

Fiscaliteiten

Belastingplicht van verenigingen en stichtingen

Dr. J.Ch. Caanen

1 Inleiding

Ter illustratie van de stelling dat zijn organisatie er niet op uit was de mensen geld uit de zakken te kloppen maakte een 'manager' van een piramidespel in een vraaggesprek op Radio 1 gewag van het feit dat de activiteiten vanuit een stichting werden ontplooid. Ergo: van commercie was geen sprake. Deze suggestie is niet in overeenstemming met de werkelijkheid: er zijn talloze commerciële stichtingen die zich in een toenemende belangstelling mogen verheugen, van zowel accountants als fiscalisten.

Grotere verenigingen en stichtingen die een onderneming instandhouden, vallen sinds vorig jaar onder de jaarrekeningbepalingen van Titel 9, Boek 2, BW en in dit kader is in de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving 1998 een ontwerp-richtlijn voor commerciële verenigingen en stichtingen opgenomen.

De Belastingdienst is bezig steeds meer verenigingen en vooral stichtingen¹ te 'beschrijven' om te kunnen beoordelen of er sprake is van belastingplicht voor de vennootschapsbelasting.

Deze bijdrage heeft alleen de belastingplicht van particuliere stichtingen tot onderwerp. Volledig door de overheid beheerste stichtingen zijn uitsluitend belastingplichtig indien zij zich met een beperkt aantal activiteiten, zoals landbouw, nijverheid, handel en vervoer bezighouden. Andere commerciële overheidsactiviteiten blijven onbelast, waardoor een concurrentievoordeel

ontstaat. Het ziet er naar uit dat daaraan spoedig een einde gaat komen: onlangs is de 'Contourenschets verruiming belastingplicht voor overheidsbedrijven' verschenen. Hierin wordt voorgesteld belastingplicht voor overheidsbedrijven tot hoofdregel te maken.

2 Belastingplicht voor de vennootschapsbelasting

Op stichtingen wordt allereerst de zogenoemde 'ondernemingstoets' van artikel 2, eerste lid, onderdeel d, Wet VpB 1969 toegepast. Deze houdt in dat een stichting belastingplichtig is indien en voorzover er sprake is van een (materiële) onderneming. De toetsing vindt plaats aan de hand van de criteria uit de inkomstenbelasting. De 'indien'-vraag wordt positief beantwoord als er sprake is van een organisatie van arbeid en kapitaal en deelname aan het economisch verkeer, winst wordt beoogd en deze redelijkerwijze te verwachten is. De statuten zijn daarbij niet doorslaggevend: indien daarin is opgenomen dat niet naar winst wordt gestreefd, maar er zijn aanhoudend exploitatieoverschotten, dan wordt toch tot de aanwezigheid van een winststreven geconcludeerd. Bij het berekenen van de exploitatiesaldi dient uitgegaan te worden van de werkelijke kosten en niet van de fictieve kosten van bijvoorbeeld vrijwilligers.

Het kost evenwel enige jaren voordat een inspecteur de conclusie kan trekken dat er, in tegenstelling tot hetgeen de statuten vermelden, kennelijk toch sprake is van een winststreven gezien de structurele overschotten. Mede om de bewijslast voor de inspecteur te verlichten is de 'concurrentietoets' van artikel 4 in de wet opgenomen. Daarin wordt het drijven van een onder-

Dr. J.Ch. Caanen is universitair docent aan het Fiscaal Instituut Tilburg van de Katholieke Universiteit Brabant. Hij is tevens verbonden aan het Bureau Vaktechniek van de A & A Groep te Sittard.

neming gelijkgesteld met het verrichten van werkzaamheden waardoor in concurrentie wordt getreden met ondernemingen van belastingplichtige natuurlijke personen en vennootschappen. Het dient te gaan om werkzaamheden die uiterlijk met deze ondernemingen overeenkomen. Naast het vergemakkelijken van het werk van de inspecteur heeft artikel 4 dus ook als doel het voorkomen van concurrentieverstoring door commerciële stichtingen.

Een mooi voorbeeld van de werking van artikel 2 respectievelijk artikel 4 is een recente uitspraak van Hof Arnhem van 2 april 1999. Een stichting had als doel het bevorderen van activiteiten om het isolement van aan huis gebonden gehandicapten, demente bejaarden en mindervaliden te verlichten. De stichting beoogde niet het behalen van winst. In 1994 werd met de verkoop van wenskaarten een omzet van f 27.550,- en een batig saldo van f 6.614,- behaald. Kennelijk was dit het eerste jaar. Het Hof oordeelde dat de stichting daarmee in concurrentie trad met onder andere postkantoren, supermarkten en tijdschriftenwinkels. De stichting was daarom *in ieder geval* (cursivering door auteur) belastingplichtig op grond van artikel 4; de vraag of de stichting belastingplichtig was op grond van artikel 2, eerste lid, onderdeel d hoefde niet meer te worden beantwoord.

Naast de vaststelling of er sprake is van een onderneming moet nagegaan worden hoever deze reikt. Dit is de kwestie van de vermogensetikettering: welke activa en passiva maken deel uit van de onderneming en welke niet? Dit is van belang, want bijvoorbeeld opbrengsten van beleggingen die niet als ondernemingsvermogen zijn geëtiketteerd, worden niet belast, noch met inkomstenbelasting noch met vennootschapsbelasting.

Strikt genomen kunnen binnen een stichting meerdere ondernemingen opereren. In het zogenoemde Rode-Kruisarrest (*BNB* 1990/48) heeft de Hoge Raad beslist dat elke zelfstandige activiteit afzonderlijk aan artikel 2 en vervolgens eventueel aan artikel 4 getoetst moet worden. Bij verwevenheid moet toch gesplitst worden, desnoods door middel van schattingen.

3 Stichtingen met bescheiden commerciële activiteiten

Voor stichtingen met bescheiden commerciële activiteiten zijn er twee mogelijkheden om aan

belastingheffing te ontkomen. Allereerst de vrijstellingsbepaling van artikel 6. Lichamen waarbij de behartiging van het algemeen maatschappelijk belang op de voorgrond staat en waarvoor het winststreven van geen of bijkomstige betekenis is, zijn vrijgesteld van de belastingplicht tenzij zij om belastingplicht verzoeken. Een dergelijk verzoek kan zinvol zijn indien de stichting compensabele verliezen heeft of wil voorkomen dat er belaste eindafrekeningswinst (goodwill plus stille reserves) ontstaat. De winst is van bijkomstige betekenis indien deze op jaarbasis minder dan f 13.000,- of minder dan f 65.000,- over een periode van vijf jaar bedraagt. Wat onder de behartiging van het algemeen maatschappelijk belang moet worden verstaan is niet erg duidelijk; in de hiervoor vermelde uitspraak van het Hof Arnhem was daarvan in elk geval geen sprake.

Daarnaast heeft de Staatssecretaris, mede naar aanleiding van een vraag van het Kamerlid Marijnissen over het belasten van de inkomsten uit het ophalen van oud papier door een vogelvereniging, op 9 april 1999 een resolutie gepubliceerd waarin hij de Belastingdienst opdraagt soepel te werk te gaan bij de beoordeling van de belastingplicht ex artikel 2 in geval van stichtingen en verenigingen die inkomsten verwerven hoofdzakelijk door de inzet van vrijwilligers. Daarbij worden de winstgrenzen van artikel 6 gehanteerd.

Een andere resolutie (uit 1998) bevat een tegemoetkoming voor sportverenigingen met kantine die zich niet té commercieel gedragen. Deze tegemoetkoming houdt in dat de ondernemingstoets niet uitsluitend op de kantine wordt toegepast, maar op de gehele vereniging. De uitgaven in het kader van de primaire sportactiviteiten vormen dan een kostenpost. Er moet dan wel heel stevig worden gedronken, willen er structurele overschotten ontstaan!

NOOT

1 Gemakshalve zal ik het in het vervolg van deze bijdrage slechts over stichtingen hebben.