2.1.6.0.1, 1° VCF verfijnd.

Zo werd geoordeeld dat het mogelijk is dat een vzw het pand huurt voor die doeleinden en

300 Gent 22 november 2009, Fiscaleog 2009, nr. 1204, 12.
vervolgens tegen kostenvergoeding ter beschikking stelt aan een andere vzw, die het pand eveneens gebruikt voor de in artikel 2.1.6.0.1, 1° VCF opgesomde doelstellingen\textsuperscript{301}. Het in artikel 2.1.6.0.1,1° VCF bepaalde winstoogmerk zou enkel verwijzen naar een werkelijk huurinkomen\textsuperscript{302}. De Administratie oordeelde dan weer dat de inkomsten die uit de ideële bestemming van een bepaald onroerend goed voortvloeien, volledig moeten aangewend worden voor dat goed. \textit{In casu} ging het om een rusthuis die haar inkomsten uit de rusthuisactiviteit gebruikte om nieuwe gebouwen neer te planten. Het hof van beroep te Gent ging evenwel tegen dit standpunt in en oordeelde dat de wet geenszins vereist dat de inkomsten enkel gebruikt worden voor dat specifieke onroerend goed met een ideële bestemming. Het volstaat dat men de inkomsten gebruikt voor een ideële bestemming in het algemeen en dus niet met winstoogmerk opereert\textsuperscript{303}.

149. Bij het Grondwettelijk Hof kwam de vraag aan bod of er geen schending was van het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel in zoverre het de rusthuizen uitdrukkelijk uitsloot, maar niet bijvoorbeeld de gehandicapteninstellingen of instellingen voor bijzondere jeugdzorg. Het Grondwettelijk Hof wijst evenwel op de laatste zinssnede van dat artikel, waar men verwijst naar “andere soortgelijke instellingen”, zodat de voormelde bepaling grondwetconform is\textsuperscript{304}.

2) Belangrijke afwijkingen van de vennootschapsbelasting

150. In de rechtspersonenbelasting blijven bepaalde inkomsten onbelast. Het gaat om de winsten uit de ondergeschikte economische activiteit, kapitaal – of interestsubsidies, liberaliteiten, ledenbijdragen en sponsoring. Daarnaast gelden er ook enkele afwijkingen bij de inkomsten die wel belast worden. Zo is er een discussie of de vergoedingen aan bestuurders van een rechtspersoon, die aan de rechtspersonenbelasting is onderworpen, als bezoldigingen aan bedrijfsleiders \textit{ex} artikel 32 WIB beschouwd kunnen worden. Het antwoord op deze vraag is belangrijk voor de heffing van de bedrijfsvoorheffing. In een parlementaire vraag werd deze vraag ontkennend beantwoord\textsuperscript{305}. Dit antwoord was echter behoorlijk onnauwkeurig geformuleerd. Ook in de rechtsleer werd niettemin soms aangenomen dat dergelijke vergoedingen als baten dienen te worden belast in plaats van als

\textsuperscript{301} Cass. 3 mei 1983, \textit{AFT} 1983, 197.
\textsuperscript{302} Cass. 19 oktober 2012, \textit{FFR} 2013, 216.
\textsuperscript{303} Gent 7 april 2009, \textit{Fiscolooog} 2009, nr. 1174, 13.
\textsuperscript{304} GwH 17 juni 2007, \textit{AFT} 2007, afl. 28, 16.
\textsuperscript{305} \textit{Vr. en Antw.} Senaat 1999-2000, 25 februari 2003, 3854 (Vr. nr. 1657 ISTASSE).
bezoldigingen. Artikel 32 WIB zou enkel naar bestuurders van de eigenlijke vennootschappen verwijzen. In 1996 werd de wet evenwel gewijzigd, in die zin dat de omschrijving in artikel 30 WIB van het begrip bedrijfsleider werd gewijzigd. Een bedrijfsleider is iedere natuurlijke persoon die een opdracht als bestuurder of gelijkenaardig uitoefent (artikel 32, 1° WIB). Hieruit kon worden afgeleid dat bezoldigingen aan bestuurders van een rechtspersoon onderworpen aan de rechtspersonenbelasting als bezoldigingen aan bedrijfsleider beschouwd konden worden. Sommige rechtsleer blijft evenwel kritisch, gelet op het feit dat een bedrijfsleider diende te worden ingezet voor een economische bedrijvigheid ("bedrijf").

151. Sinds aanslagjaar 2014 kennen we een meldingsplicht in de personenbelasting van juridische constructies waarvan men oprichter of begunstigde is (artikel 307, §1, lid 4 WIB). Het begrip juridische constructie wordt gedefinieerd in artikel 2, §1, 13° WIB en bij KB is er een lijst vastgesteld. Voor de rechtspersonen onderworpen aan de vennootschapsbelasting was er ook sinds 2010 al een meldingsplicht voor betalingen van meer dan 100.000 EUR aan personen gevestigd in “verdachte landen” (artikel 307, §1, lid 5 e.v. WIB). Het doel van deze bepalingen was duidelijk om meer transparantie te creëren en te vermijden dat er vermogens onttrokken zouden worden aan het waakzame oog van de fiscus. Een van de problemen van deze meldingsplicht was dat zij niet gold voor rechtspersonen onderworpen aan de rechtspersonenbelasting. De tussenschakeling van een private stichting of vzw kon dus helpen om vermogens naar het buitenland te transfereren. Een certificeringsoperatie kon alvast niet kwalificeren als juridische constructie. De programmawet van 18 augustus 2015 dicht deze leemte en verruimt de meldplicht zelfs tot een transparante belasting (de zogeheten kaaimantaks).

152. Vermits de rechtspersonenbelasting niet steunt op de belasting van winst, geldt ook dat het samenspel tussen beroepsoptrekken en aftrekbare beroepskosten niet speelt. De kosten die een vzw maakt met haar economische activiteiten zijn dus niet aftrekkbaar. Meer nog, enkele verworpen uitgaven uit de vennootschapsbelasting werden toegevoegd aan de

---

308 KB 19 maart 2014 tot uitvoering van artikel 2, § 1, 13°, b), tweede lid van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 ingevoegd bij de wet houdende diverse bepalingen van 30 juli 2013, BS 2 april 2014.
310 Amendement nr. 7 (HENRY) bij het wetsontwerp houdende diverse bepalingen, Parl. St. Kamer 2012-2013, nr. 53K2891/004, 5.
311 Programmawet van 18 augustus 2015, BS 18 augustus 2015.
aangifte van de vennootschapsbelasting, zoals het voordeel van alle aard voor bedrijfswagen (artikel 223 WIB). Daarnaast is er ook een onderscheid voor wat betreft de afzonderlijke aanslag geheime commissielonen. In de vennootschapsbelasting is deze aftrekbaar als beroepskost (artikel 198, §1, 1° WIB). In de rechtspersonenbelasting zou zij niet-aftrekbaar zijn. Deze leemte is tot op vandaag niet ingevuld. Bovendien worden er op de belastbare grondslag geen bewerkingen uitgevoerd zoals de aftrek voor verliezen, octrooi-aftrek, aftrek voor risicokapitaal of de DBI-aftrek. Het missen van de DBI-aftrek hoeft evenwel geen probleem te zijn voor de stichting-administratiekantoor: hier geldt het principe van transparante certificering (zie eerder).

§3. Doorbraak rechtspersoonlijkheid

153. In uitzonderlijke gevallen is het mogelijk dat niet de rechtspersoon, maar de leden achter de rechtspersoon belast worden in de personenbelasting. In fiscaalrechtelijk jargon gaat het om het leerstuk van de doorbraak van de rechtspersoonlijkheid. De toepassing van de personenbelasting is niet echt voordeling, gelet op het feit dat er bijvoorbeeld hogere tarieven van toepassing zijn en men niet kan genieten van enkele fiscale voordelen zoals de aftrek voor risicokapitaal of de DBI-aftrek.

154. In het handels – en vennootschapsrecht werd de problematiek van de doorbraak van de rechtspersoonlijkheid reeds hoger behandeld (supra nr. 87 e.v.). In essentie komt het erop neer dat men een rechtspersoon opricht met beperkte aansprakelijkheid en een patrimoniale autonomie, maar deze vervolgens miskent door achter de schermen een persoonlijke handelsactiviteit te voeren. De vraag rijst of ook de fiscus in dergelijke gevallen de personen achter de rechtspersoon kan belasten. Er kunnen verschillende rechtsgronden worden teruggevonden in de rechtspraak en rechtsleer:

- In de oudste rechtspraak steunt men vooral op de gemeenrechtelijke figuur van de absolute veinzing, zelfs als er geen nietigheid is van de vennootschap. Deze mogelijkheid werd ook door het Hof van Cassatie bevestigd, hoewel de rechtsleer ter zake zeer kritisch was en stelde dat men een vennootschap slechts als onbestaande kon beschouwen als zij ontbonden en vereffend was of als zij vernietigd werd.

---

312 GwH 6 april 2000, TFR 2000, 582.
- Een variante van de oudste opvatting is de figuur van de naamlening, die ook als een vorm van simulatie kan beschouwd worden. Naamlening (of middellijke vertegenwoordiging) houdt in dat de lastgever aan de lasthebber de opdracht geeft om voor diens rekening op te treden, maar in eigen naam. Naamlening is net zoals andere vormen van simulatie principieel geoorloofd, tenzij zij gebeurt om een bepaling van dwingend recht te omzeilen. Men gaat aldus bij deze doorbraakgrond stellen dat de vennootschap optreedt als naamlener, zodat de handelsactiviteiten dienen te worden toegerekend aan de vennoten, bestuurders, zaakvoerders of leden van de rechtspersoon. Het Hof van Cassatie aanvaardt deze doorbraakgrond\textsuperscript{316}.

- Een laatste opvatting is de doorbraak op grond van rechtsmisbruik. Gedurende lange tijd was deze opvatting de meest betwiste, omdat op grond van het legaliteitsbeginsel (artikel 170, §1 GW) de wetsontduikingstheorie (die een veruiterlijktking van rechtsmisbruik) verworpen werd in het fiscaal recht. Uit het legaliteitsbeginsel kan immers worden afgeleid dat men de keuze heeft voor de minst belaste weg: men kan juridische constructies opzetten om het meest voordelige belastingtarief te genieten, voor zover men daarmee geen wettelijke verplichtingen schendt en voor zover de constructies niet volstrekt kunstmatig zijn. Dit laatste impliceert dat de minst belaste weg niet moet samenvallen met de gebruikelijke weg, maar zij moet wel reëel zijn\textsuperscript{317}. Sinds de invoering in 2012 van de nieuwe tekst van de algemene fiscale antimisbruikbepaling in artikel 344, §1 WIB, kan ook de theorie van het rechtsmisbruik fiscaal aanvaard worden.

Bepaalde rechtsleer is van oordeel dat men eigenlijk geen nood heeft aan de theorie van de doorbraak van de rechtspersoonlijkheid en men beter soms de rechtspersoonlijkheid negeert. De fiscus is voor wat betreft de heffing van de belasting immers geen derde. De fiscus zou dus enkel de verschillende rechtsverhoudingen moeten belichten en nagaan of een bepaalde handeling al dan niet in naam en voor rekening van de vennootschap is gesteld\textsuperscript{318}.

\section*{§4 Ontwikkingsmechanismen door herstructurering}


\textsuperscript{318} S. \textsc{Van Crombrugge}, \textit{Beginseelen van de vennootschapsbelasting}, Kalmthout, Biblo, 2014, 22, nr. 14.
155. In dit onderdeel wordt de omzetting van een vereniging of stichting in een vennootschap behandeld, alsnog de oprichting van een filiaal door een vereniging of stichting. Een vereniging of stichting zou zich immers kunnen herstructureren om te vermijden dat zij later beschouwd zou worden als een valse vereniging of stichting, hetgeen aanleiding zou geven tot de toepassing van de vennootschapsbelasting of zelfs de nietigheid of de ontbindingwegens schending van de statutaire of wettelijke specialiteit.

156. Een eenvoudige manier om een teveel aan economische activiteiten te drukken, is het oprichten van een aparte vennootschap, waarin men die afdeling inbrengt. De vereniging of stichting wordt dan de meerderheidsaandeelhouder van die aparte vennootschap. In de rechtsleer is er evenwel toch discussie, gelet op de misbruiken die zo een structuur met zich mee zou brengen. Een eerste strekking aanvaardt de participatie van een vereniging of stichting in een handelsvennootschap, op voorwaarde dat deze participatie slechts bijkomstig was, omdat anders de wettelijke specialiteit van de vereniging of stichting aangetast zou zijn. Een andere strekking stelt dat een participatie ook de hoofdactiviteit van de vereniging of stichting kan uitmaken, maar dat de daaruit voortvloeiende inkomsten integraal besteed dienen te worden aan het ideële doel. In de beide strekkingen stelt men wel dat de opgerichte vennootschap beperkte aansprakelijkheid dient te hebben. Een participatie in een vennootschap lijkt in ieder geval toegelaten voor (middel)grote vzw’s, omdat het KB van 19 december 2003 in het model rekeningstelsel verwijst naar deelnemingen in vennootschappen. Fiscaalrechtelijk wordt een dergelijke constructie evenwel met de nodige argwaan benaderd. In een arrest van het hof van beroep te Gent, waarbij een vzw een CV oprichtte die zich bezighield met paardenwedrennen en de inkomsten doorstortte naar de vzw, werd gesteld dat de filialisering zelf een verboden economische verrichting uitmaakte. De Rulingcommissie daarentegen lijkt geen graten te zien in de filialisering op zich, op voorwaarde dat er geen inkomsten worden doorgestort naar de vereniging of stichting.

157. Filialisering is een begrip dat onderscheiden dient te worden van de overdracht van een economische activiteit. Filialisering heeft tot gevolg dat de vereniging of stichting behoudt zijn statuten en bestuur. Er kan echter sprake zijn van een verboden aansprakelijkheid als de vzw’s profitaar zouden zijn. In het kader van de filialisering is het KB van 19 december 2003 in het model rekeningstelsel verwijst naar deelnemingen in vennootschappen. Fiscaalrechtelijk wordt een dergelijke constructie evenwel met de nodige argwaan benaderd. In een arrest van het hof van beroep te Gent, waarbij een vzw een CV oprichtte die zich bezighield met paardenwedrennen en de inkomsten doorstortte naar de vzw, werd gesteld dat de filialisering zelf een verboden economische verrichting uitmaakte. De Rulingcommissie daarentegen lijkt geen graten te zien in de filialisering op zich, op voorwaarde dat er geen inkomsten worden doorgestort naar de vereniging of stichting.

---

321 Ibid., 90.
(hoofd)aandeelhouder wordt, terwijl de overdracht van een economische activiteit vergoed zou worden door de betaling van een bepaalde geldsom. Niettemin zouden dezelfde verenigingsrechtelijke en fiscaalrechtelijke problemen rijzen als bij de filialisering.


Afdeling 2: Indirecte belastingen

§1 Belasting over de toegevoegde waarde

159. De belasting over de toegevoegde waarde (btw) is een indirecte belasting die gefractioneerd geheven wordt in de verschillende stadia van het productie – en distributieproces. De uiteindelijke belasting rust op de eindverbruiker, namelijk de consument. Essentieel in deze materie is het begrip ‘btw-belastingplichtige’. Artikel 4, §1 WBTW omschrijft de btw-belastingplichtige als eenieder die geregeld een zelfstandige economische activiteit verricht, al dan niet met winstoogmerk. Deze economische activiteit bestaat uit het leveren van goederen of verrichten van diensten zoals in het WBTW omschreven. Hoewel de wettelijke definitie stelt dat er geen winstoogmerk vereist is, verduidelijkt het begrip ‘economische activiteit’ dat de goederen of diensten tegen vergoeding worden geleverd, naar analogie met het begrip in het Europees recht of in het WER (supra nr. 47). Verenigingen of stichtingen die dus enkel gefinancierd worden mits

lidgelden en giften en subsidies vallen uit de boot. Er is hier immers geen directe link tussen vergoeding en dienst/goed. Verenigingen of stichtingen die slechts sporadisch een goed of dienst leveren zijn evenmin btw-belastingplichtig. In die zin rijst dezelfde problematiek als bij het ondernemingsbegrip: waar trekt men de grens (zie supra randnummer 49)?

160. Per definitie zal de vereniging of stichting ook ideële activiteiten uitoefenen. In dat geval wordt het aftrekbaar gedeelte bepaald overeenkomstig artikel 46 WBTW. De berekeningswijzen in dit artikel zijn geenszins cumulatief.

161. Een vereniging of stichting die aan de btw is onderworpen, is aan al de regels van die belasting onderworpen. Zo moet ze bijvoorbeeld facturen uitreiken of maandelijkse aangiften indienen. Het is evenwel mogelijk dat een vereniging of stichting die een btw-belastingplichtige is overeenkomstig artikel 4, §1 WBTW vrijgestelde activiteiten verricht in de zin van artikel 44, §2 WBTW. Het verrichten van dergelijke diensten of leveren van dergelijke goederen geeft geen recht op de aftrek van de aangerekende btw en bij het factureren van dergelijke diensten of goederen moet er geen btw worden aangerekend. De vrijstellingen hebben bij nader inzien vooral betrekking op de eigenlijke non-profitsector.

- Artikel 44, §2, 3° WBTW stelt onder bepaalde voorwaarden diensten van exploitanten van sportinrichtingen aan sportbeoefenaars vrij. In een parlementaire vraag werd verduidelijkt dat ook de uitbating van een kantine vrijgesteld kan zijn als: 1) de kantine enkel toegankelijk is voor personen die de sportinrichting bezoeken, 2) enkel dranken en bepaalde versnaperingen serveert en 3) de ontvangsten van de kantine geen concurrentieverstoring veroorzaken, zij zijn met andere woorden verwaarloosbaar.

- Artikel 44, §2, 4° WBTW voorziet in een uitzondering voor onderwijsinstellingen als er geen winstoogmerk is, maar voor andere dan publiekrechtelijke lichamen zou er sprake mogen zijn van winstoogmerk.

- Artikel 44, §2, 9° WBTW stelt de evenementensector vrij. Net zoals bij de sportinrichtingen kan er ook hier een cafetaria worden uitgebaat zonder dat de vrijstelling verloren gaat.

- Artikel 44, §2, 11° WBTW stipuleert dat leveringen van goederen of diensten aan leden vrijgesteld zijn. Met leden bedoelt men zowel de ledenoprichters als de leden die later

330 Vr. en Antw. Kamer 2002-03, 24 februari 2003, 20242 (Vr. nr. 1094 Y. LETERME)
332 Vroeger werd er in een keuzestelsel voorzien, waarbij de vereniging of de stichting kon opteren om toch btw aan te rekenen, opdat deze dan door de leden kon worden afgetrokken. Die mogelijkheid is afgeschaft (zie het
toetreden\textsuperscript{333}. Voorts is er een gemeenschappelijk belang vereist. In de administratieve commentaar stelt men dat het gaat om een dienst of goed waarop alle leden zonder onderscheid aanspraak kunnen maken en waarvan de kosten omgeslagen worden naar alle leden. Goederen of diensten in het persoonlijk belang van één lid genieten dus geen vrijstelling. Bedoeld wordt dat er geen andere prijs mag gevraagd worden dan de eventuele ledenbijdrage, die berekend wordt in functie van de effectief verkregen prestaties, of een beperkte retributie.

- Artikel 44, §2, 12° WBTW voorziet in een vrijstelling voor leveringen van goederen of diensten die bijdragen tot de financiering van een hoofactiviteit, bestaande uit bijvoorbeeld cultuur of sport. Het gaat bijvoorbeeld om het organiseren van een sporttoernooi, waarbij er inkomsgelden gevraagd worden, en daarbij er reclame gemaakt wordt voor sponsors.

162. Zoals gezegd zijn voor een vzw, die onderworpen is aan het btw-stelsel, alle regels van toepassing van dat btw-stelsel. Zo zou ook artikel 93\textit{undecies} C WBTW van toepassing zijn. Dit artikel voorziet in een hoofdelijke aansprakelijkheid van de bestuurders op voorwaarde dat zij een fout in de zin van artikel 1382 BW hebben begaan bij niet-naleven van de btw-wetgeving. Dit artikel zou ook van toepassing zijn op de in artikel 17, §3 V&S-wet bedoelde rechtspersonen, dus de grote vzw’s. Op stichtingen of kleine vzw’s is zij niet van toepassing\textsuperscript{334}. Dit is op zich geen probleem: het gemeen recht kan worden ingeroepen, maar het nadeel is dat het wettelijk vermoeden van fout \textit{ex} artikel 93\textit{undecies} C, §2 WBTW niet ingeroepen kan worden\textsuperscript{335}.

\textit{§2 Erfenissen, schenkingen en testamenten}

\textit{A. Registratierchten}\textsuperscript{336}

oude artikel 7 WBTW, opgeheven door de wet van 27 december 1977 houdende diverse bepalingen, BS 30 december 1977).\textsuperscript{333}

\textsuperscript{333} BTW-Handleiding 2015, nr. 328/3, 4°.
\textsuperscript{335} D. Deschrijver, “Door een vennootschap of een vzw onbetaald gebleven bedrijfsvoorheffing en/of btw: aspecten van de persoonlijke aansprakelijkheid van bestuurders na de programmawet van 20 juli 2006”, TRV 2007s, 89-90, nr. 23.
\textsuperscript{336} Hier worden enkel de tarieven van het Vlaamse Gewest onderzocht, hoewel de in de andere gewesten gehanteerde tarieven en uitzonderingen uiteindelijk niet zo veel verschillen (bijvoorbeeld artikel 140, 2° en 3° W. Reg. voor Brussel).
163. Alvorens het tarief van toepassing op schenkingen te onderzoeken, moet onderzocht worden of de vereniging of de stichting de schenking wel degelijk kan aanvaarden. Er geldt immers een beperking op de rechtsbekwaamheid voor wat betreft schenkingen die een plafond van 100.000 EUR overschrijden (artikel 16, §1 V&S-wet/artikel 33 V&S-wet) in die zin dat er een machtiging van de Minister van Justitie vereist is. Veelal zal dit evenwel een non issue zijn, omdat de meeste schenkingen aan een vereniging of een stichting de vorm zal aannemen van een inbreng om niet. De inbreng om niet wijkt af van de schenking, omdat zij gebeurt zonder animus donandi. Een unanieme rechtsleer heeft altijd voorgehouden dat een inbreng om niet of de overdracht met het oog op certificering burgerrechtelijk niet als gift, die aan de voormelde machtiging dient te worden onderworpen, kon worden gekwalificeerd, bij gebrek aan animus donandi. Dit werd recent nog bevestigd in een arrest van het hof van beroep te Brussel. Zij wijkt voorts af van een eigenlijke inbreng omdat de inbrenger niet vergoed wordt middels de uitgifte van aandelen.

164. De schenkbelasting voorziet normaliter in een tarief van 5,5% voor schenkingen aan verenigingen of stichtingen (artikel 2.8.4.1.1, §3, lid 1, 10° VCF). Soms wordt zij op 100 EUR gebracht als de schenking, met inbegrip van inbrengen om niet, gebeurt door een vereniging of een stichting (artikel 2.8.4.1.1, §3, lid 2 VCF). De toepassing van het algemeen vast recht op schenkingen, met inbegrip van inbrengen om niet, tussen verenigingen en stichtingen onderling is er gekomen om de herstructureringen (bijvoorbeeld fusies of splitsingen) van dergelijke rechtspersonen te faciliteren.

165. De inbrengen om niet werden door de Administratie fiscaalrechtelijk niet beschouwd als schenkingen, hoewel de meerderheidsstrekking in de rechtsleer altijd heeft voorgehouden dat inbrengen om niet ook schenkingen in de zin van de schenkbelasting zijn. Deze visie werd ook bevestigd door het Arbitragehof. Inbrengen om niet zullen, zelfs zonder uitdrukkelijke bepaling, fiscaalrechtelijk dus geassimileerd worden met de eigenlijke schenkingen. Let wel, als zij niet de overdracht van onroerende goederen of

zakelijke rechten behelzen en er evenmin sprake is van een authentieke akte, dan is men niet verplicht de rechtshandeling te registreren en dus de registratierchten te vervullen.

166. Als er onroerende goederen ten bezwarende titel (waarbij er dus lasten worden opgelegd aan de inbrenggenietende vereniging of stichting, zonder dat er aandelen kunnen worden uitgegeven) worden ingebracht in een vereniging of stichting, dan geldt het verkooprecht van 10% (artikel 2.9.1.1.1 VCF). Deze bepaling is strenger dan wat geldt voor vennootschappen, omdat daar soms een nulterief geldt. Dit is het geval bij de inbreng van onroerende goederen, die niet als woning beschouwd kunnen of door een ander dan een natuurlijk persoon worden ingebracht (artikel 115bis W. Reg.). Voor wat betreft de inbreng van roerende goederen ten bezwarende titel geldt dat het algemeen vast recht van toepassing is. Dit is belangrijk voor de overdracht van effecten aan een administratiekantoor met het oog op de certificering ervan: het gaat hier immers niet om een inbreng om niet, omdat de inbrenger vergoed wordt met effectencertificaten. Het is evenwel ook mogelijk om de effecten zonder de heffing van registratierchten over te dragen, vermits de overdracht van effecten niet verplicht bij authentieke akte dient te gebeuren en evenmin een verplicht te registreren rechtshandeling uitmaakt.

167. Wanneer de stichting tijdens het leven van de stichter uitkeringen doet conform het belangeloos doel, dan is geen schenkingsbelasting verschuldigd. De raad van bestuur voert dan immers gewoon het statutaire doel van de stichting uit.

B. Successierechten

168. Legaten aan een vereniging of stichting worden onderworpen aan gunsttarief van 8,5% (artikel 2.7.4.2.1, §1, lid 1, 10° VCF).

169. Het gebruik van een private stichting (desgevallend als administratiekantoor) kan een nuttig instrument zijn om vermogens op een fiscaal voordelige manier over te dragen aan de volgende generaties. De antimisbruikbepaling kan in deze geen rol spelen omdat men geen belasting ontkoent, maar ontwijkt: dit is toegelaten in het kader van het leerstuk van de vrije keuze van de minst belaste weg.

1) Certificaten als instrument van familiale vermogensplanning?

---

343 Voorafgaande beslissing nr. 2011.275 dd. 29 november 2011.
170. Men zou de effectencertificaten kunnen schenken bij wijze van onderhandse akte. Vermits het om een niet-getarifeerde rechtshandeling gaat, zijn er geen schenkingsrechten verschuldigd. Als de schenker vervolgens nog drie jaar in leven blijft na de dag van de schenking, dan zal evenmin erfbelasting verschuldigd zijn (artikel 2.7.1.0.5, §1, lid 1 VCF). Gelet op het feit dat de schenkingsbelasting op roerende goederen een laag vlak tarief bedraagt, kan men eventueel ook gebruik maken van een authentieke akte, zodat er ook geen erfbelasting verschuldigd is als men overlijdt binnen de drie jaar\textsuperscript{344}.

171. Men kan zich vragen wat het concurrentiële voordeel is van de schenking van effectencertificaten ten opzichte van een vennootschap. Eigenlijk gelden bovenstaande bemerkingen ook voor de schenkingen van effecten van een vennootschap. Toch is er één in het oog springend voordeel: de controle. Men kan één of meerdere van de erfgenamen aanduiden als bestuurder van de stichting en zo de andere erfgenamen buitenspel zetten. A fortiori kan men voorzien in de niet-royeerbaarheid van de effectencertificaten. Dit dreigt evenwel in strijd te komen met de wettelijke reserve (artikel 913 et. seq. BW).

172. De wettelijke reserve is het deel van het vermogen waarover niet ten kosteloze titel kan worden beschikt. De wettelijke reserve is pas aangetast als de verarming van het vermogen van de decujus het gevolg is van door de decujus gedane giften. Het oprichten van een private stichting, waaraan men effecten toevertrouwt in ruil voor certificaten, kan niet als een verarming worden beschouwd\textsuperscript{345}. De niet-royeerbaarheid van de effectencertificaten maakt een last uit. Zoù dit voor de erfgenamen, niet zijnde bestuurders van de private stichting, een schending uitmaken van de regel dat men de reserve vrij en onbelast dient te ontvangen? Het antwoord is wellicht ontkennend, omdat de niet-royeerbaarheid een essentieel kenmerk is van de certificeringsoperatie. Certificering is immers hét middel bij uitstek om de continuïteit van een onderneming te vrijwaren\textsuperscript{346}. Daarnaast is het ook zo dat de certificaathouder over bepaalde rechten beschikt bij grove misbruiken door de bestuurders (artikel 43, lid 1 V&S-wet) en de royering niet kan worden uitgesloten in bepaalde gevallen (bijvoorbeeld het systematisch niet-doorstorten van de inkomsten, cf. artikel 242, §1, lid 8 W.Venn. en artikel 503, §1, lid 6 in fine W.Venn.). Stel nu dat de bestuurders van de private stichting een meerderheidsparticipatie hebben in de


\textsuperscript{346} Memorie van toelichting bij wetsvoorstel (LANO) tot wijziging van het Wetboek van vennootschappen met betrekking tot de opheffing van de in tijd beperkte niet-omwisselbaarheid van certificaten, Parl. St. Kamer 2000-01, nr. 50K1951/1, 4.
vennootschap en besluiten geen inkomsten uit te keren: is dit dan in strijd met de reserve? Dit is een heikle vraag omdat we hier in een spanningsveld tussen de belangen van de vennootschap en de ondernemersvrijheid enerzijds en de belangen van de reservataire erfgenaam anderzijds terecht komen. Ten slotte is er discussie als er naast de niet-royeerbaarheid van de effecten, ook overdrachtsbeperkingen worden opgelegd, zoals een voorkeurrecht of een tijdelijke onvervreemdbaarheidsclausule. In mijn optiek is dit ook mogelijk, gelet op de *ratio legis* van de Certificeringswet en omdat de overdrachtsmogelijkheid niet wordt uitgesloten (zie hoger in dit randnummer)347.

2) Fiscale opportuniteiten

173. Een uitkering na het overlijden van de stichter geeft volgens de Rulingcommissie geen aanleiding tot heffing van successierechten op basis van artikel 8 W.Succ. (thans artikel 2.7.1.0.6 VCF). Dit artikel voorziet in fictie waarbij bedingen ten gunste van een derde als een legaat worden beschouwd. Volgens de Rulingcommissie moet het evenwel gaan om een contract, terwijl de oprichtingsakte van een stichting een eenzijdige rechtshandeling gaat348. De rechtsleer stelt evenwel dat een zuivere overdracht van vermogens naar een volgende generatie geen belangeloos doel vormt349. Hieruit leidt de Rulingcommissie af dat men eventueel de antimisbruikbepaling kan toepassen350. De Vlaamse Belastingdienst heeft zich hierover nog niet uitgesproken.

174. Een andere fiscale opportuniteit is het zogenaamd elastiekbeding. In principe zal na de ontbinding van de stichting het vermogen gaan naar een bepaald belangeloos doel (artikel 28, 6° V&S-wet). De wet stelt evenwel dat de ingebrachte goederen eventueel, mits statutaire machtiging, kunnen terugkeren naar de stichter of diens erfgenamen (artikel 28, 6° *in fine* V&S-wet). Als de stichter de goederen zelf terugneemt, dan zijn geen schenkingsrechten, noch successierechten verschuldigd351. Als de recht heb tenden de goederen terugnemen, lijkt er meer ruimte tot discussie. Men maakt een onderscheid naargelang de goederen voor of na het overlijden uit de stichting gehaald worden. Als zij

---


348 Voorafgaande beslissing nr. 2012.311 dd. 04 december 2012.


350 Voorafgaande beslissing nr. 2014.593 dd. 16 december 2014.

351 Voorafgaande beslissing nr. 2011.275 dd. 29 november 2011.
voor het overlijden uit de stichting gehaald worden, dan kan het mutatierecht of schenkingsrecht, naargelang er *animus donandi* is, worden toegepast\(^{352}\). Na het overlijden stelt LABEEUW dat er successierechten verschuldigd zijn\(^{353}\). STOLLE en de Rulingcommissie stellen evenwel dat de goederen geen deel uitmaken van het vermogen van de *decuus*, omdat het eerder zou gaan om een conventioneel recht van terugkeer, zodat er geen belasting verschuldigd is\(^{354}\).

175. Het duo-legaat is ten slotte eveneens een vorm van successieplanning waarbij de vzw of private stichting een rol kan spelen. De drie gewesten kennen immers een progressief tarief voor de schenk – en erfbelasting (artikelen 2.7.4.1.1, §1 en 2.8.4.1.1, §1 VCF) .

In een klassieke gezinssituatie vallen deze tarieven redelijk mee, zeker als men grotere vermogens in schijven schenkt aan de toekomstige nabestaanden. Een legaat aan een verdere verwant loopt evenwel het risico grotendeels te worden wegbelast: in de hoogste schijf wordt een tarief gehanteerd van 65%. In de praktijk is dan ook het duo-legaat ontwikkeld. Dit valt te omschrijven als een algemeen legaat aan een bepaalde rechtspersoon met een bepaald ideeel doel, waarbij deze rechtspersoon als last heeft om de successierechten op de andere legaten te betalen\(^{355}\). Men doet een beroep op een vereniging of stichting als duo-legataris omdat legaten aan deze rechtspersonen aan een gunstiger tarief worden onderworpen. Het onmiddellijke voordeel van deze techniek is dat diegene die het legaat ontvangt, dit legaat voor het volle bedrag ontvangt, terwijl er *in globo* minder successierechten betaald zullen zijn. Ook de rechtspersoon die als last heeft de successierechten te betalen, heeft een voordeel bij deze werkwijze: het nettobedrag van het legaat kan het aanwenden voor haar werkzaamheden. Hoewel het duo-legaat dus eigenlijk zowel een belastingbesparing als de bevordering van de non-profitsector realiseert, staat zij natuurlijk open voor misbruik. Het is immers niet denkbeeldig dat men louter voor deze belastingbesparing een vereniging of stichting opricht, zodat men minder successierechten betaalt en tegelijk alle bedragen in de familie behoudt. In deze kan de algemene antimisbruikbepaling natuurlijk wel een rol spelen (artikel 3.17.0.0.2 VCF).

---


C. Taks tot vergoeding van de successierechten

176. Verenigingen en stichtingen zijn afgescheiden vermogens. Vermits zij afgescheiden zijn van het vermogen van de natuurlijke personen die goederen heeft ingebracht, maken deze goederen geen deel uit van de successieaangifte van deze persoon\(^{356}\). Deze rechtspersonen zijn daarom onderworpen aan jaarlijkse “taks tot vergoeding van de successierechten” (artikel 147 W.Succ.)\(^{357}\). Het is wel vereist dat de rechtspersoon een vermogen heeft van meer dan 25.000 EUR (artikel 148bis W.Succ.). De taks bedraagt 0.17% op het geheel van de bezittingen van de rechtspersoon (artikel 150, lid 1 \textit{juncto} artikel 152, lid 1 W.Succ.), met dien verstande dat de taks tot vergoeding van de successierechten niet berekend wordt op de activa die gebruikt worden in het kader van certificering (artikel 150, lid 1, 5° W.Succ.). Dit laatste wordt verantwoord door het feit dat de emittent van de effectencertificaten slechts de juridische eigenaar is \(^{358}\). Bij nader inzien is deze taks ongetwijfeld een relict van de strijd tegen de dode hand\(^{359}\).

Tussenbesluit

177. De fiscale wetgever was zich bedacht van de mogelijke concurrentiële voordelen in de rechtspersonenbelasting. Ook het Grondwettelijk Hof en de Europese Unie hebben elk al bezwaren geuit bij het toepassingsgebied van deze belasting. Vandaar dat het toepassingsgebied van de vennootschapsbelasting geobjectiveerd is: wie zich gedraagt als economische entiteit, moet als economische entiteit belast worden. Tegelijk merk je toch dat de wetgever op twee gedachten hinkt: als de economische activiteiten slechts bijkomstig zijn, zal er toch geen sprake zijn van de toepassing van de vennootschapsbelasting. Bepaalde economische activiteiten, zoals de ziekenhuisactiviteit (althans in de vorm van vzw of publiekrechtelijke instelling) of het privaat onderwijs, worden zelfs zonder pardon als “bevoorrecht” beschouwd. De vraag rijst naar wat de \textit{lege ferenda} aangewezen lijkt, want het is genoegzaam gebleken dat de rechtspersonenbelasting zeker voordelen biedt.

---


\(^{357}\) De taks tot vergoeding der successierechten is een federale bevoegdheid, zodat de bestaande bepalingen in het W.Succ. behouden bleven (Memorie van toelichting bij ontwerp van decreet tot wijziging van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013, \textit{Parl.St.} VI. Parl. 2014-2015, nr. 114/1).

\(^{358}\) D. DESCHRIJVER, “Enkele fiscaalrechtelijke aspecten van de wet van 2 mei 2002 op de verenigingen en de stichtingen”, \textit{RW} 2002-2003, 1015, nr. 10.

Mijns inziens situeert het probleem zich niet zozeer op het vlak van het toepassingsgebied van de rechtspersonenbelasting, wel op het vlak van de inhoud van de rechtspersonenbelasting. Een volledige afschaffing van de uitzonderingen op de vennootschapsbelasting (en dus een algehele onderwerping van elke rechtspersoon aan de vennootschapsbelasting) zou te verregaand zijn, ook al zou men hiermee wel een *level playing field* kunnen bekomen voor bepaalde activiteiten die naar ons aanvoelen zuiver economisch zijn, doch bevoorrecht (bijvoorbeeld ziekenhuisactiviteiten). Als we de winsten van jeugdverenigingen, ziekenhuizen, kunstateliers en dergelijke meer gaan belasten met tarieven van 33.99% of 25.75%, gaan we volgens mij *ceteris paribus* perverse effecten creëren en misschien zelfs de groei van die sectoren storen. Ik vrees daarbij dat men de hogere werkingskosten zou doorrekenen aan de leden of gebruikers, waardoor men niet zozeer een grijze vereniging of stichting straft, doch wel diegene die van de diensten gebruik maakt. Dit lijkt mij geen verkiesselijke maatschappelijke tendens, want het sociale (met onder meer voordeeltarieven) is minstens even belangrijk als het louter economische (een *level playing field*). Aldus bepleit ik om de inhoud van de rechtspersonenbelasting te herzien om het hoofd te bieden aan de verenigingen en stichtingen in de grijze zone. Vooral de niet-belastbaarheid van de inkomsten uit de bijkomstige of bevoorrechte activiteit lijkt problematisch. Hier zou men, naar analogie met wat voor vennootschappen geldt, de winst uit die activiteiten (opbrengsten min de daarvoor gemaakte kosten) moeten belasten. Dit geldt naar mijn mening zelfs onverminderd als binnenkort de vereniging of stichting onbeprekt economische activiteiten kan verrichten en de bijkomstigheidsvereiste op burgerlijk vlak nutteloos wordt. Zo combineert men het beste uit twee werelden: de inkomsten worden hoe dan ook belast en dus wordt concurrentie uitgesloten, maar voor de verenigingen en stichtingen met een beperkte, louter ondersteunende economische activiteit kan dan voor het overige soepelheid blijven gelden in de vorm van rechtspersonenbelasting. Hier geldt wel dat men zich ervoor moet hoeden dat het tarief toegepast op die winst niet te hoog is, om doorrekening aan de leden of gebruikers zoveel als mogelijk te vermijden. Het tarief mag dus zeker geen sanctionerend karakter hebben. Als het tarief daarnaast niet te laag is en enigszins aanleunt bij datgene wat voor vennootschappen geldt (hoewel het naar mening dus wel minder mag zijn), zal men ook op Europees vlak al sneller kunnen besluiten dat er geen verboden staatssteun is. Dit voorstel leunt trouwens ook aan bij hoe het fiscaal statuut van vereniging en stichting vandaag in Nederland geregeld wordt (*zie in extenso* hoofdstuk 4, afdeling 2, §1).

180. Een vzw en vooral de private stichting kunnen inderdaad nuttig gebruikt worden om vermogens op fiscaal voordelige wijze over te dragen naar andere generaties.
Hoofdstuk 4: Een blik op het recht van onze noorderburen

Afdeling 1: Statuut van de vereniging en stichting in het ondernemingsrecht

§1 Geïntegreerde benadering van handels – en burgerlijk recht


182. Bij beide rechtsstelsels was er vroeger geen duidelijk onderscheid tussen handels – en burgerlijk recht. Er ontstond rond 1300 wel een aparte rechtstak voor handelaars, met name de lex mercatoria, maar deze speelde rond 1500 geen rol meer op het continent. De handelaren werden immers op gelijke voet behandeld als de stadspoorters361. Tegelijkertijd met het afkalven van de privileges voor handelaren, begon deze maatschappelijke groep evenwel meer en meer toe te treden tot de elite van de maatschappij. Het is die toegenomen sociale mobiliteit van de handelarenklasse die er tot op vandaag voor zorgt dat men het economische en handelsrecht een apart statuut toekent. Net voor de Franse Revolutie kwam het lobbywerk van de sector tot een hoogtepunt, vermits het resoluut koos voor een toepassingsgebied ratione materiae. De napoleontische Code de Commerce van 1807 koos evenwel voor een gemengd toepassingsgebied en bleek een eerste stap in het milderen van de aanspraken van de sector zelf. In België is evenwel door lobbywerk nooit de stap genomen om het handelsrecht volledig uit te bannen. Een ander probleem bleek de blinde trouwheid van België aan de napoleontische codificaties362.

183. In Nederland is men vrijwel meteen na het einde van de Franse bezetting begonnen met besprekingen om een nieuwe codificatie op te stellen. In 1838 had men al een nieuw burgerlijk wetboek, hoewel dit inhoudelijk eigenlijk een kopie was van de Franse Code Civil. Dit wetboek lokte evenwel discussie uit omdat zij een scheiding tussen burgerlijk en handelsrecht doorvoerde, terwijl dit tegen de rechtstraditie was en Nederland vroeger een

---

handelsgrootmacht was geworden zonder een apart handelsrecht. Aldus werden vrijwel meteen nadien de rechtbanken van koophandel afgeschaft (1838), het faillissement opengesteld voor niet-handelaars en worden de begrippen ‘handelaar’ en ‘daad van koophandel’ opgeheven (1934). Andere bepalingen van het wetboek van koophandel zijn stelselmatig geïntegreerd in het NBW en het wetboek van koophandel zal mettertijd worden afgeschafft. Vandaag bevat het Nederlands wetboek van koophandel enkel nog bepalingen inzake zeevaart en wisselbrief.

184. Het integreren van handels – en burgerlijk recht heeft een belangrijk gevolg: het verbod op handelszaken wordt niet gesteld, omdat er formeel geen handelsrecht meer is. Aldus speelt de hele bijkomstigheidsvereiste niet, waardoor de wettelijke specialiteit van vereniging en stichting in Nederland gevoelig verschillen van de Belgische tegenhanger.

§2 Een uniform ondernemingsrecht?

185. We vangen aan met een korte bespreking van de betrokken “non-profit” rechtsvormen. Vervolgens bespreken wij de conceptuele verschilpunten met hun Belgische tegenhangers. Het is dus niet de bedoeling de verenigingsrechtelijke regels op een gedetailleerde manier te vergelijken. Eigenlijk bespreken wij enkel de verschillen die belangrijk zijn in het kader van het tweede luik van deze rechtsvergelijking, met name het statuut van de vereniging of stichting in het Nederlands ondernemingsrecht. Het is evenmin de bedoeling om de Nederlandse vereniging of stichting te vergelijken met de Nederlandse vennootschapstypes. Net zoals in België gelden er weliswaar afzonderlijke en soepelere regels, maar we kunnen net zoals in België besluiten dat die regels wellicht niet de doorslaggevende reden zijn om de vereniging of stichting boven de vennootschap te verkiezen. Bovendien bestaat natuurlijk de BV die qua oprichting, werking en bestuur gevoelig soepeler is dan haar Belgische tegenhanger.

186. In een tweede punt (B.) bespreken wij het statuut van de vereniging en stichting in het ondernemingsrecht. Er zal aandacht uitgaan naar de “typisch” handelsrechtelijke bepalingen zoals de registratieverplichting, faillissement en de bevoegdheid van de

365 Sommige soepelere rechtsregels zijn afhankelijk van de vraag of de vereniging of stichting al dan niet een onderneming drijft. Zo geldt de jaarrekeningsverplichting enkel voor verenigingen en stichtingen met een onderneming (artikel 2:360, lid 3 NBW).

A. *Introductie van de rechtsvormen*

1) **Vereniging**

187. De vereniging wordt frequent gebruikt: vandaag zijn er een 150.000-tal in Nederland volgens de gegevens van de Nederlandse Kamer van Koophandel. De vereniging wordt geregeld in artikel 2:26 en volgende van het NBW. Zij kan hetzij een formele vorm (vereniging met volledige rechtsbevoegdheid), hetzij een informele vorm (vereniging met beperkte rechtsbevoegdheid) aannemen. De formele vorm geniet rechtspersoonlijkheid en verkrijgt men door de oprichting via authentieke akte of door de statuten authentiek te maken (artikelen 2:27-28 NBW). De informele vorm geniet ook rechtspersoonlijkheid, maar hiervoor is vereist dat men: a) een eigen identiteit heeft en als een eenheid aan het economische verkeer deelneemt, b) een organisatie en structuur heeft.

188. De vereniging was oorspronkelijk de rechtsvorm bij uitstek om een bepaalde ideële doelstelling te verwezenlijken. Door de introductie van de zogeheten coöperatieve vereniging (artikel 2:53 NBW), een vereniging die ook de behartiging van stoffelijke belangen kan nastreven, doch geen winst mag uitkeren, werd dat principe evenwel op de helling gezet. Vandaag wordt het onderscheid gemaakt door het winstuitkeringsverbod (artikel 2:26, lid 3 NBW) en het gebrek aan een verplichting tot inbreng. Een vereniging mag niettemin ook commerciële activiteiten verrichten. Werden deze niet door de statuten voorzien (feitelijke activiteiten), dan wordt er meestal bestuurdersaansprakelijkheid opgelegd. Nederland kent immers ook een soort statutaire specialiteit, vermits artikel 2:7 NBW in een vernietiging van doeloverschrijdende handelingen voorziet. De Hoge Raad heeft evenwel beslist dat de statutaire doelomschrijving weliswaar belangrijk is, maar geen

determinerend belang heeft: alle omstandigheden moeten in acht genomen worden, waaronder het belang van de rechtspersoon\textsuperscript{371}. Enkel activiteiten die volledig onverenigbaar zijn met het werkelijke doel, zijn dus vernietigbaar. Handelt de formele vereniging in strijd met het winstuitkeringsverbod, dan kan zij ontbonden worden (artikel 2:21 NBW). Handelt de informele vereniging in strijd met het winstuitkeringsverbod, dan kan zij als vennootschap worden geherkwalificeerd\textsuperscript{372}.

2) \textbf{Stichting}

\textbf{189.} De stichting is onttzettend populair in Nederland: vandaag zijn er een 160.000-tal. De stichting is een doelvermogen die onderhevig is aan een winstuitkeringsverbod, tenzij wanneer dit kadert in dat doel (artikel 2:285, lid 3 NBW). De stichting vereist altijd een authentieke akte (artikel 2:286 NBW). Net zoals de vereniging kan de stichting ook commerciële activiteiten verrichten\textsuperscript{373}. Voor de toerekening van extra-statutaire activiteiten, gelden dezelfde regels als bij verenigingen. Zij onderscheidt zich van de vereniging door het ledenverbod (artikel 2:285, lid 1 NBW), waarbij vooral determinerend is dat er geen zeggenschap is voor een persoon of een groep van personen ten aanzien van het bestuur\textsuperscript{374}. Ondanks haar tanend belang in België is de stichting een uitermate populaire rechtsvorm, omdat zij de meest soepele bepalingen kent, soepeler dan deze die gelden voor de vereniging.

\textbf{190.} Gelet op de almacht van het bestuur, durft men deze vorm verkiezen boven de vereniging, alwaar men een soort \textit{checks and balances} heeft verzekerd. Die vaststelling heeft zelfs tot wettelijk ingrijpen geleid\textsuperscript{375}. Sinds 2011 werd de wet van 8 mei 2003 houdende regels over de documentatie van vennootschappen\textsuperscript{376} immers uitgebreid naar (bepaalde) verenigingen en stichtingen. Deze wet voorziet in een doorlopend toezicht op bestuur – en ledenwijzigingen, waarbij deze wijzigingen automatisch getoetst worden aan risico-indicatoren\textsuperscript{377}. We merken dus dat het Nederlands recht een (kwalitatief

\begin{footnotesize}
\begin{enumerate}
\item Hoge Raad 16 oktober 1992, \textit{Nederlandse Jurisprudentie} 1993, 98.
\item \textit{Staatsblad van het Koninkrijk der Nederlanden} 20 mei 2003, 271.
\end{enumerate}
\end{footnotesize}
performant\textsuperscript{378}) geautomatiseerd extern toezichtstelsel heeft, terwijl het O.M. in België nog afhankelijk is van tips of van klokkenluiders. In combinatie met de mogelijkheid inlichtingen op te vragen of het ontslag van een bestuurder te vorderen bij een stichting, is dit een krachtig wapen om misbruikte stichtingen een halt toe te roepen (artikelen 2:297-298 NBW). Als de stichting handelt in strijd met haar statutair doel of met het winstuitkeringsverbod, dan kan zij ontbonden worden (artikel 2:21 NBW).

3) Bijzonderheden en vergelijking

191. Bepaalde bijzondere wetgeving wijkt evenwel af van de hogervermelde kenmerken van de vereniging of stichting. De belangrijkste is de wet van 20 oktober 2005 tot vereenvoudiging van het stelsel van overheidsbemoeienis met het aanbod van zorginstellingen (Wet Toelating Zorginstellingen)\textsuperscript{379}. Artikel 5, lid 2 van de Wet Toelating Zorginstellingen stelt dat de zorginstelling zonder winstoogmerk moet opereren, tenzij zij tot een uitzonderingscategorie behoort die door de regering wordt vastgesteld. In die zin is deze wet strenger dan wat normaliter geldt voor de vereniging of stichting, nu deze in principe winst mogen nastreven door het voeren van commerciële activiteiten, op voorwaarde dat zij deze winst niet uitkeren. Blijkbaar zou dit verbod op winsttoogmerk evenwel in de nabije toekomst verdwijnen naar aanleiding van een wetswijziging\textsuperscript{380}.

192. Een blik op het Nederlands recht leert ons vooreerst dat de gehele bijkomstigheidsvereiste daar niet gevoerd moet worden. Hoewel er hier en daar een pleidooi is om de stichting en vereniging voor ideële doeleinden te gebruiken\textsuperscript{381} en deze ook meestal voor die doeleinden worden gebruikt, is de consensus toch dat deze rechtsvormen zich enkel onderscheiden van vennootschappen door het winstuitkeringsverbod. Dit heeft de betekenis zoals wij dat ook in België kennen; er kunnen met name wél onrechtstreekse vermogensvoordelen, zoals kortingen, worden verschaft\textsuperscript{382}. De afwezigheid van de bijkomstigheidsdiscussie is ook logisch: in het Belgische recht wordt niet aanvaard dat een vzw of private stichting als handelaar wordt beschouwd. In Nederland is er evenwel geen apart handelsrecht meer.

---


\textsuperscript{379} \textit{Staatsblad van het Koninkrijk der Nederlanden} 22 november 2005, 571.


\textsuperscript{381} V.A.M. VAN DER BURG, “Vragen rond het maatschappelijk gebruik van de stichting”, \textit{Weekblad voor privaatrecht, notariaat en registratie} 1992, afl. 6049, 542-543.

193. Niettemin merken we dat men in Nederland ook vasthoudt aan een principe als statutaire specialiteit, zodat niet-voorziene commerciële activiteiten in principe onmogelijk zijn. Deze onmogelijkheid is echter schijn. Extra-statutaire activiteiten worden meestal toch toegerekend aan de vereniging of stichting op basis van rechtspraak van de Hoge Raad.

B. Grotendeels uniform ondernemingsrecht

1) Handelsregister

194. Het Nederlands Burgerlijk Wetboek schrijft zowel voor de formele als informele vereniging en de stichting voor dat zij een inschrijving dienen te nemen in het handelsregister (artikelen 2:29 lid 1 en 2:289, lid 1 NBW). Als zij een onderneming voeren, dan moet dit eveneens worden vermeld (artikel 5, a) Handelsregisterwet383). Een onderneming wordt omschreven in artikel 2, lid 1 van het Handelsregisterbesluit: “[een onderneming is iedere] voldoende zelfstandig optredende organisatorische eenheid van één of meer personen waarin voldoende inbreng van arbeid of middelen, ten behoeve van derden diensten of goederen worden geleverd of werken tot stand worden gebracht met het oogmerk daarmee materieel voordeel te behalen”384. Zij is gebaseerd op oudere rechtspraak van de Hoge Raad. Het oogmerk om materieel voordeel te behalen is blijkens die rechtspraak eigenlijk subjectief winstoogmerk385. Men wil dus niet zozeer een vergoeding die voldoende is om break-even te draaien, maar men wil een pure vermogensaccumulatie bekomen. In die zin lijkt dit ondernemingsbegrip niet op het Europese ondernemingsbegrip of ons begrip onderneming in artikel I.I, 1° WER. De criteria om te besluiten tot een onderneming werden vastgelegd in een beleidsregel van de staatssecretaris van economische zaken386. Uit die beleidsregel kan men een aantal conclusies trekken:
- Om te bepalen of er een onderneming is, moet men vooreerst dus kijken of er winstoogmerk is. Een onderneming en winstoogmerk kan ook aanwezig zijn als men slechts incidenteel activiteiten voert met winstoogmerk, bijvoorbeeld als men jaarlijks een popfestival organiseert.

Men kijkt in eerste instantie naar de ondernemingscriteria zoals die gelden voor de btw. De btw-wetgeving verduidelijkt in artikel 7 wat zij onder onderneming verstaat. Het gaat men name ofwel om een beroep, ofwel om de exploitatie van een vermogensbestanddeel om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen. Deze komen verder aan bod. Als die criteria niet vervuld werden, kan men evenwel nog steeds kwalificeren als onderneming, op voorwaarde dat men minimaal 15u/week als onderneming werkt.

Zelfs als alle criteria voldaan zijn, geldt er nog een bepaalde drempel. De ondernemingsactiviteiten moeten een zekere omzet genereren. Deze drempel wordt bepaald met inachtneming van alle omstandigheden, waaronder de grootte van de vereniging of stichting.

De inschrijving van de vereniging en stichting, en desgevallend haar onderneming, is geen papieren tijger. Als er geen inschrijving genomen wordt, dan is het bestuur hoofdelijk aansprakelijk voor de verbintenissen die hij in naam van de vereniging of stichting aangaat (artikelen 2:29, lid 2 en 2:289, lid 3 NBW). Bovendien is er strafrechtelijke aansprakelijkheid (artikel 1, 4° Wet op de economische delicten). Bij een onjuiste of onvolledige inschrijving (bijvoorbeeld de niet-vermelding van een onderneming) kan de Kamer van Koophandel bij gerede twijfel de gegevens aan een onderzoek onderwerpen en uit eigen beweging wijzigen (artikel 38, lid 1 Handelsregisterwet). Daarnaast speelt zij een rol voor de onderwerping van de vereniging of stichting aan de btw, nu het ondernemingscriterium op gelijke manier benaderd wordt. Zij speelt ook een rol voor de vennootschapsbelasting: iedere vereniging die een onderneming drijft in de zin van de btw-regelgeving of de Handelsregisterwet is onderworpen aan de vennootschapsbelasting, maar omdat de vennootschapsbelasting een ruimer ondernemingsbegrip kent, geldt dit niet vice versa.

2) Overige bepalingen van het “handelsrecht”

---

387 Wet van 28 juni 1968, houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde, Staatsblad van het Koninkrijk der Nederlanden 1968, 329.

388 Wet van 22 juni 1950 houdende vaststelling van regelen voor de opsporing, de vervolging en de berechting van economische delicten, Staatsblad van het Koninkrijk der Nederlanden 1951, 91.

Iedere rechtspersoon in Nederland kan failliet verklaard worden. Artikel 2:19, lid 1, c) NBW vermeldt haar onder de ontbindingsgronden van de rechtspersonen, zonder in een uitzondering te voorzien voor verenigingen of stichtingen. Niettemin is er toch een kleine afwijkingsregeling voorzien voor wat betreft de bestuurdersaansprakelijkheid ingevolge grove fout dat tot faillissement geleid heeft (artikelen 2:50a en 2:300a juncto 2:128 NBW). Bij verenigingen geldt de aansprakelijkheidsregeling enkel wanneer het om een formele vereniging gaat die aan de vennootschapsbelasting is onderworpen; bij stichtingen wordt enkel vereist dat men aan de vennootschapsbelasting is onderworpen. Dit wordt verderop besproken. Hier past het te vermelden dat het niet vereist is dat er daadwerkelijk vennootschapsbelasting is geheven, omdat men bijvoorbeeld onder een uitzondering valt, maar de rechtspraak neemt aan dat als er geen aanslag is voor de vennootschapsbelasting, dit impliceert dat er een weerlegbaar vermoeden is dat men niet onderworpen is aan de vennootschapsbelasting. De bewijslast is dus desgevallend omgedraaid.

In Nederland heeft men een met de gerechtelijke reorganisatie vergelijkbare techniek, met name de surseance (artikelen 214 e.v. Faillissementswet). Artikel 214, lid 4 Faillissementswet stelt als voorwaarde dat men een beroep of bedrijf uitoefent, maar dit geldt enkel voor natuurlijke personen. Alle rechtspersonen kunnen dus surseance aanvragen.

In België kennen we voor de andere bepalingen van het economisch recht (zoals bijvoorbeeld mededinging, betalingsachterstand bij handelstransacties, onrechtmatige bedingen en verkoop op afstand) wel een objectief ondernemingsbegrip in plaats van een verouderd handelaarsbegrip. Deze bepalingen zijn evenwel meestal de neerslag van een Europese richtlijn die dan nog dikwijls gebaseerd zijn op maximale harmonisatie. Het lijkt dus overbodig om op dit punt een uitgebreide vergelijking te maken met de Nederlandse regelgeving. Nederland gebruikt wel meestal niet alleen het begrip onderneming als aanknopingsfactor voor de toepassing van de economische regels. Zij gebruikt de begrippen onderneming, bedrijf en beroep, waarbij de betekenis van die begrippen verschilt naargelang de wetgeving waarin zij voorkomen. Beroep verwijst *grosso modo* naar de uitoefening van een vrij beroep, terwijl bedrijf dicht aanleunt bij ons ondernemingsbegrip.

---


<sup>393</sup> Wet van 30 september 1893 op het faillissement en de surseance van betaling, *Staatsblad van het Koninkrijk der Nederlanden* 1896, nr. 9.
in het WER. Een bedrijf is namelijk iedere organisatie die zelfstandig en duurzaam winst (=/= subjectief winstoogmerk !) nastreeft. Een onderneming zou dan weer een verzamelbegrip zijn voor verschillende bedrijven. In de praktijk groeien de begrippen onderneming, beroep en bedrijf naar elkaar toe\textsuperscript{394}.

Afdeling 2: Statuut van de vereniging en de stichting in het belastingrecht

\textbf{§1 Inkomstenbelastingen}

\textbf{199.} In Nederland bestaan er net zoals in België verschillende types inkomstenbelastingen. Er zijn bijvoorbeeld enerzijds de gewone inkomstenbelasting en loonbelasting, die enkel gelden voor natuurlijke personen, en de vennootschapsbelasting, die enkel voor rechtspersonen geldt, en anderzijds de dividendenbelasting, die voor iedereen kan gelden. Meteen valt op dat Nederland geen “rechtspersonenbelasting” kent. Zoals zo dadelijk zal blijken, is de behoefte hieraan veel minder groot door de bepaling van het personeel toepassingsgebied van de vennootschapsbelasting.

1) \textbf{Onderneming}

\textbf{200.} De Wet op de Vennootschapsbelasting\textsuperscript{395} onderwerpt verenigingen en stichtingen aan de vennootschapsbelasting indien en voor zover zij een onderneming drijven (artikel 2, lid, e) Wet op de Vennootschapsbelasting). De Wet op de Vennootschapsbelasting gebruikt hetzelfde ondernemingsbegrip als dat van de Wet Inkomstenbelastingen. Het gaat om iedere organisatie die door middel van arbeid en kapitaal deelneemt aan het maatschappelijk verkeer, met het oogmerk om winst te behalen (artikel 3.4 Wet Inkomstenbelastingen\textsuperscript{396}). Deze omschrijving is verder uitgewerkt in de rechtspraak\textsuperscript{397} en heeft een belangrijke feitelijke component.


201. Deelname aan het maatschappelijk verkeer verwijst eigenlijk naar het aanbieden tegen vergoeding van goederen of diensten op de economische markt. Hiermee wil men verduidelijken dat de goederen of diensten geen besloten karakter mogen hebben. De goederen of diensten mogen met andere woorden niet alleen ten goede komen van de leden, die ervoor “betalen” via ledenbijdragen. Dit is evenwel op zich onvoldoende om de besluiten dat een activiteit geen onderneming vormt: de Staatssecretaris voor Financiën heeft vier vervullen criteria gedistilleerd uit de rechtspraak: a) het moet dus om een besloten groep gaan, b) de besloten groep mag niet eenvoudig toegankelijk zijn, c) de activiteiten moeten streven naar algemene belangenbehartiging van de leden, d) de activiteiten mogen niet tegen betaling gebeuren, zelfs niet tegen een jaarlijkse bijdrage; enkel een algemeen ledengeld is toegelaten. Er is evenmin sprake van deelname aan het maatschappelijke verkeer als de activiteiten gesubsidieerd worden. VAN DE STREEK verwijst naar een ruilverband-criterium: er moet een ruilverband zijn tussen activiteit en subsidie om als onderneming beschouwd te kunnen worden. Men kijkt met andere woorden of men gefinancierd wordt met het doel om iets in de plaats te krijgen. De Staatssecretaris voor Financiën neemt evenwel aan dat men bij een gesubsidieerde vereniging of stichting eerder naar het winstoogmerk moet kijken. Men moet aldus nagaan of de overschotten van subsidies al dan niet vrij besteedbaar zijn of moeten terugbetaald worden aan de subsidiegever.

202. Een duurzame organisatie van arbeid en kapitaal is een feitenkwestie die bepaald wordt aan de hand van verschillende jurisprudentiële criteria. Er wordt bijvoorbeeld gekeken naar de omvang van de ondernemingsactiviteiten, grootte van de brutobaten, winstverwachting, publiciteit, ondernemingsrisico, spraakgebruik en aantal werknemers/opdrachtgevers. Vermogensbeheer of het beleggen in effecten kan alvast niet als ondernemingsactiviteit beschouwd worden.

399 Gerechtshof Amsterdam 1 april 2009, Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht 2009, 1365.
403 Hoge Raad 21 april 1993, Beslissingen in Belastingzaken 1993, 185.
203. Het winstoogmerk verwijst dan weer naar het stelselmatig streven naar overschotten van de inkomsten op de uitgaven en is dus in zekere zin geobjectiveerd, hoewel de intentie nog steeds een rol speelt. De bestemming die aan die overschotten wordt gegeven is irrelevant: zelfs als de overschotten gaan naar een ideiel doel, opereert men met winstoormerk. De overschotten die naar de ideële sfeer verhuizen zullen dus belast worden als soort verworpen uitgave, want zij vormen een soort winstbestemming. In de praktijk poogt men wel eens om zich wél te onderwerpen aan de vennootschapsbelasting. Dit doet men door in te roepen dat men een volledige belastingplichtige is. Ook het gebruik van winsten voor het ondernemingsdoel leidt niet tot gebrek aan winstoogmerk. Reservevorming tot een bepaald bedrag lijkt evenwel te worden gedoogd.

204. Het gaat ten slotte om een partiële belastingplicht: enkel het ondernemingsgedeelte wordt aan de vennootschapsbelasting onderworpen. Er moet activiteit per activiteit worden nagegaan of er sprake is van een onderneming, zelfs bij een grote mate aan verwhavenheid tussen de verschillende activiteiten. Dit laatste wordt evenwel betwist door de Staatssecretaris voor Financiën. Wanneer het statutair doel enkel ondernemingsactiviteiten bevat, zal er evenmin een splitsing gebeuren. In de praktijk bevatten de statuten minstens één ideële doelstelling om volledige belastingplicht te vermijden, maar eigenlijk heeft een vereniging of stichting soms wel baat bij een volledige belastingplicht: er geldt een vermoeden dat alle uitgaven van de vereniging of stichting dan aftrekbare kosten zijn.

2) Concurrentie als vangnet

205. Een vereniging of stichting die geen onderneming drijft is niet per se vrijgesteld van de vennootschapsbelasting. Artikel 4, a) Wet op de Vennootschapsbelasting onderwerpt

---


3) Vrijstellingen

206. De Wet op de Vennootschapsbelasting voorziet in een vrijstelling van de vennootschapsbelasting voor verenigingen en stichtingen met een onderneming als er aan bepaalde voorwaarden voldaan is (artikelen 5-6). Artikel 5 bevat specifieke vrijstellingen voor bijvoorbeeld ziekenhuizen. Dit is de zogeheten zorgvrijstelling. Om misbruik te

416 Memorie van toelichting bij het wetsontwerp op de vennootschapsbelasting, Parl. St. Tweede Kamer 1959-60, nr. 6000/3, 17.
418 Hoge Raad 7 september 1988, Beslissingen in Belastingzaken 1988, 296.
419 Hoge Raad 15 november 1967, Beslissingen in Belastingzaken 1968, 10.
421 Hoge Raad 18 november 1959, Beslissingen in Belastingzaken 1959, 386.
422 Hoge Raad 7 september 1988, Beslissingen in Belastingzaken 1988, 296.
423 Hoge Raad 24 juni 1987, Beslissingen in Belastingzaken 1987, 264.
voorkomen moet wel alle exploitatiewinst aangewend worden voor het zorgdoel (artikel 4 Uitvoeringsbesluit Vennootschapsbelasting)\(^{424}\). Voor de andere specifieke vrijstellingen gelden gelijkaardige vereisten. Artikel 6 voorziet in een algemene vrijstelling. Vroeger ging het bij dit laatste vooral om de algemeen nut beogende instelling (ANBI), die maximaal 10% economische activiteiten mocht verrichten\(^{425}\). Vandaag wordt iedere vereniging of stichting met een onderneming vrijgesteld als zij maximum 15.000 EUR winst bekomt of 75.000 EUR over een periode van 4 jaar (artikel 6, lid 1 Wet op de Vennootschapsbelasting). Deze vrijstelling geldt evenwel niet voor stichtingen en verenigingen die in concurrentie treden met de andere rechtsvormen onderworpen aan de vennootschapsbelasting (artikel 6, lid 2 Wet op de Vennootschapsbelasting).

\textbf{207.} De vrijstelling tot 15.000 EUR wordt als armtierig ervaren. Bovendien zullen winstbestemmingen voor het goede doel dikwijls gekwalificeerd worden als verworpen uitgave. Artikel 9a Wet op de Vennootschapsbelasting voorziet weliswaar in een aftrekbare kost, maar dan moet men kwalificeren als ANBI en moet men voornamelijk een beroep doen op vrijwilligers. Deze wordt omschreven in artikel 5b van de Algemene Wet op de Rijksbelastingen (zie verder)\(^{426}\). Kort gezegd mag maximaal 10% van de globale activiteiten bestaan uit economische activiteiten; de overige 90% moeten in sfeer liggen van een in artikel 5b, lid 3 omschreven activiteit (bijvoorbeeld welzijn, cultuur, sport,…). Vandaar dat men in de praktijk fiscaal fondsenwervende instellingen (ffi’s) opzet. Men brengt met name de economische poot onder in een BV of NV en de ideële poot laat men in de vereniging of stichting. De vereniging of stichting zal moeiteloos kwalificeren als ANBI. De BV of NV stelt dan in haar statuten dat minimum 90% van de inkomsten zal gaan naar de vereniging of stichting, waardoor zij als fondswerver wordt beschouwd. De uitkeringen van fondswervers worden beschouwd als aftrekbare kost (artikel 9a, lid 1, b) Wet op de Vennootschapsbelasting)\(^{427}\).

\section*{§2 Indirecte belastingen}


\(^{425}\) J.L. VAN DE STREEK, “Heffing van vennootschapsbelasting van stichtingen en verenigingen”, \textit{Tijdschrift voor Ondernemingsbestuur} 2010, afl. 2., 33.

\(^{426}\) Wet van 2 juli 1959 houdende regelen welke aan een aantal rijksbelastingen gemeen zijn, \textit{Staatsblad van het Koninkrijk der Nederlanden} 1959, nr. 332.

\(^{427}\) J.L. VAN DE STREEK, “Heffing van vennootschapsbelasting van stichtingen en verenigingen”, \textit{Tijdschrift voor Ondernemingsbestuur} 2010, afl. 2, 35.
A. Omzetbelasting

208. Voor de toepassing van de omzetbelasting hanteert de Nederlandse wetgever het begrip ondernemer. Dit begrip heeft evenwel een verschillende betekenis van het ondernemingsbegrip in de inkomstenbelastingen. Het gaat volgens artikel 1 juncto artikel 7, lid 1 Wet op de Omzetbelasting\textsuperscript{428} om eenieder die een bedrijf uitoefent. In artikel 7, lid 2 Wet op de Omzetbelasting wordt hieraan toegevoegd dat het ook kan gaan om een beroep of de exploitatie van een vermogensbestanddeel om daar opbrengst uit te verkrijgen.

209. Het begrip bedrijf of beroep verwijst blijkens de rechtspraak van de Hoge Raad\textsuperscript{429} naar het begrip belastingplichtige ex artikel 4, lid 1 van de Zesde Richtlijn\textsuperscript{430}. Dit omschrijft de belastingplichtige als eenieder die economische activiteiten verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van de activiteit. Het gaat onder meer om de duurzame exploitatie van onlichamelijke of lichamelijke zaak om er opbrengst uit te krijgen (artikel 4, lid 2 Zesde Richtlijn). Het Hof van Justitie oordeelde dat het begrip economische activiteit een objectief karakter heeft, alsmede een ruime strekking\textsuperscript{431}. In de Nederlandse rechtsleer\textsuperscript{432} distilleert men uit deze voorgaande beschouwingen enkele cruciale elementen voor het begrip bedrijf of beroep: een organisatie van arbeid en kapitaal, duurzaamheid en een deelname aan het economisch verkeer. Deze vereisten hebben dezelfde invulling als wat vermeld werd bij het ondernemingsbegrip. Cruciaal is dat de winstoogmerkvereiste wel niet gesteld wordt. Het is wel vereist dat er een vergoeding betaald wordt als tegenprestatie voor de geleverde dienst (\textit{quid pro quo})\textsuperscript{433}. Als er gemengd handelingen om niet en ten bezwarende titel worden gesteld dan moet er nagegaan worden of deze zodanig van elkaar afhankelijk zijn dat zij een eenheid vormen\textsuperscript{434}.

210. De exploitatie van een vermogensbestanddeel om er een duurzame opbrengst uit te halen verwijst niet naar een duurzame economische activiteit, maar wel naar een duurzame

\textsuperscript{428} Wet van 28 juni 1968 houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde, \textit{Staatsblad van het Koninkrijk der Nederlanden} 1968, nr. 329.

\textsuperscript{429} Hoge Raad 2 mei 1984, nr. 22.153, \textit{Beslissingen in Belastingzaken} 1984, 295.

\textsuperscript{430} Richtlijn 77/388/EEG van de Raad betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting, \textit{Pb. L.} 13 juni 1977.

\textsuperscript{431} HvJ 21 februari 2006, nr. C-255/02, Halifax.

\textsuperscript{432} C.L. VAN LINDONK, “Recente ontwikkelingen in het ondernemingsbegrip in de omzetbelasting”, \textit{Weekblad Fiscaal Recht} 1992, 633-657.

\textsuperscript{433} HvJ 1 april 1982, nr. 89/81, Hong Kong Trade Development Council.

\textsuperscript{434} Hoge Raad 11 mei 2012, \textit{Beslissingen in Belastingzaken} 2012, 287. Zie ook: HvJ EG 29 oktober 2009, nr. C-29/08, SKF.
opbrengst. Het gaat dus onder meer om de verhuur van een onroerend goed, waarbij men periodiek huurgelden ontvangt\textsuperscript{435}.

211. De Wet op de Omzetbelasting kent ook nog een aantal vrijstellingen. Deze vertonen gelijkenis met de vrijstellingen onder Belgische btw-wetgeving en stellen vooral de eigenlijke non-profitsector vrij. Het gaat bijvoorbeeld om diensten van socio-culturele aard, op voorwaarde dat er geen (subjectief) winstoogmerk is of de concurrentie wordt verstoord (artikel 11, lid 1, f) Wet op de Omzetbelasting).

\emph{B. Schenk – en erfbelasting}

212. Het Nederlandse recht voorziet in tegenstelling tot het Belgische recht niet in een onvoorwaardelijke belastingvermindering voor schenkingen of legaten aan een vereniging of stichting. De Successiewet\textsuperscript{436} voorziet daarentegen in een vrijstelling voor algemeen nut beogende instellingen en sociaal belang behartigende instellingen (artikel 32, lid 1, 3° en 8° voor legaten en artikel 32, lid 1, 4°, 10° en 14° Successiewet). Een ANBI en SBBI werden hierboven al besproken. Deze rechtsvormen worden geregeld in de Algemene Wet op de Rijksbelasting en hun specifieke erkenningsvereisten werden uitgewerkt in een uitvoeringsbesluit\textsuperscript{437}. Dit uitvoeringsbesluit bevat met name drie belangrijke vereisten:

- Een ANBI moet uitsluitend of nagenoeg uitsluitend voor een algemeen belang worden aangewend (kwalitatief criterium). Minstens 90% van de globale activiteiten moet derhalve ideeel zijn (kwantitatief criterium)\textsuperscript{438}. Bovendien mag niemand over het vermogen beschikken als ware het zijn eigen vermogen (artikel 1a Uitvoeringsbesluit Algemene Wet op de Rijksbelasting). Dit laatste betekent dat het beslissingsrecht in de rechtspersoon versnipperd moet zijn over een aantal personen met een verschillend belang\textsuperscript{439}.

- Een ANBI mag geen winstoogmerk nastreven. Men bedoelt daarmee dat zij geen exploitatieoverschotten mag nastreven (zie hoger). Zij mag wel commerciële activiteiten verrichten, op voorwaarde dat 90% van de inkomsten ervan naar de ideële

\textsuperscript{436} Wet van 28 juni 1956 inzake de heffing van de rechten van successie van schenking en van overgang, Staatsblad van het Koninkrijk der Nederlanden 1956, nr. 362.
\textsuperscript{438} Zie bijvoorbeeld: Gerechtshof Amsterdam 18 juni 2015, Fiscaal up to date 2015, 1593.
\textsuperscript{439} Rb. Gelderland 24 maart 2015, Fiscaal up to date 2015, 794.
doelstelling gaat (artikel 1a, lid 2 Uitvoeringsbesluit Algemene Wet op de 
Rijksbelasting).

- Een SBBI mag geen familiestichting zijn (artikel 2.14a Wet op de 
Inkomstenbelastingen), geen commerciële activiteiten ontplooien en het bestuur niet 
vergoeden (artikel 5c Algemene Wet Rijksbelastingen)

De Nederlandse inkomstenbelasting voorziet daarnaast onder bepaalde voorwaarden in een 
aftrek in de personenbelasting voor giften aan ANBI’s of SBBI’s (artikelen 6.32 en 
volgende Wet op de Inkomstenbelastingen). Maar uit de erkenningsvereisten blijkt duidelijk 
dat deze instellingen minder geschikt zijn voor successieplanning dan in België.

213. In de praktijk merkt men niettemin dat men het soepeler fiscaal statuut van de ANBI 
on vlak van de registratierechten of de inkomstenbelastingen wel eens durft te misbruiken. 
Het meest heikele punt aan de regelgeving is dat men toch in grote mate afhankelijk is van 
de info die de aanvrager van een ANBI -status verstrekt\textsuperscript{440}. Als men evenwel de onjuiste 
informatie ontdekt (bijvoorbeeld in het kader van het extern toezicht), leidt dit tot de 
retroactieve intrekking van de ANBI-status en dus de onderwerping aan de 
vennootschapsbelasting of de belasting van de gedane giften, zelfs als de instelling te goeder 
trouw is\textsuperscript{441}.

Tussenbesluit

214. In dit tussenbesluit bekijken we of bepaalde Nederlandse regels een model kunnen zijn 
voor hervormingen in het Belgische recht.

handelsrecht en het burgerlijk recht heeft een belangrijk gevolg gehad: men is vrij snel gaan 
aanvaarden dat ook verenigingen en stichtingen eender welke activiteit kunnen uitoefenen. 
Maar Nederland kent ook een winstuitkeringsverbod, zodat de vereniging of stichting 
meestal wel degelijk gebruikt worden voor ideële doeleinden. Net die laatste vaststelling 
zorgt ervoor dat Nederland ook soepelere bepalingen heeft uitgewerkt voor de vereniging 
en de stichting, waarvan sommige afhankelijk zijn van de vraag of de stichting of vereniging 
een onderneming drijft (zie bijvoorbeeld artikel 2:360, lid 3 NBW dat de opmaak van een 
jaarverslag niet algemeen verplicht voor elke vereniging of stichting). Voor stichtingen of 
verenigingen met een onderneming is er dus niet altijd soepelheid. Ten slotte zal men in

\textsuperscript{440} Vr. en Antw. Tweede Kamer, 20 februari 2015, nr. 2015Z02926 (Vr. nr. 2926 BASHIR en KARABULUT)
\textsuperscript{441} Hoge Raad 4 maart 2016, nr. 14/05821, ECLI:NL:HR:2016:354.
Nederland extra-statutaire activiteiten meestal toch toerekenen aan een vereniging of stichting, hoewel de bestuurders hierdoor aansprakelijkheid kunnen oplopen. Aldus creëert men geen juridisch vacuüm en moet men geen kunstoplossingen zoeken zoals het ontdekken van een commerciële maatschap.


217. In Nederland geldt er een alles-of-nietsregeling. Ofwel wordt men onderworpen aan de vennootschapsbelasting ofwel helemaal niet. De rechtpersonenbelasting bestaat niet in Nederland. Toch hebben we gemerkt dat het toepassingsgebied van de vennootschapsbelasting uiteindelijk zeer ruim is door het gebruik van objectieve begrippen als onderneming en concurrentie. Eigenlijk komt het erop neer dat van zodra men optreedt in het economisch verkeer, men belast wordt als vennootschap. Hier geldt wel de zeer belangrijke regel dat de belastingplicht van vereniging en stichting enkel slaat op de ondernemingsactiviteit: voor de inkomsten van haar andere activiteiten is er geen belasting. Voorts zijn er wel vrijstellingen en is er een bepaalde minimumdrempel. Om misbruiken te voorkomen, nam de Nederlandse wetgever wel bepaalde maatregelen, zoals het vereisen dat vrijgestelde sectoren hun exploitatiewinsten enkel gebruikten voor het ideële doel of te verbieden dat er concurrentie werd gevoerd met andere rechtsvormen die wél aan de vennootschapsbelasting onderworpen zijn. De vraag rijst naar wat het Nederlands inkomstenbelastingenrecht in de toekomst kan betekenen voor de Belgische wetgever.
Hoger heb ik verdedigd dat de vrijstellingen en de bijkomstigheidsvereiste ook in de toekomst behouden kunnen blijven. Ik stelde wel dat de inkomsten uit die bijkomstige activiteit belast dienen te worden. Welnu, dit lijkt in sterke mate op de partiële belastingplicht in het Nederlandse recht.

Hoofdstuk 5: Oneigenlijk gebruik in de praktijk

Afdeling 1: Opzet en methode

219. In de vorige hoofdstukken hebben we een overzicht geboden van wat oneigenlijk gebruik precies inhoudt en waarom men een vereniging of stichting mogelijks oneigenlijk zou willen gebruiken. In dit hoofdstuk pogen wij een antwoord te bieden op de maatschappelijke relevantie van een onderzoek naar oneigenlijk gebruik. Meer bepaald gaan we na hoe groot het probleem van de oneigenlijke vzw of stichting is. Daarvoor wilden wij drie verschillende bronnen: gegevens van de parlementaire onderzoekscommissies, gegevens van de FOD Financiën en een statutenanalyse. Helaas zijn de gegevens van de FOD Financiën na maandenlang aandringen niet vrijgegeven. Aldus beperken we ons tot een statutenanalyse en een analyse van de parlementaire onderzoeken.

220. Wij hebben aldus de statuten van een aantal verenigingen en stichtingen onder de loep genomen. Uit de statuten kan men immers in belangrijke mate afleiden of men afwijkt van het normaaltype dat de wetgever voor ogen heeft met de rechtsvorm van de vereniging en de stichting. Anderzijds moet men er natuurlijk rekening mee houden dat de statuten veelal ruim worden opgesteld en slechts een papieren versie van de werkelijkheid vormen. Meer bepaald zullen de bestuurders van een vereniging of stichting zelden een spoor van papier achterlaten van intentioneel oneigenlijk gebruik. De statuten kunnen derhalve enkel een beeld bieden op vals gekwalificeerde en niet vals gebruikte vzw’s.

221. Dit laatste verantwoordt waarom wij ook de FOD Financiën gecontacteerd hadden. Het fiscaal recht bevat immers een gelijkwaardige bijkomstighedvereiste als de V&S-wet, zodat de vennootschapsbelasting een belangrijk signaal is dat de vzw of private stichting niet voor haar normale gebruik bestemd wordt. Maar we vingen bot. Aldus wordt een overzicht geboden van de verschillende parlementaire onderzoeken naar valse vzw’s. Deze komen uit op ongeveer 10% vals gebruikte vzw’s. Het nadeel van die gegevens is evenwel voor de hand liggend: zij zijn secundair, er wordt geen omschrijving gegeven van “oneigenlijke” vzw’s en wellicht zullen politieke motieven vaak ook de gegevens enigszins kleuren (zie bijvoorbeeld de directe aanval op de gezondheidssector in de geciteerde vragen).

442 Maatregelen tegen en onderzoek naar valse vzw’s, Vr.en Antw. Senaat, 9 februari 2005, nr. 3-2210 (L.WILLEMS); Maatregelen tegen en onderzoek naar valse vzw’s, Vr.en Antw. Kamer, 14 januari 2009, nr. 52/49, 25-26 (Vr. nr. 8 B.PAS); Maatregelen tegen en onderzoek naar valse vzw’s, Vr. en Antw. Kamer, 12 april 2013, nr. 53/156, 203-205 (Vr. nr. 22 P. LOGGHE).
Afdeling 2: Empirisch onderzoek

- Wat is het doel van de rechtspersoon?
- Staan er daden van koophandel in de statuten? Liggen deze in het verlengde van de ideële hoofdactiviteit? (“vals gekwalificeerde stichtingen en verenigingen”)
- Wat zijn de meest voorkomende daden van koophandel?
- Is er een mogelijkheid tot winstuitkering voorzien?
- Bevatten de statuten van private stichtingen een elastiekbeding?
- Zijn er verschillen naargelang het tijdvak? Hier wilden we bekijken of bepaalde wetswijzigingen of economische omstandigheden een invloed hadden op het oneigenlijk gebruik. Hier bleek het antwoord evenwel ontkennend.

Fig. 1: Doel van de vereniging

- Educatief
- Artistiek
- Sociale economie
- Vrije tijd
- Bescherming mens en dier
- Cultuur
- Andere
Uit de bovenstaande taartdiagrammen kunnen we al enkele conclusies trekken. Voor wat betreft de vzw kan men stellen dat haar hoofddoel vrijwel uitsluitend niet-economisch is. Dit is ook logisch, want een economisch doel is bijzonder gevaarlijk gelet op de nietigheidssanctie. De niet-economische vzw’s hebben het meest een sociaaleconomisch doel (gezondheidszorg *sensu lato*, bijstand aan personen met een bijzondere behoefte) (31%), maar ook de vrijtijdssector komt ruim aan bod (onder meer jeugd – en sportverenigingen) (22%). In de categorie “andere” hebben wij evenwel gemerkt dat er toch 6 vzw’s lijken te opteren voor een economisch doel (3%). Zo zijn er vier vzw’s die als doel hebben een jaarlijks festival te organiseren. Dit maakt een daad van koophandel uit als zij ondernemingsgewijs gebeurt.

De private stichting lijkt zich in meerderheid van de gevallen bezig te houden met een niet-belangeloos doel, namelijk de uitbating van een administratiekantoor of het beheer of de instandhouding van een familiaal vermogen, met inbegrip van de planning van de nalatenschap van een gehandicapt kind (57,5%). In 42,5% van de gevallen heeft zij wel een belangeloos doel, zoals steunverlening aan diverse belangengroepen, armoedebestrijding of ontwikkelingssamenwerking. Dit onderscheid met de vzw is eenvoudig te verklaren: een private stichting mag volgens de parlementaire voorbereidingen verschillende baatzuchtige doelstellingen nastreven, waardoor de belangeloosheidsvereiste eigenlijk enkel nog verwezenlijkt wordt door het winstuitkeringsverbod.
Bij de bovenstaande grafieken past meteen een kanttekening. De meeste daden van koophandel vereisen een ondernemingsgewijze activiteit, dus een zekere frequentie en publiciteit. Dit is bijvoorbeeld het geval voor de organisatie van een openbaar schouwspel. Aldus hebben wij een inschatting proberen maken op basis van het type vereniging of private stichting ten opzichte van de daad van koophandel. Zo bevatten de statuten van de verenigingen actief in de kunstsector vaak de mogelijkheid om de kunst aan te kopen en door te verkopen. Hier kan men vrijwel steeds veronderstellen dat dit op regelmatige basis gebeurt. Een van die verenigingen, die een kunstatelier voor mentaal gehandicapten
uitbaatte, behield zich eveneens de mogelijkheid voor om kunst te verkopen, maar men kan veronderstellen dat dit niet op frequente basis gebeurt.

226. Figuur 3 zou bovendien tot verwarring aanleiding kunnen geven. In het tweede hoofdstuk van deze masterproef werd immers aangetoond dat men meestal aanvaardt dat een private stichting in een grotere mate economische activiteiten mag verrichten dan een vzw. Bij een vzw is er al meer discussie, waarbij de meest stringente opvatting van DENEF zelfs stelt dat enkel daden van koophandel mogelijk zijn die in het verlengde van het doel liggen. In een vorige grafiek werd aangetoond dat een private stichting meestal een niet-belangeloos doel nastreeft. Hoe kan men dan verklaren dat de er minder sporen van economische activiteiten terug te vinden zijn in de statuten van de onderzochte private stichtingen? Het antwoord ligt eigenlijk voor de hand: het baatzuchtige doel van de private stichting zal amper vereisen dat men daden van koophandel stelt. Zo wordt de certificeringsactiviteit niet als een daad van koophandel beschouwd. Het beheer van een familiaal vermogen vereist evenmin daden van koophandel. Als er al verkopen of aankopen van effecten gebeuren of als er al activiteiten georganiseerd worden, zal het twijfelachtig zijn of dit ondernemingsgewijs gebeurt.

227. Hoewel de helft van de onderzochte statuten van vzw’s uitdrukkelijk daden van koophandel opsommen, hebben wij ook gemerkt dat bij ongeveer 90% van de vzw’s toch verwijzingen voorkomen naar het bijkomstigheidsdebat. In de statuten wordt de opsomming van de activiteiten dan gevolgd door een soort *catch-all* bepaling, waarin gesteld wordt: “[...] dat de vereniging alle activiteiten mag verrichten die noodzakelijk zijn om haar doel te bereiken, met inbegrip van daden van koophandel, op voorwaarde dat die slechts bijkomstig zijn.” Bij bepaalde verenigingen van die categorie (12%) vindt men een variante, in die zin dat de bijkomstigheidsvereiste niet gesteld wordt, maar men wel vereist dat alle opbrengsten gaan naar het belangeloos doel. Dit wordt wellicht ingegeven door de doctrine van COPEL.

228. Bij 68% van de onderzochte vzw’s en 67% van de onderzochte stichtingen kwamen we tot de conclusie dat de daden van koophandel niet bijkomstig zijn. Hiervoor bekeken we wat de hoofddoelstelling was en of de activiteit noodzakelijk was en/of ondergeschikt om de hoofddoelstelling te bereiken. Van alle verenigingen is dus 35% vals gekwalificeerd en 7% van de stichtingen. Dit is vrij aanzienlijk.
In de overgrote meerderheid van de gevallen bevatten de statuten van economische verenigingen en stichtingen een verwijzing naar de organisatie van een bepaald evenement (81% respectievelijk 50%). Bij de vereniging is dit te verklaren door het groot aantal vrijetijdsverenigingen: quasi iedere vrijetijdsvereniging organiseert maandelijks of elk semester een bepaald evenement. Ook de kunstsector organiseert regelmatig evenementen, zoals tentoonstellingen. In de sector van de sociale economie is dit minder gebruikelijk, maar een vereniging die zich bijvoorbeeld bezig houdt met het inzamelen van fondsen voor ngo’s stelt in haar statuten dat zij ook allerhande bewustwordingsevenementen met betrekking tot de derde wereld zou organiseren. Bij de stichting zijn de scores voor de distributie te verklaren doordat eigenlijk enkel kunstpatrimonia daden van koophandel in hun statuten opnemen en deze potentieel ondernemingsgewijs voeren. Veel familiepatrimonia stellen dat zij ook onder meer reizen organiseren of kinderopvang zullen voorzien, maar dit zal wellicht niet ondernemingsgewijs gebeuren, zodat zij uit de statistieken geweerd werden.
230. In 45% van de gevallen bevatten de statuten van de private stichting een elastiekbeding. Men zou kunnen verwachten dat dit vooral zou voorkomen in de stichtingen die tot doel hebben een bepaald patrimonium te beschermen, maar dit bleek onterecht. Elastiekbedingen werden ook gevonden in de statuten van een stichting-administratiekantoor of de stichtingen met belangeloze doelstellingen.

231. Omdat de miskening van het winstuitkeringsverbod leidt tot nietigheid van de vereniging, viel te verwachten dat zij amper in zuivere vorm zou voorkomen. Een grote
meerderheid (98%) stelt uitdrukkelijk dat zij geen winstuitkeringen zal verrichten aan haar leden. Er werd ook overal bepaald dat in geval van liquidatie, de liquidatietegoeden dienden bestemd te worden voor een bepaald ideeel doel. Toch waren er 4 verenigingen, allen uit de jeugdbewegingssector, die het volgende bepaalden: “Ingeval de vzw ontbindt zonder dat de jeugdbeweging X ophoudt te bestaan, dan gaan de opbrengsten naar de jeugdbewegingskas”. Het ging om het geval waar de jeugdbewegingen een extra vzw oprichten om de lokalen te bouwen en/of te beheren. Vermits zij oprichter-lid zijn, konden zij geen voordeel ontvangen uit de overschotten van de opgerichte bouw-vzw.
Conclusie

In dit werkstuk hebben we gepoogd een omvattende omschrijving te geven van het normale gebruik van een vereniging of stichting. Snel bleek dat deze rechtsvormen in principe louter dienen voor non-profitdoeleinden. Dit was ook zo in de vroegere eeuwen. Door een antiklerikale haat en een angst voor de dode hand of verdoken winstuitkeringen is men de non-profitsector gaan begrenzen op het vlak van toegelaten activiteiten en de winstuitkeringen aan banden gaan leggen. Wie de wettelijke definitie en stukken van de vzw of stichting leest, besluit meteen dat zij eigenlijk niets te zoeken hebben in het economisch verkeer.

De ironie wilt dat verenigingen en stichtingen vandaag belangrijke economische rechtsvormen zijn geworden, die aan een deel van het handelsrecht onttrokken zijn. Dit is te wijten aan een grote spraakverwarring die binnen de rechtsleer en rechtspraak heerst. Dit is ook te wijten aan ons verouderd handelaarsbegrip. Verenigingen of stichtingen worden immers gekenmerkt door soepelere regels op het vlak van fiscaliteit, oprichtingsformaliteiten en aansprakelijkheid. Deze concurrentiële voordelen indachtig, is het verleidelijk deze vormen boven de vennootschap te verkiezen. In de rechtspraak en rechtsleer heeft men gelukkig deze onbillijkheid proberen vermijden door creatieve oplossingen. Uit ons empirisch onderzoek bleek niettemin dat oneigenlijke verenigingen en stichtingen wel zeker een maatschappelijk probleem vormen.

In Nederland zijn de zaken een stuk duidelijker. In de tussenbesluiten werden verschillende oplossingen aan dit stelsel ontleend, zoals een partiële belastingplicht voor verenigingen met economische activiteit of een verstrengde regeling voor verenigingen met een onderneming. Ook het ondernemingsbegrip of een objectivering van bijvoorbeeld winstoogmerk kunnen verschillende problemen remediëren. We hebben evenwel gemerkt dat er ook hier nog grensconflicten blijven bestaan. Het valt te hopen dat we binnenkort ook een wetgevend ingrijpen krijgen, waardoor non-profits en profits gebruikt worden voor hun gebruik waarvoor ze bestemd zijn.
**Bibliografie:**

**België:**

**A. Wetgeving en pseudowetgeving:**


Wet van 27 juni 1921 betreffende de verenigingen zonder winstoogmerk, de internationale verenigingen zonder winstoogmerk en de stichtingen, *BS* 1 juli 1921.


W. Venn.


Programmawet van 18 augustus 2015, *BS* 18 augustus 2015.


KB 19 maart 2014 tot uitvoering van artikel 2, § 1, 13°, b), tweede lid van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 ingevoegd bij de wet houdende diverse bepalingen van 30 juli 2013, *BS* 2 april 2014.
Circulaire RH 233/290.323 van 15 april 1997, Bull. Bel. 525, 1245


Amendement nr. 87 (NYSSENS) bij het wetsontwerp tot wijziging van de wet van 27 juni 1921 waarbij aan de verenigingen zonder winstoogmerk en de instellingen van openbaar nut rechtspersoonlijkheid wordt verleend, Parl. St. Senaat 1999-2000, nr. 2-283/6.


Amendement nr. 7 (HENRY) bij het wetsontwerp houdende diverse bepalingen, Parl. St. Kamer 2012-2013, nr. 53K2891/004, 5.


Memorie van toelichting bij wetsvoorstel (LANO) tot wijziging van het Wetboek van vennootschappen met betrekking tot de opheffing van de in tijd beperkte niet-omwisselbaarheid van certificaten, Parl. St. Kamer 2000-01, nr. 50K1951/1.


Verslag aan de Koning bij het KB van 26 juni 2003 betreffende de vereenvoudigde boekhouding van bepaalde verenigingen zonder winstoogmerk, stichtingen internationale en verenigingen zonder winstoogmerk, BS 11 juli 2003, 37655

Verslag aan de Koning bij KB van 19 december 2003 betreffende de boekhoudkundige verplichtingen en de openbaarmaking van de jaarrekening van bepaalde verenigingen zonder winstoogmerk, internationale verenigingen zonder winstoogmerk en stichtingen, BS 30 december 2003, 61934.

Verslag namens de commissie voor de Financiën en de Begroting bij de gedachtewisselingen over de tenuitvoerlegging van de aanbevelingen van de onderzoekscommissie naar de grote fiscale fraudedossiers en het 15-puntenplan tegen de fiscale fraude met de vertegenwoordigers van het Rekenhof en met de staatssecretaris voor de Armoedebestrijding, Gelijke Kansen, Personen met een beperking, Bestrijding van de fiscale fraude, en Wetenschapsbeleid, *Parl. St.* Kamer 2014-2015, nr. 54K1004/001, 41.


*Vr. en Antw.* Kamer 2002-03, 24 februari 2003, 20242 (Vr. nr. 1094 Y. LETERME)

Maatregelen tegen en onderzoek naar valse vzw’s, *Vr. en Antw.* Senaat, 9 februari 2005, nr. 3-2210 (L.WILLEMS)

128
Onderscheid tussen buitenlandse en internationale vzw’s, *Vr. en Antw.* Senaat, 6 mei 2005, nr. 3-2260, 3301-3302 (A. Van der Meersch).


Maatregelen tegen en onderzoek naar valse vzw’s, *Vr. en Antw.* Kamer, 14 januari 2009, nr. 52/49, 25-26 (Vr. nr. 8 B. PAS).

**B. Rechtsleer**


Coipel, M., “À quelles conditions une ASBL peut-elle exercer des activités commerciales à titre principal?”, *JDSC* 2008, afl. 10.


129


HELLEMANS, “Ne me quitte pas: over de (inhoudelijk doch structureel) gebrekkige samenhang van verenigingen en vennootschappen”, TRV 2013.


VAN CLEEMPUT, R., “There’s no such thing as a free lunch: over vennootschappen die rechtshandelingen om niet stellen” (noot onder Luik (14e k.) 7 oktober 2010), Jur.Falc. 2013-2014.

VAN CROMBRUGGE, S., Beginselen van de vennootschapsbelasting, Kalmthout, Biblo, 2014.


### C. Rechtspraak en administratieve beslissingen


HvJ 16 juni 1987, C-118/85, Italië / Commissie.
HvJ 23 april 1991, C-41/90, Höfner en Elsner/Macatron

GwH 6 april 2000, TFR 2000, 582.
GwH 21 november 2006, nr. 171/2006, 15, B.12.1
GwH 17 juni 2007, AFT 2007, afl. 28, 16
GwH 6 december 2012, nr. 148/2012.
GwH 28 februari 2013, TRV 2013, 625.

Cass. 10 oktober 1895, Pas. 1895, I, 286.
Cass. 12 april 1937, Pas. 1937, I, 106.
Cass. 9 december 1940, Pas. 1940, I, 316.
Cass. 8 juli 1952, Pas. 1952, I, 734.
Cass. 31 mei 1957, Pas. 1957, I, 1176.
Cass. 22 maart 1990, *TRV* 1990, 311

Brussel 11 mei 1981 *RPS* 1982, 142
Gent 13 februari 2012, *DAOR* 2012, 206

Kh. Antwerpen 28 december 1934, *RPS* 1937, 75, noot GOEDSEELS.
Kh. Brussel 13 oktober 1976, *RPS* 1976, 113


Voorafgaande beslissing nr. 2011.275 dd. 29 november 2011.
Voorafgaande beslissing nr. 2012.311 dd. 04 december 2012.
Voorafgaande beslissing nr. 2014.593 dd. 16 december 2014.

**Nederland:**

**A. Wetgeving en pseudowetgeving**

Wet van 30 september 1893 op het faillissement en de surséance van betaling, *Staatsblad van het Koninkrijk der Nederlanden* 1896, nr. 9.

Wet van 22 juni 1950 houdende vaststelling van regelen voor de opsporing, de vervolging en de berechting van economische delicten, *Staatsblad van het Koninkrijk der Nederlanden* 1951, nr. 91.


Vr. en Antw. Tweede Kamer, 20 februari 2015, nr. 2015Z02926 (Vr. nr. 2926 Bashir en Karabulut)

**B. Rechtsleer**


C. Rechtspraak

Hoge Raad 18 november 1959, Beslissingen in Belastingzaken 1959, 386.
Hoge Raad 15 november 1967, Beslissingen in Belastingzaken 1968, 10.
Hoge Raad 2 mei 1984, nr. 22.153, Beslissingen in Belastingzaken 1984, 295.
Hoge Raad 12 februari 1986, Beslissingen in Belastingzaken 1987, 188.
Hoge Raad 24 juni 1987, Beslissingen in Belastingzaken 1987, 264.
Hoge Raad 7 september 1988, Beslissingen in Belastingzaken 1988, 296.

Gerechtshof Amsterdam 16 februari 1979, Nederlandse Jurisprudentie 1979, 536.
Gerechtshof Amsterdam 1 april 2009, Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht 2009, 1365.
Gerechtshof Arnhem 23 juni 2009, Fiscaal up to date 2009, 1477.