

**Vennootschapsbelasting. Belastingplicht van verenigingen en stichtingen**  
**Belastingdienst/Centrum voor proces- en productontwikkeling, Sector brieven & beleidsbesluiten**  
**Besluit van 23 december 2005, nr. CPP2005/2730M**

**De directeur-generaal Belastingdienst heeft namens de staatssecretaris van Financiën het volgende besloten.**

*In dit besluit is een aantal besluiten over belastingplicht van verenigingen en stichtingen samengevoegd en geactualiseerd. Dit besluit vervangt de volgende besluiten:*

- *het besluit van 24 mei 1996, nr. DB96/923M, inzake stichtingen derden-gelden notarissen;*
- *het besluit van 30 augustus 1996, nr. DGO/96-8500, inzake de belastingplicht van Arbo-instellingen;*
- *het besluit van 16 september 1996, nr. DB96/2433M, inzake stichtingen en verenigingen die kinderopvang verzorgen;*
- *het besluit van 21 november 1997, nr. DB97/3246M, inzake stichtingen derden-gelden advocaten;*
- *het besluit van 27 januari 1998, nr. DB98/311M, inzake belastingplicht van kantines van sportverenigingen;*
- *het besluit van 9 november 2001, nr. CPP2001/2426M, inzake de belastingplicht van gesubsidieerde gezondheidscentra;*
- *het besluit van 20 december 2001, nr. CPP2001/1551M, inzake de belastingplicht van lokale en regionale omroepen;*
- *het besluit van 2 maart 2005, nr. CPP2004/2278M, inzake belastingplicht van gesubsidieerde instellingen.*

*Met deze samenvoeging en actualisering is geen inhoudelijke wijziging van bestaand beleid beoogd.*

## **1. Inleiding**

In de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb) staan de rechtsvormen die voor de heffing van de vennootschapsbelasting als binnenlands belastingplichtigen worden aangemerkt (artikel 2). In de onderdelen *a*, *b* en *c* van het eerste lid van dit artikel worden de lichamen genoemd die op grond van hun rechtsvorm volledig belastingplichtig zijn. Zij drijven met hun gehele vermogen een onderneming. De niet in de onderdelen *a*, *b* en *c* genoemde verenigingen en andere dan publiekrechtelijke rechtspersonen zijn belastingplichtig, indien en voorzover zij een onderneming drijven (artikel 2, eerste lid, onderdeel *d*, van de Wet Vpb). Voorbeelden van deze rechtsvormen zijn de vereniging en de stichting. Deze rechtsvormen kennen een onderscheid tussen ondernemingsvermogen en niet-ondernemingsvermogen. Dit besluit geeft een nadere invulling van de belastingplicht van deze lichamen.

## **2. Drijven van een onderneming en in concurrentie treden**

Voor het drijven van een onderneming moet sprake zijn van een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid die gericht is op deelname aan het economische verkeer met het oogmerk winst te behalen. Van het oogmerk winst te behalen is sprake als er voordeel wordt beoogd en ook redelijkerwijs kan worden verwacht (winststreven).

Het begrip "het drijven van een onderneming" is uitgebreid met "een werkzaamheid die uiterlijk met het drijven van een onderneming overeenkomt waardoor in concurrentie wordt getreden met ondernemingen, gedreven door natuurlijke personen of lichamen genoemd in artikel 2, eerste lid, onderdelen *a*, *b* en *c*", van de Wet Vpb (artikel 4, onderdeel *a*, van de Wet Vpb).

De hiervoor genoemde elementen worden hierna uitgewerkt.

## **3. Het drijven van een onderneming in de zin van artikel 2, eerste lid, onderdeel d, van de Wet Vpb**

### **3.1. Deelname aan het economische verkeer**

In tegenstelling tot eerder gegeven antwoorden op Kamervragen wordt met het begrip economisch verkeer niet geduid op ruilverkeer (Tweede Kamer, 1994-1995, Aanhangsel Handelingen pag. 839 en 840 inzake Omroep Brabant). Het begrip economisch verkeer heeft een ruimere strekking dan alleen het ruilverkeer.

### **3.2. Winststreven**

De toetsing of sprake is van het drijven van een onderneming moet, als er meer - naar hun aard verschillende - activiteiten worden uitgeoefend, op elke afzonderlijke activiteit plaatsvinden. Het feit dat een lichaam als geheel niet naar winst streeft, is niet relevant als een afzonderlijke activiteit is aan te merken als het drijven van een onderneming.

Als de activiteiten naar hun aard verschillen maar toch sterk met elkaar verweven zijn, is een gescheiden beoordeling niet aan de orde. Dit is met name het geval als het lichaam bij de deelname aan het maatschappelijke verkeer met zijn geheel aan activiteiten als eenheid optreedt.

#### **3.2.1. Winststreven en gesubsidieerde instellingen**

Mede door wijzigingen in subsidieregels (meer budgetsubsidies en minder exploitatiesubsidies) behalen

gesubsidieerde instellingen steeds vaker exploitatieoverschotten. Dit kan voor een verantwoorde bedrijfsvoering zelfs noodzakelijk zijn. Onder subsidie wordt in dit besluit verstaan subsidie als bedoeld in artikel 4:21 Algemene wet bestuursrecht. Van een winststreven is echter geen sprake voorzover gesubsidieerde instellingen, volgens statuten of subsidieregels, de behaalde overschotten moeten aanwenden overeenkomstig de subsidiedoelinden of terug moeten betalen aan de subsidieverstrekker. Naast het feit dat de gevormde overschotten niet vrij besteedbaar zijn, wordt er geen voordeel beoogd en verwacht. Van het ontbreken van een winststreven kan ook sprake zijn als de instelling haar inkomsten met betrekking tot gesubsidieerde activiteiten hoofdzakelijk verkrijgt uit subsidies en daarnaast slechts eigen bijdragen ontvangt van degenen voor wie de instelling prestaties verricht. Uiteraard moet de instelling ook feitelijk conform deze statuten of subsidieregels handelen.

### **3.2.2. Winststreven en amateur sportverenigingen**

Amateur sportverenigingen zijn vaak niet belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting aangezien het winststreven veelal ontbreekt. Als een eventueel behaald exploitatieoverschot conform de statuten moet worden gebruikt voor de primaire activiteit van de vereniging en ook feitelijk conform de statuten wordt gehandeld, is er geen sprake van een winststreven. Dit geldt ook voor de leidende sportbonden.

### **3.2.3. Winststreven en de kantine van de amateur sportvereniging**

Als een amateur sportvereniging een kantine exploiteert en deze kantine-exploitatie als aparte activiteit wordt beschouwd, kwalificeert deze activiteit in veel gevallen als het drijven van een onderneming. Indien aan de volgende cumulatieve voorwaarden wordt voldaan is er geen sprake van belastingplicht/winststreven van een sportvereniging die een kantine exploiteert:

- a. de kantine-exploitatie vormt een normale nevenactiviteit van de sportvereniging;
- b. buiten het gebruik van de kantine voor het verenigingsleven in besloten kring, vindt openstelling van de kantine slechts plaats in rechtstreeks verband (ook qua tijdsduur) met de sportieve activiteiten van de vereniging;
- c. de kantine noch daartoe behorende (delen van de) inventaris worden al dan niet tegen vergoeding ter beschikking van derden gesteld;
- d. in afwijking van het bepaalde in de letters b en c kan de kantine ook zijn geopend in rechtstreeks verband (ook qua tijdsduur) met sportieve activiteiten van derden. Hierbij gelden, naast de overige in dit besluit opgenomen voorwaarden, de volgende restricties:
  - de sportieve activiteiten van de derden komen overeen met de sport die pleegt te worden beoefend door de vereniging, of de sportaccommodatie is voor die sportieve activiteiten ingericht;
  - de openstelling vloeit rechtstreeks voort uit verplichtingen die de vereniging ten opzichte van de eigenaar/verhuurder van de accommodatie heeft. Dit houdt in dat de vereniging veelal verplicht is de kantine te openen op tijdstippen dat de accommodatie aan derden ter beschikking staat;
  - de openstelling vindt op ten hoogste 12 dagen per kalenderjaar plaats;
  - de openstelling begint niet eerder dan 1 uur voor de aanvang van de sportieve activiteiten van derden en eindigt niet later dan 1 uur na het einde van die activiteiten.

e. zowel statutair als feitelijk wordt het exploitatieresultaat uitsluitend aangewend ten behoeve van de primaire activiteit van de sportvereniging.

Amateur sportverenigingen die een bestuursreglement hebben conform het Model Bestuursreglement "alcohol in sportkantines" dat door de overkoepelende sportorganisatie NOC/NSF is opgesteld en welke voldoen aan de voorwaarden zoals deze worden gesteld in paragraaf 3 van het Model Bestuursreglement, worden geacht - indien en zolang zij handelen in overeenstemming met het bedoelde reglement - aan de hiervoor genoemde voorwaarden a tot en met e te voldoen.

Indien paragraaf 3 van het Model Bestuursreglement "alcohol in sportkantines" is gecodificeerd in de Drank- en Horecawet, dient te worden voldaan aan de voorwaarden gesteld in de wettelijke bepaling(en).

### **3.2.4. Winststreven en stichting derden-gelden**

Notarissen en advocaten richten stichtingen op die tot doel hebben de uit hoofde van hun ambt of beroep toevertrouwde derden-gelden te beheren voor een bepaalde periode. Het oogmerk van zo'n "stichting derden-gelden", is het voorkomen dat de derden-gelden zich vermengen met het vermogen van de notaris of advocaat, of van de rechtspersoon waarin deze zijn onderneming drijft. De prestaties die de stichting ten behoeve van de notaris of advocaat verricht, bestaan uit het in beheer nemen en doorbetalen van derden-gelden die aan de notaris of advocaat zijn toevertrouwd. De notaris of advocaat verricht op zijn beurt de diensten die voor het functioneren van de stichting onontbeerlijk zijn, namelijk:

bestuursactiviteiten en administratieve werkzaamheden tegen een jaarlijkse vergoeding die gelijk is aan het positieve saldo van de baten en lasten van de stichting van het desbetreffende jaar.

De stichting die op grond van een modelovereenkomst van de Koninklijke Notariële Broederschap of de voorbeeldstatuten van de Nederlandse Orde van Advocaten is opgericht, drijft geen onderneming als ze conform haar doelstelling geen winst beoogt en ook feitelijk geen winst behaalt.

#### **4. In concurrentie treden met**

Op grond van het concurrentie criterium zijn belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting die stichtingen en verenigingen die geen winststreven hebben, maar activiteiten verrichten die overeenkomen met activiteiten van belastingplichtige ondernemingen van natuurlijke personen en lichamen die worden genoemd in artikel 2, eerste lid, onderdelen a, b, en c van de Wet Vpb (artikel 4, onderdeel a, van de Wet Vpb).

Voorbeelden van lichamen die in concurrentie treden met ondernemers en daarom op grond van artikel 4, onderdeel a, van de Wet Vpb als belastingplichtig worden aangemerkt, zijn stichtingen en verenigingen die:

- a. werkzaamheden verrichten als gecertificeerde ARBO-dienst (hieronder vallen mede bedrijfsgezondheidsdiensten en gemeentelijke gezondheidsdiensten);
- b. activiteiten verrichten als gezondheidscentrum;
- c. actief zijn op het gebied van de kinderopvang;
- d. actief zijn op het gebied van lokale en regionale omroepen.

Bij de beoordeling van de belastingplicht van de lokale en regionale omroepen zijn ook reclame- of nevenactiviteiten die worden uitgeoefend van belang. In het algemeen zullen reclame- of nevenactiviteiten namelijk zodanig verweven zijn met de omroepactiviteiten dat een gescheiden beoordeling niet mogelijk is voor de vraag welke activiteiten te rekenen zijn tot de onderneming van de omroepinstelling.

#### **5. Inwerkingtreding en intrekking besluiten**

Dit besluit treedt in werking met ingang van de dagtekening van dit besluit.

De volgende besluiten zijn met ingang van de dagtekening van dit besluit ingetrokken:

- *het besluit van 24 mei 1996, nr. DB96/923M;*
- *het besluit van 30 augustus 1996, nr. DGO/96-8500;*
- *het besluit van 16 september 1996, nr. DB96/2433M;*
- *het besluit van 21 november 1997, nr. DB97/3246M;*
- *het besluit van 27 januari 1998, nr. DB98/311M;*
- *het besluit van 9 november 2001, nr. CPP2001/2426M;*
- *het besluit van 20 december 2001, nr. CPP2001/1551M;*
- *het besluit van 2 maart 2005, nr. CPP2004/2278M.<]]>*