



*Mr. drs. J.L. van de Streek studeerde onlangs af in de fiscale en bedrijfseconomie aan de Erasmus Universiteit Rotterdam alsmede in fiscaal recht aan de Universiteit Leiden. Hij is co-auteur van de onlangs verschenen herdruk van de Kluwer Belastingwijzer 'Stichting & Fisicus'.*

# Vrijstelling van vennootschapsbelasting voor goedgeoelichamen per 1 januari 2002

## 1. Inleiding

Per 1 januari 2002 is het vrijstellingsregime in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (hierna: Wet VPB 1969) voor zgn. goedgeoelichamen ingrijpend gewijzigd als gevolg van de inwerkingtreding van de Wet van 14 december 2001 tot wijziging van belastingwetten c.a. (Belastingplan 2002, deel II – Economische infrastructuur).<sup>1</sup> Dat werd hoog tijd omdat al aan het einde van de jaren '90 van de vorige eeuw was gebleken dat de reikwijdte van het meer dan 30 jaar oude vrijstellingsregime naar maatschappelijke opvattingen te nauw was. De vrijstellingen zijn voor stichtingen en verenigingen veelal het laatste redmiddel om aan de heffing van vennootschapsbelasting te ontkomen. In beginsel zijn stichtingen en verenigingen namelijk belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting indien en voorzover zij een onderneming drijven.<sup>2</sup> Onder een onderneming wordt in dit verband verstaan een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid, gericht op deelneming aan het economisch verkeer met het oogmerk om winst te behalen. Een beroep op met name het ontbreken van een winsttoegmerk biedt stichtingen en verenigingen doorgaans weinig soelaas aangezien een winststreven aanwezig wordt geacht indien een stichting of een vereniging met (een deel van) de activiteiten stelselmatig overschotten behaald.<sup>3</sup> Bovendien wordt onder het drijven van een onderneming mede verstaan een uiterlijk daarmee overeenkomende werkzaamheid waardoor in concurrentie wordt getreden met ondernemingen in de profitsector.<sup>4</sup>

In dit artikel staat het per 1 januari 2002 bestaande vrijstellingsregime centraal. Het artikel is als volgt opgebouwd. In onderdeel 2 wordt de vrijstelling besproken voor lichamen waarbij een algemeen maatschappelijk belang op de voorgrond staat. Hoewel deze vrijstelling per 1 januari 2002 nagenoeg ongewijzigd is gebleven, is

de werkingssfeer door de per 1 januari 2002 ingevoerde bijzondere aftrekposten vergroot. In onderdeel 3 komt de per 1 januari 2002 in de Wet VPB 1969 opgenomen vrijstelling aan bod voor lichamen waarbij een sociaal belang op de voorgrond staat. In onderdeel 4 en 5 worden de per 1 januari 2002 in de Wet VPB 1969 opgenomen bijzondere aftrekposten voor goedgeoelichamen uitgebreid besproken. Het gaat om de aftrek van uitgaven ten bate van het algemene belang en de aftrek van kosten in verband met vrijwilligers. In onderdeel 6 komt de per 1 januari 2002 specifiek getroffen regeling voor zgn. fiscaal fondswervende instellingen (hierna: ffi) aan bod. In onderdeel 7 en 8 wordt nader ingegaan op voorwaarden die worden gesteld aan beide bijzondere aftrekposten alsmede aan de toepassing van het ffi-regime. Het artikel wordt afgesloten in onderdeel 9 met een korte blik op mogelijke gevolgen voor de vennootschapsbelasting van het onderzoek dat op dit moment op het Ministerie van Financiën plaatsvindt naar de positie van goedgeoelichamen in de Successiewet 1956 (hierna: SW 1956) en de Wet inkomstenbelasting 2001 (hierna: Wet IB 2001).

## 2. Vrijstelling voor lichamen waarbij een algemeen maatschappelijk belang op de voorgrond staat

### 2.1. Voorwaarden

Stichtingen en verenigingen die een algemeen maatschappelijk belang behartigen, kunnen volgens art. 6 onderdeel a Wet VPB 1969 bij algemene maatregel van bestuur, eventueel onder nader te stellen voorwaarde van de heffing van vennootschapsbelasting worden vrijgesteld. Deze bepaling was tot 1 januari 2002 opgenomen in art. 6 lid 1 Wet VPB 1969. Van deze bevoegdheid heeft de Staatssecretaris van Financiën gebruikgemaakt bij het Besluit van 20 augustus 1971 (hierna: Vrijstellingsbesluit VPB.

1. Wet van 14 december 2001 tot wijziging van belastingwetten c.a. (Belastingplan 2002, deel II, Economische infrastructuur), *Stb.* 2001, 641. Op dezelfde datum trad ook het besluit van 17 december 2001 tot aanpassing van enige uitvoeringsbesluiten mede in het kader van het Belastingplan 2002, *Stb.* 2001, 700 in werking.  
2. Zie art. 2 eerste lid onderdeel d Wet VPB 1969.

3. Dit ondanks een eventueel statutair verbod. Zie onder andere de arresten van de Hoge Raad van 12 februari 1986, *BNB* 1987/188, van 24 juni 1987, *BNB* 1987/265, van 15 november 1989, *BNB* 1990/48 en van 29 september 1999, *V-N* 1999/46.1

4. Zie art. 4 onderdeel a Wet VPB 1969.

1971).<sup>5</sup> Omdat de vrijstelling voortvloeit uit de wet wordt ook wel gesproken van een open systeem.<sup>6</sup> Dat wil zeggen dat er geen systeem van certificering en registratie is zoals men in andere landen wel tegen komt.<sup>7</sup> In dit onderdeel worden de voorwaarden voor de vrijstelling besproken.

Blijkens art. 6 onderdeel a Wet VPB 1969 en art. 1 onderdeel a en b Vrijstellingsbesluit VPB. 1971 dient aan de volgende vier voorwaarden te zijn voldaan voor de vrijstelling:

- 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 van de Wet VPB. 1969 vallend lichaam of een algemeen maatschappelijk belang.

Hierna wordt op deze voorwaarden afzonderlijk ingegaan.

## 2.2. Algemeen maatschappelijk belang

Voor de vrijstelling van vennootschapsbelasting is vereist dat bij de stichting of vereniging de behartiging van het algemeen maatschappelijk belang op de voorgrond staat. Heersende opvatting is dat de term 'algemeen maatschappelijk belang' moet worden opgevat overeenkomstig de term 'algemeen nut' in de Wet IB 2001 en de SW 1956.<sup>8</sup> Het is vaste jurisprudentie dat bij de beoordeling of het algemene belang wordt behartigd zowel gelet moet worden op de statutaire doelomschrijving als de feitelijke werkwijze.<sup>9</sup> De Wet IB 2001 bevat de persoonsgebonden aftrekpost voor giften aan algemeen nut beogende instellingen.<sup>10</sup> In de SW 1956 is kort gezegd voor algemeen nut beogende instellingen een bijzonder tarief van 11% opgenomen.<sup>11</sup> In tegenstelling tot de Wet VPB 1969 wordt in Wet IB 2001 en in de SW 1956 óók melding gemaakt van kerkelijke, charitatieve, culturele en wetenschappelijk instellingen. Blijkens het arrest van de Hoge Raad van 13 juli 1994, *BNB 1994/280* betreft het hier een niet-limitatieve opsomming van categorieën van instellingen die het algemeen nut kunnen – en veelal zullen – beogen. De opsomming betekent dus niet dat de tot een van die categorieën te rekenen instellingen noodzakelijkerwijs wordt aangemerkt als een algemeen nut beogende instelling. De opmerking van de Staatssecretaris van Financiën in het nader rapport bij het Belastingplan 2002 dat de begrippen 'kerkelijk, levensbeschouwelijk, charitatief, cultureel en wetenschappelijk belang' als verbijzonderingen van het algemeen maatschappelijk belang zijn te karakteriseren, lijkt dan ook zo te moeten worden opgevat.<sup>12</sup>

Uit de jurisprudentie blijkt dat een algemeen maatschappelijk belang onder andere wordt behartigd door buurt- en dorpshuizen.<sup>13</sup> Kwalificatie als een behartiging van het algemeen belang wordt echter in de jurisprudentie hardnekkig ontzegd aan stichtingen en verenigingen in de sociaal-culturele sfeer.<sup>14</sup> Sport-, muziek- en scoutingverenigingen zijn daarvan geijkte voorbeelden.<sup>15</sup> Cruciale factor in deze jurisprudentie is dat werkzaamheden in de sociaal-culturele sfeer op zichzelf niet rechtstreeks het algemeen belang raken.<sup>16</sup>

## 2.3. Op de voorgrond staan

Hoewel het kwalitatieve criterium, namelijk het algemeen maatschappelijk belang, voor de vennootschapsbelasting hetzelfde moet worden uitgelegd als voor de inkomstenbelasting en het successie- en schenkingsrecht, vereist de Wet VPB 1969 dat dit belang 'op de voorgrond staat.' Voor de Wet IB 2001 en de SW 1956 geldt daarentegen op grond van het arrest van de Hoge Raad van 13 juli 1994, *BNB 1994/280*, het veel soepeler fifty-fifty-beginsel.<sup>17</sup> Dit beginsel houdt in, dat indien de werkzaamheden ongeveer in gelijke mate het algemene en het particuliere belang dienen, het lichaam moet worden aangemerkt als een lichaam van algemeen maatschappelijk belang. Voor de vennootschapsbelasting geldt een zwaardere eis. De Hoge Raad heeft in zijn arrest van 14 februari 1990, *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 activiteiten als bijkomstig moeten worden aangemerkt. In de literatuur zijn pogingen tot kwantificering gedaan, waarvan 80% een juiste benadering lijkt.<sup>18</sup>

Bij de kwantitatieve invulling van het criterium 'op de voorgrond staan' kan mogelijk aansluiting worden gezocht bij de jurisprudentie op het gebied van de kwantitatieve invulling van de fifty-fifty-toets. Hof Arnhem voerde bijvoorbeeld de kwantitatieve fifty-fifty-toets uit aan de hand van de door de instelling overlegde opgave van het aantal door haar ontwikkelde activiteiten en de daaraan bestede tijd.<sup>19</sup> De Hoge Raad verwierp in zijn arrest van 8 januari 1997, *BNB 1997/67* deze benadering met de overweging dat de kwantitatieve toets niet slechts met behulp van een rekenkundige maatstaf kan worden uitgevoerd. Volgens de Hoge Raad moet deze vraag ten aanzien van de activiteiten in hun totaliteit worden beantwoord. In verband met die vraag kan zeer wel een verschillend gewicht toekomen aan de verschillende activiteiten en de daaraan bestede tijd.

Overigens past hier de kanttekening dat waarschijnlijk ook toekomstige activiteiten op de een of andere wijze zullen moeten worden meegenomen bij de vaststelling of het algemene belang

5. Besluit van 20 augustus 1971, *Stb.* 1971, 559, laatstelijk gewijzigd bij besluit van 17 december 2001, *Stb.* 2001, 700.

6. Vgl. J. Verburg, *Vennootschapsbelasting*, Fiscale Hand- en studieboeken, Kluwer, Deventer, 2000, p. 125.

7. Voorts zijn op geen enkele plaats in de belastingwetgeving voorwaarden opgenomen omtrent het periodiek doen van aangifte door het vrijgestelde lichaam zodat vastgesteld kan worden of een lichaam nog steeds kwalificeert voor de vrijstelling.

8. In het verslag van het mondeling overleg, *Kamerstukken II 1968/69*, 6000, nr. 25, p. 28, is door de wetgever opgemerkt dat met de term 'algemeen maatschappelijk belang' is bedoeld aan te sluiten bij de tekst van art. 24 SW 1956, zoals deze toen luidde. Volgens N. H. de Vries en L.W. Sillevius, *Cursus Belastingrecht* (Vennootschapsbelasting), Gouda Quint, 1.0.7.B, mag ervan worden uitgegaan dat 'algemeen nut' en 'algemeen maatschappelijk belang' synoniemen zijn. Zie ook *Fiscale Encyclopedie De Vakstudie*, Kluwer, Deventer, aantekening 5 bij art. 6 Wet VPB 1969. Zie voorts J. Verburg, *Vennootschapsbelasting*, Fiscale Hand- en studieboeken, Kluwer, 2000, p. 125.

9. Vgl. J. Verburg, *Vennootschapsbelasting*, Fiscale Hand- en studieboeken, Kluwer, Deventer, 2000, p. 219. Zie ook H. Schuttevaer, J.W. Zwemmer, *De Nederlandse successiewetgeving*, Fiscale Hand- en studieboeken, Kluwer, Deventer, 1998, p. 227.

10. Zie art. 6.33 Wet IB 2001.

11. Zie art. 24 lid 4 SW 1956.

12. Nader Rapport, *Kamerstukken II 2001/02*, 28 034, A, p. 25.

13. Zie Hof Leeuwarden 13 januari 1975, *BNB 1976/5* en Hof 's-Hertogenbosch 12 september 1984, *Infobulletin* 1986/192.

14. Dat strookt overigens met de wetgeschiedenis waarin is gezegd dat op grond van art. 6 Wet VPB 1969 slechts lichamen worden vrijgesteld die formeel niet kunnen worden gerangschikt tot de limitatief opgesomde vrijgestelde lichamen in art. 5 Wet VPB 1969 maar, gelet op de aard van de werkzaamheden, wel voor een subjectieve vrijstelling in aanmerking komen. Zie memorie van antwoord, *Kamerstukken II 1968/69*, 6000 nr. 22, p. 33.

15. Voor toepassing van de SW 1956 kan bijvoorbeeld Hoge Raad 24 september 1997, *BNB 1997/362* worden genoemd, waarin een plaatselijke scoutinggroep en een daarmee verbonden stichting niet als algemeen nut beogende instelling kwalificeerden omdat volgens de Hoge Raad primair de belangen van de juniorleden van de groep werden gediend en het eerst en vooral om hun persoonlijke vorming en vrijetijdsbesteding ging.

16. Vgl. bijvoorbeeld Hoge Raad 12 oktober 1960, *BNB 1960/269* (inzake SW 1956, studentensociëteit Minerva). De Hoge Raad overweegt dat het bij algemeen nut beogende lichamen gaat om 'lichamen wier doelstelling een werkzaamheid betreft, welke op zichzelf rechtstreeks het algemeen belang raakt (...) en niet lichamen die ten doel hebben een werkzaamheid welke op zichzelf slechts dienstbaar is aan een particulier belang – zoals ontspanning (...), ook als moge van de voorziening in dit belang zijdelings

een gunstige werking ten algemene nutte uitgaan.'

17. De term fifty-fifty-beginsel is afkomstig van Laeijendecker in zijn noot onder het arrest van de Hoge Raad van 13 juli 1994, *BNB* 1994/280. De Staatssecretaris van Financiën heeft in zijn besluit van 14 december 2000, nr. CPP2000/2898M, overigens goedgekeurd dat giften aan instellingen met een zgn. 24-lid-4-verklaring aftrekbaar zijn.

18. J.E.A.M. van Dijk, *Instellingen van algemeen nut*, FED Fiscale Brochures, Kluwer, Deventer, 1997, p. 111, kiest overigens op opmerkelijk gronden voor 75%. Volgens hem is 'overheersend' namelijk zwakker dan 'uitsluitend tot nagenoeg uitsluitend' en 'hoofdzakelijk' maar sterker dan 'grotendeels'. H.J. Bresser, *Stichting en vereniging, Belastingplicht van stichtingen en verenigingen*, Kluwer, Deventer, 1998, p. 72, is van mening dat overheersend zich ergens tussen nagenoeg en hoofdzakelijk dient te bevinden, hetgeen volgens hem op 80% duidt. Ook C.P.M. van Houte, *De stichting in het Nederlandse belastingrecht*, Fiscale Monografie 69, Kluwer, Deventer, 1994, p. 76, legt de grens bij 80%.

19. Zie Hof Arnhem 26 september 1995, nr. 94/1194, zoals opgenomen onder het arrest van de Hoge Raad van 8 januari 1997, *BNB* 1997/67.

20. Vgl. conclusie van advocaat-generaal J.K. Moltmaker voor het arrest van de Hoge Raad van 18 december 1985, *BNB* 1986/103\*. Het arrest betrof niet de Wet VPB 1969 maar art. 24 lid 4 SW 1956. Overigens wordt opgemerkt dat deze driedeling ook aan de herbestedingsreserve ex art. 15ba Wet VPB 1969 ten grondslag ligt.

21. Indien de vrijstelling voor woningcorporaties ex art. 5, onderdeel d, Wet VPB 1969 te zijner tijd vervalt, vallen de (toegestane) kerntaken op volkshuisvestingsgebied, waarmee in concurrentie wordt getreden met de commerciële sector, wellicht onder deze categorie. De Staatssecretaris van Volkshuisvesting maakte namelijk in zijn brief van 18 februari 2002, AFP2002-00 014M, namens het kabinet bekend voornemens te zijn de vrijstelling voor commerciële activiteiten van woningcorporaties te schrappen. Zie voor een opsomming van de kerntaken de circulaire van de Staatssecretaris van Volkshuisvesting van 5 november 2001, nr. MG-2001-26, onderdeel B.

22. Advocaat-generaal J.K. Moltmaker komt in zijn conclusie voor het arrest van de Hoge Raad van 18 december 1985, *BNB* 1986/103\* tot de slotsom dat de commerciële activiteiten niet behoeven te betekenen dat het lichaam geen algemeen maatschappelijk belang beoogt in de zin van art. 24 lid 4 SW. Ten aanzien van de derde categorie volstaat Moltmaker met het weergeven van zijn opvatting dat dergelijke situaties in werkelijkheid zeer zelden voorkomen.

23. In soortgelijke zin voor de tweede categorie commerciële activiteiten: H.J. Bresser, *Stichtingen en verenigingen, Belastingplicht voor de vennootschapsbelasting*, Kluwer, Deventer, 1998, p. 79. Dit lijkt echter op te kunnen gaan voor de eerste categorie. Volgens Bresser is echter de relatieve omvang van de commerciële activiteiten in de eerste categorie niet relevant

op de voorgrond staat. Het feit dat een stichting namelijk geen activiteiten ontplooit en nog niet verder is gekomen dan vermogensvorming, doet blijkens het arrest van de Hoge Raad van 27 november 1972, *BNB* 1973/36 op zichzelf geen afbreuk aan het uit de doelstellingen blijken de algemene belang.

#### 2.4. Commerciële activiteiten

De vraag rijst of het ontplooiën van commerciële activiteiten door een stichting of vereniging waarvan de doelstelling het algemeen maatschappelijke belang raakt, van invloed is op het al dan niet in aanmerking komen voor de vrijstelling voor lichamen waarbij een algemeen maatschappelijk belang vooropstaat. Op deze vraag ontbreekt in de rechtspraak een duidelijk antwoord. In de literatuur wordt wel van de volgende driedeling uitgegaan:<sup>20</sup>

- de commerciële activiteiten hebben slechts een financieringsfunctie voor het nagestreefde algemeen maatschappelijke belang (bijvoorbeeld een bierbrouwerij van een kloosterorde);
- de commerciële activiteiten dragen bij aan de verwezenlijking van het nagestreefde algemeen maatschappelijke belang (bijvoorbeeld de 'eerlijke' koffie van de kringloopwinkel);
- de commerciële activiteiten zorgen er juist voor dat het nagestreefde algemeen maatschappelijke belang wordt verwezenlijkt (bijvoorbeeld de uitgifte van een opinieweekblad).<sup>21</sup>

Aangenomen lijkt te kunnen worden dat commerciële activiteiten op zichzelf er niet aan in de weg behoeven te staan dat bij een stichting of vereniging het algemeen maatschappelijke belang vooropstaat.<sup>22</sup> Of een stichting of vereniging in aanmerking komt voor de vrijstelling wordt derhalve gewoon bepaald aan de hand van het criterium 'op de voorgrond staan' (zie onderdeel 2.3 hiervoor). Dat impliceert voor de commerciële activiteiten van de eerste en tweede categorie dat zij voor de toepassing van de vrijstelling moeten worden afgezet tegen het geheel van activiteiten van de stichting of vereniging.<sup>23</sup> Ten aanzien van de commerciële activiteiten van de derde categorie lijkt het bovendien niet uitgesloten dat zij bij de invulling van de 80%-toets kunnen meetellen als een activiteit ter behartiging van het algemeen maatschappelijke belang. Indien de stichting of vereniging echter uitsluitend commerciële activiteiten verricht en de daarmee behaalde winst doorsluis naar goede doelen, lijkt overigens de conclusie gerechtvaardigd dat het algemeen maatschappelijke belang niet op de voorgrond staat. In een dergelijk geval kan de stichting of vereniging kwalificeren als fiscaal fondswervende instelling (zie onderdeel 6 hierna).

Wat er verder ook zij van het effect van de commerciële activiteiten op de mogelijke vrijstelling, feit is dat het belang van deze discussie beperkt is. Indien als gevolg van de commerciële activiteiten de winst van de stichting hoger is dan het in het volgende onderdeel te bespreken winstplafond, is de vrijstelling namelijk zonder meer niet van toepassing.

#### 2.5. Het streven naar winst ontbreekt dan wel is van bijkomstige betekenis

Als voorwaarde voor de vrijstelling geldt dat het streven naar winst ontbreekt dan wel van bijkomstige betekenis is. Deze bijkomstigheid van het winststreven is evenals het winststreven geobjectiveerd. In het Vrijstellingsbesluit VPB 1971 is namelijk uitgewerkt wanneer het streven van winst van bijkomstige betekenis is.<sup>24</sup> Indien de winst in een jaar niet meer bedraagt dan € 7500, dan wel in het jaar en de daaraan voorafgaande vier jaren tezamen niet meer bedraagt dan € 37 500 wordt de winst geacht van bijkomstige betekenis te zijn. Deze bedragen zijn vanwege de inflatie sinds 1980 per 1 januari 2002 aanzienlijk verhoogd.<sup>25</sup> Tot 1 januari 2002 luiden de bedragen € 5899 respectievelijk € 29 496. Het behalen van een groot incidenteel verlies is dus een beproefd middel om onder het (gemiddelde) winstplafond van € 7500 te blijven.

In de literatuur is de vraag gerezen of een stichting of vereniging ook voor de vrijstelling in aanmerking komt indien de winst minder dan (gemiddeld) € 7500 belooft, maar desondanks niet gezegd kan worden dat zij van bijkomstige betekenis is.<sup>26</sup> Tijdens de parlementaire behandeling in de Tweede Kamer heeft de Staatssecretaris van Financiën in eerste instantie ondubbelzinnig aangegeven dat de hoogte van de winst het enige criterium is of de winst van bijkomstige betekenis is.<sup>27</sup> De bewoordingen van het Vrijstellingsbesluit VPB 1971 lijken deze opvatting te onderschrijven.<sup>28</sup> Dat de bewindsman van Financiën wellicht toch ruimte ziet voor een zelfstandige toets van de aard van het winststreven blijkt uit zijn uitlatingen in de Eerste Kamer. Al daar merkte hij naar aanleiding van vragen namelijk op dat de bijkomstigheid van het streven naar winst wordt bepaald aan de hand van de feitelijke activiteiten.<sup>29</sup>

Van belang is dat ook ter berekening van het winstplafond rekening mag worden gehouden met de per 1 januari 2002 geïntroduceerde bijzondere aftrekposten. Dat zijn de in onderdeel 4 te bespreken aftrek van uitgaven ten bate van het algemene belang, de in onderdeel 5 te bespreken fictievekostenafrek voor vrijwilligers en de in onderdeel 6.4 te bespreken aftrek van uitkeringen aan algemeen nut beogende instellingen.

## 2.6. Winstbestemmingseis

Het Vrijstellingsbesluit VPB 1971 stelt als voorwaarde voor de vrijstelling dat de winst uitsluitend kan worden aangewend ten bate van een ingevolge art. 6 Wet VPB 1969 vrijgesteld lichaam of een algemeen maatschappelijk belang. In tegenstelling tot een aanwending van de winst(reserve) ten behoeve van een lichaam waarbij een sociaal belang op de voorgrond staat en de winst hoofdzakelijk wordt behaald met behulp van vrijwilligers, is een aanwending ten behoeve van een sociaal belang niet toegestaan. Deze voorwaarde geldt zowel ten aanzien van de jaarwinsten als het liquidatiesaldo en dient in de statuten te zijn opgenomen. De statuten bepalen immers wat het doel van de stichting of de vereniging is en hoe een batig saldo bij ontbinding moet worden besteed. Als de stichting op grond van het statutaire doel of op grond van de nadere regeling omtrent de bepaling van de bestemming van het batig liquidatiesaldo de winst voor een ander dan genoemd doel kan besteden, is aan de winstbestemmings-eis niet voldaan.<sup>30</sup> Op grond van deze bepaling is in de literatuur geconcludeerd dat de feitelijke besteding voor toepassing van de vrijstelling niet terzake doet.<sup>31</sup> Het is dan ook opmerkelijk dat het per 1 januari 2002 gewijzigde Vrijstellingsbesluit VPB 1971 niet een feitelijke aanwendingseis ten aanzien van de winst(reserves) bevat.

## 3. Vrijstelling voor lichamen waarbij een sociaal belang op de voorgrond staat

### 3.1. Voorgeschiedenis<sup>32</sup>

Tot 1 januari 2002 bleven stichtingen en verenigingen waarbij een sociaal belang op de voorgrond staat op grond van het Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 9 april 1999, nr. DB99/1333M, BNB 1999/240 veelal gevrijwaard van de heffing van vennootschapsbelasting.<sup>33</sup> Stichtingen en verenigingen waarbij het sociale belang op de voorgrond staat, kwamen namelijk tot 1 januari 2002 niet voor een wettelijke vrijstelling in aanmerking. Zoals gezegd in onderdeel 2.2, wordt in de rechtspraak aan stichtingen en verenigingen in de sociaal-culturele sfeer de kwalificatie van algemeen maatschappelijk belang hardnekkig ontzegd. Aanleiding voor de beleidsmatige versoepeling van de vennootschapsbelastingplicht waren de kritische kamervragen over een krantenbericht waarin werd gemeld dat de fiscus bepaalde verenigingen zou hebben aangeslagen voor de inkomsten uit het ophalen van oudpapier.<sup>34</sup> De bewindsman van Financiën antwoordde dat hij regelingen zou treffen 'die recht doen aan de bijzondere situatie bij verenigingen en stichtingen en waarbij maatschappelijk ongewenste effecten worden voorkomen'.<sup>35</sup>

De uitbreiding van de vrijstelling voor lichamen waarbij een sociaal belang op de voorgrond staat per 1 januari 2002, is dan ook in feite een codificatie van het bestaande beleid. Aan de punten waar de wettelijke regeling op markante punten afwijkt van haar beleidsmatige voorganger wordt in onderdeel 3.3 aandacht geschonken.

### 3.2. Voorwaarden

Per 1 januari 2002 verschaft de Wet VPB 1969 de mogelijkheid om bij algemene maatregel van bestuur lichamen waarbij de behartiging van een sociaal belang op de voorgrond staat, vrij te stellen van vennootschapsbelasting.<sup>36</sup> Hieraan is gelijktijdig door middel van wijziging van het Vrijstellingsbesluit VPB 1971 uitvoering gegeven.<sup>37</sup> Blijkens art. 6 onderdeel b Wet VPB 1969 en art. 1 onderdeel a en b Vrijstellingsbesluit VPB 1971 dient aan de volgende vijf voorwaarden te zijn voldaan voor de vrijstelling:

- de behartiging van een sociaal belang staat op de voorgrond (lees: 80% of meer);
- 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.

Ten aanzien van de eis 'op de voorgrond staan', het winstplafond en de winstbestemmingseis geldt mutatis mutandis hetgeen in onderdeel 2.3 tot en met onderdeel 2.6 is opgemerkt.

In de parlementaire geschiedenis zijn amateursportverenigingen, muziekverenigingen en scoutinggroepen genoemd als voorbeelden van lichamen waarbij een sociaal belang op de voorgrond staat.<sup>38</sup> Deze voorbeelden lijken onmiskenbaar afkomstig uit de jurisprudentie inzake de toepassing van het 11%-tarief voor de heffing van schenkings- en successierecht en de giftenaftrek in de inkomstenbelasting.<sup>39</sup>

### 3.3. Afwijkingen ten opzichte van de beleidsmatige versoepeling

Op een drietal belangrijke punten wijkt de per 1 januari 2002 geïntroduceerde wettelijke regeling af van haar beleidsmatige voorganger. In de eerste plaats valt op dat maatschappelijke, kerkelijke, levensbeschouwelijke, charitatieve, culturele

omdat er sprake is van een winststreven. Zoals in onderdeel 2.5 wordt uiteengezet, is het winststreven echter geobjectiveerd.

24. Zie art. 1, onderdeel a, Vrijstellingsbesluit VPB 1969.

25. Memorie van toelichting, Belastingplan 2002, deel II (Economische infrastructuur), Kamerstukken II 2001/02, 28 034, nr. 3, op p. 6.

26. Zie hierover H.J. Bresser, *Stichtingen en verenigingen, Belastingplicht van stichtingen en verenigingen*, Kluwer, Deventer, 1998, p. 80 en 81. In zijn noot onder Hoge Raad 14 februari 1990, BNB 1990/48, heeft J.E.A.M. van Dijk betoogd dat aan het woord 'bijkomstig' dat de wet gebruikt met betrekking tot het winststreven geen kwantitatieve betekenis maar een kwalitatieve betekenis moet worden toegekend. Het gaat zijn inziens niet om de omvang van de winst maar om de aard van het winststreven.

27. Nota n.a.v. verslag, Belastingplan 2002, deel II (Economische infrastructuur), Kamerstukken II 2001/02, 28 034, nr. 5, p. 22.

28. Vgl. zeer recent nog Hof Den Haag 6 maart 2001, V-N 2001/29 1900, dat overwoog: 'In het Vrijstellingsbesluit is uitgewerkt wanneer het streven van winst van bijkomstige betekenis is (...) Voor de belastingplicht van belanghebbende is dus doorslaggevend hoe hoog haar winst is.'

29. Zie Schriftelijke antwoorden op vragen tijdens gezamenlijke behandeling Belastingplan 2002 alsmede wijziging BRK in de Eerste Kamer, 11 december 2001, AFP2001-00 920M; Vraag Platvoet (GroenLinks): De leden van de fractie van GroenLinks vragen of voor een aantal charitatieve instellingen, die hameren op het maken van winst om zo vermogen te kunnen kweken voor de continuïteit, het streven naar winst 'van bijkomstige betekenis' is, zoals het criterium geldt voor vrijstelling van de vennootschapsbelasting. Antwoord: Of het streven naar winst van bijkomstige betekenis is, wordt bepaald aan de hand van de feitelijke activiteiten. De toetsing daarvan is aan de Inspecteur.

30. Zie in dit verband het arrest van de Hoge Raad van 29 juni 1983, BNB 1984/29\* inzake de toepassing van art. 4 Uitvoeringsbesluit 1971. De voorwaarde voor deze vrijstelling ex art. 5, onderdeel c, Wet VPB 1969, komen overeen met die van art. 1 van het Vrijstellingsbesluit 1971. Omdat de statuten met betrekking tot de winst onduidelijk waren, werd de vrijstelling geweigerd.

31. Zie J.H.M. Arts, 'Versoepeling van de heffing van vennootschapsbelasting van verenigingen en stichtingen', *S&V* 2000/2, p. 26.

32. Zie hierover uitgebreid J.H.M. Arts, 'Versoepeling van de heffing van vennootschapsbelasting van verenigingen en stichtingen', *S&V* 2000/2, p. 26.

33. Zie het Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 9 april 1999, nr. DB99/1333M, BNB 1999/240. Dit besluit trad met terugwerkende kracht vanaf 1 januari 1999 in werking. In het kader van de Belastingherziening per 1 januari 2001 is dit besluit – zonder inhoudelijke wijziging – vervangen door het besluit van 1 december 2000, nr. CPP2000/

2698M, *Infobulletin* 2001/165. Dit besluit trad op 1 januari 2001 in werking.

34. Zie V-N 1999/10.11, p. 777. Zie voor het verband met kamervragen de persberichten van het Ministerie van Financiën van 14 april 1999, nr. 99/081 en 99/082, V-N 1999/20.3.

35. Zie V-N 1999/10.11, p. 777.

36. Zie art. 6, onderdeel b, Wet VPB 1969.

37. Besluit van 17 december 2001, *Stb.* 700.

38. Nota n.a.v. het Verslag, belastingplan 2002, deel II, *Kamerstukken II* 2001/02, 28 034, nr. 5.

39. Zie voor de scoutinggroep het arrest van de Hoge Raad van 24 september 1997, *BNB* 1997/362, voor de voetbalclub het arrest van de Hoge Raad van 17 december 1980, *BNB* 1981/28, en voor de muziekvereniging het arrest van de Hoge Raad van 13 juli 1994, *BNB* 1994/280.

40. Aldus de staatssecretaris in antwoord op een vraag van de Raad van State, Nader Rapport, Belastingplan 2002, deel II, *Kamerstukken II* 2001/02, 28 034, nr. A, p. 25.

41. Zie ook onderdeel 2.6.

42. Zie Contourenschets verruiming vennootschapsbelasting voor overheidsbedrijven, ministerie van Financiën 12 mei 1999, nr. AFP99/190M, V-N 25.14, onderdeel 3.b.

43. In antwoord op de vraag van de PvdA-fractie of de voorstellen in strijd zijn met het beleid inzake 'Markt en overheid', antwoordde de Staatssecretaris in de Nota n.a.v. het Verslag, Belastingplan 2002, deel II, *Kamerstukken II* 2001/02, 28 034, nr. 5, p. 22, dat indien de winst beneden de vastgestelde drempel blijft, volgens hem van concurrentievervalsing als gevolg van de belastingvrijstelling geen sprake is. Mogelijk heeft deze opmerking van de Staatssecretaris een uitstralings-effect naar de reguliere toepassing van art. 4 Wet VPB 1969. Voorts merkte de Staatssecretaris in de memorie van toelichting, Belastingplan 2002, deel II, *Kamerstukken II* 2001/02, 28 034, nr. 3, p. 18, op dat deze organisaties maatschappelijk niet als concurrerend worden ervaren.

44. Vgl. C.P.M. van Houte, *De stichting in het Nederlandse belastingrecht*, Fiscale Monografie 69, Kluwer, Deventer, 1994, p. 72.

45. In vergelijkbare zin: C.P.M. van Houte, *De stichting in het Nederlandse belastingrecht*, Fiscale Monografie 69, Kluwer, Deventer, 1994, p. 72 en 153. E. Bos, 'Winst beogen is besmettelijk!', *WFR* 1985/1049, lijkt daarentegen van mening te zijn dat er sprake is van een niet-aftrekbare onttrekking.

46. Art. 2 lid 1 onderdeel d juncto art. 9 lid 1 onderdeel i, Wet VPB 1969.

47. Art. 9 lid 5 eerste volzin Wet VPB 1969.

48. Art. 9 lid 5 tweede volzin Wet VPB 1969.

49. Memorie van toelichting, Belastingplan 2002, deel II (Economische infrastructuur), *Kamerstukken II* 2001/02, 28 034, nr. 3, p. 25. Overigens bestaat daartoe op grond van art. 9 lid 6 Wet VPB 1969 de bevoegdheid.

en wetenschappelijke belangen niet meer afzonderlijk worden vermeld. Zoals reeds gezegd in onderdeel 2.2, vallen deze niettemin onder de vrijstelling van art. 6 onderdeel a Wet VPB 1969. De Staatssecretaris van Financiën heeft in dit verband opgemerkt dat het niet meer afzonderlijk vermelden van deze belangen geen beperking van de subjectieve vrijstelling tot gevolg heeft.<sup>40</sup>

Het tweede opvallende verschil met de beleidsmatige versoepeling is dat de eis niet is teruggekeerd dat het lichaam haar winsten ook feitelijk uitsluitend ten bate van een onder art. 6 Wet VPB 1969 vallend lichaam of een algemeen maatschappelijk belang besteedt. Het Vrijstellingsbesluit VPB 1971 is per 1 januari 2002 ook niet met deze voorwaarde uitgebreid.<sup>41</sup>

Het derde opvallende verschil is dat de voorwaarde dat de activiteiten geen ernstige verstoring van concurrentieverhoudingen opleveren, niet in de wettelijke regeling is teruggekeerd. Op het eerste gezicht lijkt deze opmerking in te druisen tegen de generieke lijn van het overheidsbeleid met betrekking tot de vennootschapsbelasting. Het doel van het schrappen van vrijstellingen van andere lichamen, zoals mede kan worden afgeleid uit de Contourenschets verruiming vennootschapsbelastingplicht overheidslichamen van 12 mei 1999, nr. AFP99/190M, V-N 1999/25.14 is namelijk juist het voorkomen van concurrentieverstoring.<sup>42</sup> Volgens de Staatssecretaris van Financiën is deze eis niet gecodificeerd, omdat zolang de winst beneden het winstplafond blijft, er geen sprake is van concurrentievervalsing.<sup>43</sup> Overigens blijft deze eis toch in sterk gewijzigde vorm per 1 januari 2002 gelden, aangezien de subjectieve vrijstelling mede afhankelijk is van de hoogte van de winst. Voorwaarde voor de in de navolgende onderdelen te bespreken specifieke aftrekposten is namelijk dat als gevolg daarvan geen ernstige concurrentieverstoring optreedt.

#### 4. Aftrek van uitgaven ten bate van het algemene belang

##### 4.1. Algemeen

Uitgaven ten bate van het algemene belang komen bij de winstbepaling van een stichting doorgaans niet in aftrek op de fiscale winst. Wetssysteematisch dient namelijk voor een eventuele aftrek van een uitgave door een stichting of een vereniging eerst te worden bepaald of de handeling wordt verricht binnen de ondernemings sfeer. Een dergelijke kwalificatie is afhankelijk van de aard van de handeling.<sup>44</sup> Aftrek is alleen mogelijk indien de uitgave ten bate van het algemene belang naar zijn aard een oorzakelijk verband heeft met het ondernemingsgedeelte van de stichting of de vereniging. Als voorbeeld kan worden genoemd een stichting of vereniging die

op grond van haar doelstelling tegen een onzakelijk hoge prijs milieu-onvriendelijke apparatuur opkoopt van bedrijven, deze apparatuur vervolgens bewerkt tot milieuvriendelijke en daarna verkoopt. Er moet worden aangenomen dat de voordeelverstrekkingen, waaronder uitgaven ten bate van het algemene belang, die door de stichting of vereniging binnen haar ondernemings sfeer plaatsvinden op grond van haar verderliggende doelstelling, ten laste van de fiscale winst kunnen worden gebracht.<sup>45</sup>

##### 4.2. De bijzondere aftrekpost

Op de in het vorige onderdeel beschreven systematiek maakt het per 1 januari 2002 geïntroduceerde art. 9 lid 1 onderdeel i Wet VPB 1969 een inbreuk door de uitgaven ten bate van het algemeen maatschappelijk belang aftrekbaar te verklaren. Hierdoor wordt ook de aftrek mogelijk van uitgaven ten bate van het algemeen maatschappelijke belang die geen enkel verband houden met het ondernemingsgedeelte van de stichting of vereniging. De winst die ten behoeve van de niet-ondernemings sfeer van de stichting of vereniging wordt aangewend, vormt dus per 1 januari 2002 een aftrekbare kostenpost in plaats van een niet-aftrekbare onttrekking.

De uitgaven ten bate van het algemeen maatschappelijke belang zijn slechts aftrekbaar voorzover:

- de uitgaven ten bate van het algemene belang afkomstig zijn uit de fiscale winst van de stichting of de vereniging (onttrekkingseis);<sup>46</sup> en
- de aftrek meer bedraagt dan de fictieve kostenaftrek voor vrijwilligers;<sup>47</sup> en
- de aftrek van de uitgave niet leidt tot een (compensabel) verlies.<sup>48</sup>

De samenloop met de fictieve kostenaftrek voor vrijwilligers en de maximering komen in onderdeel 8 aan bod.

In de wetsgeschiedenis is overigens nog opgemerkt dat aan deze aftrekpost de voorwaarde zal worden gesteld dat de opbrengst uit de ondernemingsactiviteiten binnen een bepaald aantal maanden wordt aangewend ten bate van het algemeen maatschappelijk belang.<sup>49</sup> Aangezien een dergelijke voorwaarde noch in het Uitvoeringsbesluit VPB 1971 noch in het Vrijstellingsbesluit VPB 1971 is opgenomen, moet worden aangenomen dat daarvan op beleidsmatige gronden is afgezien. Zoals wordt aangegeven in onderdeel 6 hierna, lijkt een dergelijke voorwaarde immers vooral passend voor de zogenoemde fiscaal fondswervende lichamen. Omdat deze aftrek tevens doorwerkt naar de beoordeling of de winst beneden het winstplafond blijft, kan de uitgave ten bate van het algemene belang een vrijstelling van vennootschapsbelasting tot gevolg hebben.

#### 4.3. Kwalificerende lichamen

De stichting of vereniging die aan de volgende voorwaarden voldoet, komt in aanmerking voor de bijzondere aftrekpost van art. 9 lid 1 onderdeel i Wet VPB 1969:

- de werkzaamheden van de stichting of vereniging zijn uitsluitend of nagenoeg uitsluitend (lees: 90% of meer) gericht op de behartiging van een algemeen maatschappelijk belang; en
- als gevolg van deze aftrek treedt geen ernstige concurrentievervalsing op.

Geconstateerd kan worden dat de lichamen waarbij een sociaal belang op de voorgrond staat, niet in aanmerking komen voor de aftrek.<sup>50</sup> Opmerkelijker is dat de in art. 9 lid 1 onderdeel i Wet VPB 1969 bedoelde goeddoellichamen niet overeenkomen met de goeddoellichamen als bedoeld in art. 6 onderdeel a Wet VPB 1969. In geval van art. 6 onderdeel a Wet VPB 1969 gaat het om lichamen waarbij het algemene belang op de voorgrond staat (lees: 80% of meer) en in geval van art. 9 lid 1 onderdeel i Wet VPB 1969 gaat het om lichamen waarbij de werkzaamheid uitsluitend of nagenoeg uitsluitend is gericht op de behartiging van het algemene belang (lees: 90% of meer).

Het verschil met de zojuist genoemde lichamen lijkt overigens niet louter te zijn gelegen in 10% van de werkzaamheden (80% vs. 90%). Zoals in onderdeel 2.3 is opgemerkt moet waarschijnlijk voor de beoordeling of een algemeen belang op de voorgrond staat – mede gelet op de doelstelling van het lichaam – aan de diverse werkzaamheden een bepaald gewicht worden toegekend. Voor de aftrekpost van art. 9 lid 1 onderdeel i Wet VPB 1969 lijkt daarentegen de toepassing van wegingsfactoren niet mogelijk. Vereist is dat ten minste 90% van de werkzaamheden van het lichaam zelf is gericht op de behartiging van het algemeen belang. Andere werkzaamheden, bijvoorbeeld commerciële werkzaamheden met louter een financieringsfunctie, kan dan nog maar maximaal 10% van de totale werkzaamheden van het lichaam uitmaken. Activiteiten die in de lijn liggen van de behartiging van het algemene belang, denk aan het in onderdeel 2.4 genoemde voorbeeld van de verkoop van derdewereldproducten, kwalificeren overigens ook niet als werkzaamheden gericht op de behartiging van het algemene belang in de zin van art. 9 lid 1 onderdeel i Wet VPB 1969.<sup>51</sup>

Op de voorwaarde dat ten gevolge van deze aftrek geen ernstige concurrentievervalsing optreedt, wordt afzonderlijk in onderdeel 7 ingegaan.

#### 5. Aftrek van kosten in verband met vrijwilligers

##### 5.1. Algemeen

Het is in de literatuur omstreden of een stichting of vereniging haar winst kan corrigeren met het bedrag aan arbeidskosten die niet zijn gemaakt wegens het ontbreken van een aan vrijwilligers toegekende arbeidsvergoeding.<sup>52</sup> Het gaat met andere woorden om de vraag: is het kostenvoordeel dat de stichting of vereniging geniet een te belasten voordeel uit onderneming? Deze vraag is alleen aan de orde indien het kostenvoordeel in het ondernemingsgedeelte van de stichting of vereniging opkomt.<sup>53</sup> Dat zal doorgaans het geval zijn wanneer de vrijwilligers ten behoeve van de onderneming van de stichting of de vereniging werkzaamheden hebben verricht.<sup>54</sup> Als vaststaat dat het voordeel in de ondernemings sfeer van de stichting of vereniging opkomt, is echter niet automatisch sprake van een voordeel uit onderneming. Dat wordt namelijk aan de hand van art. 8 lid 1 Wet VPB 1969 juncto art. 3.8 Wet IB 2001 bepaald. De Hoge Raad heeft in zijn arrest van 10 maart 1999, *BNB 1999/208c\** beslist dat betalingen die uit vrijgevigheid aan een stichting zijn gedaan door personen die bij haar ondernemingsuitoefening geen belang hebben weliswaar een vermogenstoename vormen, maar geen voordeel uit onderneming.<sup>55</sup> Vervolgens rijst de vraag of bevoordelingen in de kostensfeer onder omstandigheden niet eveneens voordeel uit onderneming zijn. En zo ja, of dat voordeel dan geëlimineerd moet worden. In de literatuur is gesuggereerd en in lagere rechtspraak (impliciet) bevestigd dat aansluiting moet worden gezocht bij de zgn. kostenarresten.<sup>56</sup> Op grond van de parallel met de kostenarresten leiden, kort gezegd, bevoordelingen in de kostensfeer bij de ontvangende stichting of vereniging niet tot een extra aftrekpost indien bij de voordeelverstrekker geen belasting kan worden geheven. Omdat vanwege het ontbreken van een arbeidsvergoeding bij de vrijwilliger geen heffing van inkomstenbelasting kan plaatsvinden, leidt het kostenvoordeel bij de stichting of vereniging niet tot een additionele aftrekpost.<sup>57</sup>

##### 5.2. De fictieve arbeidskostenafrek

Op de in het vorige onderdeel beschreven mogelijke bedreiging van de aftrek van de fictieve zakelijke arbeidskosten maakt het per 1 januari 2002 geïntroduceerde art. 9 lid 1 onderdeel i Wet VPB 1969 een eind voor een tweetal soorten stichtingen en verenigingen. In de eerste plaats voor stichtingen en verenigingen waarbij een algemeen maatschappelijk belang op de voorgrond staat. In de tweede plaats voor stichtingen en verenigingen waarbij een sociaal belang op de voorgrond staat en de winst hoofdzakelijk (lees: 70% of meer) wordt behaald met behulp van vrijwilligers.<sup>58</sup> Deze stichtingen en verenigingen mogen op grond van art. 9 lid 1

50. Ook niet ter beoordeling of voldaan is aan het winstplafond. In dit opzicht is de aanhef van art. 6 Wet VPB 1969 mogelijk verwarrend omdat op grond daarvan zou kunnen worden gedacht dat het streven naar winst voor lichamen zoals bedoeld in onderdeel b van art. 6 Wet VPB 1969 moet worden opgevat met inachtneming van art. 9 lid 1 onderdeel i Wet VPB 1969. Een muziekvereniging (sociaal belang) die kleding inzamelt voor een goed doel kan de besteding of uitkering aan het goede doel dus niet aftrekken.

51. Ter zake van dergelijke activiteiten kan ingevolge het derde lid van art. 15ba Wet VPB 1969 wel een herbestedingsreserve worden gevormd.

52. Zie o.a. J.E.A.M. van Dijk in zijn noot onder HR 15 november 1989, *BNB 1990/48*. Zie J.H.M. Arts, 'Versoepeling van de heffing van vennootschapsbelasting van verenigingen en stichtingen', *ScV* 2000/2, p. 27, 28 en 29. Zie ook C.P.M. van Houtte, *De stichting in het Nederlandse belastingrecht*, Fiscale Monografie 69, Kluwer, Deventer, 1994, p. 72.

53. Op grond van art. 2 lid 1 onderdeel d Wet VPB 1969.

54. Meer in het algemeen geldt namelijk dat aan de hand van de functie die het ontvangen voordeel binnen het lichaam vervult, moet worden beoordeeld in welke sfeer het voordeel opkomt. Vgl. HR 10 maart 1999, *BNB 1999/208c\**.

55. De casus betrof een stichting die een manege exploiteerde en gelden ontving die niet als tegenprestatie voor specifieke werkzaamheden of diensten waren toegekend maar ter versterking van haar vermogen. Hoge Raad overwoog: 'De omstandigheid dat het gehele vermogen van de stichting ondernemingsvermogen vormt, brengt evenwel niet mee dat elke vermogenstoename belastbare winst vormt. Zo bewerkstelligen betalingen die uit vrijgevigheid aan de stichting zijn gedaan door personen die bij haar ondernemingsuitoefening geen belang hebben weliswaar een vermogenstoename, maar deze toename vormt geen voordeel dat is verkregen uit onderneming.'

56. HR 8 juli 1986, *BNB 1986/293\**. 297. G.T.K. Meussen gaat in zijn noot bij het arrest HR 10 maart 1999, *FED 1999/345* ervan uit dat de kostenarresten van toepassing zijn. Volgens Hof Amsterdam 12 juni 2001, *FED 2001/441* volgt uit de jurisprudentie van de Hoge Raad (in casu HR 24 juni 1987, *BNB 1987/265*) dat bij de beoordeling van de vraag of een stichting winst beoogt of maakt, van de door de stichting werkelijk te maken of gemaakte kosten dient te worden uitgegaan. Daartoe behoren volgens het hof niet de kosten die de voor de stichting werkzame personen om persoonlijke redenen (cursivering, JvdS) niet aan haar in rekening hebben gebracht of zullen brengen.

57. Overigens wordt opgemerkt dat als gevolg van de inwerkingtreding van de Wet IB 2001 het belang van de kostenarresten lijkt te zijn afgenomen. Ten aanzien van vermogensbestanddelen die bij de voordeelverstrekker tot de rendementsgrondslag van box III behoren, lijkt vanwege het forfaitaire rendement nimmer meer sprake te zijn van een heffingslek. Indien een sympathisant in privé bijvoor-

beeld een object aan een stichting of vereniging tegen een onzakelijke prijs verhuurt, of renteloos geld uitleent, is verdedigbaar dat de stichting of vereniging een zakelijke huur of rente ten laste van haar winst brengt. De sympathisant wordt dan jaarlijks tegen 1,2% van de waarde van het verhuurde object of de vordering op het lichaam in de heffing van inkomstenbelasting betrokken.

58. Deze stichtingen komen overigens beide voor een vrijstelling van vennootschapsbelasting in aanmerking indien aan aanvullende voorwaarden is voldaan.

59. Zie art. 7aa lid 3 Uitvoeringsbesluit VPB 1971.

60. Vgl. de aanhef van art. 6 Wet VPB 1969.

61. Dit besluit was gebaseerd op de tot 1 januari 2002 in het tweede lid van art. 6 Wet VPB 1969 opgenomen bevoegdheid voor het geven van nadere regels met betrekking van de winst van op grond van art. 6 Wet VPB 1969 vrijgestelde lichamen. Dit besluit mocht op grond van het Besluit van de staatssecretaris van Financiën d.d. 9 april 1999, nr. DB99/1333M, BNB 1999/240 analoog worden toegepast voor lichamen waarbij een sociaal belang op de voorgrond staat en aan de overige voorwaarden was voldaan.

62. Zie memorie van toelichting, Belastingplan 2002, deel II (Economische infrastructuur), *Kamerstukken II* 2001/02, 28 034, nr. 3, p. 6.

63. Zie art. 9 lid 4 Wet VPB 1969.

64. Zie art. 9 lid 4 Wet VPB 1969. Het minimumloon wordt tweemaal per jaar aangepast en bedraagt per 1 januari 2002 voor een werknemer van 23 jaar of ouder bij een volledig dienstverband € 1206,60 per maand.

65. Memorie van toelichting, *Kamerstukken II* 2001/02, 28 034, nr. 3, p. 24.

66. Vgl. H.J. Bresser, *Stichtingen en verenigingen, Belastingplicht van stichtingen en verenigingen*, Kluwer, Deventer, 1998, p. 86.

67. Wat onder werkelijke kosten moet worden verstaan is in de wet noch in de toelichting daarop aangegeven. Voor de hand ligt hieronder de werkelijk aan de vrijwilligers betaalde vergoedingen te verstaan. In het per 1 januari 2002 vervallen Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 26 augustus 1993, nr. DB93/3669M, BNB 1993/288 werden daartoe echter ook kostenvergoedingen gerekend. Omdat deze voorwaarde per 1 januari 2002 niet op grond van het zesde lid van art. 9 Wet VPB 1969 in het Uitvoeringsbesluit 1971 is gesteld, dient hij volgens mij dan ook als vervallen te worden beschouwd. De fictieve aftrekpost wordt dus niet beïnvloed door vergoeding van door vrijwilligers gemaakte kosten.

68. Zie brief van de Staatssecretaris van Financiën van 18 april 2000 aan de Vaste Commissie van Financiën, WDB2000/00 266.

69. Zie het persbericht van het ministerie van Financiën van 18 april 2000, 2000/911, V-N 2000/20.17.

onderdeel i Wet VPB 1969 een fictievekostenpost ten laste van hun winst brengen indien:

- de stichting of vereniging in de administratie de gewerkte uren per vrijwilliger heeft gespecificeerd met opgave van diens naam, adres, woonplaats en daadwerkelijk aan de vrijwilliger verstrekte beloning;<sup>59</sup> en
- als gevolg van deze afrek geen ernstige concurrentievervalsing optreedt.

De fiscale definitie van een vrijwilliger is gekoppeld aan de hoogte van de ontvangen arbeidsvergoeding. Slechts degenen voor wie de arbeidsvergoeding meer dan 30% lager is dan hetgeen in het economische verkeer gebruikelijk is, kwalificeren als vrijwilliger.

Omdat de aftrek tevens doorwerkt naar de beoordeling of de winst beneden de daarvoor gestelde grenzen blijft, kan deze aftrek leiden tot een vrijstelling van vennootschapsbelasting.<sup>60</sup> Tot en met 31 december 2001 kon op grond van het Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 26 augustus 1993, nr. DB93/3669M, BNB 1993/288 slechts voor de beoordeling of de winst beneden het plafond van het Vrijstellingsbesluit VPB 1971 bleef, rekening worden gehouden met fictieve kosten van vrijwilligers.<sup>61</sup> Omdat per 1 januari 2002 deze aftrekmogelijkheid ook wordt gegeven indien de goedgevoelichamen van art. 6 Wet VPB 1969 belastingplichtig zijn, worden schokeffecten als gevolg van een winst die na aftrek van de fictieve kosten net boven het winstplafond uitkomt, voorkomen.<sup>62</sup> Op de voorwaarde dat ten gevolge van deze aftrek geen ernstige concurrentievervalsing optreedt, wordt afzonderlijk in onderdeel 7 ingegaan.

### 5.3. Omvang van de fictievearbeidskostenaftrek

De fictieve arbeidskosten zoals bedoeld in art. 9 lid 1 onderdeel j Wet VPB 1969 komen slechts in aftrek voorzover:

- de vrijwilligers ten behoeve van het ondernemingsgedeelte van de stichting of vereniging werkzaamheden hebben verricht (functie-eis); en
- zij meer bedragen dan de daadwerkelijk aan de vrijwilligers toegekende arbeidsvergoedingen; en
- de aftrek van de fictieve kosten niet leidt tot een (compensabel) verlies.<sup>63</sup>

Voor de omvang van de fictievearbeidskostenaftrek moet worden uitgegaan van het minimumloon, tenzij de stichting aannemelijk maakt dat in het economische verkeer een hogere beloning gebruikelijk is.<sup>64</sup> Het is systematisch niet fraai dat ter bepaling van de omvang van de aftrekpost niet direct is aangesloten bij de waarde in het economische verkeer van de gebruikelijke beloning. De in het economische verkeer gebruikelijke beloning is namelijk reeds voor stich-

tingen en verenigingen waarbij een algemeen sociaal belang op de voorgrond staat, van belang bij de beoordeling of in aanmerking wordt genomen voor de aftrek.

Uit de wetsgeschiedenis blijkt dat voor de bepaling van het aantal gewerkte uren dient te worden aangesloten bij het aantal uren dat voortvloeit uit een efficiënte bedrijfsvoering.<sup>65</sup> De fiscus zal dus waarschijnlijk in voorkomende gevallen het aantal gewerkte uren corrigeren voor een eventueel lagere arbeidsproductiviteit van vrijwilligers die geen professionele ervaring hebben alsmede lichamelijk en geestelijk gehandicapt.<sup>66</sup> De fictieve aftrekpost dient verminderd te worden met de werkelijke kosten. In tegenstelling tot de daadwerkelijk aan de vrijwilligers toegekende arbeidsvergoeding, ligt het niet voor de hand om de fictievearbeidskostenaftrek ook met de daadwerkelijke kostenvergoedingen (bijvoorbeeld reiskosten) te verminderen.<sup>67</sup> De maximering van de fictieve aftrekpost tot zover er winst is, komt in onderdeel 8 aan bod.

## 6. Fiscaal fondswervende instelling (ffi)

### 6.1. Algemeen

Vaststaat dat betalingen uit vrijgevigheid door sympathisanten die geen belang hebben bij de activiteiten van de stichting of vereniging, niet met vennootschapsbelasting zijn belast. Dergelijke ontvangen betalingen in het kader van passieve fondswerving, door middel van bijvoorbeeld het (onder media-aandacht) openstellen van een gironummer, hebben dus geen gevolgen voor de heffing van vennootschapsbelasting. Toch kunnen stichtingen en verenigingen die louter activiteiten organiseren waarvan de netto-opbrengsten bestemd zijn voor goede doelen, wel met heffing van vennootschapsbelasting worden geconfronteerd. Voorbeelden van belastingplichtige opbrengsten zijn de opbrengsten van muziekfeesten, loterijen en de verkoop van ingezamelde kleding. Deze activiteiten kwalificeren veelal als een onderneming of treden daarmee in concurrentie. De afdracht van de opbrengsten aan goede doelen is namelijk slechts een vorm van winstbestemming. Al op 8 april 2000 gaf de Staatssecretaris van Financiën aan dat hij de heffing van vennootschapsbelasting over dergelijke opbrengsten van fondswervende instellingen maatschappelijk onwenselijk acht.<sup>68</sup> Vooruitlopend op de wetswijziging per 1 januari 2002 bleek de bewindsman bereid in individuele gevallen een tegemoetkoming te verlenen.<sup>69</sup>

### 6.2. Voorwaarden ffi-status

Per 1 januari 2002 bestaat de mogelijkheid om in aanmerking te komen voor de status van fiscaal fondswervende instelling. Daar is geen verzoek aan de fiscus voor nodig. Indien aan de volgende voorwaarden is voldaan, kwalificeert

de stichting of vereniging van rechtswege als een fiscaal fondswervende instelling:

- de werkzaamheid van de stichting of vereniging is uitsluitend of nagenoeg uitsluitend (lees: 90% of meer) gericht op de verkrijging van gelden; en
- deze gelden zullen ingevolge de statuten van de stichting of vereniging of op grond van een schriftelijke overeenkomst worden uitgekeerd aan een algemeen nut beogende instelling in de zin van de giftenaftrek ex art. 16 Wet VPB 1969.

### 6.3. Bijzondere aftrekpost voor ffi

Een fiscaal fondswervende instelling kan de uitgekeerde gelden ten laste van de fiscale winst brengen voorzover:

- de uitgekeerde gelden aan de algemeen nut beogende instelling afkomstig zijn uit de fiscale winst van de fiscaal fondswervende instelling (onttrekkingseis); en
- de uitkeringen uiterlijk zes maanden na afloop van het boekjaar zijn gedaan waarin de daarvoor bestemde gelden zijn verkregen;<sup>70</sup> en
- de aftrek van de fictieve kosten niet leidt tot een (compensabel) verlies;<sup>71</sup> en
- als gevolg van deze aftrek geen ernstige concurrentievervalsing optreedt.<sup>72</sup>

In art. 7aa Uitvoeringsbesluit VPB 1971 is bepaald dat de uitkeringen op verzoek van de fiscaal fondswervende instelling reeds in aanmerking worden genomen in het boekjaar waarin de daarvoor bestemde gelden zijn verkregen. Een verzoek lijkt hiervoor overigens niet altijd nodig, aangezien dit reeds op grond van goed koopmansgebruik mogelijk moet worden geacht.<sup>73</sup>

### 6.4. Bijzondere aftrekpost óók voor andere lichamen

Stichtingen en verenigingen die géén fiscaal fondswervende instelling zijn, kunnen – onder bepaalde voorwaarden – ook gebruikmaken van de aftrekpost voor fiscaal fondswervende instellingen. Deze overeenkomstige aftrek voor lichamen die zelf een algemeen maatschappelijk belang behartigen, al dan niet in combinatie met de inzameling van gelden ten behoeve van andere lichamen die een algemeen maatschappelijk belang behartigen, ligt in het verlengde van de aftrekpost voor de fondswervende instellingen. De wetgever beoogt hiermee de (aftrekbare) aanwending van gelden ten bate van een door een instelling zelf behartigd algemeen belang op gelijke voet te behandelen als de uitkering van gelden aan andere instellingen die een algemeen maatschappelijk belang behartigen.<sup>74</sup>

Deze regeling betekent meer dan louter het achterwege laten van de beperkingen aan de giftenaftrek van art. 16 Wet VPB 1969 (drempel van € 227 en een maximering tot zes procent van de

winst). Gebruikmaking van de giftenaftrek kan namelijk geen vrijstelling van vennootschapsbelasting tot gevolg hebben. De giften maken ingevolge art. 7 lid 3 Wet VPB 1969 namelijk geen deel uit van de in het Vrijstellingsbesluit VPB 1969 bedoelde winst, maar van de belastbare winst. De aftrek op grond van de analoge toepassing van de ffi-aftrekpost werkt daarentegen wel door naar de beoordeling of de winst beneden het winstplafond blijft.

Voorwaarden voor de aftrekpost voor stichtingen en verenigingen (niet zijnde fiscaal fondswervende instellingen) zijn:

- de werkzaamheden van de uitkerende stichting of vereniging zijn uitsluitend of nagenoeg uitsluitend (lees: 90% of meer) gericht op de behartiging van een algemeen maatschappelijk belang;<sup>75</sup> en
- als gevolg van deze aftrek treedt geen ernstige concurrentievervalsing op.<sup>76</sup>

De uitkeringen zijn aftrekbaar voorzover:

- de uitgekeerde gelden aan de algemeen nut beogende instelling afkomstig zijn uit de fiscale winst van de stichting (onttrekkingseis); en
- de aftrek meer bedraagt dan de fictieve kostenaftrek voor vrijwilligers;<sup>77</sup> en
- de aftrek van de uitkering leidt niet tot een (compensabel) verlies.<sup>78</sup>

Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat voor aftrekbaarheid van deze uitkeringen niet is vereist dat zij berusten op een statutaire bepaling of schriftelijke overeenkomst. Een dergelijke eis geldt alleen voor de kwalificatie als fiscaal fondswervende instelling (zie onderdeel 6.2). Bovendien geldt, in tegenstelling tot hetgeen door de wetgever was aangekondigd, geen termijn waarbinnen deze uitkeringen moeten zijn gedaan.<sup>79</sup> Zoals gezegd in onderdeel 6.3 geldt een dergelijke eis wel voor fiscaal fondswervende instellingen. Kennelijk heeft men later ingezien dat een dergelijke uitkeringstermijn alleen zinvol is bij fiscaal fondswervende instellingen. Alleen bij deze instellingen past immers een stok achter de deur dat ook daadwerkelijk wordt uitgekeerd.

## 7. Ernstige concurrentievervalsing

Ter voorkoming van maatschappelijk ongewenste effecten is aan de voorafgaande onderdelen besproken bijzondere aftrekposten de wettelijke voorwaarde verbonden dat de aftrek niet mag leiden tot ernstige concurrentievervalsing.<sup>80</sup> In dit onderdeel wordt deze voorwaarde nader belicht.

De voorwaarde dient wetsystematisch te worden onderscheiden van het concurrentiecriteria van art. 4 onderdeel a Wet VPB 1969. Op grond

70. Zie art. 9 lid 6 Wet VPB 1969 juncto art. 7aa Uitvoeringsbesluit VPB 1971.

71. Zie art. 9 lid 4 Wet VPB 1969.

72. Zie art. 9 lid 1 onderdeel i Wet VPB 1969.

73. Eerst nadat is vastgesteld dat een bepaalde uitgave op grond van art. 8 lid 1 Wet VPB 1969 juncto art. 3.8 Wet IB 2001 dan wel volgens art. 9 Wet VPB 1969 aftrekbaar is, bepaalt goed koopmansgebruik ex art. 8 lid 1 Wet VPB 1969 juncto art. 3.25 Wet IB 2001 vervolgens ten laste van welk jaarresultaat deze uitgave kan worden gebracht. Vgl. N.H. de Vries en R.J. de Vries, *Cursus Belastingrecht (Vennootschapsbelasting)*, Gouda Quint, Deventer, onderdeel 2.12.A, over de verhouding tussen art. 3.8, art. 3.25 Wet IB 2001 en art. 9 Wet VPB 1969.

74. Memorie van toelichting, Belastingplan 2002, deel II (Economische infrastructuur), *Kamerstukken II* 2001/02, 28 034, nr. 3, p. 24.

75. Zie art. 9 lid 1 onderdeel i Wet VPB 1969.

76. Zie art. 9 lid 1 onderdeel i Wet VPB 1969.

77. Zie art. 9 lid 5 Wet VPB 1969.

78. Zie art. 9 lid 5 Wet VPB 1969.

79. Memorie van toelichting, Belastingplan 2002, deel II (Economische infrastructuur), *Kamerstukken II* 2001/02, 28 034, nr. 3, p. 25.

80. Memorie van toelichting, Belastingplan 2002, deel II (Economische infrastructuur), *Kamerstukken II* 2001/02, 28 034, nr. 3, p. 24.



van art. 2 lid 1 onderdeel d juncto art. 4 onderdeel a Wet VPB 1969 kan een lichaam belastingplichtig zijn indien zij met haar activiteiten in concurrentie treedt met ondernemingen in de commerciële sector. Een dergelijk belastingplichtig lichaam kan vervolgens op grond van art. 6 Wet VPB 1969 vrijgesteld zijn van vennootschapsbelasting. Aan de vrijstellingen van art. 6 Wet VPB 1969 is immers niet de voorwaarde gesteld dat van concurrentie, in welke mate dan ook, geen sprake is.<sup>81</sup>

Toch kan de eis dat geen ernstige concurrentieverstoring optreedt, een belangrijke rol spelen bij het al dan niet vrijgesteld zijn van vennootschapsbelasting. Voor de toetsing aan het voor de vrijstelling vereiste winstplafond kan immers slechts met de bijzondere aftrekposten rekening worden gehouden indien deze niet leiden tot een ernstige concurrentieverstoring.

De vraag rijst wat het inhoudelijke verband is met de uitleg van het in art. 4 onderdeel a Wet VPB 1969 opgenomen concurrentie criterium. Volgens vaste jurisprudentie is voor toepassing van art. 4 onderdeel a Wet VPB 1969 van concurrentie pas sprake indien de werkzaamheden van het lichaam in enigszins betekende mate ten koste van het debiet van andere reguliere ondernemers gaan.<sup>82</sup> Of de werkzaamheden ten koste gaan van het debiet van anderen gaan, dient te worden beoordeeld door de omzet van het lichaam te vergelijken met de totale omzet door alle ondernemers die opereren op die (regionale) markt.<sup>83</sup> Deze in het kader van art. 4 onderdeel a Wet VPB 1969 gewezen jurisprudentie lijkt slechts zeer beperkt dienst te doen bij de vaststelling of sprake is van 'ernstige concurrentieverstoring' in de zin van art. 9 lid 1 onderdeel i en j Wet VPB 1969. Blijkens de parlementaire geschiedenis ligt aan art. 9 lid 1 onderdeel i en j Wet VPB 1969 namelijk een zelfstandig concurrentie criterium ten grondslag. Volgens de wetgever zal namelijk in het algemeen sprake zijn van ernstige concurrentieverstoring indien een activiteit binnen de branche duidelijk als een vorm van concurrentie wordt ervaren.<sup>84</sup> Daarbij is door de wetgever aangegeven dat voor de beoordeling hiervan onder meer de aard en de omvang van de activiteit, alsmede de wijze waarop men deelneemt aan het economische verkeer van belang is. In tegenstelling tot de beoordeling of sprake is van concurrentie voor toepassing van art. 4 onderdeel a Wet VPB 1969 spelen dus waarschijnlijk meer factoren dan de relatieve omvang van de omzet een rol.

Overigens lijkt de aanwezigheid van causaal verband tussen de aftrek en de ernstige concurrentieverstoring geen zelfstandig vereiste. Indien een activiteit binnen de branche duidelijk als een vorm van concurrentie wordt ervaren, moet worden aangenomen dat de desbetreffende aftrekposten tot ernstige concurrentieverstoring zullen leiden.

## 8. Anti-cumulatie en maximering

In art. 9 lid 5 eerste volzin Wet VPB 1969 is een bepaling opgenomen die een ongewenste cumulatie voorkomt van de aftrekken van art. 9 lid 1 onderdeel i en j Wet VPB 1969. Besparingen op arbeidskosten kunnen namelijk tevens worden aangewend voor uitgaven ten bate van het algemene belang.<sup>85</sup> Zonder art. 9 lid 5 Wet VPB 1969 zou een volgens de wetgever niet te rechtvaardigen cumulatie van aftrekken ontstaan. De aftrek voor uitgaven ten bate van het algemene belang ex art lid 1 onderdeel i Wet VPB 1969 wordt slechts in aanmerking genomen voorzover deze meer bedraagt dan de fictieve arbeidskostenaf trek voor vrijwilligers ex art. 9 lid 1 onderdeel j Wet VPB 1969.

Art. 9 lid 5 tweede en derde volzin Wet VPB 1969 voorkomt dat de aftrekken van art. 9 lid 1 onderdeel i en j Wet VPB 1969, kunnen leiden tot een fiscaal verlies. Volgens de wetgever zou dit immers tot ongewenste effecten kunnen leiden, met name bij wijziging van de activiteiten waarbij nadien behaalde commerciële winsten worden gecompenseerd met fiscale verliezen uit de 'goeddoelperiode'.<sup>86</sup> De beperking van de aftrek is echter niet tot dergelijke situaties beperkt gebleven.

## 9. Afsluiting

Ter afsluiting van dit artikel wordt kort aandacht geschonken aan de vraag of er wellicht nu al wijzigingen van het nieuwe vrijstellingssysteem voor goeddoellichamen in de vennootschapsbelasting op komst zijn. Naar aanleiding van het rapport van de werkgroep 'Modernisering successiewetgeving' heeft de regering aangekondigd om voor algemeen nut beogende instellingen een systeem van registratie en certificering in te willen voeren.<sup>87</sup> Op dit moment loopt er een onderzoek naar de mogelijkheden tot invoering van een dergelijk systeem.<sup>88</sup> Voorts heeft de regering aangekondigd de definitie van algemeen nut beogende instelling te willen aanscherpen. Slechts instellingen die uitsluitend of nagenoeg uitsluitend het algemeen maatschappelijke belang dienen, kwalificeren dan nog als algemeen nut beogende instelling (thans geldt de soepelere fifty-fifty-benadering, zie onderdeel 2.3).

Blijkens de aankondiging van deze voorgenomen aanpassingen lijkt het vooralsnog te gaan om de algemeen nut beogende instellingen in de SW 1956 en de Wet IB 2001. Tijdens de parlementaire behandeling heeft de Staatssecretaris van Financiën bovendien aangegeven dat het niet mogelijk is om op voorhand een lijst samen te stellen van lichamen die zijn vrijgesteld van vennootschapsbelasting aangezien de vrijstelling mede afhankelijk is van de hoogte van de

81. Een dergelijke voorwaarde werd overigens wel gesteld in het besluit van 9 april 1999, nr. DB99/133M, BNB 199/240 op grond waarvan lichamen waarbij een sociaal belang op de voorgrond staat, waren vrijgesteld.

82. Vgl. o.a. HR 24 juni 1987, BNB 1987/264.

83. Vgl. P.C.J. Oerlemans, 'Het criterium 'in concurrentietreden' uit art. 4, onderdeel a, Wet VPB wordt in de jurisprudentie te eng geïnterpreteerd', *Sc&V*, 1998, p. 62 en 63.

84. Nota naar aanleiding van het verslag, Belastingplan 2002, deel II (Economische infrastructuur), *Kamerstukken II* 2001/02, 28 034, nr. 5, p. 23.

85. Memorie van toelichting, Belastingplan 2002, deel II (Economische infrastructuur), *Kamerstukken II* 2001/02, 28 034, nr. 3, p. 25.

86. Memorie van toelichting, Belastingplan 2002, deel II (Economische infrastructuur), *Kamerstukken II* 2001/02, 28 034, nr. 3, p. 25.

87. Ministerie van Financiën 5 juni 2001, nr. WDB 2001/370, V-N 2001/33.3.

88. Zie het persbericht van het Ministerie van Financiën van 30 mei 2002, nr. WDB2002-00 281.

behaalde winst.<sup>89</sup> Maar ook als het regime voor goeddoellichamen in de vennootschapsbelasting ongemoeid wordt gelaten, werken de eventuele maatregelen door, zij het beperkt, naar de ven-

nootschapsbelasting. De bijzondere aftrekpost voor fondswervende instellingen is namelijk gekoppeld aan uitkeringen aan algemeen nut begenende instellingen in de zin van de giftenaftrek.

89. Nota naar aanleiding van het verslag, Belastingplan 2002, deel II (Economische infrastructuur), *Kamerstukken II* 2001/02, 28 034, nr. 5, p. 24.