



## P leidooi voor onbeperkte economische activiteiten voor VZW's naar Belgisch recht

2013/8  
22 | 10 | 2013

 MENSEN

 WELVAART

 BESCHERMING

**VICTOR DAUGHINET**  
ADVOCAAT

### A. De problematiek kort geschetst:

VZW's in België kampen vandaag de dag op juridisch vlak met twee grote onzekerheden die een optimale ontplooiing en verdere ontwikkeling van hun activiteiten ernstig belemmeren.

In de eerste plaats worstelen ze met het in artikel 1 VZW-wet ingeschreven verbod op handelsactiviteiten. In rechtspraak en rechtsleer is geen duidelijke lijn te trekken bij de grenzen aan en sanctionering van commerciële, meer algemeen 'economische', activiteiten die VZW's ontplooiën.

Voorts is er op fiscaal vlak evenmin een aangepaste behandeling. VZW's hebben geen zekerheid in welk fiscaal stelsel ze zullen belast worden: de rechtspersonenbelasting of de vennootschapsbelasting. Bovendien zijn deze belastingstelsels geconcipeerd vanuit het uitgangspunt dat een bepaalde entiteit enkel economische activiteiten of enkel ideële activiteiten heeft. VZW's kunnen en het merendeel van de VZW's hebben echter gemengde activiteiten. Dit maakt dat welk belastingstelsel van toepassing is op een dergelijke VZW, één van beide activiteitsdomeinen inconsequent fiscaal behandeld wordt. Dit zorgt voor rechtsonzekerheid en vormt een beperking van de slagkracht van de sector.

De Itinera "Discussion Paper"-serie biedt aan auteurs een forum om in eigen naam een discussietekst te schrijven. De bedoeling is een vrije en geïnformeerde discussie te openen. De inhoud verbindt alleen de auteur en kan niet toegeschreven worden aan het Itinera Institute. U kan zelf deelnemen aan de discussie via de Itinera Blog ([www.itinerablog.org](http://www.itinerablog.org))

Wanneer we over de landsgrenzen heen kijken moeten we vaststellen dat, waar het de liberalisering van de activiteiten van VZW's en andere non-profit organisaties betreft, België achterop hinkt in vergelijking tot de buurlanden en tot Europa.

Wij pleiten voor de aanpassing van het Belgische recht aan de huidige behoeften van de VZW's en aan de internationale normering. Een liberalisering van de activiteiten van VZW's aangevuld met de creatie van een aangepast juridisch kader zowel op het vlak van handels- en vennootschapsrecht als op het vlak van fiscaal recht, moet op de agenda komen van beleidsmakers en politici. Dit document wil daarbij vooral de pijnpunten in kaart brengen.

## B. De maatschappelijke relevantie van de problematiek: het belang van de rol van VZW's in onze economie en in de maatschappij

Een sector in volle expansie met nood aan een breder activiteitenpalet

Naar aanleiding van een grootschalig onderzoek stelde de Europese Commissie al in 1997 vast dat een vereniging gemiddeld ongeveer 62% van haar 'eigen middelen' ontleent aan een of andere vorm van economische activiteit.

Internationaal onderzoek toont inderdaad aan dat deze organisaties een steeds belangrijkere rol innemen binnen de sociale, de economische, de culturele en de politieke activiteiten. De meest opvallende evolutie is dat ze hun activiteiten uitbreiden tot gebieden waar voorheen uitsluitend de commerciële sector (lees: vennootschappen) actief was. En deze bovendien met hetzelfde doel aanbieden, met name het maken van winst. Het onderscheid tussen beiden blijft echter de besteding: VZW's (en andere non-profit organisaties) mogen uiteraard de winsten niet verdelen onder hun leden maar moeten deze besteden aan de verwezenlijking van hun niet-economische doelstellingen. Vennootschappen daarentegen beogen winstmaximalisatie voor de aandeelhouders.

Grote verenigingen tellen vaak heel wat medewerkers, wat niet alleen betekent dat zij over ruime logistieke voorzieningen moeten beschikken, maar ook dat ze zich moeten houden aan alle wettelijke bepalingen ter zake. Aldus onderscheidt een vereniging zich nog nauwelijks van een commerciële onderneming. Organisaties van een bepaalde omvang zijn niet levensvatbaar op langere termijn indien zij niet onafhankelijk zijn en hun continuïteit niet minstens gedeeltelijk in eigen handen ligt. De mogelijkheid om commercieel te kunnen handelen is dan een bestaansvoorwaarde die maakt dat deze organisaties hun verantwoordelijkheid kunnen opnemen ten aanzien van al hun 'stakeholders'.

Maar ook kleinere verenigingen hebben vaak de behoefte aan commercieel handelen opdat zij hun doelstelling zouden

kunnen realiseren. Niet iedere organisatie kan op voldoende bijval van het publiek of ondersteuning van de overheid rekenen om haar activiteiten te ontwikkelen. Commercieel handelen geeft dergelijke organisatie de mogelijkheid zich te ontwikkelen en zich in te zetten voor haar ideëel doel.

Ook in de conclusie van een voormalige studie van de Koning Boudewijnstichting over 'Het verenigingsleven in België' leest men dat vele verenigingen zich genoodzaakt zien om beroep te doen op private financiering, zowel commercieel als niet-commercieel, om aan de stijgende nood aan middelen te voldoen. Voor kleine organisaties betekent de beperking ter zake dat ze hun financiële leefbaarheid de voorbije jaren hebben zien afnemen. Maar ook bij grotere verenigingen blijft er veel ongerustheid rond de financiële toekomst, zo luidt het besluit.

### **Sociale economie als hefboom**

In deze problematiek verdient de sector van de 'sociale economie' (in de ruime betekenis van het woord) bijzondere aandacht.

Deze sector is in de jaren 2000 een echte groeipool geworden voor de tewerkstelling van sociaal achtergestelden, kansarmen, langdurig werklozen... Deze tewerkstelling wordt grotendeels verwezenlijkt via VZW's die erkend en gesubsidieerd worden als invoegbedrijf, kringloopcentrum, sociale werkplaats, beschutte werkplaats, buurt- en nabijheidsdienst, werkervaringsproject, leerwerkbedrijf, enz. ...

Het economische en sociale gewicht van deze organisaties is intussen aanzienlijk geworden en hun maatschappelijk belang is in gelijke mate toegenomen.

Niet zelden worden deze VZW's echter geconfronteerd met de beperkingen die hun statuut met zich meebrengt op het vlak van volwaardige ontplooiing van economische activiteiten. Vanuit hun zoektocht naar een zinvolle herinschakeling, tewerkstelling, werkervaring,... produceren ze immers meestal goederen en diensten. Het spreekt voor zich dat het groeipotentieel van de sociale economie nog veel verder zou reiken indien ze onbeperkt economische activiteiten (ook wel genoemd 'marktactiviteiten') zou mogen uitbouwen binnen een aangepast juridisch kader en met duidelijkheid over het fiscale statuut van de VZW. De behoefte aan subsidiëring zou daarmee uiteraard afnemen en het groeipotentieel van de sector op lange termijn verder toenemen.

### **Ook de inplanting en de werking van NGO's in België zouden gebaat zijn met de voorgestelde wetswijzigingen**

De problematiek treft ook sterk de grote NGO's. Als gevolg van het onzekere juridisch en fiscaal statuut van vandaag wordt België momenteel volledig genegeerd in internationale onderzoeksrapporten over non-profit organisaties, zoals die opgezet worden door de Wereldbank en het International Center for Not-for-Profit Law. Dit is een veelzeggend signaal. Dit stilzwijgen heeft duidelijk te maken met het onbegrip voor de nodeloos complexe juridische context waarin non-profit orga-

nisaties in België moeten functioneren. Het maakt er België niet bepaald aantrekkelijker op voor nieuwe vestigingen.

Verder stellen deze internationale studies dat commerciële activiteiten en non-profit organisaties niet noodzakelijk onverzoeerbare begrippen dienen te zijn. Zij pleiten om geen beperking te stellen aan de omvang van de economische activiteiten, maar stellen wel voorop dat de opbrengsten gericht moeten zijn op de verwezenlijking van het niet-economische doel. Uit deze studies blijkt dat een aangepast wettelijk kader dat zorgt voor een concurrentievrijwaring, voor een aangepaste fiscaliteit en vooral voor een aantal garanties betreffende de bestemming van de opbrengsten, cruciaal zijn.

België situeert zich in het hart van Europa. Dit brengt een grote potentiële instroom van organisaties uit heel Europa naar Brussel met zich mee. Het spreekt voor zich dat juridische onzekerheid over de grenzen van de toegelaten activiteiten alles behalve stimulerend werken voor de oprichting van een VZW naar Belgisch recht.

Om België aantrekkelijker te maken voor buitenlandse en internationale NGO's dient er dus werk te worden gemaakt van een beter en duidelijker juridisch kader wanneer een non-profit organisatie naast een bijzondere belangeloze activiteit ook nog een aantal commerciële activiteiten wil ontplooiën om de belangeloze activiteit te ondersteunen.

## C. Het eerste pleidooi: VZW's mogen onbeperkt economische activiteiten verrichten mits een aangepast kader op het vlak van VZW-wetgeving en handelsrecht

De huidige situatie: een onduidelijk verbod op het verrichten van commerciële activiteiten

De vereniging zonder winstoogmerk is deze 'welke niet nijverheids- of handelszaken drijft en welke niet tracht een stoffelijk voordeel aan haar leden te verschaffen'.

Aldus luidt tot op heden de definitie van de VZW volgens artikel 1 van de VZW-wet die sinds 1921 het recht op rechtspersoonlijkheid voor verenigingen erkent. Het uiteringsverbod, de afwezigheid van winstoogmerk in hoofde van de leden, dat in deze beschrijving besloten ligt, leidt niet of nauwelijks tot enige betwisting. Het tweede luik van de definitie, met name het ogenschijnlijke verbod op handelsactiviteiten, zorgt echter al gedurende tweeënnegentig jaar voor juridische kopbrekers en rechtsonzekerheid.

Bij de hervorming van de oude VZW-wet in 2002 heeft de Belgische wetgever dan ook een kans gemist. In het kader van de toenemende professionalisering van deze rechtspersonen, besteedt de aangepaste VZW-wet terecht veel aandacht aan de financiële transparantie van de VZW's en

aan de verantwoordelijkheid van haar bestuurders. Ten onrechte gaat de nieuwe wet echter voorbij aan de maatschappelijke realiteit van de handeldrijvende VZW's, zoals die ook in de ons omringende landen bestaat en zoals die wellicht eerlang door de Europese wetgever zal verordend worden.

Het probleem van de VZW mét handelsactiviteiten is géén louter theoretisch-juridische denkoefening. In de praktijk van alle dag blijkt de kwestie immers zeer relevant. Talrijke VZW's werden al geconfronteerd met een gerechtelijke procedure waarin hun activiteiten werden betwist op grond van steeds weer uiteenlopende stellingen en oplossingen die in rechtsleer en rechtspraak worden voorgesteld.

Voorbeelden van VZW's die met een dergelijke vordering te maken kregen zijn legio. Zij betreffen o.m. het volkstoerisme, strijkateliers, niet-dringend ziekenvervoer, sociale werkplaatsen, muziekfestivals enz. Ook grote organisaties zoals het Rode Kruis en Oxfam zijn betrokken geweest bij zulke vorderingen.

### **De polemiek toegelicht**

Zoals gezegd zorgt artikel 1 V&S-wet al tweeënnegentig jaar voor polemiek. Waaruit bestaat deze polemiek?

De letter van de wettekst zegt dat de VZW geen nijverheids- of handelszaken mag drijven. Onmiddellijk in 1921 ontstaan al enkele verzwakkingen op dit absolute verbod. Voorbeelden uit de rechtspraak leren dat geregeld Babylonische spraak-

verwarringen ontstaan. De argumenten die worden gebruikt zijn nu eens het criterium 'winstoogmerk', dan weer het criterium 'burgerlijke daden' of een zeer genuanceerde of juist zeer ruime toepassing van de in artikel 2 van het Wetboek van Koophandel opgesomde 'daden van koophandel'. Ook binnen de rechtsleer is eensgezindheid ver te zoeken.

Punt is dat geen enkele VZW uiteindelijk met zekerheid kan weten waar de grenzen van de toegelaten commerciële activiteiten zich bevinden. Het Hof van Cassatie heeft in een arrest van 3 oktober 1996 wel een aantal criteria uiteengezet waaruit valt af te leiden dat bijkomstige commerciële activiteiten toegelaten zijn voor een VZW. Door dubbelzinnigheid van sommige criteria is er echter tot op heden geen eenduidigheid over de toepassing ervan. Gekoppeld aan het principiële wettelijk verbod van artikel 1 VZW-wet, leidt dit tot grote rechtsonzekerheid voor VZW's.

Misnoegde concurrenten uit het reguliere economische circuit benutten deze rechtsonzekerheid in een poging om VZW's te dwingen hun commerciële activiteiten te staken of drastisch in te perken. Talrijke procedures met onzekere uitkomst en varierend naargelang het rechtscollege zijn daar het gevolg van.

### **Pleidooi voor een beter aangepaste regeling**

Dit alles pleit voor een duidelijke regeling waarbij, naar analogie met de andere landen, commerciële activiteiten in hoofde van een VZW onbeperkt zijn toe-

gelaten. Daarom wordt gepleit voor de opheffing van het verbod op handelsactiviteiten voor de VZW's en dient er een aangepast, en tegelijk evenwichtig juridisch kader te komen voor VZW's die deelnemen aan het economisch verkeer.

Hierna worden enkele pijnpunten blootgelegd van de huidige wetgeving, maar tegelijk worden er enkele voorzetten geformuleerd voor een geschikter juridisch kader voor de toekomst.

In de recente Belgische juridische context is bovendien een extra argument te vinden om te stellen dat VZW's commerciële activiteiten moeten kunnen voeren. De eerste hogere rechtspraak betreffende de 'stichting nieuwe stijl' stelt immers dat de stichting onbepaald economische activiteiten mag voeren mits de opbrengsten ervan ook daadwerkelijk worden aangewend voor het 'belangeloos doel'. Deze visie vindt zonder meer steun in de wet. Er staat immers geen verbod te lezen in artikel 27 VZW-wet dat de stichting definieert. Zowel de stichting als de VZW behoren tot dezelfde familie van 'organisaties zonder winstoogmerk' en maken deel uit van dezelfde wet. Er is geen enkel pertinent en objectief onderscheidingscriterium om VZW en stichting hierin anders te behandelen.

Gesteund door bovenstaande overwegingen stellen we volgende aanpassing van artikel 1 van de V&S-wet, die de definitie van een VZW bevat, voor:

"De vereniging zonder winstoogmerk is gericht op de verwezenlijking van een doelstelling anders dan het verschaffen van stoffelijke voordelen aan de stichters, leden, bestuurders of enig ander bij de werking van betrokken persoon, behalve, in dit laatste geval, indien dit kadert in de verwezenlijking van de statutair bepaalde doelstelling. De vereniging mag onbepaald economische activiteiten ontwikkelen, rechtstreeks of onrechtstreeks, op voorwaarde dat de netto-opbrengsten worden aangewend voor de verwezenlijking van de statutair bepaalde doelstelling."



Met de rechtstreekse ontwikkeling wordt de uitbouw van commerciële/economische activiteiten binnen de werking van de VZW zelf bedoeld. Met de onrechtstreekse ontwikkeling viseren we de mogelijkheid van filialisering van commerciële/economische activiteiten door onderbrenging ervan in een (dochter)vennootschap waarin de VZW een meerderheidsparticipatie heeft.

Voor het begrip 'economische activiteit' wordt een eenduidig afbakeningscriterium gevonden in het Europees recht en meer bepaald zoals dit al gebruikt wordt in de Europese BTW-regelgeving en verder verfijnd werd door de rechtspraak van het Europees Hof van Justitie en de criteria die het Hof ontwikkelde om uit te maken of een door een onderneming gevoerde activiteit al dan niet een economische activiteit is.

Aldus kan het begrip 'economische activiteit' de begrippen 'commerciële / lucratieve / winstgevende / handelsactiviteit' overstijgen.

### ***De essentie van de VZW blijft behouden***

Het enige criterium dat de VZW dan nog onderscheidt van de handelsvennootschappen blijft dan het essentiële kenmerk van de VZW, met name het verbod op een winstoogmerk, of het verbod haar leden materiële voordelen te verschaffen. Of anders gesteld: de VZW is verplicht met de opbrengsten van haar economische activiteiten een belangeloos / ideëel / altruïstisch / maatschappelijk relevant doel te verwezenlijken dat de gemeenschap op een of andere manier dient veeleer dan de persoonlijke verrijking van enkele individuen.

### ***Bijkomende maatregelen met het oog op de bescherming van de concurrenten***

Samen met de toelating aan VZW's om handelsactiviteiten te voeren, dienen ook een aantal wetgevende ingrepen ter bescherming van de concurrenten-handelaars te worden ingevoerd. Zij worden hierna beschreven. Door die wetgevende ingrepen wordt het voor VZW's mogelijk om deel te nemen aan het spel van de markt zonder de concurrentie te vervalsen.

Het spreekt inderdaad vanzelf dat de VZW die volwaardige economische activiteiten ontplooit ook de toepasselijke reglementering dient na te leven teneinde elke concurrentievervalsing te vermijden.

Sinds het Cassatiearrest van 13 september 2002 staat vast dat de VZW die bijkomstige commerciële activiteiten voert, wat betreft deze activiteiten een verkoper is en dus onderworpen is aan de regels

van eerlijke mededinging opgenomen in de Wet betreffende Marktpraktijken en Consumentenbescherming.

Daarmee is in de huidige formulering van artikel 1 VZW-wet de discussie nog niet gesloten. De VZW-verkoper kan immers beschuldigd worden van oneerlijke handelspraktijken: het ontplooiën van commerciële activiteiten die meer dan louter bijkomstig zijn, wordt immers beschouwd als een oneerlijke marktpraktijk. Maar het is niet trefzeker te bepalen wanneer er bijkomstigheid is en wanneer niet.

Dit creëert veel rechtsonzekerheid. De VZW heeft geen duidelijk toetsingscriterium om te bepalen of zij al dan niet het risico loopt door haar concurrenten te worden belaagd met een vordering tot staking wegens schending van artikel 1 VZW-wet.

VZW's hebben nood aan rechtszekerheid en de mogelijkheid om hun werking op lange termijn uit te bouwen. Dit kan worden bereikt door, zoals hoger voorgesteld, de wettelijke beperking op 'nijverheids- en handelszaken' te schrappen uit artikel 1 VZW-wet en tegelijkertijd duidelijk in de wet te voorzien dat de Wet betreffende Marktpraktijken en Consumentenbescherming op VZW's met economische activiteiten van toepassing is. Dit laatste om concurrentievervalsing tegen te gaan.

### ***Bijkomende maatregelen met het oog op de bescherming van de schuldeisers***

Daarnaast is er uiteraard ook het schuldeiserperspectief. Ook zij behoeven de

nodige bescherming van hun belangen. Vanuit hun standpunt bekeken is vooral 'informatie' en 'bescherming bij insolventie' van belang.

De in 2002 gewijzigde VZW-wet vereist nu ook van VZW's dat rekenschap en verantwoording wordt afgelegd over hun activiteiten. Hun financiële transparantie wordt, zoals voor commerciële vennootschappen, verzekerd door een uniforme boekhoudreglementering en de openbaarmaking van de jaarrekening van alle VZW's. Vooral dit laatste is voor schuldeisers een belangrijk element.

Als het misloopt worden schuldeisers echter geconfronteerd met een Belgisch probleem. In de huidige stand van het recht kan een VZW immers niet failliet worden verklaard. Door haar puur bijkomstige commerciële activiteiten kan de VZW nooit handelaar worden terwijl de handelaar de enige is die naar Belgisch recht failliet kan worden verklaard. De rechtspraak, in een drang naar economische rechtvaardigheid, maakt soms wel gebruik van creatieve toepassingen contra legem om VZW's toch failliet te kunnen verklaren. Het beleid van de rechters is echter niet altijd consistent en deze aanpak creëert evenmin rechtszekerheid.

Dit valt te betreuren want het faillissementsrecht biedt belangrijke garanties voor de schuldeisers: de 'verdachte periode' beschermt schuldeisers tegen bedrieglijke praktijken in de periode voorafgaand aan het faillissement, een tweede garantie is de aanstelling van een onafhankelijke curator onder supervisie van de rechter-commissaris. In het verlengde van de



toepassing van het faillissementsrecht op verenigingen, kan ook worden overwogen de bepalingen met betrekking tot de oprichtersaansprakelijkheid en bijzondere bestuurdersaansprakelijkheid voor grove fout van toepassing te maken.

Bijgevolg wordt het hoog tijd dat het faillissement wordt uitgebreid tot alle rechtspersonen ongeacht hun rechtsvorm, tenminste tot deze die een economische activiteit ontwikkelen. Daardoor wordt niet alleen het belang van de schuldeisers gediend, maar vooral de rechtszekerheid. En enkel deze rechtszekerheid kan ertoe bijdragen dat de lieden met minder eerbare bedoelingen straffeloos de onduidelijkheid uitbuiten met oog op persoonlijk gewin.

Samengevat wordt in eerste instantie gepleit dat:

- per definitie economische activiteiten onbeperkt toegelaten zouden zijn voor de VZW;
- de economisch actieve VZW onderworpen zou worden aan de wetgeving betreffende de marktpraktijken;
- de VZW onderworpen zou worden aan de faillissementswetgeving;
- de VZW met economische activiteiten ook op het vlak van de bijzondere oprichters- en bestuursaansprakelijkheid een duidelijk kader zou krijgen.

## D. Het tweede pleidooi: een passend en evenwichtig juridisch kader op het vlak van fiscaal recht

Hiervoor werd al gepleit voor het toepasbaar maken van de economische reglementering op VZW's (geen concurrentievervalsing en bescherming van de rechten van de schuldeisers). Dit document pleit ook voor de onderwerping van de handelsactieve VZW aan een taxatiesysteem vergelijkbaar met de vennootschapsbelasting wat betreft de baten uit deze economische activiteit, met inachtnaam van het feit dat de VZW eveneens altruïstische activiteiten ontwikkelt.

VZW's kunnen economische en niet-economische handelingen - de 'altruïstische activiteiten' - stellen. In de praktijk verricht een niet onaardig percentage van de VZW's zowel economische als altruïstische activiteiten. Slechts een beperkt aantal VZW's kan het zich veroorloven de activiteiten tot het strikt altruïstische te beperken.

Het fiscaal stelsel van toepassing op VZW's is óf de rechtspersonenbelasting óf de vennootschapsbelasting. Het ene bij uitsluiting van het andere.

Het volgende schema, opgesteld in functie van de activiteiten versus het toepasselijke belastingsstelsel, maakt een systematische analyse mogelijk. Deze analyse leidt tot de conclusie dat er zich belangrijke problemen voordoen in drie van de

vier deelgebieden (deelgebieden 2 tot 4). Enkel het deelgebied dat betrekking heeft op de VZW's die zich uitsluitend met altruïstische activiteiten inlaten (deelgebied 1), kent geen wezenlijke problemen.

Onder	Altruïstische activiteit	Economische activiteit
Rechtspersonenbelasting	Deelgebied 1	Deelgebied 2
Vennootschapsbelasting	Deelgebied 3	Deelgebied 4

### **Voorafgaand : er kan geen uitspraak worden gedaan welk belastingsstelsel het meest gunstig is**

De overheersende mening, dat het stelsel van de rechtspersonenbelasting steeds en in alle omstandigheden het voor VZW's meest gunstige belastingregime zou zijn omdat winsten uit een economische activiteit niet globaal worden belast, is niet altijd correct. In een aantal omstandigheden is het stelsel van de vennootschapsbelasting gunstiger (men denke bv. aan de mogelijkheid van aftrek van kosten).

Het huidige stelsel draagt ernstige problemen en inefficiënties in zich. Zo wordt bijvoorbeeld dient de jaarrekening van een vennootschap als basis voor de aangifte in de vennootschapsbelasting. Op grond van artikel 17 V&S-Wet dient enkel een grote VZW een aangepaste boekhouding te voeren die gebaseerd is op doelge-

bonden vermogens. Kleine VZW's moeten enkel een liquiditeitsboekhouding voeren. Dergelijke boekhoudingen en jaarrekeningen zijn niet aangepast om een volledig juiste aangifte in de vennootschapsbelasting ingediend kan worden. Er moet dan ook gestreefd worden naar een alternatief stelsel dat deze problemen en inefficiënties ondervangt en aanleiding geeft tot een correcte belastingheffing rekening houdend met de activiteiten en eigenheden van VZW's.

### **De problematiek van deelgebied 2 : rechtspersonenbelasting of vennootschapsbelasting - onzekerheid alom**

De gangbare mening dat VZW's ipso facto aan rechtspersonenbelasting zijn onder-

worpen, geldt in realiteit enkel voor zuivere VZW's die geen enkele economische activiteit ontwikkelen. De andere VZW's zijn in principe aan de vennootschapsbelasting onderworpen. Deze VZW's kunnen slechts worden onderworpen aan de rechtspersonenbelasting indien zij ressorteren onder een uitsluitingsgrond in de vennootschapsbelasting.

Zodra een VZW een economische activiteit ontwikkelt, wordt zij immers fiscaal als 'vennootschap' gekwalificeerd.

Artikel 181 WIB somt een beperkt aantal activiteiten op die daarbij niet met winst oogmerk mogen worden gevoerd. Artikel 182 WIB voorziet in een bredere uitsluiting op grond van de aard en de omvang van de gevoerde economische activiteit, wat een feitelijke appreciatie van begrippen zoals 'bijkomstig' inhoudt en bijgevolg oorzaak is van rechtsonzekerheid.

Er kan in een belangrijk deel van de gevallen geen rechtszekerheid worden geboden ten aanzien van de vraag of een VZW al dan niet terecht het stelsel van rechtspersonenbelasting toepast. Het door de wetgever gehanteerd begrippenkader is enerzijds onvoldoende gedefinieerd en anderzijds is het dermate abstract dat de begrippen niet concreet zijn met als gevolg een te grote interpretatiemarge voor de feitenrechter. Dit resulteert in een grote onvoorspelbaarheid van de rechtspraak.

Ook de fiscale administratie zelf verwijst naar de onnauwkeurige formulering van artikel 182 WIB om aan te geven dat het vaststellen van duidelijke criteria, niet mogelijk is.

Indien op basis van onduidelijke criteria in gelijkaardige omstandigheden voor de ene VZW besloten wordt tot toepasbaarheid van de rechtspersonenbelasting en voor een andere van de vennootschapsbelasting, dan is dit een kennelijke onrechtvaardigheid. Dit laat ook zijn sporen na bij de belastingplichtige die het gevoel krijgt dat het VZW-belastingsstelsel een onrechtvaardig stelsel is.

#### ***De problematiek van deelgebied 4 : De vennootschapsbelasting is niet aangepast aan de rechtsvorm VZW***

Wanneer een VZW dan getaxeerd wordt in de vennootschapsbelasting doen zich opnieuw talrijke problemen en onzekerheden voor.

De vennootschapsbelasting hanteert begrippen die niet te rijmen zijn met de figuur van de VZW. Begrippen zoals aandeelhouderschap, kapitaal en eigen vermogen, zijn volkomen vreemd aan VZW's. Toch hanteert de fiscale wet deze begrippen als basisbegrippen in de vennootschapsbelasting en laat de fiscale wetgever na te bepalen op welke wijze aan deze begrippen invulling dient te worden gegeven binnen de VZW-sfeer. Bij een correcte toepassing van de wet zijn VZW's - hetzij steeds, hetzij in bepaalde gevallen - uitgesloten van bepaalde maatregelen die de belastingdruk voor vennootschappen moeten milderden. Om aan deze onbillijkheid tegemoet te komen worden deze voordelen door de rechtsleer en ook door de belastingadministratie toch aan VZW's toegekend, tegen de wettekst

in. Dit is een oorzaak van grote juridische rechtsonzekerheid.

In bepaalde omstandigheden zou zelfs kunnen worden opgeworpen dat deze uitsluiting van gunstige bepalingen strijdig is met het grondwettelijke gelijkheidsbeginsel, zodat de gebrekkige regelgeving voor het Grondwettelijk Hof kan worden aangevochten.

De vennootschapsbelasting is ook onvolledig. VZW's worden onderworpen aan de vennootschapsbelasting om te beletten dat zij ten aanzien van commerciële ondernemingen oneerlijke concurrentie voeren door voor dezelfde activiteiten een meer goedgunstig belastingstelsel te genieten. De vennootschapsbelasting in haar huidige vorm heeft echter als contradictie dat VZW's ten aanzien van die commerciële ondernemingen benadeeld worden. Een dergelijk nadeel wordt gevonden in de stelsels die voorzien in belastingneutrale reorganisaties (o.m. fusies, splitsingen). Deze zijn uitsluitend aan vennootschappen - met uitsluiting van VZW's - voorbehouden aangezien als voorwaarde geldt dat de transactie dient te worden uitgevoerd volgens de in het Wetboek Vennootschappen beschreven regeling. Uiteraard kan geen enkele VZW deze voorwaarde respecteren vermits dit wetboek niet op hen van toepassing is.

Deze nadelen zijn uiteraard substantieel omdat zij de groei van de sector belemmeren.

### ***De problematiek van deelgebied 3 : de vennootschapsbelasting is een belastingstelsel dat geen altruïstische activiteiten tolereert***

De vennootschapsbelasting is een belastingstelsel dat er van uitgaat dat alle handelingen die door de belastingplichtige worden gesteld, geïnspireerd zijn door een duidelijk en rechtstreeks winstoogmerk. Handelingen die niet door een dergelijk winstoogmerk worden gekenmerkt, worden - in de regel, tenzij ze ressorteren onder de beperkte uitzondering - fiscaal geweerd. Dit veruitwendigt zich door deze handelingen belastbaar te stellen.

Iedere VZW stelt altruïstische handelingen. Dergelijke handelingen ontberen - uit hun aard zelf - elk duidelijk en rechtstreeks winstoogmerk. Voor VZW's die onderworpen zijn aan de vennootschapsbelasting geldt in regel dat deze altruïstische handelingen ook als belastbare basis in aanmerking moet worden genomen.

Dit gaat uiteraard dermate aan de essentie van een VZW voorbij dat dit principe uit het vennootschapsrecht door de rechtsleer en ook door de belastingadministratie - contra legem - terzijde wordt geschoven. Het spreekt voor zich dat dit wederom geen rechtszekerheid creëert en minstens op middellange termijn tot ernstige problemen aanleiding kan geven.

### ***De problematiek tussen de verschillende deelgebieden : het ontbreken van een overgangsstelsel***

VZW's kunnen evolueren van belastingplichtigen, onderworpen aan de rechtspersonenbelasting, naar belastingplichtigen, onderworpen aan de vennootschapsbelasting (en omgekeerd). De huidige wettelijke bepalingen sluiten cumul, het samengaan van beide stelsels, uit.

De fiscale wet voorziet echter niet in een overgangsstelsel. De basis van de rechtspersonenbelasting en de vennootschapsbelasting verschilt echter dermate dat een overgangsstelsel noodzakelijk is. Nu wordt een dergelijke overgang van het ene naar het andere stelsel aan het kunst- en vliegwerk van de VZW overgelaten.

### ***Proeve van oplossing: een duaal stelsel van rechtspersonenbelasting en vennootschapsbelasting sui generis***

De bedoeling van de wetgever was duidelijk om de economische activiteit van de VZW en de vennootschap op eenzelfde wijze te behandelen indien de eerstgenoemde ook economische activiteiten verricht. Dit moet worden gerespecteerd. Maar evenzeer is de vraag om bij de toepassing van een belastingstelsel de eigenheid van de VZW als juridische entiteit te respecteren legitiem.

De analyse van het huidige systeem toont aan dat de rechtspersonenbelasting in weze bestemd is voor entiteiten die zich uitsluitend met altruïstische activiteiten inlaten en de vennootschapsbelasting voor

entiteiten die uitsluitend gedreven worden door winstoogmerk.

Daarnaast moet dan de feitelijke vaststelling worden gemaakt dat de VZW zich in regel niet tot het een of het ander kan beperken. De vraag is dan: indien de activiteiten gemengd zijn, waarom zou het belastingstelsel dat dan niet zijn?

Een regeling waarbij niet het globale inkomen van een VZW aan de vennootschapsbelasting of aan de rechtspersonenbelasting wordt onderworpen, is niet alleen beter verenigbaar met het wezen van de VZW. Bovendien was het de bedoeling van de wetgever vóór 1976 (toen bestond er immers een duaal systeem van belastbaarheid met onderscheid tussen een 'baatzuchtige' - lees: economische activiteit - en een 'onbaatzuchtige' bedrijfstak - lees: altruïstische activiteit).

Het voorstel dat hier wordt verdedigd, is dan ook een globaal systeem om de vennootschapsbelasting van de rechtspersonenbelasting te onderscheiden op basis van het criterium van de activiteit. Aangezien entiteiten die hun rechtspersoonlijkheid ontleen aan het Wetboek Vennootschappen uitsluitend handelingen kunnen stellen met winstoogmerk zullen zij ipso facto aan de vennootschapsbelasting onderworpen blijven. De entiteiten die hun rechtspersoonlijkheid niet ontleen aan dat wetboek kunnen een gemengde activiteit hebben. Deze gemengde activiteit heeft dan een gemengd belastingstelsel tot gevolg.

Schematisch voorgesteld geeft dat het volgende resultaat:



Een gemengde activiteit heeft het gemengd belastingstelsel tot gevolg: dualiteit dus. Daarbij worden opbrengsten van handelingen die een economische activiteit uitmaken aan de met de vennootschapsbelasting gelijkgestelde rechtspersonenbelasting onderworpen, gelijkaardig en met eenzelfde belastingdruk als de vennootschapsbelasting (maar aangepast aan de VZW-vorm). De niet-economische activiteit wordt onderworpen aan de vigerende rechtspersonenbelasting.

De 'met de vennootschapsbelasting gelijkgestelde rechtspersonenbelasting' is een categorie van belastbare inkomsten binnen de rechtspersonenbelasting waaraan eigen regels verbonden zijn om de belastbare basis vast te stellen en met een eigen tarief. De vergelijking met de inkomstencategorie 'winst' zoals deze bestaat in de personenbelasting, ligt hierbij voor de hand.

Dit duale systeem mag niet worden afgeschreven als onwerkbaar. Niet alleen kan worden gebogen op het eerder genoemde historisch voorbeeld, maar ook in het huidige Wetboek van Inkomstenbelastingen komt het voor dat een bepaald vermogen aan twee belastingstelsels is onderworpen. Dit is onder andere het geval voor buitenlandse vaste inrichtingen van Belgische vennootschappen en voor de natuurlijke persoon die zelfstandige beroepsactiviteiten ontwikkelt.

Om de economische activiteit en de daaruit voortvloeiende economische bedrijfstak te onderscheiden van de andere activiteiten, dient men te komen tot een onderscheidend begrip dat voldoende ruim is om oneerlijke concurrentie te vermijden en dat tegelijk eenduidig genoeg is. Daarom is het voorstel om ook hier het begrip 'economische activiteit' aan te wenden zoals dit al gebruikt wordt in de



Europese BTW-regelgeving en verder verfijnd werd door de rechtspraak van het Europees Hof van Justitie. Zodoende wordt aangeknoopt bij de rechtsbegrippen die door Europa worden aangewend met het dubbele gevolg dat het enerzijds voldoende uitgewerkte begrippen zijn en er bij de invoering ervan geen onzekerheid ontstaat met betrekking tot de invulling ervan en dat anderzijds verzekerd is dat de Belgische wetgeving ook op lange termijn compatibel zal blijven met de Europese regelgeving, die steeds meer aan invloed wint.

Om de transparantie te vergroten wordt aanbevolen de beide activiteiten ook boekhoudkundig van elkaar te onderscheiden. Wat de boekhouding betreft zou het dan de voorkeur genieten om, met het oog op bovenvermeld systeem van duale fiscaliteit, VZW's in hun boekhouding een verdeling van de vermogens te laten maken. Dit omwille van de duidelijkheid van de vermogensallocatie en teneinde een efficiënte belastingcontrole mogelijk te maken. Daarnaast spelen ook overwegingen van andere aard: het verstrekken van transparantie wat de vermogensallocatie betreft, zal tegenover derden een duidelijker en meer getrouw beeld scheppen van de vermogenstoestand van de VZW.

Voor duurzame economische groei en sociale bescherming.