

Dr. J.L. van de Streek^{*}

Heffing van vennootschapsbelasting van stichtingen en verenigingen

De heffing van vennootschapsbelasting van stichtingen en verenigingen geniet de laatste jaren steeds meer aandacht van de fiscus. In het oog springend wapenfeit is de lancering van <www.stivers.nl>. Deze website, die in 2009 op initiatief van de Belastingdienst tot stand is gekomen, bevat een schat aan informatie over de belastingplicht van stichtingen en verenigingen. De onverbloemde boodschap van de website is: 'Toets de belastingplicht en maak een (her)start met belastingen'. In deze bijdrage brengt de auteur de stand van zaken rondom de heffing van vennootschapsbelasting van stichtingen en verenigingen in kaart.



1. Inleiding

Op grond van art. 2 lid 1 onderdeel e Wet VPB 1969 worden stichtingen ex art. 2:285 BW en verenigingen ex art. 2:26 BW in de heffing van vennootschapsbelasting betrokken voor zover zij een materiële onderneming drijven. Onder een materiële onderneming wordt hetzelfde verstaan als in art. 3.4 Wet IB 2001, te weten een duurzame organisatie van arbeid en kapitaal die door deelname aan het economische verkeer beoogt winst te halen. Anders dan voor BV's en NV's, geldt voor hen niet de fictie dat al het vermogen per definitie ondernemingsvermogen is. Voor stichtingen en verenigingen geldt een andere uitbreiding van het ondernemingsbegrip: een met een onderneming uiterlijk overeenkomende werkzaamheid waarmee in concurrentie wordt getreden met de profit-sector is bij wetsfictie een onderneming (art. 4 onderdeel a Wet VPB 1969). Voor zover een stichting of vereniging géén echte of fictieve onderneming drijft, is zij niet belastingplichtig. Het komt in de praktijk vaak voor dat een stichting twee sferen heeft: een belastingplichtige ondernemingsfeer en een niet-belastingplichtige privéfeer.

Indien een stichting of vereniging meerdere activiteiten heeft, moet van elke afzonderlijke activiteit worden beoordeeld of sprake is van een onderneming. Opmerkelijk genoeg neemt de Staatssecretaris van Financiën in het Besluit van 23 december 2005, nr. CPP2005/2730M, *BNB* 2006/91, onderdeel 3.2 het standpunt in dat een gescheiden beoordeling niet aan de orde is als naar hun aard verschillende activiteiten sterk met elkaar zijn verweven. Dit standpunt wijkt af van HR 15 november 1989, nr. 25 940, *BNB* 1990/48 waarin is beslist dat zelfs in het geval waarin een scheiding niet goed valt te maken als gevolg van verwevenheid van de activiteiten, een onderscheid tussen belaste en niet-belaste activiteiten dan maar ruwweg – via schattingen – moet worden gemaakt. Dit arrest neemt niet weg dat een stichting of een vereniging zich op het standpunt van de staatssecretaris kan beroepen indien dat in haar voordeel is. Denk met name aan de si-

tuatie waarin een 'verweven' niet-ondernemingsactiviteit verliesgevend is. Door deze activiteit tot het belastingplichtige deel van de stichting of vereniging te rekenen, wordt het verlies de facto aftrekbaar (zie ook par. 2.3.2). Er bestaat overigens één belangrijke uitzondering op het rigoureuze splitsen van activiteiten. Het is vaste jurisprudentie dat een stichting of vereniging volledig belastingplichtig is indien de doelstelling van de stichting of vereniging is beperkt tot de activiteiten die als onderneming worden aangemerkt. Een dergelijke volledig belaste stichting of vereniging heeft géén 'privédeel' zodat al het vermogen kwalificeert als ondernemingsvermogen. Zo was in HR 12 februari 1986, nr. 23 245, *BNB* 1987/188 een stichting die een beroepsopleiding verzorgde, zowel belastingplichtig voor het opleidingsbedrijf als voor het behaalde beleggingsresultaat op haar vermogen.¹ En in HR 10 februari 1999, nr. 33 216, *BNB* 1999/71 was een pensioenstichting óók belastingplichtig voor de behaalde beleggingsresultaten op het vermogen dat niet nodig was voor de dekking van de pensioenverplichtingen. In de praktijk wordt vaak geprobeerd de volledige belastingplicht te omzeilen door de stichting of vereniging ook een (ideel) doel te geven dat geen verband houdt met de ondernemingsactiviteit. Het creëren van een dergelijke niet-belastingplichtige 'privésfeer' lijkt echter alleen succesvol indien aan de andere (ideële) doelstelling ook daadwerkelijk inhoud wordt gegeven. Is een stichting of vereniging eenmaal volledig belastingplichtig, dan geldt voor de aftrekbaarheid van uitgaven overigens een soepel criterium. Op grond van HR 10 februari 2006, nr. 40 924, *BNB* 2006/259 mag ervan worden uitgegaan, tenzij de inspecteur het tegendeel aannemelijk maakt, dat alle uitgaven van de stichting of vereniging worden gedaan binnen het kader van de onderneming.

2. De ondernemingskenmerken

2.1. Deelname aan het economische verkeer

Of een stichting of vereniging deelneemt aan het economische verkeer, is een vraag waaraan in de praktijk nogal

^{*} Dr. J.L. van de Streek is verbonden aan het Bureau Vaktechniek van Ernst & Young Belastingadviseurs en universitair docent aan de Universiteit van Amsterdam en de Vrije Universiteit Amsterdam.

1. Hetzelfde lot trof een opleidingsstichting in HR 23 maart 2004, nr. 39 663, *NTFR* 2004/699.

eens wordt voorbijgegaan zodra aan de overige kenmerken van een onderneming is voldaan. Ten onrechte, want het moet ervoor worden gehouden dat een stichting of vereniging niet belastingplichtig is voor zover zij opereert binnen een besloten kring. Dit criterium – dat nog steeds in ontwikkeling is – is in de lagere rechtspraak vooral toegepast op verenigingen, maar niet valt in te zien waarom het niet zou kunnen opgaan voor stichtingen met een besloten karakter.² De veruit meest belangrijke tot nu gewezen uitspraak betreft Hof Amsterdam 1 april 2009, nr. 07/00808, *V-N* 2008/11.2.1. In deze zaak bleef een vereniging buiten de vennootschapsbelasting omdat zij slechts presteerde aan haar leden en de enige inkomensbron bestond uit de jaarlijks contributies. In het Besluit van 3 juli 2009, nr. DGB2009/3012, *NTFR* 2009/1652 geeft de Staatssecretaris van Financiën de – naar zijn mening op te maken – stand van zaken weer van de ‘besloten kring’-jurisprudentie:

- a. het verrichten van diensten aan een besloten groep, die niet of nauwelijks kan wijzigen, neigt naar de kwalificatie dat geen sprake is van deelname aan het economische verkeer;
- b. wanneer echter eenvoudig toetreden kan worden tot de besloten groep om alsnog tegen betaling diensten te ontvangen, kan wel sprake zijn van deelname aan het economische verkeer;
- c. richten de verleende diensten zich uitsluitend op de algemene belangenbehartiging van de leden, dan is geen sprake van deelname aan het economische verkeer;
- d. is sprake van het tegen betaling, ook wanneer geen sprake is van betaling per dienst maar bijdrage van een vast jaarbedrag, verrichten van individuele diensten ten behoeve van leden, dan is weer wel sprake van deelname aan het economische verkeer.

Verder rijst in de praktijk veelal bij gesubsidieerde stichtingen en verenigingen de vraag of wordt deelgenomen aan het economische verkeer. Gezegd zou kunnen worden dat niet wordt deelgenomen aan het economische verkeer als er geen (direct) ruilverband valt aan te wijzen tussen de prestatie van de stichting of vereniging en de subsidie. Aanvankelijk volgde de Staatssecretaris van Financiën deze benadering bij *Stichting Regionale Omroep Brabant*. Uit het persbericht van 27 januari 1995, nr. 95/19, *V-N* 1995, p. 574, punt 20 blijkt dat de bewindsman de lokale omroep buiten de heffing van vennootschapsbelasting liet omdat een direct ruilverband tussen de prestaties van de omroep en de ontvangen subsidies ontbrak.³ De afnemers van de omroep waren namelijk niet de subsidiegever, maar de luisteraars, en die betalen niet. De staatssecretaris is echter in het Besluit van 23

december 2005, nr. CPP2005/2730M, *BNB* 2006/91 op zijn standpunt teruggekomen. Volgens hem heeft het begrip economisch verkeer een ruimere strekking dan alleen ruilverkeer.⁴ In plaats daarvan beantwoordt hij de vraag of een door een stichting of vereniging ontvangen subsidie in de heffing van vennootschapsbelasting moet worden betrokken, aan de hand van het winstoogmerk-criterium (zie par. 2.3 hierna). Opmerkelijk is overigens dat de ruilverbandgedachte nog steeds doorklinkt in het Besluit van 3 juli 2009, nr. DGB2009/3012, *NTFR* 2009/1652 (vgl. categorie c en d).

2.2. Duurzame organisatie van kapitaal en arbeid

De aanwezigheid van een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid is doorgaans eenvoudig te beoordelen. In de inkomstenbelasting zijn in dit verband allerlei hulpfactoren ontwikkeld.⁵ Het vereiste arbeidselement houdt activiteiten die slechts bestaan uit normaal actief vermogensbeheer buiten de heffing van vennootschapsbelasting. Zo is niet voor twijfel vatbaar dat een stichting of vereniging niet belastingplichtig is voor de opbrengsten uit beleggingen in aandelen, obligaties of onroerende zaken.⁶ Evenmin is een organisatie van kapitaal en arbeid aanwezig indien de stichting of vereniging een houdsterfunctie heeft en in verband daarmee aandelen houdt in één of meerdere BV's.

In HR 26 januari 2000, nr. 35 043, *BNB* 2000/213 is uitgemaakt dat het louter doorsluizen van gelden niet kan worden aangemerkt als een organisatie van kapitaal en arbeid. In de praktijk wordt vaak op grond van dit arrest passieve fondsenwerving – i.c. het (onder media-aandacht) openstellen van een bank- of girorekeningnummer – buiten de heffing van vennootschapsbelasting gehouden. Waakzaamheid is echter geboden: Hof Arnhem 9 juli 2001, nr. 00/00233, *V-N* 2002/4.14 oordeelde dat een ongebruikelijk hoge onkostenvergoeding aan het bestuur van een stichting een aanwijzing was dat de activiteiten meer omvatten dan het enkel doorsluizen van geld.

Openstaande vraag is of activiteiten die in de inkomstenbelasting zouden worden aangemerkt als resultaat uit overige werkzaamheden – en dus meer omvatten dan normaal vermogensbeheer – voor de heffing van vennootschapsbelasting moeten worden aangemerkt als een onderneming. Denk in dit verband aan een stichting of vereniging die met voorkennis handelt in een pand. Zowel A-G Verburg in zijn conclusie voor HR 23 mei 1979, nr. 19 077, *BNB* 1979/182 als Hof Amsterdam 15 november 1985, *V-N* 1986, p. 885 beantwoorden deze vraag ontkennend. Een ontkennende beantwoording strookt bovendien met jurisprudentie van de Hoge Raad over andere bepalingen in de VPB waarin het begrip ‘onderneming’ voorkomt.⁷

2. In *NTFR* 2009/1652 geef ik een overzicht van de – mij bekende – jurisprudentie.

3. Als de omroep commerciële (reclame- of neven)activiteiten zou gaan ontwikkelen, zou de subsidie volgens de staatssecretaris overigens wel zijn belast.

4. Zie ook het Besluit van 2 maart 2005, nr. CPP2004/2278M, *BNB* 2005/166, dat is vervangen door het Besluit van 23 december 2005, nr. CPP2005/2730M, *BNB* 2006/91.

5. Zie voor een recente opsomming de conclusie van A-G Van Ballegooijen van 15 mei 2007 voor HR 12 september 2008, nr. 42 915, *BNB* 2008/276.

6. Behalve als de doelstelling van de stichting of vereniging samenvalt met de ondernemingsactiviteiten (zie par. 1).

7. Zie uitgebreider S.A. Stevens, *Belastingplicht in de vennootschapsbelasting* (Fiscale Brochure), Deventer: Kluwer 2009, p. 91 die uit deze jurisprudentie de conclusie trekt dat de Wet VPB 1969 geen ‘binair systeem’ kent: werkzaamheden die meer inhouden dan beleggingsactiviteiten zijn dus niet automatisch een onderneming.

Van belang is ten slotte dat een stichting of vereniging géén onderneming drijft op grond van haar medegerechtigdheid als commanditaire vennoot van een besloten commanditaire vennootschap.⁸ Deze leemte kan worden aangeduid als het ‘zwarte gat’ in de vennootschapsbelasting. De commanditaire vennootschap kan immers zelf wel een onderneming drijven, maar wordt vanwege de fiscale transparantie niet in de heffing van vennootschapsbelasting betrokken.

2.3. Winstoogmerk

2.3.1. Stelselmatige exploitatieoverschotten

Het is vaste jurisprudentie dat voor de vaststelling van een winstoogmerk een in de statuten van de stichting of vereniging opgenomen statutair verbod op het maken van winst niet van belang is: het gaat om de feiten. Bovendien is het winstoogmerk in de jurisprudentie geobjectiverd. Dat wil zeggen dat als een stichting of vereniging stelselmatig exploitatieoverschotten behaalt, een winstoogmerk aanwezig wordt geacht.⁹ In HR 29 september 1999, nr. 34 682, V-N 1999/46.1 sloot een stichting over een periode van vijf jaar drie maal de boeken af met een exploitatieoverschot: dat was voldoende om een winstoogmerk aanwezig te achten. In HR 17 november 2008, nr. 43 641, BNB 2009/36 baseerde het hof de aanwezigheid van een winststreven van een betaaldvoetbalorganisatie zelfs op drie boekjaren, waarvan twee met een overschot en één met een tekort. Volgens de Hoge Raad kon met een dergelijke korte periode worden volstaan, omdat te verwachten viel dat ook in latere boekjaren overschotten zouden worden gerealiseerd. De wijze waarop de winst (lees: het exploitatieoverschot) – al dan niet in de toekomst – wordt aangewend is niet van belang. Dat is in de praktijk vaak een niet te verkroppen feit (zie hierna).

2.3.2. Winstbestemming

Indien de winst wordt aangewend voor andere doeleinden dan het belastingplichtige ondernemingsdeel van de stichting of vereniging, is sprake van een niet-aftrekbare onttrekking. De uitgaven ten behoeve van de ‘privésfeer’ van de stichting of vereniging maken immers geen deel uit van de winstbepaling, maar zijn slechts een vorm van winstbestemming. Drie voorbeelden ter verduidelijking, waarbij steeds de commerciële – lees: belastingplichtige – activiteit een financieringsfunctie vervult voor overige activiteiten in de sfeer van het goede doel.

Voorbeeld 1

Stichting *Vrienden van de Siberische Tijger* heeft als doel de bescherming van de Siberische tijger in het wild. In dit verband onderneemt de stichting diverse projecten ter bescherming van de tijgers in de gebieden van herkomst, te weten Siberië (Rusland) en Mansjoerije (China). Ook doet de stichting aan voorlichting. Teneinde oog in oog te kunnen staan met deze grootste en sterkste tijger

ter wereld, verzorgt de stichting regelmatig groepsreizen naar Rusland en China. Het met het verzorgen van deze reizen behaalde resultaat wendt de stichting aan om de kosten in verband met de projecten ter bescherming van de tijgers te dekken.

De stichting is belastingplichtig voor de met de exploitatie van het reisbureau behaalde winst: de uitgaven ten behoeve van de beschermingsprojecten zijn een niet-aftrekbare vorm van winstbestemming.

Voorbeeld 2

Een in stichting *Anaconda* ondergebracht museum exploiteert een winkel. In de winkel worden boeken, kaarten, reproducties en dergelijke te koop aangeboden, gerelateerd aan de collectie kunstwerken die in het museum ten toon wordt gesteld. De stichting behaalt met de winkel jaarlijks een winst, waarmee de kosten van het museum worden gedekt, zoals huisvestingskosten en het loon van de in dienst zijnde conservator.

De stichting is belastingplichtig voor de met de winkel behaalde winst: de uitgaven ten behoeve van het museum zijn niet aftrekbaar.¹⁰

Voorbeeld 3

Stichting *Noordpoolalarm* heeft als doel de bewustwording van het feit dat de aarde op de rand van de afgrond balanceert als gevolg van de klimaatcrisis. Daartoe doet de stichting onderzoek naar recordhittesgolven, smeltende ijskappen in Groenland en Antarctica, droogten, overstromingen, bosbranden en verwoestende tornado's. Met de onderzoeksresultaten probeert zij de publieke opinie, overheden en organisaties te beïnvloeden, zoals de VN. Ten behoeve van de financiering van het onderzoek en de lobbyactiviteiten houdt de stichting een weerinstituut in stand door middel waarvan zij tal van bedrijven voorziet in gedetailleerde informatie over uv-straling, ijsvorming, onweersdreiging of neerslag. Het gaat om energiebedrijven, strooidiensten, festivalorganisatoren en landbouwbedrijven.

De stichting is belastingplichtig voor de met de exploitatie van het weerinstituut behaalde winst: de uitgaven aan het klimaatonderzoek en lobbyactiviteiten zijn niet aftrekbaar.

De niet-aftrekbaarheid van de uitgaven ten behoeve van de goeddoelsfeer van een stichting of vereniging wordt in de praktijk vaak als onbevredigend ervaren. Dat gevoel wordt nog eens versterkt als de desbetreffende stichting of vereniging vanuit commerciële optiek per saldo geen winst maakt. Weliswaar is met ingang van 1 januari 2002 in art. 9 lid 1 onderdeel h Wet VPB 1969 voorzien in een bijzondere aftrekpost voor uitgaven ten bate van het algemene belang, maar die biedt vaak onvoldoende soelaas. Op grond daarvan komen bij een lichaam waarvan de werkzaamheid (nagenoeg) uitsluitend (lees: minimaal 90%) is gericht op de behartiging van een algemeen maatschappelijk belang, de uitgaven ten bate van het alge-

8. Zie HR 11 juni 1969, nr. 16 134, BNB 1969/155.

9. Zie HR 29 juni 1955, nr. 12 383, BNB 1955/299, HR 12 februari 1986, nr. 23 245, BNB 1987/188, HR 29 september 1999, nr. 34 682, V-N 1999/46.1 en HR 17 november 2008, nr. 43 641, BNB 2009/36.

10. In dit voorbeeld kan de exploitatie van het museum – anders dan HR 28 oktober 2005, nr. 41 071, BNB 2006/80 – niet worden aangemerkt als een onderneming omdat het structureel verliesgevend is.

meen maatschappelijk belang in aftrek. Het knelpunt is de 90%-grens waardoor er maar voor maximaal 10% ruimte lijkt voor commerciële activiteiten, zoals het reisbureau van stichting *Vrienden van de Siberische Tijger*, de museumwinkel van stichting *Anaconda* en het weerinstituut van stichting *Noordpoolalarm*. In de praktijk wordt – overigens met wisselend succes – in dit soort situaties nog wel eens een beroep gedaan op het Besluit van 23 december 2005, nr. CPP2005/2730M, *BNB* 2006/91, onderdeel 3.2 op grond waarvan met elkaar verweven activiteiten tezamen mogen worden beoordeeld op hun ondernemingskarakter. Op deze wijze wordt geprobeerd de stichting of vereniging ook belastingplichtig te laten zijn voor de met de commerciële activiteit ‘verweven’ goeddoelactiviteit, waardoor de uitgaven ten bate van het goede doel als ondernemingskosten worden aangemerkt.¹¹ Indien een dergelijk betoog niet slaagt, biedt vaak een zogenoemde ffi-structuur soelaas (zie par. 5).

2.3.3. Reservevorming

Het behalen van exploitatieoverschotten met het oog op toekomstige uitgaven ten behoeve van het ondernemingsdeel van de stichting of vereniging, doet eveneens geen afbreuk aan de aanwezigheid van een winstoogmerk. Ook dat knelt in de praktijk omdat bestuurders van een stichting of vereniging vaak – de begrijpelijke – wens hebben tot vorming van een behoorlijke financiële buffer, die onder andere moet zorgen voor meer continuïteit in de activiteiten. Tweemaal is erover geprocedeerd. HR 6 december 1989, nr. 25 889, *BNB* 1990/91 betrof een stichting die belastingplichtig was voor de exploitatie van een geneeskundige dienst. Niet in geschil tussen de fiscus en de stichting was dat de behaalde exploitatieoverschotten noodzakelijk waren voor de vorming van een garantievermogen, de aanschaf van apparatuur en dergelijke, en voor nieuwe huisvesting. Volgens de Hoge Raad stond de bestemming van de jaarlijkse overschotten niet in de weg aan het oordeel van het hof dat sprake was van een winststreven. Hetzelfde lot viel de betaaldvoetbalclub ten deel in HR 17 oktober 2008, nr. 43 641, *BNB* 2009/36. De voetbalclub betoogde tevergeefs dat zij geen winstoogmerk had omdat de exploitatieoverschotten werden aangewend voor het kopen van spelers en voor de vorming van garantievermogen.

Gelukkig blijkt in de praktijk nog wel eens met de fiscus de afspraak te kunnen worden gemaakt dat als het vermogen niet oploopt tot een bepaalde buffer, een aanslag VPB achterwege blijft. Op deze wijze zit de belastingheffing niet een doelmatige bedrijfsvoering in de weg. Zo kan uit Rb. Breda 27 januari 2006, nr. AWB 05/00817, *NTFR* 2006/580 worden opgemaakt dat de fiscus reservevorming tot fl. 300 000 (€ 136 134) toestond bij een stichting die een wielerronde organiseerde.

Hoewel daarmee formeel niet het winstoogmerk – en daarmee de belastingplicht – wordt weggenomen, kunnen stichtingen en verenigingen, waarbij de behartiging van

een algemeen maatschappelijk of sociaal belang op de voorgrond staat, op de voet van art. 12 Wet VPB 1969 ten laste van de fiscale winst een herbestedingsreserve vormen in verband met in de toekomst aan te schaffen bedrijfsmiddelen of toekomstige verliesgevendende projecten. Deze reserve, die in feite een oprekking is van de mogelijkheden die goed koopmansgebruik reeds biedt om een transitorische passiefpost te vormen, kan onder omstandigheden de materiële belastingplicht van een stichting of vereniging tot nihil reduceren.

2.3.4. Subsidies

Indien een stichting of vereniging een subsidie ontvangt, kan zij als gevolg daarvan belastingplichtig worden voor de heffing van vennootschapsbelasting.¹² Subsidiebatens kunnen immers (stelselmatige) exploitatieoverschotten veroorzaken op grond waarvan een winststreven aanwezig wordt geacht (zie par. 2.3.1). Alsdan is voldaan aan één van de vereisten voor de aanwezigheid van een onderneming. De soep wordt echter niet zo heet gegeten. In het Besluit van 23 december 2005, nr. CPP2005/2730M, *BNB* 2006/91, onderdeel 3.2.1 geeft de Staatssecretaris van Financiën aan dat naar zijn mening van een winststreven géén sprake is voor zover de gesubsidieerde instelling volgens statuten of subsidieregels de behaalde overschotten (1) moet aanwenden overeenkomstig het subsidiedoel of (2) moet terug betalen aan de subsidieverstrekker. Het is logisch dat er in geval van een terugbetalingsverplichting geen sprake is van een ‘overschot’.

Het standpunt van de staatssecretaris dat een winststreven ontbreekt voor zover de behaalde overschotten moeten worden aangewend overeenkomstig het subsidiedoel, heeft echter naar mijn mening meer weg van een goedkeuring. Want op grond van de ‘overschotten-jurisprudentie’ is de aanwending van de winst niet van belang (zie par. 2.3.2). Het feit dat de gevormde overschotten niet ‘vrij besteedbaar’ zijn, doet derhalve niet af aan het winststreven. Dat was de staatssecretaris nota bene in een eerder stadium zelf ook van mening getuige zijn reactie op de uitspraak van Hof Amsterdam 18 november 2003, nr. 02/01451, *V-N* 2004/16.19.¹³ De zaak betrof een door het Ministerie van WVC gesubsidieerde stichting die diverse overheidsinstellingen voorzag van tolk- en vertaaldiensten. De subsidievoorwaarden boden binnen bepaalde grenzen de ruimte om vermogen op te bouwen. Dit opgebouwde vermogen hoefde niet te worden teruggestort of te worden verrekend met de subsidie van een volgend jaar. Het hof oordeelde dat de vermogensvorming geen winstoogmerk inhield omdat de uiteindelijke besteding van het opgebouwde vermogen gebonden bleef aan de uitvoering van de gesubsidieerde taken. Cruciaal vond het hof dat het opgebouwde vermogen de stichting niet ter vrije beschikking stond. Hoewel de staatssecretaris om beleidsmatige redenen afzag van cassatie¹⁴, achtte hij het oordeel van het hof (terecht) in strijd met de overschotten-jurisprudentie van de Hoge Raad.

11. Indien de winst behaald met de commerciële activiteit steevast in hetzelfde jaar wordt aangewend ten behoeve van het goede doel, is de stichting of vereniging bij een gezamenlijke beoordeling van de activiteiten in het geheel niet belastingplichtig aangezien een winststreven ontbreekt.

12. Zie ook E. Bos, ‘Subsidies en vennootschapsbelasting’, *Stichting & Vereniging* 1995, p. 111-113.

13. Zie voor de reactie van de staatssecretaris: Brief van 5 februari 2004, nr. TFN2002-01451.

14. Vanwege een fusie van de tolkencentra bestaat er inmiddels nog maar één tolkencentrum.

Het is niet verwonderlijk dat op de beleidsmatige ‘relativering’ van de overschotten-jurisprudentie een beroep is gedaan in een niet-subsidiesituatie. Het betrof een stichting die een wielerronde organiseerde. De stichting bevestigde – met een verwijzing naar (de voorloper van) het Besluit van 23 december 2005, nr. CPP2005/2730M, *BNB* 2006/91 – dat zij geen winststreven had omdat de behaalde exploitatieoverschotten uitsluitend konden worden aangewend ten behoeve van het organiseren van de wielerronde zijnde tevens het doel van de stichting. Met andere woorden: de overschotten waren niet vrij besteedbaar. Rb. Breda 27 januari 2006, AWB 05/00817, *NTFR* 2006/580 wees echter een beroep op het besluit af omdat de stichting geen subsidies verkreeg.

Voor ogen moet worden gehouden dat een subsidie tot de winst kan worden gerekend indien een stichting of vereniging sowieso belastingplichtig is.¹⁵ Belastingheffing over de subsidie kan dan niet worden vermeden door een beroep op het standpunt van de staatssecretaris dat van een winststreven geen sprake is indien de subsidie moet worden aangewend conform het subsidiedoel. De sluis van de subjectieve belastingplicht is immers al gepasseerd. Illustratief in dit verband is HR 3 mei 2002, nr. 37 023, *BNB* 2002/259. De casus betrof een door de lokale overheid gesubsidieerde stichting die een kinderdagverblijf exploiteerde. Hof ’s-Gravenhage rekende de subsidie tot de winst van de stichting omdat die opkwam in de bedrijfsuitoefening. In cassatie was nog slechts het tijdstip van winstneming aan de orde. Het lijkt – ook in het licht van het Besluit van 23 december 2005, nr. CPP2005/2730M, *BNB* 2006/91 – juist dat deze stichting in de heffing van vennootschapsbelasting is betrokken. Niet in geschil was namelijk dat de stichting in concurrentie trad en derhalve op grond van art. 4 Wet VPB 1969 reeds belastingplichtig was. Hetzelfde geldt voor een stichting die een budgetsubsidie ontving van het Ministerie van LNV: volgens Hof ’s-Gravenhage 15 maart 2005, nr. 03/2768, *V-N* 2005/32.3.5 trad de stichting in concurrentie ex art. 4 onderdeel a Wet VPB 1969. De subsidievoorwaarden doen er in dat geval dus niet meer toe.

Op deze plaats mag niet onvermeld blijven dat met een beroep op HR 10 maart 1999, nr. 33 575, *BNB* 1999/208 wellicht een subsidie buiten de heffing van vennootschapsbelasting kan worden gehouden. In dit arrest besliste de Hoge Raad dat betalingen uit vrijgevigheid aan een stichting door personen die geen belang hebben bij haar ondernemingsuitoefening, niet zijn te beschouwen als belaste ondernemingsvoordelen. In casu betrof het giften aan een stichting die een manegebedrijf exploiteerde. In lagere rechtspraak is dit arrest inmiddels toegepast op een ‘particuliere’ subsidie.¹⁶ De vraag rijst evenwel of ook van een overheidssubsidie kan worden gezegd dat deze is gedaan uit vrijgevigheid en zonder belang bij de ondernemingsuitoefening.

3. Concurrentie criterium

Op grond van art. 4 onderdeel a Wet VPB 1969 is een stichting of vereniging tevens belastingplichtig voor zover zij in concurrentie treedt met de profitsector door middel van een uiterlijk met een onderneming overeenkomende werkzaamheid. Dit concurrentie criterium repareert alleen de afwezigheid van een winsttoogmerk. Dat wil zeggen dat overigens sprake moet zijn van een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid. Niet gezegd kan dus worden dat een stichting die slechts vastgoed verhuurt in concurrentie treedt met ‘commerciële’ – tevens normaal belaste – verhuurders van vastgoed.¹⁷ Aldus waakt art. 4 onderdeel a Wet VPB 1969 alleen tegen concurrentievervalsing door ‘look-a-like’-ondernemingsactiviteiten. Nu de aanwezigheid van een winsttoogmerk in de jurisprudentie vergaand is geobjectiveerd, is de rol van het concurrentie criterium overigens beperkt. Gedacht kan worden aan een stichting of vereniging die – weliswaar niet stelselmatic overschotten behaalt, maar wel – een incidentele (grote) bate heeft. Die bate is cruciaal nu in HR 7 september 1988, nr. 24 965, *BNB* 1988/296 is beslist dat met structureel verliesgevende activiteiten niet in concurrentie kan worden getreden in de zin van art. 4 onderdeel a Wet VPB 1969. De casus betrof een stichting die verliesgevend een kunstijbaan exploiteerde en tevergeefs aanspraak maakte op een investeringsbijdrage op grond van de toenmalige WIR.

Van concurrentie is sprake indien de werkzaamheid ten koste gaat of kan gaan van de omzet van normaal belaste ondernemingen. Zo trad in HR 6 maart 1957, nr. 13 124, *BNB* 1957/125 een stichting die administratieve diensten verleende in concurrentie omdat de desbetreffende activiteit ook door commerciële dienstverleners had kunnen worden verzorgd. De feitenrechter twijfelde geen moment dat commerciële dienstverleners ‘uiteraard in hun werkzaamheid weerslag ondervinden van de activiteit van de onderwerpelijke stichting’. In HR 24 oktober 1962, nr. 14 853, *BNB* 1962/327 trad een stichting in concurrentie omdat de producten die zij bewerkte en verkocht – i.c. vlasvezels – ook door commerciële marktpartijen bewerkt en verkocht hadden kunnen worden. Dat was voldoende voor het hof om – met goedkeuring van de Hoge Raad – te concluderen dat het debiet van commerciële vlasfabrikanten ongunstig was beïnvloed.

In een alom fel bekritiseerde uitspraak besliste de Hoge Raad dat toetreding niet ten koste van het debiet van reeds aanwezige marktdeelnemers kan gaan omdat de markt (i.c. voor zuivelproducten) zó groot was (HR 24 juni 1987, nr. 23 933, *BNB* 1987/264). De kritiek op de uitspraak komt erop neer dat de Hoge Raad suggereert dat bij een door volledig vrije mededinging gekenmerkte markt geen sprake is van concurrentie, terwijl dat natuurlijk in optima forma het geval is.

Onduidelijk is of een stichting of vereniging met een monopoliepositie kan worden getroffen door het concurrentie criterium. Wellicht is dat afhankelijk van de aard van het monopolie: feitelijk, natuurlijk dan wel wettelijk. Hoewel toepassing van het concurrentie criterium bij de

15. De staatssecretaris vermeldt dat expliciet in een voorloper van het Besluit van 23 december 2005.

16. Hof ’s-Hertogenbosch 20 juni 2000, nr. 97/0533, *V-N* 2000/41.16 waarin een stichting van een school een subsidie ontving.

17. Vergelijk HR 2 februari 1983, nr. 21 417, *BNB* 1983/146.

laatste twee genoemde monopolies moeizamer lijkt, vond Hof 's-Gravenhage 15 maart 2005, nr. 03/2768, V-N 2005/32.3.5 dat een door het Ministerie van LNV aangewezen recreatiekenniscentrum in concurrentie trad met andere instellingen die (mogelijk ook) voor aanwijzing in aanmerking hadden kunnen komen.¹⁸ Daarentegen zag Hof Amsterdam 18 april 1998, nr. 96/4293, V-N 1999/18.21 geen aanleiding om het concurrentie criterium toe te passen op een stichting die als enige werkzaam was op een bepaald terrein.

4. Vrijstellingen¹⁹

In art. 5 en 6 Wet VPB 1969 zijn vrijstellingen opgenomen. Strikt genomen stellen deze bepalingen niet zelf vrij aangezien zij zijn vormgegeven als delegatiebepalingen. In art. 2 Uitvoeringsbesluit VPB 1971 en in art. 1 Vrijstellingsbesluit VPB 1971 heeft de Minister van Financiën uitvoering gegeven aan de vrijstellingen van art. 5 en 6 Wet VPB 1969.

Art. 5 Wet VPB 1969 bevat een aantal specifieke vrijstellingen. Deze vrijstellingen hebben veelal een sociale achtergrond of vinden hun grondslag in het algemeen maatschappelijk belang. Voorbeelden zijn natuurschoonlichamen, grote pensioenfondsen en ziekenhuizen. In het kader van deze bijdrage wordt slechts ingegaan op de vrijstellingen van art. 6 Wet VPB 1969 die in potentie een veel groter bereik hebben. Het betreft kort gezegd vennootschapsbelastingplichtige stichtingen en verenigingen waarbij de behartiging van een algemeen maatschappelijk of sociaal belang op de voorgrond staat.

Voor de vrijstelling als 'algemeenbelang'-lichaam dient aan de volgende vier voorwaarden te zijn voldaan:

- de behartiging van een algemeen maatschappelijk belang staat op de voorgrond;
- het streven naar winst ontbreekt dan wel is van bijkomstige betekenis;
- de (eventuele) winst in het jaar bedraagt niet meer dan € 7500 dan wel in het jaar en de daaraan voorafgaande vier jaar tezamen niet meer dan € 37 500;
- de (eventuele) winst kan uitsluitend worden aangewend ten bate van een onder art. 6 Wet VPB 1969 vallend lichaam of een algemeen maatschappelijk belang.

In de praktijk worden met name twee voorwaarden ervaren als een knellend keurslijf.

In de eerste plaats de voorwaarde dat de behartiging van een algemeen maatschappelijk belang 'op de voorgrond' staat. De Hoge Raad heeft in HR 14 februari 1990, nr. 25 447, BNB 1990/94 beslist dat van 'op de voorgrond staan' slechts sprake is als de activiteiten ter behartiging van het algemeen maatschappelijk belang een dermate overheersend karakter hebben dat de overige (commerciële) activiteiten als bijkomstig moeten worden aangemerkt. Op grond van dit arrest wordt als vuistregel aangenomen dat de commerciële activiteiten die een financieringsfunctie hebben voor de goeddoelactiviteiten maximaal 20% van de totale (commerciële + goeddoel) activiteiten van

de stichting of vereniging mogen beslaan. Voor de in par. 2.3.2 genoemde praktijkvoorbeelden betekent dit dat er slechts voor 20% ruimte is voor het reisbureau van stichting *Vrienden van de Siberische Tijger*, de museumwinkel van stichting *Anaconda* en het meetinstituut stichting *Noordpoolalarm*. Hoe die 20%-grens exact moet worden bepaald is overigens onduidelijk. Gekeken kan worden naar een mix van factoren zoals omzet, bestede tijd en activa.

Het tweede knelpunt is het winstplafond van (gemiddeld) € 7500 per jaar. Dit plafond is een kwantitatieve invulling van het vereiste dat het streven naar winst ontbreekt dan wel van bijkomstige betekenis is. Het behoeft geen betoog dat het winstplafond erg mager is. Zelfs als de commerciële activiteit van een goeddoellichaam voor maximaal 20% deel uitmaakt van de totale activiteiten, komt het goeddoellichaam niet in aanmerking voor de vrijstelling indien de winst uitgaat boven (gemiddeld) € 7500. Soms duikt de fiscale winst toch onder het plafond door de arbeidskostenaf trek in verband met vrijwilligers (art. 9 lid 1 onderdeel i Wet VPB 1969).

Zoals wordt uiteengezet in par. 5 hierna is een vrijstelling voor goeddoellichamen (gelukkig) niet het laatste redmiddel. Via een zogenoemde ffi-structuur kan de facto alsnog een vrijstelling worden gerealiseerd.

Voor de vrijstelling als 'sociaalbelang'-lichaam gelden de volgende voorwaarden:

- de behartiging van een sociaal belang staat op de voorgrond;
- het streven naar winst ontbreekt dan wel is van bijkomstige betekenis;
- de (eventuele winst) in het jaar wordt hoofdzakelijk (lees 70% of meer) behaald met behulp van door natuurlijke personen verrichte arbeid om niet of naar een loon dat in belangrijke mate (lees: 30% of meer) lager is dan hetgeen in het economische verkeer gebruikelijk is (fiscale vrijwilligers);
- de (eventuele) winst in het jaar bedraagt niet meer dan € 7500 dan wel in het jaar en de daaraan voorafgaande vier jaar tezamen niet meer dan € 37 500;
- de (eventuele) winst kan uitsluitend worden aangewend ten bate van een onder art. 6 Wet VPB 1969 vallend lichaam of een algemeen maatschappelijk belang.

Voorbeelden van lichamen waarbij een sociaal belang op de voorgrond staat zijn amateursportverenigingen, muziekverenigingen en scoutinggroepen. Vanzelfsprekend is juist voor deze lichamen de aftrekpost voor fictieve arbeidskosten van vrijwilligers van groot belang (art. 9 lid 1 onderdeel i Wet VPB 1969).

5. Fiscaal fondswervende instelling (ffi)

In de praktijk wordt op steeds grotere schaal gebruikgemaakt van een zogenoemde 'ffi-structuur' om de belastingplicht van een stichting of vereniging de facto tot nihil

18. De zaak is door de Hoge Raad met toepassing van art. 81 Wet RO afgedaan: HR 15 september 2006, nr. 42 000, V-N 2006/47.1.1.

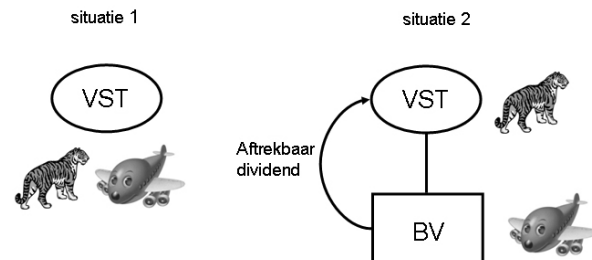
19. Ik ben uitgebreid op het vrijstellingenregime ingegaan in: J.L. van de Streek, 'Vrijstelling van vennootschapsbelasting voor goeddoellichamen per 1 januari 2002', *Stichting & Vereniging* 2002-6, p. 162-171.

te reduceren.²⁰ De structuur biedt met name uitkomst voor de stichtingen en verenigingen die commerciële activiteiten ontplooiën en de daarmee behaalde winst (op termijn willen) gebruiken voor de financiering van (overige) activiteiten in de sfeer van het goede doel. In par. 2.3.2 is uiteengezet dat een dergelijke stichting of vereniging belastingplichtig is voor het commerciële gedeelte en dat de uitgaven ten behoeve van het goede doel niet aftrekbaar zijn. Dit is geïllustreerd aan de hand van drie praktijkvoorbeelden: stichting *Vrienden van de Siberische Tijger*, stichting *Anaconda* en stichting *Noordpoolalarm*. De vrijstelling voor algemeenbelanglichamen ex art. 6 onderdeel a Wet VPB 1969 is in de praktijk meestal niet van toepassing. Het 'magere' winstplafond van € 7500 is hier verantwoordelijk voor (art. 1 onderdeel b Vrijstellingsbesluit VPB 1971). Een andere 'bottleneck' is de voorwaarde dat de behartiging van het algemeen maatschappelijke belang op de voorgrond moet staan. Dat kan namelijk niet meer worden gezegd indien de commerciële activiteiten serieuze proporties aannemen (zie par. 4). Om heffing van vennootschapsbelasting te reduceren of zelfs te vermijden, dienen de commerciële en de goeddoelactiviteiten van de stichting of vereniging te worden gesplitst. Vaak worden de commerciële activiteiten ondergebracht in een (nieuw opgerichte) BV waarvan de stichting of vereniging alle aandelen houdt.²¹ Omdat de goeddoelactiviteiten zijn achtergebleven, kwalificeert de stichting of vereniging doorgaans probleemloos als een zogenoemde algemeen nut beogende instelling in de zin van de giftenaftrek ex art. 16 Wet VPB 1969 juncto art. 6.33 Wet IB 2001 (anbi).²² Die status is van cruciaal belang (zie hierna).²³ De BV opteert vervolgens voor de status van fiscaal fondswervende instelling in de zin van art. 9 lid 1 onderdeel h Wet VPB 1969 (ffi). Anders dan voor de anbi-status, is daarvoor geen verzoek aan de fiscus vereist. Het enige vereiste is dat de BV op grond van haar statuten of een schriftelijke overeenkomst minimaal 90% van de winst uitkeert aan de als anbi kwalificerende stichting of vereniging.²⁴ Bij het statutair vastleggen van de doorstootverplichting is van belang dat expliciet wordt vermeld dat de winst voor minimaal 90% toekomt aan een anbi. Het enkele feit dat een anbi 100%-aandeelhouder is van de ffi, betekent namelijk niet dat automatisch aan de doorstootverplichting is voldaan.²⁵

De crux van de structuur is dat de door de BV (ffi) gedane winstuitkeringen aan de stichting of vereniging bij de BV aftrekbaar zijn. Indien alle winst wordt uitgekeerd, bedraagt de vennootschapsbelastingdruk derhalve nihil. Bij

de stichting of vereniging leidt de ontvangen winstuitkering niet tot belastingheffing. De stichting of vereniging drijft immers geen onderneming en is dus niet belastingplichtig.

De praktijkvoorbeelden uit par. 2.3.2 kunnen eenvoudig worden omgebouwd tot ffi-structuur door het reisbureau van stichting *Vrienden van de Siberische Tijger*, de museumwinkel van stichting *Anaconda* en het meetinstituut van stichting *Noordpoolalarm* te laten uitzakken in een BV. Voor stichting *Vrienden van de Siberische Tijger* (VST) kan de ffi-structuur als volgt worden geïllustreerd.



In situatie 1 is stichting VST belastingplichtig voor de winst behaald met de exploitatie van het reisbureau (afgebeeld d.m.v. een vliegtuig). De uitgaven ten behoeve van de bescherming van de tijger zijn niet aftrekbaar. In situatie 2 is de BV belastingplichtig voor de reisbureauwinst, maar de uitkering van die winst is aftrekbaar. Bij stichting VST is de ontvangen winstuitkering niet belast.

Van belang is dat art. 7aa lid 2 Uitvoeringsbesluit VPB 1971 aan de ffi-aftrekpost een zesmaandstermijn verbindt.²⁶ Die komt erop neer dat de ffi de winst binnen zes maanden na afloop van het boekjaar moet hebben uitgekeerd. Uitkeringen die later plaatsvinden, zijn niet aftrekbaar. Een voorbeeld ter verduidelijking.

Voorbeeld

Een ffi behaalt in 2009 een winst van 100. Daarvan moet minimaal 90%, dat wil zeggen 90, worden uitgekeerd aan een anbi (90%-doorstootverplichting). Dit ter behoud van de ffi-status.

Voor zover de ffi de winst uit 2009 uitkeert vóór 1 juli 2010 is deze aftrekbaar.

Stel dat de ffi 50 uitkeert voor 1 juli 2010. Het uitgekeerde bedrag van 50 is dan aftrekbaar onder de voorwaarde dat op een later tijdstip ook nog 40 (90 - 50) wordt uitgekeerd. Het vervolgens ná 1 juli 2010 uitkeren van die 40 leidt echter niet tot aftrek.

20. Zie ook I. Koele in een interview in *Belastingmagazine* maart 2004, p. 21, S.A. Stevens, 'De maatschappelijke onderneming: belast of niet?', *Maandblad Belastingbeschouwingen* 2007-9, p. 299-305 en C.P.M. van Houte, *De stichting in het Nederlandse belastingrecht* (Fiscale Monografie nr. 69), Deventer: Kluwer 2009, p. 121-122.

21. Er kan ook worden gewerkt met een tweede stichting of vereniging.

22. De anbi-status moet worden aangevraagd bij de fiscus die een voor bezwaar vatbare beschikking afgeeft. Per 1 januari 2008 en 1 januari 2010 hebben ingrijpende wijzigingen plaatsgevonden in het anbi-regime: zie voor een overzicht S.J.C. Hemels, 'Anbi anno 2008', *FBN* 2008/6 en S.J.C. Hemels, 'Introductie SBBI en aanscherping ANBI-vereisten', *FBN* 2009/4 en *FBN* 2009/66.

23. Zo viel de ffi-structuur die een woningcorporatie had opgezet in duigen omdat zij volgens Rb. Leeuwarden 29 oktober 2009, nr. AWB 08/1133 geen algemeen nut beogende instelling is: met de sociale verhuur van woningen wordt volgens de rechtbank primair het particuliere belang van de huurder gediend en niet het algemene belang. Ik heb over dit oordeel mijn twijfels: zie J.L. van de Streek, 'Beperking van de vrijstelling van vennootschapsbelasting voor woningcorporaties', *Maandblad Belastingbeschouwingen* 2004-10, p. 318-323 en J.L. van de Streek, 'Heffing van vennootschapsbelasting van woningcorporaties', *Vastgoedrecht* 2005-3, p. 64-68.

24. Dit is bevestigd in het Besluit van 23 december 2005, nr. CPP2005/2731M, onderdeel 3.1.

25. Rb. Breda 26 januari 2007, nr. AWB 06/2217, V-N 2007/26.20.

26. Art. 9 lid 5 Wet VPB 1969 bevat daartoe de bevoegdheid (delegatiebepaling).

Het enige wapen dat de fiscus heeft om een ffi-structuur te bestrijden is (een beroep op) de voorwaarde dat de aftrek van het uitgekeerde bedrag niet tot een ernstige concurrentieverstoring mag leiden. Volgens de wetsgeschiedenis treedt een ernstige concurrentieverstoring in het algemeen op 'indien een activiteit binnen de branche duidelijk als een vorm van concurrentie wordt ervaren'.²⁷ Voorts is in de wetsgeschiedenis aangegeven dat de wijze waarop men deelneemt aan het economische verkeer van belang is. Een en ander heeft de Staatssecretaris van Financiën handen en voeten gegeven in het Besluit van 23 december 2005, nr. CPP2005/2731, onderdeel 3.2. Daarin neemt hij het standpunt in dat naarmate er meer publiciteit is gegeven aan het specifieke algemene maatschappelijke belang waarvoor de fondsen worden verworven, de activiteiten minder snel als een vorm van concurrentie worden ervaren.²⁸ De fiscus gaat in de praktijk nog verder. Aan de inwilliging van een verzoek om zekerheid stelt de fiscus veelal een zogenoemde 'publiciteitsvoorwaarde'. Op grond daarvan moet het voor het publiek kenbaar zijn dat de winst ten goede komt aan het goede doel. Een dergelijk strikte benadering is door Rb. Breda 30 juli 2008, nr. AWB 07/612 echter terecht verworpen.²⁹ De casus betrof een anbi die alle aandelen houdt in een ffi-BV waarin een onderneming op het gebied van talenonderwijs wordt gedreven. De rechtbank oordeelde dat de doorstootverplichting bij een ffi-BV met zich brengt dat pas een ernstige concurrentieverstoring kan optreden als de anbi de ontvangen gelden terugstort of anders dan tegen zakelijke condities terugleent aan de ffi-BV. In de optiek van de rechtbank kan de ffi-BV dan haar prijzen naar beneden aanpassen met ernstige concurrentieverstoring als gevolg. Volgens de rechtbank had de fiscus, op wie de bewijslast rust, echter niet aannemelijk gemaakt dat hiervan sprake was.

Anders dan de rechtbank, vermoed ik dat de aftrekpost óók tot een ernstige concurrentieverstoring kan leiden indien de ffi-BV het fiscale voordeel niet uitkeert maar zelf houdt (terugstorten of onzakelijk teruglenen is dan niet nodig). Een voorbeeld ter verduidelijking. Stel dat een anbi alle aandelen houdt in een BV waarin een supermarkt wordt geëxploiteerd. Indien de jaarlijkse supermarktwinst 100 bedraagt, zou er voor een gewone aandeelhouder (niet-zijnde een anbi) na betaling van vennootschapsbelasting door de BV (tarief 25,5%; ik abstraheer van het MKB-tarief) een bedrag van 74,5 reteren. Nu echter een anbi de aandelen houdt in de BV, kan de BV volstaan met het behalen van een winst van slechts 74,5. Doordat de BV geen VPB is verschuldigd (vanwege de ffi-aftrekpost), bedraagt het aandelenrendement immers eveneens 74,5. De door de BV niet-betaalde belasting kan vervolgens worden gebruikt om 'marktaandeel te kopen'

door het hanteren van lagere consumentenprijzen. Ik wijs er meteen op dat een dergelijke situatie naar mijn mening erg lastig voor de fiscus aannemelijk valt te maken. In elk geval lijkt marktonderzoek nodig naar de gehanteerde prijzen.³⁰ Wat daarvan verder ook zij, de fiscus heeft beroep aangetekend tegen de uitspraak van Rechtbank Breda. Ongetwijfeld wordt in de praktijk de ontknoping van deze zaak met spanning afgewacht.

6. Afsluiting

In deze bijdrage stond de positie van stichtingen en verenigingen voor de heffing van vennootschapsbelasting centraal. Zij zijn belastingplichtig voor zover zij een (materiële) onderneming drijven dan wel in concurrentie treden. Dat is zelfs het geval indien de behaalde ondernemingswinst slechts een financieringsfunctie heeft voor de goeddoelactiviteiten. De vrijstellingen voor goeddoellichamen bieden vaak geen soelaas. De voorwaarden zijn namelijk een knellend keurslijf. In de praktijk kan evenwel belastingheffing worden vermeden met behulp van de figuur van de fiscaal fondswervende instelling. Daarvoor dienen de commerciële activiteiten te worden ondergebracht in een aparte rechtspersoon, bijvoorbeeld een BV, die vervolgens opteert voor de status van fiscaal fondswervende instelling. Hoewel de BV volledig onderworpen is aan de vennootschapsbelasting, kan de BV de uitgekeerde winst onder bepaalde voorwaarden aftrekken. Per saldo resteert er dan geen belastingplicht voor de BV. De achtergrond van deze mogelijkheid is de (fundamentele) keuze van de wetgever om de aanwending van winst ten behoeve van het algemene belang fiscaal aftrekbaar te maken. Voor ongewenste mededingingseffecten is echter bij voorbaat gewaakt. Er bestaat namelijk geen recht op de aftrekpost indien als gevolg daarvan een ernstige concurrentieverstoring zou optreden.

27. *Kamerstukken II* 2001/02, 28 034, nr. 3, p. 25.

28. Volgens S.J.C. Hemels, *NDFR*, Den Haag: SDU 2010, artikelsgewijs commentaar op art. 9 lid 1 onderdeel h Wet VPB 1969, is dit geen steekhoudende redenering. Zij betoogt dat de concurrentie juist sterker zal worden ervaren naarmate er meer bekend is.

29. De rechtbankuitspraak is niet gepubliceerd in de fiscale vakliteratuur maar wel op <www.rechtspraak.nl>.

30. Dat de bewijslast voor de fiscus een lastige klus vormt illustreert ook Rb. Breda 6 mei 2009, nr. AWB 08/3980, *V-N* 2009/39.3.3. In deze zaak claimde een stichting waarin een moskee en een kruidenierswinkel waren ondergebracht, met succes de aftrekpost in verband met vrijwilligers ex art. 9 lid 1 onderdeel i Wet VPB 1969. Evenals voor de ffi-aftrekpost, geldt voor deze aftrekpost de voorwaarde dat geen ernstige concurrentieverstoring mag optreden. De inspecteur slaagde niet in het bewijs, omdat de rechtbank geloofwaardig achtte dat de stichting normale prijzen hanteerde. Deze uitspraak heeft tot veel commotie geleid: zie de *Telegraaf* van 19 juni 2009 die kopte 'Rechter geeft moskee belastingvoordeeltje; buurtwinkels klagen over oneerlijke concurrentie' en de daarop volgende Kamervragen van de VVD en de PVV (*V-N* 2009/42.10 en *V-N* 3009/48.14).