



## Vennootschapsbelasting. Belastingplicht van stichtingen en verenigingen

Directoraat-generaal Belastingdienst/Corporate Dienst Vaktechniek  
Besluit van 8 augustus 2023, nr. 2023-11888

**De Staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.**

*In dit besluit is beleid opgenomen over de belastingplicht voor de vennootschapsbelasting van stichtingen en verenigingen. Dit besluit is een actualisering van het beleid dat is opgenomen in het besluit van 23 december 2005, nr. CPP2005/2730M. Dit beleid is op onderdelen aangepast of verduidelijkt. Verder is in dit besluit beleid opgenomen over de regeling integrale belastingplicht voor culturele instellingen.*

### 1. Inleiding

In artikel 2 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 zijn de rechtsvormen opgenomen die voor de heffing van de vennootschapsbelasting als binnenlandse belastingplichtigen worden aangemerkt. In de onderdelen *a*, *b*, *c* en *d* van het eerste lid en in het derde lid van dit artikel worden de lichamen genoemd die volledig belastingplichtig zijn. Deze lichamen worden geacht hun onderneming te drijven met behulp van hun gehele vermogen.<sup>1</sup>

De niet in voormelde onderdelen *a*, *b*, *c* en *d* genoemde verenigingen, stichtingen en andere dan publiekrechtelijke rechtspersonen zijn belastingplichtig, indien en voor zover zij een onderneming drijven (artikel 2, eerste lid, onderdeel *e*, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969). Dit besluit geeft een nadere invulling aan en uitleg over de belastingplicht van stichtingen en verenigingen.

Dit besluit is een actualisering van het beleid dat is opgenomen in het besluit van 23 december 2005, nr. CPP2005/2730M. Dit beleid is op onderdelen aangepast of verduidelijkt. Het besluit bevat verder enkele nieuwe onderdelen. De belangrijkste wijzigingen zijn hieronder weergegeven.

- Er is beleid opgenomen over het criterium ‘deelname aan het economische verkeer’ (onderdeel 2.2).
- Het onderdeel over ‘winststreven’ is uitgebreid (onderdeel 2.3). In het onderdeel ‘winststreven en gesubsidieerde instellingen’ (onderdeel 2.3.1) is zowel een verduidelijking als een verruiming van het huidige beleid opgenomen.
- Het onderdeel over het concurrentiecriterium is geactualiseerd (onderdeel 3). De voorbeelden die zijn opgenomen in onderdeel 4 van het besluit met nr. CPP2005/2730M zijn komen te vervallen. Met deze aanpassing is geen inhoudelijke wijziging beoogd.
- Er is beleid opgenomen over de regeling integrale belastingplicht (onderdeel 4 en bijlage I).
- Er is een verduidelijking opgenomen van de vereisten waaraan een lichaam dat een sociaal belang behartigt moet voldoen om gebruik te kunnen maken van de fictieve loonkostenaf trek (onderdeel 5).

#### 1.1 Gebruikte begrippen en afkortingen

*ANBI*: een algemeen nut beogende instelling als bedoeld in artikel 5b van de Algemene wet inzake rijksbelastingen

*AWR*: Algemene wet inzake rijksbelastingen

*Awb*: Algemene wet bestuursrecht

*Bestedingsreserve*: de regeling van artikel 12 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969

*Bestuursorgaan*: een bestuursorgaan als bedoeld in artikel 1:1 Awb

*Concurrentiecriterium*: het criterium waaraan wordt getoetst om te bepalen of wordt voldaan aan artikel 4, onderdeel *a*, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969

*Contractfinanciering*: vergoedingen die op contractbasis worden ontvangen

*Fictieve loonkostenaf trek*: de regeling als bedoeld in artikel 9, eerste lid, onderdeel *h*, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969

*Gesubsidieerde activiteiten*: activiteiten waarvoor subsidies als bedoeld in afdeling 4.2.1 Awb worden of zijn verstrekt

*Instelling/lichaam*: een lichaam als bedoeld in artikel 2, eerste lid, onderdeel *e*, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969

<sup>1</sup> Artikel 2, zesde lid, Wet Vpb 1969.



*(Materiële) onderneming*: het drijven van een onderneming als bedoeld in artikel 2, eerste lid, onderdeel *e*, juncto artikel 4 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969

*Regeling integrale belastingplicht*: de regeling van artikel 2, tiende lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969

*Subjectieve vrijstelling voor stichtingen en verenigingen*: de vrijstelling van artikel 6 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969

*Subsidiabele activiteiten*: activiteiten die in aanmerking kunnen komen voor subsidies als bedoeld in afdeling 4.2.1 Awb, maar waarvan financiering op andere wijze plaatsvindt door het bestuursorgaan

*Subsidies*: subsidies als bedoeld in afdeling 4.2.1 Awb

*Wet IB 2001*: Wet inkomstenbelasting 2001

*Wet Vpb 1969*: Wet op de vennootschapsbelasting 1969

## 2. Drijven van een onderneming

Van het drijven van een onderneming is sprake als met een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid wordt deelgenomen aan het economische verkeer met het oogmerk winst te behalen. Van het oogmerk om winst te behalen is sprake als er voordeel wordt beoogd en dit voordeel ook redelijkerwijs kan worden verwacht (winststreven). Van een winststreven wordt ook gesproken als stelselmatig overschotten worden behaald.<sup>2</sup>

Het begrip 'het drijven van een onderneming' is onder meer uitgebreid met het concurrentie criterium (artikel 4, onderdeel *a*, Wet Vpb 1969).<sup>3</sup> Zie hiervoor verder onderdeel 3 van dit besluit.

### 2.1. Duurzame organisatie van kapitaal en arbeid

In jurisprudentie<sup>4</sup> wordt vrij snel aangenomen dat sprake is van een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid. Factoren die een rol spelen bij de beoordeling of sprake is van een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid zijn onder andere de omvang van de organisatie, het financiële risico, de aard van de werkzaamheden en het aanwezige kapitaal.

### 2.2. Deelname aan het economische verkeer

Van deelname aan het economische verkeer is in zijn algemeenheid sprake als er goederen worden geleverd respectievelijk diensten worden verricht aan derden. Onder 'derden' worden onder omstandigheden – zie hierna – mede de leden van een vereniging begrepen. In het vervolg van dit onderdeel 2 wordt in dit verband ook wel gesproken van het verrichten van activiteiten.

Uit jurisprudentie<sup>5</sup> volgt naar mijn mening dat onder meer de volgende criteria van belang zijn voor de beoordeling van de vraag of een stichting of vereniging al dan niet deelneemt aan het economische verkeer:

- a. Het verrichten van activiteiten binnen een besloten groep, waarvan de samenstelling niet of nauwelijks kan wijzigen, neigt naar de kwalificatie dat geen sprake is van deelname aan het economische verkeer.
- b. Als eenvoudig kan worden toegetreden tot de besloten groep om tegen betaling goederen of diensten te ontvangen, kan wel sprake zijn van deelname aan het economische verkeer.
- c. Richten de verleende diensten zich uitsluitend op de algemene belangenbehartiging van de leden, dan is in beginsel geen sprake van deelname aan het economische verkeer.
- d. Worden tegen vergoeding – per dienst, als onderdeel van een jaarbetaling of als een tegenprestatie in natura – individuele activiteiten verricht ten behoeve van leden en/of derden, dan is wel sprake van deelname aan het economische verkeer.

Anders dan bij de vereniging heeft een stichting geen leden. Bij een stichting zal daarom sneller dan bij een vereniging sprake zijn van deelname aan het economische verkeer.

### 2.3. Winststreven

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

<sup>2</sup> HR 29 juni 1955, nr. 12383, ECLI:NL:HR:1955:AY2534.

<sup>3</sup> Zie in dit verband ook artikel 4, onderdelen *b* en *c*, Wet Vpb 1969. Op deze onderdelen wordt in dit besluit niet ingegaan.

<sup>4</sup> Zie onder meer HR 28 oktober 2005, nr. 41071, ECLI:NL:HR:2005:AS8013.

<sup>5</sup> Zie in dit verband ook de toelichting van de Staatssecretaris van Financiën van 3 juli 2009, nr. DGB2009-3012.



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

Is in de statuten opgenomen dat het lichaam niet naar winst streeft, dan is dat niet doorslaggevend. Worden stelselmatig overschotten behaald, dan volgt uit jurisprudentie<sup>6</sup> dat een winststreven moet worden aangenomen. De bestemming van eventuele overschotten is daarbij niet van belang, omdat in dat geval sprake is van winstbestemming en niet van winstbepaling.

Bij de beoordeling van het winststreven gaat het om de vraag of met de activiteit(en) naar verwachting over meerdere jaren bezien positieve resultaten worden behaald. Voor deze beoordeling wordt allereerst gekeken naar de jaarwinst van het betreffende jaar. De stukken die zijn opgesteld op basis van het jaarverslaggevingsrecht mogen hierbij als uitgangspunt worden genomen. Daarbij moet uiteraard rekening worden gehouden met de (evidente) verschillen die bestaan tussen de winstbepalingsregels volgens het jaarverslaggevingsrecht en de fiscale winstbepalingsregels. Met het louter herleiden van de stukken volgens het jaarverslaggevingsrecht naar fiscale winst kan evenwel niet worden volstaan. De fiscale winsten moeten volgens goed koopmansgebruik worden bepaald.<sup>7</sup> Vanuit beleidsmatige overwegingen wordt in diverse wettelijke bepalingen echter inbreuk gemaakt op goed koopmansgebruik. Een voorbeeld hiervan is de afschrijvingsbeperking op gebouwen.<sup>8</sup> Deze afschrijvingsbeperking kan er in een individuele situatie toe leiden dat een hogere jaarwinst wordt gepresenteerd dan er op grond van het jaarverslaggevingsrecht is en er fiscaal zonder deze afschrijvingsbeperking zou zijn. Voor alle duidelijkheid merk ik op dat alleen in het kader van de beoordeling van het winststreven kan worden geabstraheerd van het effect van deze afschrijvingsbeperking.

Voorbeelden van regelingen waarmee eveneens geen rekening wordt gehouden bij de beoordeling van het winststreven zijn de fictieve loonkostenafrek<sup>9</sup> en de bestedingsreserve.

### *2.3.1. Winststreven en gesubsidieerde instellingen*

Gesubsidieerde instellingen kunnen exploitatieoverschotten behalen. Dit kan voor een verantwoorde bedrijfsvoering zelfs noodzakelijk zijn. De overschotten moeten in aanmerking worden genomen bij de beoordeling van de vraag of sprake is van een winststreven. Subsidies worden in beginsel namelijk tot de winst gerekend.

Van een winststreven is echter geen sprake wanneer instellingen die uitsluitend activiteiten verrichten die volledig zijn gefinancierd met subsidies, volgens de statuten of subsidieregels de behaalde overschotten moeten aanwenden overeenkomstig de subsidiedoelinden of moeten terugbetalen aan de subsidieverstrekker. Naast het feit dat de gevormde overschotten niet vrij besteedbaar zijn, wordt in deze situaties namelijk geen voordeel beoogd en verwacht. Uiteraard moet de instelling ook feitelijk conform de statuten of subsidieregels handelen.

Het komt voor dat een eigen bijdrage wordt gevraagd van degenen voor wie de instelling gesubsidieerde activiteiten verricht. Ook doet zich in de praktijk de situatie voor dat een instelling naast gesubsidieerde activiteiten in opdracht van één of meer gemeenten<sup>10</sup> dezelfde activiteiten op contractbasis<sup>11</sup> verricht. Deze laatste activiteiten (hierna: subsidiabele activiteiten) zouden naar hun aard in aanmerking kunnen komen voor subsidies, als deze activiteiten worden uitgevoerd in een andere gemeente. Is er in deze situaties beperkt sprake van eigen bijdragen respectievelijk vergoedingen die op contractbasis worden ontvangen van gemeenten, dan vind ik het ongewenst dat alleen op grond van deze omstandigheden bij de instelling een winststreven wordt aangenomen. Ik ben dan ook van mening dat het ontvangen van eigen bijdragen van degenen voor wie de instelling gesubsidieerde activiteiten verricht en het verrichten van subsidiabele activiteiten door een instelling die hiervoor eigen bijdragen en/of vergoedingen op contractbasis ontvangt niet tot een winststreven leidt als sprake is van de volgende cumulatieve omstandigheden.

1. De instelling verricht uitsluitend gesubsidieerde, dan wel gesubsidieerde en subsidiabele activiteiten.
2. De instelling financiert het totaal van deze activiteiten hoofdzakelijk met subsidies en aanvullend slechts met:

<sup>6</sup> HR 29 juni 1955, nr. 12383, ECLI:NL:HR:1955:AY2534.

<sup>7</sup> Artikel 3.25 Wet IB 2001.

<sup>8</sup> Artikel 3.30a Wet IB 2001.

<sup>9</sup> Zie voor deze regeling ook onderdeel 5 van het besluit.

<sup>10</sup> Waar in dit besluit wordt gesproken van gemeenten worden ook bedoeld andere bestuursorganen die een subsidie als bedoeld in afdeling 4.2.1 Awb kunnen verstrekken.

<sup>11</sup> Met 'verrichten op contractbasis' wordt bedoeld dat de activiteiten plaatsvinden op basis van een contract dat is gesloten tussen de instelling (als opdrachtnemer) en de gemeente (als opdrachtgever).



- a) eigen bijdragen van degenen voor wie de instelling de gesubsidieerde activiteiten verricht; en
  - b) vergoedingen die op contractbasis worden ontvangen van gemeente(n),<sup>12</sup> eventueel aangevuld met eigen bijdragen van degenen voor wie de instelling deze subsidiabele activiteiten verricht.
3. De instelling wendt eventueel behaalde overschotten zowel conform de statuten of subsidieregels als feitelijk aan overeenkomstig de subsidiedoeleinden of betaalt deze overschotten terug aan de subsidieverstrekker.
  4. De instelling heeft zowel statutair als feitelijk geborgd dat – als daar sprake van is – de inkomsten uit contractfinanciering uitsluitend kunnen worden aangewend voor de gesubsidieerde dan wel subsidiabele activiteiten.

De beoordeling of sprake is van deze omstandigheden vindt steeds plaats op het niveau van het lichaam en niet op het niveau van de afzonderlijke activiteit(en).

#### Voorbeeld

*Een stichting verricht voor meerdere gemeenten uitsluitend activiteiten welke naar hun aard in aanmerking komen voor subsidiëring. Gemeenten kunnen deze activiteiten financieren met subsidies (gemeenten kunnen hiervoor gebruikmaken van een modelsubsidieregeling) of via aanbesteding op contractbasis. Het merendeel van de gemeenten waar de stichting actief is, heeft ervoor gekozen de activiteiten te financieren met subsidies, maar bij één gemeente vindt de financiering volgens contract plaats op declaratiebasis. Het totaal van de (gesubsidieerde en subsidiabele) activiteiten van de stichting wordt voor 80% gefinancierd met subsidies, voor 10% op contractbasis vergoed en voor de overige 10% bekostigd met eigen bijdragen van de cliënten voor wie de stichting haar activiteiten verricht. De stichting wendt eventueel behaalde overschotten zowel conform de statuten en subsidieregels als feitelijk aan overeenkomstig de subsidiedoeleinden of betaalt deze overschotten terug aan de subsidieverstrekker. Daarnaast heeft de stichting zowel statutair als feitelijk geborgd dat de inkomsten uit contractfinanciering uitsluitend kunnen worden aangewend voor de gesubsidieerde dan wel subsidiabele activiteiten. Bij deze stichting leidt het verrichten van activiteiten op contractbasis en het ontvangen van eigen bijdragen niet tot de aanwezigheid van een winststreven.*

#### 2.3.2. Winststreven en amateursportverenigingen

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

#### 2.3.3. Winststreven en de kantine van de amateursportvereniging

Als een amateursportvereniging een kantine exploiteert en deze kantine-exploitatie als een aparte activiteit wordt beschouwd, kwalificeert deze activiteit in veel gevallen als het drijven van een onderneming. In gevallen waarin de exploitatie van een kantine een normale nevenactiviteit vormt van de amateursportvereniging en de netto opbrengsten volledig worden aangewend voor de primaire activiteit van de sportvereniging, vind ik het ongewenst om een winststreven aanwezig te achten.

Als aan de volgende cumulatieve voorwaarden wordt voldaan, is er geen sprake van belastingplicht/ een winststreven van een amateursportvereniging die een kantine exploiteert:

1. De kantine-exploitatie vormt een normale nevenactiviteit van de sportvereniging.
2. Buiten het gebruik van de kantine voor het verenigingsleven in besloten kring, vindt openstelling van de kantine slechts plaats in rechtstreeks verband (ook qua tijdsduur) met de sportieve activiteiten van de vereniging.
3. De kantine noch daartoe behorende (delen van de) inventaris worden al dan niet tegen vergoeding ter beschikking van derden gesteld.
4. In afwijking van het bepaalde in de voorwaarden 2 en 3 kan de kantine ook zijn geopend in rechtstreeks verband (ook qua tijdsduur) met sportieve activiteiten van derden. Hierbij gelden, naast de overige in dit onderdeel 2.3.3. van het besluit opgenomen voorwaarden, de volgende restricties:
  - a. De sportieve activiteiten van de derden komen overeen met de sport die pleegt te worden beoefend door de vereniging, of de sportaccommodatie is voor die sportieve activiteiten ingericht.
  - b. De openstelling vloeit rechtstreeks voort uit verplichtingen die de vereniging ten opzichte van

<sup>12</sup> Zie noot 11.



de eigenaar/verhuurder van de accommodatie heeft. Dit houdt in dat de vereniging veelal verplicht is de kantine te openen op tijdstippen dat de accommodatie aan derden ter beschikking staat.

- c. De openstelling vindt ten hoogste 12 dagen per kalenderjaar plaats.
  - d. De openstelling begint niet eerder dan 1 uur voor de aanvang van de sportieve activiteiten van derden en eindigt niet later dan 1 uur na het einde van die activiteiten.
5. Zowel statutair als feitelijk wordt het exploitatieresultaat uitsluitend aangewend voor de primaire activiteit van de sportvereniging.

Amateursportverenigingen die een bestuursreglement hebben conform het Model Bestuursreglement 'alcohol in sportkantines' dat door de overkoepelende sportorganisatie NOC/NSF is opgesteld en welke voldoet aan de voorwaarden zoals deze worden gesteld in paragraaf 3 van het Model Bestuursreglement, worden geacht – indien en zolang zij handelen in overeenstemming met het bedoelde reglement – aan de hiervoor genoemde voorwaarden 1 tot en met 5 te voldoen.

### 2.3.4. Winststreven en stichting derdengelden

Notarissen en advocaten zijn verplicht om één of meer derdengeldenrekeningen aan te houden.<sup>13</sup> Daarvoor is veelal een aparte stichting opgericht die tot doel heeft de uit hoofde van hun ambt of beroep toevertrouwde derdengelden te beheren voor een bepaalde periode. Het oogmerk van zo'n 'stichting derdengelden' is het voorkomen dat de derdengelden zich vermengen met het vermogen van de notaris of advocaat, of van de rechtspersoon waarin de notaris of advocaat zijn onderneming drijft. De werkzaamheden die de stichting voor de notaris of advocaat verricht, bestaan uit het in beheer nemen en doorbetalen van derdengelden, die aan de notaris of advocaat zijn toevertrouwd.

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

## 3. Concurrentie criterium

Als bij een stichting of vereniging sprake is van een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid waarmee wordt deelgenomen aan het economische verkeer, maar waarbij een winstoogmerk ontbreekt, kan op basis van het concurrentie criterium toch sprake zijn van het drijven van een onderneming voor de vennootschapsbelasting. Dit is onder andere het geval als met de uitoefening van de werkzaamheid in concurrentie wordt getreden met ondernemingen gedreven door natuurlijke personen, dan wel door (integraal belastingplichtige) lichamen.<sup>14</sup> Aan het concurrentie criterium ligt onder meer de gedachte ten grondslag dat belastingplichtige ondernemers of lichamen moeten worden beschermd tegen concurrentievervalsing door niet-belastingplichtige lichamen. Daarvan is geen sprake als de werkzaamheid van de stichting of vereniging structureel verlieslatend is. Met andere woorden: voor het concurrentie criterium is vereist dat de werkzaamheid een zekere mate van winstpotentie heeft. Dit is het geval als met de werkzaamheid een resultaat wordt behaald waaraan een particulier een bescheiden bestaan kan ontleen.

Het concurrentie criterium heeft betrekking op zowel feitelijke als potentiële concurrentie.

## 4. Regeling integrale belastingplicht

Stichtingen, verenigingen en andere lichamen als bedoeld in artikel 2, eerste lid, onderdeel e, Wet Vpb 1969 zijn slechts belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting indien en voor zover zij een onderneming drijven. Daardoor kan er binnen het lichaam sprake zijn van een belast ondernemingsdeel en een onbelast niet-ondernemingsdeel. Gevolg hiervan is dat uitgaven die niet zijn gedaan in het kader van de onderneming niet in mindering op de winst kunnen worden gebracht. Gedeeltelijk belastingplichtige stichtingen en verenigingen die zijn aangemerkt als culturele ANBI,<sup>15</sup> kunnen evenwel onder door Onze Minister te stellen voorwaarden opteren voor integrale belastingplicht (artikel 2, tiende lid, Wet Vpb 1969). Door te opteren voor integrale belastingplicht kunnen de resultaten behaald met de niet-ondernemingsactiviteiten worden gesaldeerd met de resultaten behaald met de ondernemingsactiviteiten als bedoeld in artikel 2, eerste lid, onderdeel e, juncto artikel 4 Wet Vpb 1969. De keuze voor integrale belastingplicht heeft namelijk tot gevolg dat het *gehele* vermogen van de betreffende stichting wordt geacht ondernemingsvermogen te zijn.

<sup>13</sup> Zie artikel 6.19 van de Verordening op de advocatuur en artikel 25 van de Wet op het notarisambt.

<sup>14</sup> Artikel 4, onderdeel a, Wet Vpb 1969. Op artikel 4, onderdelen b en c, Wet Vpb 1969 wordt in dit besluit verder niet ingegaan.

<sup>15</sup> Artikel 5b, vierde en zesde lid, AWR.





#### **4.1. De te stellen voorwaarden**

Het verzoek om toepassing van de regeling integrale belastingplicht wordt bij voor bezwaar vatbare beschikking ingewilligd als aan de vereisten van deze regeling is/wordt voldaan. Bij inwilliging van het verzoek geldt de integrale belastingplicht voor een periode van minimaal 10 jaar of een veelvoud daarvan. In de beschikking worden de door de Minister van Financiën gestelde voorwaarden opgenomen. In bijlage I is een overzicht gegeven van de voorwaarden die in elk geval worden gesteld. Deze voorwaarden kunnen afhankelijk van de concrete situatie worden aangepast en/of verder worden aangevuld.

##### *Voorwaarden*

Met de voorwaarden wordt onder meer bewerkstelligd dat de voordelen die zijn verbonden aan de integrale belastingplicht – waaronder saldering van resultaten behaald met de niet-ondernemingsactiviteiten met de resultaten behaald met de ondernemingsactiviteiten als bedoeld in artikel 2, eerste lid, onderdeel e, juncto artikel 4 Wet Vpb 1969 – beperkt zijn tot de periode van de integrale belastingplicht. Op deze wijze wordt voorkomen dat de faciliteit doorwerking heeft naar jaren waarin de faciliteit nog niet of niet meer kan worden toegepast. De voorwaarden zijn opgenomen in bijlage I. In deze bijlage zijn geen voorwaarden opgenomen over bijvoorbeeld buitenlandse bronbelasting, latent liquidatieverlies, stakingsverlies, objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten en deelnemingsverrekening. Mocht een dergelijke regeling in een individuele situatie van toepassing zijn of er een andere reden zijn om nog nadere voorwaarden te stellen ter verzekering van de heffing en de invordering van belasting, dan zal van geval tot geval worden bezien of, en zo ja, in hoeverre, er – naast de in bijlage I opgenomen voorwaarden – aanvullende voorwaarden worden gesteld.

#### **4.2. Indiening en wijze van afhandeling verzoeken**

Een culturele ANBI die een materiële onderneming drijft en in aanmerking wil komen voor de toepassing van de regeling integrale belastingplicht, moet een daartoe strekkend verzoek indienen bij de inspecteur die belast is met de aanslagregeling vennootschapsbelasting van het betreffende lichaam. Dit verzoek moet uiterlijk binnen zes maanden na afloop van het boekjaar waarop het verzoek voor het eerst betrekking heeft, zijn ingediend bij de Belastingdienst. De inspecteur beoordeelt of aan de vereisten is voldaan. Vervolgens zendt de inspecteur het verzoek – voorzien van zijn ambtsbericht – zo spoedig mogelijk door naar Belastingdienst/Corporate Dienst Vaktechniek, cluster VPB-IBwinst, Postbus 20201, 2500 EE Den Haag. Daar wordt het verzoek beoordeeld en een beschikking voorbereid. Vervolgens wordt de inspecteur, onder toezending van een conceptbeschikking, toegestaan op het verzoek te beslissen. Wordt het verzoek ingewilligd, dan geeft de inspecteur een voor bezwaar vatbare beschikking af conform de toestemming en de daarbij opgenomen voorwaarden. Is het verzoek niet voor inwilliging vatbaar, dan wijst de inspecteur het verzoek af bij voor bezwaar vatbare beschikking, onder vermelding van de motivering.

#### **4.3. Samenloop met subjectieve vrijstelling voor stichtingen en verenigingen**

In de Wet Vpb 1969 is een subjectieve vrijstelling opgenomen voor stichtingen en verenigingen die slechts beperkt winstgevendende ondernemingsactiviteiten verrichten.<sup>16</sup> Deze subjectieve vrijstelling is van rechtswege van toepassing als aan de daarvoor geldende voorwaarden is voldaan. De toepassing van de subjectieve vrijstelling kan nadelig uitwerken. Dit is bijvoorbeeld het geval als de stichting of vereniging te maken heeft met wisselende resultaten. 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.

De mogelijkheid bestaat dat door gebruik te maken van de regeling integrale belastingplicht de subjectieve vrijstelling voor stichtingen en verenigingen op het lichaam van toepassing is. Om nadelige gevolgen voor de vennootschapsbelasting te voorkomen, voorziet artikel 6 Wet Vpb 1969 in de mogelijkheid om te opteren voor belastingplicht en daarmee af te zien van deze vrijstelling. Vereist is hiervoor dat het lichaam tijdig een verzoek doet om de vrijstelling achterwege te laten.<sup>17</sup>

### **5. Fictieve loonkostenaf trek**

Een ANBI kan bij het bepalen van de fiscale winst onder bepaalde voorwaarden fictieve loonkosten

<sup>16</sup> Artikel 6 Wet Vpb 1969.

<sup>17</sup> Artikel 6, derde en vierde lid, Wet Vpb 1969. Zie in dit verband ook het beleidsbesluit 'Vennootschapsbelasting. Subjectieve vrijstelling voor stichtingen en verenigingen'.



---

voor de werkzaamheden van vrijwilligers in aftrek brengen.<sup>18</sup> Onder 'vrijwilligers' worden in dit verband verstaan natuurlijke personen, die om niet of naar een loon dat in belangrijke mate (voor 30% of meer) lager is dan hetgeen in het economische verkeer gebruikelijk is, arbeid verrichten. De fictieve loonkostenaf trek kan niet alleen worden toegepast door ANBI's, maar ook door een lichaam dat een sociaal belang behartigt. Naast de vereisten die op een ANBI van toepassing zijn, geldt voor een lichaam dat een sociaal belang behartigt als extra vereiste dat de winst van het lichaam *hoofdzakelijk* (voor 70% of meer) moet worden behaald door de inzet van vrijwilligers.

## **6. Ingetrokken regelingen**

Het besluit van 23 december 2005, nr. CPP2005/2730M, is ingetrokken met ingang van de inwerkingtreding van dit besluit.

## **7. Inwerkingtreding**

Dit besluit treedt in werking met ingang van de dag na de datum van uitgifte van de Staatscourant waarin het wordt geplaatst.

## **8. Citeertitel**

Dit besluit wordt aangehaald als: Besluit belastingplicht van stichtingen en verenigingen.

Dit besluit wordt met de bijlage in de Staatscourant geplaatst.

*Den Haag, 8 augustus 2023*

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

---

<sup>18</sup> Artikel 9, eerste lid, onderdeel h, Wet Vpb 1969.



## BIJLAGE I BIJ BESLUIT MET NUMMER 2023-11888

### Voorwaarden voor de toepassing van artikel 2, tiende lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (regeling integrale belastingplicht)

In deze voorwaarden wordt verstaan onder:

*aanvangstijdstip*: het tijdstip waarop de integrale belastingplicht voor de vennootschapsbelasting aanvangt

*beëindigingstijdstip*: het tijdstip waarop de integrale belastingplicht voor de vennootschapsbelasting niet langer van toepassing is

*culturele instelling*: een algemeen nut beogende instelling die is aangemerkt als culturele instelling (artikel 5b, vierde lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)

*integrale belastingplicht*: de regeling zoals opgenomen in artikel 2, tiende lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969

*materiële onderneming*: de onderneming als bedoeld in de artikelen 2, eerste lid, onderdeel e, juncto artikel 4 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969

*niet-ondernemingsdeel*: het deel van het vermogen waarmee (zonder toepassing van de integrale belastingplicht) geen onderneming wordt gedreven

*Wet IB 2001*: Wet inkomstenbelasting 2001

*Wet Vpb 1969*: Wet op de vennootschapsbelasting 1969

#### *Aanvang integrale belastingplicht*

1. De integrale belastingplicht voor de vennootschapsbelasting vangt aan met ingang van *<datum invullen>*. Daarbij worden de volgende voorwaarden in acht genomen:

#### *Fiscale balans op aanvangstijdstip*

- a. Met ingang van het aanvangstijdstip worden de activa en passiva die vóór het aanvangstijdstip zijn toegerekend aan het niet-ondernemingsdeel op de fiscale balans opgenomen tegen de waarde die in het economische verkeer aan die activa en passiva kan worden toegekend. Artikel 33 Wet Vpb 1969 is hierbij van overeenkomstige toepassing.

#### *Vermogensetikettering*

- b. De toerekening van de vermogensbestanddelen aan de materiële onderneming onderscheidenlijk het niet-ondernemingsdeel vindt plaats aan de hand van de regels van de vermogensetikettering. Als er sprake is van keuzevermogen wordt voor vermogensbestanddelen die vóór het aanvangstijdstip tot het keuzevermogen behoorden dezelfde keuze gemaakt als vóór het aanvangstijdstip, tenzij sprake is van een bijzondere omstandigheid die een herziening van de keuze rechtvaardigt. Het toepassen van de regeling integrale belastingplicht is geen bijzondere omstandigheid.

#### *Verliesverrekening*

2. Voor de toepassing van artikel 20, tweede lid, Wet Vpb 1969 op vóór het aanvangs- respectievelijk na het beëindigingstijdstip geleden verliezen van de materiële onderneming vindt verrekening plaats met inachtneming van de volgende voorwaarden:

#### *Winstsplitsing*

- a. De winst die opkomt binnen de periode van integrale belastingplicht wordt elk jaar gesplitst in een deel dat betrekking heeft op de vóór het aanvangstijdstip gedreven materiële onderneming en een deel dat betrekking heeft op het niet-ondernemingsdeel (hierna: winstsplitsing). Deze winstsplitsing vindt plaats alsof de integrale belastingplicht niet van toepassing is.

#### *Horizontale verrekening van verliezen*

- b. Als de winst van de materiële onderneming positief is, wordt het aldus uit bovenstaande winstsplitsing eventueel voortvloeiende negatieve deel afkomstig uit het niet-ondernemingsdeel in mindering gebracht op het positieve deel. Als de winst van de materiële onderneming negatief is, wordt het aldus uit bovenstaande winstsplitsing eventueel voortvloeiende positieve deel afkomstig uit het niet-ondernemingsdeel in mindering gebracht op het negatieve deel.

#### *Verticale verrekening van verliezen*

- c. De vóór het aanvangstijdstip geleden verliezen van de materiële onderneming worden slechts verrekend met het overeenkomstig de onderdelen a en b bepaalde deel van de winst dat betrekking heeft op de vóór het aanvangstijdstip gedreven materiële onderneming, behalve voor zover de verrekening uit anderen hoofde is beperkt.
- d. De na het aanvangstijdstip geleden en overeenkomstig de onderdelen a en b bepaalde verliezen van de materiële onderneming worden slechts verrekend met de winst van de vóór





- het aanvangstijdstip gedreven materiële onderneming, behalve voor zover de verrekening van deze verliezen uit anderen hoofde is beperkt.
- e. De vóór het beëindigingstijdstip geleden en overeenkomstig de onderdelen a en b bepaalde verliezen van de materiële onderneming worden slechts verrekend met de winst van de ná het beëindigingstijdstip gedreven materiële onderneming, behalve voor zover de verrekening van deze verliezen uit anderen hoofde is beperkt.
  - f. De ná het beëindigingstijdstip geleden verliezen van de materiële onderneming worden slechts verrekend met de overeenkomstig de onderdelen a en b bepaalde winst van de vóór het beëindigingstijdstip gedreven materiële onderneming, behalve voor zover de verrekening van deze verliezen uit anderen hoofde is beperkt.
- Verliezen van het niet-ondernemingsdeel*
- g. De na het aanvangstijdstip geleden en overeenkomstig de onderdelen a en b bepaalde verliezen van het niet-ondernemingsdeel zijn niet verrekenbaar met de vóór het aanvangstijdstip en na het beëindigingstijdstip behaalde winst.

#### *Einde integrale belastingplicht*

3. De integrale belastingplicht komt te vervallen op het moment dat niet langer aan de wettelijke vereisten voor de integrale belastingplicht is voldaan of met ingang van het jaar waarop de integrale belastingplicht rechtsgeldig door het lichaam is opgezegd. Daarbij worden de volgende voorwaarden in acht genomen:

#### *(Partiële) eindafrekeningswinst*

- a. Alle voordelen die betrekking hebben op het niet-ondernemingsdeel en die nog niet eerder in de heffing van vennootschapsbelasting zijn begrepen, worden op het tijdstip onmiddellijk voorafgaand aan het beëindigingstijdstip in de winst opgenomen. De bestanddelen van het vermogen van het niet-ondernemingsdeel worden op het tijdstip onmiddellijk voorafgaand aan het beëindigingstijdstip voor de toepassing van de desinvesteringsbijtelling geacht te zijn vervreemd tegen de waarde in het economische verkeer.

#### *Vermogensetikettering*

- b. De toerekening van de vermogensbestanddelen aan de materiële onderneming onderscheidenlijk het niet-ondernemingsdeel vindt plaats aan de hand van de regels van de vermogensetikettering. Als er sprake is van keuzevermogen wordt voor vermogensbestanddelen die vóór het aanvangstijdstip tot het keuzevermogen behoorden dezelfde keuze gemaakt als vóór het aanvangstijdstip, tenzij sprake is van een bijzondere omstandigheid die een herziening van de keuze rechtvaardigt. Het vervallen van de integrale belastingplicht is geen bijzondere omstandigheid.

#### *Fiscale reserves en bestedingsreserve*

- c. De op het tijdstip onmiddellijk voorafgaand aan het beëindigingstijdstip bij het lichaam aanwezige reserves als bedoeld in artikel 3.53, eerste lid, onderdelen a en b, Wet IB 2001 worden als volgt aan de materiële onderneming onderscheidenlijk het niet-ondernemingsdeel toegedeeld:
  - Een egalisatiereserve wordt toegedeeld aan de materiële onderneming respectievelijk het niet-ondernemingsdeel naar de mate waarin de kosten waarop de reserve betrekking heeft, ten laste van die delen zullen komen.
  - Een herinvesteringsreserve wordt toegedeeld aan het deel – de materiële onderneming of het niet-ondernemingsdeel – waarbinnen het vermogensbestanddeel is vervreemd ter zake waarvan de reserve is gevormd.Het gedeelte van de egalisatiereserve en van de herinvesteringsreserve dat wordt toegedeeld aan het niet-ondernemingsdeel, wordt op het tijdstip onmiddellijk voorafgaand aan het beëindigingstijdstip in de winst opgenomen.
- d. Het gedeelte van een bestedingsreserve als bedoeld in artikel 12 Wet Vpb 1969 dat is gevormd met het oog op uitgaven die betrekking hebben op het niet-ondernemingsdeel, wordt op het tijdstip onmiddellijk voorafgaand aan het beëindigingstijdstip in de winst opgenomen.