

Wet- en regelgeving

Versie G. Tekst met ingang van 1 januari 2002

Uitvoeringsbepalingen

Vrijstellingsbesluit voor lichamen bij welke behartiging van een algemeen maatschappelijk belang op de voorgrond staat (besluit van 20 augustus 1971,»

Versie V5. Tekst van 1 januari 1994 tot en met 31 december 2001

Versie V4. Tekst van 30 december 1990 tot en met 31 december 1993

Versie V3. Tekst van 1 januari 1982 tot en met 29 december 1990

Versie V2. Tekst van 1 januari 1977 tot en met 31 december 1981

Versie V1. Tekst van 1 januari 1970 tot en met 31 december 1976

Commentaar

Aantekening 1. Algemeen

1.1. Inleiding

1.2. Ontstaan van de bepaling

1.2.1. Historisch overzicht

1.2.2. Chronologisch overzicht

1.3. Gereserveerd

1.4. Doel en strekking

1.5. Gereserveerd

1.6. Context van de bepaling

1.7. Geschiedenis van het Vrijstellingsbesluit 1971

Aantekening 2. Behartiging van een algemeen maatschappelijk belang

2.1. Algemeen

2.2. Sportverenigingen

2.3. Stadsherstel

2.4. Lokale en regionale omroepen

2.5. Arbo-diensten

2.6. Harmonie- en fanfareverenigingen

2.7. Kinderopvang

2.8. Fondswervende stichtingen

2.9. Kringloopcentra

2.10. Dorpshuis, gemeenschapshuis

2.11. Ambulancevervoer

2.12. Zwembad

2.13. Dierenasiel

2.14. Gezondheidszorg

2.15-2.49. Gereserveerd

2.50. Diversen

Aantekening 3. Behartiging van een sociaal belang met vrijwilligers

3.1. Codificatie van beleid

3.2. Sociaal belang

3.3. Arbeid om niet of tegen laag loon

Aantekening 4. Ontbrekend of bijkomstig winststreven

4.1. Algemeen

4.2. Winstgrenzen

4.3. Invloed van art. 9, eerste lid, onderdeel i en j

- 4.4. Winstbestemmingseis
- 4.5. Toepassingsproblemen
- Aantekening 5. Keuze voor belastingplicht

Voetnoten:

(*1)

Het commentaar op art. 6 is bij t/m BNB 2004/148 en V-N 2004/21.26.

GELDENDE VERSIE

Versie G. Tekst met ingang van 1 januari 2002

Wij behouden ons voor onder daartoe te stellen voorwaarden van de belasting vrij te stellen lichamen waarbij het streven naar winst - opgevat met inachtneming van de aftrekken van artikel 9, eerste lid, onderdelen i en j, in verbinding met het vierde en vijfde lid van dat artikel - hetzij geheel ontbreekt, hetzij van bijkomstige betekenis is, en bij welke:

- a. de behartiging van een algemeen maatschappelijk belang op de voorgrond staat, of
- b. de behartiging van een sociaal belang op de voorgrond staat en de winst hoofdzakelijk wordt behaald met behulp van arbeid die door natuurlijke personen om niet of naar een loon dat in belangrijke mate lager is dan hetgeen in het economische verkeer gebruikelijk is, wordt verricht.

Overzicht van wijzigingen

Wet van 14 december 2001 tot wijziging van belastingwetten c.a. (Belastingplan 2002 II - Economische infrastructuur), Stb. 2001, 641

De bovenstaande tekst van art. 6 is tot stand gekomen ingevolge de wet van 14 december 2001 tot wijziging van belastingwetten c.a. (Belastingplan 2002 II - Economische infrastructuur), Stb. 2001, 641. Deze bepaling is in werking getreden met ingang van 1 januari 2002 (art. VIII van de wet van 14 december 2001).

Uitvoeringsbepalingen

Vrijstellingsbesluit voor lichamen bij welke behartiging van een algemeen maatschappelijk belang op de voorgrond staat (besluit van 20 augustus 1971, Stb. 1971, 599)

Art. 1.

Een in artikel 6 van de wet omschreven lichaam is van de belasting vrijgesteld mits, zo winst wordt behaald deze:

- a. in het jaar niet meer bedraagt dan € 7500, dan wel in het jaar en de daaraan voorafgaande vier jaren tezamen niet meer bedraagt dan € 37 500;
- b. uitsluitend kan worden aangewend ten bate van een ingevolge dit artikel vrijgesteld lichaam of een algemeen maatschappelijk belang.

Art. 1a.

Een lichaam dat voldoet aan de voorwaarden gesteld in artikel 1 is in afwijking van genoemd artikel niet van de belasting vrijgesteld, indien het lichaam dit bij het indienen van de aangifte over het jaar verzoekt.

Art. 2.

Dit besluit treedt in werking met ingang van de tweede dag na de datum van uitgifte van het Staatsblad waarin het is geplaatst.

Wijzigingen in uitvoeringsbepalingen

Besluit van 17 december 2001 tot aanpassing van enige uitvoeringsbesluiten mede in het kader van het Belastingplan 2002, Stb. 2001, 700

Bovenstaande tekst van het Vrijstellingsbesluit is tot stand gekomen na wijziging ervan bij art. IV van het besluit van 17 december 2001 tot aanpassing van enige uitvoeringsbesluiten mede in het

kader van het Belastingplan 2002, *Stb.* 2001, 700, welke wijziging in werking is getreden met ingang van 1 januari 2002 (art. IX, eerste lid, van het besluit). Het Vrijstellingsbesluit in bovenstaande vorm vindt voor het eerst toepassing voor boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2002 (art. IX, derde lid, van het besluit).

VERVALLEN VERSIE(S)

Versie V5. Tekst van 1 januari 1994 tot en met 31 december 2001

Zie voor tekst en aantekeningen het tijdvak 1 januari 1970 tot en met 31 december 2001 (tijdvak 1).

Versie V4. Tekst van 30 december 1990 tot en met 31 december 1993

Zie voor tekst en aantekeningen het tijdvak 1 januari 1970 tot en met 31 december 2001 (tijdvak 1).

Versie V3. Tekst van 1 januari 1982 tot en met 29 december 1990

Zie voor tekst en aantekeningen het tijdvak 1 januari 1970 tot en met 31 december 2001 (tijdvak 1).

Versie V2. Tekst van 1 januari 1977 tot en met 31 december 1981

Zie voor tekst en aantekeningen het tijdvak 1 januari 1970 tot en met 31 december 2001 (tijdvak 1).

Versie V1. Tekst van 1 januari 1970 tot en met 31 december 1976

Zie voor tekst en aantekeningen het tijdvak 1 januari 1970 tot en met 31 december 2001 (tijdvak 1).

Voetnoten:

(*1)

Het commentaar op art. 6 is bij t/m BNB 2004/148 en V-N 2004/21.26.

Deeloverzicht

- 1.1. Inleiding
 - 1.2. Ontstaan van de bepaling
 - 1.2.1. Historisch overzicht
 - 1.2.2. Chronologisch overzicht
 - 1.3. Gereserveerd
 - 1.4. Doel en strekking
 - 1.5. Gereserveerd
 - 1.6. Context van de bepaling
 - 1.7. Geschiedenis van het Vrijstellingsbesluit 1971
-

1.1. Inleiding

Beschouwing

Art. 6 Wet VPB 1969 bevat een delegatiebepaling die de mogelijkheid schept vrijstelling van belasting te verlenen aan lichamen die gelet op de aard van de werkzaamheden wel voor een subjectieve vrijstelling naast die van art. 5 in aanmerking komen. Van deze bevoegdheid is gebruik gemaakt middels het besluit van 20 augustus 1971, *Stb.* 1971, 559 (Vrijstellingsbesluit 1971), waarin de voorwaarden zijn opgenomen voor vrijstelling op grond van art. 6.

Voor de toepassing van de vrijstelling is vereist dat bij het lichaam de behartiging van een algemeen maatschappelijk belang op de voorgrond staat, een criterium dat ook in andere belastingwetten in nagenoeg dezelfde gedaante een rol speelt (aant. 2), of de behartiging van een sociaal belang (aant. 3).

De vrijstelling kan door het lichaam slechts worden genoten indien de winst van een jaar, dan wel van de laatste vijf jaren, binnen de in het Vrijstellingsbesluit 1971 gestelde grens blijft. Bij de toepassing van deze regels kunnen zich problematische situaties voordoen (aant. 4). Het probleem van eindafrekening bij intreden van de vrijstelling wordt ondervangen door de mogelijkheid om af te zien van vrijstelling (aant. 5).

1.2. Ontstaan van de bepaling

1.2.1. Historisch overzicht

Beschouwing

Art. 6 Wet VPB 1969 is in zijn huidige vorm in de wet gekomen bij wet van 14 december 2001 tot wijziging van belastingwetten c.a. (Belastingplan 2002-II Economische infrastructuur), *Stb.* 2001, 641. Het vervangt het oorspronkelijke art. 6, dat vanaf de invoering van de Wet VPB 1969 tot 1 januari 2002 ongewijzigd bleef. Zie voor art. 6 Wet VPB 1969 tot 1 januari 2002 het tijdvak 1 januari 1970 tot en met 31 december 2001 (tijdvak 1).

Aangezien de huidige versie van art. 6 Wet VPB 1969 sterk voortbouwt op de oorspronkelijke bepaling, blijft de totstandkomingsgeschiedenis van die bepaling relevant. De nieuwe versie van art. 6 Wet VPB 1969 heeft in haar eigen parlementaire behandeling een zeer beknopte toelichting gekregen.

1.2.2. Chronologisch overzicht

Parlementaire behandeling

Wet van 14 december 2001, Stb. 2000, 641 (Belastingplan 2002-II Economische infrastructuur)

- Advies Raad van State en nader rapport, *Kamerstukken II* 2001/02, 28 034, A, blz. 24-25;

- MvT, *Kamerstukken II* 2001/02, 28 034, nr. 3, blz. 5-6 en blz. 18;
- Tweede NvW, *Kamerstukken II* 2001/02, nr. 10 (art. I).

1.3. Gereserveerd

1.4. Doel en strekking

Beschouwing

Art. 6 Wet VPB 1969 strekt ertoe vrijstelling van de belasting te verlenen aan kleinere 'goed-doelinstellingen'. In eerste instantie bleef de mogelijkheid tot vrijstelling beperkt tot lichamen die een algemeen maatschappelijk belang behartigen. Met ingang van 1 januari 2002 komen voor de vrijstelling ook in aanmerking lichamen waarbij de behartiging van een sociaal doel op de voorgrond staat en die hun winst behalen met behulp van de arbeid van vrijwilligers.

Parlementaire behandeling

'Zoals reeds in de toelichting op de tweede nota van wijziging is uiteengezet, beoogt dit artikel de mogelijkheid te openen in een aantal randgevallen vrijstelling van belastingplicht te verlenen. Het artikel dient gezien te worden als een aanvulling op artikel 5, voor lichamen welke wel aan de strekking van deze vrijstellingsbepalingen voldoen, doch niet onder de limitatieve opsomming van dat artikel vallen.'

Nadere MvA, Kamerstukken II 1968/69, 6000, nr. 22, blz. 33.

'Voetbalclubs, muziekverenigingen, scoutinggroepen e.d. die door middel van inzet van vrijwilligers inkomsten verkrijgen, bijvoorbeeld met de inzameling van oud papier, kwamen voorheen niet in aanmerking voor een vrijstelling. Deze organisaties worden echter doorgaans maatschappelijk niet als concurrerend ervaren. De inzet van vrijwilligers wordt in het algemeen positief gewaardeerd en is ook van wezenlijk belang voor het functioneren van dergelijke instellingen. Een en ander vormde de aanleiding tot het nemen van het genoemde besluit van 9 april 1999. Met de opnemings van het nieuwe onderdeel b 6 wordt dit beleid gecodificeerd.'

MvT, Kamerstukken 2001/02, 28 034, nr. 3, blz. 18.

Literatuur

J. Verburg, *Vennootschapsbelasting*, blz. 92, Deventer: Kluwer 1984, vindt dat van alle in art. 5 Wet VPB 1969 vermelde lichamen zeker niet gezegd kan worden dat bij hen 'de behartiging van een algemeen maatschappelijk belang op de voorgrond staat en het streven naar winst, hetzij geheel ontbreekt, hetzij van bijkomstige betekenis is'. De strekking van art. 6 is dus een andere dan die van art. 5. Een meer doorzichtige presentatie van het vrijstellingsregime had zijns inziens de voorkeur verdiend.

1.5. Gereserveerd

1.6. Context van de bepaling

Beschouwing

Zoals in aant. 1.4 al werd aangegeven, vormt art. 6 Wet VPB 1969 een aanvulling op de vrijstellingen van art. 5 Wet VPB 1969. Zie aant. 1.4, onder Parlementaire behandeling.

Verder is in de parlementaire geschiedenis de verhouding met art. 4 Wet VPB 1969 belicht. Bij de wetwijziging met ingang van 1 januari 2002 speelt daarbij de regeling van de fictieve kostenafrek van art. 9 Wet VPB 1969 een rol.

Parlementaire behandeling

'Hoewel het niet uitgesloten is dat artikel 5a (Bew.: thans art. 6) toepassing vindt ten aanzien van een lichaam dat op grond van artikel 4 belastingplichtig zal zijn, bedoelt - zoals verschillende andere leden vragen - artikel 5a niet een rem te zijn op een te ongebreidelde toepassing van artikel 4. Met betrekking tot dit artikel toch ligt, zoals uit de memorie van antwoord moge blijken, juist een voorzichtige en zeker niet een ongebreidelde toepassing in het voornemen.'

Nadere MvA, Kamerstukken 1968/69, 6000, nr. 22, blz. 33.

'De opmerking van de Raad dat deze verruiming van de vrijstelling niet mag leiden tot maatschappelijk ongewenste effecten wordt onderschreven. Juist om die te voorkomen is in het voorstel opgenomen dat de fictieve kostenafrek - welke volgens het voorstel is geregeld in artikel 9 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en welke doorwerkt naar de beoordeling of de vrijstelling van artikel 6 van die wet van toepassing is - niet mag leiden tot ernstige concurrentievervalsing. Hiervan is sprake als de activiteit binnen de branche duidelijk als concurrentie wordt ervaren, zodat de fictieve kostenafrek en in het verlengde daarvan de vrijstelling daadwerkelijk zou leiden tot een ongewensl marklvervalsing. Dit criterium vormt een lichte aanscherping ten opzichte van het concurrentiecriteria van artikel 4, waarbij van daadwerkelijke concurrentie geen sprake hoeft te zijn.'

Nader rapport, Kamerstukken II 2001/02, 28 034, A, blz. 25.

1.7. Geschiedenis van het Vrijstellingsbesluit 1971

Beschouwing

Het sluitstuk van de vrijstellingsbepaling van art. 6 Wet VPB 1969 wordt gevormd door het Vrijstellingsbesluit 1971 (besluit van 20 augustus 1971, *Stb.* 1971, 559). In de loop der jaren zijn de daarin vermelde grensbedragen enkele malen verhoogd.

Met ingang van 30 december 1990 kwam door opneming van art. 1a in het Vrijstellingsbesluit 1971 de mogelijkheid tot stand om te opteren voor belastingplicht. Dit kan voordelig zijn met het oog op voorkoming van een eindafrekening. Zie aant. 5.

Zie voor de verschillende voorgaande versies van het Vrijstellingsbesluit 1971 het tijdvak van 1 januari 1970 tot en met 31 december 2001 (tijdvak 1).

Parlementaire behandeling

'Aan de hand van de criteria van art. 5a (*Bew.:* thans art. 6) kunnen bepaalde lichamen dan toch onder de vrijstelling worden gebracht. Daar het waarschijnlijk moet worden geacht dat de omstandigheden waaronder lichamen als in deze bepaling zijn bedoeld werken, betrekkelijk snel veranderen - in dit verband moge worden herinnerd aan de op blz. 9 van de tweede nota van wijziging ter sprake gebrachte voorwaarde dat eenmaal in een bepaald aantal jaren aangifte wordt gedaan over de afgelopen periode, om te onderzoeken of vrijstelling in het concrete geval nog gemotiveerd is - kan naar het oordeel van de ondergetekenden een delegatiebepaling op dit punt moeilijk worden gemist. (...)

Voor wat betreft de voorwaarde dat de winst een bepaald bedrag niet mag overschrijden gaan de gedachten van de ondergetekenden uit naar een bedrag van f 5000. De vraag of buurthuizen, dorpsluizen, recreatiecentra, zwembaden en dergelijke op de voet van art. 5a (*Bew.:* thans art. 6) buiten de heffing van de vennootschapsbelasting zullen worden gesteld, zal - voor zover deze lichamen niet reeds op grond van art. 4 buiten de belastingheffing vallen - worden beantwoord met inachtneming van het geheel van voorwaarden van art. 5a (*Bew.:* thans art. 6).'

Nadere MvA, Kamerstukken 1968/69, 6000, nr. 22, blz. 33.

Voetnoten:

(*1)

Het commentaar op art. 6 is bij t/m BNB 2004/148 en V-N 2004/21.26.

Deeloverzicht

- 2.1. Algemeen
 - 2.2. Sportverenigingen
 - 2.3. Stadsherstel
 - 2.4. Lokale en regionale omroepen
 - 2.5. Arbo-diensten
 - 2.6. Harmonie- en fanfareverenigingen
 - 2.7. Kinderopvang
 - 2.8. Fondswervende stichtingen
 - 2.9. Kringloopcentra
 - 2.10. Dorpshuis, gemeenschapshuis
 - 2.11. Ambulancevervoer
 - 2.12. Zwembad
 - 2.13. Dierenasiel
 - 2.14. Gezondheidszorg
 - 2.15-2.49. Gereserveerd
 - 2.50. Diversen
-

2.1. Algemeen

Beschouwing

De interpretatie van het begrip 'algemeen maatschappelijk belang' zal naar ons oordeel gelijklopen met die in de toepassing van de bovenvermelde bepaling in de Successiewet 1956 en ook van art. 47 Wet IB 1964 respectievelijk art. 6.33 Wet IB 2001, waar die spreken van algemeen nut beogende instellingen. In dat verband wijzen wij nog in het bijzonder op HR 18 december 1985, nr. 22 937, *BNB*1986/103 (concl. A-G []; m.nt. []), gewezen voor de Successiewet 1956, waarin de Hoge Raad besliste dat het uitoefenen van een onderneming, althans het naar de uiterlijke vorm werkzaamheden verrichten die in concurrentie treden met ondernemingen, niet verhindert dat uitsluitend of nagenoeg uitsluitend een algemeen belang wordt beoogd nu de statuten van de stichting haar verbieden bij haar activiteiten het maken van winst te beogen.

Uit de formulering van de wetsbepaling dat de behartiging van een algemeen maatschappelijk belang op de voorgrond moet staan, volgt dat bijkomstig particuliere activiteiten mogen worden verricht. Zie HR 14 februari 1990, nr. 25 447, *BNB* 1990/94.

In de hierna volgende aantekeningen is casuïstiek opgenomen uit jurisprudentie en beleid.

Parlementaire behandeling

'Ten antwoord op de vraag waarom naast algemeen belang wel gesproken wordt van sociaal belang en niet van cultureel belang delen de ondergetekenden mede, dat de in de tekst van artikel 5a (*Bew.*: thans art. 6) voorkomende term 'het sociale belang' geenszins is bedoeld als een beperking. Ten einde elk misverstand daaromtrent te voorkomen, hebben de ondergetekenden de tekst van het artikel op dit punt aangevuld. (*Bew.*: daardoor werd in het wetsvoorstel nu sprake van 'bij welke de behartiging van het algemene, het sociale of het culturele belang op de voorgrond staat).'
Nadere MvA, Kamerstukken II 1968/69, 6000, nr. 22, blz. 33.

'(Vraag) Waarom in artikel 5a (*Bew.*: thans art. 6) niet eenvoudig gesproken van algemeen belang? Deze term staat in de rechtspraak voldoende vast, zodat toevoegingen als 'cultureel' en 'sociaal' overbodig zijn.

(Antwoord) De Successiewet 1956 spreekt in artikel 24 van een (binnen het Rijk gevestigde) rechtspersoon welke uitsluitend of nagenoeg uitsluitend een algemeen maatschappelijk belang

beoogt. Deze term 'een algemeen maatschappelijk belang beoogt' omvat inderdaad ook 'cultureel' en 'sociaal', trouwens ook 'kerkelijk, charitatief, wetenschappelijk' e.d. Het ontmoet geen bezwaar om in artikel 5a (Bew.: thans art. 6) Vennootschapsbelasting te spreken van: 'de behartiging van een algemeen maatschappelijk belang'. Ter wille van de uniformiteit met de Successiewet (...) zou het de voorkeur verdienen te spreken van 'lichamen welke uitsluitend of nagenoeg uitsluitend een algemeen maatschappelijk belang beogen'. Bij de vierde nota van wijziging zal artikel 5a van het wetsontwerp (Bew.: thans art. 6) dienovereenkomstig worden gewijzigd.'

Verslag van het mondeling overleg, Kamerstukken II 1968/69, 6000, nr. 25, blz. 28.

'Onderdeel A van dit amendement grijpt terug naar de oorspronkelijke tekst van deze bepaling, welke minder stringent was geformuleerd. (Bew.: het 'uitsluitend of nagenoeg uitsluitend' beogen wordt vervangen door 'op de voorgrond staan').'

Toelichting amendement-Kieft c.s., Kamerstukken II 1968/69, 6000, nr. 32.

Beleid. Vraag- en antwoordbesluit

'Vraag

In het per 1 januari 2002 vervallen Besluit van 9 april 1999, nr. DB 99/1333M, waarin sprake was van beoordeling van de vennootschapsbelastingplicht op basis van artikel 2, eerste lid, onderdeel d, van de Wet VPB 1969, langs de lijnen van artikel 6 van de Wet VPB 1969, werd naast 'algemeen maatschappelijk belang' gesproken over 'kerkelijk, levensbeschouwelijk, charitatief, cultureel, wetenschappelijk of sociaal belang'.

In artikel 6, zoals dit luidt met ingang van 2002 is alleen sprake van 'algemeen maatschappelijk belang of sociaal belang'. Is de reikwijdte van dit artikel hierdoor beperkter dan die van voormeld besluit?

Antwoord

De begrippen 'kerkelijk, levensbeschouwelijk, charitatief, cultureel en wetenschappelijk belang' zijn verbijzonderingen van het begrip 'algemeen maatschappelijk belang' van artikel 6. Met het niet afzonderlijk vermelden van eerstgenoemde belangen is geen wijziging beoogd ten opzichte van het besluit. Met het nieuwe artikel 6 is het beleid zoals omschreven in voormeld besluit juist gecodificeerd.'

Besluit Staatssecretaris van Financiën van 20 november 2002, nr. CPP2002/3050M, BNB 2003/56.

Jurisprudentie

De in cassatie bestreden uitspraak was Hof Amsterdam 23 juni 1987, nr. 1036/86, *FED* 1988/543. Van een 'op de voorgrond staan van de behartiging van een algemeen maatschappelijk belang' in de zin van art. 6 bij een lichaam als bedoeld in de wet, kan slechts sprake zijn wanneer in het geheel van de door het lichaam uitgeoefende activiteiten, die activiteiten welke het lichaam rechtstreeks ter behartiging van een zodanig belang verricht, een dermate overheersend karakter bezitten, dat daarbij de overige door dit lichaam uitgeoefende activiteiten als bijkomstig moeten worden aangemerkt. Het hof heeft terecht beslist dat dit geval zich niet voordoet.

HR 14 februari 1990, nr. 25 447, BNB 1990/94 (concl. A-G []).

Literatuur

N.H. de Vries/L.W. Sillevius, *Cursus Belastingrecht* (Vennootschapsbelasting), 1.0.7.B, Arnhem: Gouda Quint, komen, op grond van HR 12 oktober 1960, nr. 14 413, *BNB* 1960/296, tot de conclusie dat 'algemeen maatschappelijk belang' en 'algemeen nut' (art. 47 Wet IB 1964 en art. 5, onderdeel c, Wet VPB 1969) synoniemen zijn, aangezien de Hoge Raad in dat arrest het 'algemeen belang' als norm hanteert voor de beoordeling of een bepaalde werkzaamheid te algemene nutte is. Voorts volgt naar het oordeel van de schrijvers uit het feit dat de behartiging van een algemeen maatschappelijk belang 'op de voorgrond' moet staan, dat bijkomstig particuliere activiteiten mogen worden verricht. Zij verwijzen daarbij naar *BNB* 1976/5 en *BNB* 1990/94.

L.G.M. Stevens, 'De fiscus en het verenigingsleven', *MBB* 1981, nr. 10, blz. 220, acht niet duidelijk of het algemeen maatschappelijk belang dat in art. 6 wordt bedoeld eenzelfde inhoud heeft als in de giftenregeling (art. 47 Wet IB 1964).

A-G Verburg, conclusie bij HR 14 februari 1990, nr. 25 447, *BNB* 1990/94, betoogt dat het verrichten van commerciële activiteiten op zichzelf niet verhindert dat nog sprake kan zijn van een algemeen maatschappelijk belang. Hij wijst op de conclusie van [] bij HR 18 december 1985, nr. 22 937, *BNB* 1986/103.

J.E.A.M. van Dijk, *Instellingen van algemeen nut*, (Fed Fiscale Brochures), blz. 87, Deventer: FED

1993, geeft als zijn mening dat het 'overheersend' in HR BNB 1990/94 zwakker is dan 'uitsluitend of nagenoeg uitsluitend' en 'hoofdzakelijk' maar sterker dan 'grotendeels'. Hij stelt voor het te houden op 75% (Bew.: ofschoon dat meer is dan de 70% van 'hoofdzakelijk'). In zijn aantekening bij HR 10 januari 1996, nr. 30 715, FED 1996/127, gaat hij uitvoerig in op de wijze waarop zou moeten worden bepaald of bij een lichaam sprake is van de behartiging van een algemeen maatschappelijk belang.

2.2. Sportverenigingen

Beschouwing

De algemene opvatting was en is dat sportverenigingen niet onder de vrijstelling van art.6, onderdeel a, kunnen worden gerangschikt. Dit komt onder meer naar voren in antwoorden op kamervragen, waarbij moet worden opgemerkt dat daarin werd gerefereerd aan art. 6 zoals dat luidde vóór 2002. Met ingang van 2002 is op sportverenigingen de vrijstelling van onderdeel b van toepassing. Zie aant. 3.2. Vóór 2002 kon al gebruik worden gemaakt van de regeling die was neergelegd in besluiten van de Staatssecretaris van Financiën. Zie aant. 3.1.

Beleid. Antwoord op Kamervragen

In antwoord op vragen van de kamerleden Koning en Keja (beiden VVD), antwoordde staatssecretaris Kombrink onder meer:

'(...) Overigens merk ik nu reeds op dat het Koninklijk besluit van 20 augustus 1971 in het algemeen van geen betekenis is voor sportverenigingen, omdat zij niet kunnen worden gerekend tot de lichamen waarop artikel 6 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 betrekking heeft. (...)'

Aanhangsel Handelingen II 1981/82, nr. 1005, blz. 1993, V-N 1982, blz. 1136.

2.3. Stadsherstel

Beschouwing

In een besluit heeft de staatssecretaris te kennen gegeven dat stadsherstellichamen die niet vallen onder de vrijstelling van art. 5, onderdeel d, Wet VPB 1969, doorgaans de vrijstelling van art. 6 zullen kunnen genieten, omdat zij een algemeen maatschappelijk belang behartigen.

Beleid. Besluit (ongedateerd)

'Stadsherstellichamen die een ruimer doel en/of een ruimere feitelijke werkzaamheid hebben, kunnen de vorenbedoelde vrijstelling niet genieten. Ik ben evenwel van mening dat de activiteit van zulk een stadsherstellichaam doorgaans zal kunnen worden aangemerkt als het behartigen van een algemeen maatschappelijk belang, zodat het in aanmerking komt voor de vrijstelling van art. 6 van de wet, juncto het Vrijstellingsbesluit VPB, indien aan de daarvoor in dat besluit gestelde eisen wordt voldaan.'

Infobulletin 85/23, V-N 1985, punt 32, blz. 244.

2.4. Lokale en regionale omroepen

Beschouwing

Bij een tweetal gelegenheden heeft de staatssecretaris de activiteiten van lokale omroepen geplaatst in het kader van het algemeen belang. In de jurisprudentie blijkt van een geval waarin de rechter oordeelde dat de omroep in kwestie niet in het algemeen belang actief was.

Beleid. Besluit van 20 december 2001

'(...) In de Mediawet is voor toewijzing van zendtijd bepaald dat de lokale omroep zich blijkens haar statuten in zodanige mate moet richten op de bevreemding van de in haar gebied levende maatschappelijke, culturele, godsdienstige en geestelijke behoeften, dat de instelling geacht kan worden van algemeen nut te zijn. Wanneer de feitelijke werkzaamheden van de desbetreffende stichting in overeenstemming met haar aldus geformuleerde statuten zijn, is naar mijn oordeel voldaan aan het criterium met betrekking tot het vereiste algemeen belang. (...)'

Besluit Staatssecretaris van Financiën van 20 december 2001, nr. CPP2001/1551M, BNB 2002/74.

Beleid. Antwoord op Kamervragen

'(...) Omroep Brabant moet krachtens artikel 30 van de Mediawet als regionale omroepinstelling een omroepprogramma verzorgen dat in zodanige mate gericht is op de bevrediging van de in de desbetreffende provincie levende maatschappelijke, culturele, godsdienstige en geestelijke behoeften, dat zij geacht kan worden van algemeen nut te zijn. Tot op heden heeft zich nog in geen enkel geval, dus ook niet ten aanzien van Omroep Brabant, twijfel voorgedaan over de vraag of de regionale omroepinstelling voldoet aan de eisen genoemd in voormeld artikel 30. Uit het bovenstaande kan niet anders worden afgeleid dan dat bij regionale omroepinstellingen zoals Omroep Brabant de behartiging van een algemeen maatschappelijk belang op de voorgrond staat. Het feit dat zij sedert een aantal jaren, in overeenstemming met de bepalingen van de Mediawet, reclame uitzendt, doet hieraan niet af. (...)'

Antwoord Staatssecretaris van Financiën op vragen van leden van de Tweede Kamer, Persbericht 27 januari 1995, nr. 95/19, V-N 1995, punt 20, blz. 574.

Jurisprudentie

Belanghebbende exploiteert een lokale publieke omroep. In geschil is of bij haar de behartiging van een algemeen belang op de voorgrond staat. Hof: De verwijzing naar de toewijzing van zendmachtiging door het Commissariaat van de Media ingevolge de Mediawet vormt onvoldoende grond voor het aanvaarden van de behartiging door belanghebbende van een algemeen belang, zeker nu zij van dat Commissariaat een aanschrijving 'Overtreding Mediawet' ontving (haar weekprogrammering bestond voor aanmerkelijk meer dan 50% uit muziekprogramma's). Uit hetgeen belanghebbende heeft aangevoerd volgt evenmin dat zij zich in zodanige mate richt op de bevrediging van de in haar gebied levende maatschappelijke, culturele, godsdienstige en geestelijke behoeften, dat zij geacht kan worden van algemeen nut te zijn. Daartoe is onvoldoende hetgeen belanghebbende in zijn algemeenheid stelt omtrent het verstrekken van lokaal en regionaal nieuws, de rubrieken van de regionale VVV's en van het recept van de dag, het verslaan van lokale en regionale sportevenementen, haar programma over kerk en samenleving en haar aandacht voor de lokale politiek onder meer in de vorm van het (mede) organiseren van verkiezingsdebatten. Op grond van een programmaoverzicht en van de omvang van de reclame-inkomsten van belanghebbende stelt de inspecteur terecht dat de feitelijke activiteiten er kennelijk op gericht zijn door het draaien van muziek een zo groot mogelijke luisterdichtheid te krijgen en zo hoog mogelijke reclame-inkomsten. Belanghebbende betoogt in dit verband ten onrechte dat haar reclamezendtijd, omdat de verkoop daarvan haar in staat stelt haar omroep te bedrijven, is te beschouwen als een behartiging van een algemeen belang. De enkele omstandigheid dat landelijke publieke omroepen inkomsten ontleen aan de STER zegt niets over de aard en omvang van de programmering van die omroepen. Nu belanghebbende met betrekking tot dat laatste geen feitelijke gegevens heeft verstrekt waaruit zou kunnen volgen dat zij met die omroepen op een lijn kan worden gesteld, mist belanghebbendes verwijzing naar de aan die omroepen verleende vrijstelling in dezen betekenis. Op het beroep in cassatie overweegt de Hoge Raad dat de oordelen van het hof geen blijk geven van een onjuiste rechtsopvatting en voor het overige in cassatie niet op hun juistheid kunnen worden getoetst. De oordelen zijn ook niet onbegrijpelijk of ontoereikend gemotiveerd.

HR 23 juni 1999, nr. 34 330, BNB 1999/290.

De in cassatie bestreden uitspraak was Hof Arnhem 18 maart 1998, nr. 97/0201, *FED* 1998/363.

Literatuur

Redactie Vakstudie Nieuws, aantekening bij HR 23 juni 1999, nr. 34 330, *BNB* 1999/290, *V-N* 1999/30.16, is van oordeel dat het in de berechte casus gaat om een kwestie van appreciatie. De overheid heeft in ieder geval de neiging het begrip cultuur te verbreden om zo tegenwicht te bieden aan het fenomeen verplating van de samenleving.

2.5. Arbo-diensten

Beschouwing

In een besluit heeft de Staatssecretaris van Financiën het standpunt ingenomen dat Arbo-lichamen niet de vrijstelling van art. 6 Wet VPB 1969 genieten.

Beleid. Besluit van 30 september 1996

'ARBO-lichamen zijn niet vrijgesteld van belasting op grond van (...) artikel 6 van de Wet.'
Besluit Staatssecretaris van Financiën van 30 september 1996, nr. DGO96/8500, BNB 1996/364.

2.6. Harmonie- en fanfareverenigingen

Beschouwing

In een besluit heeft de Staatssecretaris van Financiën aangegeven dat bij harmonie- en fanfareverenigingen onder omstandigheden de behartiging van een algemeen maatschappelijk belang op de voorgrond staat.

Beleid. Antwoord op Kamervragen

'(...) De eerste voorwaarde om voor de vrijstelling in aanmerking te komen is dat bij de vereniging 'de behartiging van een algemeen maatschappelijk belang op de voorgrond staat'. Indien het algemeen belang (het muzikaal opluisteren van plaatselijke gebeurtenissen en het bevorderen van het muzikaal peil van de (dorps)gemeenschap prevaleert boven het particuliere belang van de leden (het -gezellig - samen musiceren), is daarvan sprake. (...)'

Antwoord Staatssecretaris van Onderwijs, Cultuur en Wetenschappen, mede namens de Staatssecretaris van Financiën, op vragen van leden van de Tweede Kamer, Aankomst Handelingen 1995/96 II, nr. 1577, blz. 3207, V-N 1996, blz. 3325, punt 25.

2.7. Kinderopvang

Beschouwing

Een lichaam dat zich bezighoudt met de verzorging van kinderopvang behartigt een algemeen maatschappelijk belang, zo heeft de staatssecretaris in een besluit medegedeeld.

Beleid. Besluit van 20 december 2001

'In mijn Besluit van 16 september 1996, nr. DB96/2433N, is het beleid ten aanzien van de belastingplicht voor de vennootschapsbelasting van instellingen in de kinderopvang uitgedragen en is een soepele behandeling van de belastingjaren tot en met 1995 aangereikt terzake van de Stimuleringsmaatregel 1991-1993 en 1994-1995. Naar aanleiding van dit Besluit is mij de vraag voorgelegd of een lichaam dat zich richt op de verwezenlijking van kinderopvang, met die activiteit een algemeen maatschappelijk belang dient als bedoeld in artikel 6 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (de Wet). (...) Mede gezien het belang dat de overheid stelt in adequate kinderopvangfaciliteiten ben ik van oordeel dat een lichaam dat ten doel heeft, en zich feitelijk richt op, de verzorging van kinderopvang, zich met deze activiteiten richt op de behartiging van een algemeen maatschappelijk belang in de zin van artikel 6 van de Wet. Een dergelijk lichaam is vrijgesteld van de vennootschapsbelasting als ook aan de eisen van het Vrijstellingsbesluit vennootschapsbelasting wordt voldaan. (...)'

Besluit Staatssecretaris van Financiën van 20 december 2001, nr. CPP2001/1554M, BNB 2002/75.

Jurisprudentie

Belanghebbende is een stichting. Zij heeft tot doel: het ontwikkelen van mogelijkheden tot opvang van normale en gezonde kinderen, enerzijds gericht op het stimuleren en vergroten van leef- en werkmogelijkheden van ouders, anderzijds met het oog op het verruimen van ontwikkelingskansen en leefmogelijkheden van kinderen, en voorts al hetgeen met één en ander rechtstreeks of zijdelings verband houdt of daartoe bevorderlijk kan zijn. Zij tracht dit doel te bereiken door: het oprichten, beheren en leiden van kinderdagverblijven, gastouderbureaus en buitenschoolse kinderdagverblijven; het bevorderen van regelmatig overleg met ouders/verzorgers van de kinderen; het geven van voorlichting door het uitgeven of doen uitgeven van publicaties; het onderhouden van contacten met instellingen of organisaties met soortgelijke en aanverwante doelen. Belanghebbende exploiteert sinds 1990 een kinderdagverblijf te Z. Tussen partijen is niet in geschil dat bij belanghebbende de behartiging van het algemeen belang op de voorgrond staat. Partijen gaan hierbij naar het oordeel van het hof niet uit van een juridisch onjuist uitgangspunt.

Hof 's-Gravenhage 6 maart 2001, nr. 99/1211 (V-N 2001/29.19, blz. 3231, FED 2001/340) in HR 3 mei 2002, nr. 37 023, BNB 2002/259.

2.8. Fondswervende stichtingen

Beschouwing

Bij besluit heeft de staatssecretaris goedgekeurd dat fondswervende stichtingen onder omstandigheden kunnen worden aangemerkt als lichamen waarbij de behartiging van een algemeen maatschappelijk belang op de voorgrond staat. Dit besluit heeft met ingang van 1 januari 1999 zijn belang verloren door de inwerkingtreding per die datum van het besluit van 9 april 1999, nr. DB99/1333M, V-N 1999/20.11, blz. 1809. Zie aant. 3.1.

Beleid. Besluit van 28 april 1997

'Mijn aandacht is gevraagd voor de heffing van vennootschapsbelasting bij zogenoemde fondswervende stichtingen die met behulp van vrijwilligers activiteiten organiseren - zoals muziekfeesten, vliegshows, loterijen en verkoop van ingezamelde kleding - waarvan de netto-opbrengsten bestemd zijn voor doeleinden die het algemeen maatschappelijk belang dienen. (...) Voor de toepassing van artikel 6 van de Wet Vpb. keur ik goed dat lichamen zoals bovengenoemde stichtingen, kunnen kwalificeren als lichamen bij welke de behartiging van een algemeen maatschappelijk belang op de voorgrond staat. Van belang is daarbij dat elke georganiseerde activiteit op het algemene publiek is gericht en onder zodanige omstandigheden plaatsvindt dat dit publiek zich ervan bewust is dat de gehele netto-opbrengst uitsluitend bestemd is voor algemeen maatschappelijk belang dienende doelen. Dit betekent dat dit publiek vóór de betaling van entreprijzen, inleggelden bij loterijen e.d. ermee bekend moet zijn naar welke instellingen - waarvan de feitelijke werkzaamheden het algemeen maatschappelijk belang dienen - de netto-opbrengst zal gaan. Eveneens is van belang dat bij activiteiten met een herkenbaar aanvang en einde - zoals muziekfeesten en vliegshows - de gehele netto-opbrengst kort na dit einde uitgekeerd dient te worden aan deze instellingen. Voor activiteiten met een meer doorlopend karakter - zoals bij loterijen en de verkoop van ingezamelde kleding het geval kan zijn - dient de gehele netto-opbrengst uiterlijk drie maanden na afloop van het boekjaar uitgekeerd te worden aan deze instellingen. (...)'

Besluit Staatssecretaris van Financiën van 28 april 1997, nr. DB97/1383, V-N 1997, blz. 2010, punt 24.

Literatuur

Redactie Vakstudie Nieuws, aantekening bij besluit 28 april 1997, nr. DB97/1383, V-N 1997, blz. 2010, punt 24, acht de in het besluit gestelde eis, dat bij doorlopende activiteiten de opbrengst uiterlijk binnen drie maanden na afloop van het boekjaar moet worden uitgekeerd, te strak. Die termijn lijkt aan de krappe kant, gelet op opmaken en goedkeuren van jaarstukken en besluiten over winstverdeling.

2.9. Kringloopcentra

Beschouwing

Uit een verslag van de Commissie voor de Verzoekschriften blijkt dat, naar het oordeel van de staatssecretaris, stichtingen die kringloopcentra exploiteren, onder de vrijstelling van art. 6 Wet VPB 1969 kunnen vallen.

Beleid. Verslag Commissie voor de Verzoekschriften

'(...) dat de staatssecretaris meedeelt dat, gezien het belang dat de overheid hecht aan hergebruik van goederen, kan worden geoordeeld dat adressanten zich richten op het algemeen belang in de zin van de vrijstellingsbepaling voor de vennootschapsbelasting (...)'

Verslag Commissie voor de Verzoekschriften van 17 juni 1999, nr. 89, V-N 1999/35.21, blz. 3189.

2.10. Dorpshuis, gemeenschapshuis

Jurisprudentie

Bij de beantwoording van de vraag, of bij belanghebbende de behartiging van een algemeen maatschappelijk belang op de voorgrond staat, dient te worden gelet op de statutaire omschrijving van haar doel en op de wijze, waarop zij die doelstelling blijkens haar feitelijke werkzaamheden pleegt of

tracht te bereiken. Van een algemeen maatschappelijk belang kan ook sprake zijn, indien een rechtspersoon zich in dienst stelt van een meer beperkte kring van personen, zoals een plaatselijke gemeenschap. Het hof was op grond van de vaststaande feiten omtrent de activiteiten die in het gebouw werden ontplooid, van oordeel dat behartiging van een algemeen maatschappelijk belang op de voorgrond staat en dat aan dat oordeel niet afdoet dat niet alle activiteiten in het gebouw een dergelijk belang dienden. In casu betrof het een dorpshuis dat tevens werd gebruikt voor bruiloften en partijen e.d., doch het hof achtte dit niet ongebruikelijk bij dorpshuizen, althans in het noorden van het land, en vond dit bovendien een zodanig betrekkelijk gering onderdeel van het gebruik van het gebouw, dat het niet de toepassing van de vrijstelling kon verhinderen.
Hof Leeuwarden 13 januari 1975, nr. 580/73, BNB 1976/5.

Belanghebbende is een stichting die zich bezighoudt met jeugdwelzijn. Daartoe exploiteert zij een gemeenschapshuis. De activiteiten daarin bestaan uit het runnen van een café, het verstrekken van koffietafels ter gelegenheid van bruiloften en begrafenissen, de verhuur van zalen met tap, de verhuur van zalen aan verenigingen, alsmede de verhuur van de keuken. De inspecteur weigert de gevraagde investeringsbijdragen. Het hof overweegt dat de activiteiten van de stichting worden gedreven, zoal niet in de vorm van een onderneming, in de vorm van een uiterlijk daarmee overeenkomende werkzaamheid, waardoor in concurrentie wordt getreden. De doelstellingen van de stichting en de wijze waarop deze worden nagestreefd, zijn gericht op de behartiging van een algemeen maatschappelijk belang. Nu ook overigens is voldaan aan de eisen van art. 6 Wet VPB 1969, is de stichting derhalve vrijgesteld van de vennootschapsbelasting.
Hof 's-Hertogenbosch 12 september 1984, nr. 2032/81, Infobulletin 86/192.

Literatuur

C. van Soest, 'Stichting en algemeen maatschappelijk belang. Belastingplicht VPB enerzijds en giften anderzijds', *WFR* 1976/5259, blz. 172 e.v., bespreekt *BNB* 1976/5. Hij signaleert daarin de opkomst van overkoepelende stichtingen, die, voornamelijk werkzaam op plaatselijk of regionaal gebied, op bepaalde terreinen (sport, cultuur, maatschappelijke zorg) coördinerend en stimulerend optreden, en is van oordeel dat deze stichtingen, die niet direct werkzaam zijn voor de leden van aangesloten verenigingen, een algemeen maatschappelijk belang behartigen.

2.11. Ambulancevervoer

Jurisprudentie

Belanghebbende, een BV, houdt zich statutair en feitelijk bezig met ambulancevervoer. Het hof acht aannemelijk dat zij streeft naar het behalen van winst en dat die winst redelijkerwijze ook te verwachten is. De omstandigheid dat de tarieven van het ambulancevervoer door de overheid worden vastgesteld en - althans in beginsel - worden berekend aan de hand van de te maken kosten zonder toepassing van een winstopslag, doet daaraan onvoldoende af. Het hof acht mede in verband hiermee aannemelijk dat belanghebbende zich in haar streven naar winst en feitelijke (commerciële) exploitatiewijze niet of nauwelijks onderscheidt van andere (gewone) ondernemingen en dat de behartiging van een algemeen maatschappelijk belang niet op de voorgrond staat. Het streven naar winst is voorts geenszins van bijkomstige betekenis en er is ook geen sprake van een situatie waarbij de behaalde winst uitsluitend kan worden aangewend ten bate van een algemeen maatschappelijk belang. Belanghebbende heeft dus in beginsel recht op investeringsbijdragen.
Hof Amsterdam 29 oktober 1986, nr. 4950/84, V-N 1988, blz. 388, punt 24.

2.12. Zwembad

Jurisprudentie

Met betrekking tot een stichting die een zwembad exploiteert, overweegt het hof: Het hof acht aannemelijk de door de inspecteur geponeerde stelling: 'hetgeen belanghebbende beoogt is niet het maken van winst, doch het in stand houden van een op zichzelf onrendabele voorziening te algemenen nutte met de daarvoor onmisbare en rechtstreeks op de dekking van de tekorten gerichte financiële steun van de gemeente'. Gelet op dit oordeel, op de door belanghebbende behaalde resultaten en op de inhoud van de statuten van belanghebbende, voldoet belanghebbende aan de voorwaarden die in art. 6 Wet VPB 1969 in verbinding met art. 1 besluit van 20 augustus 1971, *Stb.*

599, worden gesteld aan het van de belasting vrijstellen van lichamen.
Hof Arnhem 24 november 1989, nr. 2162/1986, V-N 1990, blz. 1147, punt 20.

2.13. Dierenasiel

Jurisprudentie

Belanghebbende, een BV, stelt zich ten doel de exploitatie van een dierenasiel en de exploitatie van een dierenpension. Tussen partijen is kennelijk niet in geschil dat de exploitatie van een dierenpension niet is aan te merken als de behartiging van een algemeen maatschappelijk belang, welk oordeel het hof juist acht. Belanghebbende heeft onweersproken verklaard dat de exploitatie van het dierenasiel in financieel opzicht niet te realiseren was zonder de exploitatie van een dierenpension en voorts, dat na een aanloopperiode in 1983 de inkomsten uit het dierenpension 38% van de totale inkomsten uitmaken en van het totale aantal verzorgingsdagen de helft is toe te rekenen aan de in pension gehouden dieren. Onder deze omstandigheden kan naar 's hofs oordeel niet worden gezegd dat bij belanghebbende de behartiging van een algemeen maatschappelijk belang op de voorgrond staat. Reeds op grond van het vorenoverwogene is de onderhavige vrijstelling op belanghebbende niet van toepassing. Op het cassatieberoep van de staatssecretaris overweegt de Hoge Raad: Van een 'op de voorgrond staan van de behartiging van een algemeen maatschappelijk belang' in de zin van art. 6 bij een lichaam als bedoeld in de wet, kan slechts sprake zijn wanneer in het geheel van de door het lichaam uitgeoefende activiteiten, die activiteiten welke het lichaam rechtstreeks ter behartiging van een zodanig belang verricht, een dermate overheersend karakter bezitten, dat daarbij de overige door dit lichaam uitgeoefende activiteiten als bijkomstig moeten worden aangemerkt. Het hof heeft terecht beslist dat dit geval zich niet voordoet.

HR 14 februari 1990, nr. 25 447, BNB 1990/94 (concl. A-G Verburg).

De in cassatie bestreden uitspraak was Hof Amsterdam 23 juni 1987, nr. 1036/86, *FED* 1988/543.

Literatuur

Redactie Vakstudie Nieuws, aantekening bij HR 14 februari 1990, nr. 25 447, *BNB*1990/94, *V-N* 1990, blz. 854, legt een verband tussen het arrest en Hof Arnhem 22 april 1986, nr. 3076/84, *V-N* 1986, blz. 2098, en kent, behalve aan de weging van de verschillende activiteiten, betekenis toe aan de omstandigheid dat het in het ene geval om een stichting ging, en in het andere om een BV. Aangenomen moet worden dat de BV met het daar inherent aan verbonden winststreven minder snel onder de reikwijdte van art. 6 Wet VPB 1969 gebracht zal kunnen worden.

2.14. Gezondheidszorg

Beleid. Besluit van 9 november 2001

'Aan mij is de vraag voorgelegd of door de Ziekenfondsraad gesubsidieerde Gezondheidscentra, die in de vorm van een stichting functioneren, onderworpen zijn aan de heffing van vennootschapsbelasting; en zo ja, of zij in aanmerking kunnen komen voor een subjectieve vrijstelling. (...)

In de gevallen, waarin een door de Ziekenfondsraad gesubsidieerde stichting Gezondheidscentrum in beginsel wel belastingplichtig is en de vrijstelling van artikel 5, onderdeel c, geen toepassing kan vinden, zal - gelet op het feit dat deze stichting een algemeen maatschappelijk belang behartigt - beoordeeld moeten worden of de stichting kan worden vrijgesteld op grond van artikel 6 Wet Vpb. '69. Op grond van het Vrijstellingenbesluit vennootschapsbelasting is voor de toepassing van deze vrijstelling - naast het op de voorgrond staan van het algemeen maatschappelijk belang - vereist dat de stichting (gemiddeld) per jaar niet meer winst behaalt dan het bedrag als vermeld in artikel 1, onderdeel a, van voornoemd vrijstellingenbesluit, en voorts dat de eventueel behaalde winst (statutair) uitsluitend kan worden aangewend binnen de eigen doelstelling dan wel een ander algemeen maatschappelijk belang. Indien en voor zolang aan deze eisen wordt voldaan, is de stichting op grond van genoemd artikel 6 vrijgesteld van vennootschapsbelasting.'

Besluit Staatssecretaris van Financiën van 9 november 2001, nr. CPP2001/2426, V-N 2001/61.17, blz. 6337.

Jurisprudentie

Belanghebbende, een stichting, stelt zich ten doel het oprichten en zonder winstoogmerk exploiteren van voorzieningen op het terrein van de gezondheidszorg. Hof: Het moge dan zo zijn dat een goede gezondheidszorg als een algemeen maatschappelijk belang moet worden aangemerkt, nu vaststaat dat belanghebbendes activiteiten nagenoeg geheel bestaan uit het exploiteren van apotheken en zulks op zichzelf een potentieel winstgevend activiteit pleegt te zijn, kan niet worden gezegd dat bij belanghebbendes feitelijke werkzaamheden de behartiging van een algemeen maatschappelijk belang op de voorgrond staat.

Hof 's-Gravenhage 29 november 1988, nr. 4149/87, FED 1989/248.

2.15-2.49. Gereserveerd

2.50. Diversen

Jurisprudentie

Belanghebbende, een stichting, heeft ten doel de verspreiding van de antroposofie, en exploiteert in verband daarmee een winkel waarin boeken, speelgoed en voedingsartikelen worden verkocht. Het hof is van oordeel dat de verspreiding en verzorging van de antroposofie in N en omstreken, die belanghebbende blijkens haar statuten nastreeft, op zichzelf beschouwd als de behartiging van een algemeen maatschappelijk belang in de zin van art. 6 Wet VPB 1969 jo. art. 1 vrijstellingsbesluit is te beschouwen. Na te hebben overwogen dat belanghebbendes bedrijfsmatige activiteiten onderdeel zijn van de verspreiding en verzorging van de antroposofie, en dat belanghebbende niet naar winst streeft dan wel dat een zodanig streven van bijkomstige betekenis is, besluit het hof dat de vrijstelling van art. 6 Wet VPB 1969 op belanghebbende van toepassing is, nu haar resultaat over het onderhavige boekjaar negatief is.

Hof Arnhem 22 april 1986, nr. 3076/84, V-N 1986, blz. 2098, punt 28.

Het beroep van belanghebbende op de vrijstelling, vervat in art. 6, eerste lid, van de wet in samenhang met art. 1 vrijstellingsbesluit VPB, treft geen doel, nu in de zich hier voordoende omstandigheden, met name de door belanghebbende behaalde exploitatieoverschotten, niet aannemelijk is dat het streven naar winst, hetzij geheel ontbreekt, hetzij van bijkomstige betekenis is. *Hof Amsterdam in HR 15 november 1989, nr. 25 940, BNB 1990/48 (concl. A-G Verburg; m.nt. Van Dijk).*

De omstandigheid dat belanghebbende hoofdzakelijk opleidingen verzorgt voor werklozen en GMD-ers is onvoldoende om haar aan te merken als een lichaam als bedoeld in art. 6 Wet VPB 1969.

Hof Leeuwarden 19 januari 1995, nr. 94/0298, V-N 1995, blz. 1732, punt 5.

Een stichting die tot doel heeft het doen (bevorderen) van onderzoek, het verbreiden van kennis, alsmede het geven van advies op organisatorisch, sociaal, cultureel en historisch terrein, werd niet aangemerkt als een lichaam waarbij de behartiging van een algemeen maatschappelijk belang op de voorgrond staat.

Hof 's-Gravenhage 21 april 1999, nr. 96/0377, V-N 1999/50.7, blz. 4407.

De in cassatie bestreden uitspraak was Hof Arnhem 2 april 1999, nr. 97/21468, *FED* 1999/482.

Belanghebbende, de stichting X, heeft als doel het bevorderen van activiteiten om het isolement te verlichten van aan huis gebonden gehandicapten, demente bejaarden en mindervaliden. Hof: X komt niet in aanmerking voor de vrijstelling van art. 6, eerste lid, Wet VPB 1969, omdat X niet aannemelijk heeft gemaakt dat de behartiging van een algemeen maatschappelijk belang bij haar op de voorgrond staat. HR: De middelen kunnen niet tot cassatie leiden.

HR 13 september 2000, nr. 35 368, V-N 2000/43.14, blz. 3935.

Dezelfde belastingplichtige procedeerde voor het jaar 1992. De voor dat jaar opgelegde navorderingsaanslag werd vernietigd. Bij de afdoening van het bezwaarschrift tegen de primitieve aanslag, kende de inspecteur kennelijk aan de winstbestemming van belanghebbende de betekenis toe, dat van belastingplicht geen sprake kon zijn. Daarmee gaf hij blijk van een onjuist juridisch inzicht, en kon vervolgens van navordering geen sprake meer zijn.

HR 13 september 2000, nr. 35 367, BNB 2000/347.

Literatuur

Redactie Vakstudie Nieuws, 'Vragenrubriek', V-N 1977, blz. 1125, is van oordeel dat bij een niet winst beogende stichting die een plaatselijk nieuws- en advertentieblad uitbrengt, welk blad het culturele leven in die plaats ondersteunt en subsidieert en verenigingen gratis de ruimte voor propaganda biedt, in doelstelling wél, doch naar feitelijke activiteiten niet de behartiging van een algemeen maatschappelijk belang op de voorgrond staat.

Voetnoten:

(*1)

Het commentaar op art. 6 is bij t/m BNB 2004/148 en V-N 2004/21.26.

Deeloverzicht

3.1. Codificatie van beleid

3.2. Sociaal belang

3.3. Arbeid om niet of tegen laag loon

3.1. Codificatie van beleid

Beschouwing

De vrijstelling van lichamen bij welke de behartiging van een sociaal belang op de voorgrond staat, is per 1 januari 2002 in art. 6 opgenomen. Voordien gold voor deze lichamen een buitenwettelijke regeling, gegeven in het besluit van 9 april 1999, nr. DB99/1333M, *BNB*1999/240. Dit besluit is opgenomen in aant. 5 bij tijdvak 1. Er is bij art. 6, onderdeel b, dus sprake van codificatie van goedkeurend beleid.

Parlementaire behandeling

'Instellingen die een algemeen maatschappelijk belang behartigen en waarbij het streven naar winst ontbreekt of van bijkomstige betekenis is, kunnen onder voorwaarden vrijgesteld zijn van vennootschapsbelasting. Voorgesteld wordt die vrijstelling voortaan ook te laten gelden voor instellingen welke geen algemeen maatschappelijk belang behartigen, maar waarbij de behartiging van een sociaal belang op de voorgrond staat en winst hoofdzakelijk wordt behaald met behulp van arbeid van vrijwilligers. Daarbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan amateursportclubs.'

MvT, Kamerstukken II 2001/02, 28 034, nr. 3, blz. 6.

'Op grond van het besluit van 9 april 1999, nr. DB99/1333M (Infobulletin 99/341) wordt de vraag of een instelling waarbij een sociaal belang op de voorgrond staat en die haar winst hoofdzakelijk met behulp van vrijwilligers behaalt, onder bepaalde voorwaarden langs de lijnen van artikel 6 beoordeeld. Hierdoor zijn dergelijke instellingen slechts belastingplichtig indien hun winst - na aftrek van fictieve kosten in verband met de werkzaamheden door vrijwilligers - meer bedraagt dan f 13 000 per jaar en f 65 000 per vijf jaar. Aanleiding voor dit besluit waren de kamervragen van Reitsma over de fiscale behandeling van vrijwilligersorganisaties (persbericht Ministerie van Financiën d.d. 14 april 1999, nr. 99/081). Voetbalclubs, muziekverenigingen, scoutinggroepen e.d. die door middel van inzet van vrijwilligers inkomsten verkrijgen, bijvoorbeeld met de inzameling van oud papier, kwamen voorheen niet in aanmerking voor een vrijstelling. Deze organisaties worden echter doorgaans maatschappelijk niet als concurrerend ervaren. De inzet van vrijwilligers wordt in het algemeen positief gewaardeerd en is ook van wezenlijk belang voor het functioneren van dergelijke instellingen. Een en ander vormde de aanleiding tot het nemen van het genoemde besluit van 9 april 1999. Met de opnemings van het nieuwe onderdeel b 6 wordt dit beleid gecodificeerd.'

MvT, Kamerstukken II 2001/02, 28 034, nr. 3, blz. 18.

3.2. Sociaal belang

Beschouwing

Art. 6, onderdeel b, verlangt dat voor toepasselijkheid van de daar opgenomen vrijstelling de behartiging van een sociaal belang op de voorgrond staat. Wanneer daarvan sprake is, is in de wet of in de parlementaire geschiedenis ervan niet nader gedefinieerd. Wel is in enkele besluiten e.d., waaronder het besluit van 9 april 1999, nr. DB99/1333M (dat de voorloper is van de bepaling van onderdeel b), het een en ander opgenomen waardoor het begrip 'sociaal belang' enige invulling heeft gekregen.

Beleid. Besluit van 9 april 1999

'Lichamen bij welke de behartiging van een algemeen maatschappelijk belang op de voorgrond staat, zijn onder voorwaarden vrijgesteld van de heffing van vennootschapsbelasting. Volgens vaste jurisprudentie kunnen veel van de onder artikel 2, eerste lid, onderdeel d van de Wet ressorterende instellingen in bijvoorbeeld de sociaal-culturele sfeer geen beroep doen op de vrijstelling. Deze organisaties die met behulp van vrijwilligers fondsen voor bijvoorbeeld de verenigingsactiviteiten of een zogenoemd goed doel verwerven, worden echter doorgaans maatschappelijk niet als concurrerend ervaren. De inzet van vrijwilligers wordt in het algemeen positief bezien en is van wezenlijk belang voor het functioneren van dergelijke instellingen. In het kader van de mogelijke heffing van vennootschapsbelasting vinden in de praktijk discussies plaats over het antwoord op de vraag of verenigingen, stichtingen e.d. een onderneming drijven. Teneinde in deze situatie meer duidelijkheid te verschaffen keur ik voorzover nodig goed dat de Belastingdienst als volgt met de beoordeling van de vennootschapsbelastingplicht op grond van artikel 2, eerste lid, onderdeel d van de Wet, omgaat.

De beoordeling van de vennootschapsbelastingplicht van artikel 2, eerste lid, onderdeel d van de Wet vindt plaats langs de lijnen van artikel 6 van de Wet indien aan de volgende voorwaarden is voldaan:

- a. bij de feitelijke activiteiten of bij de aanwending van het vermogen staat de behartiging van een algemeen maatschappelijk, kerkelijk, levensbeschouwelijk, charitatief, cultureel, wetenschappelijk of sociaal belang (bijv. amateursport, hobby- en buurtverenigingen) op de voorgrond;
- b. de inkomsten worden uitsluitend ten behoeve van een onder punt a. hiervoor genoemd doel aangewend;
- c. de inkomsten worden hoofdzakelijk verkregen door de inzet van vrijwilligers;
- d. de activiteiten waarmee de inkomsten worden verkregen vormen geen ernstige verstoring van de concurrentieverhoudingen ten opzichte van ondernemers in de profitsector. Sportverenigingen die een kantine exploiteren moeten hiervoor voldoen aan de voorwaarden als genoemd onder punt 6) van het besluit van 27 januari 1998, nr. DB 98/311 M (Infobulletin 98/97).'

Besluit Staatssecretaris van Financiën van 9 april 1999, nr. DB99/1333M, BNB 1999/240.

Beleid. Antwoord op Kamervragen

'Vragen

1. Is het u bekend dat in vele dorpen in de regio Twente jaarlijks grote zomerfeesten worden georganiseerd, waarbij honderden vrijwilligers zich inzetten en dat daarbij talrijke verenigingen en organisaties profiteren via giften van de organiserende stichtingen?

(...)

Antwoorden

(...)

Voor de vennootschapsbelasting heeft de inspecteur het standpunt ingenomen dat de doelstelling van de stichtingen onder het besluit van 9 april 1999 (DB99/1333) valt.'

Antwoord Staatssecretaris van Financiën op vragen van leden van de Tweede Kamer, Persbericht Financiën 18 juli 2000, nr. 00/160, V-N 2000/35.22.

Beleid. Vraag- en antwoordbesluit

'Vraag

Bij welke lichamen staat de behartiging van een sociaal belang op de voorgrond? Vallen sportverenigingen daar ook onder?

Antwoord

Ja, sportverenigingen zijn lichamen waarbij de behartiging van een sociaal belang op de voorgrond staat. Andere voorbeelden zijn muziekverenigingen, scoutinggroepen, personeelsverenigingen. Een aanwijzing voor het sociale karakter van een lichaam is doorgaans de inzet van vrijwilligers zonder vergoeding dan wel tegen een lage vergoeding.'

Besluit Staatssecretaris van Financiën van 20 november 2002, nr. CPP2002/3050M, BNB 2003/56.

3.3. Arbeid om niet of tegen laag loon

Beschouwing

Bij de lichamen bij welke de behartiging van een sociaal belang op de voorgrond staat, stelt onderdeel b als aanvullende eis dat de winst hoofdzakelijk wordt behaald met behulp van arbeid die door natuurlijke personen om niet of naar een loon dat in belangrijke mate lager is dan hetgeen in het economische verkeer gebruikelijk is, wordt verricht.

Het ligt voor de hand dat in dit gedeelte van de bepaling de begrippen 'hoofdzakelijk' en 'in belangrijke mate' de betekenis hebben die zij ook op andere plaatsen in belastingwetten hebben: respectievelijk 70% en 30%.

Voetnoten:

(*1)

Het commentaar op art. 6 is bij t/m BNB 2004/148 en V-N 2004/21.26.

Deeloverzicht

- 4.1. Algemeen
 - 4.2. Winstgrenzen
 - 4.3. Invloed van art. 9, eerste lid, onderdeel i en j
 - 4.4. Winstbestemmingseis
 - 4.5. Toepassingsproblemen
-

4.1. Algemeen

Beschouwing

Art. 6 Wet VPB 1969 houdt in dat bij koninklijk besluit de voorwaarden worden vastgesteld die leiden tot belastingvrijdom. De te stellen voorwaarden zouden, volgens de tweede nota van wijzigingen, de volgende elementen betreffen:

- a. een winstplafond;
- b. de verplichting tot het doen van aangifte bij overschrijding van het plafond;
- c. een periodieke aangifteplicht over een aantal jaren ter beoordeling of terecht belastingvrijdom wordt genoten.

Bij het vrijstellingsbesluit 1971 is slechts uitvoering gegeven aan de vaststelling van het onder a bedoelde winstplafond.

In het vrijstellingsbesluit 1971 zijn geen voorwaarden gesteld omtrent het doen van aangifte. Het onder b vermelde voornemen om de voorwaarde te stellen dat bij overschrijding van het plafond aangifte dient te worden gedaan, is naar ons oordeel ook overbodig. Indien het plafond wordt overschreden, is het lichaam immers krachtens de wet belastingplichtig, en het is dan op grond van art. 2 Uitv. reg. AWR 1994 gehouden de inspecteur te verzoeken om uitnodiging tot het doen van aangifte. Die uitnodiging heeft dan weer tot gevolg dat het lichaam verplicht is aangifte te doen (art. 8 AWR).

Voor de vraag wat voor de toepassing van art. 6 Wet VPB 1969 als 'winst' geldt bij het beoordelen van het winststreven, dient kennelijk te worden aangesloten bij het fiscale winstbegrip.

De uitspraak van Hof Arnhem 18 maart 1998, nr. 97/0201, was gepubliceerd in *FED* 1998/363.

Beleid. Vraag- en antwoordbesluit van 20 november 2002

'Vraag

Lichamen zonder aandeelhouders of deelgerechtigden waarbij een algemeen maatschappelijk of sociaal belang op de voorgrond staat kunnen onder omstandigheden een herbestedingsreserve vormen op grond van artikel 15ba van de Wet VPB 1969. Vermindert de vorming van een dergelijke reserve de winst die in aanmerking wordt genomen bij de beoordeling of een winststreven ontbreekt dan wel bijkomstig is?

Antwoord

Het streven naar winst als bedoeld in artikel 6 moet worden opgevat als het streven naar overschotten. Bijzondere fiscale aftrekposten maken geen deel uit van dit begrip overschotten. Voorzover bijzondere fiscale aftrekposten wel een rol spelen bij de beoordeling van artikel 6, is dat in deze bepaling tot uitdrukking gebracht. Dit geldt volgens de bewoordingen van dit artikel alleen voor de aftrekposten als bedoeld in artikel 9, eerste lid, onderdelen i en j.'

Besluit Staatssecretaris van Financiën van 20 november 2002, nr. CPP2002/3050M, BNB 2003/56.

Jurisprudentie

Belanghebbende heeft voorts een beroep gedaan op de vrijstelling van art. 6 Wet VPB 1969. Gezien de tekst van dit artikel en van het daarop geënte vrijstellingsbesluit, komt belanghebbende voor vrijstelling in aanmerking indien zij een lichaam is bij hetwelk de behartiging van een algemeen maatschappelijk belang op de voorgrond staat, en de winst in het onderhavige jaar niet meer bedraagt dan f 11 000, dan wel in het onderhavige jaar en de vier voorafgaande jaren tezamen niet meer bedraagt dan f 55 000. Belanghebbende heeft, gelet op haar dotaties aan het garantiefonds, niet aannemelijk gemaakt dat zij aan het vereiste van een bescheiden winst heeft voldaan, zodat reeds daarom het beroep op de vrijstelling van art. 6 Wet VPB 1969 faalt.
Hof Amsterdam in HR 17 mei 1995, nr. 30 292, BNB 1995/227 (m.nt. Van Dijk).

Belanghebbende exploiteert een lokale omroep. Zij werkt nauw samen met bedrijf B, dat in hetzelfde pand is gevestigd en het verkoopkantoor van de reclame drijft. Eigenaar van B is A, die tevens penningmeester van belanghebbende is. Tussen B en belanghebbende zijn contracten gesloten met betrekking tot de verdeling van advertentieopbrengsten en debiteurenbewaking. B heeft voorts recht op zendtijd voor promotiespots. Hof: De inspecteur leidt uit de feitelijke gegevens en de nauwe samenwerking met bedrijf B terecht af dat in feite sprake is van een financiële en organisatorische verwevenheid met genoemd bedrijf, zodat mede daarom niet gezegd kan worden dat bij belanghebbende het streven naar winst hetzij geheel ontbreekt, hetzij van bijkomstige betekenis is. Belanghebbende heeft dit met haar verwijzing naar de - overigens door de inspecteur betwiste - vrijwilligersuren of met haar weergave van de met genoemde A bestaande, dan wel elders gebruikelijke regelingen niet voldoende weerlegd. Op het beroep in cassatie overweegt de Hoge Raad dat het tegen dit oordeel gerichte middel reeds hierom tevergeefs wordt voorgesteld, omdat het zich keert tegen een ten overvloede gegeven oordeel.
HR 23 juni 1999, nr. 34 330, BNB 1999/290

Tegen de volgende uitspraak is beroep in cassatie ingesteld. Dit leidde tot het arrest HR 6 december 2002, nr. 37 580, BNB 2003/76 (V-N 2002/60.12). In het arrest kwam de toepassing van art. 6 niet aan de orde.

Belanghebbende stelt zich op het standpunt dat, als zij haar medewerkers op commerciële basis zou belonen, er geen sprake zou zijn van overschotten. Dit verweer kan belanghebbende niet baten. Enerzijds niet omdat zij haar standpunt niet feitelijk onderbouwd heeft, anderzijds niet omdat, zoals volgt uit HR 24 juni 1987, BNB 1987/265, bij de beoordeling van de vraag of een stichting als de onderhavige winst beoogt of maakt, van de door die stichting werkelijk te maken of gemaakte kosten dient te worden uitgegaan. Daartoe behoren niet de kosten, zo die er al zijn boven hetgeen belanghebbende aan hen verstrekt, welke de voor belanghebbende werkzame personen om persoonlijke redenen niet aan haar in rekening hebben gebracht of zullen brengen. Belanghebbende beroept zich vervolgens op - naar het hof verstaat - art. 1 van het Vrijstellingsbesluit vennootschapsbelasting en het daaraan ten grondslag liggende art. 6 Wet VPB 1969. De inspecteur heeft gemotiveerd betwist dat belanghebbende aan de in vermeld art. 1 gestelde voorwaarden voldoet. Belanghebbende heeft aangevoerd dat een eventuele zakelijke arbeidsbeloning van de leden van de leefgemeenschap zou meebrengen dat de totale winst binnen de in voormeld artikel gegeven grenzen blijft. Gelet op hetgeen hiervoor werd overwogen zijn de feitelijke omstandigheden beslissend en kent het hof aan deze omstandigheid niet de door belanghebbende gestelde betekenis toe. Aannemelijk is dat de winst van belanghebbende in het onderhavige jaar hoger is dan f 13 000, ook als de donatie aan de HS in aanmerking wordt genomen. Onweersproken is de stelling van de inspecteur dat in de vier jaren voorafgaand aan 1993 meer winst is behaald dan f 65 000 en tot slot kent belanghebbende geen statutaire of andere bepaling ingevolge welke de middelen uitsluitend kunnen worden aangewend ten behoeve van een ingevolge voormelde bepaling vrijgesteld lichaam of een algemeen maatschappelijk belang. Gelet op deze feiten en omstandigheden voldoet belanghebbende aan geen van de drie voormelde voorwaarden, zodat haar beroep op het vrijstellingsbesluit wordt verworpen.

Hof Amsterdam 12 juni 2001, nr. 00/2615, V-N 2001/42.8.

Literatuur

A-G [] conclusie bij HR 15 november 1989, nr. 25 940, BNB 1990/48, m.nt. [], geeft als zijn mening dat, voor de beantwoording van de vraag of het winststreven van bijkomstige betekenis is, het streven naar winst moet worden opgevat in commerciële zin. Van Dijk, noot bij HR 15 november 1989, nr. 25 940, BNB 1990/48, is van mening dat 'bijkomstig' in art. 6 geen kwantitatieve maar een kwalitatieve betekenis heeft. Het gaat niet om de omvang van de winst, maar om de aard van het winststreven.

P.J.H. Severens, 'Een bloedig arrest', *WFR* 1990/5906, blz. 366, acht de winstgrenzen van (destijds) f 11 000 respectievelijk f 55 000 'een schijntje'. Instellingen die voor de continuïteit van de werkzaamheden besparingen nastreven, zien deze besparingen aangemerkt worden als winst. Door een omweg te bewandelen - bijvoorbeeld financiering door een zusterstichting - kan men wellicht wél voldoen aan de criteria van art. 6. Deze ongelijkheid lijkt de schrijver niet terecht. Hij bepleit het vrijstellingsbesluit zodanig aan te passen, dat besparingen ten behoeve van investeringen niet tot de winst worden gerekend.

Redactie Vakstudie Nieuws, aantekening bij HR 23 juni 1999, nr. 34 330, *BNB* 1999/290, (V-N 1999/30.16), merkt op dat het hof bij de vraag inzake het hoogstens bijkomstige winststreven, terecht betekenis toekent aan het feit dat er nauwe banden bestaan met het bedrijf van de penningmeester. Redactie Vakstudie Nieuws, aantekening bij het besluit van 20 november 2002, nr. CPP2002/3050M, V-N 2002/59.15, blz. 5719, merkt op dat met name bij de wat grotere instellingen de reservevorming die nodig is voor hun continuïteit, door de omvang van de reserve, al gauw belastingplicht zal doen ontstaan. Ook de herbestedingsreserve van art. 15ba Wet VPB 1969 lost dat lang niet altijd op. Het gaat daar immers per definitie om voorziene uitgaven. Reservering voor onvoorziene uitgaven is onmogelijk. Een fundamentele oplossing wordt bereikt, zo wordt betoogd, als de objectivering van het winststreven - regelmatig overschotten maken is winst beogen - bij de vrijstelling van art. 6 wordt losgelaten. Instellingen die alleen een algemeen maatschappelijk belang nastreven, en die dus subjectief geen winst beogen, zijn dan steeds vrijgesteld. Wel zal een uitzondering moeten worden gemaakt voor gevallen van concurrentievervalsing.

4.2. Winstgrenzen

Beschouwing

Krachtens het vrijstellingsbesluit 1971 is het lichaam vrijgesteld indien (met ingang van 2002) in het jaar niet meer winst wordt behaald dan € 7500, dan wel in het jaar en de vier voorafgaande jaren tezamen niet meer dan € 37 500. Het tweede gedeelte van het winstplafond heeft ten doel ervoor te zorgen dat een incidentele piek in het resultaat van het lichaam niet te snel leidt tot belastingplicht.

Parlementaire behandeling

'Voor wat betreft de voorwaarde dat de winst een bepaald bedrag niet mag overschrijden gaan de gedachten van de ondergetekenden uit naar een bedrag van f 5000.'

Nadere MvA, Kamerstukken II 1968/69, 6000, nr. 22, blz. 33.

'(Vraag) Kan de in het voornemen liggende grens van f 5000 winst nader worden toegelicht? Is deze grens wel voldoende om alle zich in de praktijk voordoende gevallen te dekken? (...)

(Antwoord) Ter voorkoming van verstoring van concurrentieverhoudingen mag het bedrag dat de winst niet mag overschrijden niet te hoog zijn. (...) Indien de grens van f 5000 in een bepaald jaar door een incidentele oorzaak zou worden overschreden, behoeft dit niet direct tot verlies van de vrijstelling te leiden mits de totale winst over 5 jaar tezamen genomen f 25 000 niet overschrijdt.'

Verslag van het mondeling overleg, Kamerstukken II, 1968/69, 6000, nr. 25, blz. 28.

'Een voorwaarde die thans voor de vrijstelling geldt, is dat de winst niet meer bedraagt dan f 13 000, dan wel in het jaar en de daaraan voorafgaande vier jaren tezamen niet meer bedraagt dan f 65 000. Deze drempelbedragen zijn sinds 1990 niet meer aangepast. Zij zullen bij koninklijk besluit per 1 januari 2002 worden verhoogd naar € 7500 (afgerond f 16 600) respectievelijk € 37 500 (afgerond f 82 900). Die verhoging komt overeen met de inflatie sinds 1990.'

MvT, Kamerstukken II 2001/02, 28 034, nr. 3, blz. 6.

4.3. Invloed van art. 9, eerste lid, onderdeel i en j

Beschouwing

Bij de vraag of naar winst wordt gestreefd, dient de winst te worden opgevat met inachtneming van de aftrekposten van art. 9, eerste lid, onderdeel i en j, Wet VPB 1969 (aftrek van uitkeringen aan het goede doel en aftrek van fictieve loonkosten). Alsdan wordt via de toepassing van die bepalingen een eventuele verstoring van concurrentieverhoudingen in de beoordeling van de belastingplicht betrokken.

Doet het lichaam geen beroep op die aftrekposten, dan maakt een beoordeling van de concurrentieverhoudingen geen deel uit van de beoordeling van de toepassing van de vrijstelling van

art. 6 Wet VPB 1969.

Beleid. Vraag- en antwoordbesluit van 20 november 2002

'Vraag

In het besluit van 9 april 1999, nr. DB99/1333M, was bepaald dat onder voorwaarden de beoordeling van de vennootschapsbelastingplicht op basis van artikel 2, eerste lid, onderdeel d, van de Wet VPB 1969, kon plaatsvinden langs de lijnen van artikel 6 van de Wet VPB 1969.

Een voorwaarde die hieraan werd verbonden was dat de activiteiten waarmee de inkomsten worden verkregen geen ernstige verstoreng van de concurrentieverhoudingen vormen ten opzichte van ondernemers in de profitsector. In artikel 6, zoals dit luidt met ingang van 2002, komt deze voorwaarde niet voor. Betekent dit dat bij de beoordeling van artikel 6 niet meer beoordeeld hoeft te worden of sprake is van ernstige concurrentieverstoreng?

Antwoord

Lichamen waarbij de behartiging van een sociaal belang op de voorgrond staat die een beroep doen op artikel 6 en dus met vrijwilligers werken, zullen veelal ook een beroep doen op de fictieve kosten-aftrekbevestiging van artikel 9, eerste lid, onderdeel j, van de Wet VPB 1969. In dat geval moet op grond van laatstvermelde bepaling worden beoordeeld of die aftrek tot ernstige concurrentieverstoreng leidt. Omdat de aftrek van genoemd onderdeel j, evenals de aftrek voor fondswervende instellingen als bedoeld in het daarvoor opgenomen onderdeel i, mede bepalend is bij de beoordeling of een 'winststreven ontbreekt dan wel bijkomstig is', wordt een eventuele ernstige concurrentieverstoreng dus indirect betrokken bij de beoordeling van de subjectieve vrijstelling van artikel 6.

Dit geldt ook voor lichamen waarbij de behartiging van een algemeen maatschappelijk belang op de voorgrond staat en die een beroep doen op (één van de) aftrekregelingen van artikel 9, eerste lid, onderdelen i en j.

Wanneer het lichaam geen beroep doet op één van beide aftrekregelingen blijft de beoordeling of sprake is van ernstige concurrentieverstoreng dus achterwege. Hieraan ligt de overweging ten grondslag dat, wanneer de winst ook zonder die aftrek(ken) beneden de grens van het Vrijstellingsbesluit Vpb. 1969 (€ 7500) blijft, deze zo bescheiden is dat van concurrentievervalsing als gevolg van de belastingvrijstelling geen sprake kan zijn.'

Besluit Staatssecretaris van Financiën van 20 november 2002, nr. CPP2002/3050M, BNB 2003/56.

4.4. Winstbestemmingseis

Beschouwing

In het Vrijstellingsbesluit 1971 wordt een nadere eis gesteld betreffende de bestemming van winst. De winst mag uitsluitend kunnen worden aangewend ten bate van 'een ingevolge dit artikel vrijgesteld lichaam of een algemeen maatschappelijk belang'. Omdat beslissend is hoe de winst *kan* worden aangewend, dienen de statuten van het vrij te stellen lichaam over de winstbestemming uitsluitend te geven. Indien de statuten bepalen dat eventuele winsten ten bate komen van een lichaam waarbij de behartiging van een algemeen maatschappelijk belang of van een sociaal belang (met inzet van vrijwilligers) op de voorgrond staat, lijkt er te zijn voldaan aan de eis die in onderdeel b van art. 1 Vrijstellingsbesluit 1971 wordt gesteld ten aanzien van de winstbestemming. Dit is echter niet het geval, aangezien de eis wordt gesteld dat het begunstigde lichaam 'een ingevolge dit artikel vrijgesteld lichaam is', en de vraag of het lichaam vrijgesteld is afhankelijk is van de door het lichaam behaalde winst. Derhalve kan in de statuten van het eerste lichaam in wezen niet het uitsluitend worden gegeven dat winst slechts aangewend zal kunnen worden ten bate van een vrijgesteld lichaam; in art. 1 Vrijstellingsbesluit 1971 wordt in zoverre een onmogelijke eis gesteld. Daardoor zal de vrijstelling van art. 6 Wet VPB 1969 slechts kunnen worden genoten door lichamen die, blijkens hun statuten, winsten ten goede laten komen van 'een algemeen maatschappelijk belang'.

Het vereiste omtrent de bestemming van de winst houdt in dat noch tijdens de bestaansduur van het lichaam, noch bij de liquidatie van het lichaam aan de winst een andere aanwending mag kunnen worden gegeven dan een aanwending ten bate van een ingevolge dit artikel vrijgesteld lichaam of een algemeen maatschappelijk belang (vergelijk BNB 1984/29).

4.5. Toepassingsproblemen

Beschouwing

De toetsing aan de in het Vrijstellingsbesluit 1971 gestelde criteria leidt tot een aantal problemen

respectievelijk aandachtspunten.

1. De ratio van het tweede gedeelte van de regeling betreffende het winstplafond, brengt mogelijk mee dat bij een lichaam, dat nog geen vijf jaren bestaat, de regeling naar tijdsgelang wordt toegepast (Bijvoorbeeld: Een lichaam dat in het eerste jaar van zijn bestaan een winst behaalt van € 6000, in het tweede jaar eveneens € 6000, en in het derde jaar € 20 000, zou, hoewel blijvend beneden de grens van € 37 500, met ingang van het derde jaar belastingplichtig geacht kunnen worden, aangezien in drie jaar meer dan 3 maal € 7500, is € 22 500, winst wordt behaald).
2. Ter beoordeling of in enig jaar, door overschrijding van het winstplafond van € 7500, belastingplicht aanvangt, dient de belastbare winst te worden berekend op basis van een per de aanvang van het boekjaar geherwaardeerde balans.
3. Naar ons oordeel vloeit uit de grondbeginselen van de winstberekening voort, dat, bij overschrijding van de € 7500-grens in jaar X, de toetsing aan het vijfjarenplafond dient te geschieden aan de hand van een balans per het begin van het jaar X-4 (naar de waarde in het economische verkeer op dat moment) en vervolgens met inachtneming van balanscontinuïteit en bestendige gedragslijn (Bijvoorbeeld: Een lichaam was gedurende vier achtereenvolgende jaren niet belastingplichtig, omdat steeds de winst minder dan € 7500 bedroeg. Bij de winstbepaling werd rekening gehouden met afschrijving op een pand, en wel 2% van achtereenvolgens € 100 000, € 110 000, € 120 000 en € 130 000 (zie punt 2 hiervoor). In jaar 5 wordt een winst behaald van € 8000. Voor de beoordeling of in de jaren 1 t/m 5 tezamen méér dan € 37 500 winst werd behaald, dient nu naar ons oordeel de winst over die jaren te worden herrekend met inachtneming van afschrijving op het pand van in elk jaar 2% van € 100 000).
4. De toepassing van het Vrijstellingsbesluit 1971 kan leiden tot een afwisseling van belaste en onbelaste jaren. Daarbij levert de constatering van belastingvrijdom in jaar X + 1 naar ons oordeel een nieuw feit op dat navordering over jaar X ter zake van de eindafrekeningswinst rechtvaardigt. Wij onderschrijven de visie van de staatssecretaris, neergelegd in het onderschrift bij Hof Leeuwarden 5 september 1960, nr. 115/60, *BNB* 1961/231, dat het intreden van een subjectieve vrijstelling afrekening met zich meebrengt op grond van art. 15d Wet VPB 1969. Zie in dit verband ook 'Keuze voor belastingplicht', aant. 5 hierna.
5. De werking van art. 6 Wet VPB 1969 en het Vrijstellingsbesluit 1971 kan een lichaam in een nadeliger situatie brengen dan een niet-goeddoelinstelling. Als bijvoorbeeld een dorpshuis gedurende een reeks van jaren belastingplichtig was in verband met te hoge winsten, en in enig jaar een fors verlies lijdt, zal het met ingang van dat jaar vrijgesteld zijn. Dit heeft tot gevolg dat het verlies niet is een verlies in de zin van art. 20 Wet VPB 1969, zodat geen carry-back kan plaatsvinden. Het verlies heeft slechts tot gevolg dat in de toekomst niet snel belastingplicht zal worden geconstateerd (in verband met het vijfjarenplafond van € 37 500), doch dit sorteert slechts gedurende vier jaren effect, terwijl bij normale belastingplicht het verlies tot en met het achtste volgende jaar tot verrekening zou kunnen komen. Bovendien zal in het jaar, voorafgaand aan de vrijstelling, gegeven worden over de eindafrekeningswinst (art. 15d Wet VPB 1969).

Voetnoten:

(*1)

Het commentaar op art. 6 is bij t/m *BNB* 2004/148 en V-N 2004/21.26.

Beschouwing

Het bij besluit van 18 december 1990, *Stb.* 1990, 638, ingevoerde art. 1a Vrijstellingsbesluit geeft een voorziening voor de problemen die kunnen ontstaan als het lichaam eerst belastingplichtig was en vervolgens, bijvoorbeeld doordat de winst binnen de in het Vrijstellingsbesluit 1971 gestelde grenzen blijft, vrijgesteld wordt. Het lichaam kan dan immers worden geconfronteerd met een eindafrekening op grond van art. 15d Wet VPB 1969 (voorheen: art. 8 Wet VPB 1969 jo. art. 16 Wet IB 1964), die onwelgevallig kan zijn. Die eindafrekening kan worden ontlopen door bij de aangifte te verzoeken niet te worden vrijgesteld.

Toelichting bij besluit van 18 december 1990, *Stb.* 1990, 638

'Voor een belastingplichtig lichaam dat voldoet aan de voorwaarden voor de vrijstelling ontstaat een afrekeningsverplichting op grond van artikel 8 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, jo. artikel 16 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 (*Stb.* 1990, 103). Dat betekent afrekenen over eventuele stille reserves en over eventueel aanwezige fiscale reserves, alsmede eventueel een desinvesteringsbetaling of een desinvesteringsbijtelling, hetgeen voor deze kleine lichamen onverwacht zou optreden en uit een oogpunt van liquiditeit en continuïteit zeer bezwaarlijk kan zijn. Deze overgangsproblematiek heeft naar mijn oordeel een meer structureel karakter, in die zin dat ook andere kleine lichamen in de toekomst onder de thans wat ruimere vrijstelling kunnen gaan vallen. Daarom is in art. 7a van het Uitvoeringsbesluit en in artikel 1a van het Vrijstellingsbesluit de volgende regeling getroffen. Uitgangspunt blijft, dat indien de vrijstelling van toepassing wordt op een voorheen belastingplichtig lichaam, dit lichaam moet afrekenen. Het lichaam wordt echter de mogelijkheid gelaten om van de vrijstelling af te zien. Voldoet een lichaam aan de gestelde voorwaarden voor de vrijstelling en wenst het lichaam ook van de vrijstelling gebruik te maken, dan volgt eindafrekening als logisch gevolg van het verlaten van de belaste sfeer. Wil het belastingplichtige lichaam dat onder de vrijstellingsnorm gaat vallen eindafrekening voorkomen, dan moet het lichaam bij het indienen van de aangifte meedelen dat het geen gebruik wil maken van de vrijstelling, zodat de subjectieve belastingplicht wordt gecontinueerd en eindafrekening achterwege kan blijven. Bij de aangifte over een later jaar kan het belastingplichtige lichaam opnieuw, ook al voldoet het aan de normen voor belastingvrijstelling, opteren voor belastingplicht. Het lichaam kan bij de aangifte over een later jaar echter ook kiezen voor gebruikmaking van de vrijstelling indien het aan de voorwaarden voldoet. Uiteraard volgt dan wel afrekening.'

*Nota van toelichting bij besluit van 18 december 1990, *Stb.* 1990, 638.*

Voetnoten:

(*1)

Het commentaar op art. 6 is bij t/m BNB 2004/148 en V-N 2004/21.26.

Wet op de vennootschapsbelasting 1969
Artikelsgewijs commentaar
Artikel 6(*1). Subjectieve vrijstellingen
Artikel 6. Tijdvak van 1 januari 1970 tot en met 31 december 2001
Volledig overzicht
Wettekst

Wet- en regelgeving

Versie V5. Tekst van 1 januari 1994 tot en met 31 december 2001

Uitvoeringsbepalingen

Besluit van 20 augustus 1971, Stb. 1971, 559 (Vrijstellingsbesluit 1971)

Versie V4. Tekst van 30 december 1990 tot en met 31 december 1993

Uitvoeringsbepalingen

Besluit van 20 augustus 1971, Stb. 1971, 559 (Vrijstellingsbesluit 1971)

Versie V3. Tekst van 1 januari 1982 tot en met 29 december 1990

Uitvoeringsbepalingen

Besluit van 20 augustus 1971, Stb. 1971, 559 (Vrijstellingsbesluit 1971)

Versie V2. Tekst van 1 januari 1977 tot en met 31 december 1981

Uitvoeringsbepalingen

Besluit van 20 augustus 1971, Stb. 1971, 559 (Vrijstellingsbesluit 1971)

Versie V1. Tekst van 1 januari 1970 tot en met 31 december 1976

Uitvoeringsbepalingen

Besluit van 20 augustus 1971, Stb. 1971, 559 (Vrijstellingsbesluit 1971)

Commentaar

Aantekening 1. Algemeen

1.1. Inleiding

1.2. Ontstaan van de bepaling

1.2.1. Historisch overzicht

1.2.2. Chronologisch overzicht

1.3. Gereserveerd

1.4. Doel en strekking

1.5. Gereserveerd

1.6. Context van de bepaling

1.7. Geschiedenis van het Vrijstellingsbesluit 1971

1.8-1.12. Gereserveerd

1.13. Hardheidsclausule

Aantekening 2. Behartiging van een algemeen maatschappelijk belang

Aantekening 3. Ontbrekend of toekomstig winststreven

Aantekening 4. Fictieve kosten

4.1. Algemeen

4.2. Regels over fictieve kostenafrek

Aantekening 5. Winst door inzet van vrijwilligers

Voetnoten:

(*1)

Het commentaar op art. 6 is bij t/m BNB 2004/148 en V-N 2004/21.26.

VERVALLEN VERSIE(S)

Versie V5. Tekst van 1 januari 1994 tot en met 31 december 2001

1. Wij behouden Ons voor onder daartoe te stellen voorwaarden van de belasting vrij te stellen lichamen, bij welke de behartiging van een algemeen maatschappelijk belang op de voorgrond staat en het streven naar winst, hetzij geheel ontbreekt, hetzij van bijkomstige betekenis is.
2. Onze Minister kan voor de in het eerste lid omschreven lichamen nadere regelen geven met betrekking tot het bepalen van de winst.

Uitvoeringsbepalingen

Besluit van 20 augustus 1971, Stb. 1971, 559 (Vrijstellingsbesluit 1971)

Art. 1.

Een lichaam bij hetwelk de behartiging van een algemeen maatschappelijk belang op de voorgrond staat en het streven naar winst, hetzij geheel ontbreekt, hetzij van bijkomstige betekenis is, is van de belasting vrijgesteld mits, zo winst wordt behaald deze:

- a. in het jaar niet meer bedraagt dan f 13 000, dan wel in het jaar en de daaraan voorafgaande vier jaren tezamen niet meer bedraagt dan f 65 000;
- b. uitsluitend kan worden aangewend ten bate van een ingevolge dit artikel vrijgesteld lichaam of een algemeen maatschappelijk belang.

Art. 1a.

Een lichaam dat voldoet aan de voorwaarden gesteld in artikel 1 is in afwijking van genoemd artikel niet van de belasting vrijgesteld, indien het lichaam dit bij het indienen van de aangifte over het jaar verzoekt.

Art. 2.

Dit besluit treedt in werking met ingang van de tweede dag na de datum van uitgifte van het Staatsblad waarin het is geplaatst.

Wijzigingen in uitvoeringsbepalingen

Besluit van 25 november 1993, houdende aanpassing van een aantal algemene maatregelen van bestuur aan de Algemene wet bestuursrecht en de Bekendmakingswet, Stb. 1993, 656

Ingevolge hfdst. 6, art. III, besluit van 25 november 1993, Stb. 1993, 656, is in art. 1a het woord 'schriftelijk' (in: 'indien het lichaam dit schriftelijk bij het indienen van de aangifte'.

De wijziging is in werking getreden op 1 januari 1994 (enig artikel van hoofdstuk 15 van het besluit van 25 november 1993, Stb. 1993, 656, juncto Stb. 1993, 693.

Versie V4. Tekst van 30 december 1990 tot en met 31 december 1993

(...(zie tekst van art. 6 Wet VPB 1969 van 1 januari 1994 tot en met 31 december 2001 (versie V5)))

Uitvoeringsbepalingen

Besluit van 20 augustus 1971, Stb. 1971 559 (Vrijstellingsbesluit 1971)

Art. 1.

Een lichaam bij hetwelk de behartiging van een algemeen maatschappelijk belang op de voorgrond staat en het streven naar winst, hetzij geheel ontbreekt, hetzij van bijkomstige betekenis is, is van de belasting vrijgesteld mits, zo winst wordt behaald deze:

- a. in het jaar niet meer bedraagt dan f 13 000, dan wel in het jaar en de daaraan voorafgaande vier jaren tezamen niet meer bedraagt dan f 65 000;
- b. uitsluitend kan worden aangewend ten bate van een ingevolge dit artikel vrijgesteld lichaam of een algemeen maatschappelijk belang.

Art. 1a.

Een lichaam dat voldoet aan de voorwaarden gesteld in artikel 1 is in afwijking van genoemd artikel niet van de belasting vrijgesteld, indien het lichaam dit schriftelijk bij het indienen van de aangifte over het jaar verzoekt.

Art. 2.

(... (zie tekst van 1 januari 1994 tot en met 31 december 2001 (versie V5)))

Wijzigingen in uitvoeringsbepalingen

Besluit van 18 december 1990, Stb. 1990, 638

Ingevolge art. II, onderdeel A, besluit van 18 december 1990, *Stb.* 1990, 638, zijn in art. 1 de grensbedragen gewijzigd van f 11 000 in f 13 000 en van f 55 000 in f 65 000.

Ingevolge art. II, onderdeel B, van hetzelfde besluit is art. 1a in het Vrijstellingsbesluit 1971 opgenomen.

De wijzigingen zijn in werking getreden op 30 december 1990 en vinden voor het eerst toepassing met betrekking tot de heffing over het jaar dat aanvangt op of na 30 december 1990 (art. III besluit van 18 december 1990, *Stb.* 1990, 638).

Versie V3. Tekst van 1 januari 1982 tot en met 29 december 1990

(...(zie tekst van art. 6 Wet VPB 1969 van 1 januari 1994 tot en met 31 december 2001 (versie V5)))

Uitvoeringsbepalingen

Besluit van 20 augustus 1971, Stb. 1971, 559 (Vrijstellingsbesluit 1971)

Art. 1.

Een lichaam bij hetwelk de behartiging van een algemeen maatschappelijk belang op de voorgrond staat en het streven naar winst, hetzij geheel ontbreekt, hetzij van bijkomstige betekenis is, is van de belasting vrijgesteld mits, zo winst wordt behaald deze:

- a. in het jaar niet meer bedraagt dan f 11 000, dan wel in het jaar en de daaraan voorafgaande vier jaren tezamen niet meer bedraagt dan f 55 000;
- b. uitsluitend kan worden aangewend ten bate van een ingevolge dit artikel vrijgesteld lichaam of een algemeen maatschappelijk belang.

Art. 2.

(... (zie tekst van 1 januari 1994 tot en met 31 december 2001 (versie V5)))

Wijzigingen in uitvoeringsbepalingen

Besluit van 4 september 1982, Stb. 1982, 524

Ingevolge art. I van het besluit van 4 september 1982, *Stb.* 1982, 524, zijn in art. 1 de grensbedragen gewijzigd van f 8500 in f 11 000 en van f 42 500 in f 55 000.

De wijzigingen zijn in werking getreden op 6 september 1982 en vinden toepassing met ingang van het jaar dat met of in 1982 aanvangt (art. II besluit van 4 september 1982, *Stb.* 1982, 524).

Versie V2. Tekst van 1 januari 1977 tot en met 31 december 1981

(...(zie tekst van art. 6 Wet VPB 1969 van 1 januari 1994 tot en met 31 december 2001 (versie V5)))

Uitvoeringsbepalingen

Besluit van 20 augustus 1971, Stb. 1971, 559 (Vrijstellingsbesluit 1971)

Art. 1.

Een lichaam bij hetwelk de behartiging van een algemeen maatschappelijk belang op de voorgrond staat en het streven naar winst, hetzij geheel ontbreekt, hetzij van bijkomstige betekenis is, is van de belasting vrijgesteld mits, zo winst wordt behaald deze:

- a. in het jaar niet meer bedraagt dan f 8500, dan wel in het jaar en de daaraan voorafgaande vier jaren tezamen niet meer bedraagt dan f 42 500;
- b. uitsluitend kan worden aangewend ten bate van een ingevolge dit artikel vrijgesteld lichaam of een algemeen maatschappelijk belang.

Art. 2.

(... (zie tekst van 1 januari 1994 tot en met 31 december 2001 (versie V5)))

Wijzigingen in uitvoeringsbepalingen

Besluit van 12 april 1977, Stb. 1977, 238

Ingevolge art. I besluit van 12 april 1977, Stb. 1977, 238, zijn in art. 1 de grensbedragen gewijzigd van f 5000 in f 8500 en van f 25 000 in f 42 500.

De wijzigingen zijn in werking getreden op 14 april 1977 en vinden toepassing met ingang van het jaar dat met of in 1977 aanvangt (art. II besluit van 12 april 1977, Stb. 1977, 238).

Versie V1. Tekst van 1 januari 1970 tot en met 31 december 1976

(...(zie tekst van art. 6 Wet VPB 1969 van 1 januari 1994 tot en met 31 december 2001 (versie V5)))

Uitvoeringsbepalingen

Besluit van 20 augustus 1971, Stb. 1971, 559 (Vrijstellingsbesluit 1971)

Art. 1.

Een lichaam bij hetwelk de behartiging van een algemeen maatschappelijk belang op de voorgrond staat en het streven naar winst, hetzij geheel ontbreekt, hetzij van bijkomstige betekenis is, is van de belasting vrijgesteld mits, zo winst wordt behaald deze:

- a. in het jaar niet meer bedraagt dan f 5000, dan wel in het jaar en de daaraan voorafgaande vier jaren tezamen niet meer bedraagt dan f 25 000;
- b. uitsluitend kan worden aangewend ten bate van een ingevolge dit artikel vrijgesteld lichaam of een algemeen maatschappelijk belang.

Art. 2.

(... (zie tekst van 1 januari 1994 tot en met 31 december 2001 (versie V5)))

Voetnoten:

(*1)

Het commentaar op art. 6 is bij t/m BNB 2004/148 en V-N 2004/21.26.

Deeloverzicht

- 1.1. Inleiding
 - 1.2. Ontstaan van de bepaling
 - 1.2.1. Historisch overzicht
 - 1.2.2. Chronologisch overzicht
 - 1.3. Gereserveerd
 - 1.4. Doel en strekking
 - 1.5. Gereserveerd
 - 1.6. Context van de bepaling
 - 1.7. Geschiedenis van het Vrijstellingsbesluit 1971
 - 1.8-1.12. Gereserveerd
 - 1.13. Hardheidsclausule
-

1.1. Inleiding

Beschouwing

In aant. 1-5 wordt commentaar gegeven op art. 6 Wet VPB 1969 zoals dat luidde tot 1 januari 2001. Art. 6 bevat een delegatiebepaling die de mogelijkheid schept vrijstelling van belasting te verlenen aan lichamen die formeel niet gerangschikt kunnen worden in de limitatieve opsomming in art. 5 doch - gelet op de aard van haar werkzaamheden - wel voor een subjectieve vrijstelling in aanmerking komen. Van deze bevoegdheid is gebruikgemaakt middels het besluit van 20 augustus 1971, *Stb.* 1971, 559, waarin de voorwaarden zijn opgenomen voor vrijstelling op grond van art. 6.

Voor de toepassing van de vrijstelling is vereist dat bij het lichaam de behartiging van een algemeen maatschappelijk belang op de voorgrond staat; een criterium dat ook in andere belastingwetten in nagenoeg dezelfde gedaante een rol speelt (aant. 2). De vrijstelling kan door het lichaam slechts worden genoten indien de winst van een jaar, dan wel van de laatste vijf jaren, binnen de in het Besluit van 1971 gestelde grens blijft. Bij de toepassing van deze regels kunnen zich problematische situaties voordoen. Zie geldende tekst (versie G), aant. 4.5. Het probleem van de eindafrekening bij het intreden van de vrijstelling wordt sinds 30 december 1990 ondervangen door de mogelijkheid om af te zien van vrijstelling (zie geldende tekst (versie G), aant. 5).

Tijdens de parlementaire behandeling van de Wet VPB 1969 is onderkend dat bij de lichamen waarom het hier gaat vaak uit ideële overwegingen veel onbetaald werk wordt verricht door bestuursleden enz., waardoor de fiscale winstberekening - waarvan de uitkomst bepalend is voor toepassing van de vrijstelling - een geflatteerd beeld kan vertonen. In verband hiermede is in het tweede lid aan de minister de bevoegdheid verleend regels te geven op grond waarvan met fictieve kosten rekening kan worden gehouden. In het besluit van 1 juli 1971, nr. B71/12651, *BNB* 1971/168, zei de minister bij gebrek aan ervaringsgegevens voorshands nog geen gebruik te zullen maken van deze bevoegdheid. Naderhand zijn deze regels gegeven, voor het eerst in een besluit van 26 augustus 1993, waarbij verder de inspecteurs gemachtigd zijn aan de algemene regels uitvoering te geven (aant. 4).

Bij besluit is een buitenwettelijke vrijstellingsregeling in het leven geroepen die is geënt op art. 6 Wet VPB 1969, maar is bedoeld voor lichamen die juist niet onder de werking van dat artikel vallen. De vrijstelling is gecreëerd om lichamen die veelal met vrijwilligers werken voortaan zoveel mogelijk buiten de heffing van vennootschapsbelasting te houden (aant. 5).

1.2. Ontstaan van de bepaling

1.2.1. Historisch overzicht

Beschouwing

In het oorspronkelijke ontwerp Wet VPB 1969 kwam het artikel niet voor. Het werd bij de tweede nota van wijziging voor het eerst opgenomen als art. 5a met een tekst die gelijk was aan het uiteindelijke eerste lid, met dien verstande, dat daarin in plaats van de woorden 'een algemeen maatschappelijk belang' voorkwamen de woorden 'het algemene of het sociale belang'.

Bij derde nota van wijziging werden toegevoegd de woorden 'het culturele belang'.

Bij vierde nota van wijziging werden de woorden 'bij welke de behartiging van het algemene, het sociale of het culturele belang op de voorgrond staat' vervangen door de woorden 'welke uitsluitend of nagenoeg uitsluitend een algemeen belang beogen en bij welke'.

De uiteindelijke tekst van het eerste lid en het tweede lid is het resultaat van een amendement-Kieft, dat door de regering werd overgenomen.

1.2.2. Chronologisch overzicht

Parlementaire behandeling

De volgende passages uit de parlementaire behandeling van de Wet VPB 1969 hebben betrekking op de totstandkoming van art. 6 Wet VPB 1969:

- Tweede NvW, *Kamerstukken II* 1967/68, 6000, nr. 17; blz. 9;
- Nader VV, *Kamerstukken II* 1968/69, 6000, nr. 19, blz. 29;
- Nadere MvA, *Kamerstukken II* 1968/69, 6000, nr. 22, blz. 33;
- Derde NvW, *Kamerstukken II* 1968/69, nr. 24;
- Verslag van het mondeling overleg, *Kamerstukken II* 1968/69, 6000, nr. 25, blz. 27-28;
- Vierde NvW, *Kamerstukken II* 1968/69, 6000, nr. 26;
- Amendement-Kieft c.s., *Kamerstukken II* 1968/69, nr. 32;
- *Handelingen II*, 1968/69, blz. 3109 en 3160.

1.3. Gereserveerd

1.4. Doel en strekking

Beschouwing

Zie voor doel en strekking van art. 6 Wet VPB 1969, aant. 1.4 bij versie G, voorzover betrekking hebbend op de tekst vóór 2002. Hieronder is nog een citaat opgenomen dat een licht werpt op de strekking van het in het huidige art. 6 Wet VPB 1969 niet meer opgenomen tweede lid.

Parlementaire behandeling

Met onderdeel B (*Bew.:* waarmee het tweede lid werd ingevoegd) wordt beoogd een mogelijkheid te openen om ten aanzien van de hier bedoelde lichamen - met terzijdestelling van de bestaande jurisprudentie - de winstbepaling af te stemmen niet op de in werkelijkheid betaalde kosten, maar op kosten die bedrijfseconomisch normaal kunnen worden geacht.

Toelichting amendement-Kieft c.s., Kamerstukken II 1968/69, nr. 32.

1.5. Gereserveerd

1.6. Context van de bepaling

Beschouwing

Zie aant. 1.6 bij versie G, voorzover betrekking hebbend op de tekst vóór 2002

1.7. Geschiedenis van het Vrijstellingsbesluit 1971

Beschouwing

Zie aant. 1.7 bij versie G. De ingevolge de verschillende aanpassingen van het Vrijstellingsbesluit 1971 geldende grensbedragen, per jaar en per tijdvak van vijf jaar, zijn:

1970 t/m 1976: f 5000 en f 25 000;

1977 t/m 1981: f 8500 en f 42 500;

1982 t/m 1990 : f 11 000 en f 55 000;

1991 t/m 2001 : f 13 000 t/m f 65 000.

1.8-1.12. Gereserveerd

1.13. Hardheidsclausule

Beschouwing

Rond de toepassing van art. 6 Wet VPB 1969 is een drietal toepassingen van de hardheidsclausule te onderscheiden:

1. het besluit van 9 april 1999, nr. DB99/1333, *BNB* 1999/240, waarbij een buitenwettelijke vrijstelling werd geïntroduceerd voor lichamen in de sociaal-culturele sfeer die inkomsten verwerven door de inzet van vrijwilligers (zie aant. 5);
2. de in het onder 1 genoemde besluit opgenomen goedkeuring resolutie van 23 november 1977, nr. 277-19 405, *BNB* 1978/12 dat bij lichamen die ingevolge de werking van dat besluit niet langer belastingplichtig zijn de daardoor in beginsel optredende eindafrekening achterwege kan blijven (zie aant. 5);
3. de lichamen die in dit artikel worden bedoeld hebben de gelegenheid gekregen de geheel in hun handen zijnde vennootschap(pen), waarin zich bij de lichamen in gebruik zijnde onroerende goederen bevond(en), geruisloos te liquideren. Zie het besluit onder *Beleid* hierna.

Beleid. Besluit van 23 november 1977

'1. Bij onderzoek is mij gebleken dat er een beperkt aantal onroerend goed-NV'en en BV'en bestaat waarvan de aandelen uitsluitend in handen zijn van niet aan de heffing van de vennootschapsbelasting onderworpen lichamen bij welke de behartiging van een algemeen maatschappelijk belang op de voorgrond staat, terwijl voorts de onroerende goederen van die naamloze of besloten vennootschappen uitsluitend of nagenoeg uitsluitend rechtstreeks aan de werkzaamheden van die niet-belastingplichtige lichamen dienstbaar zijn. Zou een hier bedoeld lichaam het betreffende onroerend goed zelf bezitten en te eigen behoefte gebruiken, dan zou zulks niet leiden tot onderworpenheid aan de heffing van de vennootschapsbelasting. Slechts de omstandigheid dat het onroerend goed behoort tot het vermogen van een dochtermaatschappij welke de rechtsvorm van naamloze of besloten vennootschap heeft, brengt met zich mee dat de resultaten van de exploitatie en de boekwinst bij eventuele overdracht van het onroerend goed in de belastingheffing worden betrokken. Ik heb aanleiding gevonden voor dergelijke gevallen een bijzondere regeling te treffen welke ertoe leidt dat de heffing van vennootschapsbelasting over de bij overdracht van het onroerend goed behaalde boekwinst achterwege blijft, indien de overdracht geschiedt in het kader van de liquidatie van de onroerend goed-NV of -BV. De regeling is neergelegd in het volgende lid van deze aanschrijving.

2. Ik keur goed dat ter zake van de liquidatie van een hiervoor bedoelde onroerend goed-NV of -BV en de daarmee samenhangende overdracht van de tot haar vermogen behorende onroerende goederen aan de aandeelhouder geen vennootschapsbelasting wordt geheven over de bij de overdracht van de onroerende goederen behaalde boekwinst. Aan deze goedkeuring zijn de volgende voorwaarden en beperkingen verbonden:

- a. voor de gefacilieerde liquidatie komen slechts in aanmerking naamloze en besloten vennootschappen welke bezittingen uitsluitend of nagenoeg uitsluitend bestaan uit onroerend goed dat rechtstreeks ten behoeve van zijn werkzaamheden in gebruik is bij een onder letter b bedoeld lichaam;
- b. alle aandelen van de betreffende onroerend goed-NV of -BV dienen sedert het begin van het (boek)jaar 1968 onafgebroken in het bezit te zijn van een niet aan de heffing van de vennootschapsbelasting onderworpen lichaam, bij hetwelk de behartiging van een algemeen maatschappelijk belang op de voorgrond staat;
- c. de liquidatie van een hier bedoelde onroerend goed-NV of -BV en de daarmee samenhangende overdracht van de onroerende goederen dienen plaats te vinden vóór 1 januari 1980;
- d. de goedkeuring heeft geen betrekking op normale exploitatieresultaten welke zijn behaald tot het tijdstip waarop de liquidatie is voltooid.

Ten slotte deel ik u nog mede dat bovenvermelde voorwaarden en beperkingen onverkort dienen te worden toegepast. Wordt daaraan niet volledig voldaan dan dienen de inspecteurs belanghebbenden er op te wijzen dat een beroep op mij slechts zin kan hebben in zeer uitzonderlijke gevallen.'

Besluit Staatssecretaris van Financiën van 23 november 1977, nr. 277-19 405, BNB 1978/12.

Voetnoten:

(*1)

Het commentaar op art. 6 is bij t/m BNB 2004/148 en V-N 2004/21.26.

Wet op de vennootschapsbelasting 1969

Artikelsgewijs commentaar

Artikel 6(*1). Subjectieve vrijstellingen

Artikel 6. Tijdvak van 1 januari 1970 tot en met 31 december 2001

Aantekening 2. Behartiging van een algemeen maatschappelijk belang

Wettekst, Volledig overzicht

Beschouwing

Zie aant. 2 bij de geldende versie (versie G).

Voetnoten:

(*1)

Het commentaar op art. 6 is bij t/m BNB 2004/148 en V-N 2004/21.26.

Wet op de vennootschapsbelasting 1969
Artikelsgewijs commentaar
Artikel 6(*1). Subjectieve vrijstellingen
Artikel 6. Tijdvak van 1 januari 1970 tot en met 31 december 2001
Aantekening 3. Ontbrekend of bijkomstig winststreven
Wettekst, Volledig overzicht

Beschouwing

Zie aant. 4 bij geldende versie (versie G), met uitzondering van aant. 4.3.

Voetnoten:

(*1)

Het commentaar op art. 6 is bij t/m BNB 2004/148 en V-N 2004/21.26.

Deeloverzicht

- 4.1. Algemeen
 - 4.2. Regels over fictieve kostenafrek
-

4.1. Algemeen

Beschouwing

Lichamen die een algemeen maatschappelijk belang behartigen, zullen vaak gebruik kunnen maken van (met name) arbeid die om niet wordt verricht. Bij de winstberekening kan ter zake van deze arbeid geen kostenafrek plaatsvinden (HR 18 november 1958, nr. 14 020, *BNB* 1959/386), waardoor het resultaat, althans in economisch opzicht, wordt geflatteerd. Zie in dit verband ook Hof Amsterdam 27 februari 1985, nr. 327/84, *V-N* 1986, blz. 2072. Bij het tweede lid, opgenomen door aanvaarding van het amendement-Kieft, wordt aan de minister de bevoegdheid gegeven regels te stellen voor een fictieve kostenafrek. Van deze bevoegdheid is gebruikgemaakt door de uitvaardiging van enkele besluiten. Zie aant. 4.2.

De tekst van het tweede lid laat de vraag open of de fictieve kostenafrek kan worden verleend aan alle lichamen waarbij de behartiging van een algemeen maatschappelijk belang op de voorgrond staat, dan wel slechts aan die lichamen die, door het voldoen aan de door de minister te stellen voorwaarden, voor de vrijstelling in aanmerking komen. Aan de toelichting die het Kamerlid-Kieft gaf bij zijn amendement, kan naar ons oordeel steun worden ontleend voor de visie dat de fictieve kostenafrek slechts bedoeld is voor die gevallen waarin de fictieve kostenafrek ertoe leidt dat de winst van het lichaam minder bedraagt dan het in het Vrijstellingsbesluit 1971 gestelde winstplafond. Voorts duidt de plaats van de bepaling, namelijk in het hoofdstuk van de wet dat handelt over de subjectieve belastingplicht, erop dat zij slechts een rol speelt bij de beoordeling van belastingplicht van een lichaam. Indien beoogd werd de afrek toepassing te laten vinden bij alle lichamen waarbij de behartiging van een algemeen maatschappelijk belang op de voorgrond staat, ongeacht of zij al dan niet vrijgesteld raken, had het meer voor de hand gelegen de bepaling onder te brengen in hoofdstuk II van de wet. In die visie is er namelijk sprake van een bepaling die een nadere regeling geeft van het voorwerp van de belasting bij bepaalde belastingplichtigen, te vergelijken met de afrek die in art. 9, eerste lid, onderdeel g, wordt verleend aan de in art. 2, eerste lid, onderdeel f, bedoelde ondernemingen van publiekrechtelijke rechtspersonen ter zake van een rente over het vermogen.

Parlementaire behandeling

'(Vraag) (...) Is er wel gedacht aan dorpshuizen etc. waar de winstberekening niet zuiver is vanwege allerlei ongehonoreerde arbeid?

(Antwoord) (...) Het is ondoenlijk om in de gevallen waarin het lichaam de door medewerkers verrichte arbeid niet op zakelijke basis honoreert in afwijking van de constante jurisprudentie - verwezen zij o.a. naar *BNB* 1959/386 - toe te staan dat bij het bepalen van de winst wordt uitgegaan van fictieve beloningen. (...)'

Verslag van het mondeling overleg, Kamerstukken II 1968/69, 6000, nr. 25, blz. 28.

'Met onderdeel B wordt beoogd een mogelijkheid te openen om ten aanzien van de hier bedoelde lichamen - met terzijdestelling van de bestaande jurisprudentie - de winstbepaling af te stemmen niet op de in werkelijkheid betaalde kosten, maar op kosten die bedrijfseconomisch normaal kunnen worden geacht.'

Toelichting amendement-Kieft c.s., Kamerstukken II 1968/69, 6000, nr. 32.

Literatuur

L.G.M. Stevens, 'De fiscus en het verenigingsleven', *MBB*1981, nr. 10, blz. 220, gaat in op het verschijnsel dat verenigingen vaak lage kosten (arbeid, huur e.d.) hebben door de welwillendheid van bereidwillige personen. Hij wijst in dit verband op het betoog van Brüll in diens 'Objectieve en subjectieve aspecten van het fiscale winstbegrip', die van oordeel is dat het binnen het winstbegrip juist zou zijn de privé-factor te elimineren (de marktprijs als kosten aanvaarden, gevolgd door een 'storting'), doch die de inbreuk op het winstbegrip ter wille van de algemene fiscale consequenties aanvaardbaar acht, omdat bij de onderbetaalde nooit méér belast kan worden dan wat werkelijk is betaald. De schrijver stelt in het artikel nog de vraag in hoeverre HR 31 mei 1978, nr. 18 230, *BNB* 1978/252, de in het kader van de om persoonlijke redenen te lage bedrijfskosten van verenigingen gevormde jurisprudentie terzijde heeft geschoven. Voorts is hij blijkbaar van oordeel dat de fictieve kostenafrek slechts is bedoeld voor lichamen die met behulp van deze afrek beneden het gestelde winstplafond geraken en daardoor worden vrijgesteld.

P.J.H. Severens, 'Een bloedig arrest', *WFR* 1990/5906, blz. 366, gaat in op de toepassing van art. 6, tweede lid, aan de hand van HR 15 november 1989, nr. 25 940, *BNB* 1990/48.

4.2. Regels over fictieve kostenafrek

Beschouwing

In een aantal besluiten heeft de Staatssecretaris van Financiën regels gegeven over de afrek van fictieve kosten.

Beleid. Besluit van 1 juli 1971

'Ingevolge art. 6, tweede lid, van de wet kan de minister voor de in het eerste lid van dat artikel omschreven lichamen nadere regelingen geven met betrekking tot het bepalen van de winst. Blijkens de toelichting op dit bij amendement ingevoegde tweede lid wordt met deze bepaling beoogd de mogelijkheid te openen om de winstbepaling bij deze lichamen af te stemmen niet op de in werkelijkheid betaalde kosten, maar op kosten die bedrijfseconomisch normaal kunnen worden geacht. Met name is hierbij gedacht aan het in aanmerking nemen van fictieve kosten wegens om niet of tegen te lage beloning verrichte arbeid. Aangezien thans nog niet voldoende inzicht dienaangaande bestaat, dienen de inspecteurs in gevallen waarin een beroep op het tweede lid van artikel 6 wordt gedaan belanghebbenden naar mij te verwijzen. Het ligt in mijn voornemen met gebruikmaking van de aldus te verkrijgen gegevens te gelegener tijd van de mij in het tweede lid gegeven bevoegdheid gebruik te maken.'

Besluit Staatssecretaris van Financiën van 1 juli 1971, nr. B71/12 651, BNB 1971/168.

Beleid. Besluit van 26 augustus 1993

'Ingevolge artikel 6, tweede lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (hierna: de Wet) kan de Minister voor de in het eerste lid van dat artikel omschreven lichamen die een algemeen maatschappelijk belang behartigen nadere regelingen geven met betrekking tot het bepalen van de winst. Het tweede lid is bij amendement aan artikel 6 van de Wet toegevoegd. Uit de toelichting blijkt dat deze bepaling de mogelijkheid opent om de winstbepaling bij deze lichamen af te stemmen niet op de in werkelijkheid betaalde kosten, maar op kosten die bedrijfseconomisch normaal kunnen worden geacht; hierbij is gedacht aan het in aanmerking nemen van fictieve kosten wegens om niet of tegen te lage beloning verrichte arbeid bij de toetsing of belastingplichtige in aanmerking komt voor de vrijstelling van artikel 6, eerste lid, van de Wet.

In aansluiting op het in onderdeel 2 van de aanschrijving van 1 juli 1971, nr. B71/12 651 (hierna: de aanschrijving), gestelde deel ik het volgende mede.

Op grond van artikel 6, tweede lid, van de Wet keur ik goed dat - uitsluitend voor de toepassing van de in artikel 1, letter a, van het Vrijstellingsbesluit 1971 vermelde normbedragen - fictieve kosten wegens om niet of tegen te lage beloning verrichte arbeid in aanmerking kunnen worden genomen.

De fictieve-kostenafrek wordt vastgesteld door de bevoegde inspecteur. De hoogte van de in aanmerking te nemen fictieve kosten wordt, op verzoek van belanghebbende, naar rato van het aantal door vrijwilligers gewerkte uren vastgesteld door de inspecteur. Dit bedrag wordt afgeleid van het wettelijk minimumloon van een volwassene op jaarbasis eventueel verminderd met aan de vrijwilligers verrichte betalingen (bijvoorbeeld kostenvergoedingen).

Voor de bepaling van het aantal gewerkte uren dient te worden aangesloten bij het aantal uren dat voortvloeit uit een efficiënte bedrijfsvoering. Belanghebbende dient aan de inspecteur opgave te doen

van de om niet of tegen een te lage beloning verrichte arbeid, zodat de inspecteur de hiervoor bedoelde fictieve kosten kan beoordelen.
Wellicht ten overvloede merk ik nog op dat de fictieve-kostenaftrek geen toepassing vindt bij de fiscale winstbepaling van een niet-vrijgesteld lichaam.
Ik machtig de inspecteurs om namens mij met inachtneming van het bovenstaande te beslissen op verzoeken om nadere regelingen te geven met betrekking tot het bepalen van de winst.
Gelet op het vorenstaande heeft onderdeel 2 van de aanschrijving zijn belang verloren.'
Besluit Staatssecretaris van Financiën van 26 augustus 1993, nr. DB93/3669M, BNB 1993/288.

Beleid. Besluit van 11 oktober 1994

'(...) Ingevolge art. 6, tweede lid van de Wet kan de minister voor lichamen die een algemeen maatschappelijk belang behartigen nadere regelen geven met betrekking tot het bepalen van de winst. Van deze bevoegdheid heb ik gebruik gemaakt door middel van de tot de belastingdienst gerichte aanschrijving van 26 augustus 1993, nr. DB93/3669 M (gepubliceerd in BNB 1993/288). In deze aanschrijving is met name geregeld in welke mate fictieve kosten in aanmerking kunnen worden genomen wegens om niet of tegen te lage beloning verrichte arbeid. Naarmate lokale omroepen meer met vrijwilligers werken zal deze regeling voor hen van groter belang kunnen zijn.
Ik merk hierbij op dat de fictieve-kostenaftrek alleen van betekenis is voor de beoordeling van de vraag of de omroepinstelling na toepassing van die aftrek niet meer winst heeft dan f 13 000 en daarmee voldoet aan deze eis voor de subjectieve vrijstelling.
Voorts wijs ik erop dat het bedrag van f 13 000 geen objectieve vrijstelling is, in die zin dat de winst tot dat bedrag buiten aanmerking blijft. Zou een, op grond van art. 2 jo. art. 4 van de Wet belastingplichtige, lokale omroep - ook na aftrek van fictieve kosten - meer dan f 13 000 winst per jaar behalen dan wordt derhalve de gehele winst (dus zonder aftrek van fictieve kosten en/of voormeld bedrag van f 13 000) in de heffing van de vennootschapsbelasting betrokken.'
Besluit Staatssecretaris van Financiën van 11 oktober 1994, nr. DB94/12M, V-N 1994, blz. 3429.

Beleid. Antwoord op Kamervragen

Ingevolge artikel 6, tweede lid, van de Wet Vpb kan de Minister van Financiën voor lichamen die een algemeen maatschappelijk belang behartigen nadere regelen geven met betrekking tot het bepalen van de winst. Van deze bevoegdheid is gebruik gemaakt door middel van het tot de belastingdienst gerichte besluit van 26 augustus 1993, nr. DB93/3669M (gepubliceerd in BNB 1993/288). In dit besluit is met name geregeld in welke mate fictieve kosten in aanmerking kunnen worden genomen wegens om niet of tegen te lage beloning verrichte arbeid.
Naarmate harmonie- en fanfareverenigingen bij het organiseren van de activiteiten die tot belastingplicht leiden meer met vrijwilligers werken, zal deze regeling voor hen van groter belang kunnen zijn.
Antwoord Staatssecretaris van Onderwijs, Cultuur en Wetenschappen, mede namens de Staatssecretaris van Financiën, op vragen van leden van de Tweede Kamer, Aanhangsel Handelingen II 1995/96, nr. 1577, blz. 3207, V-N 1996, blz. 3325.

Jurisprudentie

Belanghebbende, opgericht op 1 maart 1986, is een vakorganisatie voor personeel (...) met circa 1800 leden. In deze hoedanigheid behartigt zij overeenkomstig art. 3 van haar statuten de belangen van haar leden en organiseert zij in dit kader overlegplatforms, geeft zij voorlichting aan leden en verzorgt zij voor hen kadervorming, scholing en opleidingen. Daarnaast geeft belanghebbende sinds 1905 ieder jaar een jaarboek uit, waarin de organisatiestructuur van hun naam, functie en telefoonnummer zijn opgenomen. (...) Het jaarboek wordt gemaakt door een samensteller en een aantal vrijwilligers die onder meer de gegevens controleren.
Voor de beoordeling van de belastingplicht mogen de fictieve kosten van het vrijwilligerswerk in aftrek worden gebracht.
Belanghebbende stelt in dit opzicht dat de uitgave van het jaarboek niet kan worden onderscheiden van haar overige activiteiten en dat daarom alle vrijwilligersuren ten behoeve van de vereniging in aanmerking moeten worden genomen. Belanghebbende heeft de extra fictieve kosten van het vrijwilligerswerk in deze visie bepaald op f 287 500 zijnde 23 000 uren maal f 12,50 minus de toegekende onkostenvergoedingen ad f 34 000 en concludeert aldus dat voldaan is aan de eisen

voor de vrijstelling. De inspecteur heeft dit betwist.

Het hof verwerpt dit standpunt van belanghebbende. De uitgave van het jaarboek dient als een afzonderlijke activiteit van belanghebbende te worden gezien. Voor dat geval heeft belanghebbende aan het slot van haar pleitnota erkend dat de winst de in het genoemde Vrijstellingsbesluit toegestane grenzen overschrijdt.

Hof Amsterdam 31 mei 2002, nr. 00/0335, V-N 2002/52.17.

Literatuur

Redactie Vakstudie Nieuws, *V-N* 1993, blz. 2721, tekent bij het besluit van 26 augustus 1993, nr. DB93/3669M, aan dat zij aanneemt dat de regels van de resolutie het tot dan toe gevoerde beleid weergeven en dat niet een trendbreuk is beoogd.

Voetnoten:

(*1)

Het commentaar op art. 6 is bij t/m BNB 2004/148 en V-N 2004/21.26.

Beschouwing

Naar aanleiding van schriftelijke vragen van het lid van de Tweede Kamer Marijnissen over belastingheffing van verenigingen die zich bezig houden met het inzamelen van oud papier (vragen en antwoorden zijn opgenomen in *V-N* 1999/10.11, blz. 777) heeft de staatssecretaris toegezegd te inventariseren welke knelpunten er zijn bij de belastingheffing van verenigingen en stichtingen. Deze studie heeft geleid tot het besluit van 9 april 1999, nr. DB99/1333M, *BNB* 1999/240, dat in het kader van de Belastingherziening 2001 is vervangen door het hierna opgenomen besluit van 1 december 2000, nr. CPP2000/2698M, *Infobulletin* 2001/165. Het besluit heeft de opzet dat in de praktijk verenigingen en stichtingen die vooral met vrijwilligers werken veelal niet meer in de heffing van vennootschapsbelasting zullen worden betrokken. De vrijstelling die uit het besluit voortvloeit is van toepassing vanaf 1 januari 1999.

Uit het antwoord op schriftelijke vragen van het lid van de Tweede Kamer Reitsma blijkt dat de staatssecretaris zich in dit verband tevens bezint op de vragen of de in het vrijstellingsbesluit opgenomen drempelbedragen van f 13 000 en f 65 000 moeten worden verhoogd, of fictieve kosten in verband met de activiteiten van vrijwilligers ook aftrekbaar zijn indien de instelling belastingplichtig is en of de regels voor de winstbepaling moeten worden aangepast in verband met het uiteenlopen van de tijdstippen van ontvangen en aanwenden van subsidies. Vragen en antwoorden zijn opgenomen in *V-N* 1999/20.3, blz. 1786.

Zie ook aant. 3 bij geldende versie (versie G).

Beleid. Besluit van 9 april 1999

'Op grond van artikel 2, eerste lid, onderdeel d en artikel 4 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (de Wet) zijn de niet eerder in dat artikel genoemde verenigingen en andere dan publiekrechtelijke rechtspersonen (verenigingen, stichtingen, kerkelijke instellingen e.d.) belastingplichtig indien en voorzover zij een onderneming drijven, of een uiterlijk daarmee overeenkomende werkzaamheid verrichten waardoor in concurrentie wordt getreden met ondernemingen.

Lichamen bij welke de behartiging van een algemeen maatschappelijk belang op de voorgrond staat, zijn onder voorwaarden vrijgesteld van de heffing van vennootschapsbelasting. Volgens vaste jurisprudentie kunnen veel van de onder artikel 2, eerste lid, onderdeel d van de Wet ressorterende instellingen in bijvoorbeeld de sociaal-culturele sfeer geen beroep doen op de vrijstelling. Deze organisaties die met behulp van vrijwilligers fondsen voor bijvoorbeeld de verenigingsactiviteiten of een zogenoemd goed doel verwerven, worden echter doorgaans maatschappelijk niet als concurrerend ervaren. De inzet van vrijwilligers wordt in het algemeen positief gezien en is van wezenlijk belang voor het functioneren van dergelijke instellingen. In het kader van de mogelijke heffing van vennootschapsbelasting vinden in de praktijk discussies plaats over het antwoord op de vraag of verenigingen, stichtingen e.d. een onderneming drijven. Teneinde in deze situatie meer duidelijkheid te verschaffen keur ik voorzover nodig goed dat de Belastingdienst als volgt met de beoordeling van de vennootschapsbelastingplicht op grond van artikel 2, eerste lid, onderdeel d van de Wet, omgaat.

De beoordeling van de vennootschapsbelastingplicht van artikel 2, eerste lid, onderdeel d van de Wet vindt plaats langs de lijnen van artikel 6 van de Wet indien aan de volgende voorwaarden is voldaan:

- a. bij de feitelijke activiteiten of bij de aanwending van het vermogen staat de behartiging van een algemeen maatschappelijk, kerkelijk, levensbeschouwelijk, charitatief, cultureel, wetenschappelijk of sociaal belang (bijv. amateursport, hobby- en buurtverenigingen) op de voorgrond;
- b. de inkomsten worden uitsluitend ten behoeve van een onder punt a. hiervoor genoemd doel aangewend;
- c. de inkomsten worden hoofdzakelijk verkregen door de inzet van vrijwilligers;
- d. de activiteiten waarmee de inkomsten worden verkregen vormen geen ernstige verstoring van de concurrentieverhoudingen ten opzichte van ondernemers in de profitsector. Sportverenigingen die een kantine exploiteren moeten hiervoor voldoen aan de voorwaarden als genoemd onder punt 6)

van het Besluit van 27 januari 1998, nr. DB 98/311 M (*Infobulletin* 98/97) (*Bew.: BNB 1998/91*). Het voorgaande betekent dat de bedoelde instellingen die aan bovengenoemde voorwaarden voldoen naar analogie van artikel 1 van het Vrijstellingsbesluit vennootschapsbelasting van deze belasting zijn vrijgesteld indien het streven naar winst ontbreekt hetzij van bijkomstige betekenis is, mits de eventueel behaalde winst:

1. in het jaar niet meer bedraagt dan f 13 000, danwel in het jaar en de daaraan voorafgaande vier jaren tezamen niet meer bedraagt dan f 65 000;
2. uitsluitend kan worden aangewend ten behoeve van een onder punt a. hiervoor genoemd doel. Voor de hiervoor onder 1 genoemde normbedragen geldt het Besluit van 26 augustus 1993, nr. DB93/3669M (*Bew.: BNB 1993/288, opgenomen in aant. 4*) waardoor - voor de beoordeling van de subjectieve belastingplicht - fictieve kosten wegens om niet of tegen te lage beloning verrichte arbeid door vrijwilligers in aanmerking kunnen worden genomen. Het besluit van 28 april 1997, nr. DB97/1383M (fondsverwervende instellingen) (*Bew.: V-N 1997, blz. 2010, opgenomen in aant. 4*) heeft hiermee zijn belang verloren. Een vrijwilliger is iemand die niet bij wijze van beroep arbeid verricht waarbij de eventueel ontvangen beloning niet in verhouding staat tot de omvang en het tijdsbeslag van de verrichte werkzaamheden.

De regeling is met ingang van 1 januari jl. van toepassing. In het geval dat in dit Besluit bedoelde instellingen reeds aanslagen hebben gekregen, kunnen zij voor de op dat moment nog niet definitief vaststaande aanslagen eveneens een beroep doen op deze regeling. Het is niet uit te sluiten dat enkele instellingen als gevolg van de inwerkingtreding van dit Besluit niet langer belastingplichtig zullen zijn. Op basis van artikel 15d van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 zou er dan een eindafrekening moeten plaatsvinden. Voor de fiscale behandeling van eventuele eindafrekeningswinst kan een beroep worden gedaan op de hardheidsclausule.

Dit besluit treedt in werking met ingang van het jaar 2001.'

Besluit Staatssecretaris van Financiën van 9 april 1999, nr. DB99/1333, BNB 1999/240. Het besluit is vervangen door het besluit van 1 december 2000, nr. CPP2000/2698M, Infobulletin 2001/165. Met de vervanging, die plaatsvond naar aanleiding van de Belastingherziening 2001, is geen inhoudelijke wijziging beoogd.

Beleid. Intrekking Besluit van 9 april 1999

'Dit besluit houdt een intrekking in van het besluit van 1 december 2000, nr. CPP2000/2698M.

Laatste bedoeld besluit heeft zijn belang verloren omdat de daarin getroffen regeling per 1 januari 2002 is opgenomen in de Wet Vpb. 1969.

In het besluit van 9 april 1999, nr. DB99/1333M (*Infobulletin* 1999/341), herdrukt bij besluit van 1 december 2000, nr. CPP2000/2698M, was een goedkeurende regeling getroffen voor sociaal culturele instellingen die een onderneming drijven en volgens vaste jurisprudentie geen beroep kunnen doen op de vrijstelling voor lichamen waarbij een algemeen maatschappelijk belang op de voorgrond staat. De regeling hield in dat ook lichamen waarbij een sociaal belang op de voorgrond staat en die hoofdzakelijk met behulp van vrijwilligers inkomsten verkrijgen ten behoeve van een algemeen maatschappelijk of sociaal belang, voor deze vrijstelling in aanmerking kunnen komen.

Voor toepassing van deze vrijstelling is voorts vereist dat de instelling voldoet aan de voorwaarden van het Vrijstellingsbesluit vennootschapsbelasting.

Deze regeling is met ingang van 1 januari 2002 opgenomen in artikel 6 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

Datum inwerkingtreding

Dit besluit treedt in werking met ingang van 1 januari 2002.

Vervallen besluit

Het besluit van 1 december 2000, nr. CPP2000/2698M vervalt per 1 januari 2002.'

Besluit Staatssecretaris van Financiën van 20 december 2001, nr. CPP2001/1558, V-N 2002/5.19, blz. 677.

Jurisprudentie

Belanghebbende stelt dat zij in rechte te honoreren vertrouwen heeft ontleend aan het besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 9 april 1999, nr. DB99/1333, gepubliceerd in *V-N* 1999/20.11 (hierna: het besluit), dat zij niet aan de heffing van vennootschapsbelasting is onderworpen.

Tussen partijen is niet in geschil dat belanghebbende voldoet aan de in het besluit genoemde voorwaarden a en d. De inspecteur stelt dat belanghebbende niet voldoet aan voorwaarde b omdat zij de positieve resultaten van het jaarboek gebruikt om de tekorten bij de andere activiteiten weg te

werken. Het hof kan deze omstandigheid niet anders uitleggen dan dat belanghebbende het batig saldo gebruikt om haar andere activiteiten te financieren. Nu de inspecteur de activiteiten van belanghebbende aanmerkt als onder voorwaarde a vallende activiteiten, kan niet anders worden geconcludeerd dan dat belanghebbende voldoet aan voorwaarde b. De inspecteur ontkent dat aan voorwaarde c is voldaan bij gebrek aan een deugdelijk overzicht van het aantal uren dat vrijwilligers besteedden aan het jaarboek. Het hof is van oordeel dat belanghebbende voldoet aan voorwaarde c. Belanghebbende heeft een overzicht van het aantal vrijwilligersuren geproduceerd, en heeft daarmee aannemelijk gemaakt dat de activiteiten ten aanzien van de samenstelling van het jaarboek hoofdzakelijk, voor meer dan 70% van de met de uitgave gemoeide arbeidstijd, worden verricht door vrijwilligers.

Uit het vorenoverwogene volgt dat belanghebbende voldoet aan de voorwaarden a tot en met d van het besluit. Dit betekent dat belanghebbende naar analogie van art. 1 van het Vrijstellingsbesluit vennootschapsbelasting van de heffing van deze belasting is vrijgesteld, indien het streven naar winst ontbreekt hetzij van bijkomstige betekenis is, mits de terzake van de uitgave van het jaarboek behaalde winst in het jaar niet meer bedraagt dan f 13 000, dan wel in het jaar en de daaraan voorafgaande vier jaren tezamen niet meer bedraagt dan f 65 000. Voor de beoordeling van de belastingplicht mogen de fictieve kosten van het vrijwilligerswerk in aftrek worden gebracht. De uitgave van het jaarboek dient als een afzonderlijke activiteit van belanghebbende te worden gezien. Voor dat geval heeft belanghebbende aan het slot van haar pleitnota erkend dat de winst de in het genoemde Vrijstellingsbesluit toegestane grenzen overschrijdt.

Hof Amsterdam 31 mei 2002, nr. 00/0335, V-N 2002/52.17.

Literatuur

Redactie Vakstudie Nieuws, aantekening bij het besluit van 9 april 1999, nr. DB99/1333M, *BNB* 1999/240, *V-N* 1999/20.11, blz. 1809, commentarieert de nieuwe vrijstellingsregeling als volgt: 'Zonder blikken of blozen draait de staatssecretaris wet en jurisprudentie eenvoudigweg een volle slag om, teneinde op de door hem gewenste fiscale behandeling van verenigingen en stichtingen met een onderneminkje uit te komen. Dergelijke verenigingen en stichtingen worden, na toetsing aan een vrijstelling waar zij niet onder vallen (art. 6 Wet VPB 1969), als niet-belastingplichtige aangewezen hoewel zij dat op grond van art. 2, eerste lid, aanhef en onderdeel d, Wet VPB 1969 wel zijn. Wie zal de staatssecretaris zijn vrijmoedige rechtstoepassing kwalijk nemen nu hij daarmee, zoals beloofd, recht doet aan de bijzondere situatie bij verenigingen en stichtingen? Niemand, denken wij. Wel past de kanttekening dat, gezien vanuit het legaliteitsbeginsel, wetswijziging de voorkeur verdient boven de door de staatssecretaris gekozen vormgeving.'

J.H.M. Arts, 'Versoepeling van de heffing van vennootschapsbelasting van verenigingen en stichtingen', *S&V* 2000/2, blz. 25, vindt de verruiming van de vrijstelling alleen maar toe te juichen, maar vindt eveneens dat dit in de wet geregeld zou moeten worden. Hij wijst op consequenties voor de aansprakelijkheid van bestuurders. Hij gaat ook in op de problematiek van afrekening door lichamen die door het besluit van 9 april 1999 niet langer belastingplichtig zijn.

Voetnoten:

(*1)

Het commentaar op art. 6 is bij t/m *BNB* 2004/148 en *V-N* 2004/21.26.