

CONTROLE VAN TIJDELIJKE VERENIGINGEN: JURIDISCHE, BOEKHOUDKUNDIGE, FISCALE EN CONTROLE-ASPECTEN

Deze brochure is een samenstelling van de verschillende uiteenzettingen op de studiedag
«Juridische, boekhoudkundige, fiscale en revisorale aspecten van tijdelijke verenigingen»
georganiseerd op vrijdag 29 september 1995 te Brussel.

De Franstalige versie van deze uitgave is eveneens verkrijgbaar op het I.B.R.; het betreft een vertaling van
de oorspronkelijk in het Nederlands opgestelde basisteksten.

onder leiding van

Dirk SMETS

met bijdragen van

Bart DE MOOR

Philippe FRANCOIS

Tony GROESSENS

Dirk SMETS

Roger SPITTAELS

deze tekst werd doorgenomen door een leescomité bestaande uit

Henri OLIVIER

Dirk SMETS

Studiedag georganiseerd door het
INSTITUUT DER BEDRIJFSREVISOREN
op 29 september 1995.

CONTROLE VAN TIJDELIJKE VERENIGINGEN :
JURIDISCHE, BOEKHOUDKUNDIGE, FISCALE
EN CONTROLE-ASPECTEN

INHOUD

1. Inleiding	9
<i>door Dirk SMETS</i>	
1.1. Woord vooraf	9
1.2. Referenties inzake tijdelijke verenigingen	10
1.2.1. Historisch overzicht	10
1.2.2. Enkele bedenkingen	11
1.3. Enkele statistieken in verband met tijdelijke verenigingen	13
1.3.1. Evolutie van het aantal tijdelijke verenigingen in België	13
1.3.2. Samenstelling van de tijdelijke verenigingen van het jaar 1993	14
1.3.3. Overzicht van de tijdelijke verenigingen	15
1.4. Doelstelling van deze studiedag	16
 2. Juridisch kader van tijdelijke verenigingen	 37
<i>door Bart DE MOOR</i>	
2.1. Inleidende beschouwingen	17
2.1.1. Het begrip vennootschap zoals gewijzigd bij de wet van 3 april 1995	17
2.1.2. De door de wet voorziene types van vennootschappen	39
2.1.3. Het onderscheid tussen verenigingen en vennootschappen	22
2.1.4. De tijdelijke vereniging is eigenlijk een vennootschap	22
2.2. Bespreking van de tijdelijke vereniging	23
2.2.1. Afwezigheid van rechtspersoonlijkheid	23
2.2.2. Het tijdelijk karakter	26
2.2.3. De hoofdelijkheid	27
2.2.4. De inbreng en de winstverdeling	29
2.2.5. De overdracht van de participaties	30
2.2.6. Het bestuur	31
2.3. Verwante vennootschapstypes	32
2.4. Toepassingsvoorbeelden	33

2.5. Bespreking van enkele belangrijke praktische bijzonderheden	34
2.5.1. Het personeel (ten dienste) van een tijdelijke vereniging	34
2.5.2. Het faillissement van een partner	35
2.5.3. De type-overeenkomst van de Nationale Confederatie van de Bouw	39
3. Tijdelijke verenigingen in het boekhoudrecht	41
<i>door Dirk SMETS</i>	
3.1. Inleiding	41
3.2. Visies inzake het voeren van de boekhouding	41
3.3. Visies inzake de integratie in de jaarrekening	43
3.4. Regulering in het vooruitzicht ?	45
3.5. Waarderingsregels van de tijdelijke vereniging	46
3.6. Tijdelijke verenigingen en ratio-analyse	47
Bijlage 3: Wetgeving en referenties inzake boekhoudrecht	49
Bijlage 3.1.: Artikel 3, derde lid van de Wet van 17 juli 1975, na de wijziging bij artikel 2 van het Koninklijk Besluit nr. 22 van 15 december 1978.....	50
Bijlage 3.2.: Uittreksel uit de Memorie van Toelichting van de oorspronkelijke wet van 17 juli 1975	50
Bijlage 3.3.: Uittreksel uit het Verslag aan de Koning betreffende het Koninklijk Besluit nr. 22 van 15 december 1978	50
Bijlage 3.4.: Interpretatie van artikel 3 van de Wet van 17 juli 1975 volgens de Nationale Confederatie van het Bouwbedrijf	52
Bijlage 3.5.: Resultaatopname op werven	53
4. Publikatie van informatie inzake de tijdelijke verenigingen	55
<i>door Dirk SMETS</i>	
4.1. Inleiding	55
4.2. Overzicht van de jaarverslagen	56
4.2.1. Inleiding	56
4.2.2. Uittreksels uit de jaarverslagen	56
4.3. Overzicht van de waarderingsregels	59
4.3.1. Inleiding	59
4.3.2. Uittreksels uit de waarderingsregels	59
4.4. Overzicht van de rapportering van de commissarissen-revisoren	64
4.5. Overzicht van de bijkomende informatie in de toelichting	65
4.6. Lijst der tijdelijke verenigingen	67
4.7. Balans en resultatenrekening van de tijdelijke verenigingen	68

Bijlage 4	71
Bijlage 4.1.: Gegevens met betrekking tot de geselecteerde bedrijven	72
Bijlage 4.2.: Nominatieve lijst van de belangrijke ondernemingen, die niet werden opgenomen in de steekproef omdat ze deel uitmaken van een groep, waarvan een andere onderneming werd geselecteerd	80
Bijlage 4.3.: Toelichting jaarrekening De Nul 1993.....	81
5. Overzicht van de integratiemethoden	83
<i>door Tony GROESSENS</i>	
5.1. Inleiding.....	83
5.2. Methode van de rekening-courant	84
5.2.1. Beschrijving van de methode.....	84
5.2.2. Eigenschappen van de methode	84
5.2.3. Bespreking van de methode.....	85
5.2.4. In de praktijk.....	86
5.3. Methode van de eenvoudige gelijkschakeling met een derde onderneming	86
5.3.1. Beschrijving van de methode.....	86
5.3.2. Eigenschappen van de methode	87
5.3.3. Bespreking van de methode.....	88
5.3.4. In de praktijk.....	88
5.4. Methode van de eenvoudige equivalentie	89
5.4.1. Beschrijving van de methode.....	89
5.4.2. Eigenschappen van de methode	89
5.4.3. Bespreking van de methode.....	90
5.4.4. In de praktijk.....	90
5.5. Methode van de samenvoeging in onderscheiden rekeningen, vermelding in toelichting	90
5.5.1. Beschrijving van de methode.....	90
5.5.2. Eigenschappen van de methode	91
5.5.3. Bespreking van de methode.....	91
5.5.4. In de praktijk.....	92
5.6. De uitgebreide equivalentiemethode	93
5.6.1. Beschrijving van de methode.....	93
5.6.2. Eigenschappen van de methode	94
5.6.3. Bespreking van de methode.....	94
5.6.4. In de praktijk.....	95
5.7. De proportionele consolidatiemethode	95
5.7.1. Beschrijving van de methode.....	95
5.7.2. Eigenschappen van de methode	96
5.7.3. Bespreking van de methode.....	97
5.7.4. In de praktijk.....	98

5.8. Globale consolidatie	98
5.8.1. Beschrijving van de methode.....	98
5.8.2. Eigenschappen van de methode	99
5.8.3. Bespreking van de methode.....	99
5.8.4. In de praktijk.....	100
5.9. Evaluatie van de ratio's in functie van de integratiemethode.....	100
5.9.1. Inleiding.....	100
5.9.2. Liquiditeit in de klassieke betekenis	101
5.9.3. Liquiditeit in de alternatieve betekenis.....	101
5.9.4. Solvabiliteit in de klassieke betekenis.....	102
5.9.5. Solvabiliteit in de alternatieve betekenis	102
5.9.6. Toegevoegde waarde.....	102
5.10. De geïntegreerde tijdelijke vereniging versus de niet-geïntegreerde tijdelijke vereniging	103
Bijlage 5	105
Bijlage 5.1.: Integratietechnieken case-study.....	106
Bijlage 5.2.: Integratietechnieken case-study ratio analyse	113
 6. Fiscale aspecten van tijdelijke verenigingen.....	115
<i>door Roger SPITTAELS</i>	
6.1. Inleiding.....	115
6.2. Registratierechten	115
6.2.1. Inbreng van goederen	116
6.2.2. Verhoging van het kapitaal, verdeling en vereffening.....	117
6.3. Inkomstenbelastingen - Nationale aspecten.....	118
6.3.1. Het belastingsregime van tijdelijke handelsverenigingen.....	118
6.3.2. Enkele bijzondere topics.....	125
6.4. Internationale aspecten.....	130
6.4.1. Tijdelijke handelsverenigingen met fiscaal domicilie in België.....	130
6.4.2. Tijdelijke handelsverenigingen met fiscaal domicilie in het buitenland	132
6.5. Belasting over de toegevoegde waarde.....	133
6.5.1. Nationale aspecten.....	133
6.5.2. Internationale aspecten	137
6.6. Samenvatting en besluit	137
 7. De controle-aspecten bij tijdelijke verenigingen.....	141
<i>door Philippe FRANCOIS</i>	
7.1. Inleiding.....	141
7.2. De probleemstelling	143
7.2.1. Algemeen.....	143
7.2.2. De organisatie van de controlewerkzaamheden.....	143
7.2.3. De risico-analyse en -beheersing.....	145

7.3. De controleaanpak in de praktijk.....	150
7.3.1. De controlebenadering	150
7.3.2. De controleaanpak in de praktijk	151
7.4. De verslaggeving	153
7.5. De bedrijfsrevisor en de ondernemingsraad bij tijdelijke verenigingen	155
Bijlage 7: Voorbeeld van statutaire bepalingen.....	157
 8. Alternatieve samenwerkingsvormen, nationaal en internationaal	 159
<i>door Bart DE MOOR</i>	
8.1. De Belgische tijdelijke vennootschap met vreemde partners	159
8.2. Verwante vennootschapstypes naar Belgisch en vreemd recht.....	160
8.2.1. Belgisch recht	160
8.2.2. Frans recht.....	160
8.2.3. Nederlands recht.....	161
8.3. Grensoverschrijdende samenwerkingscontracten.....	162
 9. Besluiten	 166
 Bibliografie	 167

1. INLEIDING

D. SMETS

1.1. WOORD VOORAF

Het Belgisch boekhoudrecht is twintig jaar oud. Binnen deze tijdspanne van twee decades werd een boekhoudrechtelijk kader uitgebouwd, dat model kan staan voor andere landen.

Maar terzelfdertijd werd in ons land ook een filosofie en mentaliteit uitgebouwd rond de accountancy, die dicht aanleunt bij die van onze zuiderburen, en diametraal staat tegenover de Angelsaksische en Hollandse benadering.

De Belgische accountancy-geest is er één van wetten en spelregels, koninklijke besluiten en adviezen, gestandaardiseerde jaarrekeningen en fiscaal geïnspireerde waarderingsregels, waar weinig of geen plaats is voor «footnotes», «disclosures», een extra-woordje in de toelichting.

Gemechaniseerde ratio-berekening, CD-Rom databanken, computergestuurde opstelling van jaarverslagen en dergelijke, werken deze tendens nog meer in de hand.

Het is alsof de Belgische ondernemingen in een regulerend corset moeten gestopt worden om ze ertoe aan te zetten het getrouwe beeld na te streven.

Zij die zich afvragen hoe het Belgisch boekhouddecor er zou uitzien zonder, al dan niet rigide, spelregels hebben een schitterende toetssteen.

Onze wetgever heeft het opportuun geoordeeld niet te interveniëren op het vlak van de boekhoudkundige verwerking van de verrichtingen van tijdelijke verenigingen. En wanneer we spreken over tussenkomst dan denken we niet alleen aan de klassiekers als wetten en koninklijke besluiten maar dan denken we ook aan richtinggeving of bijsturing onder bijvoorbeeld de vorm van adviezen.

En bij gebrek aan een wettelijk referentiekader is het ook niet altijd eenvoudig om een opinie te geven over de boekhouding van een tijdelijke vereniging. De externe controleur, de bedrijfsrevisor in het bijzonder, werkt vandaag op basis van de (zeer beperkt) bestaande algemene richtlijnen, terwijl op het vlak van tijdelijke verenigingen, precies door hun aard, een coördinatie van de auditwerkzaamheden zich opdringt.

Accountancy en controle rond tijdelijke verenigingen zijn de centrale thema's van deze studiedag, maar ze hebben geen betekenis zonder een stevige juridische onderbouw.

Mede dank zij de dynamische rol van de beroepsfederatie van het bouwbedrijf en de leerrijke jurisprudentie, is het rechtsbestel rond de tijdelijke verenigingen de jongste tijd duidelijker en stabiel geworden. Meer dan in de klassieke «commerce», wordt bij tijdelijke verenigingen teruggevallen op het geschrift met gedetailleerde en gebetonneerde contracten, die onaanvechtbaar zijn zonder aan soepelheid in te boeten.

In tijden van crisis en recessie, waar discontinuïteit van een onderneming nooit uit te sluiten is, biedt rechtszekerheid de nodige vaste grond.

Een zelfde rechtscomfort vinden we ook terug in het fiscale recht, waar de spelregels duidelijk zijn en grotendeels voortvloeien uit de algemene principes. Nochtans lijkt de Administratie - en we komen hier terug op de externe controleurs - op controletechnisch vlak er geen gecoördineerde benadering op na te houden.

Geconfronteerd met al deze zekerheden, en vooral onzekerheden, staan we ook even stil bij de andere samenwerkingsvormen, die in ons land mogelijke alternatieven kunnen zijn voor de tijdelijke vereniging. Over de grenzen heen kijkend, - en in het huidige internationale klimaat kan dit moeilijk anders - gaan we op zoek naar gelijkaardige constructies bij onze burens.

En de meiboom op onze studiedag wordt geplant door een man uit de praktijk, die tijdens de voorbije jaren aan het hoofd stond van de administratie van één der grootste bouwprojecten die ons land tijdens de voorbije jaren heeft gekend.

1.2. REFERENTIES INZAKE TIJDELIJKE VERENIGINGEN

1.2.1. Historisch overzicht

Zoals reeds gezegd in de aanhef heeft de wetgever het gepast geoordeeld op het vlak van de tijdelijke verenigingen de regels inzake boekhouding en verwerking ervan in de jaarrekening summier te houden, zodat er voldoende ruimte blijft.

Het is aan de onderneming zelf te oordelen welke techniek de meest opportune is.

Het hoeft ons dan ook niet te verwonderen dat, sedert de Wet van 17 juli 1975, diverse initiatieven werden genomen om een overzicht van de mogelijke technieken samen te vatten en meer zelfs, om een aantal technieken naar voren te schuiven als adequater dan andere.

Een aantal eminente figuren hebben zich in het pionierstijdperk gewaagd op dit braakliggende terrein.

We denken hier aan de heer J. COLLEYE, voorzitter van de «Ordre des Experts Comptables Brevetés de Belgique»¹, de heer P. LURKIN, bedrijfsrevisor², de heer V. PEETERS, bedrijfsrevisor³, en de heer J. ROCHETTE, bedrijfsrevisor.⁴

1 COLLEYE, J., *Guide Comptable Belge*.

2 LURKIN, P., *Het Nieuwe Belgische boekhoudrecht*, Brussel, Verbond van Belgische Ondernemingen, 1981.

3 PEETERS, V. en VINCKE, J.P., *Vennootschapsboekhouden Nu*.

4 Studie in het kader van *XIIIème Séminaire de la Commission Droit et Vie des Affaires*, Luik, oktober 1980.

«Gevolg gevend aan een reeds lang uitgedrukte wens tot klaarheid inzake deze materie» heeft de NATIONALE CONFEDERATIE VAN HET BOUWBEDRIJF in 1981 de heren PAUWELS en ROKSNOER verzocht een studie te wijden aan het fenomeen van de boekhouding en de jaarrekening van de tijdelijke verenigingen om te trachten een oplossing te vinden die tegelijk voldoet aan de eisen van de Wetgever, de algemeen aanvaarde boekhoudtechnieken, de dagelijkse praktijk en eenvoudigheid en duidelijkheid⁵.

Deze studie heeft de onbetwiste verdienste dat ze een uitgebreide beschrijving bevat van een aantal courante integratietechnieken, en bovendien een voorstellingsmethode naar voren schuift inzake de integratie van de tijdelijke verenigingen in de jaarrekening.

Tijdens de diverse seminars⁶ die het N.C.B. sedert de publikatie van voormelde studie organiseerde werd deze benadering als referentie aangehaald. Ze wordt vandaag door het N.C.B. nog steeds als dusdanig aanzien.

Een aantal eindverhandelingen behandelden eveneens de tijdelijke verenigingen, waarbij we vooral de thesis van de heer R. SPITTAELS uit 1988 vermelden als volledig. Ook hier vinden we lovenswaardige suggesties terug.

Tenslotte vermelden we nog de studiedag, die op 6 november 1990 door het L.B.A.B. werd georganiseerd met een aantal interessante referaten.⁷

Op juridisch vlak verwijzen we vanzelfsprekend naar het meest recente basiswerk, te weten «L'Association Momentanée» van Valerie SIMONART⁸, zonder de grootmeesters te vergeten in dit domein zoals M.A. FLAMME, P. DE PELSMAEKER⁹ en L. WALLEMACQ.

1.2.2. Enkele bedenkingen

Al deze literatuur neemt niet weg dat er soms nogal wat verwarring kan ontstaan, niet in het minst omdat de referenties elkaar lijken tegen te spreken.

Een bloemlezing:

- * De heren ROKSNOER en PAUWELS beweren in hun werk van 17 juni 1981, dat «in België de tijdelijke verenigingen alleen handelsverrichtingen als doel hebben».¹⁰

5 ROKSNOER, R. en PAUWELS, P., *Verplichtingen betreffende Boekhouding en Jaarrekening van de Tijdelijke Verenigingen*, Brussel, 17 juni 1981.

6 10 maart en 17 maart 1983, gevolgd door een aantal andere seminars georganiseerd door de N.C.B.

7 MERTENS, J., VAN WEMMEL, J., D'HAENS, E., DEVOLDER, M., *Feitelijke vereniging, Tijdelijke vereniging, Vereniging in Deelneming*, studiedag L.B.A.B., 6 november 1990.

8 SIMONART, V., *L'Association Momentanée*, Créadif, 1990.

9 Vooral inzake verenigingen in deelneming.

10 ROKSNOER, R. en PAUWELS, P., *Verplichtingen betreffende Boekhouding en Jaarrekening van de Tijdelijke Verenigingen*, Brussel, 17 juni 1981.

CED SAMSOM publiceert in de bundel «ondernemingsfiscaliteit» dat de tijdelijke vereniging «geen handelsvennootschap is».¹¹ En Meester J. MERTENS zette tijdens de studiedag van 6 november 1990 uiteen dat vennootschappen - dus ook de T.V. en V.I.D. - een burgerlijk karakter kunnen hebben.¹²

* Vincent PEETERS schrijft in «VENNOOTSCHAPSBOEKHOUDEN NU» dat tijdelijke verenigingen en verenigingen in deelneming in feite allebei een tijdelijk karakter hebben¹³, terwijl Meester Jos MERTENS in het eerder aangehaald referaat meent dat de vereniging in deelneming een onbepaalde duur mag hebben.¹⁴

* Volgens de heer COLLEYE is het rekeningstelsel aangepast daar

«En ce qui concerne l'enregistrement des opérations des associations momentanées, il a été prévu dans l'appropriation du P.C.M.N. les comptes repris ci-après (...)»¹⁵

terwijl volgens Vincent PEETERS «in het algemene rekeningenstelsel geen speciale rekeningen zijn voorzien».¹⁶

* Ook op het vlak van de integratie bestaan er verschillende zienswijzen.

Vincent PEETERS stelt:

«De eenvoudigste oplossing is dan ook een volledig parallelle boekhouding te voeren maar maandelijks de totalen van de hulpdagboeken mee vast te leggen in het centraal boek van de zaakvoerder die telkens als één der deelnemers zijn boekjaar afsluit een afrekening zal moeten opstellen waaruit het aandeel van eenieder blijkt zowel in de balans als in de resultatenrekening».¹⁷

Zijn confraters ROKSNOER en PAUWELS zijn minder veeleisend:

«Eveneens in de zevende alinea wordt gesteld dat de boekhouding van de verrichtingen van de tijdelijke vereniging de mogelijkheid moet geven aan elk lid van de vereniging zijn aandeel in het vermogen en in het resultaat van de vereniging te kennen «met het oog op de opstelling van zijn jaarrekening». Deze tekst kan geïnterpreteerd worden als een bevestiging van het feit dat de leden van de tijdelijke vereniging de verplichting hebben de verrichtingen van de tijdelijke vereniging slechts ter gelegenheid en in functie van de opstelling van hun jaarrekening in hun eigen boekhouding op te nemen.»¹⁸

11 *Ondernemingsfiscaliteit*, CED SAMSOM, 1.2/5 punt 2.10.

12 MERTENS, J., *Feitelijke Verenigingen, Verenigingen in Deelneming*, Studiedag L.B.A.B., Brussel, 6 november 1990, p. 3.

13 PEETERS, V. en VINCKE, J.P., *Vennootschapsboekhouden Nu*, p. 12/1-1.

14 MERTENS, J., *Feitelijke Verenigingen, Verenigingen in Deelneming*, Studiedag L.B.A.B., Brussel, 6 november 1990, p. 26.

15 COLLEYE, J., *Guide Comptable Belge*.

16 PEETERS, V. en VINCKE, J.P., *Vennootschapsboekhouden Nu*, p. 8.2.02.

17 PEETERS, V. en VINCKE, J.P., *Ibidem*, p. 8.2.03.

18 ROKSNOER, R. en PAUWELS, P., *Verplichtingen betreffende Boekhouding en Jaarrekening van de Tijdelijke Verenigingen*, Brussel, 17 juni 1981.

* Ook het gebruik van wettelijke boeken is niet eenduidig bepaald.

«Verliezen wij echter niet uit het oog dat de tijdelijke handelsvereniging geen rechtspersoon is, dus geen inschrijving kan bekomen in het Handelsregister en derhalve geen boeken kan laten paraferen».¹⁹

Terwijl zijn confraters PAUWELS en ROKSNOER hierover schrijven:

«Deze laatste auteur doet opmerken dat gezien de tijdelijke vereniging een rechtspersoonlijkheid heeft, zij geen handelsboeken kan laten paraferen ter Handelsrechtbank. Het blijkt evenwel dat de Handelsrechtbank te Brussel thans aanvaardt de verplichte handelsboeken te paraferen in naam van tijdelijke verenigingen niettegenstaande deze geen inschrijving hebben in het Handelsregister. Deze houding van de Handelsrechtbank geeft een belangrijke steun aan het standpunt dat een autonome boekhouding kan gehouden worden voor tijdelijke verenigingen».²⁰

In antwoord op onze vraag in dit verband antwoordde de Rechtbank van Koophandel te Brussel op 11 september jongstleden:

«Artikel 2 van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen erkent als handelsvennootschap:

- de vennootschap onder firma,*
- de gewone commanditaire vennootschap,*
- de naamloze vennootschap,*
- de commanditaire vennootschap op aandelen,*
- de besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid,*
- de coöperatieve vennootschap met beperkte aansprakelijkheid,*
- de coöperatieve vennootschap met onbeperkte aansprakelijkheid. »*

«Na onderzoek heb ik geen wetsbepaling gevonden die het paraferen van de koop-handelsboeken van tijdelijke verenigingen voorziet.»

1.3. ENKELE STATISTIEKEN IN VERBAND MET TIJDELIJKE VERENIGINGEN

1.3.1. Evolutie van het aantal tijdelijke verenigingen in België

Het is onmogelijk een precies inzicht te verkrijgen in het aantal bestaande tijdelijke verenigingen. Niet alleen zijn de vennootschapsrechtelijke en administratieve verplichtingen inzake publikatie zeer beperkt. Bovendien kan een tijdelijke vereniging operationeel zijn zonder een eigen B.T.W.-nummer aan te vragen, zodat ook langs deze weg, geen exhaustieve lijst kan worden samengesteld.

¹⁹ PEETERS, V. en VINCKE, J.P., *Ibidem*, p. 8.2.02.

²⁰ ROKSNOER, R. en PAUWELS, P., *Ibidem*.

Op basis van de B.T.W.-inschrijvingen, en dus volgens een onvolledige benadering kunnen we toch komen tot een indicatieve evolutie voor wat betreft de verenigingen actief in de bouwsector (uitgedrukt in miljoenen BEF):²¹

Jaar	Aantal	Omzetcijfer	Investerings
1983	535	27.051	622
1984	557	23.863	131
1985	594	22.796	111
1986	574	26.899	140
1987	415	22.630	73
1988	430	20.620	88
1989	451	23.842	72
1990	500	28.151	92
1991	555	32.418	86
1992	581	36.917	44
1993	539	31.619	23
1994	551	30.505	82

Waaruit we leren dat:

- het aantal tijdelijke verenigingen met inschrijving bij de B.T.W.-administratie vrij stabiel is gebleven met een piek in 1985 (594 tijdelijke verenigingen) en een dal in 1987 (415 tijdelijke verenigingen);
- ook de gerealiseerde omzetcijfers vrij constant bleven, met weliswaar een merkbare toename tijdens recentere jaren;
- er een duidelijke neerwaartse trend is van de investeringen gerealiseerd door de tijdelijke verenigingen.

1.3.2. Samenstelling van de tijdelijke verenigingen in het jaar 1993

Steeds onder hetzelfde voorbehoud dat in het vorige punt werd geformuleerd, kunnen we hierna ook de verdeling geven van de tijdelijke verenigingen in functie van het in 1993 gerealiseerde zakencijfer (in 000 BEF) :

²¹ N.I.S., op basis van B.T.W.- aangiften.

	Categorie	Aantal	Aandeel	Omzet
1	< 0,5	150	27,83%	232.207
2	0,5 - 1	18	3,34%	13.716
3	1 - 2	21	3,90%	33.129
4	2 - 3	14	2,60%	4.064
5	3 - 5	34	6,31%	137.200
6	5 - 10	41	7,61%	315.618
7	10 - 15	25	4,64%	317.217
8	16 - 20	21	3,90%	371.030
9	21 - 25	20	3,71%	449.534
10	25 - 50	67	12,43%	2.390.967
11	50 - 100	46	8,53%	3.214.091
12	100 - 145	27	5,01%	3.303.888
13	145 - 500	45	8,35%	11.270.681
14	500 - 1000	8	1,48%	5.380.351
15	> 1000	2	0,37%	4.260.206
		539	100,00%	31.619.485

waarbij opvalt dat

- meer dan een kwart van de tijdelijke verenigingen «slapen»;
- de meeste actieve tijdelijke verenigingen een omzet tussen 25 Mio en 50 Mio BEF draaien;
- twee mega-T.V.'s quasi 15% van het totale zakencijfer voor hun rekening nemen;
- het grootste gedeelte van de omzet gegenereerd wordt door de tijdelijke verenigingen met een jaarlijks zakencijfer van 145 Mio BEF tot 500 Mio BEF.

1.3.3. Overzicht van de tijdelijke verenigingen

Uit de databank van COBOTEL, die in april van 1995 werd geraadpleegd hebben we geleerd dat er in die periode 637 tijdelijke verenigingen waren geregistreerd bij de B.T.W.-administratie²², die geografisch als volgt zijn verdeeld:

²² COBOTEL, *Consultatie op basis van selectie van de Tijdelijke Verenigingen*.

Volgens de lijst der geregistreerde tijdelijke verenigingen zouden er momenteel meer dan 1.300 bestaan, wat wellicht alles te maken heeft met de late schrappingsprocedure inzake registratie.

Brussel	(postcode 1000 - 1299)	119
Waals Brabant	(postcode 1300 - 1499)	11
Vlaams Brabant	(postcode 1500 - 1999)	13
Antwerpen	(postcode 2000 - 2999)	153
Limburg	(postcode 3500 - 3999)	21
Luik	(postcode 4000 - 4499)	68
Luik	(postcode 4500 - 4999)	48
Namen	(postcode 5000 - 5499)	29
	(postcode 5500 - 5999)	6
	(postcode 6000 - 6499)	28
Luxembourg	(postcode 6500 - 6999)	24
Henegouwen	(postcode 7000 - 7499)	7
Henegouwen	(postcode 7500 - 7999)	14
West-Vlaanderen	(postcode 8000 - 8999)	34
Oost-Vlaanderen	(postcode 9000 - 9999)	62
	Samen	637

1.4. DOELSTELLING VAN DEZE STUDIEDAG

Zoals het woord «studiedag» reeds laat vermoeden, is het opzet van dit seminarie in eerste instantie tot bezinning te komen omtrent de huidige gang van zaken, waarbij we rekening houden met de opmerkingen die door sommige betrokkenen worden geopperd zoals:

«Enig werk op het vlak van de standaardisatie van de schriftelijke rapportering door tijdelijke verenigingen zou in dit opzicht nuttig kunnen zijn.»²³

23 SPITTAELS, R., *Tijdelijke Verenigingen voor de Uitvoering van Lange Termijncontracten (in de bouw)*, verhandeling voorgelegd aan de Economische Hogeschool Sint-Aloysius, academiejaar 1987-1988.

2. JURIDISCH KADER VAN TIJDELIJKE VERENIGINGEN

B. DE MOOR

2.1. INLEIDENDE BESCHOUWINGEN

2.1.1. Het begrip vennootschap zoals gewijzigd bij de wet van 3 april 1995

De basisteksten die verband houden met onze vennootschappen vindt men in het burgerlijk wetboek, bij de bespreking van de contracten. Deze bepalingen maken de grondslag uit van de vennootschappen van zowel burgerrechtelijke als handelsrechtelijke aard.

De definitie van het begrip vennootschap vindt men terug in de tekst van artikel 1832 B.W., opgesteld als volgt, in de originele versie daterend van 1804:

«art. 1832 Vennootschap is een contract waarbij twee of meer personen overeenkomen iets in gemeenschap te brengen, met het oogmerk om de winst die daaruit kan ontstaan, onder elkaar te verdelen.»

Dit artikel werd voor het eerst in 1987 gewijzigd¹ met de bedoeling de introductie toe te laten van de eenpersoonsvennootschap, hetgeen resulteerde in de volgende tekst, die voorlopig nog gelding heeft:

«art. 1832 Een vennootschap kan worden opgericht door twee of meer personen die overeenkomen iets in gemeenschap te brengen met het oogmerk de winst die daaruit kan ontstaan te verdelen, of, in de gevallen bepaald bij de wet, door de wilsuiving van een enkele persoon die goederen verbindt aan het uitoefenen van een bepaalde bedrijvigheid.»

Het is daarbij niet zonder belang op te merken dat de wetgever bij de wet van 14 juli 1987 de term contract verwijderd heeft uit de hoofding van Boek III, Titel IX van het burgerlijk wetboek en uit de omschrijving van art. 1832: in de mate dat men eenpersoonsvennootschappen wou toelaten, was het niet langer mogelijk de vennootschap als een (louter) contract aan te zien, vermits dit de wilsovereenstemming tussen minstens twee personen veronderstelt.

¹ Wet van 14 juli 1987.

Uit het woordgebruik van de wetgever van 1995 kan men alleen maar afleiden dat de gestelde trend verder wordt doorgedreven. In april van dit jaar heeft de wetgever immers opnieuw art. 1832 herschreven.² Ingevolge de publicatie van de wet, op 17 juni 1995, zal vanaf 1 juli 1996 de volgende bepaling gelden:

"art. 1832 Een vennootschap wordt opgericht bij een contract op grond waarvan twee of meer personen overeenkomen iets in gemeenschap te brengen of, in de gevallen bepaald bij de wet, door de wilsuiting van een enkele persoon die een rechtshandeling tot bestemming van goederen verricht. Zij stelt zich ten doel aan de vennoten een rechtstreeks of onrechtstreeks vermogensvoordeel te bezorgen tenzij, in de gevallen bepaald door de wet, de vennootschapsakte anders bepaalt."

Een vennootschap heeft de uitoefening van één of meer nauwkeurig omschreven activiteiten tot doel.

Zij verkrijgt slechts rechtspersoonlijkheid wanneer de wet dat bepaalt."

Zoals hierna zal worden uiteengezet, kan men wel nog steeds blijven gewagen van een *contract* van tijdelijke vereniging.³ Daarvan getuigt ook het feit dat de wetgever bijzonder weinig specifieke bepalingen betreffende dit type vennootschap heeft ingevoerd. De vraagstelling is belangrijk, onder meer vanuit het oogpunt van het internationaal privaatrecht: in grensoverschrijdende situaties kan de toepasbare nationale wet verschillen naargelang de *lex societatis* dan wel de *lex contractus* moet toegepast worden.⁴

Uit de tekst van het nieuwe artikel blijkt ook dat thans niet meer noodzakelijk vereist is dat de vennootschap winst nastreeft. Uit de oude tekst van art. 1832 volgde dat het winstoogmerk hoorde tot de essentie van elke vennootschap, ongeacht haar burgerlijk of commercieel karakter, waarbij men niettemin aanvaardde dat bepaalde activiteiten, die bij gebrek aan winstoogmerk niet commercieel zouden zijn wanneer ze buiten een vennootschapsverband werden verricht, hun burgerlijk karakter niet verloren door het doel uit te maken van een vennootschap, hoewel deze nochtans per definitie winst nastreeft.⁵ (bv. samenwerking tussen beoefenaars van vrije beroepen)

Aansluitend bij de wijziging van art. 1832 B.W. heeft de wetgever dit jaar ook de art. 1862 en 1863 B.W. aangepast, waarvan het belang hierna zal blijken, onder meer wat betreft de hoofdelijke aansprakelijkheid en de terzake bestaande controverse⁶:

"art. 1862 Eén van de vennoten kan de overigen niet verbinden, indien dezen hem daartoe geen volmacht hebben gegeven."

2 Wet van 13 april 1995 (B.S. 17 juni 1995), die, wat deze bepaling betreft, in werking treedt op de eerste dag van de dertiende maand volgend op de publicatie.

3 Infra, 2.1.2.

4 SIMONART, V., «Le retrait d'un associé d'une association momentanée pluripartite», in DA OR, 1990, p. 10, met de daar vermelde verwijzingen.

5 BALLON, G.L., GEENS, K., STUYCK J., *Handels- en vennootschapsrecht*, derde herwerkte uitgave, Kluwer rechtswetenschappen, 1992, p. 176.

6 Infra, 2.2.3.

"art. 1863 De vennoten zijn ten aanzien van derden verbonden hetzij voor een gelijk deel, wanneer de vennootschap naar burgerlijk recht is opgericht, hetzij hoofdelijk, wanneer zij naar handelsrecht is opgericht. Van deze aansprakelijkheid kan niet worden afgeweken dan door een uitdrukkelijk beding in de met derden gesloten akte."

2.1.2. De door de wet voorziene types van vennootschappen

In het kader van deze bijdrage is het eveneens belangrijk even stil te staan bij de wijzigingen die de wetgever dit jaar heeft aangebracht in de eerste drie artikelen van de vennootschapswet waarvan de oude tekst als volgt is opgesteld⁷:

«art. 1 Handelsvennootschappen zijn vennootschappen die daden van koophandel tot doel hebben. Zij worden beheerst door de overeenkomsten van partijen, door de bijzondere wetten op de koophandel en door het burgerlijk recht.»

«art. 2 De wet erkent als handelsvennootschap:

- de vennootschap onder firma,
- de gewone commanditaire vennootschap,
- de naamloze vennootschap,
- de commanditaire vennootschap op aandelen,
- de besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid,
- de coöperatieve vennootschap met beperkte aansprakelijkheid,
- de coöperatieve vennootschap met onbeperkte aansprakelijkheid.

Elk van deze vennootschappen is een rechtspersoon, onderscheiden van de persoon van de vennoten.»

«art. 3 Er zijn ook tijdelijke verenigingen en handelsverenigingen bij wijze van deelneming, waaraan de wet geen rechtspersoonlijkheid toekent.»

De in de eerste artikelen van de vennootschapswet opgesomde lijst van handelsvennootschappen is limitatief. Men spreekt in dit verband van typendwang, hetgeen betekent dat men geen andere vennootschappen kan oprichten dan deze die door de wet zijn opgesomd.⁸ Het niet respecteren van deze typendwang wordt gesanctioneerd met herkwalficatie door de rechtbanken naar het meest corresponderende vennootschapstype.

⁷ Ook deze bepalingen blijven tijdelijk gelden tot 30 juni 1996.

⁸ Tot spijt van wie het benijdt: zie de kritiek dat geen van de bestaande types een geschikt kader biedt voor samenwerking tussen onafhankelijke ondernemingen: MARCHANDISE, P., «La coopération entre sociétés commerciales à la recherche d'une structure», in *Jurist in Bedrijf*, Brussel, Bruylant, 1989, p. 375, en zijn verwijzing naar DURAND, P., «Le groupement d'intérêt économique en droit international et comparé», *Rev. Soc.*, 1978, p. 53: «les sociétés commerciales sont engoncées dans le corset rigide d'une législation coupant le souffle à l'imagination créatrice».

Uiteraard dient naast de bovengenoemde (handels-)vennootschappen nog de burgerrechtelijke vennootschap, de maatschap, vernoemd te worden. Bij toepassing van art. 212, lid 1 Venn.W. laat de wetgever toe dat vennootschappen met een burgerrechtelijk doel de rechtsvorm van een handelsvennootschap kunnen aannemen zonder hun burgerrechtelijke aard te verliezen⁹ Gelet op de hierna besproken wijzigingen in de wetgeving, verliest art. 212 alle nut en zal het vervallen op 1 juli 1996.

De opvatting dat het bestaande juridisch kader niet voldoet, ligt aan de basis van de initiatieven die de Europese overheden namen inzake het Europees economisch samenwerkingsverband en de Europese vennootschap.¹⁰

Aan de bestaande typendwang heeft de wetgever dit jaar niet geraakt. Wel heeft hij gesleuteld aan de inhoud van het begrip *handelsvennootschap* door de eerste twee artikelen te vervangen door de volgende:

«art. 1 De vennootschappen die de rechtsvorm van een handelsvennootschap hebben aangenomen, worden beheerst door de overeenkomsten van partijen, door de bijzondere wetten op de koophandel en door het burgerlijk recht.

Zij hebben de uitoefening van een handelsactiviteit of van een burgerrechtelijke activiteit tot doel.

In het eerste geval worden zij beschouwd als handelsvennootschappen en verkrijgen zij de hoedanigheid van koopman.

Zulks geldt zelfs wanneer in de statuten is bepaald dat de vennootschap geen winst nastreeft.

In het tweede geval worden zij beschouwd als burgerlijke vennootschappen die de rechtsvorm van een handelsvennootschap hebben aangenomen. Zij gedragen zich naar de bepalingen van deze titel maar verkrijgen niet de hoedanigheid van koopman.»

«art. 2 De wet erkent als vennootschap die de rechtsvorm van een handelsvennootschap heeft aangenomen:

- de vennootschap onder firma,*
- de gewone commanditaire vennootschap,*
- de naamloze vennootschap,*
- de commanditaire vennootschap op aandelen,*
- de besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid,*
- de coöperatieve vennootschap.¹¹*

Elk van deze vennootschappen verkrijgt rechtspersoonlijkheid vanaf de dag van de in art. 10, § 1, eerste lid, bedoelde neerlegging.

Bij gebreke van de in het vorige lid bedoelde neerlegging, wordt de vennootschap die daden van koophandel tot doel heeft en, noch een vennootschap in oprichting is, noch een tijdelijke vereniging of een vereniging bij wijze van deelneming, beheerst door de bepalingen van het Burgerlijk Wetboek en, indien ze een vennootschap onder firma is, door artikel 17.»

⁹ Men spreekt dan b.v. van een «burgerlijke vennootschap onder de vorm van een B.V.B.A.».

¹⁰ BYTTEBIER, K., VERROKEN, A., *Grensoverschrijdende ondernemings samenwerking*, Brussel, Kluwer Rechts-wetenschappen, p. 142.

¹¹ De wijzigingen aangebracht aan de rechtsvorm van de coöperatieve vennootschap vallen uiteraard buiten het bestek van deze bijdrage.

Ook uit art. 1 (nieuw) Venn.W. blijkt dat een vennootschap, ongeacht of zij van handelsrechtelijke of burgerlijke aard is, niet langer winst dient na te streven.

In de loop van het bestaan en de evolutie van ons vennootschapsbestel werden meerdere classificaties ontwikkeld waarvan de meest interessante de driedelige indeling is in (1) de vennootschappen zonder rechtspersoonlijkheid, nl. de maatschap, de tijdelijke vereniging en de vereniging bij wijze van deelneming, (2) de gemengde vennootschappen, die wel rechtspersoonlijkheid hebben maar nog geen beperking van de aansprakelijkheid van de vennoten, nl. de vennootschap onder firma en de commanditaire vennootschap, en (3) de volkomen rechtspersonen die rechtspersoonlijkheid cumuleren met aansprakelijkheidsbeperking van de vennoten, nl. de naamloze vennootschap, de besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid, de coöperatieve vennootschap.¹²

De vennootschappen van de eerstgenoemde groep worden vaak aangeduid als zijnde louter contractuele vennootschappen, terwijl de derde groep als louter institutioneel wordt aangezien. (cfr. de wetswijziging die de eenpersoonsvennootschap toeliet, die het verlaten van het contractueel karakter impliceerde)

Belangrijk is in dit verband op te merken dat het hof van cassatie in 1968¹³ de stelling bekrachtigd heeft dat wanneer twee of meer personen samen, openbaar en duurzaam een handelsactiviteit uitoefenen, zij noodzakelijk een vennootschap-rechtspersoon tot stand brengen, die dan wel onregelmatig is. Het aangaan van een contract van tijdelijke vereniging (of van vereniging bij wijze van deelneming), biedt in die optiek de enige mogelijkheid om hieraan te ontkomen.¹⁴

Het is precies het contractueel karakter - en de daaraan verbonden vrijheid - die het succes verklaart van de tijdelijke vereniging. Andere vennootschapstypes als de vennootschap onder firma of de coöperatieve vennootschap zouden theoretisch even goed kunnen dienen voor het realiseren van het door de tijdelijke vennoten voorgenomen doel: ook zij bieden aan de opdrachtgever het voordeel van de hoofdelijkheid en de daaruit voortvloeiende garanties¹⁵ en bieden aan de vennoten ook een systeem van winstverdeling en zeker een betere bescherming tegen het faillissement van een vennoot, zonder dat deze voordelen het hoofd bieden aan de mogelijkheid een geëigende en aangepaste samenwerkingsstructuur uit te werken.¹⁶

Hierboven werd gewezen op het bestaan van de typendwang en de vaak scherpe kritiek die er op wordt geformuleerd.¹⁷ Wellicht zijn de vennootschappen zonder rechtspersoonlijkheid, inzonderheid de tijdelijke verenigingen, de types die het best die kritiek kunnen weerstaan.

12 De commanditaire vennootschap op aandelen is moeilijk in de ene of andere groep onder te brengen: de werkende vennoten zijn immers onbeperkt aansprakelijk, de stille vennoten niet. Ook de landbouwenootschap, een burgerlijke vennootschap met rechtspersoonlijkheid, laten wij buiten beschouwing.

13 Cass., 17 mei 1968 en 28 juni 1968, *Pas.*, 1968, I, p. 1074 en 1235.

14 SIMONART, V., *L'association momentanée*, Brussel, Créadif, 1990, p. 14; nrs. 13-14.

SIMONART, V., «*Le retrait d'un associé d'une association momentanée pluripartite*», in DA OR, 1990, p. 10.

15 *Infra*, 2.2.3.

16 CARTON de TOURNAI, E., DE SCHREVEL, F., LESAGE, A., «*Réflexions sur la société momentanée dans l'entreprise de travaux en Belgique*», in *Jurist in Bedrijf*, Brussel, Bruylant, 1989, p. 69.

17 Zie voetnoot 8.

2.1.3. Het onderscheid tussen verenigingen en vennootschappen

Steeds heeft men in ons rechtsbestel een onderscheid doorgevoerd tussen, enerzijds, de vereniging, die geen winst nastreeft, en, anderzijds, de vennootschap, die wel degelijk winst beoogt (zonder daarom noodzakelijk winst te hoeven maken).¹⁸

Als dergelijke verenigingen zijn er onder meer de vereniging zonder winstoogmerk (v.z.w.)¹⁹, de instellingen van openbaar nut²⁰, de internationale vereniging met menslievend, godsdienstig, wetenschappelijk, artistiek en pedagogisch doel²¹, de beroepsvereniging, en de feitelijke vereniging, waarover wij hier niet zullen uitweiden.

Sinds de wetgever art. 1 Venn.W. wijzigde, is het onderscheid tussen vereniging en vennootschap wel bijzonder vaag geworden²² Bij de bespreking van de internationale aspecten hierna, zal blijken dat dezelfde weerslag bestaat op die andere figuur die het samenwerkingsverband is.²³

2.1.4. De tijdelijke vereniging is eigenlijk een vennootschap

Ten onrechte heeft men de tijdelijke vereniging (en de vereniging in deelneming) vereniging genoemd en niet vennootschap. Nochtans heeft de wetgever haar steeds behandeld in de wetgeving op de vennootschappen, zodat over die aard geen twijfel kon bestaan.

Hoe ongelukkig de keuze van het woordgebruik ook mag zijn, zij schijnt niet terug te brengen te zijn tot een loutere vergissing: volgens de auteur Simonart zou de wetgever met de term vereniging (association) de generieke benaming van de samenwerkingscontracten hebben gevisieerd, met de bedoeling de betrokken vennootschap te onderscheiden van de andere handelsvennootschappen die duurzame belangengemeenschappen beogen en daarom rechtspersoonlijkheid verkregen. De auteur staft haar stelling door te verwijzen naar een aantal wetten waarin de term vereniging zeer breed wordt begrepen, maar de bespreking daarvan is zonder belang in het kader van deze studiedag.²⁴

18 Cfr. VAN OMMEFLAGHE, P., «Examen de jurisprudence, les sociétés commerciales», R.C.J.B., 1973, p. 320 : «Le droit belge trace une distinction fondamentale entre les sociétés (civiles ou commerciales) qui supposent un but de lucre et les associations qui poursuivent un but désintéressé.».

19 Volgens de wet van 27 juni 1921, B.S. 1 juli 1921.

20 *Ibidem*.

21 Volgens de wet van 25 oktober 1919, B.S. 5 november 1919.

22 Zie in dit verband ook GEENS, K., «De grensafbakening tussen vereniging, vennootschap en andere vormen van samenwerking», in *De samenwerking tussen ondernemingen*, Brussel, Bruylant, 1993, p. 492, waar hij nog voor de nieuwe wet reeds stelt dat de scherpe afbakening tussen vennootschap en vereniging in het gedrang gebracht is.

23 Samenwerkingsverbanden als E.E.S.V. en E.S.V. met een louter ondersteunend doel (*infra*).

24 SIMONART, V., *L'association momentanée*, l.c., p. 6-7.

Sommige auteurs hanteren trouwens zonder meer de term tijdelijke *vennootschap* (*société momentanée*).²⁵

2.2. BESPREKING VAN DE TIJDELIJKE VERENIGING

De tijdelijke vereniging is als volgt wettelijk omschreven in art. 175 Venn.W.:

«art. 175 De tijdelijke vereniging is een vereniging die, zonder een firma te voeren, een of meer bepaalde handelsverrichtingen ten doel heeft. De deelgenoten zijn hoofdelijk gehouden jegens de derden met wie zij hebben gehandeld.»

Voegen we hier art. 3 Venn.W. aan toe, dan zijn de meeste essentiële kenmerken van deze vennootschap vernoemd, die hierna worden besproken:

«art. 3 Er zijn ook tijdelijke handelsverenigingen en handelsverenigingen bij wijze van deelneming, waaraan de wet geen rechtspersoonlijkheid toekent.»

2.2.1. Afwezigheid van rechtspersoonlijkheid

Samenwerkingsverbanden, vennootschappen inclus, hebben er alle belang bij als individuele groepsentiteit te worden erkend en als dusdanig aan het handelsverkeer te kunnen deelnemen, zonder dat noodzakelijkerwijze alle leden steeds samen moeten optreden, met als voornaam bijkomend voordeel een afzonderlijk en eigen vennootschapsvermogen te kunnen creëren.

Art. 3 Venn.W. ontzegt de rechtspersoonlijkheid aan de tijdelijke vereniging, met alle problemen van dien voor de deelname aan het handelsverkeer en de inbrengen van de vennoten.²⁶ De opdrachtgever die een beroep doet op een tijdelijke vereniging, handelt daarom in werkelijkheid enkel met de vennoten ervan, die zich hoofdelijk verbinden.²⁷

Deze handicap dient wel enigszins genuanceerd te worden, vooreerst omdat de tijdelijke vereniging een personenvennootschap is met over het algemeen een beperkt aantal vennoten: wanneer derhalve door de vennoten gezamenlijk moet opgetreden worden, is het probleem niet noodzakelijk onoverbrugbaar, zoals dit wel het geval zou zijn voor de (beursgenoteerde) kapitaalvennootschappen.

25 Bv. CARTON DE TOURNAI, E., DE SCHREVEL, F., LESAGE, A., *l.c.*, p. 65; Frédéricq, *Traité de droit commercial belge*, 1950, nr.796 e.v.; NELISSEN GRADE J.-M., *l.c.*, p. 287; VAN RYN, *Principes de droit commercial*, I. 1954, p. 310 e.v.; Samson Account. Act., 20 maart 1990.

26 Voor de inbreng, *infra* 2.2.4. inbreng en winstverdeling.

27 Brussel, 21 oktober 1991, *T. Aann.*, 1994, p. 273, met noot Herbots G.

Een tweede nuance moet gemaakt worden voor de remedies die in de praktijk zijn uitgewerkt, onder meer op sociaalrechtelijk en fiscaal vlak, hoe gebrekkig en zelfs bedenkelijk zij vanuit juridisch oogpunt ook mogen zijn.

De reeds eerder aangehaalde auteurs Roksnoer en Pauwels gewagen in dit verband van de «tweeslachtigheid» van de tijdelijke vereniging²⁸:

«... handelsrechtelijk heeft zij geen persoonlijkheid, terwijl zij in het fiscaal en sociaal recht die persoonlijkheid wel krijgt toegewezen. Het boekhoudrecht volgt deze dubbelzinnige situatie door de tijdelijke vereniging niet als een afzonderlijke onderneming te beschouwen maar toch te eisen dat er afzonderlijke rekeningen worden gehouden.»

De opmerking van deze auteurs terzake is terecht geformuleerd, hoewel juridisch niet pertinent vermits de rechtspersoonlijkheid niet opsplitsbaar is in een handelsrechtelijke, fiscale, sociale of zelfs boekhoudkundige persoonlijkheid.

De auteur Geert Herbots heeft in zijn noot onder het arrest van 21 oktober 1991 van het hof van beroep van Brussel de diverse termen opgesomd die in dit verband reeds zijn gehanteerd geworden, als daar zijn «fiscale en sociale identificatie of individualisering», «administratieve verpersoonlijking contra legem», «quasi-rechtspersoonlijkheid», «autonome economische entiteit» en zelfs «eenheid van de vennootschap naar buitenuit».²⁹

De Nationale Confederatie van de Bouw gewaagt van een «embryo van persoonlijkheid».³⁰ De auteur Dirix stelt van zijn kant dat «men zou kunnen verdedigen dat de vennoten een substraat van rechtspersoonlijkheid tot stand hebben gebracht...».³¹

Naar onze mening blijft dit alles wishful thinking, zolang de wetgever zijn principiële standpunt niet herzie. Het genuanceerd standpunt van de auteur Nelissen Grade die zich er toe beperkt te stellen dat de «tijdelijke vennootschap optreedt als een afzonderlijke entiteit, precies zoals een vennootschap met rechtspersoonlijkheid dit zou doen», komt ons gelukkiger over.³²

Wij gaan hier niet in op het fiscaal statuut³³ en vermelden enkel het principe van de fiscale transparantie en de niet-onderwerping aan de vennootschapsbelasting vermits de inkomsten behaald uit de activiteit van de tijdelijke vereniging in hoofde van de vennoten afzonderlijk worden belast en het contract van tijdelijke vereniging aan de belastingsadministratie tegenstelbaar is wat de verdeelsleutel van de winsten betreft.

28 ROKSNOER, R., PAUWELS, P., *Verplichtingen betreffende boekhouding en jaarrekening van de tijdelijke vereniging*, Brussel, 17 juni 1981.

29 HERBOTS, G., «De registratie van de tijdelijke vereniging, of over kwaliteit en substantie», noot onder Hof van Beroep Brussel, 21 oktober 1991, *T. Aann.*, 1994, p. 279.

30 Type-overeenkomst voor tijdelijke vereniging, Nationale Confederatie voor de Bouw, p. 12, toelichting bij de belangrijkste gewijzigde artikels.

31 DIRIX, E., «De tegenwerpelijheid van een tijdelijke handelsvereniging aan derden», noot onder Cass., 28 februari 1985, *R.W.*, 1985-1986, c. 1005.

32 NELISSEN GRADE, J.-M., «Compensatie na faillissement en vereffening van tijdelijke vennootschappen», in *Liber Amicorum Jan Ronse*, Brussel, Story-Scientia, 1986, p.294, nr. 15.9.

33 Cfr. de bijdrage van de heer R. SPITTAELS, *infra*.

Mits te voldoen aan het voorschrift van art. 3, lid 3, van de wet van 17 juli 1975, gewijzigd bij art. 2 van het K.B. nr. 22 van 15 december 1978, kan de tijdelijke vereniging aan de BTW onderworpen worden, op eigen verzoek, bij toepassing van de omzendbrief nr. 17 van 22 januari 1971. Voor de «sociale persoonlijkheid» verwijzen wij naar paragraaf 2.5.1. (infra).

Bij ontstentenis aan rechtspersoonlijkheid dient ook geen publiciteit gemaakt te worden van het bestaan en de evolutie van een dergelijke vennootschap³⁴, zodat voor het bewijs van het bestaan teruggegrepen dient te worden naar een ander bewijsmiddel, waarin art. 5 Venn.W. voorziet en dat slechts een toepassing is van de gewone bewijsvoering in handelszaken:

«art. 5. Het bestaan van een tijdelijke handelsvereniging of van een handelsvereniging bij wijze van deelneming kan worden bewezen door overlegging van de boeken of van de briefwisseling, dan wel door getuigen indien de rechtbank oordeelt dat dit bewijs mag worden toegelaten.»

Zoals aangegeven in art. 175 Venn.W., heeft de tijdelijke vereniging bepaalde handelsverrichtingen ten doel, zonder een firma te voeren. Het standpunt van de wetgever is logisch: het voeren van een firma zou wijzen op het bezitten van rechtspersoonlijkheid. Het is dan ook niet verwonderlijk dat in de rechtsleer het voeren van een firma aangezien wordt als een voldoende reden om de tijdelijke vereniging te herkwalficeren tot een - weliswaar onregelmatige -vennootschap onder firma³⁵, of minstens de steen des aanstoots is die de rechter tot een onderzoek naar de reële aard van de vennootschap kan brengen.³⁶

Terloops weze opgemerkt dat het ontbreken van de rechtspersoonlijkheid ook andere problemen doet rijzen die niet van alle belang ontdaan zijn, bijvoorbeeld op het vlak van de nationaliteit, waarbij in de rechtsleer uitvoerig ingegaan wordt op de vraag of ook een vennootschap zonder rechtspersoonlijkheid een nationaliteit heeft, waarop het antwoord bevestigend schijnt te zijn.³⁷

Ook kan om diezelfde reden een tijdelijke vereniging niet als dusdanig in rechte optreden, tenzij bij monde van haar vennoten of van degene onder hen die beschikt over een mandaat *ad litem*.³⁸

De afwezigheid van rechtspersoonlijkheid heeft nog als gevolg dat de tijdelijke vereniging niet onderworpen is aan de formaliteiten die opgelegd zijn aan de vennootschappen-rechtspersonen. Haar oprichting gebeurt consensueel, door de loutere wilsover-

34 Cfr. art. 6 e.v. Venn.W., voor de vennootschappen-rechtspersonen.

35 De hier bedoelde onregelmatigheid heeft de nietigheid van de vennootschap tot gevolg, nietigheid die evenwel niet door de vennoten aan derden kan tegengesteld worden.

36 SIMONART, V., *L'association momentanée*, p. 22, nr. 28.

37 SIMONART, V., *l.c.*, p. 98, nr. 193.

38 Ook in administratiefrechtelijke procedures b.v. wordt een vordering, die niet door alle vennoten ingeleid wordt, onontvankelijk verklaard, minstens ten aanzien van die vennoten die de akte van rechtsingang niet ondertekenden: cfr. R.v.St., nr. 38.292, 10 december 1991, *Arr. R.v.St.*, 1991; R.v.St., nr. 33.685, 19 december 1989, *T.B.P.*, 1990, p. 824, *Arr. R.v.St.*, 1989; Voor een voorbeeld waarbij een burgerlijke tijdelijke vereniging van architecten een in het kader van een openbare aanbesteding neergelegd project niet tijdig door alle architecten-vennoten liet onderschrijven, zie Vz. Eupen, 7 december 1990, *J.L.M.B.*, 1991, p. 608.

eenstemming van partijen, zonder dat enig vormvoorschrift dient nageleefd te worden, hetgeen vanzelfsprekend niet wegneemt dat men om onder meer bewijsredenen steeds zijn toevlucht zal nemen tot het geschrift. De visie van de wetgever is volkomen logisch en verklaarbaar, alleen al omdat de creatie van deze vennootschap de rechten van derden onverminderd laat.³⁹

2.2.2. Het tijdelijk karakter

Onder het tijdelijk karakter van een tijdelijke vereniging dient niet begrepen te worden dat zij noodzakelijk voor een bepaalde duur of beperkte tijd dient te bestaan, maar wel dat zij voor een of meer handelsverrichtingen wordt aangegaan en zij na voltooiing ervan automatisch ontbonden wordt.⁴⁰ Mits hieraan tegemoet te komen, kan geen andere vereiste gesteld worden om geldig een contract van tijdelijke vereniging af te sluiten.

Over de grenzen heen blijken de tijdelijke industriële samenwerkingsverbanden zich voornamelijk te concentreren op de bouwnijverheid, de mijnontginning en petroleumwinning en de filmindustrie.⁴¹

De vraag of een activiteit al dan niet tijdelijk is, vereist een louter feitelijke appreciatie, die in grensgevallen aan de rechtbank toekomt. De studie van de gevestigde rechtspraak leidt echter niet tot een sluitend overzicht in de mate dat niet alle bestaande contracten door de rechtbanken getoetst worden. Bepaalde auteurs geven niettemin een niet limitatief overzicht.⁴²

In elk geval is het zo dat niet elke niet tot bepaalde handelingen beperkte tijdelijke vereniging steeds en automatisch door de rechtbank geherkwalificeerd wordt. Als de rechtbank daartoe overgaat, stelt die meestal het bestaan van een vennootschap onder firma vast, als meest elementaire duurzame handelsvennootschap.

Niets staat in de weg dat een tijdelijke vereniging wordt opgericht voor de realisatie van een project dat ettelijke (tientallen) jaren kan in beslag nemen, zolang het omschreven en begrensd is. Voor de bouw van een grote constructie zal een tijdelijke vereniging een

39 Het spreekt vanzelf dat ook alle andere geldigheidsvoorwaarden van contracten dienen vervuld te zijn. Zo werd een tijdelijke vereniging, afgesloten door een architect en een aannemer, voor de oprichting van een gebouw en waarbij de architect de uitoefening van zijn beroep inbracht, nietig verklaard omwille van het onwettig voorwerp: Brussel, 31 oktober 1961, Pas., 1962, II, p. 267.

40 Toepassing van art. 1865 B.W. : «De vennootschap eindigt: ... 2° door het tenietgaan van de zaak, of door het voltrekken van de handeling».

41 CROXATTO, C., «Aspects et problèmes de la taxation des associations temporaires d'entreprises», in *Liber Amicorum A. Tiberghien*, Antwerpen, Kluwer Rechtswetenschappen, 1984, p. 103.

42 B.v. SIMONART, V., *L'association momentanée*, l.c., p. 19, nr. 20; MATRAY, D., «L'association momentanée de droit belge», in *La co-traitance internationale*, Paris, Feduci, 1979, p. 38-39, aangehaald door FLOOR D.-B., «L'association momentanée ou l'éloge du consensualisme coopératif», in *La coopération entre entreprises-De samenwerking tussen ondernemingen*, Bruylant, Brussel, Kluwer, Antwerpen, 1993, p. 114.

aangewezen instrument zijn, maar niet voor de exploitatie van een schip, die onbepaalde tijd kan voortduren. Omzichtigheid is ook geboden met het afsluiten van opeenvolgende, gelijkaardige contracten, die aan dezelfde appreciatie van de rechtbank kunnen onderworpen worden.

2.2.3. De hoofdelijkheid

Art. 175 Venn.W. stipuleert dat de deelgenoten van een tijdelijke vereniging hoofdelijk gehouden zijn jegens de derden met wie zij hebben gehandeld. Deze bepaling is slechts een toepassing van het handelsrechtelijk beginsel dat wanneer twee handelaars samen optreden, zij hoofdelijk, elk voor het geheel, verbonden zijn.

Wanneer een vennoot optreedt in zijn persoonlijke naam, verbindt hij uiteraard zijn medevennoten niet en hebben de derden-medecontractanten derhalve geen verhaal op die medevennoten en is er a fortiori geen sprake van hoofdelijkheid. Daarentegen, wanneer de vennoot als gemandateerde voor de gemeenschappelijke rekening van de vennoten handelt, verbindt hij zijn vennoten. Logischerwijze, en zoals trouwens uitdrukkelijk wordt gesteld in art. 192 Venn.W., dienen de deelgenoten rechtstreeks en persoonlijk gedagvaard te worden.

Tot voor de wet van 13 april 1995 bestond er een controverse over de vraag of derden-medecontractanten een verhaal hadden tegen de vennoten met wie zij niet hebben gehandeld, indien zij met wie zij wel hebben gehandeld geen mandaat hadden van de anderen. Traditioneel stelde men dat indien een vennoot, in het kader van de vennootschapsactiviteit, met een derde had gecontracteerd, deze derde enkel die vennoot-medecontractant gerechtelijk kon aanspreken en andersom, dat enkel die vennoot-medecontractant gerechtigd was de derde te dagvaarden, onder voorbehoud weliswaar van een eventuele *zijdelingse vordering*.⁴³

In het geval van de tijdelijke vereniging, berust de hoofdelijke aansprakelijkheid nog volledig op het burgerlijk wetboek dat inderdaad voorziet in art. 1863:

«art. 1863 De vennoten zijn, ten opzichte van de schuldeiser met wie zij hebben gehandeld, ieder voor een gelijk bedrag en aandeel verbonden, al is het aandeel in de vennootschap van een van hen ook kleiner, indien de akte de verplichting van deze vennoot niet uitdrukkelijk beperkt heeft naar evenredigheid van dat aandeel.»

Vennoten van een tijdelijke vereniging die niet persoonlijk met de derde hebben gehandeld, kunnen derhalve maar rechtsgeldig aangesproken worden door deze laatste voor zover de contracterende vennoot gehandeld heeft in naam van de vennootschap en binnen zijn vertegenwoordigingsbevoegdheid.⁴⁴ Immers, een vennoot die in eigen naam, of in naam

⁴³ FREDERICQ, *l.c.*, p. 1121, nr. 797; de zijdelingse vordering, toepassing van art. 1166 B.W. bestaat hierin dat bij stilzitten van een vennoot, de medevennoten diens rechten in zijn naam en voor zijn rekening kunnen uitoefenen tegen zijn schuldenaars.

⁴⁴ Zie bv. Kh. Antwerpen, 24 oktober 1990, *T.R.V.*, 1991, p. 369, met noot CARRON, V.

van de vennootschap maar zonder mandaat van de medevennoten, handelt, kan zijn medevennoten niet verbinden, en dit bij toepassing van de art. 1997 en 1998 B.W.⁴⁵

Zonder al te veel in te verregaande details te treden, is het nuttig even de vraag te stellen wanneer precies een vennoot al dan niet met volmacht van de anderen heeft gehandeld.

Er doet zich geen (rechtstheoretisch) probleem voor wanneer, zoals gebruikelijk, de bevoegdheden van de zaakvoerder in de vennootschaps-overeenkomst zijn omschreven.

Het antwoord op de vraag is minder eenvoudig wanneer dit aspect niet conventioneel is geregeld, in de wetenschap dat een mandaat niet noodzakelijk uitdrukkelijk, maar ook stilzwijgend kan gegeven zijn. Afgezien nog van het bestaan van een eventueel verdergaand stilzwijgend mandaat dient men ook art. 1859 B.W. indachtig te zijn, volgens hetwelk de vennoten, bij ontstentenis aan aanstelling van een lasthebber, geacht worden elkaar wederzijds een stilzwijgend mandaat te hebben verleend om de vennootschap te beheren, waarbij dit beheer beperkt is tot het stellen van daden van beheer *sensu stricto*.⁴⁶

Ook op dit vlak is de wetgever opgetreden en vanaf 1 juli 1996 zal de volgende nieuwe bepaling in het burgerlijk wetboek gelden⁴⁷:

«art. 1863 De vennoten zijn ten aanzien van derden verbonden hetzij voor een gelijk deel, wanneer de vennootschap naar burgerlijk recht is opgericht, hetzij hoofdelijk, wanneer zij naar handelsrecht is opgericht. Van deze aansprakelijkheid kan niet worden afgeweken dan door een uitdrukkelijk beding in de met derden gesloten akte.»

Na het weglaten uit de wet van de woorden *«met wie zij hebben gehandeld»*, kan de vraag gesteld worden of de vennoten in een tijdelijke vereniging met handelsrechtelijk karakter thans zonder meer hoofdelijk verbonden zijn.

In de praktijk wordt de gehele problematiek wellicht ondervangen door de conventionele regeling tussen partijen, enerzijds, door de aanstelling van een zaakvoerder die titularis is van het vereiste mandaat om de medevennoten te verbinden en, anderzijds, door expliciet en op vraag van de opdrachtgever, de hoofdelijke aansprakelijkheid te voorzien, zekerheid die vaak wordt opgelegd als *conditio sine qua non* door de opdrachtgever, inzonderheid als die de institutionele overheid is.⁴⁸ Een betere garantie voor de goede uitvoering van de werken is wellicht niet denkbaar.⁴⁹

Merken we tenslotte nog op dat de toepassing van de hoofdelijkheid een groot belang vertoont bij de problematiek rond het faillissement van een vennoot, vermits in dit geval de overblijvende vennoten verplicht kunnen worden de werken in uitvoering te voltooien, naast uiteraard het betalen van alle andere schulden en het naleven van alle andere welkdanige verbintenissen.⁵⁰

45 CARRON, V., «De aansprakelijkheid van de vennoten van een tijdelijke vereniging voor «vennootschaps-schulden»: vertegenwoordiging en baatrekking», *T.R.V.*, 1991, p. 370.

46 Zie de overvloedige rechtspraak en rechtsleer, waarnaar wordt verwezen door CARRON, V., *l.c.*, p. 372, nr. 7-8.

47 Art. 175 Venn. W. werd daarentegen niet gewijzigd.

48 Zie b.v. art. 18 van het M.B. van 10 augustus 1977 houdende vaststelling van de algemene aannemingsvoorwaarden voor overheidsopdrachten van werken, leveringen en diensten.

49 CARTON DE TOURNAI, E., DE SCHREVEL, F., LESAGE, A., *l.c.*, p. 67.

50 *Infra*, 2.5.2.

2.2.4. De inbreng en de winstverdeling

Zoals geldt voor alle vennootschappen, en overeenkomstig art. 1832 B.W. moeten de vennoten een inbreng verrichten⁵¹, zonder dat in casu een maatschappelijk vermogen wordt gevormd, dat overigens geen rechtstreeks nut zou bieden vermits het niet dient als onderpand voor de schuldeisers.

De inbreng kan bestaan uit geld, uit goederen (inbreng in natura) of uit arbeid, welke laatste mogelijkheid niet meer bestaat op het niveau van de vennootschappen met volkomen rechtspersoonlijkheid waar elke inbreng met kapitaalaandelen moet kunnen vergoed worden.⁵²

Elke vennoot blijft in principe eigenaar van zijn inbreng - de vennootschap heeft immers geen afgescheiden en eigen vermogen - behoudens wanneer die bestaat uit geld of vervangbare zaken of wanneer anders werd overeengekomen.

Ongeacht de wijze waarop goederen ingebracht worden, moeten zij steeds aan het risico van de onderneming onderworpen zijn, bij gebreke waarvan er van inbreng geen sprake zou zijn: zo kan men inbreng doen met eigendomsoverdracht, of enkel het genot van een zaak inbrengen, via een huur. De vergoeding voor de inbreng moet wel steeds gekoppeld zijn aan het gerealiseerde resultaat.

Het burgerlijk wetboek voorziet in een suppletieve regeling die conventioneel terzijde kan worden geschoven. Bij ontstentenis aan bijzondere overeenkomst stelt art. 1838 B.W.:

«art. 1838 De algemene vennootschap van winst bevat alles wat partijen door hun nijverheid, uit welken hoofde ook, gedurende de vennootschap zullen verkrijgen: ook de roerende goederen welke ieder vennoot ten tijde van het aangaan van het contract bezit, zijn daarin begrepen; maar hun persoonlijke onroerende goederen komen in de vennootschap alleen wat het genot betreft.»

Van geld en roerende goederen vermoedt de wetgever dat zij in eigendom worden ingebracht en de mede-eigendom worden van de vennoten; van onroerende goederen daarentegen vermoedt de wetgever dat louter het genot ervan wordt ingebracht. Bij dit laatste dient opgemerkt te worden dat een inbreng in eigendom wel degelijk conventioneel kan maar dat dit dan vereist dat een notariële akte wordt verleden, die moet worden geregistreerd en overgeschreven op het kantoor van de hypotheek-bewaarder.

Bij inbreng van arbeid stelt zich dit probleem niet en dient louter gewezen op het feit dat er met een arbeidinbrengende vennoot geen band van ondergeschiktheid ontstaat, en diens prestaties ook vergoed worden naargelang het gerealiseerde resultaat: in een jaar met een negatief resultaat kan derhalve geen vergoeding uitgekeerd worden voor ingebrachte arbeid.

Om praktische en andere redenen kunnen de partijen stipuleren dat de zaakvoerder eigenaar wordt van de vervangbare, roerende zaken. De auteur Olivier poneert in dit verband het beginsel dat dergelijke inbreng de eigendom wordt van de zaakvoerder die rekenschap en verantwoording verschuldigd is aan de inbrenger en dat deze laatste slechts

⁵¹ Anders is er ook geen *affectio societatis*.

⁵² Behoudens vergoeding van arbeid met winstaandelen in plaats van kapitaalaandelen.

een schuldvordering behoudt om zich bij het einde van het vennootschapscontract te laten terugbetalen.⁵³ Wellicht is dit de meest gangbare (conventionele) formule, maar dit standpunt dient wel enigszins genuanceerd te worden in die zin dat de (suppletieve) wettelijke regel anders is en men deze werkwijze niet tot een beginsel mag verheffen.

Ook voor de winst- en verliesverdeling geldt de contractvrijheid. Bij gebreke aan een conventionele regeling geldt de suppletieve burgerrechtelijke wet:

«art. 1853 Wanneer de akte van vennootschap het aandeel van elke vennoot in de winsten of verliezen niet bepaalt, is ieders aandeel evenredig aan zijn inbreng in de vennootschap.

Ingeval een vennoot slechts zijn nijverheid heeft ingebracht, wordt zijn aandeel in de winsten of in de verliezen geregeld alsof zijn inbreng gelijk was aan die van de vennoot die het minst heeft ingebracht.»

De enige beperking terzake is het verboden *beding van leeuweaandeel* (en de vrijstelling van elke bijdrage in het verlies), voortvloeiend uit art. 1855 B.W.:

«art. 1855 De overeenkomst die aan een van de vennoten de gehele winst toekent, is nietig.

Hetzelfde geldt voor het beding waarbij de gelden of goederen, door een of meer van de vennoten in de vennootschap ingebracht, worden vrijgesteld van elke bijdrage in het verlies.»

In het licht van hetgeen hierboven is uiteengezet, is het zeker denkbaar dat partijen het aandeel in het verlies laten verschillen van het aandeel van dezelfde deelnemer in de winst. Wanneer precies de grens van het toelaatbare bereikt of overschreden wordt, is een feitenkwestie die onderworpen is aan rechterlijke toetsing.

Het verbod van leeuweaandeel bestaat voor alle vennootschapstypes. Het belang ervan is echter groter voor onder meer de tijdelijke vereniging, omdat de sanctie verschilt naargelang het vennootschapstype. Art. 1855 B.W., dat besluit tot nietigheid van de gehele vennootschap bij het voorkomen van een beding van leeuweaandeel, wordt immers afgezwakt door art. 13ter Venn.W., dat echter enkel van toepassing is op de naamloze vennootschap, de besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid en de commanditaire vennootschap op aandelen, en niet op de tijdelijke vereniging.

2.2.5. De overdracht van de participaties

Hierboven werd reeds het (louter) contractueel karakter van de tijdelijke vereniging benadrukt, evenals de afwezigheid van kapitaal, waaruit onmiddellijk kan afgeleid worden dat *kapitaal*aandelen bij dit type vennootschappen onbestaanbaar zijn. In een breder perspectief kan men het aandeel aanzien als het geheel van de rechten van een vennoot op

53 OLIVIER, H., «*Aspects juridiques des associations momentanées*», Belgisch Centrum voor de Normalisatie van het Accountancy en het Revisoraat, 1983, p. 63.

de andere, voornamelijk schuldvorderingen en eventueel eigendomsrechten op de ingebrachte goederen.

In personenvennootschappen, afgesloten *intuitu personae*, zijn de delen in beginsel onoverdraagbaar, zelfs ten voordele van een bestaande vennoot.⁵⁴ Contractueel, i.e. met de toestemming van alle vennoten, kunnen de verhoudingen tussen partijen gewijzigd worden, zo nodig met een statutenwijziging.

Enkel laat art. 1861 B.W. ieder vennoot toe een derde persoon tot deelgenoot te nemen, wat zijn aandeel in de vennootschap betreft. Een dergelijke «croupier»-overeenkomst doet echter geen afbreuk aan het bestaande vennootschapscontract vermits de betrokken derde zelfs onbekend blijft en deze overeenkomst eigenlijk niets anders is dan een accessoire vereniging bij wijze van deelneming. Zij wordt vaak contractueel uitgesloten,⁵⁵ en ten onrechte wordt deze bepaling vaak aangezien als een uitzondering op de regel.⁵⁶

Gelet op het feit dat het in casu nog gaat om een louter contractuele vennootschap, dienen de regels van overdracht van schuld en van overdracht van schuldvordering (art. 1275 B.W. en art. 1690 B.W.) gerespecteerd te worden.

2.2.6. Het bestuur

Tenzij de vennoten anders overeenkomen, valt het bestuur van de tijdelijke vereniging onder de toepassing van art. 1859 B.W.:

«Bij gebreke van bijzondere bepalingen omtrent de wijze van beheer, worden de volgende regels in acht genomen:

1° De vennoten worden geacht elkaar wederkerig de macht te hebben verleend om, de ene voor de andere, te beheren. Hetgeen ieder van hen verricht, geldt zelfs voor het aandeel van zijn medevennoten, zonder dat hij hun toestemming verkregen heeft, behoudens het recht van de laatstgenoemden, of van een van hen, om zich tegen de handeling te verzetten voordat zij verricht is.

2° Ieder vennoot mag gebruik maken van de zaken die aan de vennootschap toebehoren, mits hij zich ervan bedient overeenkomstig de bestemming die door het gebruik bepaald is, en niet tegen het belang van de vennootschap, noch derwijze dat zijn medevennoten verhinderd worden ze te gebruiken overeenkomstig hun recht.

3° Ieder vennoot heeft het recht zijn medevennoten te verplichten om samen met hem de uitgaven te doen die tot behoud van de zaken der vennootschap noodzakelijk zijn.

54 VAN RYN, J., *Principes de droit commercial*, I., Brussel, Bruylant, 1954, p. 210 nr. 305.

55 Zie b.v. de type-overeenkomst van de Nationale Confederatie van de Bouw, *infra* 2.5.3.

56 BALLON, G.L., GEENS, K., STUYCK, J., *Handels- en vennootschapsrecht*, Antwerpen, Kluwer, 1992, p. 204.

4° Een vennoot mag, zonder toestemming van de overige vennoten, aan de onroerende goederen die tot de vennootschap behoren, geen veranderingen aanbrengen, al beweerde hij ook dat deze voor de vennootschap voordelig zijn.»

Het is eerder uitzonderlijk dat deze suppletieve regeling toepassing krijgt: veelal wordt een zaakvoerder of een directiecomité aangesteld.⁵⁷ Art. 177 Venn.W. stelt trouwens uitdrukkelijk dat de deelgenoten het doel, de vorm, de belangenverhoudingen en de voorwaarden bij hun overeenkomst regelen.

De zaakvoerder kan al dan niet statutair aangesteld worden. Het mandaat van de statutaire zaakvoerder kan niet anders dan met unanimiteit van de vennoten herroepen worden, omdat de toestemming van alle vennoten vereist is om het initieel contract te wijzigen (art. 1134 B.W.). Indien de statutaire zaakvoerder ook vennoot is, moet hij dus zelf instemmen met zijn aftreden. Is hij geen vennoot, maar extern zaakvoerder, dan kunnen de vennoten unaniem en zonder zijn toestemming tot zijn aftreden besluiten. Een gewone zaakvoerder (niet in de statuten met naam genoemd) kan zoals elke lasthebber *ad nutum* afgezet worden.

2.3. VERWANTE VENNOOTSCHAPSTYPES

Verenigingen bij wijze van deelneming worden opgericht om een financier toe te laten deel te nemen in de winsten van een onderneming, zonder zich aan derden bekend te maken, en dit met het oog op uiteenlopende doelstellingen, zoals b.v. het gemakkelijker verspreiden van produkten op vreemde markten, om een gemeenschappelijke research tussen verschillende ondernemingen op te zetten of gemeenschappelijke managementfuncties uit te bouwen en aldus de kosten te delen.⁵⁸

De vereniging bij wijze van deelneming is een niet-openbare, occulte vennootschap, in die zin dat de derden enkel de werkende vennoot kennen: niet alleen de naam van de stille vennoten is hen onbekend, maar zelfs het bestaan van een vennootschapscontract waarbinnen de werkende vennoot handelt, die trouwens uitsluitend in zijn persoonlijke naam optreedt. Niets staat evenwel de bekendmaking van een en ander aan derden in de weg; alleen kunnen deze laatsten er zich niet op beroepen om enige verbintenis van de stille vennoten te bekomen.

Voor de overige essentiële kenmerken zoals de contractuele aard, de afwezigheid van rechtspersoonlijkheid en firma, e.d., gelden dezelfde beginselen als voor de tijdelijke vereniging. Beide vennootschappen missen de rechtspersoonlijkheid, de ene omwille van

⁵⁷ Zie b.v. de type-overeenkomst van de Nationale Confederatie van de Bouw, *infra*, 2.5.3.

⁵⁸ Naar VAN CROMBRUGGE, S., «De bij wijze van deelneming en tijdelijke handelsvereniging», *Alg. Fisc. T.*, 1986, p. 216.

het occult karakter, de andere omwille van het missen van duurzaamheid. De fundamentele en principiële gelijkenis tussen beiden heeft de Franse wetgever er in 1978 trouwens toe gebracht de twee types contracten te versmelten tot één «société en participation».⁵⁹

Van deze beide vennootschappen is in elk geval het consortium te onderscheiden, als louter akkoord tussen een pluraliteit van ondernemingen om samen en solidair een contract van levering van goederen of diensten te bekomen of uit te voeren.⁶⁰ Het ontbreekt het consortium aan *affectio societatis* en aan een koppeling van inbreng en winstverdeling op de wijze zoals dit gebeurt bij de vennootschappen zonder rechtspersoonlijkheid. De deelnemende vennootschappen voeren elk voor zich hun taken uit, in onderlinge onafhankelijkheid waarbij zij individueel en in eigen naam met derden contracteren.⁶¹

Ook wanneer men een verfijning doorvoert in de tijdelijke vennootschap en het *geïntegreerde* type van het *niet-geïntegreerde* type onderscheidt, blijft het onderscheid met het consortium derhalve bestaan. Voor het eerste type is dit duidelijk, vermits de vennoten overeenkomen om hun materiële, technische, menselijke en financiële middelen te bundelen in één organisatie om anoniem de voorgenomen onderneming te realiseren. Het geldt ook nog voor het niet-geïntegreerde type waar de te leveren prestaties onderling verdeeld worden op basis van geografische of technische criteria, waarbij elke vennoot de nodige middelen ontwikkelt om zijn deel van de taken te realiseren. Het kapitaal onderscheid blijft immers bestaan op het niveau van de *affectio societatis* en het bestuur⁶², zij het dan dat de *affectio societatis* bij het niet-geïntegreerde type beperkt is tot een gedeeltelijke deelname in de kosten en de opbrengsten van de samenwerking.⁶³

2.4. TOEPASSINGSVOORBEELDEN

Naast de hierboven reeds als preferentieel terrein voor tijdelijke samenwerkingsverbanden aangeduide bouwnijverheid, mijnontginning en petroleumwinning en filmindustrie, bestaan er talrijke andere, die men terugvindt in de rechtspraak.

Het hoeft geen betoog dat vele, min of meer originele, toepassingen in de rechtspraak niet aan bod komen, eenvoudig omdat zij geen aanleiding hebben gegeven tot een gerechtelijk geding. In de rechtspraak vindt men tijdelijke verenigingen terug gaande van een impresario en een theaterdirecteur voor een reeks opvoeringen⁶⁴, de oprichters van een vennootschap

59 Art. 1871 van de Franse code civil, gewijzigd bij de wet van 4 januari 1978.

60 SIMONART, V., *L'association momentanée*, l.c., p. 37 nr. 60.

61 Zie in dit verband ook de interessante bijdrage van MARCHANDISE, P., l.c., p. 378, die het onderscheid maakt tussen de samenwerkingsovereenkomst (contrat de coopération) en het vennootschapscontract (contrat de société).

62 FLOOR, D.B., l.c., p. 114.

63 STAVAUZ-LURQUIN, D., «Réflexions sur les problèmes posés par la faillite d'un membre d'une association momentanée», in *Les créanciers et le droit de la faillite*, Brussel, Bruylant, 1983, p. 768.

64 Brussel, 5 november 1952, *B.R.H.*, 1953, p. 356.

met rechtspersoonlijkheid⁶⁵, tot een geldschieter en een handelaar om een aankoopcontract te realiseren via een documentair krediet.⁶⁶ In bepaalde gevallen brengen samenwerkende handelaars een tijdelijke vereniging tot stand zonder zich daar zelfs van bewust te zijn.⁶⁷

Wellicht wordt in de sector van de bouwnijverheid het meest intensief beroep gedaan op de mogelijkheden van de tijdelijke vereniging, bij zover dat slechts zelden nog belangrijke projecten door individuele aannemingsbedrijven gerealiseerd worden.⁶⁸

De in de rechtsliteratuur meest besproken tijdelijke vereniging is ongetwijfeld deze die in 1985 werd aangegaan door de naamloze vennootschappen C.E.I. en Socol, waarbij het faillissement van de N.V. Socol aanleiding gaf tot een interessante betwisting betreffende de onderlinge verhoudingen van de vennoten in geval van faillissement van een onder hen. Het betreft een van de zeldzame gevallen waar een betwisting voor de rechtbank werd gebracht en de procedure tot voor het hof van cassatie werd voortgezet. De betrokken uitspraken worden hierna nader besproken, bij de problematiek van het faillissement.⁶⁹

2.5. *BESPREKING VAN ENKELE BELANGRIJKE PRAKTISCHE BIJZONDERHEDEN*

2.5.1. **Het personeel (ten dienste) van een tijdelijke vereniging**

Het personeel van een tijdelijke vereniging kan zowel door de vennoten ter beschikking gesteld worden als door de vennoten (niet door de vennootschap, bij gebreke aan rechtspersoonlijkheid) specifiek aangeworven worden in het kader van de vennootschapsactiviteit.

Indien elke vennoot eenvoudig zijn aandeel in de werken uitvoert, en dit doet met zijn personeel dat hij alleen remunereert, doet zich geen probleem voor en ontstaat er niet de minste contractuele band tussen dit personeel en de andere vennoten dan de werkgever.

65 Antwerpen, 19 januari 1984, *R.P.S.*, 1985, p. 37; Kh. Luik, 19 november 1949, *R.P.S.*, 1951, p. 12.

66 Brussel, 19 mei 1951, *B.R.H.*, 1952, p. 153, *R.W.*, 1951-1952, c. 214.

67 Cfr. VAN CROMBRUGGE, S., «Le régime des associations commerciales», in *Rev. Gén. Fisc.*, nr. 11/1986, verwijzend naar Gent, 26 april 1974: een immobiliënagent had van de B.V.B.A. waarvan hij zaakvoerder was een perceel grond gekocht, met geleend geld dat in de balans van zijn eigen handelsvennootschap was opgenomen, met de bedoeling enkele jaren na de stopzetting van zijn beroepsactiviteit een appartementsgebouw op te richten en vervolgens te verkopen. De rechtbank kwalificeerde een en ander als het verderzetten van zijn initiële beroepsactiviteit in tijdelijke deelneming met zijn vennootschap.

68 CARTON DE TOURNAI, E., DE SCHREVEL, F., LESAGE A., l.c., p. 67.

69 *Infra*, 2.5.2.

Toepassing kan ook gemaakt worden van de uitzendarbeidswet⁷⁰, die in art. 32 § 1 bepaalt:

«art. 32 § 1 In afwijking van artikel 31 kan een werkgever uitzonderlijk sommige van zijn vaste werknemers ter beschikking stellen van een gebruiker als deze vooraf de toestemming van de door de Koning aangewezen ambtenaar heeft verkregen.

De voorafgaande toestemming bedoeld in het eerste lid is echter niet vereist wanneer een vaste werknemer die met zijn werkgever verbonden blijkt krachtens zijn oorspronkelijke arbeidsovereenkomst, uitzonderlijk ter beschikking wordt gesteld van een gebruiker:

a. in het kader van de samenwerking tussen de ondernemingen van eenzelfde economische en financiële entiteit;

...»

Hoewel strikt juridisch een tijdelijke vereniging geen personeel kan aanwerven, zal met deze situatie bedoeld worden dat alle vennoten medewerkgevers zijn die gezamenlijk moeten optreden.⁷¹

De wetgeving ter bestrijding van het zwartwerk maakt ook toepassing van de hoofdelijkheid tussen de vennoten van een tijdelijke vereniging, en legt hen zware controleverplichtingen op ter naleving van de sociale wetgeving, ook door de onderaannemers.

De overheid staat evenwel *de facto* toe dat in dit verband enkel de zaakvoerder deze verplichtingen op zich neemt.⁷²

2.5.2. Het faillissement van een partner

Zoals hiervoor reeds werd toegelicht, is de tijdelijke vereniging een personenvennootschap, gestoeld op een quasi louter contractuele basis, waarop derhalve de gemeenrechtelijke regels betreffende de ontbinding van vennootschappen van toepassing zijn. Art. 1865 B.W. stelt in dit verband het volgende:

«art. 1865 De vennootschap eindigt:

1° door verloop van de tijd waarvoor zij is aangegaan;

2° door het tenietgaan van de zaak, of door het voltrekken van de handeling;

3° door de dood van een van de vennoten;

4° door de onbekwaamverklaring of het kennelijk onvermogen van een van hen;

5° door de verklaring van een of meer vennoten, dat zij niet langer tot de vennootschap willen behoren.»

70 Wet van 24 juli 1987 betreffende de tijdelijke arbeid, de uitzendarbeid en het ter beschikking stellen van werknemers ten behoeve van de gebruikers (B.S. 20 augustus 1987).

71 SIMONART, V., *L'association momentanée*, l.c., p. 56, nrs. 104-106.

72 Zie de wetgeving en verwijzingen in FLOOR, D.B., l.c., p. 120, nr. 7.

De in dit artikel vernoemde punten 1° en 2° zijn typische gronden van ontbinding voor tijdelijke verenigingen; het faillissement als dusdanig wordt niet vernoemd, hetgeen te verklaren is door het feit dat dit artikel oorspronkelijk enkel vennootschappen viseerde, aangegaan door niet-handelaars die per definitie niet aan het faillissement onderworpen zijn. Analooq aan de toepassing van het punt 4° (kennelijk onvermogen), brengt het faillissement van een partner bij een handelsrechtelijke tijdelijke vereniging van rechtswege haar ontbinding met zich mee.⁷³⁻⁷⁴

Schuldvorderingen die de gefailleerde vennoot voor het faillissement geïnd heeft, handelend als zaakvoerder of in naam en voor rekening van de gezamenlijke vennoten, vallen in het vermogen van de gefailleerde en niet in een (onbestaand) gemeenschappelijk vermogen, bij gebreke aan rechtspersoonlijkheid. Dit heeft voor gevolg dat de overige vennoten, bij ontstentenis aan conventionele en aan de curator tegenstelbare regeling, slechts als chirograire schuldeisers aanspraak kunnen maken op die inkomsten. In die zin werd op 30 maart 1962 geoordeeld door het hof van cassatie.⁷⁵

Niets belet de vennoten echter anders overeen te komen en een specifieke conventionele regeling te voorzien voor het geval een onder hen failliet wordt verklaard, zoals in de praktijk bijna steeds gebeurt en zelfs tot de elementaire voorzichtigheid behoort.

De pogingen van de vennoten om de aan het faillissement van een vennoot verbonden risico's uit te schakelen, zijn niet steeds zonder meer aanvaard geworden, inzonderheid door de curatoren van de failliet verklaarde vennootschappen die de basisprincipes van schuldvergelijking en gelijkheid onder de schuldeisers (al te) strikt toepasten.

Zo kunnen de vennoten bijvoorbeeld stipuleren dat eenieder onder hen zich er toe verbindt het op de werf aanwezige en noodzakelijke materieel ter beschikking van de anderen te laten in geval van faillissement, of een beding van conventionele compensatie voorzien tussen de schulden van de vennoten aan de failliet verklaarde medevennoot en hun schuldvordering voortspruitend uit de door de faillietverklaring veroorzaakte schade, of nog een rekening-courant tussen alle vennoten van de vennootschap bedingen, of tenslotte ook een verblijvingsbeding stipuleren.⁷⁶

De problemen die het faillissement van een vennoot meebrengt dienen onderscheiden te worden volgens het effect op, enerzijds, de relaties tussen de vennoten zelf en, anderzijds, op de relaties met derden.

Ten aanzien van derden is de situatie relatief eenvoudig, omwille van de hoofdelijke aansprakelijkheid.

De bouwheer bijvoorbeeld, van wie wij veronderstellen dat hij gecontracteerd heeft met alle vennoten, kan de overblijvende vennoten aanspreken en eisen dat zij de werken alleen verder zetten en kan zelfs voor alle gevolgen verhaal uitoefenen op hen, en zo onder meer

73 FLOOR, D.B., l.c., p. 126 nr. 14; SIMONART, V., *L'association momentanée*, l.c., nr. 233.

74 De gronden vermeld in art. 1865 B.W. brengen van rechtswege ontbinding met zich mee zonder dat enige gerechtelijke tussenkomst vereist is, in tegenstelling tot andere gronden, zoals de ontbinding om wettige redenen of de vervroegde ontbinding.

75 Cass., 30 maart 1962, *R.W.*, 1962-63, c. 538; BALLON, G.L., GEENS, K., STUYCK, J., l.c., p. 205.

76 FLOOR, D.B., l.c., p. 127, nr. 15.

de conventionele vergoedingen voor de opgelopen vertragingen eisen. Daarbij dient opgemerkt dat het faillissement van een vennoot geen overmacht uitmaakt en de andere vennoten niet van hun totale aansprakelijkheid ontslaat.⁷⁷

Tot voor de wet van 13 april 1995 diende voor de andere schuldeisers dan de bouwheer onderzocht te worden of zij wel met alle vennoten contractueel verbonden waren, om de hoofdelijkheid onverminderd op alle vennoten te kunnen toepassen.⁷⁸ Ingevolge de nieuwe redactie van art. 1863 B.W. is dit wellicht overbodig geworden.⁷⁹

Een en ander wordt complexer in de relaties tussen de vennoten zelf, daar de curatoren van vennootschappen die deelgenoot zijn van een of meer tijdelijke verenigingen, in veel gevallen de schulden van de tijdelijke vereniging ten laste (willen) laten van de overblijvende vennoot, maar niettemin aanspraak maken op het conventioneel aandeel van de failliet verklaarde vennootschap op de betalingen van de prestaties van voor het faillissement.

Ongeacht de juridische beoordeling hiervan, zou het bekrachtigen van die stelling catastrofaal zijn voor de werking van de tijdelijke vennootschappen.

Het standpunt van de curatoren werd getemperd door een beroemd arrest van 28 februari 1985 van het Hof van cassatie, waarbij het de tegenstelbaarheid van het contract van tijdelijke vereniging aan de curator erkende, met inbegrip van de bedingen die voorzien in een bevoorrechte positie van de medevennoten, zoals het beding van ondeelbaarheid en van rekening-courant waarin de vennoten hun wederzijdse schulden en schuldvorderingen opnemen, eventueel zelfs de schulden en schuldvorderingen van de gezamenlijke vennoten ten aanzien van derden-medecontractanten.

Na de feitelijke omstandigheden overlopen te hebben waarin het geschil zich situeerde, is het interessant de drie opeenvolgende uitspraken in deze zaak van respectievelijk de rechtbank van koophandel van Brussel, het hof van beroep van Brussel en het hof van cassatie aan te halen. Deze uitspraken hebben aanleiding gegeven tot talrijke rechtsleer. Voor een gedetailleerde analyse van de motivering van de rechtscolleges, verwijzen wij naar die publikaties.⁸⁰

Voor de feitelijke omstandigheden grijpen wij terug naar de weergave van de auteur Dirix.⁸¹ Tussen de N.V. Socol en de N.V. C.E.I. werd in 1975 een overeenkomst van tijdelijke handelsvereniging gesloten met het oog op de uitvoering van belangrijke wegenwerken. Het aandeel van de N.V. Socol bedroeg 69%, dit van de N.V. C.E.I. 31%. Het contract stipuleerde dat in geval van faillissement van een van de partijen de andere het werk kon voortzetten terwijl zij de toestand van de in gebreke blijvende partij definitief liet vereffenen door een deskundige, die onder meer rekening diende te houden met de stand van de uitgevoerde werkzaamheden, de geplaatste installaties, de voor de duur van de aanneming gestorte bedragen en met een billijke raming van de eventuele winsten, die betrekking

77 STAVAU-X-LURQUIN, D., l.c., p. 769.

78 *Ibidem*.

79 Supra, 2.2.3.: weglating van de woorden «*met wie zij hebben gehandeld*» in art. 1863 B.W.

80 CARTON DE COURTRAI, E., DE SCHREVEL, F., LESAGE, A., l.c. p. 75; DIRIX, E., l.c., p. 1005 e.v.; NELIS-SEN GRADE, J.-M., l.c., p. 288 e.v.; STAVAU-X-LURQUIN, D., l.c., p. 770 e.v.; FLOOR, D.B., l.c., e.a.

81 DIRIX, E., l.c., c. 1006.

hebben op de tot op het ogenblik van het in gebreke zijn uitgevoerde werkzaamheden. Op 25 januari 1980 werd de N.V. Socol failliet verklaard. Na het faillissement betaalde de opdrachtgever 51 miljoen BEF voor het werk dat door beide vennoten voor het faillissement was uitgevoerd.

Het voorwerp van de discussie centreerde zich essentieel rond de vraag of in geval van faillissement van een van de leden van een tijdelijke vereniging het aandeel van de gefailleerde vennoot in de betalingen die door de bouwheer nog verschuldigd zijn, niettegenstaande het faillissement kunnen worden gecompenseerd met de kosten die de overblijvende vennoot gemaakt heeft om de opgedragen werken te voltooien.⁸²

De curatoren maakten in casu immers aanspraak, niet alleen op het aandeel van de gefailleerde vennoot in de winst van de tijdelijke vereniging, maar bovendien op alle betalingen die door de bouwheer na het faillissement werden uitgevoerd, eraan toevoegende dat de door de overblijvende vennoot gemaakte kosten weliswaar schuldvorderingen op de gefailleerde uitmaakten die evenwel enkel in het gewoon passief van het faillissement konden ingediend worden.

In eerste instantie werd het geschil gepleit voor de rechtbank van koophandel te Brussel, die oordeelde dat een overeenkomst van tijdelijke vereniging aan de curatele tegenstelbaar was en de partijen bovendien een rekening-courant tot stand hadden gebracht zodat hun respectievelijk aandeel op de winst slechts kon worden bepaald bij de definitieve afrekening op het einde van de onderneming. De vordering van de curatoren werd derhalve afgewezen.⁸³

In graad van beroep velde het hof van beroep te Brussel een arrest waarbij de benadering vanuit het oogpunt van de rekening-courant niet meer gevolgd werd maar wel de tegenstelbaarheid van het ondeelbaarheidsbeding onderzocht werd. Het hof oordeelde dat de clausule tegenstelbaar was, daar de opname van de schuldvorderingen van de partijen op een derde niet kunstmatig is, en een objectieve grondslag vindt in de bedoeling van de partijen om het doel van de tijdelijke vennootschap ook na het faillissement te realiseren.⁸⁴

Het hof van cassatie verwierp tenslotte de stelling van de curatoren dat het beding van ondeelbaarheid toch niet tegenstelbaar is, dat het arrest een schending inhield van het principe dat de voorrechten door de wet worden bepaald, en in casu de nodige wettelijke grondslag niet voorhanden was.⁸⁵

De auteur Nelissen Grade besluit in zijn grondig uitgewerkte analyse van het cassatiearrest dat (1) een ondeelbaarheidsbeding in geval van faillissement terecht aan de gezamenlijke schuldeisers (vertegenwoordigd door de curator) kan tegengeworpen worden, gelet op de vaststelling dat er een nauwe samenhang bestaat tussen de wederzijdse schulden waarop het beding betrekking heeft, en (2) dat na het faillissement van een vennoot de schuldvorderingen van de overblijvende vennoot in de boedel kunnen gecompenseerd

82 Samenvatting geput uit NELISSEN GRADE, J.-M., l.c., p. 287.

83 Kh. Brussel, 17 maart 1982, *B.R.H.*, 1982, p. 410; *T. Aann.*, 1983, 21 met noot LECONTE.

84 Brussel, 10 november 1983, *R.P.S.*, 1984, nr. 6261, p. 33, noot COPPENS.

85 Cass., 28 februari 1985, *T.B.H.*, 1985, 377 e.v.; *R.W.*, 1985-1986, p. 997, noot DIRIX.

worden met de schuldvordering van de gefailleerde tot uitkering van diens aandeel in de door de bouwheer betaalde sommen.⁸⁶

2.5.3. De type-overeenkomst van de Nationale Confederatie van de Bouw

Het hoeft geen betoog dat het sterk contractueel karakter van de tijdelijke vereniging, en de daarmee gepaard gaande vrijheid waarvan de contractanten genieten, met zich meebrengen dat veel belang dient gehecht te worden aan de redactie van een juridisch sluitende en vooral volledige overeenkomst, te meer daar de suppletieve regels - voor zover zij bestaan - in de realiteit veelal niet beantwoorden aan de noden en wensen van de contractanten.

Men denke maar aan de omstandigheid dat vele suppletieve regels uit het burgerlijk wetboek voortkomen, bij de behandeling van de burgerrechtelijke maatschap, die van een volledig andere aard is dan de commerciële contracten die professionele aannemingsbedrijven afsluiten, voor vaak gigantische projecten. Het is immers precies omwille van de omvang van de opdracht dat aannemers met elkaar contracteren om met vereende krachten het gewenste resultaat te bereiken.

De auteur Simonart heeft in haar uitstekende en volledige monografie niet nagelaten een algemene modelovereenkomst toe te voegen. Daarnaast bestaat eveneens de in de bouwnijverheid alom bekende type-overeenkomst van de Nationale Confederatie van de Bouw. Daar de huidige studiedag zich voornamelijk toespitst op de toepassing van de tijdelijke vereniging in het bouwbedrijf, ligt het voor de hand dat bij de type-overeenkomst van de Nationale Confederatie van de Bouw wordt stilgestaan.

Gelet op de hiervoor aangehaalde problemen die verband houden met de precieze toedracht van de inbreng van de vennoten en het impact van het faillissement, voorziet de type-overeenkomst terecht en rechtsgeldig in art. 5 een regeling die omwille van de hierboven geformuleerde beschouwingen in verband met de problematiek van het faillissement hier aangehaald wordt:

«art. 5 De gezamenlijke inbreng door de vennoten, van welke aard ook, in eigendom of in genot, alsmede alle andere meestal willekeurige elementen van de activa (zoals de schuldvorderingen op derden) en van de passiva (zoals de ten opzichte van derden door de vereniging aangegane verbintenissen) die betrekking hebben op het in artikel 4 omschreven doel, vormt het gemeenschappelijk vermogen van de vennoten, dat uitsluitend voor de verwezenlijking van voornoemd doel mag worden gebruikt en dat onderworpen is aan het stelsel van de vrijwillige onverdeeldheid.

86 NELISSEN GRADE, J.-M., l.c., p. 306, die er aan toevoegt dat strikt genomen het niet noodzakelijk is het beding van ondeelbaarheid uitdrukkelijk te voorzien in het contract van tijdelijke vennootschap, maar het toch aangewezen is dit te doen omwille van de thans nog bestaande evolutie van de rechtspraak.

Dat gemeenschappelijk vermogen kan dus noch worden vereffend, noch worden teruggegeven, alvorens het voornoemde doel volledig is verwezenlijkt.

Het vermogen is onderworpen aan de principes die het bijhouden van de rekeningen-courant regelen.»

De type-overeenkomst voorziet verder in een gedetailleerde omschrijving van de bestuursfunctie die toevertrouwd wordt aan een «bestuurscomité», als hoogste instantie van de vereniging, dat eventueel kan bijgestaan worden door een «technisch» en/of «administratief comité» (art. 7) en haar dagelijks bestuur kan delegeren aan afgevaardigden (art. 8). Teneinde elke discussie te vermijden of de vennoot-contractant of afgevaardigde van het bestuurscomité al dan niet in naam van de tijdelijke vereniging heeft gehandeld, wordt aan de vennoten opgelegd alle briefwisseling voor de vereniging te voeren op papier met het geëigende briefhoofd.

De type-overeenkomst sluit elke overdracht van participaties aan derden of zelfs andere vennoten uit, alsook de hoger even aangehaalde croupier-overeenkomst (art. 11-2).

De overeenkomst voert de automatische compensatie door tussen de schulden en schuldvorderingen van de vereniging ten opzichte van derden en tussen de vennoten onderling, bij toepassing van de leer van de rekening-courant en breidt de compensatie uit tot de schulden en vorderingen die voortvloeien uit de uitvoering van afzonderlijke overeenkomsten die in verband staan met de uitvoering van de werken die het voorwerp van de verenigingsovereenkomst uitmaken (art. 15). Dit laatste aspect vereist wellicht inderdaad een bijzonder beding dat niet impliciet uit het bestaande recht zou kunnen voortvloeien, zoals gesteld door de auteur Nelissen Grade.⁸⁷

De regeling betreffende de aansprakelijkheid, zowel ten aanzien van de opdrachtgever, de derden als de medevennoten, heeft de waardevolle verdienste iedere (academische) discussie over de toedracht van de hoofdelijkheid overbodig te maken (art. 18).

De bepalingen betreffende het in gebreke blijven van een vennoot, dienen gezien te worden in het licht van de hiervoor aangehaalde cassatierechtspraak, naar aanleiding van dewelke zij trouwens herwerkt werden ten opzichte van de type-overeenkomst van 1971. Zij bieden, voorlopig althans, het nodige houvast aan de vennoten die het risico lopen geconfronteerd te worden met het faillissement van een medevennoot.

87 NELISSEN GRADE, J.-M., l.c., p. 304 e.v.

3. TIJDELIJKE VERENIGINGEN IN HET BOEKHOUDRECHT

D. SMETS

3.1 INLEIDING

Sedert de wetswijziging van einde 1978 is het derde lid van artikel 3 van de Wet van 17 juli 1975 op de Boekhouding reeds in ontelbare seminars en werken doorgelicht. Ook de Memorie van Toelichting (Wet van 17 juli 1975) en het verslag aan de Koning (K.B. nr. 22 van 15 december 1978) werd herhaalde malen grondig besproken, zodat we ons hier kunnen beperken tot een verwijzing naar de bijlage 3.1. (artikel, derde lid Wet van 17 juli 1975) naar de bijlage 3.2. (memorie van Toelichting) en naar de bijlage 3.3. (verslag aan de Koning), die de essentie van deze materie weergeven.

Het is nochtans nuttig even stil te staan bij de kritische bedenkingen van een aantal auteurs.

3.2. *VISIES INZAKE HET VOEREN VAN DE BOEKHOUDING*

Richtinggevend in deze materie is alleszins de interpretatie, die de heer GELDERS, voorzitter van de Commissie voor Boekhoudkundige Normen geformuleerd heeft tijdens de studiedagen georganiseerd door het N.C.B. door te stellen:

«Met het bijhouden van de boekhouding door de zaakvoerder heeft men geenszins de bedoeling gehad verwarring te stichten met zijn eigen boekhouding. Men heeft vooral willen vermijden dat elk van de deelnemers dagelijks alle verrichtingen van de vereniging in zijn boekhouding zou moeten inschrijven. De tekst moet dus als volgt geïnterpreteerd worden: de deelnemers moeten slechts hun aandeel van elke verrichting in hun eigen boekhouding boeken voor zover een afzonderlijke globale boekhouding wordt gehouden door de zaakvoerder. Deze boekhouding moet dan volledig uiteengedaan worden op het ogenblik van de inventarisatie. Hierdoor heeft "men willen vermijden dat hetzij verliezen, hetzij winsten,

hetzij verbintenissen of schulden zich buiten elke boekhouding zouden bevinden zonder juridische basis.¹

De heren ROKSNOER en PAUWELS schuiven in hun studie van juni 1981 een ganse reeks argumenten naar voren ter verdediging van de stelling van de autonome boekhouding met verwijzing naar het Koninklijk Besluit van 15 december 1978.²

We menen dat deze visie inmiddels gemeengoed is geworden en dat we sterk weggegroeid zijn van de opvatting die de heer TYTGAT destijds er op na hield, en deze techniek bestempelde als «ketterij».³

Volgens de heer R. SPITTAELS kon de filosofie van de zelfstandige boekhouding reeds worden afgeleid uit de basiswet van 17 juli 1975⁴, terwijl, volgens dezelfde auteur, op grond van artikel 1 van het Koninklijk Besluit van 8 oktober 1976 kan worden aangenomen dat de boekhouding van de tijdelijke vereniging als handelsvennootschap dient te worden gevoerd, en dit volgens de richtlijnen en de genormaliseerde vorm opgenomen in het Koninklijk Besluit.⁵

Naar onze mening wordt de boekhouding en de jaarrekening overigens te vaak getoetst aan de letter van de Wet, en te weinig aan de geest van de Wet, zoals Jules ROCHETTE ook laat doorschijnen door te stellen dat overeenkomstig artikel 15 van de wet van 17 juli 1975, de Minister van Economisch Zaken een afwijking kan toestaan voor bijzondere gevallen zoals bv. bij een tijdelijke vereniging gevormd door ondernemingen uit verschillende landen waarbij de door de buitenlandse deelnemers verstrekte inlichtingen niet toelaten aan de wettelijke vereisten te beantwoorden.⁶

We menen overigens dat bezwaren geformuleerd in het licht van het al dan niet bijhouden van afzonderlijke centralisatiejournalen, en de eventuele complicaties in verband met deze centralisatieboekingen alleszins geen gerechtvaardigde argumenten zijn om het principe van de afzonderlijke boekhouding te betwisten. Men kan hier zelfs bezwaarlijk spreken van onoplosbare problemen zoals de N.C.B. stelt in haar brief van 19 april 1995⁷:

«Het beschouwen van de boekhouding van de tijdelijke verenigingen door de zaakvoerder als een aparte boekhouding naast deze van de eigen onderneming leverde in feite onoplosbare problemen op ten aanzien van het centraal dagboek, dat dan niet enkel het sluitstuk vormde van een reeks afzonderlijk naast elkaar staande boekhoudingen.»

1 GELDERS, G., *De bouwondernemingen en het Koninklijk Besluit van 8 oktober 1976 betreffende de jaarrekeningen*, seminars van 18 april en 4 mei 1977, NCB.

2 ROKSNOER, R. en PAUWELS, P., *Verplichtingen betreffende Boekhouding en Jaarrekening van de Tijdelijke Vereniging*, Brussel, 17 juni 1981.

3 TYTGAT, J.L., Studiedagen georganiseerd op 18 april en 4 mei 1977 door de Nationale Confederatie van het Bouwbedrijf, p. 72.

4 SPITTAELS, R., *Tijdelijke Verenigingen voor de Uitvoering van Lange Termijncontracten (in de bouw)*, Eindverhandeling voorgelegd aan de Economische Hogeschool Sint-Aloysius, academiejaar 1987-1988.

5 SPITTAELS, R., *l.c.*

6 ROCHETTE, J., Studie in het kader van *XIIIème séminaire de la Commission Droit et Vie des Affaires*, Luik, oktober 1980.

7 Brief van de Nationale Confederatie voor het Bouwbedrijf van 9 juli 1995 aan D. SMETS.

3.3. VISIES INZAKE DE INTEGRATIE IN DE JAARREKENING

Over de integratie van de boekhoudkundige gegevens in de jaarrekening lijken alle auteurs het principeel eens:

«Ce nouveau texte vise, en s'attachant davantage aux buts à atteindre qu'aux techniques à mettre en oeuvre (...)»⁸

«(...) le texte vise également à assurer que toutes les relations avec les tiers, qu'il s'agisse de créances ou de dettes, d'engagements ou de recours, de produits ou de charges, qui se rattachent aux activités poursuivies en association, se trouvent effectivement traduites selon leur nature et pour leur montant brut, dans la comptabilité et, dès lors, dans les comptes annuels, d'une ou de plusieurs entreprises, membres de l'association ou gérantes de celle-ci.»⁹

«(...) ce décompte doit permettre d'imputer à chacun d'eux aux fins de l'établissement de ses comptes annuels, sa part dans le patrimoine et dans les résultats de l'association. Les comptes annuels des membres de celle-ci ne seront en effet sincères et complets que s'ils tiennent compte des activités poursuivies en commun.»¹⁰

En Vincent PEETERS spreekt dit niet tegen, wanneer hij schrijft¹¹ dat wat dit laatste punt betreft¹², de bedoeling van de wetgever aldus te kunnen samenvatten: «vroeger gebeurde het dat de verrichtingen van dergelijke vereniging helemaal buiten de boekhouding van zaakvoerder en vennoten gevoerd werden en dat enkel het aandeel in het resultaat in de boekhouding van de leden opgenomen werd. Thans wil men dat, indien de Balanscentrale de som maakt van de jaarrekeningen, de bruto-omzet en de bruto-kosten hierin op een of andere manier begrepen zijn en niet enkel het resultaat».

De heren ROKSNOER en PAUWELS stellen in dat kader dat *in de zevende alinea van de reeds vernoemde kommentaar bij artikel 2¹³ opgenomen in het verslag aan de Koning, vermeld wordt dat elk lid van de tijdelijke vereniging zijn aandeel in het vermogen en in het resultaat van deze tijdelijke vereniging moet verwerken in zijn eigen jaarrekening. Deze kommentaar zou men kunnen interpreteren als zouden de leden van de tijdelijke vereniging de verplichting hebben slechts het vermogen en het resultaat te vermelden in hun respectieve balans en resultatenrekening.*

8 COLLEYE, J., *Guide Comptable Belge*, mises à jour régulières, mars 1992.

9 Ibidem.

10 Ibidem.

11 PEETERS, V. en VINCKE, J.P., *Vennootschapsboekhouden Nu*.

12 Zijnde dat volgens het verslag aan de Koning de verhoudingen tot derden tot uiting komen en wel naar hun aard onderscheiden en tegen hun bruto bedrag.

13 Verwezen wordt naar het Koninklijk Besluit nr. 22 van 15 december 1978.

*«Dit is blijkbaar niet de intentie geweest van de wetgever-zoals blijkt uit alinea 4 van de kommentaar. De bedoeling schijnt inderdaad te zijn dat de **verrichtingen** die gedaan worden in een tijdelijke vereniging wel degelijk in een jaarrekening zouden weerspiegeld worden.»*

«In het verleden werden dergelijke verrichtingen nergens gepubliceerd gezien de tijdelijke vereniging geen rechtspersoonlijkheid heeft en derhalve geen verplichting tot publikatie werd opgelegd.»

Niet onbelangrijk is tenslotte het standpunt van de Nationale Confederatie voor het Bouwbedrijf, die tijdens diverse seminars op zeer expliciete wijze haar mening terzake heeft gegeven. We verwijzen in dit verband naar de bijlage 3.4. voor de uitgebreide tekst.

Geïnterpelleerd omtrent deze problematiek met het oog op eventuele actualisering van haar standpunt, schreef de Nationale Confederatie van het Bouwbedrijf ons in haar brief van 19 juli 1995 dat:

«Om een redelijke oplossing te zoeken voor deze problemen heeft de N.C.B. de bedrijfsrevisoren ROKSNOER en PAUWELS verzocht dit probleem grondig te onderzoeken en een werkbare oplossing uit te werken die voldeed aan de vereisten van de wet.»

«In een seminarie door de N.C.B. georganiseerd op 10 maart 1983 legden de heren Roksnoer en Pauwels een pragmatische oplossing voor. Deze bestond erin om de gegevens van de TV in beperkte mate in de balans en de resultaatrekening weer te geven maar in extenso in de toelichting van de jaarrekening op te nemen.»

«Vermelden wij hierbij dat het verslag van deze studie door de heren ROKSNOER en PAUWELS tevens voorgelegd werd aan het I.B.R. en meer specifiek bestudeerd werd in het kader van het B.C.N.A.R. Voor zover onze informatie reikt zijn deze instituten naar aanleiding van de studie van deze problematiek ook niet tot een eensluidende werkbare en gemakkelijk toepasbare conclusie gekomen.»

We mogen stellen dat door toepassing van deze pragmatische aanpak de wet op de jaarrekening volledig nageleefd wordt. De toelichting maakt immers integraal deel uit van de jaarrekening. Elke derde heeft duidelijk zicht op het aantal en de mate waarin wordt deelgenomen aan tijdelijke verenigingen. Ook het geheel van de rechten en verplichtingen van de onderneming in de tijdelijke vereniging wordt duidelijk weergegeven en de administratieve last wordt toch tot een minimum beperkt. Dit laatste is vooral van belang voor de middelgrote bouwondernemingen die deelnemen aan tijdelijke verenigingen maar niet noodzakelijk over de boekhoudkundige staf beschikken voor het uitvoeren van eventuele consolidaties (de drempels voor het verplicht doorvoeren van eventuele consolidaties in toepassing van het KB van 6 maart 1990, werden door de wetgever bewust relatief hoog gesteld, juist omdat hij de zware administratieve last ervan erkend heeft).¹⁴

¹⁴ Brief van de Nationale Confederatie voor het Bouwbedrijf van 19 juli 1995 aan D. SMETS.

3.4. REGULERING IN HET VOORUITZICHT ?

Reeds in 1977, tijdens de seminars georganiseerd door de Nationale Confederatie van het Bouwbedrijf, voelde men aan dat een richtinggevende interventie van hogerhand wenselijk was, waarbij J.L. TYTGAT meent dat de Commissie voor Boekhoudkundige Normen hieraan een onderzoek moet wijden¹⁵, terwijl zijn confrater V. PEETERS eerder een rol zag weggelegd voor de CONFEDERATIE VAN HET BOUWBEDRIJF¹⁶, zodat na een onderzoek over bijzondere toestanden of bestaande types van tijdelijke verenigingen, misschien richtlijnen in dit verband zouden tot stand komen, vooral in termen van financiële verenigingen, eerder dan in termen van industriële verenigingen.»

Dat onderzoek kwam er onder auspiciën van de NATIONALE CONFEDERATIE VAN HET BOUWBEDRIJF. Toen de heren ROKSNOER en PAUWELS op 17 juni 1981 hun uitgebreide en vernieuwende studie afsloten preciseerden ze dat hun werk zou worden voorgelegd aan de Commissie voor Boekhoudkundige Normen, die verzocht zou worden haar advies te formuleren inzake de toepasbaarheid van de voorgestelde oplossingen.¹⁷

In de Praktijkgids voor de Jaarrekening lezen we dat de Commissie voor Boekhoudkundige Normen nog geen preciese uitspraak heeft gedaan over de boekhouding der tijdelijke verenigingen.¹⁸

In tegenstelling tot de verwachtingen van V. PEETERS, zal een eventueel initiatief terzake allerminst uit de hoek van de beroepsorganisatie komen, zoals blijkt uit de volgende standpunten van de Nationale Confederatie voor het Bouwbedrijf:

«Als beroepsorganisatie beschouwt de Nationale Confederatie van het Bouwbedrijf het niet tot haar opdracht om de aangepastheid van de wet en de controle op de naleving ervan te beoordelen. Zij acht het wel tot haar opdracht om haar leden te helpen bij het zoeken naar oplossingen die hen helpen om te voldoen aan de vereisten van de wet.¹⁹

en ook nog:

«het formuleren van een appreciatie over de aangepastheid van de wetgeving aan de aannemingsactiviteit behoort tot de bevoegdheid van de ondernemingen zelf en van de beroepsorganisaties (I.D.AC. en I.B.R.) die de ondernemingen daarbij helpen in het kader van de toepassing van art. 2 van de wet van 17 juli 1975.»²⁰

De beroepsorganisatie is blijkbaar niet meteen te vinden voor een interventie van de wetgever, die zou kunnen leiden naar een verlies aan soepelheid, maar is, a priori, niet gekant tegen een advies van de Commissie voor Boekhoudkundige Normen. Hierbij zou in ieder

15 TYTGAT, J.L., *De bouwondernemingen en het Koninklijk Besluit van 8 oktober 1976 betreffende de jaarrekeningen*, studiedagen van 18 april en 4 mei 1977 georganiseerd door de Nationale Confederatie voor het Bouwbedrijf, p. 74.

16 PEETERS, V., o.c., p. 84.

17 ROKSNOER, R. en PAUWELS, P., *Verplichtingen betreffende Boekhouding en Jaarrekening van Tijdelijke Verenigingen*, Brussel, 17 juni 1981.

18 *Praktijkgids voor de Jaarrekening*, mei 1991.

19 Uittreksel uit de brief van de N.C.B. van 29 juli 1995 aan D. SMETS.

20 Ibidem.

geval, aldus de N.C.B., moeten rekening gehouden worden met de omvang van de betrokken ondernemingen en mogen alleen oplossingen, die aangepast zijn aan de praktijk, weerhouden worden.

Maar er is hoop, want niemand minder dan Michel DAERDEN schreef in 1993 dat «le législateur n'a pas encore arrêté les règles de présentation des comptes des associations momentanées».²¹

Uit ons gesprek van begin september van dit jaar met de voorzitter van de Commissie voor Boekhoudkundige normen hebben we alleszins onthouden dat de wil bestaat om via een advies sturend op te treden.

3.5. WAARDERINGSREGELS VAN DE TIJDELIJKE VERENIGING

Aangezien inmiddels algemeen aanvaard wordt dat de boekhouding van een tijdelijke vereniging autonoom is, en dus losstaat van deze van de partners, is het ook niet meer dan normaal dat voor deze zelfstandige boekhouding waarderingsregels worden gedefinieerd.

Volgens de studie uitgevoerd door het Belgisch Centrum voor de Normalisatie van de Accountancy en het Revisoraat zullen deze waarderingsregels doorgaans overeenstemmen met deze van de piloot, en is het alleszins wenselijk dat ze expliciet worden beschreven in de samenwerkings-overeenkomst.²²

De periodieke rapportering moet de diverse partners toelaten de cijfers van de tijdelijke vereniging indien nodig, te herwerken opdat ze conform zouden zijn met de waarderingsregels van de eigen groep.

Het belang van deze waarderingsregels moet, in de context van de tijdelijke verenigingen, niet worden overschat.

Immers:

1. De evolutie van de investeringen, geregistreerd op naam van de tijdelijke verenigingen, toont duidelijk aan dat de meeste materiële vaste activa door de partners ter beschikking worden gesteld aan de vereniging. Er is dus steeds minder sprake van investeringen en dus ook van de desbetreffende waarderingsregels (bv. afschrijvingen).
2. Zelfs de keuze van de resultaatopname lijkt ons voor de tijdelijke verenigingen eerder theoretisch, want de toepassing van de «percentage of completion method» in hoofde van de tijdelijke verenigingen zou, alleszins fiscaal, leiden tot de taxatie van de gerapporteerde winsten in hoofde van alle partners.

Het ligt daarom voor de hand dat binnen de boekhouding van de tijdelijke verenigingen wordt gekozen voor de «completed contract method», zodat de betrokken partners vrijblijvend een herwerking kunnen doorvoeren om te komen tot de «%CM».²³

21 DAERDEN, M., *Introduction à l'étude des sociétés*, 3ème édition mise à jour, 1993.

22 B.C.N.A.R., *Tijdelijke Verenigingen, boekhoudkundige, juridische en fiscale aspecten*, uitg. IBR 1/1983.

23 Zie in dit verband de bijdrage van de heer R. SPITTAELS.

Groot vraagteken in dit verband is of de kwaliteit van een «CCM» cut-off even betrouwbaar is als deze van een «%CM». In de eerste benadering heeft deze periode-afsluiting immers per definitie geen weerslag op het resultaat.

Het lijkt ons daarom belangrijk dat de piloot alleszins kennis heeft van de waarderingsregels, die bij de diverse partners worden toegepast.

3. De meeste kosten die in de «werken in uitvoering» van de tijdelijke verenigingen, terug te vinden zijn, vloeien voort uit facturatie van de partners en van derden (onderaannemers), en laten weinig ruimte tot interpretatie inzake waardering. Binnen de samenwerkingsovereenkomst bepalen de partners wat aan de tijdelijke vereniging kan worden gefactureerd, en tegen welke tarieven. In de boekhouding van de tijdelijke vereniging vervaagt daarom het onderscheid tussen de directe kostprijs en de indirecte kostprijs.

Uit hetgeen voorafgaat leiden we af dat er weinig speelruimte blijft voor de waardering van de boekhoudkundige componenten van de balans van een tijdelijke vereniging.

We mogen nochtans niet uit het oog verliezen dat ook de noties «technische kostprijs en verkoopprijs» hun belang hebben.

Kleinere ondernemingen, die minder vertrouwd zijn met budget-vergelijkingen, na-calculatie en analytische verwerking beschikken niet altijd over het dispositief om, in de rapportering, de boekhoudkundige gegevens te confronteren met de technische gegevens. Het is dan ook de vraag of de keuze van de piloot in sommige gevallen niet wat moet gestuurd worden.

3.6. TIJDELIJKE VERENIGINGEN EN RATIO-ANALYSE

In het artikel dat onlangs werd gepubliceerd in het vaktijdschrift «BOUWBEDRIJF»²⁴, vestigt Harry VAN MEERBEEK de aandacht op de gevaren van het mechanisch toepassen van ratio-analyse.

Het hoeft geen betoog dat het gebruik van CD-ROM dit blindelings toepassen van ratio's nog in de hand werkt; en dat de keuze tussen diverse integratiemethoden inzake tijdelijke verenigingen evenmin de vergelijkbaarheid ten goede komt omdat

«Ook het al dan niet in de balans weergeven van de deelname in een tijdelijke vereniging zorgt voor problemen bij de vergelijking tussen bedrijven of met sektorgemiddelden. Vooral bij kleinere bedrijven worden de ontvangen voorschotten rechtstreeks in omzet geboekt (techniek van de direkte toerekening), wat tot totaal andere balansratio's kan leiden».²⁵

24 VAN MEERBEEK, H., «Ratio-analyse van uw bouwbedrijf voorzichtigheid geboden», in *Bouwbedrijf*, 3 maart 1995.

25 VAN MEERBEEK, H., *loc. cit.*

Voor wat betreft de scheefftrekkingen voortvloeiend uit de posten «bestellingen in uitvoering» op het actief, en vooruitbetalingen op bestelling op het passief (post 4), suggereert de heer VAN MEERBEEK een compensatie:

«Naar onze mening veroorzaakt de toename van de posten B.I.U. en Ontvangen voorschotten geen achteruitgang van de financiële onafhankelijkheid van de bouwonderneming. De voorraad B.I.U., de werf, is immers reeds verkocht voor de werken aangevangen worden en kan niet onverkocht blijven, zoals de voorraad in een productiebedrijf.

Indien er dan al een risico aan een bestelling verbonden is dan neemt dit eerder af naarmate de opleveringsdatum nadert en is de betaling van de voorschotten het beste bewijs dat de opdrachtgever akkoord is met de gang van zaken».²⁶

Hiermede wordt in duidelijke termen verwoordt dat de huidige voorstelling op een juridische leest is geschoeid²⁷ maar dat de bedrijfseconomische realiteit anders is.

De aangewende correctietechniek leunt dicht aan bij de toepassing van de directe toerekeningsmethode die eerder werd aangehaald.

Naar analogie met hetgeen voorafgaat moet hier dus de vraag worden gesteld of zulke aanpassingen zich ook niet opdringen voor de actief- en passiefposten, die verband houden met de tijdelijke verenigingen.

²⁶ VAN MEERBEEK, H., *loc.cit.*

²⁷ I.e. in functie van de voorlopige oplevering, zoals gedicteerd door het Burgerlijk Wetboek.

BIJLAGE 3: WETGEVING EN REFERENTIES INZAKE BOEKHOUDRECHT.

- Bijlage 3.1. Artikel 3, derde lid van de Wet van 17 juli 1975, na de wijziging bij artikel 2 van het Koninklijk besluit nr. 22 van 15 december 1978.
- Bijlage 3.2. Uittreksel uit de Memorie van Toelichting van de oorspronkelijke wet van 17 juli 1975.
- Bijlage 3.3. Uittreksel uit het Verslag aan de Koning betreffende het Koninklijk Besluit nr. 22 van 15 december 1978.
- Bijlage 3.4. Interpretatie van artikel 3 van de Wet van 17 juli 1975 volgens de Nationale Confederatie van het Bouwbedrijf.
- Bijlage 3.5. Resultaatopname op werven.

Bijlage 3.1.: Artikel 3, derde lid van de Wet van 17 juli 1975, na de wijziging bij artikel 2 van het Koninklijk besluit nr. 22 van 15 december 1978.

Artikel 3, derde lid, van de Wet van 17 juli 1975 op de boekhouding en jaarrekening van de ondernemingen, na de wijziging bij artikel 2 van het Koninklijk Besluit nr. 22 van 15 december 1978:

«Wanneer het bedrijf van een onderneming ook werkzaamheden omvat die zij als zaakvoerder of deelgenoot in een tijdelijke handelsvereniging of in een handelsvereniging bij wijze van deelneming verricht, wordt haar boekhouding derwijze aangepast dat ze naar het voorschrift van het eerste lid volledig is, zowel wat betreft de betrekkingen met derden als wat betreft de rekening en verantwoording die door de deelgenoten onderling of door de zaakvoerder en deelgenoten aan elkaar moeten worden gedaan».

Waarbij mag worden aangenomen dat hieronder begrepen wordt:

- de zaakvoerder = de piloot = de penvoerder
i.e. de onderneming die de administratie van de tijdelijke vereniging of vereniging bij wijze van deelneming verzorgt;
- de deelgenoot
i.e. de partner(s) in de tijdelijke vereniging, die niet de functie van zaakvoerder waarnemen.

Bijlage 3.2.: Uittreksel uit de Memorie van Toelichting van de oorspronkelijke wet van 17 juli 1975.

«De in tijdelijke verenigingen of in deelnemingsvereniging gevoerde activiteiten zullen naar luid het derde lid van artikel 3 geboekt moeten worden in afzonderlijke rekeningen, gehouden door de gerant(en) van de vereniging. Daaruit volgt dat deze verrichtingen, hoewel voor gemeenschappelijke rekening uitgevoerd, niet door de andere vennoten oorspronkelijk in hun boekhouding dienen te worden opgenomen. Deze laatste zullen de tijdelijke of deelnemingsvereniging in hun boekhouding mogen beschouwen als een afzonderlijke juridische entiteit.

In hun inventaris en jaarrekeningen zullen ze echter hun deel moeten vermelden in de brutotegoeden en -verbintenissen van de vereniging en in de resultaten daarvan».

Bijlage 3.3.: Verslag aan de Koning betreffende het Koninklijk Besluit nr. 22 van 15 december 1978.

- 1) «In de eerste plaats beoogt de wijziging die in het derde lid van artikel 3 van de wet wordt aangebracht een **verschil tussen de Franse en de Nederlandse lezing** van dit lid weg te werken.»
- 2) «Daar **meer belang** wordt gehecht aan de doelstellingen dan aan de **aan te wenden technieken**, wil de wet verder niet alleen rekening houden met de verscheidenheid onder de tijdelijke verenigingen en verenigingen bij wijze van deelneming wat hun doel en bedrijvigheid betreft, maar ook met de omstandigheid dat deze verenigingen geen van hun vennoten onderscheiden rechtspersoonlijkheid bezitten.»

- 3 «Hoewel deze verenigingen onder bepaalde voorwaarden een afzonderlijke inschrijving bij de R.S.Z. kunnen verkrijgen en door de B.T.W.-administratie als een belastingplichtige kunnen worden beschouwd, heeft het ontbreken van een onderscheiden rechtspersoonlijkheid tot gevolg dat de verrichtingen die in een dergelijke maatschap worden uitgevoerd slechts rechtsgeldig met derden kunnen worden aangegaan door een onderneming met rechtspersoonlijkheid, handelend als zaakvoerder of als vennoot, maar die in elk geval jegens die derden is gebonden.»
- «Derhalve wordt voorgeschreven dat de **boekingen betreffende die verrichtingen moeten geschieden in de boekhouding van de onderneming**, die, als vennoot of als zaakvoerder, voor rekening van de vereniging met derden heeft gehandeld.»
- 4) «De tekst wil aldus bereiken dat alle **betrekkingen** met derden om het even of het gaat om vorderingen of schulden, verbintenissen of verhaalrechten, opbrengsten of kosten, die verband houden met de in vereniging uitgeoefende bedrijvigheid, naar hun aard onderscheiden en tegen hun brutobedrag **tot uiting komen in de boekhouding en bijgevolg in de jaarrekening van een of meer ondernemingen**, leden of zaakvoerders van de vereniging.»
- 5) «Wat dat betreft dient erop te worden gewezen dat de tekst de mogelijkheid openlaat van een pluraliteit van zaakvoerders, al dan niet vennoten. Bovendien staat niets in de weg dat de vereniging en een vennoot in hun verhouding onder elkaar als derden worden beschouwd.»
- 6) «Anderzijds heeft het bestaan van een vereniging zonder onderscheiden rechtspersoonlijkheid, om het even of derden daarvan kennis hebben, tot gevolg dat alle verrichtingen in dat verenigingsverband gevolgen hebben wat betreft de verhouding tussen vennoten.»
- 7) «Vandaar het vereiste dat **in de boekhouding** betreffende deze verrichtingen de gevolgen ervan in de verhouding tussen vennoten duidelijk tot uiting moeten komen, en dit tegelijk met de boeking van deze verrichtingen vanuit het oogpunt van de verhouding tot derden.»
- «Deze boekingen moeten het mogelijk maken op geregelde tijdstippen, omtrent de in maatschap uitgevoerde verrichtingen, de rekeningen van de vereniging op te maken en onder vennoten tot afrekening over te gaan op grond van overeen gekomen regelingen. Deze afrekening moet elk lid van de vereniging, met het oog op de opstelling van zijn jaarrekening, de mogelijkheid geven zijn aandeel in het vermogen en in de resultaten van de vereniging te kennen. De jaarrekening van de leden van de vereniging zal immers eerst oprecht en volledig zijn, als rekening gehouden wordt met de in vereniging uitgeoefende bedrijvigheid.»
- 8) «Na aldus de doelstellingen te hebben omschreven wordt in de voorgestelde wettekst volstaan met het voorbereiden van regels voor een **deugdelijke boeking**. Deze zal beoordeeld worden onder meer naar het doel en de aard van de uitgeoefende activiteit en naar de wijze waarop de betrekkingen met derden tot stand komen en de verhouding tussen vennoten is geregeld.»

Bijlage 3.4.: Interpretatie van artikel 3 van de Wet van 17 juli 1975 volgens de Nationale Confederatie van het Bouwbedrijf ²⁷.

De basisprincipes zijn:

- de jaarrekening van de zaakvoerder of van de deelnemers moet een getrouw beeld geven;
- de relaties met de tijdelijke handelsvereniging en de handelsvereniging bij wijze van deelneming moeten duidelijk blijven en verklaard worden;
- de rechten op of verplichtingen aan de tijdelijke handelsvereniging en de handelsvereniging bij wijze van deelneming moeten uit de jaarrekening blijken.

Met toepassing van de volgende methode :

- de tijdelijke handelsvereniging of de handelsvereniging bij wijze van deelneming voert een eigen boekhouding volgens de bepalingen van het Belgisch boekhoudrecht;
- de zaakvoerder voegt de jaarrekening van tijdelijke handelsvereniging of de handelsvereniging bij wijze van deelneming toe, in de toelichting, aan zijn eigen jaarrekening, waardoor derden dan volledig geïnformeerd zijn over de toestand tegenover derden;
- de deelhebbers, verwijzen in hun toelichting naar de onderneming-zaakvoerder m.b.t. de tijdelijke handelsvereniging of de handelsvereniging bij wijze van deelneming waarin zij een aandeel hebben;
- in hun eigen jaarrekening introduceren de deelhebbers en de zaakvoerder geëigende rekeningen om hun aandeel in de tijdelijke handelsvereniging of de handelsvereniging bij wijze van deelneming uit te drukken. Daar deze rekeningen tot welbepaalde rubrieken van de jaarrekening behoren zal het noodzakelijk zijn in de toelichting daaromtrent detailinformatie te geven. Enkele van deze rekeningen kunnen zijn:
 - voorzieningen voor risico's en kosten, wanneer men een verlies verwacht op de uiteindelijke afloop van de werkzaamheden van de tijdelijke handelsvereniging of de handelsvereniging bij wijze van deelneming;
 - handelsschulden op langer dan één jaar;
 - ontvangen voorschoten op bestellingen van de tijdelijke handelsvereniging of de handelsvereniging bij wijze van deelneming;
 - ontvangen waarborgen in contanten;
 - handelsvorderingen op meer dan één jaar;
 - geboekte waardeverminderingen op handelsvorderingen op meer dan één jaar;
 - bestellingen in uitvoering;
 - handelsvorderingen op ten hoogste één jaar;
 - overige vorderingen op ten hoogste één jaar;
 - geboekte waardeverminderingen op vorderingen op ten hoogste één jaar;
 - schulden op ten hoogste één jaar;

²⁷ Seminarie van 17 maart 1987.

- diverse kosten en diverse opbrengsten aandeel in de tijdelijke handelsvereniging of de handelsvereniging bij wijze van deelneming.

Daarnaast zullen zowel de deelhebbers als de zaakvoerders additionele informatie verschaffen omtrent de lijst van tijdelijke handelsverenigingen of handelsverenigingen bij wijze van deelneming waarin zij deelnemen en verklaring geven omtrent de gehanteerde waardeeringsregels.

Bijlage 3.5. Methode van resultaatopname.

- de directe toerekeningsmethode

Hoewel de methoden van resultaatopname niet het voorwerp uitmaken van deze studiedag²⁸, vermelden we toch dat artikel 27 par. 3, eerste lid van de I.A.S.C. nr. 11 een onderscheid maakt tussen:

- «percentage of completion method» (%CM)
= winsttoeslag naar mate van de voortschrijding der werken;
- «completed contract method» (CCM)
= winstuitrekening bij voltooiing der werken.

In de literatuur wordt de directe toerekeningsmethode vaak pro memorie vermeldt, en afgedaan als een onwettelijke methode.

Mits cut-off correcties bij afsluiting is deze methode in onze ogen alleszins vanuit economisch standpunt, te verdedigen. De aanvaarding van de vorderingstaat, de opstelling en de inning van de daarbij aansluitende factuur kunnen naar onze mening geassimileerd worden met een economische overdracht. De wetgever heeft trouwens reeds een onderscheid erkend tussen economische en juridische overdracht in gevallen die o.i. verder doorgedreven zijn.²⁹

- percentage of completion versus completed contract

De I.A.S.C. heeft bovendien reeds duidelijk laten uitschijnen dat het getrouwe beeld terug te vinden is wanneer de «percentage of completion method» wordt toegepast.

Zoals in de inleiding gesteld wordt in de Belgische accountancy bedrijvigheid eerder de Wet dan het getrouwe beeld als toetssteen gebruikt. Bovendien zijn de fiscale implicaties van de verplichte toepassing van de %CM belangrijk, zodat dit alles in ons land wel zo geen vaart zal lopen.

²⁸ We verwijzen in dit verband naar de seminars georganiseerd door het Instituut der Bedrijfsrevisoren op 27 juni 1995(FR) en op 22 september 1995 (NL).

²⁹ We denken hier meer bepaald aan de leasingcontracten.

5. OVERZICHT

VAN DE INTEGRATIEMETHODEN

T. GROESSENS

5.1. INLEIDING

In de eerder aangehaalde referentiewerken komen de bestaande integratiemethoden, in sommige wat uitvoeriger dan de andere, aan bod.

We sommen ze op alvorens in detail in te gaan op de beschrijving en de eigenschappen van elke methode, alsook de kritiek die eraan verbonden wordt.

1. De methode van de rekening-courant.
2. De methode van de eenvoudige gelijkschakeling met een derde onderneming.
3. De methode van de eenvoudige equivalentie.
4. De methode van de samenvoeging in onderscheiden rekeningen, vermelding in toelichting.
5. De uitgebreide equivalentiemethode.
6. De proportionele consolidatiemethode.
7. De globale consolidatie.

Volgens V. PEETERS dienen een aantal basisprincipes steeds voor ogen te worden gehouden bij de keuze van de integratiemethode¹, te weten:

- er mag geen compensatie gebeuren tussen vorderingen en schulden of tussen opbrengsten en lasten;
- er mag geen dubbel gebruik ontstaan door het opnemen van de totale verrichtingen in de jaarrekening van ieder deelnemer;
- de intimiteit van de onderneming mag niet aangetast worden door het publiceren van vertrouwelijke inlichtingen.

1 PEETERS, V. en VINCKE, J.P., *Vennootschapsboekhouden Nu*, p. 8.2.02.

5.2. METHODE VAN DE REKENING-COURANT

5.2.1. Beschrijving van de methode

De methode van de rekening-courant houdt in dat alle verrichtingen tussen de tijdelijke vereniging en haar respectieve partners in de boekhouding van deze laatste worden geregistreerd via één scharnierrekening of de zogenaamde rekening-courant.

Deze rekening-courant is dan terug te vinden

- hetzij, op het actief, in de rubriek 41,
- hetzij, op het passief, in de rubriek 48.

Dit geldt dus ondermeer voor:

- | | |
|---|--------|
| - de voorschotten toegestaan door de partner aan de tijdelijke vereniging
en dus de uitdrukking van de vordering | debet |
| - terugstorting van de voorschotten en verdeling van het resultaat | credit |

maar kan zelfs nog uitgebreid worden met:

- | | |
|--|--------|
| - de transfer van de handelsvorderingen (facturatie van de partner
aan de tijdelijke vereniging) | debet |
| - de aanzuivering ervan (betaling door tijdelijke vereniging van het factuur
opgesteld door de partner) | credit |
| - en eventuele gelijkaardige mutaties die over de leveranciersboekhouding lopen
(geldt vooral als de tijdelijke vereniging optreedt als onderaannemer van de partner) | |

5.2.2. Eigenschappen van de methode

Voordelen

- eenvoudigheid;
- geen problemen met mathematische en logische controles N.B.B.

Nadelen

- inbreuk op het principe van de volledigheid van de boekhouding;
- inbreuk op het principe van het compensatieverbod (art. 3 van het Koninklijk Besluit van 8 oktober 1976).

5.2.3. Bespreking van de methode

Deze eenvoudige methode, die vroeger veel werd gebruikt, kan nu nog slechts aanvaard worden in uitzonderlijke gevallen.²

Zelfs een voldoende gedetailleerde voorstelling in de toelichting doet geen afbreuk aan het feit dat de wettelijke principes met de voeten worden getreden.³

Ze wordt in de literatuur eenvormig veroordeeld als zijnde onwettelijk, wat voornamelijk geïnspireerd is door het advies dat initieel werd uitgebracht in de studie van het Belgisch Centrum voor de Normalisering van de Accountancy en het Revisoraat.⁴

Nochtans dient deze visie o.i. genuanceerd te worden.

Er kan naar onze mening geen sprake zijn van overtreding van het compensatieverbod, wanneer de compensatie uitdrukkelijk conventioneel is voorzien.

In dit verband belichten we het standpunt van Meester Jos MERTENS, die in zijn referaat stipuleert dat "een goed opgestelde overeenkomst (van tijdelijke vereniging) met daarin een duidelijk beding van rekening-courant een conditio sine qua non is. Zoniet loopt men het risico dat de curator toch de tegoeden van de gefailleerde int van dezelfde vennoten die voor hun vorderingen in de massa terechtkomen en de (meestal gefrustreerde) wet van het dividend ondergaan.⁵

Tegen het verbod tot compensatie op de resultatenrekening kan weinig worden ingebracht. In de literatuur is weinig of niets terug te vinden omtrent de integratie van de kosten en de opbrengsten.

Aan de compensatie van kosten en opbrengsten wordt makkelijk verholpen, door de centralisatie- of integratieboekings op te splitsen over de diverse rubrieken van de klassen 6 en 7.

Nochtans mag algemeen worden aangenomen dat, inherent aan de methode van de rekening-courant, geopteerd wordt voor de makkelijkste techniek, die erin bestaat:

- ofwel enkel het resultaat te integreren via de rubrieken, 64 in geval van verlies, en 74 in geval van winst;
- ofwel het totaal der kosten in de rubriek 64, en het totaal der opbrengsten in de rubriek 74 op te nemen.

In dit laatste geval is een eliminatie-oefening onvermijdelijk indien men dubbeltellingen wilt vermijden.

Zelfs het bezwaar van compensatie op het vlak van de resultatenrekening kan worden verholpen door de centralisatie of intergratieboekings op te splitsen over de diverse rubrieken van de klasse 6 en 7.

2 SPITTAELS, R., *Tijdelijke Verenigingen voor de Uitvoering van Lange Termijncontracten*, eindverhandeling voorgelegd aan de Economische Hogeschool Sint-Aloysius, academiejaar 1987-1988, p. 105.

3 B.C.N.A.R., *Tijdelijke Verenigingen, boekhoudkundige, juridische en fiscale aspecten*, 1/1993, p. 26.

4 B.C.N.A.R., *Ibidem*.

5 MERTENS, J., *Feitelijke Vereniging, Tijdelijke Vereniging, Vereniging in Deelneming*, referaat L.B.A.B., 6 november 1990.

Maar dan wordt men geconfronteerd met de mathematische en logische controlefouten van de Nationale Bank.

Blijft dan nog de vraag rond de volledigheid van de boekhouding, waarop evenmin iets valt aan te merken, indien de hulpboekhouding (i.e. de boekhouding van de tijdelijke vereniging volledig is), en alles dus afhangt van de integratieboeking van het resultaat en de voorstelling van de orderekeningen.

Concluderend menen wij alleszins te mogen stellen dat de methode van de rekening-courant niet mag worden afgedaan als per definitie te verwerpen.

Immers:

Wanneer elke vennoot zijn deel in de werken van een onvolmaakte vereniging voorstelt als een bestelling in uitvoering in eigen beheer en de *affectio societatis* beperkt blijft tot slechts enkele gemeenschappelijke kosten, denken we dat de rekening-couranttechniek een aantal storende dubbele gebruiken vermijdt.⁶

5.2.4 In de praktijk

Uit de enquête georganiseerd door Mej. Kristien STEVENS in het kader van haar eindverhandeling van 1995⁷ blijkt dat C.F.E. gebruik maakt van de rekening-courant wanneer

- de tijdelijke vereniging gevormd wordt, maar nog niet in uitvoering is (de voorbereidende fase), en
- na de oplevering.

Deze keuze wordt vooral ingegeven door haar eenvoud.

We mogen vermoeden dat er andere ondernemingen zijn, die eveneens van deze techniek gebruik maken, maar die wegens de slechte publiciteit rond deze methode, verkiezen er geen gewag van te maken in de jaarrekening.

5.3. METHODE VAN DE EENVOUDIGE GELIJKSCHAKELING MET EEN DERDE ONDERNEMING

5.3.1. Beschrijving van de methode

De tijdelijke vereniging wordt beschouwd als een derde, waarmee de partner geen uitstaans heeft. Deze benadering leunt in zekere zin aan bij de methode van de rekening-cou-

⁶ SPITTAELS, R., *loc. cit.*.

⁷ STEVENS, K., *loc. cit.*

rant met dit verschil dat er hier geen sprake is van centralisatie van de diverse contractuele relaties in één rekening-courant.

Aldus zullen we in de boekhouding van de partner terugvinden:

- Vorderingen op meer dan één jaar ten belope van de voorschotten die naar de tijdelijke vereniging werden getransfereerd.
Indien, wegens de deficitaire resultaten van de tijdelijke vereniging, blijkt dat de gestorte voorschotten niet, of slechts gedeeltelijk, kunnen gerecupereerd worden, zullen adequate waardeverminderingen worden geregistreerd.
- Handelsvorderingen voor de facturatie gericht aan de tijdelijke verenigingen.
- Schulden op meer dan één jaar voor de resultaatuitkeringen vanuit de tijdelijke vereniging, in zoverre het zou gaan om thesaurie-excedenten die nog niet in het resultaat van de partner worden opgenomen.
- Handelsschulden, zijnde de schulden tegenover de tijdelijke vereniging, indien deze laatste goederen zou geleverd hebben of diensten zou verricht hebben voor de partner (zie in dit verband de opmerking die hiervoor werd geformuleerd).

5.3.2. Eigenschappen van de methode

Voordelen

- eenvoudig;
- geen inbreuk op compensatieverbod m.b.t. balansposten⁸;
- volgt de "completed contract filosofie";
- minder afsluitingsboekingen aangezien er niet gecentraliseerd wordt naar een rekening-courant;
- correctere uitdrukking van de lange termijn vorderingen en schulden in zoverre de "eenheid van rekening" niet van toepassing zou zijn;
- meer aangepast indien de "eenheid van rekening" niet geldt.

Nadelen

- in de resultatenrekening vindt men enkel de activiteiten van de partner zelf terug, en niet deze van de tijdelijke vereniging. Het aandeel van de kosten en opbrengsten van de tijdelijke vereniging is niet terug te vinden in de resultatenrekening van de partner;⁹
- wanneer het resultaat van de tijdelijke vereniging wordt opgenomen in de boekhouding van de partner, geschiedt dit doorgaans via de rubriek 64 (andere bedrijfskosten) en 74 (andere bedrijfsopbrengsten), wat leidt tot een verkeerd beeld;¹⁰

⁸ In zoverre de compensatie niet uitdrukkelijk zou voorzien zijn.

⁹ B.C.N.A.R., *Tijdelijke Verenigingen, boekhoudkundige, juridische en fiscale aspecten*, uitg. IBR, 1/1983, p.18.

¹⁰ B.C.N.A.R., *Ibidem*.

- indien de waarderingsregels stipuleren dat de winstopneming geschiedt op het einde van de werf, leidt deze methode tot winstanticipatie;¹¹
- onvolledigheid van de boekhouding.

5.3.3. Bespreking van de methode

De kritiek van de B.C.N.A.R. is voornamelijk gericht op het gebrek aan getrouw beeld in de resultatenrekening, maar dan vooral bij de geïntegreerde vereniging.

We leiden hieruit af dat het wordt beschouwd als een aanvaardbare techniek voor de niet-geïntegreerde tijdelijke vereniging.

In tegenstelling tot de voorgaande methode is de literatuur hier alleszins explicieter inzake de verwerking van de resultaten, hoewel de techniek naar onze mening precies dezelfde is als degene die we hiervoor onder 5.2.3. hebben beschreven.

Het derde contra-argument van het B.C.N.A.R. is niet meteen duidelijk. De partner kan immers de boekhoudkundige resultaten¹² van de tijdelijke vereniging alsook de thesaurie-excedenten, die werden gestort vanuit de tijdelijke vereniging op respectievelijk het actief en het passief, behouden in afwachting van de voorlopige oplevering. Er kan dan geen sprake zijn van voorbarige winstopname.

Overigens blijft deze methode, ten opzichte van de techniek in rekening-courant, bespaard van de kritiek inzake compensaties terwijl de literatuur eerder geneigd is precies de techniek van rekening-courant te volgen.

Wat de onvolledigheid van de boekhouding betreft, stuiten we hier op de problematiek die reeds werd aangehaald in vorig punt.

5.3.4. In de praktijk

In de jaarverslagen werd geen enkele verwijzing naar deze methode teruggevonden.

¹¹ B.C.N.A.R., *ibidem*.

¹² Hierbij komen we terecht in de equivalentiemethode.

5.4. METHODE VAN DE EENVOUDIGE EQUIVALENTIE

5.4.1. Beschrijving van de methode

Deze methode leunt sterk aan bij de vorige, en verschilt enkel op het vlak van de boekhoudkundige uitdrukking van de winsten van de tijdelijke vereniging.

Eigenlijk gaat het dus niet om een andere techniek, maar om een ander waarderingsprincipe (dat van de "percentage of completion").

Bij de (periodieke) afsluiting wordt het voorschot vermeld op het actief van de balans van de partner (rubriek 29 "Vorderingen op meer dan één jaar") verhoogd met het aandeel van de partner in het resultaat van de tijdelijke vereniging.

Deze techniek is dus geïnspireerd op de methode die in het Koninklijk Besluit van 6 maart 1990 werd gedefinieerd als zijnde de vermogensmutatiemethode¹³, of de methode waarbij in de balans de boekwaarde van de deelneming wordt vervangen door het deel van het netto-vermogen van de betrokken onderneming dat overeenkomt met deze deelneming.

Aangezien verliezen wel degelijk erkend werden in de methode van de "derde onderneming"¹⁴, is deze techniek, in geval van deficitaire werven, totaal identiek met de vorige.

5.4.2. Eigenschappen van de methode

Voordelen

- eenvoudig;
- geen overtreding compensatieverbod;
- volgt de "percentage of completion" filosofie;
- meer aangepast indien er geen "eenheid van rekening" geldt.

Nadelen

- zelfde als vermeld onder methode derde onderneming.¹⁵

¹³ Zie ook zevende E.E.G.-richtlijn, art. 35, 2.

¹⁴ Zie hiervoor, punt 5.3.

¹⁵ B.C.N.A.R., *loc. cit.*, p. 18.

5.4.3. Bespreking van de methode

In de studie van het B.C.N.A.R. wordt deze methode beschouwd als beter aangepast aan ondernemingen, die bij de waardering van de "werken in uitvoering" de methode van de percentage of completion aankleven.

Met deze benadering worden de resultaten, naarmate de voortgang van de werken, uitgedrukt:

- op de balans: door de aanpassing van de post "vorderingen op meer dan één jaar";
- in de resultatenrekening: door de periodieke integratie van het aandeel in het resultaat van de werf.

Anderzijds kan men een conflict zien wanneer de vermogensmutatiemethode, - zijnde een techniek voor de verwerking van een minderheidsdeelneming - wordt toegepast door een partner die de helft, of meer, van een tijdelijke vereniging controleert.¹⁶

Andermaal kan de integratie van de resultatenrekening zeer bondig (enkel het resultaat) of zeer uitgebreid (double-digit niveau in de resultatenrekening) geschieden. Het meest courant lijkt evenwel de voorstelling door middel van de concentratie van alle kosten in de rubriek 64 en van alle opbrengsten in de rubriek 74.

5.4.4. In de praktijk

Uit de enquête georganiseerd door Kristien STEVENS¹⁷, blijkt dat C.E.I. de enkelvoudige equivalentiemethode hanteert voor de statutaire jaarrekening, maar overstapt naar de proportionele consolidatiemethode voor het opstellen van de operationele jaarrekening (ten behoeve van de consolidatie in het kader van de Hollandse Beton Groep).

5.5. METHODE VAN DE SAMENVOEGING IN ONDERSCHIEDEN REKENINGEN, VERMELDING IN TOELICHTING

5.5.1. Beschrijving van de methode

Het is vooral de noodzaak tot vrijgave van meer informatie, dan voorzien in de vorige technieken, die geleid heeft tot een uitgebreide rapportering, waarbij de rekeningen van de vere-

¹⁶ B.C.N.A.R., *ibidem*.

¹⁷ STEVENS, K., *loc. cit.*

niging(en) worden gepubliceerd los van de eigen rekeningen van de partner. Men spreekt hier van een ontduubeling, waarbij nog niet precies is uitgemaakt of de zaakvoerder de integraliteit van de rekeningen van de tijdelijke verenigingen vrijgeeft, dan wel enkel zijn aandeel.

Het B.C.N.A.R. geeft de voorkeur aan "full disclosure" in hoofde van de piloot, terwijl de andere partners zich in dat geval zouden beperken tot een nominatieve vermelding (naam van de tijdelijke vereniging, naam van de piloot; met eventuele verwijzing naar de respectieve B.T.W.- nummers).

De grootste kritiek op deze benadering is ongetwijfeld dat de administratieve verwerking ervan zo omvangrijk is dat ze quasi geen tijdsbesparing inhoudt ten opzichte van de uitgebreide integratietechnieken, die hierna worden besproken, terwijl er bovendien een groot risico bestaat op vrijgave van vertrouwelijke informatie.

5.5.2. Eigenschappen van de methode

Voordelen

- uitgebreidere informatie;
- verhoogde leesbaarheid van de jaarrekening.

Nadelen

- ingewikkeld om te consulteren;
- dure consultaties (jaarrekeningen van de diverse piloten);
- risico van verlies confidentialiteit (vooral bij kleine ondernemingen als piloot);
- geen eliminatieverrichtingen, en dus dubbeltellingen voor wat betreft verrichtingen tussen de partners en de tijdelijke verenigingen;
- samenvoeging van niet homogene gegevens.

5.5.3. Bespreking van de methode

Deze voorstellingsmethode, die eigenlijk geen integratietechniek is, heeft tot doel de belangrijkste bezwaren geformuleerd in de drie voorgaande benaderingen op te vangen.

Ze leidt tot een zeer uitgebreide rapportering, die volgens het B.C.N.A.R. zelfs zou kunnen gaan tot de totale vrijgave van de rekeningen van de tijdelijke vereniging (balans, resultatenrekening, eventueel bijkomende inlichtingen) hetzij tot de publicatie van het aandeel van de partner in de diverse tijdelijke verenigingen, gegroepeerd per homogeen compartiment van verenigingen.¹⁸

¹⁸ B.C.N.A.R., *ibidem*, p. 20.

Komt daarbij dat de toelichting, volgens het B.C.N.A.R., ook dient te vermelden:

- vorderingen en schulden jegens de tijdelijke verenigingen;
- financiële opbrengsten en kosten verbonden aan de tijdelijke verenigingen;
- persoonlijke en zakelijke zekerheden gesteld i.v.m. schulden en verbintenissen van tijdelijke verenigingen.

In het seminarie van maart 1983 heeft de Nationale Confederatie voor het Bouwbedrijf haar voorkeur uitgedrukt voor deze methode wegens haar eenvoud, duidelijkheid en volledigheid.

Kleine en middelgrote ondernemingen zijn immers weinig of niet vertrouwd met de ingewikkelde integratietechnieken, die hierna volgen.¹⁹

Nochtans zijn er twee fundamentele bezwaren, die ernstig doorwegen, te weten:

- 1) De Nationale Confederatie voor het Bouwbedrijf legt de nadruk op de vereiste van soepelheid en eenvoud (vooral om aan de wensen van de kleine en middelgrote ondernemingen tegemoet te komen). De hiervoor beschreven techniek is enkel handig indien men bespaard blijft van pilootmandaten. Inderdaad, in dit geval volstaat het te verwijzen naar de jaarrekening van de piloot.
- 2) Een nog belangrijker bezwaar dat wellicht in 1983, ten tijde van de vergaderingen van de werkgroep, minder doorslaggevend was, zijn de contraintes die worden opgelegd door de hoofdaandeelhouders.

Het actionnariaat van de grootste bouwbedrijven werd de laatste jaren sterk geïnternationaliseerd, wat leidde tot een belangrijke uitbreiding in hoofde van de Belgische bouwondernemingen, van rapporterings- en consolidatieverplichtingen.

De samenvoeging in onderscheiden rekeningen past absoluut niet in dit kader (cfr. methode van integratie, toegepast door N.V. C.E.I.).

5.5.4. In de praktijk

In de beperkte enquête uitgevoerd in 1995 maakte enkel de N.V. DE NUL gebruik van deze methode. In de toelichting tot de jaarrekening van 1993 staat een balans en een resultatenrekening die de som bevat van de aandelen van de tijdelijke verenigingen waarin de onderneming deelneemt. Zelfs een vergelijking met het voorgaande boekjaar is mogelijk.²⁰

We lezen ook ondermeer in het jaarverslag met betrekking tot het boekjaar 1993 dat "voor de opname van de rekeningen van de tijdelijke handelsverenigingen, handelsverenigingen bij wijze van deelneming en buitenlandse joint ventures de verwerkingsmethode werd gewijzigd. Hierdoor werd het procentueel aandeel van de onderneming in de activa en passiva

19 Nationale Confederatie van het Bouwbedrijf, *De door de Nationale Confederatie van het Bouwbedrijf voorgestelde oplossing voor de integratie van de rekeningen van de tijdelijke vereniging in de jaarrekening van de deelnemende ondernemingen*, Seminarie 10 maart 1983, Brussel.

20 STEVENS, K., *loc. cit.*

en resultaten van de tijdelijke handelsverenigingen, handelsverenigingen bij wijze van deelneming en buitenlandse joint ventures niet enkel gesynthetiseerd in de toelichting, maar per rubriek mede opgenomen in de balans en in de resultatenrekening. Deze nieuwe verwerkingsmethode heeft een belangrijke invloed op de respectieve cijfers van de balans en de resultatenrekening.

Door de consistente verwerking van de door de tijdelijke handelsverenigingen, handelsverenigingen bij wijze van deelneming en de buitenlandse joint ventures over het boekjaar gerealiseerde winsten of verliezen, heeft deze wijziging in de opname van ons aandeel in de rekeningen van deze verenigingen het eigen vermogen en de resultaten van de onderneming evenwel niet beïnvloed.²¹

De vergelijkende tabel, die N.V. J. DE NUL in dit verband heeft opgesteld, werd in de bijlage 4.3. opgenomen.

5.6. DE UITGEBREIDE EQUIVALENTIEMETHODE

5.6.1. Beschrijving van de methode

De uitgebreide equivalentiemethode is de eerste volwaardige integratiemethode, die stoelt op de volgende principes:

- a) herwerking van de rekeningen van de tijdelijke vereniging om ze in overeenstemming te brengen met de regels van de partner;
- b) integratie van het aandeel van de partner in de activa van de tijdelijke verenigingen in de balansrubrieken
 - V. Vorderingen op meer dan één jaar
 - VII. Vorderingen op minder dan één jaar
- c) integratie van het aandeel van de partner in de passiva van de tijdelijke verenigingen in de balansrubrieken
 - XIII. Schulden op meer dan één jaar
 - IX. Schulden op ten hoogste één jaar
- d) integratie van het aandeel van de partner in de opbrengsten van de tijdelijke vereniging in de rubriek 74, "andere bedrijfsopbrengsten" van de resultatenrekening;
- e) integratie van het aandeel van de partner in de kosten van de tijdelijke vereniging in de rubriek 64, "andere bedrijfskosten"²² van de resultatenrekening;

²¹ N.V. J. DE NUL, jaarverslag 1993.

²² Volgens het B.C.N.A.R. eventueel ook in de "uitzonderlijke kosten", zie B.C.N.A.R., *Tijdelijke verenigingen, boekhoudkundige, juridische en fiscale aspecten*, uitg. IBR, 1/1983, p. 22.

- f) eliminatie van dubbel gebruik (gestorte en ontvangen voorschotten, vorderingen op klanten, schulden jegens leveranciers).

5.6.2. Eigenschappen van de methode

Voordelen

- meer homogeniteit in de jaarrekening van de partners.

Nadelen

- geen transparant zicht op de relatie tussen de tijdelijke verenigingen en de respectieve partners;²³
- de groepering in de twee balansrubrieken op het actief en de twee balansrubrieken op het passief geeft een vertekend beeld;²⁴
- verlies aan confidentialiteit indien er weinig of slechts één tijdelijke vereniging(en) is/zijn;²⁵
- problemen bij eliminatieverrichtingen;²⁶
- problemen bij herwerking, vooral bij buitenlandse tijdelijke verenigingen, wanneer de boekhouding per bestemming wordt gevoerd.²⁷

5.6.3. Bespreking van de methode

De bestaande literatuur verwijst veelvuldig naar de homogeniteit van de gegevens ondermeer door de eliminatie van dubbelgebruik op balans- en resultatenniveau, daar waar het samennemen van diverse actief- en passiefrubrieken, kosten- en opbrengstenrubrieken als heterogeen kan beschouwd worden.

Op analytisch vlak spreekt het voor zich dat de registratie van de kosten en de opbrengsten in respectievelijk de rubrieken 64 en de 74, leidt tot het kunstmatig "boosten" van de toegevoegde waarde²⁸, wat nog steeds wordt gehanteerd als een der belangrijke waardemeters.²⁹

23 *Ibidem.*

24 *Ibidem.*

25 *Ibidem.*

26 *Ibidem.*

27 *Ibidem.*

28 Zijnde omzet + andere bedrijfsopbrengsten - aankopen - diensten en diverse goederen.

29 Zie TRENDS - ranglijsten.

5.6.4. In de praktijk

Zowel de bouwonderneming CFE als BESIX maken gebruik van de uitgebreide equivalentiemethode. CFE maakt daarvoor gebruik van de vier balansrekeningen, vorderingen op meer dan één jaar en op ten hoogste één jaar. Ook in de kosten- en opbrengstenposten van de resultatenrekening is het aandeel in de tijdelijke verenigingen weer te vinden. Bij CFE worden uitdrukkelijk de bedragen vermeld in de balans en de resultatenrekening. BESIX daarentegen maakt enkel gebruik van vorderingen en schulden op ten hoogste één jaar voor de balans en van de kostenrekening "diverse goederen en diensten" op de resultatenrekening. Hier zijn de bedragen ook niet uitdrukkelijk terug te vinden in de balans en de resultatenrekening.³⁰

Uit de geconsulteerde jaarrekeningen met betrekking tot 1994 kwam naar voren dat de volgende ondernemingen de voormelde methode toepassen:

- N.V. ROEGIERS (indien ze niet optreedt als penvoerder);
- N.V. VAN ROEY (in zoverre dit kan worden opgemaakt uit de waarderingsregels);
- N.V. L. DE WAELE;
- N.V. FRANKI (enkel voor de balans);
- N.V. BAGECI (enkel voor de balans);
- N.V. C.F.E. (enkel voor de resultatenrekening).

5.7. DE PROPORTIONELE CONSOLIDATIEMETHODE

5.7.1. Beschrijving van de methode

De proportionele consolidatiemethode ligt in het verlengde van de hiervoor beschreven methode van de uitgebreide equivalentie, maar is verfijnder op het vlak van de integratie van de diverse rubrieken.

Aldus wordt elke rubriek van de balans en van de resultatenrekening geïntegreerd in verhouding tot het aandeel dat de partner in kwestie heeft in de desbetreffende tijdelijke vereniging, waarna de nodige eliminaties en correcties worden verricht om de zogenaamde homogeniteit terug te vinden.

30 STEVENS, K., *loc. cit.*

5.7.2. Eigenschappen van de methode

Voordelen

- in de geïntegreerde balans komen de reële verhoudingen tot uiting in de adequate rubrieken.

Nadelen

- in de balans komt de partner naar voren als eigenaar in volle eigendom van zijn aandeel in plaats van onverdeeld eigenaar in de totaliteit;
- de herwerking is niet altijd mogelijk indien niet alle noodzakelijke informatie voorhanden is;
- inzake voorstelling bij niet-geïntegreerde tijdelijke verenigingen;
- door een paar praktische opmerkingen kan men makkelijk illustreren tot welke zinloze voorstelling men kan komen van de jaarrekening van de deelnemende onderneming door toepassing van de proportionele consolidatie. Stel ³¹:
 - Een van de vennoten in een tijdelijke vereniging, waarin hij een aandeel heeft van 1/3, is volledig verantwoordelijk voor de grondwerken. Deze worden uitgevoerd gedurende het eerste boek-jaar.
Niettegenstaande het feit dat quasi alle activiteiten van de tijdelijke vereniging door hem werden uitgevoerd dient hij slechts 1/3 van de betrokken rekeningen in zijn jaarrekening te integreren.
 - Indien een vennoot eveneens met 1/3 aandeel in een tijdelijke vereniging, daarentegen helemaal geen activiteit uitoefent tijdens het eerste boekjaar (bv. hij is verantwoordelijk voor de afwerking van het gebouw), dan dient hij nochtans steeds 1/3 van alle rekeningen in de tijdelijke vereniging met zijn jaarrekening te combineren.
 - Indien één van de vennoten zich beperkt tot het ter beschikking stellen van materieel, zal hij niettegenstaande toch zijn aandeel in de andere uitgaven (bv. loonkosten) in zijn jaarrekening dienen te verwerken.
 - Indien de zaakvoerder slechts deelneemt in de permanente voorschotten en helemaal geen activiteiten heeft, dan dient hij toch een proportioneel gedeelte van de activa, passiva en resultaten-elementen in zijn jaarrekening op te nemen.
 - En last but not least is het materiële werk verbonden aan deze integratiemethode niet te onderschatten. Reeds in 1980 had J. ROCHETTE daarover zijn bedenkingen:

"En Belgique, certains reviseurs estiment comme nous que les comptes d'une association momentanée doivent être intégrés dans les comptes annuels de chaque entreprise associée en appliquant les règles de la consolidation proportionnelle.

31 NATIONALE CONFEDERATIE VOOR HET BOUWBEDRIJF, *Tijdelijke Verenigingen. Integratie in de jaarrekening van de deelnemende ondernemingen*, seminarie 10 maart 1983, Brussel.

Il faut cependant reconnaître que l'application complète et correcte de ce principe provoque des travaux comptables relativement importants lorsqu'il est nécessaire de retraiter les comptes de l'association pour harmoniser ses méthodes d'évaluation avec celles de l'entreprise associée et qu'il faut ensuite éliminer les résultats comptabilisés à l'occasion des facturations de l'entreprise à l'association. ³²

5.7.3. Bespreking van de methode

De studie van het B.C.N.A.R. lijkt een groot belang te hechten aan de nuance tussen de volle eigendom en de onverdeelde eigendom, en stuurt aan op een bijkomende toelichting met informatie over dit laatste element.

Nochtans is de onverdeelde eigendom een courant voorkomend verschijnsel, waarbij zelden bijkomende informatie in de toelichting wordt vrijgegeven.

Blijkbaar wordt de noodzaak tot het publiceren van bijkomende informatie vooral ingegeven door het belang dat deze activa in onverdeeldeheid kunnen vertegenwoordigen.

Een onvolledige of gebrekkige herwerking wegens tekort aan informatie lijkt ons een zwak argument.

De uitwisseling van (eventueel gestandaardiseerde) informatie zou legio moeten zijn en alleszins afdwingbaar.

Inspelend op de bewering van sommigen dat de tijdelijke verenigingen te belangrijk zijn om verholen te worden, kan o.i. steeds in een addendum aan de jaarrekening de balans en de resultatenrekening van de som der aandelen in de diverse tijdelijke verenigingen worden gehecht.

Vincent PEETERS blijkt wel te vinden te zijn voor deze integratiemethode, die in de aangehaalde gevalstudies meestal werd voorgesteld als de oplossing.³³

En zeer recent liet Henri OLIVIER zich ook positief uit over deze en de voorgaande methode, die worden naar voren geschoven als de meest voorkomende³⁴:

"La coopération entre entreprises revêt des formes multiples.

Dès lors, il n'est pas étonnant que le droit comptable y donne des réponses nuancées. Le problème le plus complexe réside dans la décision à prendre sur le traitement des coentreprises qui se comportent comme une entité comptable distincte.

Deux méthodes sont principalement avancées: la mise en équivalence élargie et l'intégration proportionnelle. Après avoir subi longtemps le feu de la critique, surtout aux États Unis où elle est encore rejetée, la seconde méthode paraît mieux comprise et accueillie aujourd'hui. Toutefois, la recherche doit se poursuivre sur sa cohérence interne lorsqu'on l'applique aux comptes sociaux car elle fait dominer le concept d'entité distincte tel que l'article 3 de la loi comptable le concevait avant sa modification en 1983."

32 ROCHETTE, maart 1980.

33 PEETERS, V. en VINCKE, J.P., *loc. cit.*

34 OLIVIER, H., "le droit comptable de la Coopération", in *La Coopération entre Entreprises*, Bruylant-Kluwer, 1993.

5.7.4. In de praktijk

Uit de studie van Kristien STEVENS kwam aan het licht dat vijf van de tien ondervraagde bouwondernemingen gebruik maken van de proportionele consolidatiemethode.³⁵

Uit de geconsulteerde jaarrekeningen met betrekking tot het jaar 1994 kwam naar voren dat de volgende ondernemingen de voormelde methode toepassen:

- N.V. ROEGIERS (indien ze optreedt als penvoerder);
- N.V. R. MAES;
- N.V. STRUKTON-DE MEYER;
- N.V. FRANKI (enkel voor de resultatenrekening);
- N.V. M. DELENS;
- N.V. BAGECI (enkel voor de resultatenrekening);
- N.V. C.F.E. (enkel voor de resultatenrekening).

5.8. GLOBALE CONSOLIDATIE

5.8.1. Beschrijving van de methode

Deze methode sluit aan bij de globale consolidatiemethode, zoals die is voorgeschreven door het Koninklijk Besluit van 6 maart 1990, en die erin bestaat de integraliteit der activa en passiva op te nemen in de balans van de onderneming, en de minoritaire belangen uit te drukken onder de vorm van een schuld tegenover derden.

Deze techniek kan enkel worden toegepast door de partner die een overheersend of meerderheidsbelang heeft.

Andermaal worden de eliminatie- en herwerkingstechnieken toegepast om te komen tot een coherent geheel.

³⁵ Zijnde DEME, PIETERS-DE GELDER, ANTWERPSE BOUWWERKEN, M. DELENS, DECLOEDT. STEVENS, K., *loc. cit.*

5.8.2. Eigenschappen van de methode

Voordelen

- ligt in het verlengde van de proportionele consolidatiemethode;
- de globale consolidatie kan beschouwd worden als de meest adequate techniek in geval een partner een meerderheidsbelang heeft en de tijdelijke vereniging geen materiële vaste activa bezit.

Nadelen

- Met deze techniek wordt de partner, in hoofde van wie wordt geïntegreerd, voorgesteld als zijnde 100% eigenaar van activa, die niet helemaal aan hem toebehoren, om geneutraliseerd te worden door middel van een schuld jegens minoritaire partners.
- Daarnaast bestaan er nog praktische problemen van juridische en fiscale aard die niet kunnen genegeerd worden:³⁶
 - De opstelling van een afzonderlijke jaarrekening voor de vennootschappen die vennoot zijn in de tijdelijke vereniging is noodzakelijk voor de jaarlijkse algemene vergadering van de aandeelhouders en gebeurlijk voor de ondernemingsraad van de vennootschap.
 - Het is noodzakelijk dat ieder van de vennoten, evenals de tijdelijke verenigingen zelf, een afzonderlijke jaarrekening opstelt. Want de fiscale administratie zal de geconsolideerde jaarrekening niet aanvaarden als basis voor de fiscale aangifte van de vennoten.
 - De eliminatie van niet definitief verwezenlijkte resultaten (die moeten gebeuren in het kader van een consolidatie) zijn, in principe, onaanvaardbaar voor de fiscale administratie.
 - De fiscale administratie eist dat het gebeurlijk resultaat van de tijdelijke vereniging verdeeld wordt over de respectievelijke vennoten en in hun naam belast wordt.

5.8.3. Bespreking van de methode

Deze techniek wordt doorgaans aanbevolen aan partners die een meerderheidsbelang hebben in een tijdelijke vereniging, die geen of weinig materiële vaste activa in eigendom bezit.

De bezwaren die geuit worden inzake het vermelden op de balans van activa die geen eigendom zijn van de partner, lijken ons alleszins fundamenteel meer gerechtvaardigd dan de opmerkingen die bij de bespreking van de proportionele consolidatiemethode werden aangehaald in verband met de onverdeelde eigendom.

³⁶ NATIONALE CONFEDERATIE VOOR HET BOUWBEDRIJF, *Tijdelijke Verenigingen. Integratie in de Jaarrekening van de deelnemende ondernemingen*, Seminarie 10 maart 1983, Brussel.

De vraag stelt zich voornamelijk of de geest van samenwerking, van bestuur, en van gezag en leiding in dezelfde sfeer dient gezien als deze in een relatie van een meerderheids- en minderheidsaandeelhouder.

Het antwoord is naar onze mening ontkennend, zodat de criteria, voorzien in artikel 45 van het Koninklijk Besluit van 6 maart 1990 inzake de geconsolideerde jaarrekeningen³⁷ hier niet per definitie gelden.

Overigens vindt V. PEETERS dat de globale integratiemethode slechts in uitzonderlijke gevallen kan worden toegepast.³⁸

5.8.4. In de praktijk

Uit een beperkte enquête is gebleken dat de meeste bouwondernemingen de globale consolidatie geen goede methode vinden omdat ze een "geheel verkeerde indruk geven van de waarde van de onderneming".³⁹

Dit wordt bevestigd door het meer uitgebreid onderzoek, dat we hebben uitgevoerd.

5.9. EVALUATIE VAN DE RATIO'S IN FUNCTIE VAN DE INTEGRATIEMETHODE

5.9.1. Inleiding

We verwijzen naar de case study in de bijlage 5.1.

Als gegeven hebben we een onderneming A, die deelneemt a rato van 60% in een tijdelijke vereniging, waarbij, gemakkelijheidshalve, wordt uitgegaan van de werkhypothese dat de financieringsvoorschotten, de klanten en de leveranciersaldi procentueel overeenstemmen met het deelnemingspercentage en dat de diverse prestaties van de partners van de tijdelijke vereniging volgens dezelfde relatie terug te vinden zijn in de rubriek onderaanneming.⁴⁰

37 In de geconsolideerde jaarrekening:

1° worden de actief- en passiefbestanddelen, rechten en verplichtingen alsmede opbrengsten en kosten van de consoliderende onderneming en van haar dochterondernemingen waarover zij de exclusieve controle bezit integraal in de consolidatie opgenomen;

2° worden de actief- en passiefbestanddelen, rechten en verplichtingen alsmede opbrengsten en kosten van gemeenschappelijke dochterondernemingen naar evenredigheid in de consolidatie opgenomen.

(artikel 45, K.B. van 6 maart 1990 met betrekking tot de geconsolideerde jaarrekening)

38 PEETERS, V. en VINCKE, J.P., *loc. cit.*, p. 8.2.02.

39 STEVENS, Kristien, *loc. cit.*

40 Bij hypothese vertegenwoordigt de subrubriek 603 "ondernemingen van de tijdelijke verenigingen" 1.000 van de rubriek 60 (totaal = 1.300).

Qua belangrijkheid gaan we ervan uit dat:

- a) op het vlak van "werken in uitvoering" en omzet, het aandeel in de werken in tijdelijke vereniging ongeveer even belangrijk is als de eigen werken;
- b) het balanstotaal van de totaliteit van de tijdelijke vereniging 2/3 van de eigen onderneming vertegenwoordigt;
- c) de werken in de tijdelijke vereniging minder rendabel zijn dan de eigen werken.

5.9.2. Liquiditeit in de klassieke betekenis

Bedrijfseconomisch is het onverantwoord dat vorderingen en schulden jegens zichzelf in rekening worden gebracht. Ze worden derhalve geëlimineerd.

Voor het overige wordt de klassieke ratio toegepast, inclusief de rubriek 37 op het actief en de rubriek 46 op het passief.

$$\frac{\text{Courante activa}^{41}}{\text{Courante passiva}} =$$

$$\frac{500 + 2.500 + (600 - 600) + 1.600 + 3.700 + 60\% (1.000 + 4.000 + 4.600 + 900)}{3.700 + 3.500 + 60\% (2.700 + 1.000 - 1.000 + 5.000)} =$$

$$\frac{8.300 \times 60\% (6.300)}{7.200 \times 60\% (5.200)} = \frac{12.080}{10.320} = 1,17$$

5.9.3. Liquiditeit in de alternatieve betekenis

De alternatieve berekening bestaat erin abstractie te maken van de bestellingen in uitvoering op het actief en van de ontvangen vooruitbetalingen op bestellingen op het passief (zie hoofdstuk 3.6. in verband met de alternatieve ratioanalyse). De voorraden blijven behouden.

$$\frac{\text{Courante activa exclusief bestellingen in uitvoering}^{42}}{\text{Courante passiva exclusief vooruitbetalingen op bestellingen}} =$$

$$\frac{500 + (600 - 600) + 1.600 + 3.700 + 60\% (1.000 + 4.600 + 900)}{3.700 + 60\% (2.700 + 1.000 - 1.000)} =$$

$$\frac{5.800 + 3.900}{3.700 + 1.620} = \frac{9.700}{5.320} = 1,82$$

41 De financieringsvoorschotten worden beschouwd als vorderingen op meer dan één jaar.

42 Ibidem.

5.9.4. Solvabiliteit in de klassieke betekenis

Ook hier heeft de ratio enkel een relevante betekenis indien abstractie wordt gemaakt van de vorderingen en de schulden jegens zichzelf.

$$\frac{\text{eigen vermogen}}{\text{totaal vermogen}} = \frac{8.100 + 0}{18.800 + 60\% (11.700 - 1.000)} = \frac{8.100}{25.220} = 32,12\%$$

5.9.5. Solvabiliteit in de alternatieve betekenis

In het verlengde van hetgeen in hoofdstuk 3.6. werd uitgelegd in verband met de scheef-trekking van de ratio's ingevolge de boekhoudkundige verwerking van bestellingen in uit-voering en de vooruitbetalingen op bestellingen, kan ook hier een alternatieve ratio worden uitgewerkt die geen rekening houdt met voormelde rubrieken.

$$\frac{\text{gecorrigeerd eigen vermogen}}{\text{gecorrigeerd totaal vermogen}} = \frac{8.100 + (3.000 - 2.500) + 60\% (5.000 - 4.000)}{(18.800 - 3.500) + 60\% (11.700 - 5.000 - 1.000)} = \frac{8.600 + 600}{15.300 + 3.420} = \frac{9.200}{18.620} = 49,15\%$$

5.9.6. Toegevoegde waarde

$$\begin{aligned} & (1.300 + 500 + 200 - 900 + 200 + 400 + 600) + 60\% (1.700 + 300 + 200 + 600) \\ & = 2.300 + 1.920 \\ & = 4.220 \end{aligned}$$

5.10. DE GEÏNTEGREERDE TIJDELIJKE VERENIGING VERSUS DE NIET-GEÏNTEGREERDE TIJDELIJKE VERENIGING

Bij de uitvoering van opdrachten in het kader van een tijdelijke vereniging kan ofwel:

- elke vennoot een welbepaald onderdeel van de opdracht voor zijn rekening nemen. Dan spreekt men van een niet-geïntegreerde tijdelijke vereniging. De verdeling der taken kan vertikaal zijn: bv. de ene vennoot bouwt de fabriekhall A en de andere hall B, of horizontaal: bv. de ene doet de studie en levert de technische uitrustingen, de andere staat in voor de ruwbouw en de montage;
- ofwel wordt de gehele opdracht gewoon verdeeld volgens een breuk van de globale aannemingsprijs (elk de helft, een derde, enz...). Dat is dan een volledige of geïntegreerde tijdelijke vereniging.⁴³

De toe te passen integratiemethode hangt ongetwijfeld af van deze keuze.

*

*

*

43 MERTENS, J., *Feitelijke Vereniging, Tijdelijke Vereniging, Vereniging in Deelneming*, referaat L.B.A.B., studiedag 6 november 1990.

BIJLAGE 5.

Bijlage 5.1.: Integratietechnieken case-study

Bijlage 5.2.: Integratietechnieken case-study ratio analyse

Bijlage 5.1.: Integratietechnieken case-study

I. Methode van de rekening-courant

BALANS	Partner A	T.V.	Correctie CCM	Jaarrek. A 31/12/9X	Correctie %CM	Jaarrek. A 31/12/9X
Actief						
23 Materiële vaste activa	5000	1000		5000		5000
28 Financiële vaste activa	1500	200		1500		1500
29 Vorderingen op meer dan één jaar	1600	0		1600		1600
30/6 Voorraden grondstoffen en materialen	500	1000		500		500
37 Bestellingen in uitvoering	2500	4000		2500		2500
40/1 Vorderingen op ten hoogste één jaar	4000	4600		4000		4600
- Financieringsvoorschot aan T.V.	1800		(1800)	0	(1800)	0
- Klantenvordering op T.V.	600		(600)	0	(600)	0
- Rekening Courant T.V.			2400	2400	3000	3000
- Diverse derden	1600	4600		1600		1600
55 Liquide middelen	3700	900		3700		3700
	18800	11700		18800		19400
Passief						
10/5 Eigen Vermogen	8100	0		8100	600	8700
17 Schulden op meer dan één jaar	3500	3000		3500		3500
42/5 Schulden op hoogstens één jaar	3700	3700		3700		3700
- Diverse derden	3700	2700		3700		3700
- Leverancier Partner A + B		1000		0		0
46 Ontvangen vooruitbetalingen	3500	5000		3500		3500
RESULTATENREKENING						
Opbrengsten						
70 Omzet	2000	5000		2000		2000
707 Ontvangen vooruitbetalingen		(5000)				0
71 Voorraadwijzigingen	2500	4000		2500		2500
74 Andere bedrijfsopbrengsten	0			0	600	600
Bedrijfsopbrengsten	4500	4000		4500		5100
60 Handelsgoederen	1700	1300		1700		1700
61 Diverse goederen en diensten	500	500		500		500
62 Personeelskosten	1300	1700		1300		1300
63 Afschrijvingen, Waardeverminderingen, ...	500	300		500		500
64 Andere bedrijfskosten	200	200		200		200
Bedrijfskosten	4200	4000		4200		4200
Financieel resultaat	900			900		900
Uitzonderlijk resultaat	(200)			(200)		(200)
Belastingen	(400)			(400)		(400)
RESULTAAT VAN HET BOEKJAAR	600	0		600		1200

Ratio's na de verwerking vh. T.V. resultaat CCM	
Liquiditeit in klassieke betekenis	1.49
Liquiditeit in alternatieve betekenis	2.22
Solvabiliteit in klassieke betekenis	0.43
Solvabiliteit in alternatieve betekenis	0.48
Toegevoegde waarde	2.300

Ratio's na de verwerking vh. T.V. resultaat %CM	
Liquiditeit in klassieke betekenis	1.57
Liquiditeit in alternatieve betekenis	2.38
Solvabiliteit in klassieke betekenis	0.45
Solvabiliteit in alternatieve betekenis	0.50
Toegevoegde waarde	2.900

II. Methode van de eenvoudige gelijkschakeling met derde onderneming

BALANS	Partner A	T.V.	Correctie CCM	Jaarrek. 31/12/9X
Actief				
23 Materiële vaste activa	5000	1000		5000
28 Financiële vaste activa	1500	200		1500
29 Vorderingen op meer dan één jaar	3400	0		3400
- Financieringsvoorschot aan T.V.	1800			1800
- Andere vorderingen op meer dan 1 jaar	1600			1600
30/6 Voorraden grondstoffen en materialen	500	1000		500
37 Bestellingen in uitvoering	2500	4000		2500
40/1 Vorderingen op ten hoogste één jaar	2200	4600		2200
- Klantenvordering op T.V.	600			600
- Rekening Courant T.V.				0
- Diverse derden	1600	4600		1600
55 Liquide middelen	3700	900		3700
	18800	11700		18800
Passief				
10/5 Eigen Vermogen	8100	0		8100
17 Schulden op meer dan één jaar	3500	3000		3500
42/5 Schulden op hoogstens één jaar	3700	3700		3700
- Diverse derden	3700	2700		3700
- Leverancier Partner A + B		1000		0
46 Ontvangen vooruitbetalingen	3500	5000		3500
	18800	11700		18800
RESULTATENREKENING				
Opbrengsten				
70 Omzet	2000	5000		2000
707 Ontvangen vooruitbetalingen		(5000)		
71 Voorraadwijzigingen	2500	4000		2500
74 Andere bedrijfsopbrengsten	0			0
Bedrijfsopbrengsten	4500	4000		4500
60 Handelsgoederen	1700	1300		1700
61 Diverse goederen en diensten	500	500		500
62 Personeelskosten	1300	1700		1300
63 Afschrijvingen, Waardeverminderingen, ...	500	300		500
64 Andere bedrijfskosten	200	200		200
Bedrijfskosten	4200	4000		4200
Financieel resultaat	900			900
Uitzonderlijk resultaat	(200)			(200)
Belastingen	(400)			(400)
RESULTAAT VAN HET BOEKJAAR	600	0		600

Ratio's na de verwerking vh. T.V. resultaat CCM	
Liquiditeit in klassieke betekenis	1.24
Liquiditeit in alternatieve betekenis	1.73
Solvabiliteit in klassieke betekenis	0.43
Solvabiliteit in alternatieve betekenis	0.48
Toegevoegde waarde	2.300

Ratio's na de verwerking vh. T.V. resultaat %CM	
Niet van toepassing aangezien opname van een jaarlijks resultaat de toepassing van de simpele equivalentiemethode is.	

III. Methode van de enkelvoudige equivalentie

BALANS	Partner A	T.V.	Correctie %CM	Jaarrek. 31/12/9X
Actief				
23 Materiële vaste activa	5000	1000		5000
28 Financiële vaste activa	1500	200		1500
29 Vorderingen op meer dan één jaar	3400	0		4000
- Financieringsvoorschot aan T.V.	1800		600	2400
- Andere vorderingen op meer dan 1 jaar	1600			1600
30/6 Voorraden grondstoffen en materialen	500	1000		500
37 Bestellingen in uitvoering	2500	4000		2500
40/1 Vorderingen op ten hoogste één jaar	2200	4600		2200
- Klantenvordering op T.V.	600			600
- Rekening Courant T.V.				0
- Diverse derden	1600	4600		1600
55 Liquide middelen	3700	900		3700
	18800	11700		19400
Passief				
10/5 Eigen Vermogen	8100	0	600	8700
17 Schulden op meer dan één jaar	3500	3000		3500
42/5 Schulden op hoogstens één jaar	3700	3700		3700
- Diverse derden	3700	2700		3700
- Leverancier Partner A + B		1000		0
46 Ontvangen vooruitbetalingen	3500	5000		3500
	18800	11700		19400
RESULTATENREKENING				
Opbrengsten				
70 Omzet	2000	5000		2000
707 Ontvangen vooruitbetalingen		(5000)		
71 Voorraadwijzigingen	2500	4000		2500
74 Andere bedrijfsopbrengsten	0		600	600
Bedrijfsopbrengsten	4500	4000		5100
Kosten				
60 Handelsgoederen	1700	1300		1700
61 Diverse goederen en diensten	500	500		500
62 Personeelskosten	1300	1700		1300
« 63 Afschrijvingen, Waardeverminderingen, ...	500	300		500
64 Andere bedrijfskosten	200	200		200
Bedrijfskosten	4200	4000		4200
Financieel resultaat	900			900
Uitzonderlijk resultaat	(200)			(200)
Belastingen	(400)			(400)
RESULTAAT VAN HET BOEKJAAR	600	0		1200

Ratio's na de verwerking vh. T.V. resultaat CCM	
Niet van toepassing aangezien opname van een jaarlijks resultaat de toepassing van de eenvoudige schakeling met een derde onderneming is.	

Ratio's na de verwerking vh. T.V. resultaat %CM	
Liquiditeit in klassieke betekenis	1.24
Liquiditeit in alternatieve betekenis	1.73
Solvabiliteit in klassieke betekenis	0.45
Solvabiliteit in alternatieve betekenis	0.50
Toegevoegde waarde	2.900

IV. Methode van de onderscheiden rekeningen

BALANS	Partner A	T.V.	Correctie 60% T.V.	Jaarrek. A 31/12/9X
Actief				
23 Materiële vaste activa	5000	1000	600	5600
28 Financiële vaste activa	1500	200	120	1620
29 Vorderingen op meer dan één jaar	3400	0	0	3400
- Financieringsvoorschot aan T.V.	1800		0	1800
- Andere vorderingen op meer dan 1 jaar	1600		0	1600
30/6 Voorraden grondstoffen en materialen	500	1000	600	1100
37 Bestellingen in uitvoering	2500	4000	2400	4900
40/1 Vorderingen op ten hoogste één jaar	2200	4600	2760	4960
- Klantenvordering op T.V.	600		0	600
- Rekening Courant T.V.			0	0
- Diverse derden	1600	4600	2760	4360
55 Liquide middelen	3700	900	540	4240
	18800	11700	7020	25820
Passief				
10/5 Eigen Vermogen	8100	0	0	8100
17 Schulden op meer dan één jaar	3500	3000	1800	5300
42/5 Schulden op hoogstens één jaar	3700	3700	2220	5920
- Diverse derden	3700	2700	1620	5320
- Leverancier Partner A + B		1000	600	600
46 Ontvangen vooruitbetalingen	3500	5000	3000	6500
	18800	11700	7020	25820
RESULTATENREKENING				
Opbrengsten				
70 Omzet	2000	5000	3000	5000
707 Ontvangen vooruitbetalingen		(5000)	(3000)	(3000)
71 Voorraadwijzigingen	2500	4000	2400	4900
74 Andere bedrijfsopbrengsten	0		0	0
Bedrijfsopbrengsten	4500	4000	2400	6900
60 Handelsgoederen	1700	1300	780	2480
61 Diverse goederen en diensten	500	500	300	800
62 Personeelskosten	1300	1700	1020	2320
63 Afschrijvingen, Waardeverminderingen, ...	500	300	180	680
64 Andere bedrijfskosten	200	200	120	320
Bedrijfskosten	4200	4000	2400	6600
Financieel resultaat	900		0	900
Uitzonderlijk resultaat	(200)		0	(200)
Belastingen	(400)		0	(400)
RESULTAAT VAN HET BOEKJAAR	600	0	0	600

Ratio's na de verwerking vh. T.V. resultaat CCM	
Liquiditeit in klassieke betekenis	1.22
Liquiditeit in alternatieve betekenis	1.74
Solvabiliteit in klassieke betekenis	0.31
Solvabiliteit in alternatieve betekenis	0.38
Toegevoegde waarde	3.620

Ratio's na de verwerking vh. T.V. resultaat %CM	
Niet van toepassing	

V. Methode van de uitgebreide equivalentie

BALANS	Partner A	T.V.	Aandeel A 60% T.V.	Corr./Elim. CCM	Groepering	Jaarrek. A. 31/12/9X	Corr./Elim. %CM	Groepering	Jaarrek. A. 31/12/9X
Actief									
23 Materiële vaste activa	5000	1000	600			5000			5000
28 Financiële vaste activa	1500	200	120			1500			1500
29 Vorderingen op meer dan één jaar	3400	0	0			2320			2920
- Financieringsvoorschot aan T.V.	1800		0	(1800)		0	(1800)		0
- Andere vorderingen op meer dan 1 jaar	1600		0		720	2320	600	720	2920
30/6 Voorraden grondstoffen en materialen	500	1000	600			500			500
37 Bestellingen in uitvoering	2500	4000	2400			2500			2500
40/1 Vorderingen op ten hoogste één jaar	2200	4600	2760			7900			7900
- Klantenvordering op T.V.	600		0	(600)		0	(600)		0
- Rekening met T.V.			0		6300	6300		6300	6300
- Diverse derden	1600	4600	2760			1600			1600
55 Liquide middelen	3700	900	540			3700			3700
	18800	11700	7020			23420			24020
Passief									
10/5 Eigen Vermogen	8100	0	0			8100	600		8700
17 Schulden op meer dan één jaar	3500	3000	1800	(1800)	1800	3500	(1800)	1800	3500
42/5 Schulden op hoogstens één jaar	3700	3700	2220			8320			8320
- Diverse derden	3700	2700	1620			3700			3700
- Rekening met T.V.					4620	4620		4620	4620
- Leverancier Partner A + B		1000	600	(600)		0	(600)		0
46 Ontvangen vooruitbetalingen	3500	5000	3000			3500			3500
	18800	11700	7020			23420			24020
RESULTATENREKENING									
Opbrengsten									
70 Omzet	2000	5000	3000	(600)		1400	(600)		1400
707 Ontvangen vooruitbetalingen		(5000)	(3000)			0			0
71 Voorraadwijzigingen	2500	4000	2400			2500			2500
74 Andere bedrijfsopbrengsten	0		0		2400	2400	600	2400	3000
Bedrijfsopbrengsten	4500	4000	2400			6300			6900
60 Handelsgoederen	1700	1300	780	(600)		1100	(600)		1100
61 Diverse goederen en diensten	500	500	300			500			500
62 Personeelskosten	1300	1700	1020			1300			1300
63 Afschrijvingen, Waardeverminderingen, ...	500	300	180			500			500
64 Andere bedrijfskosten	200	200	120		2400	2600		2400	2600
Bedrijfskosten	4200	4000	2400			6000			6000
Financieel resultaat	900		0			900			900
Uitzonderlijk resultaat	(200)		0			(200)			(200)
Belastingen	(400)		0			(400)			(400)
RESULTAAT VAN HET BOEKJAAR	600	0	0			600			1200

Ratio's na de verwerking vh. T.V. resultaat CCM

Liquiditeit in klassieke betekenis	1.24
Liquiditeit in alternatieve betekenis	1.45
Solvabiliteit in klassieke betekenis	0.35
Solvabiliteit in alternatieve betekenis	0.39
Toegevoegde waarde	4,700

Ratio's na de verwerking vh. T.V. resultaat %CM

Liquiditeit in klassieke betekenis	1.24
Liquiditeit in alternatieve betekenis	1.45
Solvabiliteit in klassieke betekenis	0.36
Solvabiliteit in alternatieve betekenis	0.40
Toegevoegde waarde	5,300

VI. Methode van de proportionele consolidatie

BALANS	Partner A	T.V.	Aandeel A 60% T.V.	Corr./Elim. CCM	Jaarrek. A. 31/12/9X	Corr./Elim. %CM	Jaarrek. A. 31/12/9X
Actief							
23 Materiële vaste activa	5000	1000	600		5600		5600
28 Financiële vaste activa	1500	200	120		1620		1620
29 Vorderingen op meer dan één jaar	3400	0	0		1600		1600
- Financieringsvoorschot aan T.V.	1800		0	(1800)	0	(1800)	0
- Andere vorderingen op meer dan 1 jaar	1600		0		1600		1600
30/6 Voorraden grondstoffen en materialen	500	1000	600		1100		1100
37 Bestellingen in uitvoering	2500	4000	2400		4900	600	5500
40/1 Vorderingen op ten hoogste één jaar	2200	4600	2760		4360		4360
- Klantenvordering op T.V.	600		0	(600)	0	(600)	0
- Rekening Courant T.V.			0		0		0
- Diverse derden	1600	4600	2760		4360		4360
55 Liquide middelen	3700	900	540		4240		4240
	18800	11700	7020		23420		24020
Passief							
10/5 Eigen Vermogen	8100	0	0		8100	600	8700
17 Schulden op meer dan één jaar	3500	3000	1800	(1800)	3500	(1800)	3500
42/5 Schulden op hoogstens één jaar	3700	3700	2220		5320		5320
- Diverse derden	3700	2700	1620		5320		5320
- Leverancier Partner A + B		1000	600	(600)	0	(600)	0
46 Ontvangen vooruitbetalingen	3500	5000	3000		6500		6500
	18800	11700	7020		23420		24020
RESULTATENREKENING							
Opbrengsten							
70 Omzet	2000	5000	3000	(600)	4400	(600)	4400
707 Ontvangen vooruitbetalingen		(5000)	(3000)		(3000)		(3000)
71 Voorraadwijzigingen	2500	4000	2400		4900	600	5500
74 Andere bedrijfsopbrengsten	0		0		0		0
Bedrijfsopbrengsten	4500	4000	2400		6300		6900
60 Handelsgoederen	1700	1300	780	(600)	1880	(600)	1880
61 Diverse goederen en diensten	500	500	300		800		800
62 Personeelskosten	1300	1700	1020		2320		2320
63 Afschrijvingen, Waardeverminderingen, ...	500	300	180		680		680
64 Andere bedrijfskosten	200	200	120		320		320
Bedrijfskosten	4200	4000	2400		6000		6000
Financieel resultaat	900		0		900		900
Uitzonderlijk resultaat	(200)		0		(200)		(200)
Belastingen	(400)		0		(400)		(400)
RESULTAAT VAN HET BOEKJAAR	600	0	0		600		1200

Ratio's na de verwerking vh. T.V. resultaat CCM	
Liquiditeit in klassieke betekenis	1.24
Liquiditeit in alternatieve betekenis	1.82
Solvabiliteit in klassieke betekenis	0.35
Solvabiliteit in alternatieve betekenis	0.41
Toegevoegde waarde	3,620

Ratio's na de verwerking vh. T.V. resultaat %CM	
Liquiditeit in klassieke betekenis	1.29
Liquiditeit in alternatieve betekenis	1.82
Solvabiliteit in klassieke betekenis	0.36
Solvabiliteit in alternatieve betekenis	0.40
Toegevoegde waarde	4,220

VII. Methode van de globale consolidatie

BALANS	Partner A	T.V.	Corr./Elim. CCM	Jaarrek. A 31/12/9X	Corr./Elim. %CM	Jaarrek. A 31/12/9X
Actief						
23 Materiële vaste activa	5000	1000		6000		6000
28 Financiële vaste activa	1500	200		1700		1700
29 Vorderingen op meer dan één jaar	3400	0		1600		1600
- Financieringsvoorschot aan T.V.	1800		(1800)	0	(1800)	0
- Andere vorderingen op meer dan 1 jaar	1600			1600		1600
30/6 Voorraden grondstoffen en materialen	500	1000		1500		1500
37 Bestellingen in uitvoering	2500	4000		6500	1000	7500
40/1 Vorderingen op ten hoogste één jaar	2200	4600		6200		6200
- Klantenvordering op T.V.	600		(600)	0	(600)	0
- Rekening Courant T.V.				0		0
- Diverse derden	1600	4600		6200		6200
55 Liquide middelen	3700	900		4600		4600
	18800	11700		28100		29100
Passief						
10/5 Eigen Vermogen	8100	0		9300		10300
- Klassiek eigen vermogen	8100	0		8100	600	8700
- Minderheidsbelangen	0	0	1200	1200	1600	1600
17 Schulden op meer dan één jaar	3500	3000	(3000)	3500	(3000)	3500
42/5 Schulden op hoogstens één jaar	3700	3700		6800		6800
- Diverse derden	3700	2700		6400		6400
- Leverancier Partner A + B		1000	(600)	400	(600)	400
46 Ontvangen vooruitbetalingen	3500	5000		8500		8500
	26900	11700		28100		29100
RESULTATENREKENING						
Opbrengsten						
70 Omzet	2000	5000	(600)	6400	(600)	6400
707 Ontvangen vooruitbetalingen		(5000)		(5000)		(5000)
71 Voorraadwijzigingen	2500	4000		6500	1000	7500
74 Andere bedrijfsopbrengsten	0			0		0
Bedrijfsopbrengsten	4500	4000		7900		8900
60 Handelsgoederen	1700	1300	(600)	2400	(600)	2400
61 Diverse goederen en diensten	500	500		1000		1000
62 Personeelskosten	1300	1700		3000		3000
63 Afschrijvingen, Waardeverminderingen, ...	500	300		800		800
64 Andere bedrijfskosten	200	200		400		400
Bedrijfskosten	4200	4000		7600		7600
Financieel resultaat	900			900		900
Uitzonderlijk resultaat	(200)			(200)		(200)
Belastingen	(400)			(400)		(400)
RESULTAAT VAN HET BOEKJAAR	600	0		600		1600

Ratio's na de verwerking vh. T.V. resultaat CCM	
Liquiditeit in klassieke betekenis	1.23
Liquiditeit in alternatieve betekenis	1.81
Solvabiliteit in klassieke betekenis	0.33
Solvabiliteit in alternatieve betekenis	0.40
Toegevoegde waarde	4.500

Ratio's na de verwerking vh. T.V. resultaat %CM	
Liquiditeit in klassieke betekenis	1.29
Liquiditeit in alternatieve betekenis	1.81
Solvabiliteit in klassieke betekenis	0.35
Solvabiliteit in alternatieve betekenis	0.39
Toegevoegde waarde	5.500

Bijlage 5.2.: Integratietechnieken case-study ratio analyse

Vergelijking van de ratio's volgens de diverse integratiemethoden

								Bedrijfsecon. Ratio
	I	II	III	IV	V	VI	VII	
Liquiditeit in klassieke betekenis	CCM	1.49	1.24	1.22	1.24	1.24	1.23	1.17
	%CM	1.57	1.24		1.24	1.29	1.29	
Liquiditeit in alternatieve betekenis	CCM	2.22	1.73	1.74	1.45	1.82	1.81	1.82
	%CM	2.38	1.73		1.45	1.82	1.81	
Solvabiliteit in klassieke betekenis	CCM	0.43	0.43	0.31	0.35	0.35	0.33	0.32
	%CM	0.45	0.45		0.36	0.36	0.35	
Solvabiliteit in alternatieve betekenis	CCM	0.48	0.48	0.38	0.39	0.41	0.40	0.49
	%CM	0.50	0.50		0.40	0.40	0.35	
Toegevoegde waarde	CCM	2,300	2,300	3,620	4,700	3,620	4,500	4.220
	%CM	2,900	2,900		5,300	4,220	5,500	

6. FISCALE ASPECTEN VAN TIJDELIJKE VERENIGINGEN

R. SPITTAELS

6.1. INLEIDING

Gezien naar onze mening tijdelijke verenigingen meest voorkomen in de bouwsector, is het hier de bedoeling het fiscaal regime te onderzoeken van tijdelijke verenigingen die gevormd worden om lange termijn aannemingscontracten voor bouwprojecten uit te voeren.

We beperken onze analyse tot de aspecten op het vlak van de registratierechten, de inkomstenbelastingen en de belasting over de toegevoegde waarde.

Het specifiek juridisch statuut van de tijdelijke verenigingen is de aanleiding om kort aandacht te besteden aan de regels betreffende de registratie van akten eigen aan handelsvennootschappen.

De bespreking van het regime van de tijdelijke verenigingen in de inkomstenbelastingen vormt zonder enige twijfel de kern van deze studie; enkele bijzondere topics worden eveneens besproken.

Tevens zal blijken dat de oplossingen in nationaal verband niet steeds blijven gelden in internationaal verband.

In het Wetboek van de B.T.W. komen tijdelijke verenigingen nergens uitdrukkelijk ter sprake. De Administratie werkte er nochtans een speciale regeling voor uit, die niet altijd strookt met de algemene regels. Over de internationale aspecten van deze verenigingen op het vlak van de B.T.W. kunnen we naar ons gevoel kort zijn.

6.2. REGISTRATIERECHTEN

Wanneer tijdelijke verenigingen betrokken zijn bij handelingen als de koop, de ruil, de huur ... enz., dan zijn de gewone regels van het Wetboek van Registratierechten (W.Reg.) van toepassing.

De regels betreffende de registratie van de akten houdende handelingen eigen aan burgerlijke en handelsvennootschappen zijn opgenomen in de artikelen 115 tot 130 van afdeling XI van hoofdstuk IV, W.Reg.

Tijdelijke verenigingen zijn niet onderworpen aan de formaliteiten die voor vennootschappen met rechtspersoon zijn voorgeschreven en worden gewoonlijk opgericht per onderhandse akte.

Tenzij ze vrijwillig ter registratie worden aangeboden, zullen de akten van dergelijke verenigingen dus zelden registratierechten eisbaar maken.

6.2.1. Inbreng van goederen

Gezien de tijdelijke verenigingen handelsvennootschappen zijn en vermits geen onderscheid gemaakt wordt tussen vennootschappen met of zonder rechtspersoonlijkheid, is in beginsel overeenkomstig art. 115 W.Reg. aan een recht van 0,5 % onderworpen, de inbreng van goederen in tijdelijke handelsverenigingen waarvan hetzij de zetel der werkelijke leiding in België, hetzij de statutaire zetel in België en de zetel der werkelijke leiding buiten het grondgebied der lidstaten van de Europese Economische Gemeenschap, is gevestigd, onverschillig of de inbreng bij de oprichting van de vereniging of naderhand plaats heeft. Het recht wordt vereffend op het totaal bedrag van de inbrengen.

Dit uitgangspunt dient nochtans genuanceerd te worden in het licht van de bepalingen van art. 19 W.Reg. dat de akten en verklaringen opsomt die binnen de bij art. 32 gestelde termijnen moeten geregistreerd worden.

Op grond van art. 19, 1° en 2° W.Reg. kan namelijk gesteld worden dat inbrengen in tijdelijke verenigingen enkel dan aanleiding geven tot de verplichte betaling van het evenredig registratierecht wanneer ze vastgesteld zijn bij notariële akte of wanneer ze in België gelegen onroerende goederen betreffen; ingeval de inbreng van deze onroerende goederen niet bij notariële akte wordt vastgesteld, moet krachtens art. 31 W.Reg. binnen de vier maanden een fiscale verklaring ter registratie aangeboden worden.¹

Artikel 19, 5° W.Reg. bevestigt deze stelling; het bepaalt immers dat alle akten houdende inbreng van goederen moeten geregistreerd worden op voorwaarde dat de inbreng gebeurt in vennootschappen met rechtspersoonlijkheid. Inbreng van roerende goederen of van bui-

1 VANDEWINCKELE, E.K., "De vereniging in deelneming - I en II", Algemeen Fiscaal Tijdschrift, 1975, pp. 18-19.

ten België gelegen onroerende goederen in tijdelijke verenigingen, maakt dus op zich registratie niet verplicht.²

Ingevolge art. 121 W.Reg. is het evenredig recht van inbreng niet verschuldigd bij de omvorming van een vennootschap met rechtspersoonlijkheid in een vennootschap van een verschillende soort; uiteraard is deze vrijstelling niet van toepassing wanneer een tijdelijke vereniging zonder eigen rechtspersoon omgevormd wordt in een vennootschapsvorm die wel de rechtspersoonlijkheid bezit.³

6.2.2. Verhoging van het kapitaal, verdeling en vereffening

Artikel 116 W.Reg. onderwerpt de vermeerdering van het statutair kapitaal van vennootschappen, zonder nieuwe inbreng, aan een evenredig recht van 0,5 %.

Deze regeling vindt geen toepassing bij tijdelijke verenigingen omdat ze door de afwezigheid van een eigen rechtspersoon over geen afzonderlijk maatschappelijk kapitaal beschikken.

Uit de tekst van de artikelen 129 en 130 W.Reg. betreffende de verdeling en vereffening van vennootschappen blijkt dat ze niet bedoeld zijn voor tijdelijke verenigingen. Dergelijke verenigingen moeten immers beschouwd worden als gewone onverdeeldheden die onderworpen zijn aan de regels voor verdelingen opgenomen in de artikelen 109 tot 114 W.Reg.⁴⁻⁵

2 MAYEUR, A. e.a., *"Registratie-, hypotheek- en griffierechten"*, Administratie van de B.T.W., registratie en domeinen, 1978, p. 42.

3 Er weze echter opgemerkt dat sedert de Wetten van 12 en 17 juli 1989 van het evenredig recht vrijgesteld en aan het algemeen vast recht onderworpen wordt, de inbreng van goederen in Belgische of Europese economische samenwerkingsverbanden (art. 159, 11° W.Reg.).

4 MAYEUR, A. e.a., o.c., p. 336.

5 Eveneens sedert de Wetten van 12 en 19 juli 1989 wordt van het evenredig recht vrijgesteld en aan het algemeen vast recht onderworpen, de teruggave van de onroerende goederen aan de leden van Belgische of Europese economische samenwerkingsverbanden die deze goederen hebben ingebracht, wanneer de teruggave gebeurt tengevolge van de uittreding van deze leden of de ontbinding van het samenwerkingsverband (art. 159, 12°, al. 1 W.Reg.).

6.3.1. Het belastingsregime van tijdelijke handelsverenigingen

6.3.1.1. Fiscale transparantie

Artikel 179 en 2, § 2 W.I.B. 1992 (art. 94, al. 1 oud W.I.B.) onderwerpen vennootschappen, verenigingen, inrichtingen of instellingen maar aan de vennootschapsbelasting als drie voorwaarden gelijktijdig en samen vervuld zijn⁶:

- a. rechtspersoonlijkheid bezitten
- b. fiscale woonplaats in België hebben
- c. zich met een exploitatie of met verrichtingen van winstgevende aard bezighouden.

Tijdelijke verenigingen, die bouwwerken uitvoeren in het kader van lange termijn-aannamecontracten, kunnen wel aan de laatste twee maar nooit aan de eerste voorwaarde voldoen: opgericht naar Belgisch recht bezitten zij immers van rechtswege geen eigen rechtspersoonlijkheid.

Als ook aan de 3de voorwaarde niet voldaan is, d.w.z. wanneer verenigingen geen winsten of baten als bedoeld in artikel 23, § 1, 1° of 2° W.I.B. 1992 (art. 20, 1° of 3° oud W.I.B.) behalen, dan zijn hun inkomsten uit onroerende goederen of uit roerende goederen en kapitalen die ze (zonder er in rechte eigenaar van te zijn) voor rekening of ten voordele van hun vennoten of leden beheren, volgens de Administratie, in hoofde van de vennoten belastbaar als onroerend of roerend inkomen.

De in deze studie bedoelde tijdelijke verenigingen zijn echter handelsvennootschappen, die zich dus per definitie met een exploitatie met winstoogmerk bezighouden; de winsten van de uitvoering van *in casu* bouwwerken worden - met inbegrip van de inkomsten uit onroerende goederen en uit roerende goederen en kapitalen die voor de bouwactiviteiten worden gebruikt - aan de vennoten uitgedeeld en zijn als zodanig overeenkomstig de bepalingen van artikel 29 W.I.B. 1992 (art. 25 oud W.I.B.) in hoofde van de vennoten belastbaar, hetzij in de Personenbelasting, hetzij in de Vennootschapsbelasting, hetzij in de Belasting Niet-Verblijfhouders, naargelang van de belasting waaraan de vennoten zelf onderworpen zijn.⁷

6 COM. I.B., nrs. 94/1 t.e.m. 94/5.

7 COM. I.B., nr. 94/60.

De tijdelijke vennootschappen worden weliswaar niet expliciet vermeld in artikel 29 W.I.B. 1992⁸, maar er bestaat geen twijfel over dat ze voldoen aan de twee voorwaarden, die nodig zijn om aan het belastingsstelsel van dit artikel onderworpen te zijn, namelijk :⁹

- a. ze bezitten geen rechtspersoonlijkheid onderscheiden van die van hun vennoten;
- b. ze genieten inkomsten bedoeld in art. 23, § 1, 1° W.I.B. 1992 (art. 20, 1° oud W.I.B.).

Volgens art. 29 W.I.B. 1992 worden dan de opnemingen der vennoten of leden, alsook hun deel in de verdeelde of onverdeelde winsten als winsten beschouwd ten name van de bedoelde vennoten of leden.

In tegenstelling tot het hof van cassatie dat het aandeel van de vennoten in de winst van de vereniging als een roerend inkomen beschouwde, besliste de Wetgever in 1962 dat, mits aan de hierboven geschetste voorwaarden voldaan wordt, de inkomsten van de vennoten *in elk geval als bedrijfsinkomsten* dienen beschouwd te worden ongeacht de rol die de vennoten spelen in de tijdelijke vereniging.¹⁰ Men hoeft er zich dus niet om te bekommeren of het gaat om *werkende of stille vennoten*.¹¹

Op die manier wordt door artikel 29 W.I.B. 1992 op fiscaal vlak een juridische fictie ingevoerd t.a.v. onder meer de tijdelijke verenigingen.¹²

De afwijkende rechtspraak van het Hof van Cassatie, die gestoeld is op het privaatrecht, wordt door de doctrine, vooral sedert de verduidelijking door de Wet van 25 juni 1973, niet meer aanvaardbaar geacht.¹³

6.3.1.2. *Bepaling van de belastbare winsten van de tijdelijke vereniging*

Het fiscaal resultaat van een tijdelijke vereniging die een lange termijn-aannemingscontract uitvoert, moet bepaald worden overeenkomstig de regels die van toepassing zijn voor de winst of het verlies van nijverheids-, handels- of landbouwbedrijven geëxploiteerd door natuurlijke personen of vennootschappen; het omvat niet alleen de winsten voortvloeiend uit alle verrichtingen maar ook de waardevermeerderingen van de activa geïnvesteerd in de vereniging.¹⁴

8 Europese en Belgische economische samenwerkingsverbanden worden daarentegen wel uitdrukkelijk vermeld (art. 29, §2, 3° en 4° W.I.B. 1992).

9 COM. I.B., nr. 25/5.

10 BOURS, E., "Le régime fiscal des associations en participation et des associations momentanées", *Répertoire Fiscal*, 1964, n° 3686, p. 193.

11 COM. I.B., nr. 25/4.

12 Dit geldt eveneens voor Europese en Belgische economische samenwerkingsverbanden. (Art. 29, § 2, 3° 40 W.I.B. 1992)

13 o.a. FORIERS, P.A., Commentaar bij Cass. 19 februari 1976 en Cass. 3 juni 1976, *Journal de Droit Fiscal*, 1979, pp. 97-105.

14 BOURS, E., o.c., p. 194. COM. I.B., nr. 25/19.

Op voorwaarde dat de tijdelijke vereniging enkel bestaat uit deelgenoten die hetzij aan de vennootschapsbelasting hetzij aan de belasting der niet-verblijfhouders vennootschappen onderworpen zijn, is deze regeling zelfs van toepassing op de inkomsten van de vereniging die, wat hun oorsprong betreft, voortspruiten uit de baten van winstgevende bezigheden.¹⁵

De aan de tijdelijke vereniging toe te rekenen kosten en opbrengsten worden in een afzonderlijk, autonoom stelsel van rekeningen en boeken opgenomen om een correcte winstberekening mogelijk te maken.

De opbrengsten en kosten van de vereniging blijven niettemin fiscaal-juridisch als het ware die van de vennoten. Wat voor hen opbrengst zou zijn is dat ook voor de vereniging, wat voor hen aftrekbare bedrijfslast zou zijn, is dat eveneens voor de vereniging¹⁶.

Op inventarisdatum worden trouwens de rekeningen van de vereniging geïntegreerd in de jaarrekeningen van de vennoten in verhouding tot hun aandeel.

A. Opbrengsten

Het fiscaal regime van de inkomsten voortvloeiend uit de uitvoering van lange termijn aannemingscontracten kan als volgt samengevat worden: ze worden geacht als bedrijfsinkomsten bij te dragen tot de globale winst van het jaar tijdens hetwelk het contract opgeleverd wordt, wat niet wegneemt dat op de bestellingen in uitvoering reeds vroeger meerwaarden kunnen uitgedrukt worden.

Tijdelijke verenigingen kunnen uit een groot aantal deelnemers bestaan, die zich niet noodzakelijk in dezelfde fiscale situatie bevinden.

Het in de autonome rekeningen van de vereniging uitdrukken van een meerwaarde op de nog niet opgeleverde bestelling in uitvoering is op grond van artikel 24, al. 1, 2° W.I.B. 1992 (art. 21, § 1, 2° oud W.I.B.) en artikel 44, § 1, 1° W.I.B. 1992 (art. 34, § 1, 1° oud W.I.B.) onmiddellijk belastbaar en kan bijgevolg in fiscaal opzicht nadelig zijn voor sommige partners of minstens die indruk wekken. Daarom wordt in praktijk dergelijke handelswijze meestal achterwege gelaten en worden de rekeningen van de vereniging op een fiscaal neutrale wijze gehouden tot bij de oplevering der werken.

Wanneer bepaalde deelgenoten uit bedrijfseconomische overwegingen toch winst willen opnemen naargelang de voortschrijding der werken, kunnen zij zelf op het in hun persoonlijke boekhouding geïntegreerde aandeel een meerwaarde uitdrukken zonder daarbij de andere partners te hinderen. Deze meerwaarde wordt dan verantwoord aan de hand van de gegevens uit projectopvolgingssystemen van de vereniging.

B. Kosten

De kosten verbonden aan de aanneming van lange termijn bouwprojecten komen, voor zover ze aan de voorwaarden van artikel 49 W.I.B. 1992 (art. 44 oud W.I.B.) voldoen, voor

15 CASSIMAN, L., *"De fiscale aspecten van de tijdelijke verenigingen"*, Nationale Confederatie van het Bouwbedrijf, Seminarie 10 maart 1983, Brussel.

16 VAN CROMBRUGGE, S., *"Ondernemingscoöperatie"*, *Fiscale Praktijkstudies* nr. 1, Kluwer rechtswetenschappen, Antwerpen, 1985, pp. 75-76.

af trek in aanmerking in het belastbaar tijdperk waarin ze werkelijk betaald zijn of een zeker en vast karakter hebben verkregen en als zodanig geboekt zijn.

Tijdens de uitvoering worden de lange termijncontracten, als element van de voorraden, in de regel gewaardeerd tegen integrale fabricagekostprijs; direct-cost wordt echter niet uitgesloten. De Administratie aanvaardt beide methodes.

De algemene kosten van de deelgenoten kunnen nogal verschillen zodat het aangewezen is ze niet door te rekenen aan de vereniging; elke partner kan beter afzonderlijk zijn zetelkosten toerekenen tot het in zijn eigen boekhouding opgenomen aandeel van de kosten van de vereniging. Wanneer de karakteristieken van het project het vereisen, kan ten uitzonderlijke titel ook een uniform overeengekomen percentage zetelkosten door de partners aan de vereniging in rekening gebracht worden; dit kan dan wel voor aanpassingsproblemen zorgen bij de vennoten die de direct-cost-methode in hun waarderingsregels hebben ingeschreven.

De onzekerheid over de fiscale appreciatie door de Administratie van waardeverminderingen voor toekomstige verliezen en voorzieningen voor toekomstige risico's en kosten i.v.m. lange termijncontracten geldt onverminderd voor contracten die uitgevoerd worden door tijdelijke verenigingen.

Een *geïntegreerde* tijdelijke vereniging kan zelf personeel aanwerven, zelf investeringen doen die vatbaar zijn voor afschrijvingen, zelf materialen kopen en zelf onderaannemingscontracten afsluiten; voor de financiering van haar werking kan zij zelf bij financiële instellingen kredietlijnen bedingen en de intresten ervan boeken in haar kosten. Alle of een deel van de benodigde middelen kunnen evenwel ook door de vennoten tegen kostprijs of tegen in de overeenkomst vastgelegde verrekenprijzen ter beschikking van de vereniging worden gesteld. Al deze kosten, die te vergelijken zijn met de kosten van een individuele onderneming, worden in de autonome rekeningen van de geïntegreerde vereniging opgenomen en zodoende zal bij de oplevering het fiscaal resultaat van de vereniging, hetzij winst of verlies, in haar eigen boeken te voorschijn komen.

Bij een *niet-geïntegreerde* vereniging voert elke vennoot zijn deel van de werken uit tegen verkoopprijs zodat kosten en opbrengsten in de boeken van de vereniging in beginsel gelijk zijn; de enkele niet te vermijden kosten van de gemeenschappelijke rekening, waartoe de "*affectio societatis*" beperkt blijft, worden bovendien periodiek aan de deelgenoten doorerekend. In dit geval zal geen winst ontstaan in de rekeningen van de vereniging maar wel bij elke vennoot afzonderlijk.

6.3.1.3. Bepaling van het in hoofde van elke deelgenoot belastbare deel van de winsten van de tijdelijke vereniging

Voor de vaststelling van het aandeel van elke vennoot in de belastbare winsten van de vereniging, verschaft artikel 364 W.I.B. 1992 (art. 25, § 2 oud W.I.B.) enkele aanwijzingen: "*In burgerlijke vennootschappen en verenigingen zonder rechtspersoonlijkheid, wordt het*

geheel van de winst of de baten geacht aan de vennoten of leden te zijn toegekend op de datum van afsluiting van de jaarrekening waarop het betrekking heeft of op 31 december van het jaar bij gebreke van een boekhouding; het deel van de niet uitgekeerde winst of baten dat geacht wordt aan ieder lid te zijn toegekend, wordt vastgesteld overeenkomstig de bepalingen van het contract of de overeenkomst van associatie of nog, bij gebreke daarvan, volgens het hoofdelijk aandeel”.

Bij tijdelijke verenigingen die lange termijn-aannemingscontracten uitvoeren, wordt dus aangenomen dat het geheel van de belastbare winsten aan de deelgenoten betaald of toegekend wordt op de datum van afsluiting van het boekjaar tijdens hetwelk de werken opgeleverd worden¹⁷; op die manier wordt het belastbaar tijdperk en het aanslagjaar bepaald waartoe die inkomsten behoren ongeacht de wijze en het tijdstip van de uitkering van de winsten.

In praktijk gebeurt het vaak dat het bedrag van de belastbare winst door onvoorziene gebeurtenissen na de oplevering nog gewijzigd wordt; deze gebeurtenissen beïnvloeden dan het fiscaal resultaat van het belastbaar tijdperk waarin ze zich voordoen.

Het aandeel van elke partner in de belastbare winsten van de vereniging kan bestaan uit diverse bestanddelen¹⁸:

a Opnemingen en toekenningen voortkomend van de winsten van het beschouwde boekjaar.

Hieronder verstaat men de uitgekeerde winsten volgens de werkelijk gedane verdelingen tijdens of op de afsluitingsdatum van het boekjaar waarin de werken opgeleverd worden.

b De niet uitgekeerde winsten van datzelfde boekjaar.

Winsten die niet uitgekeerd werden tijdens of uiterlijk op de datum van afsluiting van het boekjaar waarin de oplevering plaatsvindt, moeten over de partners verdeeld worden in verhouding tot hun respectievelijk aandeel bepaald in de overeenkomst van tijdelijke vereniging. Ingeval er geen geschreven contract bestaat of wanneer de participaties niet gedetermineerd worden in de overeenkomst, gebeurt de verdeling hoofdelijk, d.i. in gelijke delen.

Winsten die aldus hun definitief aanslagstelsel hebben ondergaan, zijn uiteraard niet opnieuw belastbaar wanneer ze op een later tijdstip werkelijk verdeeld en uitgekeerd worden.

c. Verworpen uitgaven en ontdoken winsten

De door de Administratie als bedrijfslast verworpen uitgaven en de ontdoken winsten, waarvan de Administratie het bestaan en het bedrag heeft aangetoond, moeten eveneens op dezelfde manier als de niet uitgekeerde winsten over de deelgenoten verdeeld worden, tenzij het bewijs van de effectieve verdeling ervan onder de deelgenoten door de betrokkenen wordt geleverd¹⁹⁻²⁰.

17 Op het feit dat elke partner voor zich het recht heeft om reeds voordien meerwaarden uit te drukken op de bestellingen in uitvoering werd hoger gewezen.

18 COM. I.B., nr. 25/21 t.e.m. nr. 25/24.

19 COM. I.B., nr. 25/24, cf. bij analogie, Cass., 15.5.1962, Leemans, Bulletin der belastingen, nr. 394, p. 542.

20 Zo zal bijvoorbeeld voor wat betreft eventuele auto-, restaurant- of receptiekosten van de vereniging, de aftrek bij de vennoten onderworpen aan de Belgische inkomstenbelastingen, beperkt worden overeenkomstig de artikelen 22 en 23 Hervormingswet van 7 december 1988 (art. 53, 8° en 66 W.I.B. 1992).

In hoofde van de vennoten wordt het aldus bepaald aandeel in de verworpen uitgaven van de vereniging gevoegd bij het fiscaal resultaat van het belastbaar tijdperk tijdens hetwelk de vereniging ze als bedrijfslasten heeft afgetrokken terwijl, overeenkomstig de bepalingen van artikel 361 W.I.B. 1992 (art. 25bis, § 1 oud W.I.B.), het aandeel in de verdoken winsten van de vereniging die bij het onderzoek van de rekeningen en inventarissen over een bepaald belastbaar tijdperk vastgesteld werden, als winst van dat belastbaar tijdperk aangemerkt wordt.

Wanneer de winsten van de tijdelijke vereniging vrijgestelde bestanddelen bevatten, dan worden die in eerste instantie aangerekend op de niet uitgekeerde winsten en pas daarna op de werkelijk uitgekeerde winsten; het saldo wordt over de deelgenoten verdeeld volgens de hierboven aangehaalde regels²¹.

De door de tijdelijke vereniging uitgevoerde werken kunnen natuurlijk ook verlieslatend zijn. In dergelijk geval moeten de in de rekeningen van de vereniging vastgestelde verliezen geacht worden door de deelgenoten zelf te zijn geleden zodat ze gerechtigd zijn hun respectievelijk aandeel ervan in mindering te brengen overeenkomstig de bepalingen van artikel 23 § 2 en artikel 78 W.I.B. 1992 (art. 43, al. 1, 2° en 3°, oud W.I.B.)²².

6.3.1.4. Procedure

Een bespreking van het belastingstelsel van tijdelijke verenigingen zou o.i. onvolledig zijn indien niet even stil gestaan werd bij enkel specifieke aspecten in verband met aangifte, onderzoek en controle.

A. Aangifte

Artikel 305 W.I.B. 1992 (art. 212 oud W.I.B.) koppelt de verplichting tot het jaarlijks overleggen van een aangifte in de vormen en binnen de termijnen omschreven in de artikelen 307 tot 311 W.I.B. 1992 (214 tot 218 oud W.I.B.) aan het bestaan van de belastingplicht.

Tijdelijke verenigingen bezitten niet de rechtspersoonlijkheid, die krachtens artikel 179 en 2 § 2 W.I.B. 1992 (art. 94 oud W.I.B.) vereist is om aan de vennootschapsbelasting onderworpen te zijn en moeten bijgevolg geen aangifte in de vennootschapsbelasting onderschrijven.

Indien de deelgenoten vennootschappen zijn zoals bedoeld in art. 94 W.I.B., wat we in deze studie veronderstellen, dan is ieder van hen gehouden in zijn eigen aangifte in de vennootschapsbelasting zijn aandeel in het resultaat van de vereniging te vermelden. Dit gebeurt doordat de boekhoudwet hen, zoals we hoger zagen, oplegt om op inventarisdatum hun deel van de rekeningen van de vereniging op te nemen in hun eigen jaarrekening

21 COM. I.B., nr. 25/25.

22 COM. I.B., nr. 43/90.

en ze op grond daarvan hun aangifte doen; de jaarrekening vormt trouwens, ingevolge de bepalingen van artikel 307, § 3, al. 1 W.I.B. 1992 (art. 214, § 3, al. 1 oud W.I.B.) integreerend deel van de aangifte en moet bijgevoegd worden.

Wanneer uit de jaarrekening van een vennootschap blijkt dat zij in één of meerdere tijdelijke verenigingen participeert en de inlichtingen daarover niet uit eigen beweging bij de aangifte gevoegde zijn, verzoekt de Administratie via een vraag om inlichtingen (formulier model 332) om mededeling van volgende gegevens:

- a) Een lijst van alle tijdelijke verenigingen waaraan de vennootschap deelneemt, met per vereniging:
 - B.T.W.-nummer
 - Identificatie d.m.v. de firmanamen van alle leden
 - Identiteit en adres van de vennoot die met het administratief beheer belast werd
 - Identificatie en adres van de bouwplaats of van de werken die het voorwerp van de vereniging uitmaken
 - Datum van aanvang der werken
 - Datum van afsluiting van de vereniging
- b) Per tijdelijke vereniging waarvan de vennootschap het beheer waarneemt:
 - Kopie van het contract van de vereniging
 - Boekhoudkundige situatie van het laatste boekjaar, omvattend:
 - balans, resultatenrekening en toelichting
 - gedetailleerde lijsten van diverse uitgaven
 - volledige identiteit van de genieurs van commissielonen, honoraria, enz.
 - de overeenstemming tussen de geboekte bezoldigingen en de opgaven 325.10 betreffende het eigen personeel van de vereniging
 - een lijst van de per boekjaar uitgeboekte resultaten met detail per vennoot en de datums van de opleveringen van de werken (voorlopige, definitieve, gedeeltelijke of volledige).

De Administratie zet er tegelijkertijd de vennootschap toe aan deze gegevens in de toekomst spontaan te actualiseren en bij de aangifte te voegen.

B. Onderzoek en controle

Over de territoriale competentie inzake onderzoek en controle van de autonome rekeningen van de tijdelijke vereniging blijkt in praktijk enige verwarring te bestaan.

De commentaar van de Administratie bij artikel 305 W.I.B. 1992 (art. 212 oud W.I.B.) kan in deze aangelegenheid voor verduidelijking zorgen.

In beginsel gebeurt de controle door de hoofdcontroleur wiens ambtsgebied de gemeente omvat waarin de vereniging haar zetel heeft (of wiens gespecialiseerde bevoegdheid het door de vereniging uitgeoefende beroep behelzen) voor zover tenminsten één van de deelgenoten belastbaar is in dezelfde gemeente.

Vermits de vereniging meestal haar zetel kiest op de maatschappelijke zetel van de behorende vennoot, die doorgaans ook instaat voor de boekhouding en het administratief

beheer, zal ze bijgevolg in de meeste gevallen gecontroleerd worden door de ambtenaar die tevens met het nazicht van de aangifte van de beherende vennoot is belast.²³

Wanneer echter de tijdelijke vereniging haar boekhouding en administratieve diensten niet op haar zetel centraliseert, maar wel op de bouwplaats zelf, dan zal de controle van de vereniging gebeuren door de hoofdcontroleur in wier ambtsgebied de werf gelegen is.²⁴ Dit gebeurt uiteraard ook als de tijdelijke vereniging geen beherend vennoot heeft en haar administratieve zetel onmiddellijk op het adres van de bouwplaats vestigt.

In elk geval zendt de onderzoekende hoofdcontroleur een afschrift van zijn verificatienota aan zijn collega's opdat ze over een voldoende gedetailleerd bescheid zouden beschikken om in hoofde van alle deelgenoten van de tijdelijke vereniging een passende aanslag te kunnen vestigen en verantwoorden.

6.3.2. Enkele bijzondere topics

6.3.2.1. Voorheffingen en tijdelijke verenigingen

Het gebeurt niet zelden dat tijdelijke verenigingen voor de uitvoering van bouwcontracten van een zekere omvang overgaan tot de aanwerving van eigen personeel, bedienden en arbeiders, en aan die wernemers in België bezoldigingen betalen. Uit artikel 270 W.I.B. 1992 en art. 86 K.B. W.I.B. 1992 (art. 180 oud W.I.B. en art. 112 oud K.B. W.I.B.) volgt dan dat, alhoewel deze verenigingen over geen rechtspersoonlijkheid beschikken, toch de verschuldigde *bedrijfsvoorheffing*, aan de bron ingehouden op de door hen betaalde inkomsten, in de Schatkist moet gestort worden.

Praktische problemen kunnen rijzen in verband met de voorheffingen die geheven worden van tijdelijke verenigingen en die verrekenbaar zijn met de inkomstenbelastingen.

Alhoewel er zich o.m. een gelijkaardig probleem stelt t.a.v. de *onroerende voorheffing* toegepast op onroerende goederen in eigendom van de onverdeeldheid van de vennoten van tijdelijke verenigingen, beperken we ons hier tot een aantal beschouwingen aangaande de zeer dikwijls voorkomende situatie waarin *roerende voorheffing* ingehouden wordt op de inkomsten van belegde geldsommen van tijdelijke verenigingen.

Volgens art. 123 K.B. W.I.B. 1992 (art. 137 oud K.B. W.I.B.) kan deze roerende voorheffing slechts met de belastingen worden verrekend voor zover ze betrekking heeft op inkomsten die deel uitmaken van de belastbare grondslag voor die belastingen.

²³ Dit principe bleek reeds uit deel b. van de in vorig nummer aangehaalde vraag om inlichtingen.

²⁴ COM. I.B., nr. 212/40.

In praktijk worden daarom, vóór de jaarlijkse inventarisdatum, de bruto-intresten en de erop ingehouden roerende voorheffing boekhoudkundig verdeeld over de vennoten overeenkomstig hun aandeel in de tijdelijke vereniging. De bruto-inkomsten maken dan deel uit van het fiscaal resultaat van de vennootschappen-deelgenoten, die hierdoor de verrekening en desgevallend de terugbetaling van de roerende voorheffing kunnen bekomen.

Wanneer de vennoten de roerende voorheffing verrekenen zonder de bruto-intresten toe te voegen aan het fiscaal resultaat van hun vennootschap, zal de Administratie doorgaans ingevolge art. 123 K.B. W.I.B. 1992 een belaste reserve "Te ontvangen intresten" aan de belastbare grondslag toevoegen.

Zo is het mogelijk dat de vennoten op de roerende inkomsten van de tijdelijke vereniging belast worden lang vóór de werken, welke de vereniging uitvoert ingevolge het door haar gesloten lange termijn-aannemingscontract, opgeleverd zijn.

Deze handelswijze schijnt in tegenspraak met het reeds eerder aangehaalde principe dat *alle winsten* - met inbegrip van de inkomsten uit onroerende goederen en uit roerende goederen en kapitalen - van tijdelijke verenigingen die zich met een bedrijfsexploitatie bezighouden, als bedrijfsinkomsten belastbaar zijn.

Het ware echter onjuist dit verschijnsel toe te schrijven aan de samenwerking in het kader van tijdelijke verenigingen²⁵. Hetzelfde gebeurt immers elk jaar onbewust met alle roerende inkomsten van de aannemer omdat een zinvolle verdeling ervan over zijn verschillende werken in eigen beheer vrijwel onmogelijk is; bovendien is de doctrine van mening dat het in de regel niet toelaatbaar is dat de creditrente, die ontstaat door de voorlopige belegging van ontvangen voorschotten, aan de vervaardigingsprijs van bestellingen in uitvoering toegerekend wordt²⁶.

In het licht van dit advies wordt de houding van de Administratie reeds enigszins begrijpelijker. Naar onze mening stelt zich trouwens de vraag of de hier aangeklaagde houding niet te herleiden valt tot een noodzakelijke correctie op de drang van sommige ondernemingen om de roerende voorheffingen reeds te willen verrekenen in het jaar waarin de roerende inkomsten geïnd worden, terwijl ze terzelfdertijd voor deze inkomsten toch willen blijven genieten van het op art. 1788 B.W. gebaseerde belastinguitstel voor de bestellingen in uitvoering. Het is immers logisch dat de Administratie eist dat de regels voor de verrekening van voorheffingen gerespecteerd blijven.

Rekening houdend met deze overwegingen, zijn wij persoonlijk van oordeel dat de hierboven besproken jaarlijkse boekhoudkundige verdeling over de vennoten de meest praktische werkwijze is om de verrekening of de terugbetaling van de roerende voorheffing te bekomen en op te volgen.

25 CALLAERTS, W., "De tijdelijke handelsvereniging. Wettelijke, boekhoudkundige en fiscale aspecten", Verhandeling voorgelegd tot het behalen van de graad van Licentiaat in de Handels- en Financiële Wetenschappen, Brussel, E.H.S.A.L., 1983-1984, pp. 79-98.

26 C.B.N., Advies 126/3 Vervaardigingsprijs - Toerekening van creditrente, Bulletin nr. 18, januari 1986.

6.3.2.2. Meerwaarden en tijdelijke verenigingen

We vermeldden reeds dat het fiscaal resultaat van de tijdelijke verenigingen naast de winsten uit hun verrichtingen ook waardevermeerderingen van hun activa kan bevatten.

Bepaalde meerwaarden kunnen binnen zekere voorwaarden geheel of eventueel slechts gedeeltelijk van belasting vrijgesteld worden.

Op grond van artikel 29, § 1 W.I.B. 1992 (art. 25, § 1 oud W.I.B.) worden de deelgenoten ook in dit geval geacht rechtstreeks een aandeel te verkrijgen in deze meerwaarden zodat zij van de diverse vrijstellings- en verlaagd-tariefregelingen terzake kunnen genieten²⁷.

De deelgenoten van de hier bestudeerde verenigingen zijn vennootschappen en in de vennootschapsbelasting zijn zowel de vrijstelling van sommige meerwaarden als het behoud van die vrijstelling afhankelijk van de naleving van de onaantastbaarheidsvoorwaarde.

Zo komt het bijvoorbeeld niet zelden voor dat verenigingen van enige omvang meerwaarden verwezenlijken op activa die sedert meer dan vijf jaar vóór de vervreemding, voor het uitvoeren van hun lange termijn-aannemingscontracten gebruikt worden. In praktijk worden deze meerwaarden in het boekjaar van hun verwezenlijking boekhoudkundig verdeeld over de partners in verhouding tot hun participatie.

Elke partner kan dan zelf beslissen of hij ze al of niet via het debet van de rekening "Overboeking naar de belastingvrije reserves" op het passief van zijn balans opneemt in de rubriek IV C "Belastingvrije reserves". Hij draagt dan zelf de zorg voor het behoud op een afzonderlijke rekening van het passief en staat zelf in voor het vervullen van de in art. 47, § 1 W.I.B. 1992 opgenomen wederbeleggingsvoorwaarde.

6.3.2.3. Investeringsaftrek en tijdelijke verenigingen

Eveneens gesteund op de fictie van artikel 29, § 1 W.I.B. 1992 (art. 25, § 1 oud W.I.B.), moeten de investeringen van tijdelijke verenigingen beschouwd worden als te zijn gedaan door elke deelgenoot in evenredigheid tot zijn belang in de vereniging; het is dus logisch dat hij in dezelfde mate kan genieten van de investeringsaftrek.

Voor zover de investeringen voldoen aan de voorwaarden van artikel 68 W.I.B. 1992 (art. 42ter oud W.I.B.) en voor zover de verplichtingen van art. 47 e.v. K.B. W.I.B. 1992 (art. 12-sexies e.v. oud K.B. W.I.B.) nageleefd worden, zullen de vennoten *normaliter* hun winsten mogen verminderen met een percentage van hun aandeel in het afschrijfbaar bedrag van de aanschaffings- of beleggingswaarde van de tijdens het belastbare tijdperk door de tijdelijke vereniging gedane investeringen.

27 FORIERS, P.A., o.c., pp. 100-102.

Om deze mogelijkheid optimaal te kunnen benutten doet de vereniging er goed aan om ten behoeve van elke partner een uniform verantwoordingsdossier samen te stellen; daarnaast is het wenselijk dat de controleur, n.a.v. het onderzoek van de fiscale toestand van de vereniging, zijn bevindingen terzake opneemt in zijn verificatienota. Een afschrift van deze nota wordt aan zijn collega's overgemaakt en zodoende worden afwijkende interpretaties in de mate van het mogelijke vermeden.

6.3.2.4. De registratie van aannemers en tijdelijke verenigingen

Door de Wet van 4 augustus 1978 werd het stelsel van de registratie van aannemers ingevoerd als wapen om de bedrieglijke praktijken van koppelbazen te bestrijden.

Een grondige analyse van het registratiestelsel of zelfs van de fiscale aspecten ervan valt buiten de perken van deze studie.²⁸⁻²⁹

Hier is het enkel de bedoeling de tijdelijke verenigingen voor de uitvoering van lange termijn-aannemingscontracten in de bouwsector te situeren in het licht van de bepalingen van artikel 400 e.v. W.I.B. 1992 (art. 299bis oud W.I.B.). Registratie is verplicht wanneer een onderneming de volgende werkzaamheden uitoefent: werk in onroerende staat, het uitrusten van gebouwen en het voor deze activiteiten ter beschikking stellen van personeel (art. 1, K.B. 5 oktober 1978); de uitzonderingen met betrekking tot de individuele woongelegenheden en de eengezinswoning zijn in de Wet zelf opgenomen in § 1 van art. 404.

De door de Koning besmet verklaarde activiteiten viseren dus in de eerste plaats de bouwsector maar kunnen uitgebreid worden tot andere sectoren.

De in de eerste paragraaf van art. 400 W.I.B. 1992 gebruikte terminologie "een beroep doen op", "voor de uitvoering der werkzaamheden" en "prijs van het werk" wijst erop dat deze wetsbepaling ook geldt voor aannemingscontracten die in deze studie onderzocht worden³⁰.

In hoofde van de bij het contract betrokken partijen, kunnen tijdelijke verenigingen zowel opdrachtgever als uitvoerder zijn van besmette werkzaamheden.

28 Voor een grondige studie van het stelsel zelf, zie o.a. DIEUSART, L. et DEVROEY, M., "L'Enregistrement dans la construction", *L'Entreprise et le Droit*, 1985.

29 Voor een diepgaand onderzoek van de fiscale draagwijdte van het registratiestelsel, zie o.a. DENYS, L. en COPPENS, W., "Fiscale aspecten van de registratie van aannemers", *Fiscofoon*, Deel I, 1980, nr. 24, pp. 12-27; Deel II, 1982, nr. 31, pp. 63-78; Deel III, 1983, nr. 37, pp. 79-85.

30 DENYS, L. en COPPENS, W., o.c., Deel II, pp. 64-65.

In de hoedanigheid van *opdrachtgever* zijn ze verplicht om bij elke betaling aan niet geregistreerde onderaannemers 30 % van de prijs in te houden; de helft van het ingehouden bedrag moeten ze doorstorten naar de fiscus en de andere helft naar de sociale zekerheid³¹⁻³².

Ze worden tevens aansprakelijk voor de belastings- en R.S.Z.-schulden van de medecontractanten in kwestie; deze hoofdelijke aansprakelijkheid is beperkt tot respectievelijk 35 en 50 % van de totale prijs van het werk, exclusief B.T.W.

De registratie van tijdelijke verenigingen zelf, die o.m. noodzakelijk is voor *de uitvoering* van overheidsopdrachten is, voorzien in art. 2 § 2 van het K.B. van 5 oktober 1978. Wanneer alle vennoten zelf geregistreerd zijn, zal de Registratiecommissie vrijwel automatisch de registratie toekennen aan de tijdelijke vereniging³³. Ingeval er één of meerdere niet geregistreerde deelgenoten zijn, moeten deze zich eerst laten registreren alvorens de vereniging kan geregistreerd worden.

Indien zich achteraf, tijdens de uitvoering van het aannemingscontract, iets voordoet waardoor een deelgenoot zijn registratie verliest, dan wordt de registratie van de vereniging door de Commissie opnieuw onderzocht en in de meeste gevallen op grond van art. 6, 2°, K.B. 5 oktober 1978, geschrapt. Deze schrapping is nochtans niet evident wanneer de vennoten voorafgaandelijk in de overeenkomst vastgelegd hebben dat de vereniging ondanks ingebrekestelling of falen van een vennoot voortgezet wordt tot de definitieve oplevering van de werken waarvoor ze gevormd werd en wanneer de vereniging of de overblijvende vennoot bovendien de fiscale en sociale verplichtingen blijft nakomen.

Dergelijke verwarde situatie t.a.v. de registratie van een tijdelijke vereniging was voor de voorzitter van de Rechtbank van Eerste Aanleg te Brussel aanleiding om te beslissen dat de opdrachtgever geen inhoudingen meer mocht verrichten, maar het volledige factuurbedrag aan de overblijvende vennoot moest doorbetalen, die deze bedragen op een geblokkeerde rekening moest storten in afwachting van een oplossing ten gronde van het geschil³⁴.

31 Voor een aantal door de Koning bepaalde werkzaamheden is het in te houden en aan de Rijksdienst voor sociale zekerheid te storten bedrag verhoogd van 15 % tot 35 % van de prijs, exclusief B.T.W. (art. 30ter, § 2 Wet betreffende de maatschappelijke zekerheid der arbeiders zoals gewijzigd door art. 126 Wet 22 december 1989).

32 Door art. 1 K.B. 15 september 1994 worden de bijzondere maatregelen betreffende de werkzaamheden van koppelbazen met ingang van 1 januari 1995 uitgebreid tot alle werkzaamheden vermeld in artikel 1 van het K.B. van 5 oktober 1978 i.v.m. de registratie van aannemers.

33 DIEUSART, L. et DEVROEY, M., o.c., pp. 29-33.

34 Rb. Brussel, 10 januari 1986, aangehaald in: DIEUSART, L. en DEVROEY, M., "Werken met een niet-geregistreerde aannemer", *Algemeen Fiscaal Tijdschrift*, 1986, nr. 11, p. 251; gepubliceerd met noot van WILMET, C., in *Tijdschrift voor Aannemingsrecht*, 1986, nr. 3, pp. 166-172.

6.4. INKOMSTENBELASTINGEN: INTERNATIONALE ASPECTEN

Ondanks het feit dat tijdelijke verenigingen geen eigen rechtspersoonlijkheid en bijgevolg o.m. geen eigen maatschappelijke zetel bezitten, dient de behandeling van de buitenlandse aspecten ervan in het Belgisch belastingrecht fundamenteel onderscheiden te worden naargelang het fiscaal domicilie van de vereniging zich in België of in het buitenland bevindt.

6.4.1 Tijdelijke handelsverenigingen met fiscaal domicilie in België

Artikel 227, 2° W.I.B. 1992 (art. 139, 2° oud W.I.B.) beschouwt o.m. als niet-verblijfhouders: de verenigingen die geen rechtspersoonlijkheid bezitten en die *“hun maatschappelijke zetel, hun voornaamste inrichting of hun zetel van bestuur of beheer niet in België hebben”*. Daaruit volgt *a contrario* dat een tijdelijke vereniging geacht wordt haar belastingsdomicilie in België te hebben indien ze haar maatschappelijke zetel, haar voornaamste inrichting of haar zetel van bestuur of beheer in België heeft.³⁵

We merken evenwel op dat de fiscale transparantie van de tijdelijke verenigingen impliceert dat deze verenigingen geen fiscale subjecten zijn, zelfs als ze een fiscaal domicilie in België hebben; de winsten van de vereniging zijn dus steeds belastbaar in hoofde van de vennoten.

6.4.1.1. Bouwplaats in België

Wanneer één of meer in het buitenland gevestigde aannemers deelnemen aan een tijdelijke vereniging met fiscaal domicilie in België om hier te lande een lange termijn-aannemingscontract uit te voeren, worden zij op grond van artikelen 235 en 29 W.I.B. 1992 geacht hun deel in de winst van de vereniging rechtstreeks te behalen.³⁶

35 LAGAE, J.P., “Personenvennootschappen en maatschappen in het Belgisch internationaal belastingrecht”, in, *Liber Amicorum J. Van Houtte*, I, Elsevier, Brussel, 1975, p. 582.

36 VAN CROMBRUGGE, S., “De bij wijze van deelneming en de tijdelijke handelsvereniging”, *Algemeen Fiscaal Tijdschrift*, 1986, nr. 11, p. 219.

Aangezien voor bouwplaatsen, de Belgische inrichting van art. 229 W.I.B. 1992 nagenoeg samenvalt met de verdragsrechtelijke vaste inrichting, moet aangenomen worden dat deze buitenlandse aannemers, ongeacht uit welk land ze afkomstig zijn, in België over een inrichting beschikken.³⁷ Hun aandeel in de bedrijfswinsten van de vereniging wordt, overeenkomstig de bepalingen van de artikelen 228, § 2, 3° en 232, 2° of 233 eerste alinea W.I.B. 1992, in beginsel aan de globale belasting der niet-verblijfhouders onderworpen.

6.4.1.2. Bouwplaats in het buitenland

Als een in België gedomicilieerde tijdelijke handelsvereniging in het buitenland een lange termijn-bouwproject uitvoert, volgt uit de fiscale transparantie dat elke deelnemende vennootschap geacht wordt te beschikken over een inrichting in het land waar de bouwplaats zich bevindt.

Dergelijke tijdelijke verenigingen zijn meestal volgens de definitie van de dubbelbelastingverdragen geen verblijfhouders, zodat zij zelf een eventueel bestaand verdrag tussen het land waar de bouwplaats ligt en België niet kunnen invoeren.³⁸

In toepassing van het principe van de transparantie zullen de aan de vereniging deelnemende vennootschappen echter wel het verdrag kunnen invoeren; hun aandeel in de winst van de bouwplaats, vaste inrichting, zal in de regel belast worden in het land van oorsprong van de inkomsten. Voor wat de in België verblijfhoudende aannemers betreft, zal dat aandeel dan vrijgesteld worden van Belgische belasting.

Indien de bouwplaats gelegen is in een land waarmee België geen verdrag ter voorkoming van dubbele belasting afgesloten heeft, worden de winsten van de vereniging doorgaans in de bronstaat belast en het winstaandeel van elke in België gedomicilieerde deelgenoot wordt in België een tweede keer belast tegen het overeenkomstig art. 156 en 217 W.I.B. 1992 (art. 88 en 128 oud W.I.B.) gereduceerde tarief.

³⁷ Voor een Belgische inrichting wordt de minimumduur van de bouwplaats vastgelegd op een ononderbroken periode van 30 dagen (art. 229, § 1, 8° W.I.B. 1992). Van de duur van deze periode kan afgeweken worden in dubbelbelastingsverdragen met bepaalde landen.

³⁸ LAGAE, J.P., o.c., pp. 589-590.

6.4.2 Tijdelijke verenigingen met fiscaal domicilie in het buitenland

6.4.2.1. *Bouwplaats in België*

Wanneer in België een bouwproject uitgevoerd wordt door een in het buitenland gedomicileerde tijdelijke vereniging, dan moet de fiscale transparantie grotendeels wijken voor het in art. 227, 2° W.I.B. 1992 (art. 139, 2° oud W.I.B.) bepaalde, op grond waarvan aan de belasting der niet-verblijfhouders onderworpen zijn: *“buitenlandse vennootschappen, zomede verenigingen, instellingen of lichamen zonder rechtspersoonlijkheid die zijn opgericht in een rechtsvorm die vergelijkbaar is met de rechtsvorm van een kapitaalvennootschap of een personenvennootschap en hun maatschappelijke zetel, hun voornaamste inrichting of hun zetel van bestuur of beheer niet in België hebben.”*

In beginsel zal de buitenlandse tijdelijke vereniging zonder eigen rechtspersoon, zoals een buitenlandse vennootschap met rechtspersoonlijkheid, in België op de winsten van haar Belgische inrichting, in casu de bouwplaats, in de belasting van de niet-verblijfhouders vennootschappen belast worden. Ze zal gehouden zijn een boekhouding te voeren overeenkomstig de bepalingen van de boekhoudwetgeving en ze zal ieder jaar een aangifte moeten indienen³⁹.

Dit principe blijft gelden indien de bouwplaats een vaste inrichting is in de zin van het dubbelbelastingverdrag dat België heeft afgesloten met de staat waar de vereniging haar domicilie heeft; binnen de voorwaarden bepaald in dat verdrag mag het normale deel van de kosten, daaronder begrepen de kosten van leiding en algemeen beheer, dat in de andere Staat is gemaakt ten behoeve van de bouwplaats in België, aan die vaste inrichting worden toegerekend om aldus tot een redelijke verdeling van de te belasten winst te komen⁴⁰.

Op grond van art. 29 W.I.B. 1992 wordt de in België verblijfhoudende deelgenoot van een dergelijke vereniging ook persoonlijk op zijn aandeel in de winsten van de vereniging belast. Om deze dubbele belasting te vermijden aanvaardt de Administratie dat de vereniging met domicilie in het buitenland niet belast wordt op de inkomsten toegekend aan vennoten, verblijfhouders van België, wegens hun werkzaamheden op de bouwplaats of wegens hun deelneming in de verdeelde winsten van het project in België⁴¹. Een tweede uitzondering wordt toegestaan voor de inkomsten toegekend aan vennoten, niet-verblijfhouders, uit hoofde van de op de Belgische bouwplaats werkelijk uitgevoerde werkzaamheden.⁴²

39 LAGAE, J.P., o.c., p. 586.

40 Circ. 9 mei 1974, nr. Ci. RH. 61/269.003. “Belastingstelsel van toepassing op de buitenlandse verenigingen zonder rechtspersoonlijkheid die in België een vaste inrichting hebben”, *Bulletin der belastingen*, 1974, nr. 520, pp. 1365-1369.

41 *Ibidem*.

42 *Ibidem*.

6.4.2.2. *Bouwplaats in het buitenland*

Nemen één of meer in België verblijfhoudende aannemers deel in een buitenlandse tijdelijke vereniging voor de uitvoering van een project in het buitenland, dan blijft in België ten aanzien van hen het principe van de fiscale transparantie onvoorwaardelijk gelden.⁴³

Bijgevolg zijn de oplossingen i.v.m. de inkomstenbelastingen voor hen dezelfde als voor de in België verblijfhoudende deelgenoten van Belgische tijdelijke verenigingen die in het buitenland, in het kader van een lange termijn aannemingscontract, een bouwproject uitvoeren.⁴⁴

6.5. *BELASTING OVER DE TOEGEVOEGDE WAARDE*

Het feit dat lange termijn-aannemingscontracten betreffende werk in onroerende staat in het raam van een tijdelijke handelsvereniging uitgevoerd worden, heeft op het stuk van de B.T.W. toch een aantal consequenties die we hier willen aanhalen.⁴⁵

6.5.1. **Nationale aspecten**

6.5.1.1. *Het statuut van de tijdelijke vereniging*

Bij de parlementaire voorbereiding van het B.T.W.-wetboek en in de rechtsleer wordt ervan uitgegaan dat zowel de tijdelijke verenigingen als de verenigingen in deelneming geen rechtspersoonlijkheid en bijgevolg als dusdanig geen rechten en verplichtingen hebben. Alle partners worden geacht als belastingplichtigen te handelen wanneer ze samen optreden.

43 VAN CROMBRUGGE, S., "De bij wijze van deelneming en de tijdelijke vereniging", o.c., p. 219.

44 Zie punt 6.4.2.1.

45 Voor een uitgebreide bespreking zie o.m. VANDEN BERGHE, L., "Le règlement de l'obligation fiscale concernant les associations commerciales et autres sous le régime de la T.V.A.", *Revue Générale de Fiscalité*, 1974, n° 8-9, 10/11, pp. 227/266.

Wanneer daarentegen sommige deelgenoten alleen optreden, wordt gewerkt met de figuur van de tussenpersoon (art. 13 en 20 W.B.T.W.); dit betekent dat de deelgenoot, die in eigen naam maar voor rekening van de vereniging een overeenkomst sluit met derden, geacht wordt het goed of de dienst te ontvangen en op zijn beurt het goed te leveren of de dienst te verlenen.⁴⁶

Ten aanzien van de tijdelijke verenigingen heeft de Administratie echter een afwijkende regeling uitgewerkt.⁴⁷ Naast de natuurlijke personen en de rechtspersonen kunnen volgens de Administratie ook groeperingen zonder rechtspersoonlijkheid belastingplichtigen zijn in de zin van het B.T.W.-wetboek.⁴⁸

Om belastingplichtige te zijn moeten geregeld en ten bezwarende titel leveringen gedaan en diensten verricht worden als bedoeld in de wet.

Zodra de handeling waarvoor ze werd opgericht een bepaalde belangrijkheid heeft, kan de tijdelijke vereniging de hoedanigheid van belastingplichtige verkrijgen; de Administratie besliste namelijk dat het sluiten van één overeenkomst voor de uitvoering van één enkel werk, dat evenwel herhaalde handelingen vergt die over een bepaalde periode gespreid zijn (bv. de bouw van een autoweg), aan deze vereiste beantwoordt.⁴⁹

Omdat het niet altijd gemakkelijk is een onderscheid te maken tussen een tijdelijke vereniging en een gezamenlijke aanneming, waarbij twee of meer personen zich samen tot iets verbinden zonder dat ze een contract van vennootschap hebben gesloten, laat de Administratie aan de vennoten van de in deze studie bedoelde tijdelijke verenigingen de keuze om, binnen bepaalde voorwaarden, al dan niet de registratie van hun vereniging als afzonderlijke belastingplichtige te vragen.⁵⁰ Deze optie is onherroepelijk, er kan m.a.w. achteraf niet op teruggekomen worden.

A. De niet als belastingplichtige geregistreerde vereniging

De leveringen van goederen en diensten door de vereniging aan derden of door derden aan de vereniging worden geacht te gebeuren rechtstreeks in hoofde van de deelgenoten. De verplichtingen en rechten die er op het vlak van de B.T.W. uit voortvloeien, worden door elke vennoot afzonderlijk voor zijn deel in zijn aangifte nagekomen of uitgeoefend.

Het uitreiken van facturen aan *derden* kan om praktische redenen aan één der vennoten opgedragen worden; hij dient wel expliciet op de facturen de vennoot of vennoten te vermelden in wiens of wier naam en voor wiens of wier rekening ze werden opgemaakt. Die vennoten krijgen een dubbel van die facturen en moeten hun aandeel erin opnemen in hun eigen periodieke aangiften.

46 VAN CROMBRUGGE, S., "De bij wijze van deelneming en de tijdelijke vereniging", o.c., p. 221.

47 B.T.W.-Aanschrijving, nr. 17, 22 januari 1971, Afdeling 2.

48 B.T.W.-Handleiding, nr. 77, p. 40.

49 B.T.W.-Handleiding, nr. 107, p. 55 en nr. 79, p.40.

50 B.T.W.-Handleiding, nr. 107, p. 55.

Inkomende facturen van derden, op naam van één der vennoten, stellen geen problemen. Wanneer ze aan alle deelgenoten samen of aan de vereniging gericht zijn, moeten de vennoten bepalen wat voor ieder van hen bestemd is.⁵¹

Volgens sommigen veronachtzaamt de Administratie hier de praktijk waarbij het bestuur van de tijdelijke vereniging krachtens mandaat toevertrouwd wordt aan een zaakvoerder; naar hun mening, moet in dat geval de regeling van de handelsvereniging bij wijze van deelneming toegepast worden.⁵²

B. De als afzonderlijke belastingplichtige geregistreerde vereniging

Voorwaarden voor de registratie van de vereniging

De van de normale regels afwijkende mogelijkheid tot registratie van de vereniging is afhankelijk van volgende voorwaarden⁵³:

- a. De vereniging moet zelf een autonome, voldoende gedetailleerde, boekhouding voeren.
- b. De deelgenoten moeten iemand aanduiden die belast is met de B.T.W.-verplichtingen en met de contacten met de Administratie.
- c. De vennoten zijn verplicht in België een domicilie te kiezen.

Registratie van de vereniging

Deze verenigingen zonder eigen rechtspersoon krijgen geen nationaal B.T.W.-nummer toegewezen en worden geregistreerd volgens dezelfde procedure als de natuurlijke personen⁵⁴.

Vóór de aanvang van de activiteiten moet, namens alle deelgenoten, de registratie aangevraagd worden bij het controlekantoor in wiens ambtsgebied de vereniging haar domicilie - meestal de zetel van de gerant - gekozen heeft.

Wanneer de boekhouding van de tijdelijke vereniging op de bouwplaats wordt gevoerd, wordt het bevoegd controlekantoor echter bepaald in functie van de ligging van de bouwplaats ongeacht de plaats waar de vereniging haar domicilie heeft.

Na het einde van de werken, wordt de boekhouding van de vereniging vroeg of laat overgebracht naar de maatschappelijke zetel van de beherende vennoot. De vereniging moet de Administratie daarvan op de hoogte brengen zodat het Bestuur het dossier aan het nieuw bevoegd kantoor kan overmaken.

Gevolgen van de registratie van de vereniging

Ingevolge haar registratie moet de zaakvoerder, namens de vereniging, zelf al de verplichtingen nakomen die de hoedanigheid van B.T.W.-belastingplichtige met zich meebrengt; de zaakvoerder mag ook al de aan die hoedanigheid verbonden rechten uitoefenen⁵⁵.

51 B.T.W.-Aanschrijving, nr. 17, o.c., nr. 10.

52 VAN CROMBRUGGE, S., "De bij wijze van deelneming en de tijdelijke vereniging", o.c., p. 221.

53 B.T.W.-Aanschrijving, nr. 17, o.c., nr. 12.

54 MAECKELBERGH, W., e.a., "Fiscaal Compendium", Ced Samsom, Brussel, 1984, Deel F, B.T.W., hoofdstuk 2, nrs. 2/1.1.3., 2/1.2.1. en 2/2.4.

55 B.T.W.-Aanschrijving; nr. 17, o.c., nrs. 12 en 13.

Hij zal namens de vereniging facturen uitreiken aan derden of vennoten, ze opnemen in de periodieke aangiften van de vereniging en de aan de Schatkist verschuldigde B.T.W. voor haar rekening betalen.

Hij zal tevens de inkomende facturen van derden of deelgenoten vermelden in de aangiften van de vereniging en de haar in rekening gebrachte belasting in aftrek brengen.⁵⁶

6.5.1.2. De tijdelijke vereniging en de verlegging van de heffing

Hierboven is gebleken dat de B.T.W. even goed verschuldigd is op de handelingen tussen de vennoten en de vereniging als op de verrichtingen van de vereniging met derden.

Gezien de hier bestudeerde tijdelijke verenigingen werk in onroerende staat uitvoeren als bedoeld in art. 20 van het K.B. nr. 1 van 23 juli 1969, is de verleggingsregeling ook op hun verrichtingen van toepassing.

Tengevolge van de invoering van deze regeling ontstond een situatie waarbij aannemers op hun facturen aan de verenigingen, waarin ze deelnamen, nu eens de toepassing van art. 20 moesten melden dan weer het aangepaste B.T.W.-tarief moesten toepassen of zelfs bepaalde facturen moesten uitsplitsen.

Ter vereenvoudiging neemt de Administratie aan dat de regeling van de verlegging van de heffing op de gehele overeenkomst kan worden toegepast.⁵⁷

Zich hierop steunend, verkregen sommige aannemers van het Hoofdbestuur de toestemming om op al hun facturen aan tijdelijke verenigingen, waarin ze participeren, de verleggingsregeling toe te passen; ze moeten op die facturen wel het contract van tijdelijke vereniging vermelden en uiteraard alle verplichtingen nakomen, die inzake facturatie, periodieke aangifte, betaling van de belasting, boekhouding en jaarlijkse opgave van afnemers-belastingplichtigen met de verleggingsregeling gepaard gaan.⁵⁸

Ettelijke jaren na de invoering van de verleggingsregeling, stelden we vast dat deze Administratieve vereenvoudiging door vele controlekantoren niet aanvaard werd zodat de deelgenoten, die geen schriftelijke toestemming van het Hoofdbestuur konden voorleggen, ervan uitgesloten bleven.

56 Het feit dat de Administratie vroeger het recht op aftrek slechts als verworven beschouwde na één of meerdere vervreemdingen van onroerende goederen, was bijzonder nadelig voor tijdelijke verenigingen die een activiteit uitoefenden van beroepsoprichter en handelaar in onroerende goederen als bedoeld in het W.B.T.W. Sedert de Wet van 28 december 1992 kan de B.T.W. aan dergelijke verenigingen volgens de normale procedure terugbetaald worden zonder dat eerst een bepaald aantal vervreemdingen moet plaatsvinden (beslissing nr. 993 van 28 april 1994, nr. ET 77.712, *B.T.W.-Revue*, 109, p. 627 e.v.).

57 B.T.W.-Aanschrijving, nr. 3, 1 februari 1979, 19 in VERMEIREN, E., o.c.

58 B.T.W.-Aanschrijving, nr. 3, o.c., Afdeling 3, 50 t.e.m. 54.

6.5.2. Internationale aspecten

De internationale aspecten van het B.T.W.-regime van lange termijncontracten voor werk in onroerende staat blijven dezelfde wanneer deze contracten uitgevoerd worden in tijdelijke vereniging.

Zo blijft de plaats van de dienst, die t.a.v. werk in onroerende staat bepaald wordt door de ligging van het onroerend goed, het beslissend criterium om te weten of de handelingen in België belastbaar zijn.

De in het buitenland gevestigde deelgenoten van Belgische tijdelijke verenigingen en de tijdelijke verenigingen gedomicilieerd in het buitenland, die in België werk in onroerende staat uitvoeren, moeten zich eveneens houden aan de regeling die de Administratie uitwerkte voor de in het buitenland gevestigde belastingplichtigen die in België aan B.T.W. onderworpen handelingen verrichten.⁵⁹ Indien ze hier te lande over geen vaste inrichting beschikken, komt deze regeling erop neer dat ze in België steeds een aansprakelijk vertegenwoordiger moeten laten erkennen voor de uitvoering van de in deze studie bedoelde grote bouwcontracten; ze hebben daarentegen dezelfde rechten en zijn onderworpen aan dezelfde verplichtingen als elke andere Belgische aannemer ingeval ze hier te lande wel een vaste inrichting hebben.⁶⁰

Tot slot blijft de vrijstelling voor de tijdelijke invoer van materieel in België door in het buitenland gevestigde belastingplichtigen ook t.a.v. tijdelijke verenigingen gelden.⁶¹

6.6. SAMENVATTING EN BESLUIT

Tijdelijke verenigingen zijn in feite tijdelijke handelsvennootschappen zonder rechtspersoonlijkheid maar met een eigen vennootschapsrechtelijk statuut.

De behandeling van de fiscale aspecten van de tijdelijke verenigingen werd beperkt tot drie deelgebieden.

Op het vlak van de *Registratierechten* worden tijdelijke verenigingen wel geconfronteerd met de rechten eigen aan de handelingen waarbij ze via hun deelgenoten betrokken zijn. Ze worden doorgaans bij onderhandse akte opgericht en de vennoten behouden in principe de eigendom van de eventueel ingebrachte onroerende goederen. Wanneer de akte niet

59 B.T.W.-Aanschrijving, nr. 30, 5 december 1975.

60 In tegenstelling tot de inkomstenbelastingen is hiervoor inzake B.T.W. een bouwplaats op zichzelf, zelfs met een langere duur dan 30 dagen, onvoldoende.

61 B.T.W.-Aanschrijving, nr. 9, 28 februari 1978.

vrijwillig ter registratie aangeboden wordt, zal in die omstandigheden bijgevolg voor de inbreng in tijdelijke verenigingen slechts zelden het evenredig recht op de inbreng in vennootschap eisbaar zijn.

In de *Inkomstenbelastingen* wordt het regime van de tijdelijke verenigingen beheerst door de fictie van de fiscale transparantie (art. 29 W.I.B. 1992): dit wil zeggen dat de winsten van de vereniging belastbaar zijn in hoofde van de deelgenoten.

Gezien de waarderingsregels en de belastingssituaties van de deelgenoten nogal kunnen uiteenlopen, verdient het aanbeveling om tijdens de uitvoering der werken in de boeken van de vereniging een uit fiscaal oogpunt neutrale waardering toe te passen om zodoende aan elke vennoot toe te laten, in functie van zijn eigen waarderingsregels, te beslissen over het al dan niet uitdrukken van een meerwaarde op het in zijn jaarrekeningen geïntegreerd aandeel van de werken in uitvoering. Op grond van art. 1788 B.W. laat de Administratie toe dat het definitief resultaat van de vereniging zelf pas uitgedrukt wordt bij de oplevering van haar werken: uiterlijk op dat moment is elke deelgenoot verplicht op een coherente wijze zijn aandeel in zijn boeken en bijgevolg in zijn fiscaal resultaat op te nemen.

Op het vlak van de procedure, aangifte en controle, kwamen voor tijdelijke verenigingen karakteristieke elementen tot uiting.

De fiscale transparantie stelt ook praktische problemen o.m. inzake de verrekening van voorheffingen, inzake de meerwaarden en de investeringsaftrek.

Tijdelijke verenigingen kunnen bovendien niet alleen als uitvoerder maar ook als opdrachtgever van werk in onroerende staat geconfronteerd worden met het registratiestelsel voor aannemers en met de bepalingen van art. 400 e.v. W.I.B. 1992.

Bij de uitvoering van lange termijncontracten in het buitenland door tijdelijke verenigingen met fiscaal domicilie in België, blijft de fiscale transparantie onverminderd gelden. Indien de bouwplaats zich bevindt in een land waarmee België een dubbelbelastingverdrag heeft afgesloten en de werken onvoldoende lang duren om van een vaste inrichting in de zin van dat verdrag te kunnen spreken worden de winsten van de vereniging belast in de bronstaat en wordt het aandeel van elke vennoot hier te lande vrijgesteld; ligt de werf in een land zonder verdrag met België dan wordt het aandeel van elke Belgische deelgenoot in België een tweede maal belast tegen een gereduceerd tarief.

De fiscale transparantie speelt niet wanneer in België bouwprojecten gerealiseerd worden door tijdelijke verenigingen met een fiscaal domicilie in het buitenland. Gezien t.a.v. bouwplaatsen de internrechtelijke en verdragsrechtelijke notie van “vaste inrichting” overeenstemt, zullen de winsten van deze verenigingen, ongeacht of ze hun domicilie in een land met of zonder verdrag hebben, in België globaal belast worden in de belasting niet-verblijfhouders van zodra de duur van de werken een ononderbroken periode van 30 dagen overschrijdt. De Administratie aanvaardt dat dergelijke verenigingen niet belast worden op het deel van hun winsten dat belastbaar is ten name van in België verblijfhoudende deelgenoten en op de inkomsten toegekend aan vennoten niet-verblijfhouders ter vergoeding van door hen op de Belgische bouwplaats werkelijk uitgevoerde werkzaamheden.

In het Wetboek van de *Belasting over de toegevoegde waarde* worden de tijdelijke verenigingen nergens uitdrukkelijk vermeld. De Administratie werkte echter een van de algemene

regels afwijkend stelsel uit waarbij zij aan de vennoten de keuze laat hun vereniging al dan niet als belastingplichtige te laten registreren; deze optie is onherroepelijk.

De voor de voldoening van de B.T.W. op werk in onroerende staat uitgewerkte verleggingsregeling wordt niet altijd éénvormig toegepast op de betrekkingen tussen de partners en hun geregistreerde verenigingen.

De beschouwingen over de internationale context waarin tijdelijke verenigingen bouwprojecten uitvoeren bleven beperkt tot de regels van de B.T.W.-territorialiteit in verband met de plaats van de diensten en tot de Administratieve richtlijnen voor in het buitenland gevestigde belastingplichtigen die in België belastbare handelingen komen verrichten. Buitenlandse aannemers die in Belgische verenigingen participeren en buitenlandse tijdelijke verenigingen die in België werk in onroerende staat uitvoeren, dienen in de regel een aansprakelijk vertegenwoordiger te laten erkennen indien ze in België geen vaste inrichting hebben.

Aan het einde van deze studie kunnen we niet voorbijgaan aan de vaststelling dat op fiscaal vlak de oplossing van heel wat problemen i.v.m. tijdelijke verenigingen berust op administratieve regelingen en dat daarnaast een aantal aspecten in het vage blijven.

Anderzijds valt het niet te ontkennen dat de tijdelijke vereniging een zeer groot succes kent in, maar ook buiten, de bouwsector. Dit zou er kunnen op wijzen dat de gebruikers van deze samenwerkingsformule de voordelen ervan belangrijker achten dan de eraan klevende fiscale rechtsonzekerheid; in de jurisprudentie vonden we trouwens niet zoveel sporen van problemen met tijdelijke verenigingen.

Pleiten voor enig verduidelijkend ingrijpen op fiscaal gebied kan dus enkel de bedoeling hebben om het nut van dit samenwerkingsinstrument te bevestigen en te beveiligen.

We kunnen hier niet nalaten ervoor te waarschuwen dat deze positieve intentie niet mag ontaarden in een overregulering, zoals die zo welig tiert in onze moderne maatschappij. We zijn immers van mening dat *“het kind niet met het badwater mag weggeworpen worden”* en dat in de eerste plaats de soepelheid van dit uniek en beproefd samenwerkingsinstrument moet gevrijwaard blijven.

7. DE CONTROLE ASPECTEN BIJ TIJDELIJKE VERENIGINGEN

Ph. FRANCOIS

7.1. INLEIDING

De controle van tijdelijke verenigingen is een moeilijke, complexe en delicate materie. Het is een moeilijke aangelegenheid, omdat tot op heden weinig aandacht werd besteed aan de specifieke audit-problematiek van Tijdelijke Verenigingen en er weinig teksten dienaangaande zijn terug te vinden.¹

De complexiteit van dit thema vloeit voornamelijk voort uit de aard van de tijdelijke vereniging zelf met zijn typische juridische kenmerken. We denken ondermeer aan de afwezigheid van rechtspersoonlijkheid en de hoofdelijke aansprakelijkheid van de deelgenoten met betrekking tot de verbintenissen van deze vereniging. Beide aspecten werden overigens reeds uitgebreid belicht in hoofdstuk 2 van deze publicatie. Het hoeft ons dan ook niet te verwonderen dat we de grote contractuele vrijheid, die eigen is aan overeenkomsten van tijdelijke vereniging, terugvinden op het vlak van de controle van en binnen een tijdelijke vereniging.

In het kader van de toenemende internationalisering van onze ondernemingen lijken grondige controles en een standaardisering van de aan te wenden controletechnieken en -rapportering nochtans een vereiste te worden.

En wanneer men de hogere inherente - en controlerisico's verbonden aan de audit van tijdelijke verenigingen onderkent, kan men niet voorbijgaan aan de noodzaak meer diepgaande controles te ontwikkelen.

Het is de taak van de bedrijfsrevisor zich een oordeel te vormen over de volledigheid, de consistentie en het getrouwe beeld van de financiële staten van een tijdelijke vereniging, zoals hij zich ook zal moeten uitspreken over de integratie ervan in de jaarrekening van de deelgenoten.

Het Instituut der Bedrijfsrevisoren heeft tot op heden niet zoveel aandacht besteed aan de specifieke problematiek van de organisatie van de revisorale controle met betrekking tot de tijdelijke verenigingen, noch inzake de verwerking ervan in de jaarrekening of de verslaggeving, die ermee zou verband houden.

¹ Het Instituut heeft de controle-aspecten van een tijdelijke vereniging enkel aangeraakt in haar jaarverslag van 1988.

We mogen vanzelfsprekend niet ontkennen dat deze materie belangrijke raakpunten heeft met de bestaande normen en richtlijnen inzake controle. Om deze reden zullen op basis van het bestaand referentiekader en steunend op onze praktijkervaringen, trachten te komen tot een eenvormige conclusie inzake controle en verslaggeving bij tijdelijke verenigingen, met als onderliggend streefdoel, misschien het startsein te mogen geven voor enige regulerende rol vanuit het Instituut der Bedrijfsrevisoren.

Maar zoals gezegd is de controle van tijdelijke verenigingen ook een delicate materie. We mogen immers niet voorbijgaan aan de talrijke reacties vanuit het bedrijfsmilieu, dat doorgaans nogal afkerig staat tegenover regulering. Controle zou immers de vrijheid van de contracterende partijen bij een tijdelijke vereniging kunnen beknotten.



7.2. DE PROBLEEMSTELLING

7.2.1. Algemeen

In het artikel 3.3 van de boekhoudwet van 17 juli 1975 komt duidelijk tot uiting dat de wetgever een groot belang hecht aan het voeren van een **volledige** boekhouding in een tijdelijke vereniging, en dit met inbegrip van de **relaties met de deelgenoten** onderling.

Indien men deze wettekst plaatst in het controle-kader, leren we hieruit dat het nazicht niet beperkt blijft tot de rekeningen tussen de deelgenoten, maar ook betrekking heeft op de verbintenissen die jegens derden worden aangegaan.

Tot op heden bestaat er nog steeds geen wettelijke verplichting voor de tijdelijke verenigingen om een bedrijfsrevisor aan te stellen. Het spreekt nochtans voor zich dat in het licht van de hoofdelijke aansprakelijkheid van alle partners, de commissaris-revisor van een van de deelgenoten zijn controle zal uitbreiden om er zich van te vergewissen dat de verbintenissen van de tijdelijke vereniging juist en volledig worden weergegeven in de jaarrekening van de deelnemer.

Het controlerecht van elke deelnemende vennootschap in een tijdelijke vereniging wordt meestal geformaliseerd in de vorm van een of andere clause in de overeenkomst van tijdelijke vereniging zelf, en verwijst vaak naar een revisorale controle.

Nochtans zullen in slechts zeer weinige gevallen de deelgenoten van de tijdelijke vereniging beslissen tot de aanstelling van een specifieke bedrijfsrevisor voor de controle van de rekeningen van de vereniging².

In bijlage 7 werden uittreksels uit contracten van tijdelijke vereniging opgenomen, die expliciet verwijzen naar de controlerechten van de deelnemende vennoten. In het eerste van de twee voorbeelden kent men een algemeen controlerecht toe aan de vennoten, terwijl in het tweede voorbeeld de controle wordt toevertrouwd aan een bedrijfsrevisor.

7.2.2. De organisatie van de controlewerkzaamheden

Zoals hoger werd uiteengezet vindt men doorgaans in het contract van tijdelijke vereniging zelf specifieke modaliteiten inzake de controle van de rekeningen.

² Zie in dit verband het jaarverslag van 1988 van het I.B.R. dat stelt dat "het gebruikelijk is dat de overeenkomst van tijdelijke vereniging het controlerecht van de deelgenoot bepaalt, maar dat het aanbeveling verdient duidelijk te vermelden dat dit controlerecht eveneens de tussenkomst van de commissaris-revisor van de deelgenoot bevat".

Dit recht zal veelal toegewezen worden aan de commissarissen-revisoren van de deelgenoten, doch de aanstelling van een bedrijfsrevisor die niet als commissaris-revisor fungeert bij de deelgenoten, is niet strijdig met de wet.

Terloops wijzen wij erop dat de commissarissen-revisoren van de deelgenoten eigenlijk van rechtswege over een vrije toegang beschikken tot de rekeningen van de tijdelijke verenigingen.

Wanneer de tijdelijke vereniging geen bedrijfsrevisor heeft aangesteld, zal inzonderheid moeten worden nagegaan of de commissaris-revisor van de deelgenoot zelf de controlewerkzaamheden zal verrichten, dan wel gebruik kan maken van de werkzaamheden van een confrater.

Dit laatste scenario ligt voor handen wanneer deze confrater optreedt als commissaris-revisor van de andere deelgenoot; en deze deelgenoot de functie van penvoerder of piloot vervult binnen de tijdelijke vereniging.

Het controlerecht van de deelgenoten, zoals voorzien in het contract, zal dan meestal preciseren dat de revisor van de penvoerende of zaakvoerende vennootschap zijn controlewerkzaamheden zal uitbreiden tot de tijdelijke vereniging. In dat geval zal deze revisor zijn controlewerkzaamheden eventueel dienen aan te passen aan de specifieke vereisten van de commissarissen-revisoren van de andere deelgenoten.

In dit verband verwijzen wij naar de controle-aanbeveling inzake het *“Gebruik maken van de werkzaamheden van een andere revisor”*,³ die bijzondere principes voorschrijft met betrekking tot de inzage van de werkdocumenten en de aansprakelijkheid.

We mogen aannemen dat de voorwaarden en procedures, die in deze controle-aanbeveling geformuleerd worden, , eveneens van toepassing zijn op de werkzaamheden van revisoren in het kader van de controle van tijdelijke verenigingen.

Wij vatten hierna de belangrijkste principes even samen:

- De bekwaamheid en onafhankelijkheid van een Belgische confrater-bedrijfsrevisor wordt verondersteld. Wanneer men echter wil steunen op de werkzaamheden van een buitenlandse confrater dient men de bekwaamheid en de onafhankelijkheid na te gaan. In de praktijk kan men zich daarbij steunen op vermoedens of partieel verkregen inlichtingen.
- De revisoren zullen terdege de nodige schikkingen moeten treffen, en dit vanaf het stadium van de voorbereidende fase van de controle, teneinde hun inspanningen te coördineren. De coördinatie behelst de definiëring van de doelstellingen van de werkzaamheden, het verstrekken van inlichtingen, alsook de modaliteiten en de kalender voor de uitvoering van de controlewerkzaamheden.
- De revisoren van de deelgenoten moeten zich een oordeel vormen van de werkzaamheden uitgevoerd door de commissaris-revisor van de penvoerende onderneming om er zich van te vergewissen dat die wel degelijk stroken met de doelstellingen die de revisoren zelf in hun werkprogramma hebben opgesteld.

3 Controle-aanbeveling uitgevaardigd door de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren op 4 maart 1988.

- Om na te gaan of de nodige controlewerkzaamheden correct werden uitgevoerd kunnen de revisoren van de deelgenoten de confrater van de penvoerende onderneming(en):
 - rechtstreeks ondervragen over de controlewerkzaamheden die hij heeft verricht (bijvoorbeeld aan de hand van een vragenlijst);
 - de werkdocumenten raadplegen;
 - het verslag van de confrater over de jaarrekening van de penvoerende onderneming opvragen en raadplegen (voornamelijk om na te gaan of commentaren of opmerkingen werden geformuleerd i.v.m. de tijdelijke vereniging).
- Indien er nadien nog twijfels zouden bestaan omtrent het aangepast karakter van de controles die bij de tijdelijke vereniging werden uitgevoerd, kan aan de directie van een deelnemende vennootschap de toelating gevraagd worden om:
 - ter plaatse met de directie van de tijdelijke vereniging de problemen te bespreken;
 - bijkomende controles uit te voeren of te laten uitvoeren bij de tijdelijke vereniging en dit mits naleving van de regels van de collegialiteit.
- Indien deze toelating niet wordt verkregen om voor de commissaris-revisor noodzakelijk beschouwde informatie te bekomen, zal deze zonodig in zijn verslag een voorbehoud formuleren.
 Het feit dat elke deelgenoot van rechtswege het kontrolerecht bezit op de tijdelijke vereniging zou mijns inziens niet tot dergelijke situatie aanleiding mogen geven.
- Diegenen voor wie de jaarrekening van de deelnemende vennootschap is bestemd - met inbegrip van de ondernemingsraden - kunnen er belang bij hebben te weten in welke mate de commissaris-revisor zich op de werkzaamheden van andere revisoren heeft verlaten.
 Meer zelfs, wanneer de door een confrater gecontroleerde tijdelijke vereniging in verhouding tot het geheel van de jaarrekening een zeker belang heeft, kan het de commissaris-revisor het opportuun oordelen dit in zijn verslag te vermelden.

7.2.3. De risico-analyse en -beheersing

7.2.3.1. Beschrijving

Het hoofddoel van de controle van een jaarrekening bij de deelgenoten van een tijdelijke vereniging bestaat erin de lezer de zekerheid te geven dat deze een getrouw beeld geeft van het vermogen, de financiële positie van de tijdelijke vereniging en van de resultaten van het boekjaar.

Daartoe zal een controlestrategie worden opgebouwd. Deze wordt beïnvloed door het eventuele bestaan en de hoegrootheid van risico's. De controle-aanbeveling van het I.B.R.

met betrekking tot het CONTROLERISICO specificeert dat het risico de volgende componenten bevat :

A. Het inherent risico

Het inherent risico of de waarschijnlijkheid dat er betekenisvolle onjuistheden zijn in de boekhouding of verrichtingenstromen, is afhankelijk van de karakteristieken van de onderneming enerzijds en de aard van de verrichtingen en de boekingen anderzijds.

B. Het intern controlerisico

Het interne controlerisico heeft te maken met de kans dat het interne controlesysteem niet zou voorkomen of tijdig zou ontdekken dat er onjuistheden zijn gesloten in de verrichtingenstromen of boekhouding.

C. Het risico van niet-ontdekking

Dit risico heeft te maken met de kans dat betekenisvolle onjuistheden in een verrichtingenstroom niet door enige controle aan het licht zal komen.

Aan de hand van deze studie hebben we getracht een risico-analyse te definiëren dat van toepassing kan zijn bij de controle van tijdelijke verenigingen.

7.2.3.2. Het inherent risico bij de controle van tijdelijke verenigingen

a. De interne organisatie bij de tijdelijke vereniging

De bedrijfsrevisor moet zich een oordeel vormen over de algemene interne organisatie van de tijdelijke vereniging. Het inherent risico resulteert vooral uit

- het tijdelijk karakter van de tijdelijke vereniging
- de aard van de basisovereenkomst van tijdelijke vereniging die soepel en vrij de werkingsmodaliteiten ervan bepalen.

De revisor zal derhalve een beeld moeten verwerven van het bestaan, de opbouw en de werking van de administratieve procedures, en dit zowel voor wat betreft de interne afrekeningen tussen de deelgenoten als voor wat de rapportering van de financiële en andere verrichtingen aan de deelgenoten aangaat.

b. De interne organisatie bij de deelgenoot

De revisor zal zich een opinie dienen te vormen over de administratieve procedures bij de deelgenoten die de verwerking van de afrekeningen van de tijdelijke vereniging in de boekhouding en de jaarrekening, ondersteunen.

c. Aard van de activiteiten

Bij het bepalen van het inherent risico zal de bedrijfsrevisor terdege moeten rekening houden met de economische omgeving waarbinnen de tijdelijke vereniging handelt.

De bestaansreden van een tijdelijke vereniging vinden we meestal terug in de grote omvang van de projecten, en in de financiële en technische inspanningen en risico's die daarmee gepaard gaan. De tijdelijke vereniging vormt in zulk geval een waardevolle ruggesteun, waarbij het ondernemingsrisico wordt gespreid over de deelgenoten.

Precies daarom behoort het tot de taak van de revisor een duidelijke risicoanalyse uit te werken en tevens het doel en het opzet van de tijdelijke vereniging te achterhalen.

d. De complexiteit van de boekhoudkundige verrichtingen

Het risico heeft te maken met de individuele verrichtingen en hun boekhoudkundige verwerking bij de tijdelijke vereniging, maar ook bij de deelgenoten.

De controlerende revisor zal daarom een groot belang hechten aan de “*kwaliteit*” van de penvoerder-deelgenoot, die instaat voor de boekhouding en de administratie van de vereniging.

Hij zal in het bijzonder zijn aandacht toespitsen op het inherent risico verbonden aan de verrichtingen die vanwege hun aard bijzonder technisch zijn. We denken hier ondermeer aan de herwerkingen ingevolge de toepassing van uiteenlopende waarderingsmethodes op de evaluatie van de werken in uitvoering, aan het bestaan van verrichtingen buiten balans, en aan de ingewikkelde en ongebruikelijke verrichtingen bij het einde van het boekjaar.

Bij de bepaling van de controlestrategie zal de revisor daarom een diepgaand inzicht trachten te verwerven van deze inherente risicofactoren.

Zoals hiervoor even werd aangestipt, draait de boekhouding van een tijdelijke vereniging in principe autonoom, zodat autonome waarderingsregels kunnen gelden, die bovendien kunnen afwijken van waarderingsregels van de deelnemer.

Net zoals bij consolidatieverrichtingen, kan de herwerking van de resultaten teneinde deze conform te maken met de waarderingsregels van de deelnemer, een inherent risico inhouden. We komen hier later nog op terug.

7.2.3.3. Het interne controlerisico bij de controle van tijdelijke verenigingen

Het interne controlerisico is nauw verbonden met de intrinsieke beperkingen van deze “tijdelijke” organisatie.

De tijdelijkheid van de tijdelijke vereniging zal meebrengen dat het interne controlerisico soms vrij hoog ligt.

Veel zal afhangen van de omvang van de tijdelijke vereniging : een grotere tijdelijke vereniging met een langetermijn-opdracht zal doorgaans veel beter georganiseerd zijn dan een kleine tijdelijke vereniging met een eerder beperkte opdracht.

De revisor moet een voldoende kennis verwerven van de administratieve organisatie en in het bijzonder van het systeem van interne controle.

In het bijzonder moet hij nagaan bij de tijdelijke vereniging hoe de verrichtingen doorstromen naar de deelgenoten en of de afrekeningen juist en volledig voortvloeien uit de boekhouding van de tijdelijke vereniging.

In de praktijk blijkt nochtans dat de commissaris-revisor van de penvoerende deelgenoot van een tijdelijke vereniging weinig of geen aandacht besteedt aan de doorlichting van de interne controle. Steunend op de kwaliteit van de interne controle bij de deelgenoot, neemt de revisor in zulke gevallen aan dat de administratieve organisatie binnen de tijdelijke vereniging dezelfde kenmerken vertoont.

7.2.3.4. Het risico van niet-ontdekking

In tegenstelling tot de inherente en de interne controlerisico's zijn de risico's van niet-ontdekking eigen aan de revisorale controleaanpak.

Wij zijn van oordeel dat gezien de hoge inherentie en controlerisico's, het risico van niet-ontdekking zo veel mogelijk moet ondervangen worden door de toepassing van controleprocedures met een hogere bewijskracht. De voorkeur gaat hier naar externe bevestigingen en een hogere intensiteit van het substantief - of het steekproefsgewijs nazicht van de verrichtingen.

7.2.3.5. Specifieke kenmerken

Naast de boekhoudkundige kenmerken van een tijdelijke vereniging zijn de juridische kenmerken van een tijdelijke vereniging voor de bedrijfsrevisor van belang om zijn controleaanpak te bepalen.

De gevolgen van de afwezigheid van rechtspersoonlijkheid zijn hiervoor reeds voldoende aan bod gekomen.

In het kader van de revisorale controle bij de tijdelijke vereniging en bij de deelgenoten kunnen de risico's verbonden aan de typische juridische kenmerken van de tijdelijke vereniging als volgt geanalyseerd worden:-

a. Geen vormvoorwaarden

De tijdelijke vereniging is bij oprichting aan geen enkele formaliteit nog publicatievereiste onderworpen. Contractanten-deelgenoten kunnen alle modaliteiten vrij en soepel onder elkaar bedingen.

De bedrijfsrevisor zal bij zijn controleaanpak een grondige juridische analyse moeten maken van het contract tussen de deelgenoten die in se de statuten van de tijdelijke vereniging uitmaken dit vooral in het kader van de onderlinge betrekkingen tussen de deelgenoten die zonder beperking vrij kunnen geregeld worden door de contractanten.

Daarbij mag niet uit het oog worden verloren dat contractueel de mogelijkheid bestaat om de verantwoordelijkheden en aansprakelijkheden op ongelijke wijze onder de deelgenoten te verdelen, wat bijzondere risicoaspecten met zich kan brengen.

Als voorbeeld hiervan verwijzen wij naar de uiteenzetting van Meester DE MOOR die het had over de contractuele vrijheid bij de resultaatverdeling, waarbij de enige wettelijke beperking het verboden beding van leeuwedeel is.

Het is dus perfect mogelijk dat partijen het aandeel in het verlies laten verschillen van het deelnemingspercentage in de winst.

b. Geen afzonderlijk bedrijfspatrimonium

De tijdelijke vereniging heeft geen eigen vermogen.

Het contract van tijdelijke vereniging moet bepalen of het geheel der inbrengen zal toebehoren in onverdeeldheid aan iedereen, aan één of aan bepaalde vennoten, ofwel dat iedereen eigenaar blijft van zijn inbreng.

Het feit dat er geen afzonderlijk bedrijfspatrimonium bestaat vloeit eveneens voort uit het ontbreken van de rechtspersoonlijkheid, wat een vorm van medeëigendom tussen de deelgenoten voor gevolg heeft.

Het bestaan van medeëigendom tussen de deelgenoten heeft tot gevolg :

- Het openen van een afzonderlijke bankrekening op naam van de tijdelijke vereniging waarop de klanten van de tijdelijke vereniging moeten betalen.

Het contract met de klant-opdrachtgever moet stipuleren dat betalingen direct aan één der deelgenoten hen niet zal bevrijden van hun schuld tegenover de tijdelijke vereniging.

- De bedrijfsrevisor dient na te gaan of bankrekeningen tot betaling van personeel en leveranciers dienen en niet bij voorbaat tot betaling van de deelgenoten. Daarbij mag niet uit het oog worden verloren dat betalingen gedaan aan de deelgenoten enkel als voorschotten worden aanzien, en dat deze ten alle tijde kunnen teruggevorderd worden.
- Het gebruik van de activa door de deelgenoten kan vrij worden bepaald in de overeenkomst. Dit gebruik moet echter in overeenstemming zijn met het doel van de tijdelijke vereniging en mag onder geen enkel beding schade berokkenen aan de tijdelijke vereniging en de andere deelgenoten.

c. Geen rechtsbekwaamheid

De tijdelijke vereniging heeft geen afzonderlijke rechtsbekwaamheid.

De deelgenoten zullen afzonderlijk in rechte moeten optreden. Daarbij zal de revisor attent moeten zijn voor de afloop van juridische geschillen met derden in het kader van de hoofdelijke aansprakelijkheid van de deelgenoten. Hij zal tevens moeten waken over de volledige rapportering van deze geschillen in de toelichting van de jaarrekening.

7.2.3.5. Besluit

Het onderkennen van hogere inherente - en controlerisico's bij de controle van tijdelijke verenigingen, zou aanleiding moeten geven tot een diepgaande revisorale controleaanpak van de boekhoudrubrieken en verrichtingsstromen van een tijdelijke vereniging.

De revisor zal derhalve een risicoanalyse moeten doorvoeren die belangrijk zal zijn voor het bepalen van de aard en de omvang van zijn controlewerkzaamheden.

Hoe de revisor deze controle in de praktijk moet aanpakken wordt hierna belicht.

7.3. DE CONTROLEAANPAK IN DE PRAKTIJK

7.3.1. De controlebenadering

De graad van zekerheid inzake de betrouwbaarheid van de rekeningen, die de revisor zal nastreven, verschilt niet van deze bij de klassieke controle. Hij zal zijn controlebenadering aanpassen aan de complexiteit van het boekhoudsysteem en aan het vertrouwen dat in de interne controle kan gesteld worden.

Ongeacht de specifieke kenmerken van tijdelijke verenigingen, zal de revisor in de eerste plaats een evaluatie maken van het systeem binnen een tijdelijke vereniging inzake behandeling en registratie van de verrichtingen.

Hij moet overwegen of hij bij de deelgenoot zelf voldoende relevant en betrouwbaar bewijsmateriaal heeft verkregen aangaande de financiële staten van de tijdelijke vereniging, om al dan niet te komen tot het besluit dat de jaarrekening van de deelgenoot alle transacties van de onderneming bevat.

Zoals reeds eerder werd gesteld, zal het administratief en controlesysteem uitgebouwd bij de deelgenoot als dusdanig moeten worden beoordeeld.

Daarenboven zal de revisor de interne controleprocedures binnen een tijdelijke vereniging moeten testen.

De betrouwbaarheid van die interne controle, kan enkel ter plaatse gebeuren, wat - zo stellen we vast - in de praktijk weinig of niet gebeurt.

Ons inziens verdient het aanbeveling dat de betrokken bedrijfsrevisoren van de verschillende deelgenoten hun werkzaamheden als dusdanig organiseren en coördineren dat ofwel de revisor van de penvoerende onderneming ofwel elke deelgenoot-commissaris bij beurtrol het interne controlesysteem test.

Men mag niet immers niet veronachtzamen dat het commissaris-revisorverslag een beoordeling inhoudt van de interne controle bij de deelnemende vennootschap en alsdusdanig tevens een beoordeling van de interne controle bij de tijdelijke vereniging zelf.

7.3.2. De controleaanpak in de praktijk

7.3.2.1. Identificatie van de tijdelijke vereniging

Zoals in elke klassieke controlebenadering, is het in eerste instantie de bedoeling vertrouwd te geraken met het controle-object, de tijdelijke vereniging.

Dit kan best geschieden aan de hand van een gestandaardiseerde vragenlijst, die tevens moet toelaten, een vorm van permanent dossier samen te stellen.

Klassieke vragen die aldus zullen opduiken bij de start van een nieuwe tijdelijke vereniging zijn:

- Wat is het voorwerp van de tijdelijke vereniging, m.a.w. wat is de aard van de werf ?
 - uitzonderlijke grote werven (bv. I.A.C.)
 - complexe werven (asbestverwijdering)
 - competitieve werven (T.G.V.)
- Wie zijn de partners ?
- Welke kapitaalinzet en welke verdeling werd overeengekomen ?
- Wat is de aard van de tijdelijke vereniging ?
(een eigenlijke of een oneigenlijke tijdelijke vereniging)
- Waarom wordt de werf in tijdelijke vereniging uitgevoerd ?
- Wie is de penvoerder ?
- Wie is de commissaris-revisor van de penvoerder ?
- Bevat het contract van tijdelijke vereniging bijzondere bepalingen die afwijken van de klassieke overeenkomsten ?
(zie bv. het standaardcontract van het N.C.B.)
- Wat is de financiële structuur van het project zijnde de aanbestedingsprijs, de geprojecteerde kostprijs, het verwachte rendement ?

Het lijkt ons dus aangewezen dat een permanent dossier wordt samengesteld waarin we zeker het basiscontract moeten terugvinden en de identificatiefiche volgens hogervermelde vragenlijst.

7.3.2.2. *Nazicht van en toezicht op de interne controle*

In de meeste gevallen zal de administratieve organisatie van de tijdelijke vereniging volgens het stramien verlopen van de organisatie zoals deze bestaat bij de penvoerder.

Een inzicht in de specifieke karakteristieken bij de tijdelijke vereniging is nochtans vereist, zoals:

- Is er specifiek personeel belast met de boekhouding van de tijdelijke vereniging ?
- Geschiedt de validatie van de facturen door de partners of door de penvoerder ?
- Is het personeel "on the field" vertrouwd met de regels van de penvoerder ?
- Bestaat er een bijzondere regeling voor betalingen en volmachten op financiële rekeningen ?
- Bestaat er een specifieke gestandaardiseerde rapportering naar de andere partners toe ?
- Voeren de andere partners controle uit via de rapportering of door een bezoek ter plaatse ?

7.3.2.3. *Validatiecontroles*

De controletechnieken op het einde van de periode zullen bij tijdelijke verenigingen niet in grote mate verschillen van de klassieke eindejaarscontroles.

Toch zijn er enkele specifieke kenmerken eigen aan de bestellingen in uitvoering die bij tijdelijke verenigingen in overweging moeten worden genomen.

Hoofdzakelijk vanwege de fiscale consequenties, zoals belicht in hoofdstuk 6, zullen de werven van een tijdelijke vereniging meestal gewaardeerd worden volgens de completed contract methode. De waardering volgens de percentage of completion methode zou immers in hoofde van de partners leiden tot de taxatie van de gerapporteerde winsten.

Maar, de betrokken partners kunnen altijd zelf beslissen de andere methode te gebruiken, wat tot een herwerking van de resultaten zal leiden.

Fundamentele vraag die zich stelt bij deze herwerking is of de registratie van de resultaten in de boekhouding van een tijdelijke vereniging volgens het completed contract-stramien, , wel voldoende accuraat is om te komen tot een juiste resultaatprognose en een juiste *percentage of completion*-waardering..

Het is te vrezen dat een "completed contract tijdelijke vereniging" minder preciese intermediaire afsluitingen zal hebben dan wanneer er een periodieke resultaattoerekening zou toegepast worden.

De deelgenoot wordt dan geconfronteerd met de problematiek of de boekhouding van een "completed contract tijdelijke vereniging" een voldoende betrouwbare grond is om over te gaan tot integratie met toepassing van de percentage of completion methode.

De keuze van integratiemethode dient eveneens aan een kritisch onderzoek onderworpen worden.

Zoals in hoofdstuk 5 reeds werd besproken lijkt het verantwoord dat de keuze van de integratiemethode voornamelijk wordt geïnspireerd door de aard van de werf en het stadium waarin de werf zich bevindt.

De meest verregaande integratiemethoden, zijnde de uitgebreide equivalentiemethode en de proportionele consolidatiemethode hebben bovendien een verregaande invloed op de jaarrekening van de partner.

De integratietabel gaat verder dan het zuiver samentellen van de balans en resultatenrekeningen. Ook de toelichting wordt in belangrijke mate beïnvloed.

Denk maar aan:

- de afschrijvingstabellen met de opsplitsing vereist bij toelichting III;
- de personeelskosten met vermelding van het aantal personeelsleden;
- het detail van de verworpen uitgaven.

Daarnaast zullen vanzelfsprekend de rechten en verbintenissen buiten balans (de orderekeningen) volledig moeten weergegeven worden in de jaarrekening.

Hier dient opgemerkt te worden dat de verbintenissen (waarborgen enz.) niet proportioneel, maar wel degelijk volledig moeten worden uitgedrukt in de jaarrekening van elke deelgenoot. Dit lijkt ons een logisch gevolg van de hoofdelijke aansprakelijkheid van elk der partners ten aanzien van de verbintenissen van de tijdelijke vereniging⁴.

7.4. DE VERSLAGGEVING

Als we spreken over de verslaggeving denken we niet enkel aan de klassieke rapportering, i.e. deze uitgaande van de bedrijfsrevisor naar zijn cliënt, i. e. de tijdelijke vereniging, toe. Even belangrijk is in onze ogen de rapportering tussen de betrokken revisoren onderling.

Uit de analyse van een verslag van een bedrijfsrevisor, aangesteld door de tijdelijke vereniging, is alleszins gebleken dat er een zeker gebrek bestaat op het vlak van de coördinatie en de standardisatie in de rapportering over tijdelijke verenigingen.

In casu werd een standaard commissaris-revisor verslag afgeleverd inclusief de geijkte termen, die eigen zijn aan de controle in het kader van artikel 64 van de Gecoördineerde Wetten op de Handelsvennootschappen, en dus, niet aangepast aan de specifieke kenmerken van een tijdelijke vereniging.

4 Zie in dit verband het jaarverslag van 1988 van het I.B.R., dat stelt dat "elke commissaris-revisor moet nagaan of de totale verbintenis van de tijdelijke vereniging, die voortvloeit uit het beginsel van de hoofdelijkheid, op juiste wijze in de jaarrekening van de vennootschap is weergegeven."

We gaan hierna dieper in op enkele formuleringen in dit verslag.

a. *“Rapport du commissaire-reviseur”*

Het is moeilijk te begrijpen hoe een revisor in zijn hoedanigheid van commissaris-revisor van de tijdelijke vereniging zou kunnen rapporteren wanneer men weet dat de tijdelijke vereniging geen rechtspersoonlijkheid heeft en niet onder het vennootschapsrecht valt.

Daarom lijkt het ons eerder aangewezen dat de bedrijfsrevisor zijn verslag eerder aanpast aan de formuleringen die we terugvinden in het kader van zijn speciale opdracht.

b. *“à l’Assemblée Générale des Actionnaires”*

Bij een tijdelijke vereniging kan men niet rapporteren aan een algemene vergadering der aandeelhouders, in de zin van het vennootschapsrecht.

Wij menen hier eerder over een college der deelgenoten/partners te moeten spreken.

c. *“nos contrôles ont été réalisés selon les normes de l’Institut des Reviseurs d’Entreprises”*

Specifieke controlenormen bij tijdelijke verenigingen zijn momenteel nog niet uitgewerkt. Enkel de eerder aangehaalde tekst uit het Jaarverslag van het Instituut kan als referentie dienen. Wij veronderstellen dat de controles werden uitgevoerd in overeenstemming met de algemene controlenormen van het I.B.R.

d. *“la comptabilité est tenue conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables”*

“Nous n’avons pas connaissance d’opérations conclues ou de décisions prises en violation des statuts ou des lois”

Het is niet duidelijk naar welke statuten of wetten wordt verwezen, aangezien deze quasi onbestaande zijn bij een tijdelijke vereniging. Het lijkt ons meer gepast te verwijzen naar de conformiteit met het contract van tijdelijke vereniging of het intern reglement van de vereniging.

En het zou ook bijzonder nuttig zijn ten titel van informatie aan de deelgenoten te verwijzen naar de coherentie van de gehanteerde waarderingsregels inzake de evaluatie van debestellingen/werken in uitvoering. Zulk commentaar zal de deelgenoten en hun respectieve commissarissen alleszins helpen bij de resultaatbepaling.

e. *“les comptes annuels” ... “donnent une image fidèle du patrimoine ... de l’association”*

Een tijdelijke vereniging stelt geen jaarrekening op in de zin van het vennootschapsrecht en boekhoudrecht. Men zou hier beter gewag maken van de financiële staten van een tijdelijke vereniging.

Men kan het in de context van een tijdelijke vereniging ook moeilijk hebben over het patrimonium van een tijdelijke vereniging, maar wel over de middelen die door de deelgenoten werden ter beschikking gesteld.

Besluit

Het is duidelijk dat een regulering en standaardisering bij de rapportering over tijdelijke verenigingen tussen revisoren zich opdringt.

Wat het commissaris-revisorenverslag bij de deelgenoten betreft zou ons inziens, dit rapport altijd uitdrukkelijk melding moeten maken van het bestaan van tijdelijke verenigingen en van het feit dat de financiële staten al dan niet werden gecontroleerd door een bedrijfsrevisor.

Indien geen volledige controle door een bedrijfsrevisor werd uitgevoerd dient de revisor in zijn verklaring toe te voegen dat hij in de onmogelijkheid verkeert een oordeel te vormen over het in het vermogen en de resultatenrekening opgenomen aandeel van de tijdelijke verenigingen.

7.5. *DE BEDRIJFSREVISOR EN DE ONDERNEMINGSRAAD BIJ TIJDELIJKE VERENIGINGEN*

Een tijdelijke vereniging is geen aparte juridische entiteit volgens het vennootschapsrecht maar kan wel een technische bedrijfseenheid uitmaken volgens de wet houdende de organisatie van het bedrijfsleven (de wet van 20.09.1948).

Aangezien een technische bedrijfseenheid bepaald wordt op grond van economische en sociale criteria is het perfect mogelijk dat een tijdelijke vereniging met meer dan 100 werknemers een technische bedrijfseenheid uitmaakt.

De artikelen 15*bis*, *ter* en *quater* van de wet op de organisatie van het bedrijfsleven stipuleren dat, indien de onderneming is opgericht in een andere rechtsvorm dan een vennootschap naar Belgisch recht, de vennoten een bedrijfsrevisor mogen benoemen ten behoeve van de ondernemingsraad.

De wet op de ondernemingsraad stelt met andere woorden dat een onderneming steeds een bedrijfsrevisor moet aanstellen wanneer binnen een onderneming een ondernemingsraad bestaat.

De wettelijke verplichtingen om verkiezingen voor een ondernemingsraad te organiseren bestaat immers steeds, van zodra er minstens honderd werknemers in de onderneming zijn.

Bij een tijdelijke vereniging met honderd werknemers en meer is geen commissaris-revisor vereist volgens het vennootschapsrecht maar zal wel op grond van artikel 15*bis* van de wet op de ondernemingsraden een bedrijfsrevisor worden aangesteld die de financiële en economische informatie certificeert en zijn rol zal vervullen tegenover de ondernemingsraad, zoals voorgeschreven door de wet van 21 februari 1985 op de hervorming van het bedrijfs-revisoraat.

Wij verwijzen in dit verband naar de regels voor het aanstellen van een bedrijfsrevisor in ondernemingen met minder dan honderd, maar meer dan vijftig werknemers, waarvoor er geen verplichting bestaat een commissaris-revisor aan te stellen omdat niet aan minstens twee criteria is voldaan van artikel 64 paragraaf 2 van de vennootschappenwet.

Inderdaad, de wet voorziet niet dat iedere bedrijfsrevisor die rapporteert aan een ondernemingsraad tevens commissaris moet zijn in de vennootschap, in casu de tijdelijke vereniging.

Een tijdelijke vereniging kan derhalve een bedrijfsrevisor aanstellen die rapporteert aan de ondernemingsraad en wiens opdracht beperkt is tot het certificeren van de economische en financiële informatie aan de ondernemingsraad.

Wij vermelden nog dat de gewone procedure van de aanstelling van een commissaris-revisor wordt gevolgd zoals vervat in het K.B. van 17 maart 1986 betreffende de voordracht door de ondernemingsraden van kandidaten voor de opdracht van commissaris-revisor of van bedrijfsrevisor.

Dit geldt zowel voor deze ondernemingen die de vorm hebben van een handelsvennootschap, als voor andere ondernemingen die een ondernemingsraad hebben.

VOORBEELD 1

Organisatie van de vereniging

De organisatie van de vereniging ziet eruit als volgt:

- De vergadering van de partners;
- Het directiecomité;
- Het bestuur van de vereniging;
- De bedrijfsrevisor die commissaris is van de vereniging.

Vergadering van de partners

Samenstelling

De vergadering van de partners, verder de "vergadering" genoemd, is samengesteld uit één vertegenwoordiger per partner. Die vertegenwoordiger kan een plaatsvervanger aanwijzen.

De partners delen mee wie hen zal vertegenwoordigen op de eerste bijeenkomst van de vergadering der partners.

De bijeenkomsten van de vergadering worden voorgezeten door een van de leden die met 75 % der uitgebrachte stemmen wordt aangewezen.

De vergadering komt tweemaal per jaar bijeen ter zetel van de vereniging, de eerste donderdag van maart en de eerste donderdag van september te 17u met als agenda:

- de verslaggeving over het beheer uitgebracht door het directiecomité;
- kennisneming van de rekeningen van de vereniging over de voorbije periode en de vooruitzichten voor de uitgaven over de volgende periode. Goedkeuring van de rekeningen en begrotingen;
- verslag door de commissaris die een vooraanstaand revisorenkantoor moet zijn en als opdracht heeft de rekeningen van de vereniging na te zien en ook door de vergadering der partners met elke bijzondere opdracht gelast kan worden.

De vergadering stelt tijdens de eerste bijeenkomst haar reglement van orde vast.

VOORBEELD 2

Toezicht op de rekeningen

Maandelijks en uiterlijk veertig dagen na afsluiting van de maand worden door de leiding van de bouwplaats, daarin bijgestaan door het boekhoudbeheer, volgende stukken aangemaakt die aan het directiecomité worden gezonden:

- algemene en analytische balans van de rekeningen van de vereniging;
- een boekhoudkundige en financiële staat van de vereniging;
- thesaurievooruitzichten;
- een beheersverslag over de gang en de staat van de werken;
- de staat van vordering der werken en de uitgevoerde hoeveelheden.

Elk van de vennoten beschikt, naast de hem door het directiecomité toegekende bevoegdheden, over een onbeperkt recht van toezicht op alle bescheiden van de Vereniging, ter woonplaats van de vereniging en met inzage ter plaatse.