

UITKERINGENREGISTER VOOR DE RECHTSPERSOON MET UITKERINGSVERBOD

WETSVOORSTEL INZAKE HET UITKERINGENREGISTER VAN DE STICHTING

In het op 4 april 2019 bij de Tweede Kamer ingediende wetsvoorstel inzake het ubo-register ¹ ('de Implementatiewet') wordt een opmerkelijke wijziging van het stichtingenrecht voorgesteld. Voorgesteld wordt dat stichtingen een 'uitkeringenregister' moeten aanhouden. Eerder werd over de Implementatiewet een internetconsultatie ² gehouden. In het consultatievoorstel kwam het betreffende artikel, een nieuw artikel 290 boek 2 Burgerlijk Wetboek, nog niet voor.

In dit artikel bespreek ik de achtergrond van dit wetsvoorstel, mede in het licht van het voor stichtingen geldenden uitkeringsverbod ³, constateer ik dat het voorstel op gespannen voet staat met het Nederlandse stichtingenrecht en doe ik de aanbeveling het artikel uit het wetsvoorstel te verwijderen.

FISCALE ACHTERGROND

Uit de memorie van toelichting bij de Implementatiewet blijkt dat met de voorgestelde bepaling uitvoering wordt gegeven aan aanbevelingen door het *OESO Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes* (Global Forum). Het Global Forum heeft in 2011 een peer review van Nederland uitgevoerd, dat betrekking heeft op fiscale transparantie ⁴. Volgens het Global Forum zou er onvoldoende informatie beschikbaar zijn over de uitkeringen die stichtingen aan begunstigden zouden doen. Uit het rapport

¹ Wetsvoorstel Implementatiewet registratie uiteindelijk belanghebbenden van vennootschappen en andere juridische entiteiten, kamerstukken 35 179, <https://zoek.officielebekendmakingen.nl/dossier/35179>.

² <https://www.internetconsultatie.nl/implementatiewetregistratieuiteindelijkbelanghebbenden/details>

³ B. Snijder-Kuipers besprak het voorgestelde artikel 290 al in het kort in het artikel *(Nieuwe) verplichtingen voor stichtingen*, WPNR december 2019.

⁴ Beschikbaar via <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264126732-en.pdf?expires=1525350800&id=id&accname=ocid49027884&checksum=C18967123C14E687A6A3AA9FA32E0531>. Zie voorts het 2019 Peer Review Report, <https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/global->

kan worden afgeleid dat de rapporteurs onvoldoende op de hoogte zijn van het rechtskarakter van de Nederlandse stichting, zoals ik hierna zal toelichten.

HET UITKERINGSVERBOD VOOR STICHTINGEN

In de memorie van toelichting bij het wetsvoorstel wordt de indruk gewekt dat alle stichtingen uitkeringen doen aan begunstigden. Dat is een te beperkte invalshoek, nu de stichting een specifieke regeling in Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek ('BW2') kent. De stichting is een rechtspersoon die geen leden kent en beoogt met behulp van een daartoe bestemd vermogen een in de statuten vermeld doel te verwezenlijken ⁵.

De mogelijkheden voor stichtingen om uitkeringen te doen zijn wettelijk beperkt. Het doel van de stichting mag niet inhouden het doen van uitkeringen aan oprichters of aan hen die deel uitmaken van haar organen ⁶. Het uitkeringsverbod geldt eveneens voor uitkeringen aan anderen, tenzij de uitkeringen een ideële of sociale strekking hebben ⁷. Het begrip uitkering omvat zowel uitkeringen in geld als uitkeringen in natura. Op het gebied van uitkeringen verkeert de stichting in een geheel andere positie dan kapitaalvennootschappen. Een stichting mag commerciële activiteiten hebben en zal dan fiscaal als ondernemer worden behandeld, maar het mag geen verkapte kapitaalvennootschap zijn ⁸.

Vanwege het uitkeringsverbod zijn er slechts specifieke groepen stichtingen die zich bezig houden met het doen van uitkeringen in geld. Een belangrijke categorie is die van de pensioenfondsen, die op grond van de Pensioenwet verplicht de rechtsvorm stichting hebben ⁹. Voorts valt te denken aan stichtingen die beurzen verschaffen aan studenten en aan goededoelensstichtingen ¹⁰. Veel stichtingen doen geen uitkeringen in geld. Vanwege het onderhavige voorstel zal de vraag gaan rijzen of en wanneer er uitkeringen in natura worden gedaan. Zo kan men zich de vraag stellen of een stichting die scholen exploiteert uitkeringen in natura doet aan de leerlingen. Bij een stichting die een ziekenhuis

[forum-on-transparency-and-exchange-of-information-for-tax-purposes-the-netherlands-2019-second-round_fdce8e7f-en.](#)

⁵ Artikel 285 lid 1 BW2.

⁶ Artikel 285 lid 3 BW2. Een uitzondering voor onder andere pensioenuitkeringen is in artikel 304 lid 2 BW2 opgenomen.

⁷ Eveneens artikel 285 lid 3 BW2.

⁸ Aldus G.J.C. Rensen in Asser/Rensen 2-III 2017/323, aantekening b. Zie ook dezelfde auteur in Commentaar op Burgerlijk Wetboek Boek 2 art. 285 (Ondernemingsrecht), paragraaf C.5.

⁹ Artikel 1 Pensioenwet. Zie ook G.J.C. Rensen in Asser/Rensen 2-III 2017/305, aantekening b.

¹⁰ G.J.C. Rensen signaleert in Asser/Rensen 2-III 2017/305, aantekening d. dat de stichting op dit moment vanwege het uitkeringsverbod minder geschikt is voor familiestichtingen. Het uitkeringsverbod wordt door G.J.C. Rensen in algemene zin besproken in Asser/Rensen 2-III 2017/323.

exploiteert rijst de vraag of van uitkeringen in natura aan de patiënten sprake is. Doet een stichting die culturele subsidie ontvangt en culturele evenementen organiseert tegen een lagere prijs dan de werkelijke kosten, uitkeringen aan de bezoekers van het evenement? Uit de memorie van toelichting op het voorgestelde artikel 290 BW2 blijkt niet dat reflectie op dit onderwerp heeft plaats gevonden.

De stichting wordt voor vele doelen gebruikt. Zo zijn er de nodige overheidsstichtingen waarin overheidsactiviteiten zijn verzelfstandigd of publieke taken worden uitgevoerd ¹¹, ook daar zal moeten worden beoordeeld wie de begunstigden zijn. Zo kent Nederland de Stichting Centrum voor Criminaliteitspreventie en Veiligheid (CCV) in Utrecht. Deze stichting heeft onder meer tot doel criminaliteitspreventie te bevorderen, te streven naar systematische, doelgerichte en planmatige benaderingen van veiligheidsproblemen en het veiligheidsbesef te verhogen. CCV zal moeten nagaan of zij uitkeringen doen, waarschijnlijk is van uitkeringen in geld geen sprake, maar worden er uitkeringen in natura gedaan? Dit lijkt een weinig zinvolle exercitie, die fiscaal al helemaal niet relevant is.

Een geval apart is de stichting administratiekantoor, die aandelen in een besloten of naamloze vennootschap ten titel van beheer houdt. Kenmerkend voor een dergelijke stichting is dat het een 'doorgeefluik' is. Deze stichting dient uitkeringen door de kapitaalvennootschap door te geven aan de certificaathouders. Juridisch is hier geen sprake van uitkeringen in de zin van artikel 285 lid 3 BW2, zodat het uitkeringsverbod hier niet wordt geschonden ¹². Dientengevolge zal het nieuwe artikel 290 niet op de stichting administratiekantoor van toepassing zijn.

VOORSTEL VOOR ARTIKEL 290

In het wetsvoorstel ¹³ is een nieuw artikel 290 van boek 2 Burgerlijk Wetboek ('BW2') opgenomen met de volgende tekst:

1. Het bestuur van de stichting houdt een register bij waarin de namen en adressen van alle personen worden opgenomen aan wie een uitkering is gedaan die niet meer bedraagt dan 25 procent van het voor uitkering vatbare bedrag in een bepaald boekjaar, alsmede het bedrag van de uitkering en de datum waarop deze uitkering is gedaan.
2. Het register wordt regelmatig bijgehouden.

¹¹ G.J.C. Rensen bespreekt overheidsstichtingen en stichtingen in het financieel recht in Asser/Rensen 2-III 2017/307.

¹² G.J.C. Rensen in Asser/Rensen 2-III 2017/308, aantekening c.

¹³ Artikel III van 35179, nr. 2, <https://zoek.officielebekendmakingen.nl/kst-35179-2.html>.

In lid 1 is sprake van namen en adressen van '*personen*', waaruit kan worden afgeleid dat het gaat om zowel natuurlijke personen als rechtspersonen.

Het begrip '*uitkering*' wordt in de memorie van toelichting niet nader toegelicht. Er zal van moeten worden uitgegaan dat dit hetzelfde betekent als in de twee artikelen in Boek 2 waarin dit begrip nu voorkomt, nl. in artikel 285 lid 3 inzake het uitkeringsverbod en in artikel 304, waarin een uitzondering op dat verbod is vermeld¹⁴. Uit de literatuur blijkt dat uitkeringen prestaties zijn waar geen of een ongelijkwaardige tegenprestaties tegenover staan. Uitkeringen in natura vallen daarom onder het uitkeringenbegrip van artikel 285 lid 3 BW¹⁵. Dat zal bij de praktische uitvoering van het nieuwe artikel de nodige complicaties kunnen gaan opleveren.

In het voorstel is een nieuw begrip opgenomen, nl. "*het voor uitkering vatbare bedrag*". Het stichtingenrecht kent dat begrip op dit moment niet en de memorie van toelichting geeft hier ook geen toelichting op. De formulering heeft gelijkenis met een passage in artikel 105 BW2, waarin is vermeld dat de naamloze vennootschap aan aandeelhouders en andere "*gerechtigden tot de voor uitkering vatbare winst*" slechts uitkeringen kan doen voor zover het eigen vermogen een bepaalde omvang heeft¹⁶. Bij de stichting is geen sprake van gerechtigden tot het vermogen van de stichting, zodat dit begrip zinledig is.

In de memorie van toelichting bij het voorstel is geen aandacht besteed aan de vraag of het wel binnen het systeem van het stichtingenrecht past dat een uitkeringenregister wordt geïntroduceerd. Een analyse van de aanbevelingen van Global Forum ontbreekt. Verder is niet nagegaan welke fiscale belangen er zijn bij het administreren van uitkeringen en of een dergelijke registratie leidt tot hogere belastingopbrengsten. Tot slot is het de vraag waarom stichtingen in gereguleerde sectoren, zoals pensioenfondsen, onderwijs en zorg, niet zijn uitgezonderd van de registerverplichting.

¹⁴ Het verbod om uit te keren aan oprichters en aan hen die deel uitmaken van de organen van de stichting geldt niet voor uitkeringen die voortvloeien uit een recht op pensioen of uit een aanspraak krachtens een arbeidsovereenkomst waarin een beding als bedoeld in artikel 631, lid 3, onder c, van Boek 7 Burgerlijk Wetboek, is opgenomen.

¹⁵ Zie onder meer E. Schmieman in Tekst & Commentaar Ondernemingsrecht, commentaar op artikel 2:285 BW, paragraaf 4, G.J.C. Rensen in Asser/Rensen 2-III 2017/323 en C.A. Schwarz, 'Het vermogen van de stichting en het uitkeringsverbod', in: M.L. Lennarts, W.J.M. van Veen en D.F.M.M. Zaman, De Stichting, Kritische beschouwingen over de wettelijke regeling voor een veelzijdige rechtsvorm (2011), p. 35-44.

¹⁶ Artikel 105 BW2: "De naamloze vennootschap kan aan de aandeelhouders en andere gerechtigden tot de voor uitkering vatbare winst slechts uitkeringen doen voor zover haar eigen vermogen groter is dan het bedrag van het gestorte en opgevraagde deel van het kapitaal vermeerderd met de reserves die krachtens de wet of de statuten moeten worden aangehouden."

Geconcludeerd kan worden dat de onderbouwing voor het voorgestelde artikel 290 BW2 ontbreekt.

Als de Tweede Kamer dit onderdeel van het wetsvoorstel ongewijzigd zou aannemen heeft dit grote praktische gevolgen. Allereerst zullen alle stichtingen moeten nagaan of zij uitkeringen in geld of in natura doen en zal een administratief systeem moeten worden opgezet. Vervolgens zullen de administratiekantoren en accountants die werkzaamheden in opdracht van stichtingen verlenen moeten nagaan of correct aan de verplichtingen inzake het uitkeringenregister is voldaan. Dat wordt helemaal prangend als de stichting verplicht is tot accountantscontrole, bijvoorbeeld op grond van subsidievoorwaarden. Een en ander heeft bureaucratische inspanningen tot gevolg, die gerechtvaardigd behoren te worden door meer belastingopbrengsten. Ik vraag me af of daarvan sprake zal zijn; de memorie van toelichting zegt er niets over.

ONDOORDACHT VOORSTEL

Naar mijn mening is het voorstel voor artikel 290 BW2 ondoordacht en dient het uit het voorstel voor de Implementatiewet te worden verwijderd. Het zou goed zijn als allereerst een grondige toetsing zou plaats vinden van de aanbevelingen van het Global Forum. Vervolgens kan worden gezien of voor bepaalde typen stichtingen een registratieplicht dient te worden geïntroduceerd, waarbij zorgvuldig moet worden nagegaan of er een fiscaal belang is. Als daar een wetsvoorstel zou uitrollen, is aan te bevelen een internetconsultatie te houden, zodat deskundigen, zoals de Gecombineerde Commissie Vennootschapsrecht van KNB en NOvA, zich over kunnen uitspreken.

Ellen Timmer