

De heffing van vennootschapsbelasting van culturele instellingen: er ontbreekt iets...

1. Inleiding

In deze bijdrage aan de afscheidsbundel voor Martin Smid ga ik in op een fiscaal aspect van iets wat Martin aan het hart ligt, te weten cultuur. Dat Martin een cultuurliefhebber is, merkte ik reeds op mijn eerste werkdag aan de UvA in 2003. Tijdens een wandeling in de pauze liet Martin mij de omgeving van de universiteit zien: het Stadhuis, de Stopera, de Nes en het Amsterdams Historisch Museum. Zoals bekend pakken zich inmiddels donderwolken samen boven de culturele sector. Na de btw-verhoging in 2011 wordt de culturele sector thans geconfronteerd met forse bezuinigingen. Het kabinet verwacht van algemeen nut beogende instellingen – waaronder culturele instellingen – een meer ondernemende grondhouding. Met het pakket aan maatregelen van de zogenoemde ‘Geefwet’ (Wet van 22 december 2011, *Stb.* 2011, 641) heeft de wetgever eventuele fiscale belemmeringen per 1 januari 2012 willen wegnemen. De belangrijkste wijziging is dat commerciële activiteiten waarvan de opbrengsten ten goede komen aan het algemeen nuttige doel, vanaf 1 januari 2012 niet aan de weg staan aan de zogenoemde ‘anbi-status.’¹ Omdat de bezuinigingsdrift van het kabinet Rutte de culturele sector ten opzichte van de gehele goeddoelsector relatief gezien het zwaarst treft, gelden er voor culturele instellingen additionele faciliteiten in de vennootschapsbelasting.² Hoewel goed bedoeld, ontbreekt er iets aan één van deze faciliteiten waardoor de faciliteit in de praktijk niet ten volle lijkt te kunnen worden benut. De faciliteit waarop ik doel betreft de optie voor volledige belastingplicht.

2. Optie voor volledige belastingplicht

Met ingang van 1 januari 2012 kunnen culturele instellingen op de voet van art. 2, lid 9, Wet Vpb. 1969 opteren voor volledige belastingplicht voor de heffing van vennootschapsbelasting. Hiervoor dient een schriftelijk verzoek te worden gedaan aan de inspecteur.³ Met deze wetswijziging is specifiek voor culturele instellingen een in de praktijk vaak frustrerend element van de belastingplicht van stichtingen en verenigingen weggenomen. Stichtingen en verenigingen zijn namelijk op grond van art. 2, lid 1, onderdeel e, juncto art. 4, onderdeel a, Wet Vpb. 1969 in beginsel beperkt belastingplichtig, te weten voorzover zij een onderneming drijven dan wel in concurrentie treden. Onder een onderneming wordt in dit verband verstaan een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid

¹ Zie voor deze status art. 5b AWR.

² *Kamerstukken II* 2011/12, 33 006, nr. 6, p. 16-17.

³ En wel uiterlijk binnen zes maanden na afloop van het jaar waarop het verzoek voor het eerst betrekking heeft (zie art. 2, lid 9, tweede volzin).

die via deelname aan het economische verkeer winst beoogt te behalen. In de praktijk heeft de door een stichting of vereniging gedreven onderneming doorgaans slechts een financieringsfunctie. De behaalde winst wordt (direct of op termijn) aangewend voor door de stichting of vereniging overigens ontplooiende activiteiten. Omdat die overigens ontplooiende activiteiten zelf niet kwalificeren als ondernemingsactiviteit – bijvoorbeeld omdat zij op zichzelf beschouwd alleen maar geld kosten (zie HR 7 september 1988, BNB 1988/296) – is de aanwending van de winst vanuit fiscale optiek slechts een vorm van niet-aftrekbare winstbestemming. Hoewel de stichting of vereniging aldus ‘overall’ gezien zowel statutair als feitelijk geen winst maakt en beoogt, wordt een dergelijke stichting of vereniging niettemin in de heffing van vennootschapsbelasting betrokken voor de met de commerciële activiteit behaalde winst.

Via de optie voor volledige belastingplicht kunnen culturele instellingen ontsnappen aan deze strenge fiscale demarcatie. De optie houdt in dat een culturele instelling wordt geacht een onderneming te drijven met behulp van haar gehele vermogen. Het gevolg is dat de niet-ondernemingsactiviteit de belastingplichtige sfeer wordt ‘ingezogen’, zodat de uitgaven die van origine een winstbestemmend karakter hebben nu – al dan niet via afschrijvingen – kunnen worden vergolden als aftrekpost. In de memorie van toelichting is optie voor volledige belastingplicht geïllustreerd aan de hand van een culturele instelling waarin een museum is ondergebracht.⁴ De culturele instelling is in beginsel slechts belastingplichtig voor de met de exploitatie van de horecagelegenheid en de museumshop behaalde winst. Het verlies dat met het museum zelf wordt behaald, kan derhalve fiscaal niet worden vergolden.⁵ Dat is wél het geval indien de culturele instelling opteert voor volledige belastingplicht.

Van belang is dat de optie voor volledige belastingplicht geldt voor een periode van 10 jaar, waarna steeds verlenging mogelijk is met weer een periode van 10 jaar.⁶ Volgens de memorie van toelichting wordt door het hanteren van een dergelijke termijn voorkomen dat oneigenlijk gebruik van de regeling kan worden gemaakt.⁷ Hiervan zou sprake kunnen zijn als er in periodes waarin er exploitatietekorten zijn in het niet-ondernemingsdeel gekozen wordt voor integrale belastingplicht, terwijl er in periodes waarin exploitatie-overschotten

⁴ *Kamerstukken II 2011/12, 33 006, nr. 3, p. 17.*

⁵ In de woorden van de memorie van toelichting: het museum zelf behoort niet tot het ondernemingsvermogen.

⁶ Ik wijs erop dat de verlenging automatisch plaatsvindt als de culturele instelling de volledige belastingplicht niet ‘opzegt’.

⁷ *Kamerstukken II 2011/12, 33 006, nr. 3, p. 18.*

zijn in het niet-ondernemingsdeel wordt teruggegaan naar gedeeltelijke belastingplicht. Ten slotte is van belang dat de Minister van Financiën nadere voorwaarden kan verbinden aan de inwilliging van een verzoek tot belastingheffing op basis van volledige belastingplicht. Helaas is onduidelijk aan welke voorwaarden moet worden gedacht.⁸ Ook is niet duidelijk waartoe de voorwaarden kunnen strekken aangezien een delegatiekader ontbreekt. Uit de memorie van toelichting kan slechts worden opgemaakt dat de inspecteur en het minister van Financiën met elkaar zullen overleggen onder welke voorwaarden inwilliging van het verzoek mogelijk is.⁹ Het overleg dient ter bereiking van eenheid van beleid.

3. *Wat ontbreekt er?*

Tijdens de parlementaire behandeling is de vraag aan de orde gekomen of culturele instellingen die hun commerciële activiteiten in een aparte bv's hebben ondergebracht, ook het exploitatieverlies op de culturele activiteit kunnen verrekenen met de winst uit de commerciële activiteit.¹⁰ In dit verband zijn twee prominente Amsterdamse culture instellingen genoemd: het Van Gogh Museum en de Anne Frank Stichting. Het antwoord van de Staatssecretaris van Financiën luidde als volgt:¹¹

‘Dan heeft de heer Groot nog een vraag gesteld over de Anne Frank Stichting en het Van Gogh Museum. Ik kan hier natuurlijk niet op individuele gevallen ingaan. Als een anbi het zodanig heeft georganiseerd dat bijvoorbeeld het museum een stichting is en de commerciële activiteiten in een aparte bv zitten die onder de stichting hangt, kan giftenaftrek tot een maximum van de helft van de winst worden uitgedeeld aan de bovenliggende anbi. Nu staat daarvoor een ton in het voorstel. Als de Kamer zegt dat dit moet worden opgehoogd tot twee ton zou het tot dat bedrag kunnen. Maar een dergelijke anbi zou samen met de bv die eronder hangt ook kunnen overgaan tot herstructurering en die bv uiteindelijk gewoon laten opgaan in de stichting, die kiest voor integrale belastingplicht. Dan is dit probleem ook opgelost voor bijvoorbeeld een museum.’

⁸ Wellicht kan worden gedacht aan de voorwaarde dat geen ernstige concurrentievervalsing mag optreden als gevolg van het verrekenen van het culturele exploitatieverlies met de winst uit de commerciële activiteit. Zie S.A.W.J. Strik en J.L. van de Streek, *Cursus Belastingrecht (Venootschapsbelasting)*, Deventer: Kluwer 2012, Vpb.1.0.4.f.

⁹ *Kamerstukken II* 2011/12, 33 006, nr. 3, p. 18.

¹⁰ *Kamerstukken II* 2011/12, 33 003, nr. 81, p. 56

¹¹ *Kamerstukken II* 2011/12, 33 003, nr. 81, p. 59.

Het – overigens niet uitdrukkelijk onder woorden gebrachte – antwoord van de staatssecretaris is uiteraard rechtens juist. Omdat de bv en culturele instelling twee afzonderlijke lichamen zijn, kan het culturele exploitatieverlies nou eenmaal *niet* worden verrekend met de via de bv behaalde winst op de commerciële activiteiten. Het culturele exploitatieverlies zit als het ware opgesloten in de culturele instelling. Als doekje voor het bloeden wijst de staatssecretaris erop dat een bv een gift kan doen aan de culturele instelling die op de voet van 16 Wet Vpb. 1969 (voor 150%) aftrekbaar is. Dat dit moeilijk als een afdoende oplossing kan worden gezien blijkt reeds uit de voor deze aftrek geldende plafonds: te weten 50% van de winst met een maximum van € 100.000. De enige echte oplossing die de staatssecretaris aandraagt is ontmanteling van de bv waarbij de commerciële activiteit wordt overgeheveld naar de culturele instelling. Het behoeft geen betoog dat een dergelijke ontmanteling gepaard gaat met de nodige kosten voor een sector die nota bene fors wordt getroffen door de bezuinigingen. Bovendien komen de culturele activiteiten – en de daarmee samenhangende inkomsten, zoals subsidies – bloot te staan aan commerciële risico's, hetgeen de onderbrenging van de commerciële activiteiten in een bv nou juist beoogt te voorkomen.

Er is naar mijn mening een eenvoudiger en adequatere oplossing voor het probleem. Culturele instellingen die op de voet van art. 2, lid 9, Wet Vpb. 1969 hebben geopteerd voor volledige belastingplicht, zouden moeten worden toegestaan om samen met hun dochtermaatschappijen een fiscale eenheid te vormen voor de heffing van vennootschapsbelasting. Alsdan kunnen de culturele verliezen die zich civielrechtelijk in de culturele instelling annex moedermaatschappij bevinden, automatisch worden verrekend met de winst van de dochtermaatschappijen. Deze automatische verrekening vloeit voort uit de toerekeningfictie van art. 15, lid 1, Wet Vpb. 1969 op grond waarvan de belasting van de fiscale-eenheidsonderdelen wordt geheven alsof er één belastingplichtige is.

4. *Wetswijziging dringend gewenst!*

Om een culturele instelling te kunnen laten functioneren als moedermaatschappij van een fiscale eenheid, is een wetswijziging vereist. Hoewel de wetgever het – in zijn algemeenheid – niet wenselijk heeft geacht stichtingen en verenigingen deel te laten uitmaken van een fiscale eenheid, is een uitzondering voor culturele instellingen naar mijn mening gerechtvaardigd. De reden voor het niet toelaten van een stichting of vereniging als fiscale-eenheidsmoeder is immers de beperkte belastingplicht waardoor de heffing niet

verzekerd zou zijn.¹² In de parlementaire geschiedenis van het per 1 januari 2003 herziene fiscale eenheidsregime is als voorbeeld gegeven de situatie waarin een stichting die een materiële onderneming drijft een fiscale eenheid aangaat met een beleggingsdochter. De beleggingen zouden dan buiten het bereik van de vennootschapsbelasting komen te vallen.

Feit is dat dit potentiële heffingslek zich niet voordoet bij culturele instellingen die hebben geopteerd voor volledige belastingplicht. Bovendien is er een belangrijk precedent: woningcorporaties. Dergelijke lichamen hebben op grond van de Woningwet van rechtswege de rechtsvorm van stichting of vereniging en zijn vanaf 1 januari 2008 op de voet van art. 2, lid 1, onderdeel d, Wet Vpb. 1969 volledig belastingplichtig. De invoering van de volledige belastingplicht voor woningcorporaties was voor de wetgever aanleiding om het fiscale eenheidsregime open te stellen. Daarvoor was slechts één vraag voor nodig vanuit het parlement:¹³

‘De leden van de fractie van de VVD vragen of toegelaten instellingen een fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting kunnen vormen met hun dochterondernemingen. Naar aanleiding van deze vraag heeft het kabinet zich gerealiseerd dat nu deze instellingen met hun gehele vermogen belastingplichtig worden voor de vennootschapsbelasting, het ook in de rede ligt hen deze mogelijkheid te bieden. In de bijgevoegde nota van wijziging is hierin voorzien.’

De wetswijziging waarvoor ik pleit zou mijns inziens moeten plaatsvinden met terugwerkende kracht tot 1 januari 2012. Het enige wat nodig lijkt is één politiek signaal. Om vervolgens ook daadwerkelijk per 1 januari 2012 een fiscale eenheid tot stand te kunnen laten komen, zou culturele instellingen voorts een termijn van drie maanden – gerekend vanaf de wetswijziging – moeten worden gegund om deze fiscale eenheid aan te vragen (zie art. 15, lid 5, Wet Vpb. 1969).

Jan van de Streek

¹² *Kamerstukken II* 2000/01, 26 854, nr. 6, p. 35.

¹³ *Kamerstukken II* 2007/08, 31 205, nr. 9, p. 71.