

Vergaderjaar 1994–1995

24 255

Wijziging van boek 2 van het Burgerlijk Wetboek ter zake van de jaarrekening van stichtingen en verenigingen die een onderneming in stand houden

Nr. 3

MEMORIE VAN TOELICHTING

Algemeen

1. Dit wetsvoorstel beoogt stichtingen en verenigingen die een of meer ondernemingen drijven, indien aan bepaalde nadere voorwaarden wordt voldaan (zie onder 4), onder de werkingssfeer te brengen van titel 9 van boek 2 van het Burgerlijk Wetboek betreffende de jaarrekening en het jaarverslag. Ten aanzien van deze «commerciële stichtingen en verenigingen» bestaat, bezien vanuit het jaarrekeningenrecht geen wezenlijk verschil met andere, wel jaarrekeningplichtige, rechtspersonen. Het feit dat stichtingen en verenigingen niet ten doel mogen hebben winst uit te keren aan oprichters, aan hen die deel uitmaken van hun organen respectievelijk aan leden, is op zichzelf geen reden om een onderscheid te maken. Uit een oogpunt van rechtsgelijkheid en eerlijke concurrentieverhoudingen is er juist veel voor te zeggen de verslaggeving van deze stichtingen en verenigingen zoveel mogelijk onder hetzelfde rechtsregime te brengen als de overige rechtspersonen en organisaties in Nederland die al onder het jaarrekeningregime van titel 9 vallen.

2. Over het voorstel is overleg gevoerd met de Adviescommissie voor het vennootschapsrecht en het rechtspersonenrecht in het algemeen en met de Raad voor de Jaarverslaggeving. Commissie en Raad stemmen in met het wetsvoorstel, met dien verstande dat de Raad geen mening uitspreekt over de hoogte van de in artikel 360 lid 3 voorgestelde grens.

Van de Raad van Nederlandse Werkgeversverbonden VNO en NCW is een brief met commentaar ontvangen. Deze raad geeft aan de motivering voor het wetsvoorstel niet toereikend te achten om tot een afgewogen oordeel daarover te kunnen komen. In het bijzonder vindt deze raad dat er aangegeven zou moeten worden of er soortgelijke jaarrekeningverplichtingen in andere (Europese) landen bestaan. In een bijlage bij de memorie van toelichting is een overzicht van de stand van zaken in dit opzicht in een aantal landen gegeven. Daaruit blijkt dat het in een aantal landen niet ongebruikelijk is om ten minste commerciële stichtingen en verenigingen (voor zover die daar kunnen voorkomen) aan een jaarrekeningplicht te onderwerpen.

Voorts acht de Raad van Nederlandse Werkgeversverbonden bescherming van crediteuren onvoldoende om een introductie van jaarrekeningverplichtingen voor bepaalde stichtingen en verenigingen te

rechtvaardigen, mede gelet op de lastenverzwaring die uit dit wetsvoorstel zou kunnen voortvloeien. Voor «kleine stichtingen en verenigingen» die onder de werking van titel 9 zullen vallen (activa van het totaal maximaal 6 miljoen; netto-omzet van het commerciële deel maximaal 12 miljoen en/of minder dan 50 werknemers), gelden ingevolge artikel 396 ruime vrijstellingen in verband met de jaarrekeningverplichtingen. Daarom kan de lastenverzwaring voor deze categorie niet groot worden genoemd. Van stichtingen en verenigingen die middelgrote en grote ondernemingen in stand houden, mag een jaarrekening als door middelgrote en grote n.v.'s en b.v.'s moet worden opgesteld, worden verwacht. Ten slotte worden commerciële stichtingen en verenigingen die een netto-omzet van thans minder dan 5 miljoen hebben geheel vrijgesteld.

3. Het toepassingsgebied van het jaarrekeningenrecht van titel 9 is al eerder uitgebreid. Bij de inwerkingtreding van de Wet op de jaarrekening van ondernemingen (Stb. 1970, 414) was het toepassingsgebied beperkt tot de naamloze en de besloten vennootschap, de coöperatie en de onderlinge waarborgmaatschappij. Niet lang geleden zijn ter uitvoering van een EG-richtlijn¹ hieraan toegevoegd banken, ongeacht hun rechtsvorm, met dien verstande dat voor hen nog een aantal bijzondere voorschriften geldt. Ook zijn op grond van een EG-richtlijn² recentelijk hieraan toegevoegd de commanditaire vennootschap en de vennootschap onder firma waarvan alle vennoten die volledig aansprakelijk zijn voor de schulden, kapitaalvennootschappen naar buitenlands recht zijn. Voorts is titel 9 ingevolge het Besluit toezicht beleggingsinstellingen (Stb. 1990, 504) van overeenkomstige toepassing verklaard op beleggingsinstellingen die worden gedreven in een andere rechtsvorm dan genoemd in artikel 360 lid 1.

4. Wat betreft de juridische omschrijving van commerciële stichtingen en verenigingen wordt, zoals geadviseerd door de Commissie Vennootschapsrecht, aangesloten bij het ondernemingsbegrip van de Handelsregisterwet (HRW). De civiele rechtspraak heeft dit ondernemingsbegrip voldoende duidelijk afgebakend. Gelet op de jurisprudentie van de Hoge Raad gaat het hierbij om instellingen die hun organisatie en activiteiten richten op het op commerciële wijze deelnemen aan het economische verkeer. Het gaat derhalve om ondernemingen welke in het algemeen gerekend worden tot het bedrijfsleven: zij opereren op de markt, zij treden op in concurrentie met elkaar³. Deze ondernemingen moeten ingevolge de Handelsregisterwet worden ingeschreven in het handelsregister. Voor zover zij worden gedreven onder een van de rechtsvormen, bedoeld in artikel 360 van boek 2, moeten zij ten kantore van het handelsregister bovendien hun jaarrekening deponeren, behoudens wettelijke vrijstelling. Ook vanuit praktisch oogpunt is het wenselijk om aansluiting bij dit ondernemingsbegrip te zoeken. Immers, hetzelfde criterium bepaalt of men zijn onderneming moet inschrijven in het handelsregister en of men aldaar ten kantore de jaarrekening moet deponeren.

Blijkens tellingen van de NV Databank Kamers van Koophandel en Fabrieken waren er op 1 maart 1994 in het handelsregister 1561 ondernemingen van verenigingen en 2635 ondernemingen van stichtingen ingeschreven. In deze aantallen zijn gedurende de afgelopen 15 jaar geen sterke wijzigingen opgetreden.

5. Het ondernemingsbegrip van de Handelsregisterwet is overigens niet het enig denkbare. Zo kent bij voorbeeld ook de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb.) een ondernemingsbegrip, evenals de Wet op de ondernemingsraden (WOR). In het kader van de bestuurdersaansprakelijkheid werd ten aanzien van stichtingen en

¹ Wet van 17 maart 1993 houdende bepalingen voor de jaarrekening van banken, Stb. 258; ter uitvoering van de Richtlijn van de Raad van de Europese Gemeenschappen betreffende de jaarrekening en de geconsolideerde jaarrekening van banken en andere financiële instellingen (PbEG L372 van 31 december 1986).

² Wet van 17 maart 1993 tot uitbreiding van het toepassingsgebied en van de uitzondering voor kleine ondernemingen in het jaarrekeningenrecht, Stb. 261; ter uitvoering van de Richtlijn van de Raad van de Europese Gemeenschappen van 8 november 1990 tot wijziging van de Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG betreffende de jaarrekening en de geconsolideerde jaarrekening ten aanzien van het toepassingsgebied van deze richtlijnen (PbEG L317).

³ Zie vooral Hoge Raad 22 december 1982, NJ 1983, 429 (NCB), m.nt. Wachter, vergelijk voorts de conclusie van de A-G Van Soest bij en de noot van Maeijer onder HR 22 december 1989, NJ 1990, 433 (KvK Nijmegen/Hirschmann).

verenigingen, op initiatief van de Tweede Kamer, aangesloten bij het ondernemingsbegrip van de Wet Vpb. (zie de artikelen 50a en 300a van boek 2). In het kader van het enquêterecht werd, overeenkomstig het advies van de SER, voor deze rechtspersonen aangesloten bij het ondernemingsbegrip van de WOR (zie artikel 344 boek 2 B.W.). Voor het jaarrekeningenrecht zijn deze ondernemingsbegrippen evenwel minder goed bruikbaar.

6. Het ondernemingsbegrip van de Wet Vpb. is door de fiscale rechter ten aanzien van stichtingen en verenigingen vrij ruim uitgelegd. Zo is bij voorbeeld het element van «in concurrentie treden met andere ondernemingen» slechts één van de criteria op grond waarvan tot het drijven van een onderneming kan worden besloten. Ook indien niet in concurrentie wordt getreden met andere ondernemingen, kan bij voorbeeld op grond van een fiscaal winststreven worden geconcludeerd dat een stichting of vereniging een onderneming drijft.⁴ Het kan worden betwijfeld of dit ruime fiscale ondernemingsbegrip, ook met het oog op zijn eventuele verdere ontwikkeling, wel voldoende past bij het jaarrekeningenrecht. Het jaarrekeningenrecht is immers, anders dan het fiscale recht, primair gericht op het afleggen van financiële verantwoording door het bestuur over het gevoerde beleid en op de verschaffing van informatie aan belanghebbenden, welke onder meer strekt tot bescherming van crediteuren. Voorts bevordert het eerlijke concurrentieverhoudingen op de markt.

Indien niet alleen zou worden aangesloten bij dit ondernemingsbegrip, maar ook bij de belastingplicht voor de Vpb., zijn er ook diverse nadelen. In de eerste plaats doet zich de moeilijkheid voor dat er tal van subjectieve vrijstellingen zijn opgenomen in de artikelen 5 en 6 van de Wet Vpb., waardoor niet in alle gevallen dat stichtingen en verenigingen een onderneming drijven, aanslagen worden opgelegd. Verder kan er een vennootschapsbelastingplichtig en een niet-vennootschapsbelastingplichtig deel zijn van de activiteiten van de stichting of vereniging. Deze rechtspersonen zijn dus niet zonder meer belastingplichtig wanneer zij een onderneming drijven, doch alleen voor zover zij een onderneming drijven. Daarmee kunnen zich in de praktijk afbakeningsproblemen voordoen die de toepassing van het jaarrekeningenrecht zouden bemoeilijken. Bovendien kunnen zich bij de toepassing van dit ondernemingsbegrip tal van vragen voordoen welke ermee samenhangen dat niet de burgerlijke rechter, maar de fiscus en uiteindelijk de fiscale rechter beslissen of, in hoeverre en op welk moment er onderworpenheid is aan de heffing van vennootschapsbelasting. Zo kan door het opleggen van navorderingsaanslagen, onder bepaalde voorwaarden, alsnog belastingheffing ontstaan over een aantal verstreken (boek-)jaren. Voor een uitvoeriger bespreking van deze vragen, zij verwezen naar de fiscale literatuur⁵.

⁴ Vergelijk onder meer de in de vorige noot genoemde arresten van de civiele kamer van de Hoge Raad met HR 6 maart 1985, BNB 1985, 213 (fiscale kamer). In laatstgenoemd arrest verwierp de Hoge Raad de opvatting dat het in art. 4 Wet Vpb. aangeduide element van «in concurrentie treden met andere ondernemingen» vereist is voor het aannemen van een onderneming gedreven door een vereniging of stichting als bedoeld in art. 2 lid 1 sub d van deze wet. Ook zonder dat aan dit element is voldaan, kunnen bedoelde lichamen in fiscale zin een onderneming drijven.

⁵ Zie E. Bos, S&V 1990, blz. 176 e.v. en C. de Kramer, Weekblad voor fiscaal recht 1989/5853, 25 januari 1989, blz. 77 e.v..

7. Het ondernemingsbegrip van de WOR is alleen al minder bruikbaar omdat het is gekoppeld aan een arbeidsorganisatie. Voor de toepassing van het jaarrekeningenrecht is het evenwel niet uitsluitend van belang of er in de onderneming een bepaald aantal personen werkzaam is. Een stichting of vereniging die op commerciële wijze deelneemt aan het maatschappelijk verkeer, die daarmee in concurrentie treedt met andere commerciële instellingen en die gelet op de doelstellingen van het jaarrekeningenrecht onderworpen zou moeten zijn aan de regels van titel 9, behoeft nog geen arbeidsorganisatie van een zekere omvang te hebben.

8. Op stichtingen en verenigingen met een onderneming als bedoeld in de Handelsregisterwet, kunnen de regels van titel 9 zonder veel uitzonderingen van toepassing worden verklaard.

Wel wordt, evenals voor coöperaties is geschied, in het nieuwe artikel 361 lid 2 (onderdeel F) bepaald dat deze stichtingen en verenigingen de winst- en verliesrekening door een exploitatierekening vervangen, indien het door artikel 362 lid 1 verlangde inzicht daardoor wordt gediend. Tevens verplicht het nieuwe artikel 383a (onderdeel H) een stichting of vereniging, bedoeld in artikel 360 lid 3 ertoe om, anders dan andere ondernemingen die een en ander bij de overige gegevens van artikel 392 opnemen, in de toelichting bij de jaarrekening te vermelden op welke wijze de resultaten na belastingen over het boekjaar en statutair worden bestemd. In verband met deze verplichting is in artikel 392 (onderdeel I) bepaald dat de gegevens over de bestemming van de winst of de verwerking van het verlies en de statutaire regeling daaromtrent niet bij de overige gegevens behoeven te worden opgenomen. De verplaatsing van deze gegevens naar de toelichting vloeit voort uit de gedachte dat juist bij stichtingen en verenigingen die de winst niet mogen uitkeren aan de oprichters er belangstelling is voor datgene wat met het resultaat geschiedt. Omdat de overige gegevens weliswaar aan de jaarrekening en het jaarverslag worden toegevoegd, maar niet op dezelfde wijze openbaar behoeven te worden gemaakt (zie artikel 394 lid 4), worden zij in de toelichting opgenomen.

Ook de regels omtrent de vrijstellingen voor kleine en middelgrote rechtspersonen gelden voor een stichting of vereniging als bedoeld in artikel 360 lid 3. Aangezien uit een oogpunt van crediteurenbescherming inzicht in het commerciële deel van belang is, maar met de activa van de stichting of vereniging «geschoven» zou kunnen worden, is voorgesteld de criteria voor klein en middelgroot wat betreft de activa te betrekken op het totaal van de activa van de stichting of vereniging en wat betreft de netto-omzet en het gemiddeld aantal werknemers te betrekken op het commerciële deel van de stichting of vereniging (zie de toevoeging van een vijfde lid aan artikel 398, onderdeel J). Indien de stichting of vereniging meer dan één onderneming in stand houdt die moet worden ingeschreven in het handelsregister, moet van de netto-omzet en het aantal werknemers op geconsolideerde basis worden uitgegaan. Daartoe is in het vijfde lid van artikel 398 bepaald dat artikel 396 lid 2 geldt ten aanzien van deze gegevens.

9. Het is niet gewenst om ook niet-commerciële instellingen onder het bereik van titel 9 te brengen. Het jaarrekeningenrecht van titel 9 leent zich gezien zijn inhoud en functie niet zonder meer voor toepassing op non-profit instellingen. Bovendien zijn die instellingen daarvoor ook onderling te zeer verschillend, zowel voor wat betreft hun omvang als de aard van hun activiteiten. Wel zijn er op grond van bijzondere wetten soms gedetailleerde regels gesteld voor de financiële verslaggeving door grote non-profit instellingen, zoals ziekenhuizen, bejaardenoorden en woningbouwcorporaties. Daarin wordt voor zover mogelijk aansluiting gezocht bij titel 9. Veelal zijn afwijkingen nodig. Die afwijkingen kunnen betrekking hebben op onder meer:

- de toelichting bij de jaarrekening
- de inhoud van het jaarverslag (ook wel: «activiteitenverslag»)
- de openbaarmaking van de jaarrekening
- de accountantscontrole.

In het algemeen verzekeren deze sectorale regels een behoorlijke financiële jaarverslaggeving door de bedoelde non-profit instellingen. Bovendien voorzien die regels, welke meestal door het meest betrokken ministerie worden ontworpen, voor wat betreft onderwerpen als hierboven zijn aangegeven, beter in de specifieke eisen voor de verantwoording door die instellingen dan de algemene regels van titel 9.

Indien deze bijzondere regels van toepassing zijn op commerciële stichtingen en verenigingen kan de toepassing van titel 9 achterwege blijven, mits de volgens die bijzondere regels op te stellen jaarrekening

gelijkwaardig is aan de jaarrekening van titel 9 en openbaar wordt gemaakt. Dit wordt uitdrukkelijk bepaald in de slotzin van het nieuwe derde lid van artikel 360. De term «gelijkwaardigheid» komt in het jaarrekeningenrecht meer voor. Zie bij voorbeeld artikel 408 lid 1, onder c. Gelijkwaardigheid impliceert dat als geheel en qua niveau en aard de verschaft informatie aansluit bij de eisen van titel 9. Een voorbeeld van een gelijkwaardige jaarrekening (in de vorm van staten), is die van een pensioenfonds.

Opmerking verdient dat «openbaarmaking» niet behoeft te betekenen dat de jaarstukken bij het Handelsregister gedeponeerd zijn. Als deze stukken blijkens de desbetreffende regels bij voorbeeld ter beschikking van iedere belanghebbende moeten worden gehouden, dan is ook dat voldoende.

10. Stichtingen en verenigingen welke een onderneming drijven waarvan de netto-omzet over het boekjaar minder bedraagt dan de helft van het bedrag van de netto-omzet, bedoeld in artikel 396 lid 1, onder b, dienen evenzeer buiten het directe toepassingsbereik van titel 9 te blijven. Dit «helft van het bedrag van de netto-omzet» is thans 5 miljoen. Te denken valt onder andere aan de voetbalclub met een kantine en de studentenvereniging met een eet- en drinkgelegenheid. Het is niet de bedoeling dat dit soort non-profit organisaties louter vanwege het uitoefenen van een dergelijke beperkte commerciële activiteit, volledig onder de werkingssfeer van titel 9 zouden vallen. Dat zou leiden tot te grote administratieve lasten voor deze instellingen. Derhalve is in het nieuwe artikel 360 lid 3 de hierboven aangegeven regel opgenomen. Deze grens is altijd in zekere mate willekeurig, doch in het licht van de internationale situatie lijkt zij goed te verdedigen. Hoewel concrete gegevens over de omzetten van commerciële stichtingen en verenigingen niet beschikbaar zijn (hetgeen ook logisch is daar deze gegevens thans niet openbaar behoeven te worden gemaakt), lijkt het gerechtvaardigd te veronderstellen dat de zwaarste knelpunten hiermee in de praktijk kunnen worden opgelost. Daarbij kan vermeld worden dat, indien de netto-omzet uit de commerciële activiteiten van de instelling het bedoelde bedrag omvat of overstijgt, er reden kan zijn de desbetreffende onderneming onder te brengen in een aparte rechtspersoon. De non-profit instelling zelf blijft alsdan buiten het toepassingsbereik van titel 9, terwijl derden het door het jaarrekeningenrecht gewaarborgde inzicht verkrijgen in het reilen en zeilen van de onderneming. Doordat een verband is gelegd met het bedrag van de netto-omzet dat als criterium geldt bij de bepaling of een onderneming klein is, wordt bereikt dat deze grens in verband met monetaire en economische ontwikkelingen wordt aangepast.

In het aan de Adviescommissie en de Raad voor de Jaarverslaggeving voorgelegde concept-wetsvoorstel was nog niet uitgegaan van een aan de netto-omzet gerelateerde grens voor de jaarrekeningplicht, maar van een verhoudingscriterium. Indien de commerciële activiteiten van de vereniging of de stichting ten opzichte van de niet-commerciële activiteiten een bepaalde omvang hadden, zou de jaarrekeningplicht gelden. Van dit verhoudingscriterium is afgestapt omdat dit tussen de verschillende stichtingen en verenigingen willekeurig zou uitwerken. Immers, een kleine stichting of vereniging met een naar verhouding grote commerciële activiteit zou dan aan de jaarrekeningplicht zijn onderworpen, terwijl een grote stichting of vereniging met een even omvangrijke commerciële activiteit als de zoëven genoemde kleine vereniging of stichting dan niet aan de jaarrekeningplicht onderworpen zou zijn.

Om te voorkomen dat de vereniging of stichting het ene jaar verplicht is een jaarrekening op te maken, maar het volgende jaar weer niet, moet de grens van vijf miljoen aan het eind van twee opeenvolgende boekjaren zijn overschreden. Omgekeerd blijft een vereniging of stichting jaarrekeningplichtig totdat het op twee opeenvolgende balansdata beneden de

desbetreffende grens valt. De formulering «op twee opeenvolgende balansdata, zonder onderbreking nadien op twee opeenvolgende balansdata» is ontleend aan de aanhef van het eerste lid van de artikelen 396 en 397. Indien een stichting of vereniging meer ondernemingen die ingeschreven moeten worden, in stand houdt, dient van de geconsolideerde netto-omzet te worden uitgegaan.

Om te kunnen weten of de vereniging of stichting in verband met de omvang van haar omzet onder de jaarrekeningplicht valt, is in artikel 48 lid 3 (onderdeel A) en in een nieuw artikel 299a (onderdeel D) bepaald dat de stichting en de vereniging met volledige rechtsbevoegdheid die een onderneming in stand houden die ingevolge de wet in het handelsregister moet worden ingeschreven, bij de staat van baten en lasten (die zij ingevolge artikel 10 lid 2 verplicht zijn op te maken) de netto-omzet van de onderneming, zo nodig op geconsolideerde basis, moeten vermelden. Het lijkt op het eerste gezicht niet logisch dat iedere vereniging of stichting die een of meer ondernemingen in stand houdt de netto-omzet bij de staat van baten en lasten moet vermelden, maar dat een vereniging of stichting die jaarrekeningplichtig is en in de zin van titel 9 klein of middelgroot is, de netto-omzet niet behoeft te vermelden. De ratio van de artikelen 48 lid 3 en 299a is het te weten kunnen komen of er een jaarrekeningplicht is. De netto-omzet behoeft bovendien niet te worden gepubliceerd. Als die plicht er is, is deze voor de jaarrekeningplichtige stichtingen en verenigingen niet meer omvattend dan voor andere jaarrekeningplichtige rechtspersonen en organisaties. Opmerking verdient verder dat de nadere verplichting van de artikelen 48 lid 3 en 299a tot vermelding van de netto-omzet de verplichting een staat van baten en lasten te maken en op papier te stellen, kleurt. Dit kan mede van belang zijn in verband met de aansprakelijkheid op grond van de artikelen 50a en 300a.

Het begrip netto-omzet is ontleend aan artikel 377 lid 6 van boek 2 B.W.. Opgemerkt wordt nog dat een zorgvuldige bepaling van de netto-omzet mede van betekenis is voor de toepassing van artikel 396 lid 1 onder b en artikel 397 lid 1 onder b van boek 2 B.W.

11. Het wetsvoorstel heeft gevolgen voor de toepassing van de artikelen 50a en 300a van boek 2 B.W. Deze artikelen, welke stammen uit de derde Misbruikwet, sluiten aan bij het ondernemingsbegrip van de Wet op de vennootschapsbelasting. Voor bestuurdersaansprakelijkheid als bedoeld in de artikelen 131, 138, 139, 149 en 150 van boek 2 B.W. komen slechts in aanmerking bestuurders of «mede-bestuurders» van failliete stichtingen en verenigingen met een onderneming in de zin van de Wet Vpb. Deze bestuurders waren evenwel tot dusverre gevrijwaard van aansprakelijkheid in verband met schending van het in deze artikelen genoemde publicatievoorschrift met betrekking tot de jaarrekening (artikel 394). Immers, stichtingen en verenigingen waren niet verplicht een jaarrekening als bedoeld in titel 9 op te maken, laat staan te publiceren. Daarin komt met dit wetsvoorstel verandering. Stichtingen en verenigingen met een onderneming in de zin van de HRW die jaarrekeningplichtig zijn, zullen die jaarrekening ook moeten publiceren. Voor deze stichtingen en verenigingen gaat artikel 394 gelden. Hun bestuurders en mede-bestuurders zullen dus rekening moeten houden met de publicatieplicht als extra grond voor aansprakelijkheid, indien de failliete stichting of vereniging ook onderworpen is aan de heffing van vennootschapsbelasting. Dit laatste zal vrijwel altijd het geval zijn, omdat het ondernemingsbegrip van de Wet Vpb. blijkens de rechtspraak enigszins ruimer is dan dat van de HRW. Ondernemingen in de zin van de HRW zullen dus ook ondernemingen zijn in de zin van de Wet Vpb. Omgekeerd behoeft dit echter niet altijd het geval te zijn. Gelet op de stand van de civiele en de fiscale rechtspraak is het in een enkel geval mogelijk dat een stichting of vereniging wel een onderneming drijft in de zin van de Wet Vpb. maar niet in de zin van de HRW⁶. Dit is een gevolg van het feit dat de

⁶ Vergelijk noten 3 en 4.

ondernemingsbegrippen in de fiscale en in de civiele rechtspraak een eigen ontwikkeling doormaken, verband houdend met de bijzondere achtergrond en doelstellingen van de verschillende rechtsgebieden.

Artikelsgewijze toelichting

Artikel I

Onderdelen A tot en met D (artikelen 48, 49, 50, 299a en 300)

12. De ratio van het nieuwe derde lid van artikel 48 (onderdeel A) alsmede van het nieuwe artikel 299a (onderdeel D) is hierboven onder punt 11 besproken. In de onderdelen B (artikel 49), C (artikel 50), en D, voor zover het betreft artikel 300, wordt een regeling omtrent het opmaken, vaststellen en goedkeuren van de jaarrekening van commerciële stichtingen en verenigingen opgenomen. Deze is ontleend aan de gelijksoortige regeling voor de andere rechtspersonen die thans al onder titel 9 vallen (zie de artikelen 58, 101, 102, 210 en 212 boek 2 B.W.). Daarbij is vooral aangesloten bij de regeling van artikel 58 voor de coöperatie. Deze is het meest recent ingevoerd. Bovendien is de coöperatie verwant aan de vereniging. Gevolg hiervan is onder andere dat de stichting en de vereniging niet, zoals de n.v. en de b.v., vijf maanden doch zes maanden hebben voor het opmaken van de jaarrekening. Anders dan bij de n.v. en de b.v. is de termijn voor verlenging niet maximaal zes, maar maximaal vijf maanden. Voor de stichting zijn nog enige aanpassingen nodig vanwege het feit dat de stichting wettelijk geen leden of aandeelhouders, geen commissarissen en geen algemene vergadering kent.

De termijn, bedoeld in het derde lid van de artikelen 49 onderscheidenlijk 300, is de termijn van zes maanden, behoudens verlenging daarvan in bijzondere omstandigheden met vijf maanden. Bijzondere omstandigheden kunnen bij een vereniging met andere woorden meebrengen dat een algemene vergadering pas in de twaalfde maand na het eind van het boekjaar ter vaststelling van de jaarrekening wordt gehouden.

In het vierde lid van artikel 49 is vanzelfsprekend de toepassing van artikel 48 lid 1 uitgesloten. De toepassing van artikel 48 lid 2 blijft van belang voor een vereniging die een onderneming in stand houdt die klein is in de zin van artikel 396 (en die daarom geen verplichte accountantscontrole kent). Indien er niet vrijwillig een deskundigenonderzoek als bedoeld in artikel 393 plaatsvindt en er ook geen raad van commissarissen bij de vereniging is, dient in deze gevallen een kascommissie te worden benoemd.

Het vijfde lid van artikel 49 en het vierde lid van artikel 300 zijn analoog aan de artikelen 58 lid 4, 104 en 215 geformuleerd. Voor de hier bedoelde vereniging en stichting geldt deze bepaling in verband met de reserves, bedoeld in de artikelen 365 lid 2, 389 lid 6 en 390.

Overigens is de opzet van de artikelen 49 en 300 zoveel mogelijk gelijk aan de regelingen voor de coöperatie en de nv en de bv.

Onderdelen E tot en met J (artikelen 360, 361, 362, 383a, 392 en 398)

13. Onderdeel E (aanvulling van artikel 360 met een nieuw derde lid) bevat de kern van het wetsvoorstel: stichtingen en verenigingen met volledige rechtsbevoegdheid die een onderneming drijven als bedoeld in de HRW, zijn onderworpen aan het jaarrekeningenrecht van titel 9. Daartoe wordt aan artikel 360 boek 2 B.W. een derde lid toegevoegd. Opgemerkt dient te worden dat er bewust voor is gekozen hier een normatief criterium aan te leggen. Het criterium is niet dat een onderneming feitelijk in het handelsregister ingeschreven is, doch dat deze volgens de wet aldaar ingeschreven behoort te zijn. Hiermee wordt

voorkomen dat eerst de inschrijving in het handelsregister een feit zou moeten zijn voordat het jaarrekeningenrecht geëffectueerd zou kunnen worden en dat men de jaarrekeningplicht en de daaraan verbonden wettelijke aansprakelijkheden kan ontlopen door vooralsnog de onderneming maar niet in te schrijven in het handelsregister. Op de slotzin van het nieuwe derde lid van artikel 360 is in het algemene deel van deze memorie van toelichting al ingegaan.

14. De onderdelen H (artikel 383a), I (artikel 392) en J (artikel 398) zijn hierboven onder punt 9 aan de orde geweest.

Door middel van onderdeel F (artikel 361) wordt, evenals al het geval was voor de coöperatie, voorgeschreven dat een commerciële stichting of vereniging de wettelijk voorgeschreven winst- en verliesrekening moet vervangen door een exploitatierekening wanneer het in artikel 362 lid 1 bedoelde inzicht daardoor wordt gediend. Op deze rekening zijn de bepalingen omtrent de winst- en verliesrekening zoveel mogelijk van overeenkomstige toepassing.

De aanvulling van artikel 362 lid 2 (onderdeel G) betreft een bepaling uit het Besluit modellen jaarrekening, namelijk artikel 11, eerste volzin. Omdat het modellenbesluit niet geldt voor de stichtingen en verenigingen, bedoeld in artikel 360 lid 3, alsmede niet voor coöperaties en onderlinge waarborgmaatschappijen, die geen bank of verzekeringsmaatschappij zijn, maar het ook in deze gevallen zinvol is dat bovenaan de balans wordt aangegeven of daarin de bestemming van het resultaat is verwerkt, wordt voorgesteld dit in de wet te bepalen. De tweede volzin van artikel 11 van het modellenbesluit geldt volgens de huidige wet ook voor de hiervoor genoemde rechtspersonen op grond van artikel 373 lid 1, onder g.

Artikel II

15. De overtreding van een aantal bepalingen welke ingevolge dit wetsvoorstel van toepassing zullen worden op de commerciële stichtingen en verenigingen is strafbaar gesteld uit hoofde van artikel 1 onder 4° van de Wet op de economische delicten, met dien verstande dat de strafbaarstelling is beperkt tot de in dat artikel opgesomde rechtspersonen. Het gaat om enkele bepalingen uit het jaarrekeningenrecht (te weten de artikelen 362, zesde lid, laatste zin, 393, eerste lid, 394, derde lid en 395 boek 2 B.W.). De strafbaarstelling wordt verruimd opdat deze zich eveneens zal uitstrekken over commerciële stichtingen en verenigingen.

Artikel III

16. Uit hoofde van artikel 31a lid 3 WOR moeten ondernemers van de jaarrekeningplichtige rechtspersonen genoemd in artikel 360 boek 2 B.W. zo spoedig mogelijk na de vaststelling van hun jaarrekening een exemplaar hiervan en van het jaarverslag en de daarbij behorende gegevens aan de ondernemingsraad ter bespreking verstrekken. Voor de niet-jaarrekeningplichtige rechtspersonen gelden de verplichtingen van het Besluit verstrekking financiële informatie aan ondernemingsraden 1985, Stb. 151. Nu artikel 360 boek 2 B.W. wordt uitgebreid met de stichting en de vereniging die een of meer ondernemingen in stand houden, en deze daarmee jaarrekeningplichtig worden, dient ook artikel 31a lid 3 WOR dienovereenkomstig te worden aangepast.

Artikel IV

17. Commerciële stichtingen en verenigingen als bedoeld in het wetsvoorstel behoeven niet eerder dan voor boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 1997, te voldoen aan de voorschriften van titel 9. Deze

overgangstermijn biedt voldoende ruimte om in te spelen op de nieuwe situatie.

De Minister van Justitie,
W. Sorgdrager

De onderzochte landen zijn in alfabetische volgorde vermeld.

België*Vereniging*

Verenigingen moeten in België krachtens eigen wetgeving jaarlijks een begroting en een rekening opstellen en laten goedkeuren door de algemene ledenvergadering.

Indien een vereniging schenkingen wil kunnen krijgen, moeten de jaarstukken jaarlijks ter griffie van de rechtbank worden gedeponeerd. De vereniging is nog niet onderworpen aan de boekhoud- of jaarrekeningplicht van vennootschappen. Op basis van een koninklijk besluit dat zijn grondslag vindt in artikel 1 lid 1 sub 4 van de wet op de boekhouding en de jaarrekening van ondernemingen kunnen grote verenigingen zonder winstdoel die een commercieel, financieel of industrieel bedrijf uitoefenen aan de jaarrekeningwetgeving worden onderworpen.

Canada

«Non-profit»-organisaties spelen in Canada niet alleen op het gebied van liefdadigheid een rol. Het komt veelvuldig voor dat deze instellingen commerciële ondernemingen hebben. Sinds 1980 zijn alle «non-profit»-organisaties verplicht om de jaarstukken te publiceren en een accountantscontrole te laten uitvoeren. Stichtingen die een belangrijke invloed hebben op het economische verkeer of die in belangrijke mate gebruik maken van publieke fondsen zijn verplicht om een accountantscontrole te doen uitvoeren.

Denemarken*Vereniging*

De vereniging, zoals Nederland die kent, bestaat in Denemarken niet. Wel bestaat de coöperatieve vereniging (Andelsselskab). De coöperatieve vereniging in Denemarken heeft geen boekhoud- of jaarrekeningplichten.

Stichting

Het Deense «ehrsversdrivende fond» (commerciële stichting) valt onder de jaarrekeningwetgeving. Er moeten jaarstukken opgesteld en gepubliceerd worden. Deze stukken zijn ook aan verplichte accountantscontrole onderworpen. Als het vermogen van de stichting boven 1 miljoen Dkr uitstijgt, moet minimaal één lid van het bestuur met goedkeuring van de overheid worden benoemd.

Duitsland*Vereniging*

De Wirtschaftsverein (vereniging die een onderneming drijft) valt onder de boekhoudplicht. Bij het overschrijden van bepaalde criteria moet een jaarrekening met bijbehorende toelichting en een jaarverslag worden opgesteld en gepubliceerd. Er dient in dat geval ook een verplichte accountantscontrole uitgevoerd te worden.

De vereniging valt onder de jaarrekeningregelgeving als zij beschouwd wordt als een Grossunternehmen. Hiervoor moet zij twee van de volgende criteria overschrijden:

Balanstotaal > 125 miljoen DM
Omzet > 250 miljoen DM
Werknemers > 5000

Stichting

De commerciële stichting valt onder dezelfde regelgeving voor boekhoud- en jaarrekeningplichten als de commerciële vereniging.

Frankrijk

Vereniging

Een vereniging is in Frankrijk verplicht een boekhouding te voeren. Als zij voldoet aan bepaalde criteria heeft zij ook de verplichting een jaarrekening op te stellen en te laten controleren. Zij moet dan twee van de volgende criteria overschrijden:

Balanstotaal > 10 miljoen FF
Omzet > 20 miljoen FF
Werknemers > 50

De vereniging moet tevens halfjaarlijkse stukken op stellen als zij één van de volgende criteria overschrijdt:

Omzet > 40 miljoen FF
Werknemers > 100

Stichting

De stichting valt, voor zover het betreft de financiële verslaggeving, onder de wetgeving die voor de vereniging geldt. Een stichting mag krachtens de wet alleen een ideëel doel hebben. In de praktijk vallen ook andere instellingen onder de term «Fondation».

Het bestuur van een dergelijke stichting bestaat voor een deel uit overheidsvertegenwoordigers. In de praktijk beperkt de overheidsbemoediging zich tot het houden van controle op de financiële gang van zaken.

Griekenland

Alle ondernemingen moeten in Griekenland een boekhouding bijhouden volgens de principes van historische kosten, continuïteit, periodiciteit en matching. Als een rechtspersoon onder de belastingwetgeving valt, dan bepaalt deze wetgeving hoe de balans en de verlies- en winstrekening ingedeeld moeten worden. Alleen vennootschappen moeten stukken laten controleren en publiceren.

Ierland

Alle ondernemingen vallen onder de jaarrekeningregelgeving (uitvoering van de vierde richtlijn vennootschapsrecht). Van de eisen die deze regelgeving stelt, kan onder omstandigheden vrijstelling worden verkregen. Zo kunnen instellingen die een onderneming hebben, maar geen winstdoel nastreven, vrijstelling krijgen van accountantscontrole en van publikatieplicht.

Italië

In Italië wordt ervan uitgegaan dat een rechtspersoon steeds het maken van winst tot doelstelling heeft.

Op grond van rechtspraak vallen rechtspersonen zonder duidelijke winstdoelstelling onder de bepalingen voor de «eenvoudige onderneming».

Alle rechtspersonen, ook de Associazioni (verenigingen) en de Fondazioni (stichtingen) moeten hun boekhouding bij de rechtbank deponeren. Derden die zaken met een stichting of vereniging willen doen, kunnen deze stukken inzien.

Als meer dan 1/3 van de leden dit wenst, moet een vereniging op kosten van de leden een accountantscontrole laten verrichten.

Luxemburg

In Luxemburg vallen alleen rechtspersonen met een in aandelen verdeeld kapitaal onder de regelgeving die ter uitvoering van de EG-jaarrekeningrichtlijnen tot stand is gebracht.

Rechtspersonen zonder in aandelen verdeeld kapitaal die een onderneming hebben moeten wel een balans en verlies- en winstrekening opstellen, maar de opstelling van deze stukken is niet aan dezelfde eisen onderworpen als die welke gelden voor rechtspersonen met een in aandelen verdeeld kapitaal. Verder moeten ook deze rechtspersonen een accountantscontrole laten verrichten en de stukken publiceren.

Portugal

De Portugese rechtsvorm die het meest lijkt op die van de Nederlandse stichting en vereniging is die van de coöperatieve vereniging. Het doel van een Portugese coöperatieve vereniging is niet het behalen van winst, maar het nastreven van economische, sociale en culturele doeleinden. Als een dergelijke vereniging onder de belastingwetgeving valt, is zij verplicht de opgaven voor de belastingen te laten controleren door een accountant.

Publikatieplicht bestaat alleen voor vennootschappen.

Verenigd Koninkrijk

De Britse Companies Act geldt voor alle ondernemingen. Voor andere ondernemingen dan public companies bestaan bepaalde vrijstellingen van verslaggevingsverplichtingen. Deze vrijstellingen betreffen echter alleen de detaillering van de stukken. Van de verplichte accountantscontrole en van de publikatieplicht kan geen vrijstelling worden verkregen.

De vrijstellingen gelden als aan twee van de volgende criteria wordt voldaan (in Britse ponden):

	klein	middelgroot
Balanstotaal	2,5 miljoen	8 miljoen
Omzet	1,25 miljoen	3,9 miljoen
Werknemers	50	250

«Charities» moeten een accountantscontrole laten verrichten als zij meer inkomsten of uitgaven hebben dan 100 000 pond. De jaarrekening van een charity is altijd een openbaar stuk.

Verenigde Staten

De foundation en association vallen beide onder de regelgeving voor non-profit-organisaties (ongeacht of commerciële activiteiten worden verricht). Er zijn verschillende regelgevende organen die eisen stellen aan de financiële informatie die een non-profit-organisatie moet verschaffen.

Belastingen

Non-profit-organisaties kunnen vrijstelling van belasting krijgen. Als zij echter winst behalen met bedrijfsactiviteiten die niets te maken hebben met hetgeen waarvoor de vrijstelling is verleend, moet over de winst uit deze activiteiten belasting worden betaald. Elke non-profit-organisatie moet een gedetailleerd «profit»-overzicht opstellen, omdat men in verband met de belastingvrijstelling graag inzicht wil hebben in de werkzaamheden van de non-profit-organisatie.

General Accepted Accounting Principles (GAAP)

De GAAP zijn een groot aantal regels over de opstelling, indeling en publikatie van jaarrekeningen, waarin meestal ook staat aangegeven hoe deze voor non-profit-organisaties moeten worden toegepast.

Deze principes worden door accountants toegepast bij het verrichten van controle van de jaarrekening. Een accountantscontrole is alleen vereist als een belanghebbende bij een organisatie daarom vraagt. Veel non-profit-organisaties laten in de praktijk uit zichzelf accountants-controles verrichten.

Lokale overheid

De Staten stellen zelf vaak eisen aan de verslaggeving door non-profit-organisaties. De meeste Staten verplichten deze organisaties tot het laten verrichten van een accountantscontrole.

Zwitserland

Vereniging

Een vereniging mag zich inschrijven in het handelsregister. Als zij een onderneming drijft dan moet zij zich inschrijven. Elke rechtspersoon die ingeschreven staat in een handelsregister moet een boekhouding voeren. Daarnaast moet de rechtspersoon aan het einde van het boekjaar een balans en een resultatenrekening opstellen. Er is geen controle- en publikatieplicht.

Stichting

Een stichting moet altijd ingeschreven staan in het handelsregister. Zij is wat betreft de boekhouding daarmee aan dezelfde regels gebonden als de vereniging.

De stichting staat steeds ook onder toezicht van een overheidsorgaan. Dit orgaan controleert of het geld wel aan het doel wordt besteed, zoals in de statuten aangegeven.