

28 De ontsnappingsroute uit de vennootschapsbelasting voor stichtingen

De heffing van vennootschapsbelasting van stichtingen 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. Opvallend is dat de website summier aandacht besteedt aan de mogelijkheid voor veel stichtingen om onder het betalen van vennootschapsbelasting uit te komen. Het betreft geen ingewikkelde route: slechts de oprichting van een tweede stichting of een nieuwe BV en een overeenkomst zijn nodig. In deze bijdrage brengt de auteur de stand van zaken van de heffing van vennootschapsbelasting van stichtingen in kaart. De ontsnappingsroute die in de praktijk aan een ware opmars bezig is, komt daarbij uitgebreid aan bod.

1. Inleiding

Op grond van artikel 2, lid 1, onderdeel e Wet Vpb 1969 worden stichtingen in de heffing van vennootschapsbelasting betrokken voor zover zij een materiële onderneming drijven. Onder een materiële onderneming wordt hetzelfde verstaan als in artikel 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 een stichting niet de fictie dat al het vermogen per definitie ondernemingsvermogen is. Voor stichtingen 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 (artikel 4, onderdeel a Wet Vpb 1969). Voor zover een stichting géén echte of fictieve onderneming drijft, is zij niet belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting. Het komt in de praktijk vaak voor dat een stichting twee sferen heeft: een belastingplichtige ondernemingssfeer en een niet-belastingplichtige privésfeer.

Indien een stichting meerdere activiteiten heeft, moet van elke afzonderlijke activiteit worden beoordeeld of sprake is van een onderneming. Van belang is dat de Staatssecretaris van Financiën in het Besluit van 23 december 2005, nr. CPP2005/2730M, BNB 2006/91, onderdeel 3.2, het standpunt inneemt dat een gescheiden beoordeling niet aan de orde is als naar hun aard verschillende activiteiten sterk met elkaar zijn verwe-

ven. Dit standpunt is opmerkelijk omdat het afwijkt van HR 15 november 1989, nr. 25 940, BNB 1990/48. In dit arrest is beslist dat 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. De praktijk kan met het standpunt van de staatssecretaris naar mijn mening zijn voordeel doen. Denk met name aan de situatie waarin een 'verweven' niet-ondernemingsactiviteit verliesgevend is. Door deze activiteit tot het belastingplichtige deel van de stichting te rekenen, wordt het verlies de facto aftrekbaar (zie ook paragraaf 2.3).

2. De ondernemingsvereisten

2.1 Deelname aan het economische verkeer

Of een stichting deelneemt aan het economische verkeer, is een vraag waaraan in de praktijk nogal eens wordt voorbijgegaan zodra aan de overige kenmerken van een onderneming is voldaan. Ten onrechte, want het moet ervoor worden gehouden dat een stichting 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. 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 jaarlijkse contributies.

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. Die laat ik in deze bijdrage onbesproken: een recente opsomming is te vinden in de conclusie van A-G Van Ballegooijen van 15 mei 2007 voor HR 12 september 2008, nr. 42 915, *BNB* 2008/276.

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 niet belastingplichtig is voor de opbrengsten uit beleggingen in aandelen, obligaties of onroerende zaken. In HR 26 januari 2000, nr. 35 043, *BNB* 2000/213, is uitgemaakt dat het louter doorsluizen van gelden door een stichting 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.

2.3 *Winstoogmerk*

Het is vaste jurisprudentie dat voor de vaststelling van een winstoogmerk een in de statuten van de stichting opgenomen statutair verbod op het maken van winst niet van belang is: het gaat om de feiten. Bovendien is het winstoogmerk in de jurisprudentie geobjectiveerd. Dat wil zeggen dat als een stichting stelselmatig exploitatieoverschotten behaalt, een winstoogmerk aanwezig wordt geacht. In HR 29 september 1999, nr. 34 682, *V-N* 1999/ 46. 1 sloot een stichting over een periode van vijf jaar driemaal 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 betaald-voetbalorganisatie 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.

Winstbestemming voor het goede doel

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

Voorbeeld

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 tentoon 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.

Voor meer voorbeelden verwijs ik naar mijn recente bijdrage aan het *Tijdschrift voor Ondernemingsbestuur*, 2010, nr. 1, p. 29-36: 'Heffing van vennootschapsbelasting van stichtingen en verenigingen.'

De niet-aftrekbaarheid van de uitgaven ten behoeve van de goeddoel-sfeer van een stichting wordt in de praktijk vaak als onbevredigend ervaren. Dat gevoel wordt nog eens versterkt als de desbetreffende stichting vanuit commerciële optiek per saldo geen winst maakt. Weliswaar is met ingang van 1 januari 2002 in artikel 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 algemeen maatschappelijk belang in aftrek. Het knelpunt is de 90%-grens waardoor er maar voor maximaal 10% ruimte lijkt voor commerciële activiteiten, zoals de museumwinkel van stichting Anaconda.

In de praktijk wordt – overigens met wisselend succes – in dit soort situaties nog wel eens een beroep gedaan op onderdeel 3.2 van het Besluit van 23 december 2005, nr. CPP2005/2730M, *BNB* 2006/91 op grond waarvan met elkaar verweven activiteiten tezamen mogen worden beoordeeld op hun ondernemingskarakter. Op deze wijze wordt geprobeerd de stichting

ook belastingplichtig te laten zijn voor de met de commerciële activiteit 'verweven' goeddoel-activiteit, waardoor de uitgaven ten bate van het goede doel als ondernemingskosten worden aangemerkt. Indien een dergelijk betoog niet slaagt, biedt vaak een zogenoemde ffi-structuur als ontsnappingsroute soelaas (zie paragraaf 5).

Reservevorming voor toekomstige ondernemingsuitgaven

Het behalen van exploitatieoverschotten met het oog op toekomstige uitgaven ten behoeve van het ondernemingsdeel van de stichting, doet eveneens geen afbreuk aan de aanwezigheid van een winstoogmerk. 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 Hoge Raad 17 oktober 2008, nr. 43 641, *BNB* 2009/36. De voetbalclub betoogde tevergeefs dat zij geen winstoogmerk had, omdat de exploitatieoverschotten worden aangewend voor het kopen van spelers en voor de vorming van garantievermogen.

Gelukkig blijkt in de praktijk nog weleens met de fiscus de afspraak te kunnen worden gemaakt dat als het vermogen niet oploopt tot een bepaalde buffer, een aanslag vennootschapsbelasting achterwege blijft. Op deze wijze zit de belastingheffing niet een doelmatige bedrijfsvoering in de weg. Zo kan uit Rechtbank Breda 27 januari 2006, nr. AWB 05/00817, *NTFR* 2006/580, worden opgemaakt dat de fiscus reservevorming tot f 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 waarbij de behartiging van een algemeen maatschappelijk of sociaal belang op de voorgrond staat op de voet van artikel 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 verliesgevende projecten. Deze reserve kan onder omstandigheden de materiële belastingplicht van een stichting tot nihil reduceren.

3. Concurrentie criterium

Op grond van artikel 4, onderdeel a Wet Vpb 1969 is een stichting tevens belastingplichtig voor zover zij in

concurrentie treedt met de profit-sector door middel van een uiterlijk met een onderneming overeenkomende werkzaamheid. Het is vaste jurisprudentie dat van concurrentie sprake is indien de werkzaamheid ten koste gaat of kan gaan van de omzet van normaal belaste ondernemingen.

Van belang is dat het concurrentie criterium alleen de afwezigheid repareert van een winstoogmerk. 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. Aldus waakt artikel 4, onderdeel a Wet Vpb 1969 alleen tegen concurrentievervalsing door 'look-a-like'-ondernemingsactiviteiten.

Nu de aanwezigheid van een winstoogmerk in de jurisprudentie vergaand is geobjectiveerd, is de rol van het concurrentie criterium overigens beperkt. Gedacht kan worden aan een stichting die – weliswaar niet stelselmatig 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 artikel 4, onderdeel a Wet Vpb 1969.

4. Vrijstellingen

Op grond van artikel 6 Wet Vpb 1969 komen stichtingen waarbij de behartiging van een algemeen maatschappelijk of sociaal belang op de voorgrond staat, voor een vrijstelling in aanmerking.

Voor de vrijstelling als 'algemeenbelang'-lichaam dient aan de volgende vier voorwaarden te zijn voldaan (zie ook het Vrijstellingsbesluit Vpb 1971):

- 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 artikel 6 van de 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 activi-

teiten 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 goeddoel-activiteiten maximaal 20% van de totale (commerciële + goeddoel-) activiteiten van de stichting mogen beslaan. Voor het in paragraaf 2.3 genoemde voorbeeld betekent dat dat er slechts voor 20% ruimte is voor de museumwinkel van stichting Anaconda. 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 is van bijkomstige betekenis. Het behoeft geen betoog dat het winstplafond erg laag ligt. Zelfs als de commerciële activiteit van een goeddoel-lichaam maximaal 20% deel uitmaakt van de totale activiteiten, komt het goeddoel-lichaam niet in aanmerking voor de vrijstelling indien de winst uitgaat boven (gemiddeld) € 7500. Soms duikt de fiscale winst toch onder het plafond door de arbeidskostenafrek in verband met vrijwilligers (artikel 9, lid 1, onderdeel i Wet Vpb 1969).

Zoals wordt uiteengezet in paragraaf 5 hierna is een vrijstelling voor goeddoel-lichamen (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 ('vrijwilligers' in fiscale zin);
- 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 artikel 6 Wet Vpb 1969 vallend lichaam of een algemeen maatschappelijk belang.

Lichamen waarbij een sociaal belang op de voorgrond staat hebben doorgaans de vorm van een vereniging, zoals amateursportclubs en scoutinggroepen. Vanzelfsprekend is juist voor deze lichamen de aftrekpost voor fictieve arbeidskosten van vrijwilligers van groot belang (artikel 9, lid 1, onderdeel i Wet Vpb 1969).

5. De ontsnappingsroute

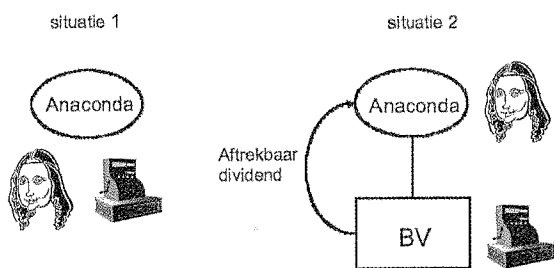
In de praktijk wordt op steeds grotere schaal gebruik gemaakt van de figuur van de fiscaal fondswervende instelling (ffi) om de belastingplicht van een stichting de facto tot nihil te reduceren. Deze zogenoemde ffi-structuur biedt met name uitkomst voor de stichtingen die commerciële activiteiten ontplooiën en de daarmee behaalde winst (op termijn willen) gebruiken voor de financiering van (overige) activiteiten in de sfeer van het goede doel. In paragraaf 2.3 is uiteengezet dat een dergelijke stichting 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 een voorbeeld, te weten stichting Anaconda. De vrijstelling voor 'algemeenbelang'-lichamen ex artikel 6, onderdeel a Wet Vpb 1969 is in de praktijk meestal niet van toepassing. Het 'magere' winstplafond van € 7500 is hier verantwoordelijk voor (artikel 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 paragraaf 4).

Om heffing van vennootschapsbelasting te reduceren of zelfs te vermijden, dienen de commerciële en de goeddoel-activiteiten van de stichting te worden gesplitst. Vaak worden de commerciële activiteiten ondergebracht in een (nieuw opgerichte) BV waarvan de stichting alle aandelen houdt (als alternatief kan ook een tweede stichting worden opgericht). Omdat de goeddoel-activiteiten zijn achtergebleven, kwalificeert de stichting doorgaans probleemloos als een zogenoemde algemeen nut beogende instelling in de zin van de giftenaftrek ex artikel 16 Wet Vpb 1969 juncto artikel 6.33 Wet IB 2001 (ANBI). Die status – waarvoor een bezwaar vatbare beschikking is vereist – is van cruciaal belang (zie hierna). De BV opteert vervolgens voor de status van fiscaal fondswervende instelling in de zin van artikel 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 (zie ook het Besluit van 23 december 2005, nr.

CPP2005/2731M, onderdeel 3.1). Bij 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 (Rechtbank Breda 26 januari 2007, nr. AWB 06/2217, V-N 2007/26.20).

De crux van de structuur is dat de door de BV (ffi) gedane winstuitkeringen aan de stichting bij de BV aftrekbaar zijn. Indien alle winst wordt uitgekeerd, bedraagt de vennootschapsbelastingdruk derhalve nihil. Bij de stichting leidt de ontvangen winstuitkering niet tot belastingheffing. De stichting drijft immers geen onderneming en is dus niet belastingplichtig.

Het praktijkvoorbeeld uit paragraaf 2.3 kan eenvoudig worden omgebouwd tot ffi-structuur door de museumwinkel van stichting Anaconda te laten uitzakken in een BV. Voor stichting Anaconda kan de ffi-structuur als volgt worden geïllustreerd.



In situatie 1 is stichting Anaconda belastingplichtig voor de winst behaald met de exploitatie van de museumwinkel (afgebeeld door middel van een kassa). De uitgaven ten behoeve van het museum zijn niet aftrekbaar. In situatie 2 is de BV belastingplichtig voor de museumwinkelwinst, maar de uitkering van die winst is aftrekbaar.

Van belang is dat artikel 7aa, lid 2 Uitvoeringsbesluit Vpb 1971 aan de ffi-aftrekpost een zesmaandstermijn verbindt. 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.

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'. 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.

De fiscus gaat in de praktijk nog verder door het stellen van 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 Rechtbank Breda 30 juli 2008, nr. AWB 07/612 echter terecht verworpen. De casus betrof een stichting annex 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 anderszins 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 aanneemelijk gemaakt dat hiervan sprake was. De fiscus heeft beroep aangetekend tegen de uitspraak van Rechtbank Breda. Ongetwijfeld wordt in de praktijk de ontkenning van deze zaak met spanning afgewacht.

6. Afsluiting

In deze bijdrage heb ik de positie van stichtingen in de vennootschapsbelasting in kaart gebracht. 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 goeddoel-activiteiten. De vrijstellingen voor goeddoel-lichamen 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 belasting-

plicht 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.

J.L. van de Streek