



## Vennootschapsbelasting. Subjectieve vrijstelling voor stichtingen en verenigingen (artikel 6 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Directoraat-generaal Belastingdienst/Corporate Dienst Vaktechniek

Besluit van 10 maart 2022, nr. 2022-4923

De Staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

*In dit besluit zijn beleidsstandpunten opgenomen over de subjectieve vrijstelling die binnen de vennootschapsbelasting geldt voor stichtingen en verenigingen. Dit besluit is een actualisering van het besluit van 19 september 2018, nr. 2018-155144 (Stcr. 2018, 54139) naar aanleiding van het arrest van de Hoge Raad van 21 januari 2022, ECLI:NL:HR:2022:51. Met deze actualisering is het besluit in lijn gebracht met voornoemd arrest (onderdelen 2.2 en 3). Daarnaast is een nieuw onderdeel 3.1 ingevoegd. In dat onderdeel worden de gevolgen van dit arrest beschreven voor de jaren waarvan de definitieve aanslag is opgelegd voor 21 januari 2022 (de datum van het arrest) en de terugwenteling van verliezen naar die jaren. Dit onderdeel bevat verder een goedkeuring waarmee eindafrekeningswinst achterwege kan blijven bij deze sfeerovergang als de belastingplicht in strijd blijkt te zijn geweest met voornoemd arrest. De overige aanpassingen zijn redactioneel van aard. Met deze aanpassingen zijn geen inhoudelijke wijzigingen beoogd.*

### 1. Inleiding

Er geldt vanaf 2012 een generieke subjectieve vrijstelling van vennootschapsbelasting voor stichtingen en verenigingen die slechts beperkt winstgevende ondernemingsactiviteiten verrichten (artikel 6 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969). Aan deze subjectieve vrijstelling kan pas worden toegekomen als sprake is van belastingplicht. Er moet, met andere woorden, dus eerst zijn vastgesteld dat de stichting of vereniging een onderneming drijft in de zin van artikel 2, eerste lid, onderdeel e, juncto artikel 4 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

De subjectieve vrijstelling is van rechtswege van toepassing als aan de voorwaarden is voldaan (artikel 6, eerste lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969). Als er evenwel op tijd een verzoek wordt ingediend, kan worden afgezien van de vrijstelling (artikel 6, derde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969).

In dit besluit worden, op basis van de ervaringen die de afgelopen jaren zijn opgedaan met deze bepaling, de volgende onderwerpen behandeld: winstgrenzen (onderdeel 2), winstgrenzen en eindafrekeningswinst (onderdeel 3), de mogelijkheid om te opteren voor belastingplicht (onderdeel 4) en verliesverrekening over de vrijgestelde periode heen (onderdeel 5). Als bijlage bij dit besluit is tot slot een schema opgenomen, waarin via een stappenplan wordt aangegeven wanneer een stichting of vereniging al dan niet subjectief is vrijgesteld.

#### 1.1 Gebruikte begrippen en afkortingen

eindafrekeningswinst	de winst als bedoeld in artikel 15d, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969
jaar	jaar zoals bedoeld in artikel 7, vierde lid, eerste volzin, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969
onderneming	een onderneming als bedoeld in artikel 2, eerste lid, onderdeel e, juncto artikel 4 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969
stichting of vereniging	lichamen als bedoeld in artikel 2, eerste lid, onderdeel e, en in artikel 3, tweede lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, met uitzondering van lichamen die een werkzaamheid verrichten als bedoeld in artikel 4, onderdeel b, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969
(subjectieve) vrijstelling	de vrijstelling zoals opgenomen in artikel 6 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969
Wet Vpb	Wet op de vennootschapsbelasting 1969
winst(en)	de winst opgevat overeenkomstig hoofdstuk II van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, met uitzondering van de artikelen 9a (fondswerversaftrek) en 12 (bestedingsreserve) van deze wet



## 2. Winstgrenzen

### 2.1 Algemeen

De rechtvaardiging voor de vrijstelling van vennootschapsbelasting is dat het bescheiden resultaat van stichtingen en verenigingen, die slechts kleinschalige ondernemingsactiviteiten verrichten, niet opweegt tegen de administratieve lasten en uitvoeringskosten waarmee de heffing van vennootschapsbelasting gepaard gaat.<sup>1</sup>

Een stichting of vereniging is subjectief vrijgesteld van de heffing van vennootschapsbelasting als de winst van het jaar “niet meer bedraagt dan € 15.000, dan wel van het jaar en de daaraan voorafgaande vier jaren tezamen niet meer bedraagt dan € 75.000” (artikel 6, eerste lid, Wet Vpb). Uit deze regeling volgt dat de vrijstelling van toepassing is als de winst van een stichting of vereniging in het desbetreffende jaar het bedrag van € 15.000 niet overschrijdt (eerste winstgrens). Bedraagt de winst in het desbetreffende jaar meer dan € 15.000, dan is de vrijstelling toch van toepassing als de winst van dat jaar zelf samen met de winsten van de vier voorafgaande jaren niet meer bedraagt dan € 75.000 (tweede winstgrens).

Met het gebruik van de winstgrenzen wordt beoogd te voorkomen dat grote(re) verenigingen en stichtingen met professionele ondernemingen met fluctuerende resultaten een beroep op de vrijstelling kunnen doen. Om deze reden is in de wettekst opgenomen dat bij verliesjaren de winst van dat jaar – alleen voor de beoordeling van de vraag of de voor de vrijstelling geldende winstgrenzen al dan niet worden overschreden -op nihil moet worden gezet.<sup>2</sup>

#### *Voorbeeld 1*

Een stichting behaalt in de jaren 1 tot en met 5 de volgende winsten:

Jaar 1:	-/-	€ 30.000
Jaar 2:		€ 15.000
Jaar 3:	-/-	€ 30.000
Jaar 4:		€ 10.000
Jaar 5:		€ 60.000

De stichting is in de jaren 1 tot en met 4 subjectief vrijgesteld, omdat de winst per jaar niet meer dan € 15.000 bedraagt. In het vijfde jaar is de vrijstelling niet meer van toepassing. De winst van dat jaar bedraagt samen met de winsten van de vier voorafgaande jaren meer dan € 75.000, doordat de winsten in de verliesjaren voor de berekening van de winstgrenzen op nihil moeten worden gezet. De winst van € 60.000 wordt volledig in de belastingheffing betrokken.

### 2.2 Aanvangsjaren

Als de winst in een jaar hoger is dan € 15.000 moet voor de beoordeling van de vraag of is voldaan aan de voor de vrijstelling geldende winstgrenzen niet alleen naar de winst van het jaar zelf (eerste winstgrens) maar ook naar de winsten van de vier voorafgaande jaren worden gekeken. De vrijstelling geldt als over deze vijf jaren de winst niet meer bedraagt dan € 75.000 (tweede winstgrens). De vraag is opgekomen hoe de tweede winstgrens uitwerkt bij een stichting of vereniging die nog geen vijf jaar een onderneming drijft. Uit het arrest van de Hoge Raad van 21 januari 2022, ECLI:NL:HR:2022:51, volgt dat voor de tweede winstgrens van € 75.000 het niet relevant is of de stichting of vereniging minder dan vijf jaar bestaat of pas in een later jaar dan haar oprichting een onderneming is gaan drijven en daardoor nog geen vijf jaren zijn verstreken. Dit betekent dat een stichting of vereniging in de loop van de eerste vijf jaren pas belastingplichtig wordt als de jaarwinst meer bedraagt dan € 15.000 én de cumulatieve positieve winst over die jaren meer bedraagt dan € 75.000. Zie in dit verband ook onderdeel 3.1 van dit besluit.

#### *Voorbeeld 2*

Een stichting drijft met ingang van haar oprichtingsdatum een onderneming. In jaar 1 behaalt de stichting een winst van € 15.000. In jaar 2 bedraagt de winst € 27.000. De stichting is in jaar 1 vrijgesteld, omdat de winst in dat jaar niet meer bedraagt dan € 15.000 (eerste winstgrens). In jaar 2 is de vrijstelling eveneens van toepassing. De winst van jaar 2 bedraagt weliswaar meer dan € 15.000 maar samen met de winst van jaar 1 niet meer dan € 75.000 (tweede winstgrens).

<sup>1</sup> Kamerstukken II, 2011/12, 33 006, nr. 6, blz. 12

<sup>2</sup> Zie ook Kamerstukken II, 2011/12, 33 006, nr. 3, blz. 18



### Voorbeeld 3

Een stichting drijft met ingang van haar oprichtingsdatum een onderneming. In jaar 1 behaalt de stichting een winst van € 15.000, in jaar 2 bedraagt de winst € 27.000 en in jaar 3 bedraagt de winst € 39.000. De stichting is in jaar 3 belastingplichtig, omdat de winst in dat jaar meer bedraagt dan € 15.000 (de eerste winstgrens) en samen met de winst van jaar 1 en 2 meer bedraagt dan € 75.000. De winst van € 39.000 wordt volledig in de belastingheffing betrokken.

### 3. Winstgrenzen worden één keer per jaar beoordeeld, ook bij eindafrekeningswinst

Als een stichting of vereniging belastingplichtig is en vervolgens vanaf enig jaar wordt vrijgesteld, betekent dit dat er een sfeerovergang plaatsvindt van de belaste naar de onbelaste sfeer. Het gevolg hiervan is dat er een eindafrekening moet plaatsvinden. Deze eindafrekeningswinst moet worden opgenomen in de belaste winst van het jaar dat aan het vrijgestelde jaar voorafgaat. Eindafrekeningswinst kan ook ontstaan doordat een stichting of vereniging de onderneming staakt, bijvoorbeeld door verkoop van de onderneming.

In beide situaties vindt de beoordeling of de winst van de stichting of vereniging in een jaar beneden de winstgrenzen blijft maar eenmaal plaats.

Van belang is in dit verband onderscheid te maken tussen (I) de situatie waarin de stichting of vereniging in een jaar ophoudt belastbare winst te genieten doordat zij haar activiteiten staakt en (II) de situatie waarin de stichting of vereniging ophoudt belastingplichtig te zijn doordat de winsten van de stichting of vereniging beneden de winstgrenzen van artikel 6 Wet Vpb blijven.

In situatie I (staking activiteiten) ontstaat de eindafrekeningswinst als gevolg van de staking van de onderneming. Vervolgens moet (eenmaal) worden beoordeeld of de stichting of vereniging beneden de winstgrenzen blijft.

In situatie II (winst beneden winstgrenzen) ontstaat de eindafrekeningswinst doordat de winst van de stichting of vereniging beneden de winstgrenzen is gebleven en daardoor is vrijgesteld. De (eenmalige) beoordeling van de winstgrenzen heeft al plaatsgevonden. De uit de vrijstelling voortvloeiende eindafrekeningswinst kan op die beoordeling geen invloed meer hebben.

#### Voorbeeld 4. Eindafrekeningswinst door staking (I)

Een stichting drijft een onderneming en heeft in een reeks van jaren de volgende winsten behaald:

Jaar 1:	€ 76.000	(niet-vrijgesteld)
Jaar 2:	€ 19.000	(niet-vrijgesteld)
Jaar 3:	€ 35.000	(niet-vrijgesteld)
Jaar 4:	€ 21.000	(niet-vrijgesteld)

Halverwege jaar 5 worden de ondernemingsactiviteiten beëindigd. De staking van de ondernemingsactiviteiten leidt tot een eindafrekening over de aanwezige goodwill, stille en fiscale reserves van de desbetreffende onderneming. Deze eindafrekeningswinst wordt meegenomen in het resultaat van jaar 5. Stel dat de winst over het eerste halfjaar -/- € 2.500 bedraagt en de eindafrekeningswinst € 65.000 is. De conclusie is dan dat de vrijstelling niet van toepassing is in jaar 5, omdat de winst van het jaar zelf (-/- € 2.500 + € 65.000) meer bedraagt dan € 15.000 en tezamen met de winsten van de vier voorafgaande jaren meer bedraagt dan € 75.000.

#### Voorbeeld 5. Eindafrekeningswinst door intreden vrijstelling (II)

Een stichting heeft tijdig verzocht de vrijstelling achterwege te laten in jaar 1<sup>3</sup>. Met ingang van jaar 6 zegt de stichting deze regeling op de juiste wijze weer op<sup>4</sup>. In een tot het ondernemings-vermogen behorend pand zit aan het einde van jaar 5 een stille reserve van € 20.000.

De stichting heeft de volgende winsten behaald:

Jaar 1:	-/-	€ 2.000	(op verzoek niet-vrijgesteld)
Jaar 2:		€ 16.000	(,,)
Jaar 3:		€ 9.000	(,,)
Jaar 4:		€ 18.000	(,,)

<sup>3</sup> Artikel 6, derde lid, Wet Vpb, zie hiervoor onderdeel 4 van dit besluit.

<sup>4</sup> Artikel 6, vierde lid, Wet Vpb



Jaar 5: € 15.000 (,,)  
Jaar 6: € 16.000 (vrijgesteld)

Voor de vraag of de stichting in jaar 6 subjectief is vrijgesteld, wordt eerst de winst van jaar 6 in beschouwing genomen. Die winst bedraagt meer dan € 15.000 dus op grond daarvan geldt geen vrijstelling op grond van de eerste winstgrens. Vervolgens moet worden beoordeeld of de winst van jaar 6 samen met de vier voorafgaande jaren niet meer dan € 75.000 bedraagt. Dat is het geval: de winsten van de jaren 2 t/m 6 bedragen opgeteld € 74.000. De stichting is dus vrijgesteld in jaar 6.

De vrijstelling heeft tot gevolg dat er een eindafrekening plaatsvindt in het laatste belaste jaar, jaar 5 in dit voorbeeld. Doordat de stille reserves in de onderneming ultimo jaar 5 € 20.000 bedragen, is de winst in jaar 5 geen € 15.000 maar € 35.000 (€ 15.000 + stille reserve € 20.000). Als nu jaar 6 opnieuw zou moeten worden beoordeeld, zou de subjectieve vrijstelling niet van toepassing zijn omdat de winsten van de jaren 2 tot en met 6 nu meer dan € 75.000 bedragen (namelijk € 94.000). Gevolg daarvan zou zijn dat er geen eindafrekening behoeft plaats te vinden in jaar 5 en dat zonder eindafrekening de subjectieve vrijstelling alsnog van toepassing zou zijn. Om deze reden blijft de eindafrekeningswinst buiten beschouwing bij de beoordeling van de vraag of aan de winstgrenzen is voldaan. Met andere woorden, er wordt maar eenmaal beoordeeld of de subjectieve vrijstelling van toepassing is. Dat betekent dat de stichting in jaar 6 is vrijgesteld en dat er een eindafrekening over de stille reserves in jaar 5 moet plaatsvinden.

### **3.1 Gevolgen arrest Hoge Raad 21 januari 2022**

In het ingetrokken besluit van 19 september 2018, nr. 2018-155144, was aangegeven dat bij een stichting of vereniging die nog geen vijf jaren een onderneming drijft, de tweede winstgrens pro rata van de bestaansperiode moest worden toegepast. Uit het arrest van de Hoge Raad van 21 januari 2022, *ECLI:NL:HR:2022:51*, blijkt dat in dat besluit sprake was van een onjuiste wetsuitleg.

Voormeld arrest van de Hoge Raad van 21 januari 2022 leidt niet tot het ambtshalve verlenen van een vermindering van belasting als de belastingaanslag onherroepelijk is komen vast te staan vóór de dag, waarop het arrest door de Hoge Raad is gewezen (BFB, paragraaf 23, twaalfde lid). Dit neemt niet weg dat een eventueel ondernemingsverlies geleden in een jaar waarvan de definitieve aanslag nog niet is vastgesteld, kan worden terug gewenteld op grond van artikel 20, tweede lid, Wet VPB, mits voor dat jaar tijdig wordt verzocht om niet van de belasting te zijn vrijgesteld (zie hiervoor onderdeel 4 van dit besluit).

Het kan voorkomen dat een stichting of vereniging als belastingplichtige voor de vennootschapsbelasting is aangemerkt, omdat volgens de eerdere uitleg niet was voldaan aan de tweede winstgrens van artikel 6 Wet VPB, terwijl de stichting of vereniging op basis van de uitleg van voormeld arrest wel voldoet aan de tweede winstgrens. Voor deze situatie keur ik voor zover nodig het volgende goed.

#### *Goedkeuring*

Als bij een stichting of vereniging in een jaar belastingplicht voor de vennootschapsbelasting is aangenomen door een uitleg van artikel 6, eerste lid, Wet VPB die in strijd is met het arrest van de Hoge Raad van 21 januari 2022, *ECLI:NL:HR:2022:51*, wordt bij die stichting of vereniging geen eindafrekeningswinst in aanmerking genomen als die stichting of vereniging in het daaropvolgende jaar is vrijgesteld. Deze goedkeuring geldt vanaf 21 januari 2022 (de datum van het arrest).

#### *Voorbeeld 6*

Een in 2017 opgerichte stichting drijft een onderneming waarmee de stichting elk jaar € 16.000 winst behaalt. De inspecteur heeft aan de hand van de – inmiddels door de Hoge Raad verworpen – pro rata-benadering geconcludeerd dat de subjectieve vrijstelling niet van toepassing was. De aanslagen vennootschapsbelasting staan tot en met 2019 onherroepelijk vast op 20 januari 2022 (de dag voorafgaand aan het arrest van de Hoge Raad). De aanslag over 2020 moet nog worden vastgesteld. Op de balans van de stichting van het jaar 2019 staat ondernemingsvermogen, waarop een stille reserve rust. De stichting is met betrekking tot het jaar 2020 vrijgesteld op grond van de subjectieve vrijstelling (4 maal € 16.000 is minder dan € 75.000). Normaliter leidt einde belastingplicht door toepassing van een vrijstelling tot een eindafrekening in het jaar dat aan het vrijstellingsjaar voorafgaat. In dit voorbeeld zou dit betekenen dat over 2019 een navorderingsaanslag over de eindafrekeningswinst wordt opgelegd. Op basis van deze goedkeuring wordt afgezien van deze navorderingsaanslag.



#### 4. Verzoeken om niet van de vennootschapsbelasting te zijn vrijgesteld

De subjectieve vrijstelling is van rechtswege van toepassing als aan de daarvoor geldende voorwaarden is voldaan. De toepassing van de vrijstelling kan evenwel nadelig uitwerken. De vrijstelling heeft namelijk een eindafrekening tot gevolg als er daarvoor sprake was van belastingplicht. Ook kan een verlies uit een vrijgesteld jaar niet worden verrekend. Om deze nadelige gevolgen te voorkomen, kan op verzoek worden afgezien van de vrijstelling (artikel 6, derde lid, Wet Vpb). Vereist is hiervoor dat de stichting of vereniging een separaat verzoek doet bij de inspecteur. Dit verzoek moet zijn ingediend uiterlijk gelijktijdig met de aangifte over het desbetreffende jaar. Onder "uiterlijk gelijktijdig" wordt in dit verband verstaan: voordat de inspecteur de definitieve aanslag over het desbetreffende jaar vaststelt. Als het verzoek wordt ingewilligd dan geldt belastingplicht tot de wederopzegging door het lichaam, maar steeds minimaal voor een periode van vijf jaar.<sup>5</sup>

#### 5. Verliesverrekening over vrijgestelde periode heen

Zoals in het voorgaande is aangegeven, kan een stichting of vereniging van rechtswege te maken krijgen met een (verplichte) wisseling van belaste naar vrijgestelde periodes. Deze situatie doet zich niet voor als de stichting of vereniging op verzoek afziet van de vrijstelling, zie hiervoor onderdeel 4. De overgang naar een vrijgesteld jaar leidt tot een eindafrekening in het laatste belaste jaar. Heeft de stichting of vereniging dan nog verliezen uit die belaste periode, dan blijven deze verliezen nog verrekenbaar met winsten uit een volgende belaste periode, ongeacht het feit dat de stichting of vereniging in een tussenliggende periode is vrijgesteld. Wel gelden hierbij de wettelijke voorwaarden voor verliesverrekening (hoofdstuk IV Wet Vpb). Als sprake is van een beperkt aantal jaren voorwaarts of achterwaarts te verrekenen verliezen tellen hierbij de belaste én vrijgestelde jaren mee.

##### Voorbeeld 7

Een stichting heeft tijdig verzocht de vrijstelling achterwege te laten in jaar 1. De stichting is daardoor belastingplichtig in de jaren 1 tot en met 5. Met ingang van jaar 6 zegt de stichting deze regeling op juiste wijze weer op<sup>6</sup>. De stichting is in jaar 6 vrijgesteld, omdat de stichting in dat jaar voldoet aan de voor de vrijstelling geldende winstgrenzen.

De winsten van de stichting zijn als volgt:

Jaar 1:	€ 10.000	(op verzoek niet-vrijgesteld)
Jaar 2:	-/- € 12.000	(,,)
Jaar 3:	-/- € 8.000	(,,)
Jaar 4:	-/- € 10.000	(,,)
Jaar 5:	-/- € 5.000	(,,)
Jaar 6:	€ 5.000	(vrijgesteld)

De vrijstelling in jaar 6 heeft tot gevolg dat er een eindafrekening plaatsvindt in het laatste belaste jaar, jaar 5 in dit voorbeeld. De eindafrekeningswinst bedraagt € -/35.000. Deze eindafrekening leidt ertoe dat de stichting in jaar 5 een verrekenbaar verlies heeft van € 40.000.

De belastbare winsten van de stichting zijn vanaf het 5<sup>e</sup> jaar als volgt:

Jaar 5 (na eindafrekening)	-/- € 40.000	(op verzoek niet-vrijgesteld)
Jaar 6	€ 5.000	(vrijgesteld)
Jaar 7	€ 80.000	(niet-vrijgesteld)

Ervan uitgaande dat aan de verdere voorwaarden voor de verliesverrekening is voldaan, kan de stichting het gehele nog openstaande verlies uit de jaren 2 tot en met 5 (groot € 60.000) verrekenen met de belastbare winst uit jaar 7, ondanks het tussenliggende vrijgestelde jaar. Het belastbare bedrag van jaar 7 bedraagt dan € 20.000.

#### 6. Ingetrokken regeling

Het besluit van 19 september 2018, nr. 2018-155144, is ingetrokken op het moment van inwerkingtreding van dit besluit.

#### 7. Inwerkingtreding

Dit besluit treedt in werking met ingang van de dag na de datum van uitgifte van de Staatscourant

<sup>5</sup> Artikel 6, leden 3 en 4, van de Wet Vpb

<sup>6</sup> Artikel 6, vierde lid, Wet Vpb



---

waarin het wordt geplaatst en werkt terug tot en met de dagtekening van dit besluit.

Dit besluit zal met 1 bijlage in de Staatscourant worden geplaatst.

*Den Haag, 10 maart 2022*

*De Staatssecretaris van Financiën  
namens deze,  
H.G. Roodbeen  
hoofddirecteur Fiscale en Juridische Zaken*





## BIJLAGE



<sup>1</sup> Onder de winst van een jaar wordt hier verstaan de winst opgevat overeenkomstig hoofdstuk II van de Wet Vpb met uitzondering van de artikelen 9a (fondswerversaftrek) en 12 (bestedingsreserve).