

**Belasting-  
heffing  
van stichting  
en vereniging**



*VWGNijhof accountants en belastingadviseurs is een handelsnaam van VWGNijhof Accountants en Belastingadviseurs B.V. De algemene voorwaarden van VWGNijhof Accountants en Belastingadviseurs B.V., zijn gedeponereerd ter griffie van de Arrondissementsrechtbank te Arnhem onder nummer 01/43 en kunnen worden geraadpleegd via [www.vwgnijhof.nl](http://www.vwgnijhof.nl)).*

*Hoewel aan deze notitie de uiterste zorg is besteed, kan de informatie op den duur verouderd of niet meer juist zijn. Daarnaast is de informatie voor de leesbaarheid eenvoudig weergegeven. VWGNijhof accountants en belastingadviseurs is dan ook niet aansprakelijk voor activiteiten ondernomen op basis van deze notitie.*



<b>Inhoudsopgave</b>	
<b>1. Inleiding</b>	<b>5</b>
<b>2. Vennootschapsbelasting</b>	<b>6</b>
a. <b>Inleiding</b>	6
b. <b>Stroomschema belastingplicht vennootschapsbelasting</b>	7
c. <b>Belastingplicht</b>	8
i. indien	8
ii. Voor zover	10
d. <b>Vrijstellingen</b>	11
i. de subjectieve vrijstellingen	12
ii. Generieke vrijstelling	12
e. <b>Grondslag van de belasting</b>	13
f. <b>Aftrek van fictieve kosten</b>	13
i. De winst behaald bij fondswervende activiteiten	13
ii. fictieve arbeidskosten vrijwilligers	14
g. <b>Bestedingsreserve</b>	15
h. <b>Ontvangen giften</b>	16
i. <b>Thin-capitalisation</b>	16
<b>3. Loonheffingen</b>	<b>18</b>
a. <b>Inleiding</b>	18
b. <b>Loonheffingen</b>	18
c. <b>Boetes en rente</b>	19
d. <b>Loonadministratie</b>	19
e. <b>“Echte” dienstbetrekking</b>	19
f. <b>Fictieve dienstbetrekking</b>	20
g. <b>Opting in of verklaring arbeidsrelatie (VAR)</b>	20
i. Opting in	21
ii. Verklaring arbeidsrelatie (VAR)	21
h. <b>Vrijwilligersregeling</b>	22
i. Niet bij wijze van beroep	22
ii. Niet-commerciële organisaties	22
iii. Vrijgestelde vergoeding	23
iv. Hogere vergoeding	23
v. Giftenaftrek vrijwilligers	25
i. <b>Stroomschema vrijwilligersregeling</b>	26
j. <b>Bestuurders</b>	26
k. <b>Identificatieplicht</b>	27
l. <b>Artiesten en beroepsporters</b>	28

<b>4. Omzetbelasting (BTW)</b>	<b>30</b>
a. <b>Inleiding</b>	30
b. <b>Ondernemer</b>	30
i. “Echte” ondernemer	30
ii. Aangewezen ondernemer	32
iii. In het kader van de onderneming	32
c. <b>Belastbare feiten</b>	32
i. Leveringen	32
ii. Diensten	34
d. <b>Subsidies</b>	34
e. <b>Plaats en tijdstip van de prestatie</b>	36
i. Plaats van levering	36
ii. Plaats van dienst	36
iii. Tijdstip van levering	37
iv. Tijdstip van dienst	37
f. <b>Vrijstellingen</b>	37
i. Prestaties van sociale of culturele aard	38
ii. Fondswervende activiteiten	39
iii. Kantineregeling	40
iv. Fondswervende organisaties	40
g. <b>Maatstaf van heffing</b>	42
i. Vergoeding	42
ii. Kosten voor gemene rekening	42
iii. Doorlopende posten	43
iv. Bijzondere evenementen/acties	43
h. <b>Tarief</b>	44
i. Aftrek van voorbelasting	45
i. Systematiek	45
ii. Spijzen en dranken	46
iii. Tijdstip van aftrek	47
j. <b>Formaliteiten</b>	47
i. Factuur	47
ii. Factuur- en kasstelsel	48
iii. Tijdstip uitreiken factuur	49
iv. BTW-administratie	49
v. Aangifteplicht	50
vi. Aangiftetijdvak	50
vii. Suppletie-aangifte	51
viii. Boeten	52
k. <b>Stroomschema “is BTW verschuldigd?”</b>	53

<b>5. Erf- en schenkbelasting</b>	<b>54</b>
a. <b>Inleiding</b>	54
b. <b>Schenking</b>	54
c. <b>Erf- en schenkbelasting</b>	54
d. <b>Algemeen nut beogende instelling (ANBI)</b>	56
e. <b>Culturele instelling</b>	60
f. <b>Sociaal Belang Behartigende Instelling (SBBI)</b>	60
g. <b>Steunstichting SBBI</b>	61
<b>6. Aansprakelijkheid bestuurders</b>	<b>62</b>
a. <b>Oprichtersaansprakelijkheid</b>	62
b. <b>Interne aansprakelijkheid</b>	63
c. <b>Externe aansprakelijkheid</b>	63
d. <b>Administratieplicht</b>	63
e. <b>Inlener- en ketenaansprakelijkheid</b>	63





## **1. Inleiding**

In deze notitie komen de volgende belastingen aan de orde:

- vennootschapsbelasting;
- loonbelasting;
- omzetbelasting (BTW);
- erf- en schenkbelasting.

Deze belastingen worden uitsluitend belicht vanuit het perspectief van de stichting of vereniging (en niet bijvoorbeeld vanuit het perspectief van een sponsor of een schenker).

Naast deze belastingen kunnen stichtingen en verenigingen uiteraard met diverse andere heffingen worden geconfronteerd. Voorbeelden zijn: overdrachtsbelasting (als een onroerende zaak wordt verkregen), kansspelbelasting (als een kansspel – bijvoorbeeld een loterij – wordt georganiseerd), dividendbelasting, regulerende energiebelasting, gemeentelijke en provinciale heffingen (onroerend zaakbelasting, waterschapslasten), enzovoorts. Deze heffingen worden hierna niet beschreven.

De notitie beschrijft de stand van wet, regelgeving en jurisprudentie per 1 januari 2010. De notitie is een update van de in april 2006 verschenen en in september 2008 geactualiseerde versie. De activiteiten die stichtingen en verenigingen uitvoeren, zijn zeer divers van aard. Het kan betreffen sportorganisaties, zorgverlenende instellingen, instellingen die geld inzamelen voor goede doelen, stichtingen administratiekantoor, lichamen in de zin van de Natuurschoonwet, enzovoorts. Het is dan ook niet uitgesloten dat bepaalde specifieke activiteiten niet in deze notitie worden beschreven.

De notitie is met name gericht op bestuurders van stichtingen en verenigingen. De notitie is bedoeld om deze bestuurders een globale indruk te geven van de beschreven regelingen, zodat mogelijke problemen tijdig worden onderkend. De notitie beoogt niet om alle onderwerpen uitputtend te beschrijven.

Voor de leesbaarheid zijn sommige zaken eenvoudig weergegeven. De notitie is niet bedoeld als een advies. Op de notitie is geen accountantscontrole toegepast. Aan de notitie kunnen dan ook geen rechten worden ontleend. VWGNijhof accountants en belastingadviseurs is niet aansprakelijk voor activiteiten die naar aanleiding van (onderdelen van) deze notitie zijn of worden gedaan of nagelaten, noch voor de juridische of fiscale gevolgen daarvan. Voor de beoordeling van een concrete situatie dient contact op te worden genomen met een (belasting)adviseur.

Nijmegen, mei 2012  
VWGNIJHOF accountants en belastingadviseurs  
mr. R.G.H. Weren

## 2. Vennootschapsbelasting

### a. Inleiding

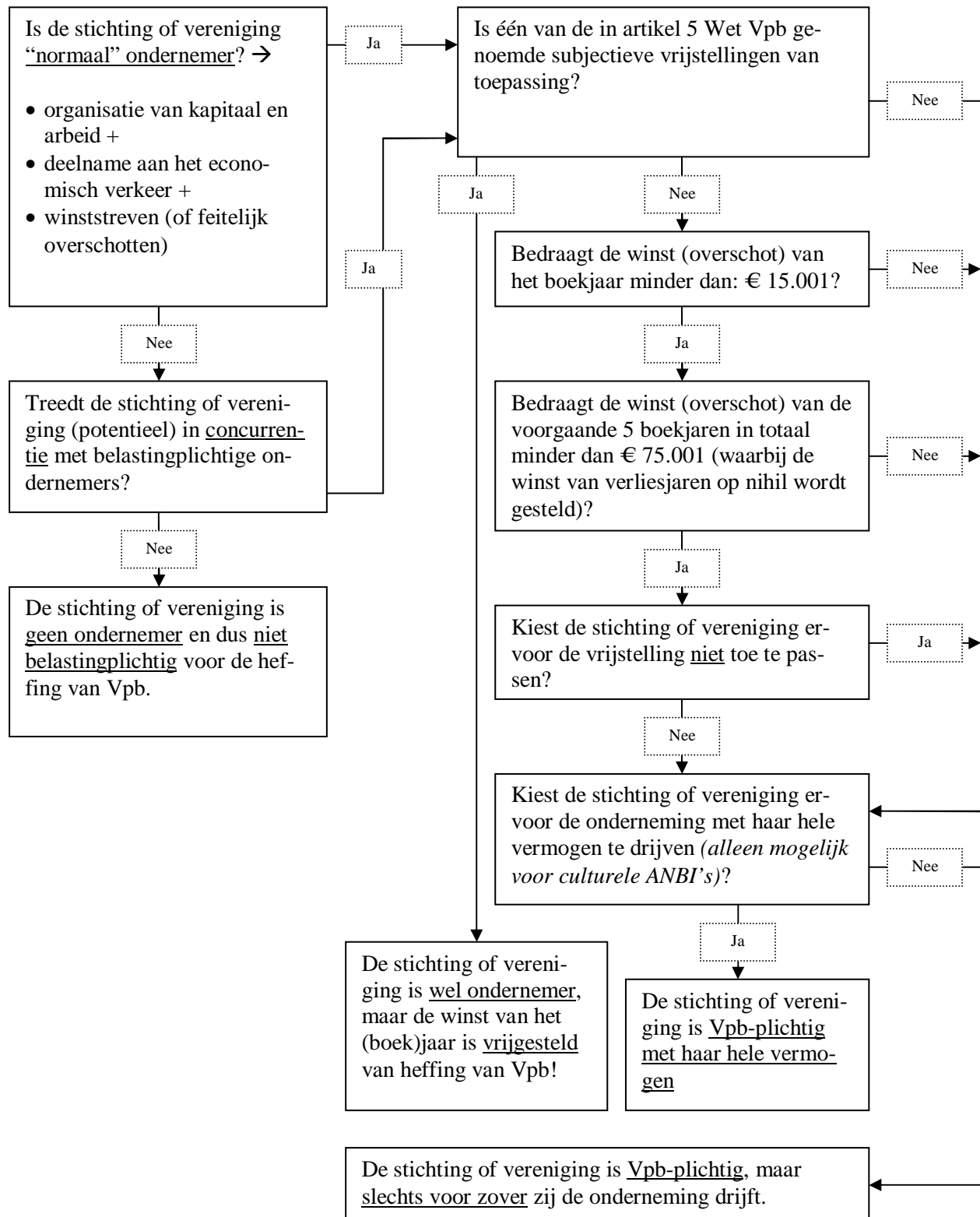
De stichting en de vereniging zijn in beginsel onderworpen aan heffing van vennootschapsbelasting (Vpb). Voor de meeste stichtingen en verenigingen zal de spreekwoordelijke soep echter niet zo heet worden gegeten als ze wordt opgediend. Dat is wel sterk afhankelijk van de feitelijke activiteiten die worden verricht. Dit kan uiteraard in de loop der tijd veranderen met aanvang (of einde) van belastingplicht voor de Vpb als gevolg. Stichtings- en verenigingsbesturen doen er dan ook verstandig aan deze belastingplicht regelmatig te (laten) toetsen.

Voorafgaand aan de beschrijving van de regels op grond waarvan de Vpbplicht wordt getoetst, is het van belang op te merken dat ondernemerschap/belastingplicht voor de heffing van omzetbelasting (BTW) niet automatisch betekent dat de stichting of vereniging ook belastingplichtig is voor de heffing van Vpb. De criteria voor belastingplicht voor de heffing van BTW worden in hoofdstuk 4 van deze notitie besproken.

Een stichting kan ook niet zelfstandig belastingplichtig zijn voor de heffing van Vpb. Dan betreft het een zogeheten “fiscaal transparante stichting”. De activiteiten van een dergelijke stichting worden toegerekend aan bij de stichting betrokken natuurlijke perso(o)n(en) of rechtsperso(o)n(en). Dit betreft echter vrij uitzonderlijke situaties, die in deze notitie niet verder worden uitgewerkt.

De opzet van het voorliggende hoofdstuk is zodanig dat stapsgewijs wordt toegewerkt naar een conclusie omtrent het al of niet zijn van ondernemer voor de heffing van Vpb. Ter verdere verduidelijk van deze stapsgewijze opzet kan het in de volgende paragraaf opgenomen stroomschema worden gehanteerd. De gebruiker van dit schema moet zich uiteraard wel realiseren dat in het schema de zaken verkort zijn weergegeven. Het schema mag niet worden gebruikt zonder de volledige tekst van dit hoofdstuk zorgvuldig te bestuderen.

**b. Stroomschema belastingplicht vennootschapsbelasting**



Dit stroomschema is een globale weergave van de problematiek. De voorwaarden en de gebruikte termen worden elders in de notitie uitgelegd.

### c. **Belastingplicht**

Een stichting of vereniging is belastingplichtig voor de heffing van Vpb indien en voor zover ze een onderneming drijft.<sup>1</sup> Deze regel bevat twee elementen:

- a. indien ze een onderneming drijft;
- b. voor zover ze een onderneming drijft.

#### i. indien

Er zijn twee toetsen om te bepalen of een stichting of vereniging een onderneming drijft (ondernemer is):

- “normaal” ondernemerschap;
- in concurrentie treden.

Beiden worden hierna nader toegelicht.

Een stichting of vereniging die oudedagsvoorzieningen voor werknemers verzorgt, wordt expliciet als Vpb-plichtig aangemerkt.<sup>2</sup>

#### *“normaal” ondernemerschap*

In het kader van het “normaal” ondernemerschap moet worden beoordeeld of sprake is van een<sup>3</sup>:

- organisatie van kapitaal en arbeid.
- waarmee wordt deelgenomen aan het economisch verkeer.
- met de bedoeling winst te behalen (winststreven of winstogmerk).

#### *Organisatie van kapitaal en arbeid*

Van een organisatie van kapitaal en arbeid is al snel sprake. Bij de minste hoeveelheid kapitaal en arbeid is al aan dit criterium voldaan. Bijna elke stichting of vereniging voldoet hier aan.

#### *Deelname aan het economisch verkeer*

Deelname aan het economisch verkeer houdt in dat op de een of andere manier de activiteiten zich uitstrekken buiten de eigen kring van de stichting of vereniging. Dat is echter al het geval als er een mogelijkheid is dat de prestaties van de stichting of vereniging ook aan derden kunnen toekomen. Ook hier voldoen vele stichtingen en verenigingen aan.

---

<sup>1</sup> Artikel 2, lid 1 en aanhef, onderdeel d van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

<sup>2</sup> Artikel 4, onderdeel b van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

<sup>3</sup> Het ondernemersbegrip wordt niet in de wet gedefinieerd, maar is tot stand gekomen door rechtspraak.

### *Winststreven*

Een winststreven kan bij een vereniging blijken uit de statuten. In de statuten van een stichting mag niet een winststreven worden opgenomen.<sup>4</sup> Een stichting mag wel winst maken (dat wil zeggen: feitelijk overschotten behalen), maar moet die overschotten dan aanwenden voor het doel van de stichting. Ook bij een vereniging kan het winststreven weliswaar niet in de statuten zijn verwoord, maar toch blijken uit het feitelijke handelen van de vereniging.

Uit de belastingrechtspraak over de Vpb-plicht blijkt dat al sprake is van een winststreven als de stichting of vereniging feitelijk regelmatig overschotten behaalt. Het behalen van overschotten kan bijvoorbeeld zeer zinvol zijn om de continuïteit van de activiteiten veilig te stellen door een buffervermogen op te bouwen. Ook als die overschotten uitsluitend worden aangewend voor de verwezenlijking van de doelen van de stichting of vereniging (bijvoorbeeld in de vorm van het al aangehaalde buffervermogen) is voor de Vpbplicht in beginsel sprake van een winststreven.

### *Winststreven gesubsidieerde instelling*

Bij een gesubsidieerde instelling is voor de Vpb-plicht geen sprake van een winststreven voor zover volgens de statuten van de instelling en/of de subsidieregels de behaalde overschotten:<sup>5</sup>

- moeten worden aangewend overeenkomstig de subsidiedoelinden;
- aan de subsidieverstrekker moeten worden terugbetaald.

Daarnaast streeft een dergelijke instelling niet naar winst als de instelling haar inkomsten hoofdzakelijk verkrijgt uit subsidies<sup>6</sup> en daarnaast alleen eigen bijdragen<sup>7</sup> ontvangt van degenen voor wie de prestaties worden verricht.

### *Specifieke regels*

Specifieke regels gelden in het kader van de beoordeling van het winststreven voor:<sup>8</sup>

- amateursportverenigingen die een kantine exploiteren;
- stichting derdengelden (van notarissen en advocaten).

Deze specifieke regels worden in deze notitie niet nader toegelicht.

### *In concurrentie treden*

Als niet wordt voldaan aan de voornoemde criteria voor “normaal” ondernemerschap is toch altijd sprake van een onderneming voor zover de stichting of vereniging in concurrentie treedt met ondernemers (natuurlijk personen of rechtspersonen), die voor hun activiteiten belastingplichtig zijn voor inkomsten- of vennootschapsbelasting.<sup>9</sup>

<sup>4</sup> Het verbod daartoe is opgenomen in het Burgerlijk Wetboek.

<sup>5</sup> Paragraaf 3.2.1 van het Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 23 december 2005, nr. CPP2005/2730M.

<sup>6</sup> Het begrip “subsidie” wordt gedefinieerd zoals in artikel 4.21 van de Algemene Wet Bestuursrecht.

<sup>7</sup> Het begrip “eigen bijdrage” wordt in het besluit niet nader toegelicht. Waarschijnlijk wordt bedoeld op bijdragen die niet staan in verhouding tot de (waarde van de) ontvangen tegenprestatie.

<sup>8</sup> Paragraaf 3.2.2 t/m 3.2.4 van het Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 23 december 2005, nr. CPP2005/2730M.

<sup>9</sup> Artikel 4 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

Van direct aanwijsbare concurrentie met aangewezen (rechts)personen hoeft geen sprake te zijn. Als de werkzaamheid uiterlijk overeenkomt met door belastingplichtige (rechts)personen verrichte activiteiten is al sprake van in concurrentie treden en dus van ondernemerschap voor de heffing van Vpb.

Ook als de stichting of vereniging niet beoogt te concurreren, is toch sprake van ondernemerschap. Bijvoorbeeld een vereniging die horeca-activiteiten verricht maar daarbij de plaatselijke horeca niet in de weg wil lopen, treedt door de aard van de activiteiten toch in concurrentie en is voor deze activiteiten in beginsel belastingplichtig voor de heffing van Vpb.

Door de Staatssecretaris van Financiën genoemde voorbeelden van in concurrentie treden, betreffen lichamen die activiteiten verrichten:<sup>10</sup>

- als gecertificeerde ARBO-dienst (waaronder ook bedrijfsgezondheidsdiensten en gemeentelijke gezondheidsdiensten);
- als gezondheidscentrum;
- op het gebied van de kinderopvang;
- op het gebied van lokale en regionale omroepen.

Een stichting met als doel de ontwikkeling van kennis en informatie voor de recreatiesector werd door de Belastingdienst als belastingplichtig voor de Vpb aangemerkt. De stelling van de stichting dat dit niet geldt voor haar activiteiten voor een ministerie, omdat zij voor die activiteiten niet deelneemt aan het economisch verkeer en niet in concurrentie treedt, wordt door de rechter niet gehonoreerd<sup>11</sup>. De prestaties jegens het ministerie zijn niet splitsbaar van de overige prestaties. De stichting behaalt regelmatig exploitatieoverschotten, waardoor sprake is van een winststreven. En andere instellingen zouden dezelfde werkzaamheden voor het ministerie kunnen verrichten, zodat de stichting (potentieel) in concurrentie treedt.

## ii. Voor zover

Als op grond van hetgeen hiervoor is beschreven, is vastgesteld dat de stichting of vereniging een onderneming drijft, is de stichting of vereniging alleen Vpb-plichtig voor haar ondernemingsactiviteiten. De andere activiteiten blijven buiten de heffing van Vpb. Nadeel daarvan is vanzelfsprekend dat de kosten van deze niet-ondernemingsactiviteiten niet op de te belasten winst in mindering mogen worden gebracht.

### **Voorbeeld**

De sportvereniging, die naast de sportactiviteiten een kantine exploiteert, is alleen voor de kantineactiviteiten belastingplichtig voor de heffing van vennootschapsbelasting. De aanschaf van sportmaterialen mag in beginsel uiteraard niet van de kantineopbrengst worden afgetrokken.

<sup>10</sup> Deze voorbeelden zijn ontleend aan paragraaf 4 van het Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 23 december 2005, nr. CPP 2005/2730M.

<sup>11</sup> Hoge Raad 15 september 2006, nr. 42 000.

Ook de opbrengsten en kosten van liquiditeiten (bijvoorbeeld bank- en spaartegoeden) en/of beleggingen, die niet (meer) dienstbaar zijn aan de uitoefening van de onderneming, blijven buiten de heffing van Vpb. In de praktijk neemt de Belastingdienst overigens niet zo snel aan dat sprake is van dergelijke overtollige liquiditeiten en/of beleggingen.

Met ingang van 1 januari 2012 kan een culturele ANBI<sup>12</sup> er voor kiezen om haar onderneming te drijven met het behulp van haar hele vermogen<sup>13</sup>. Het verzoek daartoe moet uiterlijk binnen 6 maanden na het jaar waarop het betrekking heeft, zijn ingediend bij de Belastingdienst. De Belastingdienst beslist bij beschikking. Als het verzoek wordt ingewilligd, wordt de culturele ANBI geacht tot wederopzegging haar onderneming te drijven met haar gehele vermogen. Opzegging is mogelijk in het 10<sup>e</sup> jaar volgend op het jaar waarin het verzoek is ingediend en vervolgens elke 10 jaar.

Deze optieregeling is interessant voor culturele ANBI's, die met hun niet-ondernemingsvermogen verliezen lijden. Die verliezen kunnen dan worden verrekend met de met Vpb belaste winsten uit het ondernemingsvermogen.

#### **d. Vrijstellingen**

Als de stichting of vereniging als ondernemer is aangemerkt (als "normaal" ondernemer of doordat in concurrentie wordt getreden) bestaat nog de mogelijkheid om buiten de heffing van vennootschapsbelasting te blijven op grond van:

- a. de subjectieve vrijstellingen;
- b. de generieke vrijstelling.

---

<sup>12</sup> Zie voor de definitie van het begrip culturele ANBI (culturele instelling) hoofdstuk 5.e.

<sup>13</sup> Artikel 2, lid 9 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

i. de subjectieve vrijstellingen<sup>14</sup>

De volgende instellingen kunnen zijn vrijgesteld van heffing van Vpb (de categorieën instellingen waarvoor de vrijstelling geldt, worden hierna vrij globaal omschreven, waardoor aan de gehanteerde omschrijvingen geen definitieve conclusies mogen worden verbonden):

- a. landgoederen<sup>15</sup>;
- b. bepaalde pensioenlichamen<sup>16</sup>;
- c. lichamen waarvan de activiteiten (nagenoeg) uitsluitend bestaan uit<sup>17,18</sup>:
  - genezing of verpleging van zieken, kraamvrouwen of gebrekkigen;
  - verstrekking van onderkomen aan bejaarden, gebrekkigen of wezen;
  - verschaffen van passende bezigheid aan onmaatschappelijk of onvolwaardige personen;
  - verstrekken van kleine kredieten aan personen behorende tot de economisch zwakke groepen van de bevolking;
- d. lichamen ingevolge de Woningwet<sup>19</sup>;
- e. lichamen werkzaam op het gebied van:
  - de landbouw;
  - de verzekering tegen schade op onderlinge grondslag;
  - de verzorging van uitvaarten;als het streven naar winst ontbreekt of van bijkomstige betekenis is;
- f. ziekenhuisverplegingsfondsen en ziektekostenverzekeringsmaatschappijen, voor zover zij geen winst beogen of maken anders dan voor instellingen ten bate van de volksgezondheid
- g. verzekeraars die bepaalde publiekrechtelijk geregelde verzekeringen verzekeren;
- h. openbare leeszalen en bibliotheken

ii. Generieke vrijstelling

De winst (het overschot) die (dat) een stichting of vereniging in een jaar behaalt, is vrijgesteld van Vpb indien<sup>20</sup>:

- de winst van het betreffende jaar niet meer bedraagt dan € 15.000;
- EN
- in het betreffende jaar en de 4 voorgaande jaren samen niet meer dan € 75.000 (indien in een jaar een verlies wordt geleden, wordt de winst voor dat jaar gesteld op nihil);

<sup>14</sup> Artikel 5 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

<sup>15</sup> Zie voor een nader uitwerking van de voorwaarden: onderdeel 2 van het besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 15 mei 2006, nr. CPP2005/3043M.

<sup>16</sup> Zie voor een nader uitwerking van de voorwaarden: onderdeel 3 van het besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 15 mei 2006, nr. CPP2005/3043M.

<sup>17</sup> Gehanteerd is het wellicht wat oubollige taalgebruik van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

<sup>18</sup> Zie voor een uitwerking aangaande gezondheidscentrum huisartsdienststructuur (huisartsenpost), thuiszorginstelling, arbodiensten en re-integratielichamen: onderdeel 4 van het besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 15 mei 2006, nr. CPP2005/3043M.

<sup>19</sup> Zie voor een nader uitwerking van de voorwaarden: onderdeel 5 van het besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 15 mei 2006, nr. CPP2005/3043M.

<sup>20</sup> Artikel 6, lid 1 Wet op de vennootschapsbelasting 1969, zoals deze bepaling **met ingang van 1 januari 2012** luidt. Voor de jaren 2011 en daarvoor gelden lagere drempelbedragen (jaarbedrag € 7.500 in plaats van € 15.000 en het bedrag over 5 jaren € 37.500 in plaats van € 75.000). Bovendien was in de ~~jaar~~ 2011 en voor toepassing van de vrijstelling vereist dat de stichting of vereniging kwalificeerde als een het algemeen maatschappelijk nut of een sociaal belang beogende instelling. Overleg situaties van voor 2011 met een fiscalist.



Bij de toets aan het winstplafond mag rekening worden gehouden met de aftrek van fictieve kosten van vrijwilligers (zie paragraaf 2.f. hierna). De “herbestedingsreserve” (zie paragraaf 2.g. hierna) mag niet in aanmerking worden genomen<sup>21</sup>.

De stichting of vereniging kan afzien van toepassing van de generieke vrijstelling<sup>22</sup>. Het verzoek daartoe moet worden ingediend bij de Belastingdienst binnen 6 maanden na afloop van het jaar waarop het verzoek betrekking heeft. De Belastingdienst beslist op het verzoek bij voor bezwaar vatbare beschikking. Als het verzoek wordt ingewilligd, is de vrijstelling niet van toepassing gedurende 5 jaar (welke termijn vervolgens telkens met 5 jaar wordt verlengd).

### e. Grondslag van de belasting

Als een stichting of vereniging belastingplichtig is voor de heffing van Vpb is de belasting verschuldigd over de winst. Uiteraard wordt alleen de winst belast die vloeit uit het deel van de activiteiten van de stichting of vereniging dat kwalificeert als een onderneming.

De winst bestaat uit alle opbrengsten uit de onderneming, verminderd met alle aan de onderneming toerekenbare kosten. Het past niet binnen de aard van deze notitie om de wijze van berekening van de winst nader uit te werken. Hierna wordt wel kort aandacht besteed aan de zogeheten “herbestedingsreserve”.

De verschuldigde belasting bedraagt 25% van de winst. Dit tarief is verschuldigd over het bedrag aan belastbaar bedrag dat € 200.000 overschrijdt. Over de eerste € 200.000 aan winst is slechts 20% aan Vpb verschuldigd.

### f. Aftrek van fictieve kosten

Er zijn twee mogelijkheden om fictieve kosten ten laste van de winst te brengen:

- a. de winst behaald bij fondswervende activiteiten;
- b. fictieve arbeidskosten vrijwilligers.

- i. De winst behaald bij fondswervende activiteiten<sup>23</sup>

Het van de winst aftrekbare bedrag hangt af van de aard van de instelling:

- het algemeen nut beogende instelling (ANBI): aftrek van een bedrag ter grootte van de winst behaald met kenbaar fondswervende activiteiten;
- fondsenwerver: aftrek van de uitkeringen aan een algemeen nut beogende instelling.

---

<sup>21</sup> Paragraaf 2.2 van het besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 23 december 2005, nr. CPP2005/2731M (dit besluit is na de invoering van de maatregelen uit de Geefwet – per 1 januari 2012 – nog niet ingetrokken). In de fiscale vakliteratuur wordt de vraag opgeworpen of dit standpunt juist is. Hoogstwaarschijnlijk zal hierover dan ook bij gelegenheid worden geprocedeerd.

<sup>22</sup> Deze mogelijkheid is met name interessant als daarmee een eindafrekening wordt voorkomen.

<sup>23</sup> Deze aftrek is met ingang van 1 januari 2012 opgenomen in artikel 9a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Tot en met 2011 was in artikel 9, lid 1, onderdeel h van deze wet een (ruimere) aftrekmogelijkheid opgenomen.

Een fondsenwerver is een lichaam dat uitsluitend kenbaar fondswervende activiteiten verricht<sup>24</sup>.

Kenbaar fondswervende activiteiten zijn<sup>25</sup>:

- activiteiten die in belangrijke mate met behulp van vrijwilligers worden verricht en die bestaan uit het verkopen van roerende zaken of het leveren van diensten
  - tegen een hogere prijs dan de waarde in het economisch verkeer en waarbij de afnemer kenbaar is gemaakt dat de opbrengst (nagenoeg) uitsluitend ten goede komt aan een ANBI;
  - tegen een prijs gelijk aan de waarde in het economisch verkeer, maar waarvan de kostprijs aanzienlijk lager is dan in het economisch verkeer gebruikelijk omdat er arbeid van vrijwilligers aan te pas is gekomen en waarbij de afnemer kenbaar is gemaakt dat de opbrengst (nagenoeg) uitsluitend ten goede komt aan een ANBI;
- inzamelen van roerende zaken om niet en waarbij de afnemer kenbaar is gemaakt dat de opbrengst (nagenoeg) uitsluitend ten goede komt aan een ANBI.

ii. fictieve arbeidskosten vrijwilligers<sup>26</sup>

Bij de berekening van de winst, waarover door een:

- het algemeen nut beogend lichaam;
- of
- het sociaal belang behartigend lichaam, dat haar winst hoofdzakelijk<sup>27</sup> behaalt met behulp van vrijwilligers<sup>28</sup>;

Vpb is verschuldigd, kunnen (onder voorwaarden) worden afgetrokken:

- fictieve arbeidskosten in verband met vrijwilligers, berekend op basis van het minimumloon<sup>29</sup>, uiteraard onder aftrek van de werkelijk betaalde bedragen en tenzij door deze aftrek ernstige concurrentievervalsing zou optreden.

---

<sup>24</sup> Artikel 9a, lid 2, onderdeel b van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

Vóór 1 januari 2012 was in dit verband de regeling van de Fiscaal Fondswervende Instelling (FFI) van toepassing.

<sup>25</sup> Artikel 9a, lid 2, onderdeel a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

<sup>26</sup> Artikel 9, lid 1, onderdeel h van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

<sup>27</sup> Hoofdzakelijk betekent voor 70% of meer.

<sup>28</sup> Het moet concreet gaan om personen die hun arbeid verrichten:

- om niet

of

- tegen een loon dat in belangrijke mate lager is dan hetgeen in het economisch verkeer gebruikelijk is.

<sup>29</sup> Als het lichaam aannemelijk maakt dat in het economisch verkeer een hoger loon gebruikelijk is, mag de fictieve kostenaf-trek daar op worden gebaseerd (artikel 9, lid 3 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969).

Aanvullende voorwaarden voor deze aftrek zijn:

- de vrijwilligers ten behoeve van het ondernemingsgedeelte van de stichting of vereniging werkzaamheden hebben verricht (functie-eis);<sup>30</sup>
- de fictieve kosten meer bedragen dan de daadwerkelijk aan de vrijwilligers toegekende arbeidsvergoedingen;
- de stichting of vereniging in de administratie de gewerkte uren per vrijwilliger heeft gespecificeerd met opgave van diens naam, adres, woonplaats en daadwerkelijk aan de vrijwilliger verstrekte beloning<sup>31</sup>;
- de aftrek van de fictieve kosten niet leidt tot een (compensabel) verlies<sup>32</sup>.

### *Ernstige concurrentieverstoring*

De situaties waarin sprake is van ernstige concurrentieverstoring worden vanaf 1 januari 2012 worden aangeduid in een ministeriële regeling<sup>33</sup>. Deze delegatiemogelijkheid is tot heden nog niet ingevuld.

### **g. Bestedingsreserve**

Een stichting of vereniging, die (gedeeltelijk) is aangemerkt als belastingplichtig voor de heffing van Vpb en kwalificeert als:

- culturele instelling of
- het sociaal belang behartigende instelling (SBBI),

mag ten laste van de met vennootschapsbelasting belaste winst een zogeheten “bestedingsreserve”<sup>34</sup> vormen<sup>35</sup>.

Voorwaarde is dat

- de ondernemingsactiviteiten in de lijn liggen van het belang dat de stichting of vereniging nastreeft;

of

- de ondernemingsactiviteiten bestaan uit het verzamelen en vervolgens verkopen van gebruikte goederen (oud papier, kringloopwinkel).

In een bestedingsreserve mogen worden ondergebracht de kosten betreffende:

- investeringen in bedrijfsmiddelen

en

- projecten;

in het jaar van vorming van de reserve of de 5 volgende jaren.

De toevoeging mag maximaal bedragen het bedrag van de in het betreffende jaar behaalde positieve winst vóór de dotatie aan de bestedingsreserve (zodat door de toevoeging aan de reserve geen verlies kan ontstaan).

---

<sup>30</sup> Dit zit verpakt in de voorwaarde dat de fictieve kosten alleen aftrekbaar zijn voor zover de kosten ook aftrekbaar waren geweest als de vrijwilligers wel een beloning hadden ontvangen. Dat zou alleen het geval zijn als de vrijwilligers hun werkzaamheden verrichtten voor het ondernemingsgedeelte van de stichting of vereniging.

<sup>31</sup> Artikel 9, lid 4 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

<sup>32</sup> Artikel 9, lid 5 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

<sup>33</sup> Artikel 9, lid 6 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

<sup>34</sup> Tot en met 31 december 2011 bekend als “herbestedingsreserve”.

<sup>35</sup> Artikel 12 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

De bestedingsreserve moet worden opgeheven (ten gunste van de met vennootschapsbelasting belaste winst) op het eerste van de volgende momenten:

- in het 5<sup>e</sup> jaar na reservering, behalve als:
  - uit de aard voortvloeit dat een langer tijdvak is vereist of;
  - aan de aanschaf, voortbrenging of verbetering van het bedrijfsmiddel of project een begin is gemaakt, maar de verdere uitvoering door bijzondere omstandigheden is vertraagd;
- in het jaar waarin het voornemen tot het maken van de kosten is vervallen.

#### **h. Ontvangen giften**

Giften die een Vpb-plichtige stichting of vereniging ontvangt, zullen in het algemeen niet behoren tot de belaste winst. Giften zijn bijdragen die zijn gedaan uit vrijgevigheid. Dat betekent dat de gevers geen tegenprestatie verwachten (en ook niet ontvangen) voor hun financiële bijdrage.

In de rechtspraak is aan de orde geweest de situatie van een stichting die in het leven was geroepen door twee rijverenigingen<sup>36</sup>. De stichting exploiteerde en beheerde een manege. De exploitatie van die manege is belast met Vpb. Omdat de exploitatie van de manege de enige activiteit van de stichting is, is deze voor haar hele vermogen Vpb-plichtig.

De stichting ontving giften van (voornamelijk) plaatselijke ondernemers om de bouw van de manege mogelijk te maken. De Belastingdienst was van mening dat over deze giften Vpb is verschuldigd. Omdat het gerechtshof vast had gesteld dat de gevers aan de giften geen rechten ontleenden, was de Hoge Raad, de hoogste rechter in Nederland, van mening dat de giften buiten de heffing van Vpb moesten blijven.

Wellicht ten overvloede de opmerking dat in deze zaak zeer essentieel is dat de gevers geen tegenprestatie verwachten en ook niet feitelijk ontvangen. Of daar aan wordt voldaan, zal per situatie zorgvuldig moeten worden beoordeeld.

#### **i. Thin-capitalisation**

De Vpb kent een aantal regelingen die de aftrek van door een lichaam betaalde rente verbieden. Eén van die regelingen verbiedt de aftrek van rente verschuldigd aan een verbonden lichaam in de situatie waarin het lichaam dat de rente betaalt in te hoge mate met vreemd vermogen is gefinancierd. Die regeling staat bekend als de thin-capitalisationregeling.

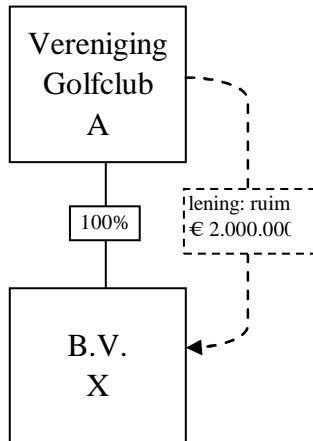
Het voert te ver deze complexe regeling in het kader van deze notitie helemaal uit te werken. Wij volstaan met een schets van een situatie waarin deze regeling zich voor kan doen. Een situatie waarvoor in de praktijk van stichtingen en verenigingen nog wel eens wordt gekozen.

---

<sup>36</sup> Hoge Raad 10 maart 1999, nr. 33 575 (BNB 1999/208).

Het betreft een zaak waarin de Rechtbank Den Haag op 29 augustus 2008<sup>37</sup> besliste dat de thin-capitalisationregeling van toepassing is. Die zaak betreft een vereniging (golfclub) die alle aandelen houdt van een B.V. Deze B.V. heeft het terrein waar de golfsport wordt beoefend in erfpacht. De vereniging heeft de B.V. meer dan € 2.000000 geleend voor de verwerving van het erfpachtrecht. Daarnaast heeft de B.V. een aanzienlijk bedrag geleend van banken. Het eigen vermogen van de B.V. bedraagt slechts € 20.000.

Schematisch:



B.V. X is uiteraard belastingplichtig voor de Vpb maar mag de aan de vereniging betaalde rente niet aftrekken van de winst waarover zij Vpb verschuldigd is.

<sup>37</sup> Rechtbank Den Haag 29 augustus 2008, nr. AWB07/5543.

### **3. Loonheffingen**

#### **a. Inleiding**

Binnen een stichting of vereniging verrichten vaak veel mensen activiteiten om de stichting of vereniging draaiend te houden. Te denken valt aan bestuursleden, barmedewerkers, activiteitenbegeleiders, mensen die de accommodatie onderhouden, enzovoorts. Naast deze min of meer voor de handliggende medewerkers moet ook worden gedacht aan ingehuurde artiesten (bijvoorbeeld bij een vrijwilligers-, personeels- of jubileumfeestje) of beroepssporters.

Voor een stichting of vereniging gelden ten aanzien van de verplichtingen ingevolge de heffing van loonbelasting en premies sociale verzekeringen, met uitzondering van de vrijwilligersregeling, geen specifieke regels. Besturen van stichtingen en verenigingen realiseren zich echter vaak onvoldoende dat deze heffingen voortdurend op de loer liggen.

In veel gevallen verrichten mensen hun werkzaamheden voor een stichting of vereniging volledig belangeloos. Dan ontstaan uiteraard geen problemen ten aanzien van heffing van loonbelasting en premies. Er is immers geen voordeel dat kan worden belast.

Van belang is daarbij wel dat werkzaamheden niet volledig belangeloos worden verricht als door de stichting of vereniging in natura zaken aan de vrijwilliger worden verstrekt (bijvoorbeeld in de vorm van verstrekking van consumpties, maaltijden, kleding, enzovoorts) of als uitsluitend kostenvergoedingen worden betaald (bijvoorbeeld voor reiskosten, telefoonkosten, enzovoorts).

In een aantal gevallen ontkomt de stichting of vereniging er niet aan om mensen te belonen en/of hun kosten te vergoeden (in geld of in natura). In die gevallen moet het bestuur er op bedacht zijn dat het uitbetalen of verstrekken van deze vergoedingen kan leiden tot de verplichting om loonbelasting en premies sociale verzekeringen in te houden en af te dragen.

#### **b. Loonheffingen**

Dit hoofdstuk is getiteld “*loonheffingen*”. Het loon van een werknemer wordt echter aan meer dan alleen heffing van loonbelasting onderworpen en wel aan:

- premies volksverzekeringen (samen met de loonbelasting aangeduid als de “*loonheffing*”);
- premies werknemersverzekeringen;
- inkomensafhankelijke bijdrage ingevolge de Zorgverzekeringswet (Zvw).<sup>38</sup>

Het totaal van deze heffingen wordt aangeduid als loonheffingen. Deze heffingen zijn allemaal verschuldigd aan de Belastingdienst.<sup>39</sup> Ze worden maandelijks of vierwekelijks afgedragen aan de Belastingdienst op grond van de aangifte loonheffingen.

De wijze waarop de heffing en inning van de loonheffingen plaatsvindt, gaat buiten het bestek van deze notitie.

<sup>38</sup> Met ingang van 1 januari 2006 is de Ziekenfondswet (Zfw) vervangen door de Zorgverzekeringswet (Zvw).

<sup>39</sup> Met ingang van 1 januari 2006 heft de Belastingdienst naast de loonbelasting en premies volksverzekeringen ook de voorheen door het UWV geïnde premies werknemersverzekeringen, als mede de inkomensafhankelijke bijdrage ingevolge de Zorgverzekeringswet.

### c. Boetes en rente

Alle verplichtingen rond de inhouding en afdracht van de loonheffingen rusten op de stichting of vereniging. Als ten onrechte geen loonheffingen worden afgedragen, kan dat leiden tot naheffingsaanslagen<sup>40</sup> vermeerderd met (heffings)rente en administratieve boetes. De hoogte van de heffingsrente is afhankelijk van het tarief<sup>41</sup> en de periode waarover de rente is verschuldigd. De administratieve boete bedraagt al snel 25% van de te weinig afgedragen loonheffingen en kan oplopen tot maximaal 100%.<sup>42</sup>

Zowel de loonheffingen, als de (heffings)rente en de administratieve boete moeten door de stichting of vereniging aan de Belastingdienst worden voldaan. De verschuldigde loonheffingen kunnen, afhankelijk van de ter zake van de uitbetaling gemaakte afspraken (bijvoorbeeld in een arbeidsovereenkomst of een overeenkomst van opdracht), via civielrechtelijke weg worden verhaald op de genietter. Dat is echter in beginsel niet het geval als de naheffing plaatsvindt op basis van de zogeheten “eindhewing”. Deze heffingsystematiek wordt in deze notitie niet verder uiteengezet; essentie is dat de belasting ten laste van de werkgever komt. De administratieve boete en de heffingsrente kunnen in beginsel niet op de genietter van de beloning worden verhaald en blijven dus in het algemeen voor rekening van de stichting of vereniging.

Als het de bestuurder van een stichting of vereniging in ernstige mate kan worden verweten dat te weinig loonheffingen zijn afgedragen, kan de bestuurder daarvoor mogelijk naast de stichting of vereniging persoonlijk aansprakelijk worden gesteld.

### d. Loonadministratie

Als blijkt dat de stichting of vereniging inhoudingsplichtig is voor de loonheffingen moet zij een loonadministratie (laten) voeren. Gezien de formaliteiten waar een dergelijke administratie aan moet voldoen en de soms bij relatief kleine tekortkomingen al behoorlijk forse sancties, is het verstandig dit door een deskundige salarisverwerker te laten doen.

### e. “Echte”dienstbetrekking

Loonbelasting en premies sociale verzekeringen moeten worden ingehouden en afgedragen als sprake is van een dienstbetrekking. Dat is het geval als de verhouding tussen stichting of vereniging en de medewerker de volgende elementen bevat:

- de verplichting van de medewerker om persoonlijk arbeid te verrichten;
- de verplichting van de stichting of vereniging om een beloning te voldoen (of in natura te verstrekken);
- tussen stichting/vereniging en de medewerker is sprake van een gezagsverhouding.

<sup>40</sup> Over de jaren voor 2006 zullen bovendien door het UWV correctienota's worden opgelegd voor de te weinig afgedragen werknemerspremies. Ook deze correctienota's kunnen worden verhoogd met een boete.

<sup>41</sup> Het tarief van de heffingsrente wordt per kwartaal vastgesteld. Voor het eerste kwartaal van 2006 bedraagt dit tarief 3,5%.

<sup>42</sup> Dit zijn de tarieven voor de zogeheten vergrijpboetes. Daarnaast zijn er (lagere)boetes voor verzuimen. Voor het bepalen van de hoogte van op te leggen boetes geldt een omvangrijke hoeveelheid regels. Het past niet binnen het bestek van deze notitie daar verder op in te gaan. Naast administratieve boetes kan in voorkomende ernstige gevallen ook het fiscale strafrecht worden ingeroepen. Het fiscale strafrecht wordt in deze notitie ook niet verder besproken.

Aan de elementen arbeid en beloning is in de praktijk al snel voldaan. Lang niet altijd voelt de medewerker van een stichting of vereniging de verplichting de arbeid te verrichten (hij of zij oefent immers vaak zijn of haar hobby uit), maar na verloop van tijd blijkt vaak wel dat hij of zij structureel voor de stichting of vereniging werkzaamheden verricht. Ook de betaling van een beloning volgt na verloop van tijd bijna vanzelf uit de feitelijke gang van zaken.

De discussie spitst zich dan ook vaak toe op de vraag of sprake is van een gezagsverhouding. Daarvoor is niet van belang of de stichting/vereniging feitelijk aanwijzingen geeft omtrent het te verrichten werk, maar of dat dergelijke aanwijzingen in principe mogelijk zijn. Naarmate het werk eenvoudiger van aard is, is sneller voldaan aan het element van de gezagsverhouding. Een heel korte algemene instructie voldoet dan al. Van belang is vaak ook dat de medewerker zijn of haar werkzaamheden verricht binnen de (organisatie)structuur van de stichting of vereniging.

#### **f. Fictieve dienstbetrekking**

Als aan de hiervoor beschreven criteria voor een “echte” dienstbetrekking niet wordt voldaan, wordt de relatie tussen stichting/vereniging en medewerker met een dienstbetrekking gelijk gesteld als<sup>43</sup>:

- de medewerker persoonlijk arbeid verricht;
  - op doorgaans tenminste 2 dagen per week (ongeacht het aantal per dag gewerkte uren)
- en
- het bruto-inkomen dat de medewerker wekelijks van de stichting/vereniging ontvangt (in geld of natura) tenminste bedraagt 40% van het bruto minimum loon
- en
- de arbeidsverhouding langer dan één maand duurt.

Naast de hiervoor beschreven dienstbetrekking van de zogeheten “gelijkgestelde” bestaan nog meer fictieve dienstbetrekkingen<sup>44</sup>, bijvoorbeeld de dienstbetrekking van een stagiair. Het gaat buiten het bestek van deze notitie om alle vormen van een fictieve dienstbetrekking te beschrijven.

#### **g. Opting in of verklaring arbeidsrelatie (VAR)**

Dat de hiervoor beschreven criteria voor het bestaan van een dienstbetrekking veel ruimte geven voor discussie blijkt uit de vele uitspraken die de belastingrechters al over deze problematiek hebben gedaan. Mensen die duidelijkheid wensen over de fiscale en premiestatus van hun werkzaamheden hebben 2 mogelijkheden:

- a. “opting in”;
- b. Verklaring ArbeidsRelatie (VAR).

---

<sup>43</sup> Artikel 4, onderdeel e, juncto artikel 2c van het Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965.

<sup>44</sup> Artikel 3 en 4 van de Wet op de loonbelasting 1964.



i. “opting in”

Op grond van de regeling van opting in kan een medewerker er voor kiezen om zijn of haar arbeidsrelatie met de stichting/vereniging aan te merken als een (fictieve) dienstbetrekking.<sup>45</sup> De relatie wordt dan fiscaal en voor de premieheffing afgewerkt als een dienstbetrekking: dus met inhouding van loonheffingen. De medewerker wordt dan aangeduid als “pseudo werknemer”.

ii. verklaring arbeidsrelatie (VAR)

In veel gevallen is het echter niet de bedoeling om een belasting- en premieplichtige dienstbetrekking te laten ontstaan. De medewerker kan er dan voor kiezen om met een VAR aan te tonen dat hij de werkzaamheden als zelfstandige verricht. Voor de bij een stichting of vereniging werkzame “vrijwilliger” ligt het aanvragen van een VAR echter in het algemeen minder voor de hand. Dat neemt niet weg dat de stichting/vereniging in voorkomende gevallen kan worden geconfronteerd met opdrachtnemers (vaak aangeduid als “free lancers” of als ZZP-ers) die werken op grond van een VAR.

De aanvraag van een VAR geschiedt door de medewerker (dus niet door de stichting of vereniging) met behulp van een daarvoor bestemd formulier (te downloaden van de website van de Belastingdienst; [www.belastingdienst.nl](http://www.belastingdienst.nl)).

Een VAR kan door de Belastingdienst worden afgegeven in de volgende 3 soorten:

- VAR – winst uit onderneming (VAR-wuo);
- VAR – resultaat uit overige werkzaamheden (VAR-row);
- VAR – directeur-grotoaandehouder (VAR-dga).

De aard van de verklaringen is in het kader van deze notitie niet van belang. Die wordt dan ook niet verder uitgewerkt.

Als de opdrachtnemer een *VAR-wuo* of een *VAR-dga* overlegt aan de stichting of vereniging wordt de stichting of vereniging gevrijwaard van de verplichting tot inhouding en afdracht van loonbelasting en premies, mits wordt voldaan aan de volgende voorwaarden<sup>46</sup>:

- de werkzaamheden worden verricht binnen de geldigheidsduur van de VAR;
- de voor de stichting of vereniging te verrichten werkzaamheden komen overeen met de in de VAR beschreven werkzaamheden<sup>47</sup>;
- de stichting of vereniging neemt een kopie van de VAR op in haar administratie;
- de stichting of vereniging identificeert de opdrachtnemer aan de hand van een origineel geldig identiteitsbewijs (geen rijbewijs!) van de opdrachtnemer en neemt een kopie daarvan op in haar administratie.

---

<sup>45</sup> Artikel 4, onderdeel f Wet op de loonbelasting 1964.

<sup>46</sup> De Staatssecretaris van Financiën neemt in een besluit de stelling in dat deze vrijwaring niet geldt wanneer de opdrachtgever (de stichting/vereniging) te kwader trouw is. Dat valt niet te lezen in de letterlijke tekst van de wetsbepaling aangaande de vrijwaring.

<sup>47</sup> Dit wordt behoorlijk strikt uitgelegd!

De rechtskracht van een VAR-row is uiterst gering. De stichting of vereniging moet dan zelf beoordelen of sprake is van een dienstbetrekking en wordt niet gevrijwaard van inhouding en afdracht van loonheffingen indien op enig moment mocht blijken dat sprake is van een (fictieve) dienstbetrekking.

## h. Vrijwilligersregeling

Omdat het voortbestaan van veel stichtingen en verenigingen sterk afhankelijk is van de inzet van vrijwilligers en stichtingen en verenigingen op zeer diverse terreinen in onze samenleving belangrijk werk verrichten, bestaat de mogelijkheid om vrijwilligers een beperkte beloning te doen toekomen zonder dat stichting/vereniging met loonheffingen en zonder dat de vrijwilliger met heffing van inkomstenbelasting worden geconfronteerd: de *vrijwilligersregeling*.<sup>48</sup>

De meeste mensen die activiteiten verrichten voor een stichting of vereniging kwalificeren zichzelf als vrijwilliger. Dat wil echter niet zeggen dat ze ook voor de belastingheffing een vrijwilliger zijn. Een vrijwilliger, voor de belastingheffing, is:

- iemand die **niet bij wijze van beroep** arbeid verricht
- voor:
  - een het algemeen nut beogende instelling (ANBI);
  - een sportorganisatie;
  - een ander lichaam, dat niet is onderworpen aan heffing van Vpb of van die heffing is vrijgesteld.

### i. niet bij wijze van beroep

Een belangrijk kenmerk van het zijn van vrijwilliger is dat **de ontvangen vergoeding (in geld en/of in natura) niet staat in verhouding tot de omvang en het tijdsbeslag van de verrichte werkzaamheden** en het karakter heeft van een kostenvergoeding. Als sprake is van een marktconforme beloning kwalificeert de medewerker in geen geval als vrijwilliger.

### ii. niet-commerciële organisaties

Uiteraard is het niet de bedoeling om via de faciliteit van de vrijwilligersregeling commerciële werkzaamheden te belonen. Het begrip commercieel heeft daarbij een objectieve invulling gekregen. Een stichting of vereniging die is onderworpen aan de heffing van vennootschapsbelasting (zie hoofdstuk 2 hiervoor) wordt gezien als commercieel en mag derhalve de vrijwilligersregeling niet toepassen.

Het begrip ANBI wordt elders in deze notitie uitgewerkt.

Organisaties die de vrijwilligersregeling toepassen en die op enig moment belastingplichtig worden voor de heffing van vennootschapsbelasting moeten er op bedacht zijn dat ze vanaf dat moment ook de vrijwilligersregeling niet meer mogen toepassen.

---

<sup>48</sup> De vrijwilligersregeling is met ingang van 1 januari 2006 opgenomen in de Wet, en wel in: artikel 2, lid 6 van de Wet op de loonbelasting 1964. Tot en met 2005 was de regeling van toepassing op basis van een besluit van de Staatssecretaris van Financiën (laattelijk in het besluit van 12 maart 2004, nr. CPP2003/2042M).

Sportorganisaties kunnen de vrijwilligersregeling toepassen ongeacht of ze belastingplichtig zijn voor de heffing van vennootschapsbelasting en ongeacht hun rechtsvorm.<sup>49</sup> Met een sportorganisatie wordt waarschijnlijk bedoeld op een organisatie binnen welke feitelijk een sport wordt uitgeoefend.<sup>50</sup>

### iii. vrijgestelde vergoeding

De vrijwilligersregeling biedt een kwalificerende stichting of vereniging de mogelijkheid om medewerkers die voldoen aan de hiervoor beschreven definitie van de (fiscale) vrijwilliger een geringe vergoeding belasting- en premievrij te doen toekomen. Die vergoeding mag maximaal bedragen € 150 per maand en maximaal € 1.500 per jaar.

Voor de toets aan deze drempelbedragen tellen alle vergoedingen mee, ongeacht of ze de medewerker in geld of in natura toekomen<sup>51</sup>. Ook vergoedingen van kosten binnen de fiscale normbedragen, zoals bijvoorbeeld een vergoeding van € 0,19 perzakelijke kilometer, tellen mee voor de toets aan de maximum bedragen.

Als de vergoeding voldoet aan de hiervoor genoemde criteria van de vrijwilligersregeling hoeft de stichting of vereniging geen loonheffing af te dragen. De vrijwilliger hoeft de betaalde vergoeding dan ook niet als resultaat uit overige werkzaamheden in zijn of haar aangifte inkomstenbelasting te verwerken (en kan uiteraard de in verband met de vergoeding gemaakte kosten niet aftrekken).<sup>52</sup> De vereniging of stichting hoeft de met toepassing van de vrijwilligersregeling uitbetaalde vergoedingen vanzelfsprekend ook niet via een formulier IB47/49 (zie ook hierna in § 3.j.) aan de Belastingdienst te melden. Wel rust op de stichting of vereniging de bewijslast dat is voldaan aan de voorwaarden voor toepassing van de vrijwilligersregeling.

Ook moet de stichting of vereniging van de verstrekte vrijwilligersvergoeding opgaaf doen in het kader van de Wet werk en bijstand<sup>53</sup>.

### iv. hogere vergoeding

Als de voornoemde drempelbedragen worden overschreden, is ook geen sprake van te belasten loon in het geval waarin uitsluitend de werkelijke kosten van de medewerker worden vergoed. De fiscale normbedragen spelen daarbij geen rol.

---

<sup>49</sup> Tot en met 2005 is de toepassing van de vrijwilligersregeling beperkt tot organisatie die niet de rechtsvorm van de N.V. of de B.V. hebben.

<sup>50</sup> Het begrip "sportorganisatie" wordt nergens nader toegelicht.

<sup>51</sup> Vanzelfsprekend moet worden beoordeeld of een aan een vrijwilliger toekomend voordeel voor de loonheffingen kwalificeert als loon. Dit past echter niet in het bestek van deze notitie. Het loonbegrip is zeer ruim, maar bijvoorbeeld zaken als een kopje koffie bij het uitvoeren van de werkzaamheden zullen in het algemeen niet als loon kwalificeren.

<sup>52</sup> Artikel 3.96, onderdeel c van de Wet IB 2001 bepaalt dat deze voordelen niet behoren tot het resultaat uit overige werkzaamheden.

<sup>53</sup> Als de gemeente het vrijwilligerswerk noodzakelijk acht voor de re-integratie van de bijstandsgerechtigde, mag de bijstandsgerechtigde netto maximaal € 150 per maand en € 1.500 per jaar aan vrijwilligersvergoeding ontvangen zonder dat de bijstandsuitkering wordt gekort.

In andere gevallen mag de bijstandsgerechtigde netto maximaal € 95 per maand en € 764 per jaar aan vrijwilligersvergoeding ontvangen zonder dat de bijstandsuitkering wordt gekort.

Het risico van het niet inhouden van loonheffingen ligt ook dan onverkort bij de stichting of vereniging.<sup>54</sup> De vereniging zal overtuigend moeten kunnen aantonen dat aan de medewerker uitsluitend reële werkelijke kosten worden vergoed, die rechtstreeks verband houden met het uitgevoerde werk.

Als niet uitsluitend de (aantoonbare) werkelijke kosten van de vrijwilliger worden vergoed, moet de stichting of vereniging op grond van de normale regels beoordelen of sprake is van een dienstbetrekking. Als daarvan sprake is, moeten loonheffingen worden ingehouden en afgedragen.

### **Voorbeeld 1**

*De heer X regelt de inkopen van materialen en kantinebenodigdheden voor een sportvereniging. Hij ontvangt daarvoor per maand een vergoeding van € 45 (op jaarbasis derhalve: € 540).*

*Daarnaast ontvangt hij, omdat hij veel spullen met zijn eigen auto ophaalt bij leveranciers, op basis van declaraties een kilometervergoeding van € 0,19 per kilometer. In 2012 declareert X in totaal 6.650 kilometers. De kilometervergoeding bedraagt dus:  $6.650 * € 0,19 = € 1.263$ .*

### **Uitwerking 1**

*De totale vergoeding die X in 2006 ontvangt, bedraagt:  $€ 540 + € 1.263 = € 1.803$ . Dat betekent dat de vrijwilligersregeling ten aanzien van X niet mag worden toegepast. Het jaarmaximum van € 1.500 is namelijk overschreden (of de maandelijks uitbetaalde vergoedingen beneden de € 150 zijn gebleven, is dan niet van belang).*

*Als de vereniging kan aantonen dat zij uitsluitend de werkelijke kosten van X vergoedt, mag inhouding van loonheffingen achterwege blijven. Ten aanzien van de kilometervergoeding slaagt de vereniging daar wellicht nog in. Voor de maandelijks vergoeding van € 45 is dat hoogstwaarschijnlijk echter zeer problematisch.*

<sup>54</sup> Tot en met 2005 werd goedgekeurd dat bij overschrijding van de maximum bedragen voor de toepassing van de vrijwilligersregeling de uitbetaalde bedragen werden gemeld aan de Belastingdienst. Deze melding moest plaatsvinden via het daarvoor aangewezen "formulier IB 47/49".

De gevolgen van de melding via het formulier IB-47/49 waren:

- de stichting of vereniging hoefde geen loonbelasting en premies volksverzekeringen in te houden;
- de medewerker moest de ontvangen vergoeding aangeven in zijn of haar aangifte inkomstenbelasting (in de rubriek "inkomsten uit overige werkzaamheden"). De vergoeding werd derhalve bij de medewerker belast met inkomstenbelasting. De aan deze inkomsten toerekenbare kosten mochten op de vergoeding in aftrek worden gebracht, maar moesten dan door de medewerker jegens de Belastingdienst worden aangetoond (met bonnetjes). Via het door de stichting/vereniging ingediende formulier IB-47/49 controleerde de Belastingdienst of de medewerker de ontvangen vergoeding in zijn of haar aangifte inkomstenbelasting had verwerkt.

**Voorbeeld 2**

*Stel de heer X uit voorbeeld 1 declareert maar 3.000 kilometer. Het betreft een echter een ijsvereniging en in 2006 vinden alleen in januari en februari activiteiten plaats.*

**Uitwerking 2**

*Als X in januari en februari de helft van de kilometers declareert, ontvangt hij in elk van die maanden  $1.500 * € 0,19 = € 285$ . Dat is, nog afgezien van de maandelijkse vergoeding van € 45, meer dan het maandmaximum van € 150. De vrijwilligersregeling mag ten aanzien van X niet worden toegepast.*

*Als de vereniging kan aantonen dat zij uitsluitend de werkelijke kosten van X vergoedt, mag inhouding van loonheffingen achterwege blijven. Ten aanzien van de kilometervergoeding slaagt de vereniging daar wellicht nog in. Voor de maandelijkse vergoeding van € 45 is dat hoogstwaarschijnlijk echter zeer problematisch.*

**v. Giftenaftrek vrijwilligers**

Giften aan een het algemeen nut beogende instelling (ANBI) zijn aftrekbaar van het inkomen waarover inkomstenbelasting is verschuldigd. Deze aftrek geschiedt als persoonsgebonden aftrek. Het aftrekbare bedrag wordt eerst in mindering gebracht op het inkomen uit werk en wonen (box 1), vervolgens op het inkomen uit sparen en beleggen (box 3) en tenslotte op het inkomen uit aanmerkelijk belang.

Giften zijn bevoordelingen uit vrijgevigheid (dus zonder dat er een tegenprestatie tegenover staat). Deze aftrek moet de vrijwilliger zelf claimen in zijn/haar eigen jaarlijkse aangifte inkomstenbelasting. Voor de aftrek van gewone<sup>55</sup> giften geldt een drempel van 1% van het (gezamenlijk) verzamelinkomen met een minimum van € 60 (bij fiscaal partners: € 120). De maximale giftenaftrek bedraagt 10% van het (gezamenlijk) verzamelinkomen<sup>56</sup>.

Als een vrijwilliger afziet van een vergoeding, kwalificeert dit als een aftrekbare gift indien<sup>57</sup>:

- de instelling een verklaring heeft afgegeven dat de vrijwilliger, zoals bedoeld in de loonbelasting, heeft ingezet;
- de belastingplichtige aanspraak kan maken op de in de verklaring genoemde vergoeding;
- de instelling bereid en in staat is die vergoeding uit te keren;
- de vrijwilliger de vrijheid heeft om over de vergoeding te beschikken.

<sup>55</sup> Naast "gewone" giften bestaat ook een regeling voor de aftrek van periodieke giften, waarvoor de drempel en het maximum niet gelden.

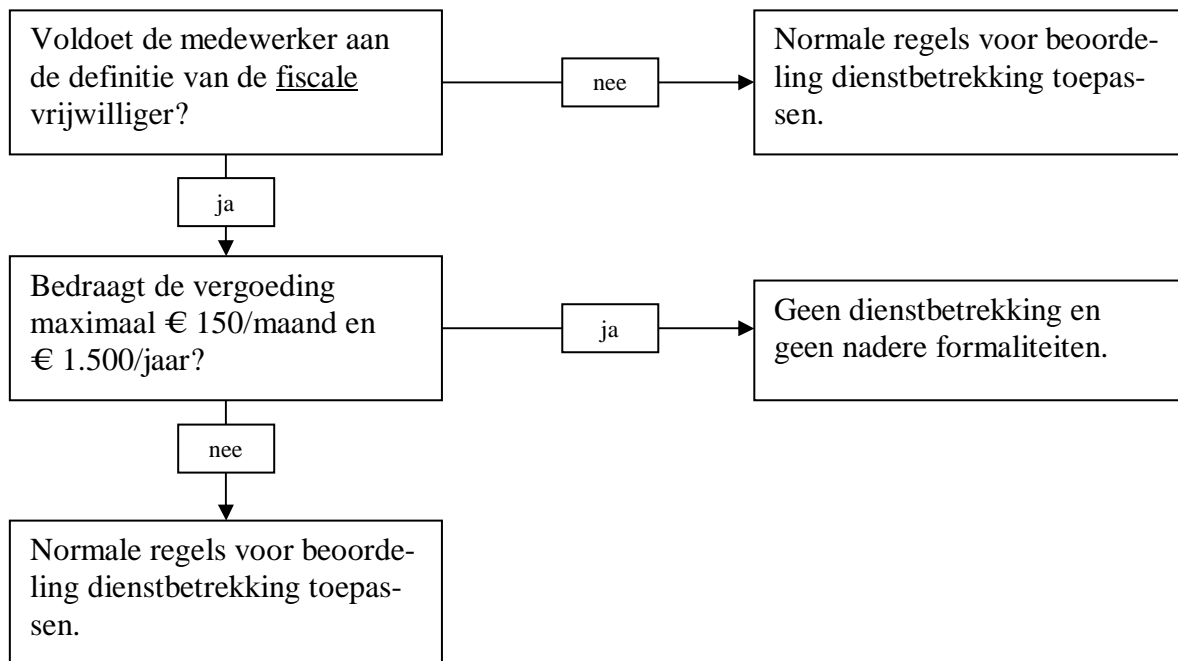
<sup>56</sup> Met ingang van 1 januari 2012 geldt voor giften aan culturele ANBI's (zie hierna) een verruimde giftenaftrek.

<sup>57</sup> Artikel 6.36 Wet IB 2001.

Giften die bestaan uit het afzien door de vrijwilliger van vergoeding voor daadwerkelijk gemaakte kosten worden in aanmerking genomen:

- voor zover sprake is van kosten die naar maatschappelijke opvattingen behoren te worden vergoed (ook wanneer de instelling geen vergoedingsregeling heeft getroffen);
- en ten aanzien van vervoer per auto (anders dan per taxi) tot maximaal € 0,19 per kilometer.

### i. Stroomschema vrijwilligersregeling



Dit stroomschema is een globale weergave van de problematiek. De voorwaarden en de gebruikte termen worden elders in de notitie uitgelegd.

### j. Bestuurders

De bestuurders van een stichting of vereniging vormen in het kader van de loonheffingen een wat bijzondere categorie medewerkers. Zij kunnen voor hun werkzaamheden als bestuurder immers niet in gezagsverhouding staan tot de stichting of vereniging die zij zelf besturen. Een dienstbetrekking voor de loonheffingen is daarom niet aan de orde. De werkzaamheden die een bestuurder als bestuurder verricht ten opzichte van de stichting of vereniging worden ook niet aangemerkt als een fictieve dienstbetrekking.<sup>58</sup>

<sup>58</sup> Artikel 2c, lid 4, onderdeel b van het Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965 sluit de bestuurder van een stichting of vereniging expliciet uit van de regeling van de gelijkgestelde (fictieve dienstbetrekking).

Dat betekent niet dat de beloning van de bestuurder niet is belast. Het blijft een beloning voor verrichte werkzaamheden. Die wordt met inkomstenbelasting belast als resultaat uit overige werkzaamheden. De bestuurder moet deze beloning opnemen in zijn aangifte inkomstenbelasting. De in verband met de beloning gemaakte aftrekbare kosten mogen daarbij worden afgetrokken. De bewijslast ten aanzien van deze kosten rust op de bestuurder. De stichting of vereniging moet een dergelijke beloning via een formulier IB47/49<sup>59</sup> melden aan de Belastingdienst.

Als een bestuurder naast de werkzaamheden als bestuurder andere werkzaamheden jegens de stichting of vereniging verricht, gelden daarvoor uiteraard wel de normale regels rond de heffing van de loonheffingen. In de praktijk is deze grens niet altijd duidelijk te trekken. Een voorbeeld is de bestuurder van een sportvereniging die, naast zijn werkzaamheden als bestuurder, ook lid is van een groep vrijwilligers die wekelijks onderhouds- en schoonmaakwerkzaamheden verricht aan de accommodatie van de vereniging. Als de bestuurder voor laatstgenoemde werkzaamheden een vergoeding ontvangt, moet wel worden beoordeeld of daarover loonheffingen zijn verschuldigd.

#### **k. Identificatieplicht**

Door de stichting of vereniging moet verplicht de identiteit worden vastgesteld van alle werknemers (echte en fictieve) aan de hand van een origineel geldig identiteitsbewijs. Een kopie van het identiteitsbewijs moet worden opgenomen in de loonadministratie. Het legitimatiebewijs moet op dat moment geldig zijn (dus niet verlopen) en formeel moeten alle pagina's worden gekopieerd.<sup>60</sup> Niet het hele identiteitsbewijs hoeft te worden gekopieerd. Alleen de bladzijden die informatie bevatten, zoals de persoonlijkheidskenmerken, de handtekening, stempels en foto's van de kinderen, moeten worden gekopieerd. Op de kopie moet(en) de foto('s) herkenbaar zijn. De kopie van het identiteitsbewijs van het moment van in dienst nemen van de werknemer mag later niet worden vervangen door een kopie van een nieuwer identiteitsbewijs. De kopie van het identiteitsbewijs moet worden bewaard tot tenminste 7 jaren nadat de dienstbetrekking met de werknemer is geëindigd.

---

<sup>59</sup> Dit betreft het formulier "Opgaaf van uitbetaalde bedragen aan een derde". Zoals de naam al zegt, kan dit formulier alleen worden gebruikt als geen sprake is van een dienstbetrekking.

De papieren versie van dit formulier wordt aangeduid als "IB47"; de elektronische versie als "IB49". Met behulp van deze opgave door de stichting of vereniging controleert de Belastingdienst of degene aan wie de beloning is betaald, deze beloning inderdaad verwerkt in zijn of haar aangifte inkomstenbelasting.

<sup>60</sup> De stichting of vereniging moet, zover dat in haar mogelijkheden ligt, vaststellen of haar een origineel en geldig identiteitsbewijs wordt aangereikt. Zo moet er op worden gelet of het document beschadigd is, of de handtekening overeenstemt met de andere handtekeningen van de werknemer (arbeidsovereenkomst, loonbelastingverklaring), of inzake lengte, leeftijd, geslacht en dergelijke kloppen, enzovoorts.

Bij twijfel kan de Koninklijke Marechaussee worden geraadpleegd, doch dat neemt in het algemeen enige tijd in beslag. Het voert te ver om deze problematiek in het kader van deze notitie nader uit te werken. Meer informatie over dit onderwerp: [www.identiteitsdocumenten.nl](http://www.identiteitsdocumenten.nl), [www.ind.nl](http://www.ind.nl), [www.postbus51.nl](http://www.postbus51.nl), [www.arbeidsinspectie.szw.nl](http://www.arbeidsinspectie.szw.nl), [www.vreemdelingenarbeid.nl](http://www.vreemdelingenarbeid.nl).

Uitsluitend de volgende documenten kwalificeren voor deze identificatie<sup>61</sup>:

- Nederlands nationaal paspoort;
- Nederlandse of gemeentelijke identiteitskaart;
- verblijfsdocument van de Vreemdelingenwet (I t/m IV en EU/EER<sup>62</sup>);
- (elektronisch) W-document;
- nationaal paspoort en identiteitskaart van een land van de (EER);
- nationaal paspoort van een niet-EER-land met een door de Vreemdelingendienst aange-tekende ver-gunning (aanmeldsticker) tot verblijf;
- vluchtelingenpaspoort;
- vreemdelingenpaspoort;
- diplomatiek paspoort;
- dienstpaspoort.

Een rijbewijs kwalificeert in dit kader niet als een geldig identiteitsdocument.

Naast de identificatie, moeten voordat de nieuwe werknemer de werkzaamheden start, moeten door de werknemer aan de werkgever de volgende gegevens zijn verstrekt:

- naam en voorletters;
- geboortedatum;
- burgerservicenummer (BSN);
- adres met postcode;
- woonplaats (indien buiten Nederland: ook woonland en regio).

Deze verplichting is sinds 1 januari 2006 vormvrij. Voorheen moest dit geschieden door middel van een loonbelastingverklaring. Van de website van de Belastingdienst kan een voorbeeld van een opgave werknemersgegevens worden gedownload. De werknemer moet deze opgave ondertekenen.

Het is zeer verstandig ook de identiteit vast te leggen van alle personen, die weliswaar geen werknemer zijn, maar aan wie de stichting of vereniging vergoedingen heeft doen toekomen (in geld of in natura). Als sprake is van anonieme ontvangers kan het ontbreken van gegevens omtrent de identiteit van deze ontvangers bij een onderzoek door de Belastingdienst aanleiding zijn om te stellen dat sprake is van een dienstbetrekking. De stichting of vereniging zal dit dan niet of slechts met veel moeite kunnen weerleggen. De naheffing vindt dan meestal plaats tegen de hoogste gebruteerde tarieven.

## **I. Artiesten en beroepsporters**

Regelmatig sluit een stichting of vereniging een overeenkomst met een artiest (bijvoorbeeld voor het opluisteren van activiteiten en feesten). Het kan gaan om individuele artiesten (bijvoorbeeld een zanger of een clown), maar ook om bands of gezelschappen.

---

<sup>61</sup> Het moet dus gaan om een paspoort of identiteitskaart. Bij werknemers van buiten de Europese Unie, Noorwegen, IJsland, Liechtenstein en Zwitserland moet bovendien worden vastgesteld dat het de werknemer is toegestaan om in Nederland te werken.

<sup>62</sup> EER staat voor Europese Economisch Ruimte, waartoe naast alle lidstaten van de Europese Unie behoren: Noorwegen, IJsland en Liechtenstein.



Alleen voor het inhuren van deze artiesten kan de vereniging al inhoudingsplichtig worden voor de loonheffingen (ook als dat bijvoorbeeld geschiedt voor een eenmalige feestavond – bijvoorbeeld voor de vrijwilligers – of voor een jubileumfeest). Het past niet binnen het kader van deze notitie om de regeling inzake de belastingheffing rond artiesten uit te werken.

Van inhoudingsplicht is geen sprake als de artiest beschikt over een verklaring van de Belastingdienst waar uit blijkt dat hij of zij kwalificeert als zelfstandige. Als de artiesten via een productiemaatschappij zijn aangeworven, neemt die maatschappij vaak de verplichtingen op zich uit hoofde van de heffing van loonbelasting en premies. De productiemaatschappij moet dan beschikken over een zogeheten “inhoudingsplichtigenverklaring”. Het is echter verstandig dit van te voren uitgebreid en zorgvuldig te documenteren in de administratie van de stichting of vereniging (via een kopie van de inhoudingsplichtigenverklaring).

Een vergelijkbare regeling als voor artiesten geldt ten aanzien van beroepsporters.

Het is voor de Belastingdienst in het algemeen redelijk eenvoudig om vast te stellen dat artiesten zijn ingehuurd. Dat kan immers worden afgeleid uit folders, posters, programmaboekjes, jubileumprogramma's, enzovoorts die door de vereniging worden verspreid. Een onderzoek door de Belastingdienst beperkt zich in het algemeen niet tot de volledige financiële administratie van de vereniging (bankafschriftjes, kasstaten, dagboek, grootboek, financieel verslag, enzovoorts). Er wordt ook andere informatie in betrokken, zoals notulen van bestuurs- en commissievergaderingen, verenigingsblaadjes, website, enzovoorts.

## 4. Omzetbelasting (BTW)

### a. Inleiding

Geen aandacht wordt, gezien de doelgroep van deze notitie, besteed aan de volgende specifieke leerstukken van de BTW:

- onroerend goed;
- levering van goederen naar of vanuit het buitenland (intracommunautaire transacties, in- en uitvoer);
- verrichten van diensten jegens buitenlandse afnemers;
- landbouw- en veehandelregeling.

Omzetbelasting wordt geheven naar het systeem van Belasting over de Toegevoegde Waarde (BTW). De heffing wordt hierna dan ook steeds aangeduid als “BTW”.

### b. Ondernemer

Alleen een ondernemer is belastingplichtig voor de heffing van BTW. In dit hoofdstuk wordt besproken wanneer iemand kwalificeert als ondernemer voor de heffing van BTW. Het ondernemerschap voor de heffing van BTW staat los van het eventuele ondernemerschap voor de heffing van vennootschapsbelasting (zie hoofdstuk 2).

De BTW kent twee soorten ondernemers:

- de echte ondernemer;
- de aangewezen ondernemer.

Beide soorten worden hierna besproken. Daarnaast komt kort het begrip fiscale eenheid aan de orde.

#### i. “echte” ondernemer

De definitie van het begrip “**ondernemer**” luidt<sup>63</sup>: “*Ondernemer is ieder die een bedrijf zelfstandig uitoefent*”.

De elementen van deze definitie zijn:

- ieder;
- bedrijf;
- zelfstandig.

#### *ieder*

Onder het begrip ieder vallen zowel natuurlijke als rechtspersonen (N.V., B.V., stichting, vereniging, enzovoorts), maar ook samenwerkingsverbanden die geen rechtspersoonlijkheid bezitten (maatschappen, vof's, enzovoorts). Laatstgenoemde samenwerkingsverbanden zijn voor de BTW zelfstandig belastingplichtig. Dit in tegenstelling tot de inkomsten- en vennootschapsbelasting waar in nagenoeg alle gevallen niet het samenwerkingsverband, maar elke deelnemer in het samenwerkingsverband belastingplichtig is.

---

<sup>63</sup> Artikel 7, lid 1 Wet OB.

*bedrijf*

De algemene definitie van een bedrijf luidt: een organisatie van kapitaal en arbeid die er op is gericht om in een duurzaam streven door deelneming aan het maatschappelijk ruilverkeer maatschappelijke behoeften te bevredigen.

Een winststreven is, in tegenstelling tot voor de vennootschapsbelasting, geen voorwaarde voor het ondernemerschap in de BTW.

De definitie van het begrip “bedrijf” bevat de volgende elementen:

- arbeid

Door middel van de factor arbeid wordt de scheiding getrokken tussen vermogensbeheer en ondernemerschap. Overigens wordt die scheidslijn bij de quasi-ondernemers weer doorbroken (zie hierna). De arbeid kan zeer gering van omvang zijn en hoeft niet door de ondernemer zelf te worden verricht.

- kapitaal

De omvang van het kapitaal kan zeer gering zijn (een handelsagent kan al ondernemer zijn als hij beschikt over een blocnote en een balpen) en het kapitaal hoeft geen eigendom te zijn van de ondernemer (het mag ook worden geleend, gehuurd, enzovoorts). Als kapitaal ontbreekt, is overigens in veel gevallen sprake van beroepsuitoefening (dat is een vorm van aangewezen ondernemerschap; zie hierna).

- duurzaam streven

Een incidenteel optreden in het maatschappelijk verkeer leidt niet meteen tot ondernemerschap (iemand die één fototoestel verkoopt, is nog geen ondernemer).

Een stichting die wordt opgericht om één popconcert te organiseren, voldoet vaak wel aan het criterium van duurzaam streven. Dat criterium wordt dan aangelegd over de periode waarin de stichting bestaat<sup>64</sup>.

- deelname aan het maatschappelijk ruilverkeer

Dit criterium sluit van het ondernemerschap uit die personen die alleen prestaties verrichten in een beperkte kring. Van een beperkte kring is geen sprake wanneer, al dan niet binnen een bepaalde (doel)groep, vrij tot de kring kan worden toegetreten.

Het criterium houdt tevens in dat sprake moet zijn van prestaties tegen vergoeding (ook wel aangeduid als “economische prestaties”). Iemand die uitsluitend niet-economische prestaties verricht, kwalificeert niet als BTW-ondernemer.

*zelfstandig*

Het zelfstandigheids criterium is opgenomen om natuurlijke personen die in ondergeschiktheid optreden uit te sluiten van het ondernemerschap. Of sprake is van zelfstandigheid moet telkens aan de feitelijke omstandigheden van het specifieke geval worden getoetst.

---

<sup>64</sup> De Hoge Raad bevestigde dit nog eens in een arrest van 14 mei 2004, nr. 39 324. Een stichting die eenmalig een feestavond organiseerde, werd als BTW-ondernemer aangemerkt.

ii. aangewezen ondernemer<sup>65</sup>

Een aangewezen ondernemer voldoet niet aan de hiervoor beschreven definitie, maar wordt voor de heffing van BTW wel specifiek aangemerkt als een ondernemer. Het betreft:

- de uitoefenaar van een beroep (bijvoorbeeld de advocaat, notaris, accountant, belastingadviseur);
- iemand die een vermogensbestanddeel exploiteert om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen (ook wel bekend als de quasi-ondernemer)<sup>66</sup>.

iii. in het kader van de onderneming

Het ondernemerschap wordt begrensd door de eis dat een prestatie moet geschieden binnen het kader van de onderneming.

In de jurisprudentie zijn enige criteria ontwikkeld om te bepalen of nevenwerkzaamheden in het kader van de onderneming worden verricht. Deze criteria luiden als volgt:

- zijn de nevenwerkzaamheden van dezelfde aard als de in de onderneming verrichte werkzaamheden?
- wordt voor de werkzaamheden gebruik gemaakt van de in de onderneming aanwezige kennis, ervaring, outillage, geldmiddelen en administratie?
- is gebruik gemaakt van diensten en voordelen uit relaties van de onderneming?
- heeft de eventuele opdrachtgever de betrokkene aangezocht om zijn kwaliteiten als ondernemer of als persoon?

**c. Belastbare feiten**

De aan heffing van BTW onderworpen handelingen zijn:

- *leveringen van goederen* in Nederland door ondernemers in het kader van hun onderneming;
- *diensten* in Nederland verricht door ondernemers in het kader van hun onderneming
- *intracommunautaire verwervingen* van goederen in Nederland door ondernemers in het kader van hun onderneming en door rechtspersonen, andere dan ondernemers;
- intracommunautaire verwervingen, anders dan hiervoor, van *nieuwe vervoermiddelen* in Nederland;
- *invoer* van goederen.

In het kader van deze notitie worden alleen leveringen en diensten hierna kort toegelicht.

i. leveringen

Bij de levering van goederen is allereerst van belang de definitie van de gebruikte termen:

- **levering:** de verrichting van de formaliteiten en handelingen, die nodig zijn om een overdracht van goederen te bewerkstelligen;
- **goederen:** alle voor menselijke beheersing vatbare stoffelijke objecten<sup>67</sup>.

<sup>65</sup> Artikel 7, lid 2, letters a en b Wet OB.

<sup>66</sup> Het waarschijnlijk meest bekende voorbeeld van quasi-ondernemerschap is iemand die een pand verhuurt. Hij exploiteert het vermogensbestanddeel – het pand – om er duurzaam opbrengst – de huur – uit te verkrijgen.

<sup>67</sup> Artikel 3, lid 7 Wet OB.

In de Wet OB<sup>68</sup> is nauwkeurig beschreven welke handelingen kwalificeren als een levering. De belaste leveringen spreken in het algemeen redelijk voor zich en worden hierna daarom niet opgesomd.

### *Integratieheffing*

Deze fictieve levering behelst betrekkelijk ingewikkelde problematiek. Het past dan ook niet binnen het kader van deze notitie om deze problematiek gedetailleerd te behandelen. Van belang is dat het mogelijk ontstaan van deze problematiek zo vroeg mogelijk wordt gesignaleerd. Daarom hierna een summiere beschrijving.

Van deze levering is sprake bij:

- door de ondernemer zelf vervaardigde goederen;
- die hij gaat gebruiken voor (gedeetelijk) niet-afrekgerechtigde prestaties.

Met vervaardigen wordt gelijkgesteld het laten vervaardigen onder het ter beschikking stellen van stoffen, waaronder begrepen (onder)grond.

Het begrip vervaardigen is voor deze levering van essentieel belang. Of van een vervaardiging in BTW-technische zin kan worden gesproken is sterk afhankelijk van de feiten. De Hoge Raad heeft dit begrip onlangs een wat andere wending gegeven door te beslissen dat een vervaardiging alleen aan de orde is als in feite sprake is van nieuwbouw. De concrete invulling van die nieuwe criterium zal plaatsvinden in komende rechtspraak.

### ***Voorbeeld 1***

*Een aannemer bouwt op eigen grond een nieuwe woning, bestemd voor de verkoop. De voorbelasting op de bouwmaterialen brengt hij in aftrek, gezien de beoogde met BTW belaste levering van de nieuwe woning.*

*Omdat hij echter geen koper kan vinden, verhuurt hij de woning. De verhuur van een woning is voor de BTW een vrijgestelde prestatie.*

*De aannemer verricht op het moment waarop hij gaat verhuren een fictieve levering en moet BTW afdragen over de waarde van de gebouwde woning (inclusief ondergrond).*

### ***Voorbeeld 2***

*Een makelaar (verricht zowel met BTW belaste als van BTW vrijgestelde prestaties) koopt een woonhuis, laat dit slopen en laat een kantoorpand bouwen. De aannemer brengt BTW in rekening. Op het moment waarop de makelaar het pand voor zijn bedrijf in gebruik neemt, verricht hij een fictieve levering. De door de aannemer in rekening gebrachte voorbelasting mag uiteraard volledig in aftrek worden gebracht.*

*De bij de fictieve levering verschuldigde BTW mag slechts worden afgetrokken voor zover het pand voor met BTW belaste prestaties wordt gebruikt.*

<sup>68</sup> Artikel 3, lid 1, letters a tot en met h Wet OB.

ii. diensten

Het begrip diensten kent in de Wet OB een negatieve omschrijving. Diensten zijn: alle prestaties, tegen vergoeding verricht, die niet als levering aangemerkt kunnen worden. Een prestatie die als levering is omschreven, kan dus geen dienst zijn.

Van belang zijn de volgende elementen:

- de **prestatie**
- moet **tegen een vergoeding** wordt verricht.

Niet van belang is van wie de vergoeding afkomstig is. Wel moet de vergoeding ter zake van de prestatie zijn ontvangen (er moet een rechtstreeks verband bestaan tussen de prestatie en de vergoeding).

*Samenloop van prestaties*

Meestal verricht een ondernemer een duidelijk aanwijsbare prestatie. Er kunnen zich echter ook situaties voordoen waarin tegen één vergoeding meerdere prestaties worden verricht. De Hoge Raad is van mening dat prestaties in beginsel moeten worden gesplitst (hoofdregel), tenzij (uitzondering):

- de ene prestatie zo ondergeschikt is aan de andere dat die in de hoofdprestatie opgaat;

**Voorbeeld**

*Een campinghouder geeft tevens gelegenheid tot het parkeren van de auto en levert water en elektra. Die prestaties gaan op in de hoofdprestatie, zijnde het gelegenheid geven tot kamperen.*

- naar maatschappelijke opvattingen sprake is van een onsplitsbaar geheel.

**Voorbeeld**

*Een ondernemer die afval inzamelt, wil het daarmee gepaard gaande vervoer als een afzonderlijke prestatie kwalificeren. De rechter bepaalt dat sprake is van een onsplitbare dienst.*

**d. Subsidies**

De definitie van het begrip dienst (zie hiervoor) speelt een belangrijke rol bij de beantwoording van de vraag of een subsidie is belast met BTW. De subsidie is belast als de subsidieontvanger tegenover de vergoeding (het subsidiebedrag) direct of indirect redelijk rechtstreeks een prestatie verricht jegens de subsidieverstrekker. Het Hof van Justitie<sup>69</sup> heeft daar aan toegevoegd dat, wil de subsidie belast zijn met BTW, sprake moet zijn van gebruik of verbruik van de gesubsidieerde prestatie door of namens de subsidieverstrekker.

<sup>69</sup> Het "Mohr-arrest", betreffende een subsidie voor het uit productie halen van een melkquotum.

Een verdeling voor subsidies is die in exploitatie- en prijssubsidies.

- Met een budget – of exploitatiesubsidie worden tekorten gedekt die in een bepaalde periode ontstaan. Exploitatiesubsidies zijn in het algemeen niet belast voor de BTW.
- Een prijssubsidie houdt direct verband met de prijs voor de prestaties van een ondernemer. Prijssubsidies zijn in het algemeen belast met BTW.

Veel stichtingen en verenigingen ontvangen subsidies met de volgende benamingen:

- instellingsubsidie  
Deze subsidie zal in het algemeen niet belast zijn met BTW. Het zal een echte budget-subsidie, zijn. Derhalve een subsidie ter dekking van de algemene tekorten van de stichting of vereniging waarvoor deze geen concrete tegenprestaties hoeft te verrichten.
- projectsubsidie  
Projectsubsidies kunnen wel leiden tot belastingplicht voor de BTW, maar dat hoeft niet. Dit ligt aan de exacte voorwaarden die de subsidieverstrekker stelt in elk individueel geval. Als daarin een concrete tegenprestatie wordt bedongen, ligt heffing van BTW op de loer.<sup>70</sup> Hetzelfde geldt uiteraard als de tegenprestatie niet expliciet is bedongen maar uit feiten en omstandigheden blijkt dat deze wel is verricht.

In alle gevallen geldt dat niet het etiket, dat op een prestatie en/of vergoeding wordt geplakt, beslist of de vergoeding met BTW is belast. Beslissend daarvoor zijn altijd de feitelijke omstandigheden rond de prestatie en de vergoeding.

### ***Voorbeeld***

*Een overheidsinstelling verstrekt tegen toekenning van een projectsubsidie de opdracht om een bepaald onderzoek te verrichten.*

*Als de onderzoekende instantie BTW-ondernemer is, is de projectsubsidie dan in beginsel al snel belast met BTW (uiteraard kan, afhankelijk van de precieze prestatie, een vrijstelling van toepassing zijn).*

### **Contributie**<sup>71</sup>

Verenigingen heffen in het algemeen van hun leden een contributie. Tegenover die contributie mag een lid deelnemen aan de (algemene) activiteiten van de vereniging.

Het Hof van Justitie in Luxemburg heeft in 1988<sup>72</sup> beslist dat een verplichte bijdrage aan een publiekrechtelijk lichaam dat de belangen behartigde van de bijdrageplichtigen niet met BTW werd belast. Een direct verband tussen de betaalde vergoeding en de mate waarin de bijdrageplichtige van de activiteiten van het lichaam profiteerde, kon niet worden vastgesteld.

<sup>70</sup> Regelmatig wordt bijvoorbeeld verplichte naamsvermelding als voorwaarde gesteld. Deze zeer beperkte tegenprestatie kan er toe leiden dat de Belastingdienst concludeert dat de subsidie is belast met omzetbelasting. Vrijwillige vermelding van de naam van een geldschieter heeft geen heffing van omzetbelasting tot gevolg.

<sup>71</sup> Deze paragraaf beschrijft de regels die gelden voor de toets of sprake is van een (potentieel) met BTW te belasten prestatie. Daarna moet nog worden bekeken of de prestatie wellicht is vrijgesteld.

<sup>72</sup> Hof van Justitie 8 maart 1988, nr. 102/86 (ook wel bekend onder de naam “Apple and Pear council”).

In 2002<sup>73</sup> besliste hetzelfde Hof dat een door een lid aan een golfclub betaalde contributie wel is belast met BTW. De prestatie van de club bestaande uit het bieden van gelegenheid tot het spelen van golf stond direct tegenover de ontvangen contributie. Daar deed niet aan af dat de leden niet allen in dezelfde mate gebruik maakten van de geboden gelegenheid.

Het Hof lijkt als leidend te zien dat het lid de hoogte van de contributie en de mate van gebruik tegen elkaar zal hebben afgewogen. Vanuit het perspectief van het lid bekeken, is dan sprake van het voor een met BTW belaste contributie benodigde rechtstreekse verband.

#### **e. Plaats en tijdstip van de prestatie**

De vragen waar en wanneer een prestatie plaatsvindt, lijken van academisch belang. Toch is het in de dagelijkse praktijk van groot belang om deze vragen te kunnen beantwoorden.

In tegenstelling tot de inkomsten- en vennootschapsbelasting is de woon- of vestigingsplaats van een ondernemer voor de heffing van BTW in beginsel niet van belang. Als de prestatie, volgens de regels van de BTW, in Nederland wordt verricht, is hier BTW verschuldigd. Een buiten Nederland gevestigde ondernemer die in Nederland met BTW belaste prestaties verricht, moet in Nederland BTW afdragen. Een in Nederland gevestigde ondernemer die prestaties verricht buiten Nederland, moet, afhankelijk van de wetgeving van het land waar de prestatie wordt verricht, in beginsel BTW afdragen in het betreffende buitenland.

Het tijdstip van de prestatie is van belang om te bepalen op welk moment de daarmee gemoeide BTW moet worden aangegeven en aan de eventuele overige formaliteiten moet worden voldaan. Het te laat afdragen van de verschuldigde BTW kan boetes tot gevolg hebben.

##### **i. plaats van levering**

**Hoofdregeel:** de plaats van levering ligt daar waar het goed zich op het moment van de levering bevindt.

**Uitzonderingen :**

- voor goederen die in verband met de levering worden vervoerd: de plaats van levering ligt daar waar het vervoer aanvangt.
- voor goederen die aan andere goederen worden aangebracht: de plaats van levering ligt daar waar het goed wordt aangebracht (ook als de goederen in verband met de levering worden vervoerd).

##### **ii. plaats van dienst**

**Hoofdregeel**<sup>74</sup>: de plaats van dienst ligt daar waar degene die de dienst verricht woont of is gevestigd.

Op deze hoofdregeel is een groot aantal uitzonderingen geformuleerd (met in sommige gevallen een nieuwe hoofdregeel en uitzonderingen). Het past niet binnen het kader van deze notitie om al deze uitzonderingen op te sommen.

---

<sup>73</sup> Hof van Justitie 21 maart 2002, nr. C-174/00 (ook wel bekend onder de naam “*Kennemer Golfclub*”).

<sup>74</sup> Artikel 6, lid 1 Wet OB.



Het onderscheid tussen hoofdregel en uitzonderingen is van groot belang. De ondernemer die een uitzondering toepast, moet aantonen dat dit terecht geschiedt. Als hij daar niet in slaagt, ligt de plaats van dienst op grond van de hoofdregel daar waar degene die de dienst verricht woont of is gevestigd. De risico's berusten bij de presterende ondernemer. Onjuiste toepassing van een uitzondering kan bij hem een naheffing (al dan niet met boete) van omzetbelasting opleveren met toepassing van de hoofdregel.

iii. tijdstip van levering

Over het tijdstip van levering zegt de Wet OB niets. Dit tijdstip wordt daarom bepaald aan de hand van het civiele recht en/of de maatschappelijke opvattingen.

iv. tijdstip van dienst

**Eenmalige diensten** worden verricht op het moment waarop de prestatie is voltooid.

**Voortdurende diensten** moeten worden gefactureerd per periode waarover de afnemer van de dienst ingevolge de overeenkomst tot een betaling verplicht is<sup>75</sup>.

**f. Vrijstellingen**

Een vrijstelling voor de BTW houdt in dat door de presterende ondernemer geen BTW in rekening hoeft te worden gebracht. Daar staat tegenover dat geen aftrek van voorbelasting mag worden geclaimd. De ondernemer die een vrijstelling toepast, moet aantonen dat dit terecht gebeurt. De risico's berusten bij de presterende ondernemer. Onjuiste toepassing van een vrijstelling kan bij hem een naheffing (al dan niet met boete) van BTW opleveren.

De wet<sup>76</sup> kent een uitgebreide opsomming van vrijstellingen<sup>77</sup> (de letters stemmen overeen met die van de onderdelen in de wettekst):

- a. de levering van onroerend goed;
- b. de verhuur van onroerend goed;
- c. het verzorgen van in een verpleeghuis opgenomen personen
- d. diensten van door de overheid erkende organisatie van jeugdwerk
- e. diensten door organisaties die zich de sportbeoefening of – bevordering ten doel stellen;
- f. bij algemene maatregel van bestuur aan te wijzen prestaties van sociale of culturele aard;
- g. medische diensten;
- h. diensten door lijkbezorgers;
- i. financiële handelingen;
- j. handelingen in het kader van kredietverlening;
- k. verzekeringen (inclusief diensten van tussenpersonen);
- l. kansspelen;
- m. prestaties ingevolge de Postwet;

---

<sup>75</sup> Artikel 35, lid 5 Wet OB.

<sup>76</sup> Artikel 11 Wet OB.

<sup>77</sup> De vrijstellingen worden hier zeer summier aangeduid. De uitleg van de vrijstellingen verschilt. In het algemeen worden de vrijstellingen eng uitgelegd. Raadpleeg bij de beoordeling in hoeverre in een concreet geval een vrijstelling van toepassing is altijd een (belasting)adviseur.

- n. niet-commerciële activiteiten van radio- en televisieorganisaties
- o. onderwijs;
- p. voordrachten en dergelijke diensten (aangewezen bij ministeriële regeling);
- q. componisten, schrijvers, journalisten;
- r. levering van een roerende zaak die in het bedrijf van de ondernemer uitsluitend is gebezigd voor vrijgestelde prestaties;
- s. levering van menselijke organen, bloed en moedermelk;
- t. diensten door werkgevers- en werknemersorganisaties, alsmede organisaties van politieke, godsdienstige, vaderlandslievende, levensbeschouwelijke of liefdadige aard aan hun leden;
- u. aangewezen diensten door vrijgestelde organisaties verricht aan hun leden;
- v. leveringen en diensten van bijkomende aard door organisaties waarvan de (hoofd)prestaties zijn vrijgesteld op grond van letter c, d, e, f, o of t (maximaal € 68.067 voor leveringen<sup>78</sup>/€ 22.689<sup>9</sup> voor diensten<sup>80,81</sup>);
- w. kinderopvang (kinderen jonger dan 13 jaar door een ondernemer die voldoet aan de kwaliteitseisen van de Welzijnswet).

De hiervoor gegeven omschrijving van de vrijstellingen geeft een indicatie van de aard van de vrijgestelde prestaties. Uitwerking van elk van de vrijstellingen gaat buiten het bestek van deze notitie. Stichtingen en verenigingen die menen een vrijstelling te mogen toepassen, doen er verstandig aan dit af te stemmen met een (belasting)adviseur.

i. prestaties van sociale of culturele aard

Een groot aantal (soorten) instellingen, die prestaties verrichten van sociale of culturele aard, is expliciet aangewezen voor toepassing van deze vrijstelling<sup>82</sup>. De prestaties verricht door de betreffende instellingen zijn vrijgesteld van heffing van BTW. De vrijstelling geldt niet (dat wil zeggen dat de hierna genoemde prestaties wel zijn belast met BTW) voor de volgende door deze (vrijgestelde) instellingen verrichte prestaties<sup>83</sup>:

- het verstrekken van spijzen en dranken;
- het verrichten van onderzoek;
- het ter beschikking stellen van personeel;
- het verzorgen van loon- en salarisadministraties, financiële administraties en grootboek-administraties;
- diensten in het kader van arbeidstherapie;
- diensten bestaande in thuiszorg.

<sup>78</sup> Leveringen van bijvoorbeeld stickers of speldjes, maar ook van drank en dergelijke (horecaprestaties).

<sup>79</sup> Voor de onder letter e genoemde (sport)organisaties: € 31765.

<sup>80</sup> Diensten zijn bijvoorbeeld het maken van reclame (via advertenties in het verenigingsblad, reclameborden of spandoeken, shirtreclame, enzovoorts).

<sup>81</sup> De maximumbedragen gelden per presterende ondernemer (dus niet per afnemer of per prestatie).

<sup>82</sup> De vrijstelling geldt uitsluitend voor de expliciet in bijlage B bij het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 genoemde instellingen en prestaties. Een instelling wier prestaties (nagenoeg) uitsluitend van sociale of culturele aard zijn en die van deze vrijstelling gebruik wil maken, moet het Ministerie van Financiën verzoeken om op de lijst te worden geplaatst. Dergelijke verzoeken worden door het Ministerie uiterst terughoudend beoordeeld.

<sup>83</sup> Artikel 7 Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 en bijlage B bij het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968.

ii. fondswervende activiteiten

Voor de vrijstelling voor fondswervende activiteiten (zie letter v hiervoor) is allereerst van belang dat de hoofdprestaties van de stichting of vereniging vallen onder één van de letters c, d, e, f, o of t (zie hiervoor).

Vervolgens moeten de hiervoor genoemde grensbedragen op jaarbasis worden beoordeeld. Zo gauw één van de grensbedragen wordt overschreden, is voor die fondswervende activiteiten BTW verschuldigd. Als één van beide grensbedragen wordt overschreden en de ander niet, blijft voor de categorie waarvoor het grensbedrag niet is overschreden de vrijstelling van toepassing.

**Voorbeeld**

*Een voetbalvereniging wil al haar elftallen er representatief uit laten zien. De vereniging gaat in 2011 een sponsorcontract aan voor haar eerste team voor een bedrag van € 10.000. Daarnaast ontvangt zij € 10.000 voor de langs haar hoofdveld geplaatste reclameborden.*

**Uitwerking**

*De vereniging kwalificeert voor haar hoofdactiviteit voor de onder letter e genoemde vrijstelling (sportbeoefening). De beide (reclame)diensten kwalificeren dus voor de fondswervende vrijstelling. Omdat het totaal in 2011 niet het grensbedrag voor diensten van € 22.689 overschrijdt, hoeft de vereniging over de reclame-inkomsten geen BTW af te dragen.*

Als één van beide grenzen als gevolg van bijzondere eenmalige omstandigheden wordt overschreden, kan heffing in dat jaar achterwege blijven<sup>84</sup>. Hetzelfde geldt als de overschrijding in het betreffende jaar redelijkerwijs niet was te voorzien. Als de grens in het volgende jaar opnieuw wordt overschreden, moet in dat jaar in elk geval heffing van BTW plaatsvinden.

De (weder)verkoop van lotto, toto en loten voor de Grote Clubactie blijft buiten de heffing van BTW, ongeacht de omvang van de opbrengst. Voorwaarde voor toepassing van deze goedkeuring is dat de voorbelasting niet in aftrek wordt gebracht. De opbrengst van deze (weder)verkoop blijft ook buiten de toets van de grensbedragen.

Hetzelfde geldt voor giften, donaties en contributies zonder expliciete tegenprestatie.

<sup>84</sup> Goedkeuring opgenomen in het besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 13 juni 2007, nr. CPP2007/1077M.

Voorbeelden van fondswervende activiteiten in de zin van deze vrijstelling zijn<sup>85</sup>:

- entreegelden voor uitvoeringen, wedstrijden, toertochten of fancy fairs;
- het tegen vergoeding reclame maken voor een boekleverancier en het bieden van ondersteuning bij distributie van e boeken door scholen;
- het tegen vergoeding toestaan van plaatsing van een zendmast op het terrein van de organisatie;
- het maken van reclame voor ondernemers, veelal als tegenprestatie voor sponsoring (hierbij maakt het niet uit of de sponsoring uit geld of goederen – zoals schoenen en trainingspakken – bestaat);
- kantineactiviteiten (zoals het verstrekken van spijzen, dranken, rookwaren en dergelijke artikelen, exploitatie van speelautomaten);
- de verhuur van lig- en bergplaatsen aan passanten van een watersportvereniging.

Niet als fondswervende activiteiten wordt aangemerkt:

- het uitlenen van personeel;
- het verstrekken van bladen ter informatie van leden of aangeslotenen over de eigen activiteiten van de organisatie (behalve als het verstrekken van de informatie een bijkomende activiteit is in de totaliteit van de aan leden verleende diensten door een van BTW vrijgestelde organisatie).

### iii. Kantineregeling

Organisaties die als aanvulling op hun primaire activiteiten een kantine exploiteren zijn voor die activiteiten in beginsel BTW-plichtig, maar daarvoor kan de vrijstelling voor fondswervende activiteiten worden toegepast. Onder bepaalde voorwaarden is de kantineomzet indien gewenst echter volledig vrijgesteld van BTW<sup>86</sup>. Deze kantineregeling staat los van de hiervoor beschreven regeling voor fondswervende activiteiten.

De kantineregeling geldt voor de navolgende organisaties, voor zover hun activiteiten niet zijn belast:

- sportverenigingen
- muziekverenigingen
- speeltuinverenigingen
- instellingen voor jeugdwerk;
- bejaardensociëteiten
- hobbyclubs
- buurtverenigingen
- dorpshuizen en wijkcentra;
- scholen voor basisonderwijs, lager en middelbaar beroepsonderwijs en algemeen voortgezet en voorbereidend wetenschappelijk onderwijs.

---

<sup>85</sup> Deze voorbeelden zijn overgenomen uit het besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 13 juni 2007, nr. CPP2007/1077M.

<sup>86</sup> Op grond van het besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 20 december 2011, nr. BLBK 2011-2594M.

Voorwaarden voor toepassing van de kantine-regeling zijn:

- in de kantine mogen uitsluitend activiteiten plaatsvinden die als normale nevenactiviteit van de organisatie zijn aan te merken;
- de kantineontvangsten mogen niet meer bedragen dan € 68.067 per jaar;
- eventuele exploitatieoverschotten van de kantine moeten worden aangewend voor de primaire activiteiten van de organisatie;
- met betrekking tot deze kantineactiviteiten wordt geen aanspraak gemaakt op aftrek van voorbelasting.

Bij overschrijding van het grensbedrag in enig jaar moet over de hele kantineomzet BTW worden afgedragen. Als de overschrijding redelijkerwijs niet was te voorzien mogen de kantineactiviteiten met ingang van het volgende jaar in de heffing van BTW worden betrokken.

Als het grensbedrag wordt overschreden, bestaat speciaal voor sportverenigingen de mogelijkheid om de BTW te voldoen naar een forfaitair percentage. Dit percentage bedraagt 11<sup>87</sup> en het wordt berekend over de totale kantineontvangsten (dus naast de omzet aan spijzen en dranken ook over de opbrengst van de verkoop van tabaksproducten, van de exploitatie van speelautomaten, enzovoorts).

#### iv. Fondswervende organisaties

Fondswervende organisaties zijn niet-commerciële organisaties die activiteiten ontplooiën om financiële steun te verkrijgen voor de activiteiten van organisaties werkzaam op sociaal, recreatief of cultureel terrein. Zelf werken deze vaak als “Stichting vrienden van ...” of “steunstichting” gepresenteerde organisaties vaak niet op deze terreinen. De prestaties van dergelijke organisaties zijn dan ook in beginsel belast met BTW.

Tot en met 31 december 2011 was goedgekeurd dat fondswervende organisaties hun leveringen en diensten vrijgesteld van BTW mochten verrichten, onder de volgende voorwaarden<sup>88</sup>:

- de verkoop van goederen en het verrichten van diensten is op “het publiek” gericht en is niet doorlopend of langdurig;
- verkoop van goederen en het verrichten van diensten heeft als doel het verwerven van gelden om een specifieke, van omzetbelasting vrijgestelde of niet-belaste, activiteit of sociaal, recreatief of cultureel terrein te financieren;
- de verkoop van goederen en het verrichten van diensten vindt onder zodanige omstandigheden plaats dat het publiek zich er van bewust is dat de opbrengst bestemd is voor het hiervoor bedoelde doel;
- de begunstigde organisatie zou voor het verrichten van de fondswervende activiteiten zelf ook een vrijstelling hebben kunnen toepassen;
- ter zake kan geen voorbelasting in aftrek worden gebracht.

Met ingang van 1 januari 2012 is deze goedkeuring ingetrokken!<sup>89</sup>

<sup>87</sup> Dit forfaitaire percentage geldt met ingang van 1 januari 2011. Daarvoor gold een percentage van 10,5.

De aanstaande verhoging van het algemene BTW-tarief van 19 naar 21% heeft wellicht ook een verhoging van het forfaitaire percentage van de kantine-regeling tot gevolg.

<sup>88</sup> Deze goedkeuring is opgenomen in het besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 13 juni 2007, nr. CPP2007/1077M.

<sup>89</sup> Zie onderdeel 3 van het besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 20 december 2011, nr. BLBK 2011-2594M.

**g. Maatstaf van heffing**

De maatstaf van heffing is voor de BTW de **vergoeding**<sup>90</sup>.

i. vergoeding

De vergoeding is: het **totale bedrag** (exclusief BTW) dat voor de prestatie in rekening wordt gebracht.

Als de afnemer meer betaalt dan de afgesproken prijs, hoort ook het meerdere tot de vergoeding.

Ook bijkomende kosten behoren tot de vergoeding. Voorbeelden van bijkomende kosten zijn:

- vastrecht en meterhuur bij de levering van energie en water;
- montagekosten bij het installeren van goederen;
- verzend- en portokosten;
- verpakkingskosten;
- administratiekosten;
- financieringskosten.

Het blijkt een in de praktijk uiterst hardnekkig misverstand te zijn dat kosten die binnen een concern of tussen zusterverenigingen of –stichtingen worden “doorbelast” niet aan heffing van BTW onderhevig zouden zijn.

**ALLE KOSTEN DIE EEN BTW-ONDERNEMER IN HET KADER VAN DE ONDERNEMING DOORBEREKENT AAN DERDEN ZIJN IN BEGINSEL AAN BTW-HEFFING ONDERWORPEN.** Of het nu gaat om managementfee’s, autokosten of wat voor kosten ook.

Deze kosten zijn alleen niet belast met BTW als het betreft:

- prestaties verricht tussen ondernemers die deel uit maken van dezelfde fiscale eenheid voor de heffing van omzetbelasting<sup>91</sup>;
- kosten voor gemene rekening;
- doorlopende posten.

ii. kosten voor gemene rekening

Kosten voor gemene rekening zijn niet onderworpen aan heffing van BTW. Van dergelijke kosten is slechts sprake als:

- de kosten worden gemaakt ten behoeve van verschillende ondernemers en in eerste instantie door één van hen worden betaald;
- de kosten voor het werkelijke bedrag volgens een *tevoren vaststaande verdeelsleutel* worden omgeslagen over deze ondernemers<sup>92</sup>;
- het risico van de kosten alle partijen volgens de overeengekomen verdeelsleutel aangaat.

---

<sup>90</sup> Artikel 8 Wet OB.

<sup>91</sup> Als aan een aantal voorwaarden wordt voldaan, kunnen nauw met elkaar verbonden ondernemers voor de heffing van omzetbelasting als één ondernemer worden aangemerkt. Onderlinge prestaties zijn dan uiteraard niet onderworpen aan heffing van omzetbelasting.

<sup>92</sup> Deze verdeelsleutel moet voor een langere termijn worden vastgesteld en gehanteerd.

Van kosten voor gemene rekening is bijvoorbeeld geen sprake als alle kosten integraal worden doorberekend! Hetzelfde geldt bij doorberekening op basis van de feitelijk verrichte werkzaamheden (bijvoorbeeld op basis van feitelijk gewerkte uren)!

iii. doorlopende posten

Alleen zogeheten **doorlopende posten** worden niet tot de vergoeding gerekend waarover BTW is verschuldigd. Doorlopende posten zijn bedragen die de ondernemer op naam en voor rekening van de afnemer heeft betaald aan een derde. Er moet een rechtsverhouding bestaan tussen de afnemer en de derde. Afzonderlijk aan de afnemer doorberekende portiekosten, telefoonkosten en dergelijke zijn geen doorlopende posten.

**Voorbeeld**

*De door een advocaat aan zijn cliënt doorberekende griffierechten kwalificeren als een doorlopende post. De advocaat betaalt de rechten op naam en voor rekening van degene die hij vertegenwoordigt. Degene die door de advocaat wordt vertegenwoordigd is het griffierecht eigenlijk verschuldigd jegens de rechterlijke instantie waar de procedure wordt ingesteld.*

*De door dezelfde advocaat doorberekende portiekosten kwalificeren niet als doorlopende post. De advocaat betaalt de portiekosten namelijk niet op naam en voor rekening van degene die hij vertegenwoordigt maar uit hoofde van de rechtsverhouding die hij aan is gegaan met (bijvoorbeeld) Post NL (Post NL kan zich bij het niet betalen van de portiekosten door de advocaat niet wenden tot degene die de advocaat vertegenwoordigt).*

iv. Bijzondere evenementen/acties

Uit ideële overwegingen worden evenementen georganiseerd, waarvan de opbrengst wordt aangewend voor een goed doel. Als de organisatoren van deze evenementen BTW-ondernemer zijn, is op normale wijze BTW verschuldigd.

Kenmerk van dergelijke evenementen is dat afnemers van de prestaties een substantieel hogere prijs betalen dan gebruikelijk is. De BTW is, zoals hierna wordt beschreven, verschuldigd over de vergoeding. De Staatssecretaris keurt echter goed<sup>93</sup> dat het in de prijs van een prestatie te onderkennen giftelement buiten de heffing van BTW blijft, onder de volgende voorwaarden:

- de afnemer is bekend gemaakt dat een gedeelte van de vergoeding bestemd is voor een specifiek charitatief doel;
- de afnemer is erop geattendeerd dat hij voor de aangeboden prestatie boven de normale prijs, bij wijze van gift, een extra bedrag betaalt;
- de afnemer is op de hoogte van het bedrag van de gift door expliciete vermelding van dat bedrag bij het verkooppunt en op het geleverde product
- het aldus ontvangen bedrag aan “giften” komt volledig ten goede aan het charitatieve doel;
- de inspecteur van het kantoor van de belastingdienst waaronder de organisator van evenement ressorteert moet zich voor de aanvang van het evenement schriftelijk akkoord hebben verklaard met de toepassing van deze goedkeuring.

Deze goedkeuring geldt alleen voor bijzondere evenementen tot het verwerven van financiële steun ten behoeve van derden en niet op evenementen die worden georganiseerd ten bate van de eigen organisatie. Op laatstgenoemde evenementen is eventueel de vrijstelling voor fondswervende activiteiten van toepassing.

## **h. Tarief**

**Hoofdregeel:** de verschuldigde BTW moet worden berekend naar het algemene tarief. Het algemene tarief bedraagt **19%**<sup>94</sup>.

**Uitzonderingen:** 1. het tarief van **6%**;  
2. het tarief van **0%**.

Het onderscheid tussen hoofdregeel en uitzonderingen is van groot belang. De ondernemer die een uitzondering toepast, moet aantonen dat dit terecht geschiedt. Als hij daar niet in slaagt, is het algemene tarief van toepassing. De risico's berusten bij de presterende ondernemer. Onjuiste toepassing van een uitzondering kan bij hem een naheffing (met heffingsrente en in veel gevallen ook met een boete) van BTW opleveren met toepassing van de hoofdregeel.

De goederen belast naar het verlaagde (6%-tarief) en naar het nultarief (0%) zijn opgesomd in tabellen. Het verlaagde tarief mag in hoofdlijnen worden toegepast op eerste levensbehoeften. Het nultarief met name op leveringen van goederen naar buiten Nederland en sommige daarmee samenhangende diensten.

<sup>93</sup> Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 20 december 2011, nr. BLBK 2011-2594M.

<sup>94</sup> Met ingang van 1 oktober 2012 wordt (hoogstwaarschijnlijk) het algemene BTW-tarief in Nederland verhoogd van 19% naar 21%.



De tabelposten zijn niet opgenomen in deze notitie. Raadpleeg bij de beoordeling welk tarief in een concreet geval van toepassing is altijd een (belasting)adviseur! De voor stichtingen en verenigingen wellicht relevante diensten belast tegen het verlaagde tarief zijn:

- gelegenheid geven tot sportbeoefening;
- gelegenheid geven tot kamperen, aan personen die slechts kort verblijf houden;
- verstrekken van logies, aan personen die slechts kort verblijf houden;
- het verlenen van toegang tot openbare musea of verzamelingen, muziekkuitvoeringen, bioscopen, sportwedstrijden, sportdemonstraties, attractieparken, speel- en siertuinen en andere primair en permanent voor dagrecreatie ingerichte voorzieningen;
- optreden door uitvoerende kunstenaars.

De toepassing van het verlaagde tarief op het geven van gelegenheid tot sportbeoefening biedt, mede als gevolg van de door de Staatssecretaris van Financiën hier aan gegeven uitleg<sup>95</sup>, mogelijkheden om de exploitatie van sportaccommodaties zodanig vorm te geven dat daarmee een BTW-voordeel kan worden behaald. Het is zaak om daarbij tijdig een (belasting)adviseur te betrekken. Voorwaarde voor de toepassing van het verlaagde BTW-tarief in deze situaties is wel dat meer moet worden gedaan dan het enkel ter beschikking stellen (verhuren) van de sportaccommodatie. Sinds het 4-daagse-arrest<sup>96</sup> van de Hoge Raad kan een buitenaccommodatie ook kwalificeren als een sportaccommodatie voor de toepassing van het verlaagde BTW-tarief.

LET OP: sinds halverwege 2011 is het beleid dat de Belastingdienst in dit verband voerde zeer sterk aangescherpt.

## i. Aftrek van voorbelasting

BTW wordt, zoals eerder al aangegeven, geheven naar het systeem van Belasting over de Toegevoegde Waarde (BTW). Kenmerkend voor dit systeem is dat de ondernemer die BTW is verschuldigd daarop in mindering mag brengen de aan hem in rekening gebrachte BTW (de voorbelasting).

### i. systematiek<sup>97</sup>

Een ondernemer mag voorbelasting in aftrek brengen die in rekening is gebracht:

- voor aan hem verrichte prestaties
- door andere ondernemers
- op een op de voorgeschreven wijze opgemaakte factuur<sup>98</sup>.

<sup>95</sup> Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 27 september 2007, nr. CPP2007/536M (het onderdeel waarin post b.3 wordt toegelicht).

<sup>96</sup> Hoge Raad 10 augustus 2007, nr. 43169 (V-N 2007/40.27).

<sup>97</sup> Artikel 15 Wet OB. Tot 1-1-2007 luidde deze formulering dat voorbelasting aftrekbaar was indien de goederen en diensten niet voor vrijgestelde prestatie werden gebruikt. Voor aftrek was dus in beginsel niet vereist dat de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste prestaties. Bijvoorbeeld voorbelasting die door de ondernemer werd gebruikt voor **onbelastbare prestaties** of voor prestaties waar **geen vergoeding** tegenover staat, was wel aftrekbaar.

<sup>98</sup> Zie paragraaf 4.j.i.

Aftrek van voorbelasting is mogelijk tenzij de wet uitdrukkelijk anders bepaalt. Aftrek is niet toegestaan als het betreft voorbelasting op:

- op goederen en diensten die niet worden gebruikt voor belaste prestaties<sup>99</sup>;
- op horecabestedingen (zie hierna);
- op goederen en diensten die worden gebruikt voor:
  - het geven van relatiegeschenken en andere giften aan personen die geen voorbelasting kunnen aftrekken;
  - personeelsvoorzieningen;
  - het verstrekken van spijzen en dranken aan personeel;
  - het voeren van een zekere staat;
- op goederen gebezigd door landbouwers die de landbouwregeling toepassen;
- op goederen gebezigd door veehandelaren die niet de veehandelsregeling toepassen;
- op goederen van ondernemers die zijn ontheven van administratieve verplichtingen.

De prestaties waarvoor vooraftrek wordt geclaimd, moeten worden gebruikt in het kader van de onderneming. Als bij de aanschaf nog niet vast staat hoe de goederen en diensten zullen worden gebruikt, mag uit worden gegaan van de vermoedelijke aanwending.

## ii. spijzen en dranken

De BTW die drukt op ingekocht voedsel en drank is niet aftrekbaar als<sup>100</sup>:

- de BTW in rekening is gebracht door een horecabedrijf;
- aan personen die voor een korte periode aanwezig zijn in de horecagelegenheid.

De BTW op zaalhuur, overnachtingen en dergelijke valt niet onder de aftrekbeperking.

### ***Voorbeeld***

*Een BTW-plichtige stichting organiseert een afscheidsborrel in een plaatselijk café.*

*De BTW die het café in rekening brengt, mag de stichting niet aftrekken.*

De BTW die drukt op de inkoop van voedsel en drank, die aan personeel wordt verstrekt (al of niet in een kantine) is wel aftrekbaar, behalve als deze aftrek op grond van het BUA<sup>101</sup> is beperkt.

De BTW op de inkoop van voedsel en drank, die in clubhuis/kantine belast met BTW aan derden wordt verkocht, is vanzelfsprekend aftrekbaar (tenzij de BTW ter zake van de verkopen wordt afgedragen op basis van het forfaitaire percentage van de kantineregeling).

<sup>99</sup> Zie paragraaf 3.f.

<sup>100</sup> Artikel 15, lid 5 Wet OB.

<sup>101</sup> Het Besluit Uitsluiting Aftrek Omzetbelasting (BUA) wordt in deze notitie niet nader uiteengezet.

iii. tijdstip van aftrek

Voorbelasting mag worden afgetrokken op:

- het moment waarop de belasting aan de ondernemer in rekening is gebracht;
- het moment dat de belasting is verschuldigd (als geen factuur wordt uitgereikt).

Aftrek is alleen toegestaan als de BTW is vermeld op een op de voorgeschreven wijze opgestuurde factuur. Uitzonderingen op deze regel:

- kaartjes voor trein, metro, tram, bus, taxi, e.d.
- benzinebonnen;
- bij groothandelszelfbedieningszaken kan in plaats van een omschrijving van de geleverde zaken een codevermelding worden gebruikt.

Ondernemers die per saldo (af te dragen omzetbelasting minus de aftrekbare voorbelasting) slechts een gering bedrag aan omzetbelasting zijn verschuldigd, hoeven de verschuldigde omzetbelasting niet af te dragen. Deze regeling staat bekend als de kleine ondernemersregeling (KOR). De KOR mag alleen door natuurlijk personen worden toegepast. Een vereniging of stichting komt derhalve **niet** in aanmerking voor toepassing van de KOR.

**j. Formaliteiten**

De heffing van BTW is vanzelfsprekend omgeven door een aantal formaliteiten. Belangrijkste stuk daarbij is de factuur. Daarnaast zijn er regels waaraan de BTW-administratie moet voldoen en regels met betrekking tot de aangifteplicht.

i. Factuur

*Verplichting tot uitreiking van een factuur*

Een ondernemer is verplicht een factuur uit te reiken als hij leveringen of diensten verricht aan:

- een andere ondernemer;
- een rechtspersoon die geen ondernemer is.

De factuereerplicht geldt onverkort als de ondernemer aan wie wordt gepresteerd geen aftrekrecht heeft (bijvoorbeeld omdat de afnemer vrijgesteld is).

Voor leveringen aan andere dan bovengenoemde personen hoeft geen factuur te worden uitgereikt (het mag uiteraard wel).

Tevens hoeft geen factuur te worden uitgereikt bij:

- vervoer van personen (de afnemer behoudt wel het recht van aftrek van voorbelasting);
- verstrekkingen in de horecasector;
- voor vrijgestelde prestaties (met uitzondering van de – vrijgestelde - levering van roerende zaken door degene die deze zaken uitsluitend heeft gebruikt voor vrijgestelde prestaties).

### *Inhoud van de factuur*

Een factuur moet de volgende gegevens bevatten<sup>102</sup>:

- de datum van uitreiking van de factuur;
- een opeenvolgend nummer, met één of meer reeksen (waardoor de factuur eenduidig wordt geïdentificeerd);
- het BTW-identificatienummer waaronder de presterende ondernemer de prestatie verricht;
- de naam en het adres van de presterende ondernemer;
- de naam en het adres van de afnemer;
- de hoeveelheid of omvang en de aard van de geleverde goederen of de verrichte diensten;
- de datum waarop de levering of dienst heeft plaatsgevonden of is voltooid (of de datum waarop een vooruitbetaling heeft plaatsgevonden<sup>103</sup>);
- de vergoeding met betrekking tot elk tarief of elke vrijstelling;
- de eenheidsprijs exclusief BTW, evenals eventuele vooruitbetalingskortingen en andere kortingen (als die niet in de eenheidsprijs zijn begrepen);
- het toegepast BTW-tarief;
- het te betalen bedrag van de BTW.

Daarnaast zijn in een aantal specifieke gevallen extra vermeldingen vereist en een aantal gevallen gelden lichtere factuureisen<sup>104</sup>

Het is toegestaan om elektronisch te factureren (bijvoorbeeld door verzending van de factuur, in pdf-format, via e-mail).

### *Bewaren*

De ondernemer moet van elke uitgereikte factuur een afschrift bewaren.

### *Factuur opgemaakt door de afnemer*

Hoofregel is dat de factuur moet worden opgemaakt door de presterende ondernemer. In een aantal branches (onder meer in de landbouw) is het zeer gebruikelijk dat de afnemer de factuur opmaakt.

### ii. Factuur- of kasstelsel

De BTW is een aangiftebelasting. Dat betekent dat de ondernemer de verschuldigde belasting geheel op eigen initiatief op aangifte moet voldoen (als de Belastingdienst geen aangiftebiljetten uitreikt, moet de ondernemer daar om verzoeken).

---

<sup>102</sup> Artikel 35 Wet OB.

<sup>103</sup> Voor zover de datum van vooruitbetaling kan worden vastgesteld en verschilt van de uitreikingsdatum van de factuur.

<sup>104</sup> Deze regelingen worden in deze notitie niet nader uitgewerkt. Ze zijn vastgelegd in artikel 33 van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968.

In welk tijdvak de BTW moet worden afgedragen, is afhankelijk van het tijdstip waarop de belasting is verschuldigd. In veel gevallen zijn daarvoor de regels van het **factuurstelsel** van belang:

- als de ondernemer verplicht is een factuur uit te reiken: is de belasting verschuldigd op het moment waarop de factuur uiterlijk had moeten worden uitgereikt;
- als de ondernemer niet verplicht is een factuur uit te reiken: is de belasting verschuldigd op het tijdstip waarop de prestatie wordt verricht;
- als de vergoeding (deels) eerder wordt ontvangen: is de belasting verschuldigd op het tijdstip waarop de vergoeding wordt ontvangen.

De belasting is in het factuurstelsel ook verschuldigd als het factuurbedrag nog niet is voldaan.

Tegenhanger van het factuurstelsel is het **kastelsel**. De belasting is dan niet verschuldigd op het moment waarop de factuur moet worden uitgereikt, doch op het moment waarop de vergoeding wordt ontvangen.

Het kasstelsel mag uitsluitend worden toegepast door daarvoor aangewezen ondernemers<sup>105</sup>. Voor (nagenoeg) alle aangewezen ondernemers is het toepassen van het kasstelsel verplicht. Een ondernemer die daartoe is aangewezen, maar die het kasstelsel toch niet wil volgen, moet de inspecteur daarvan schriftelijk in kennis stellen.

### iii. Tijdstip uitreiken factuur

Als de ondernemer verplicht is een factuur uit te reiken, dan moet hij dat doen voor de 15<sup>e</sup> dag<sup>106</sup> van de maand na de maand waarin de prestatie is verricht.

Als vooruitbetalingen zijn overeengekomen moet telkens voor het tijdstip van de opeisbaarheid daarvan een factuur worden uitgereikt.

### iv. BTW-administratie

Aan de BTW-administratie worden strenge eisen gesteld. Op het niet voldoen aan die verplichtingen staan administratieve en (fiscaal) strafrechtelijke sancties. Daarnaast kan de inspecteur als de administratie niet (geheel) voldoet de administratie terzijde stellen en zelf aan de hand van andere gegevens de verschuldigde BTW bepalen. Op de ondernemer rust dan de bewijslast dat die berekening onjuist is (**verzwaring en omkering van de bewijslast**).

---

<sup>105</sup> Artikel 26 Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting.

<sup>106</sup> Vanaf 1 januari 2013 wordt dit: uiterlijk op de 15<sup>e</sup> dag.

Ondernemers moeten aantekening houden van:

- uitgaande en inkomende facturen;
- uitgaven en ontvangsten wegens aan hem en door hem verrichte intracommunautaire verwervingen/leveringen;
- invoer van voor hem bestemde goederen;
- uitvoer uit de EU en de opslag in douane-entrepot van goederen;
- andere gegevens die van belang kunnen zijn voor de heffing van BTW in Nederland en in de andere EU-lidstaten.

**Bewaartermijnen**

De BTW-administratie moet gedurende de volgende termijnen door de ondernemer worden bewaard:

- *de basisgegevens*: gedurende minstens 7 jaar;
- *de overige gegevens*: kunnen met de inspecteur op individuele basis afspraken worden gemaakt voor een termijn korter dan 7 jaar;
- gegevens betreffende *onroerende zaken*: gedurende minstens de 9 jaren volgende op het jaar van ingebruikname van het onroerend goed.

v. aangifteplicht

De BTW is een aangiftebelasting. Dat betekent dat de ondernemer zelf moet zorg dragen voor het tijdig doen van aangifte en voor tijdige betaling van het verschuldigde bedrag<sup>107</sup>. De aangifte moet worden ingeleverd en het verschuldigde bedrag moet zijn voldaan binnen 1 maand na afloop van het aangiftetijdvak<sup>108</sup>. Uitstel voor de termijn van inleveren van een aangiftetiljet omzetbelasting en/of voor de betalingstermijn wordt slechts bij zeer hoge uitzondering verleend.

vi. Aangiftetijdvak

Het aangiftetijdvak wordt vastgesteld door de inspecteur en kan betreffen:

- een kalenderjaar;
- een kalenderkwartaal;
- een kalendermaand.

Op welke periode de inspecteur het aangiftetijdvak bepaalt, is onder meer afhankelijk van de omvang van de periodiek af te dragen bedragen en of de ondernemer keurig aan zijn periodieke verplichtingen uit hoofde van de heffing van BTW voldoet.

De aangifte moet op elektronische wijze bij de belastingdienst worden ingediend. Dat kan via de website van de Belastingdienst ([www.belastingdienst.nl](http://www.belastingdienst.nl)). Daarvoor is nodig de door de Belastingdienst aan de ondernemer uitgereikte gebruikersnaam en het wachtwoord.

---

<sup>107</sup> Als de ondernemer om de een of andere reden door de belastingdienst niet in de gelegenheid wordt gesteld om aangifte te doen (bijvoorbeeld omdat abusievelijk geen aangiftetiljet wordt uitgereikt), moet hij, op straffe van sancties, zelf actie ondernemen om te komen tot een tijdige en juiste afdracht van de verschuldigde belasting.

<sup>108</sup> Bij de start van een onderneming gelden in het algemeen afwijkende tijdvakken en termijnen voor de indiening van aangiftetiljetten. Deze worden duidelijk op het aangiftetiljet vermeld.

vii. Suppletie-aangifte

Een suppletieaangifte had tot 1 januari 2012 als zodanig geen (eigen) juridische status. Over een dergelijke aangifte werd in de fiscale wetgeving nergens gerept. Daarom moest de status van een suppletieaangifte worden geduid met de bestaande “instrumenten” zoals die er in de fiscale wetgeving zijn. Dat leidde tot de volgende kwalificaties:

- een suppletieaangifte die per saldo<sup>109</sup> leidt tot een te betalen bedrag:
  - ingediend binnen de voor de oorspronkelijke aangifte geldende aangiftetermijn: kwalificeert als een aanvulling op de oorspronkelijke aangifte;
  - ingediend buiten de voor de oorspronkelijke aangifte geldende aangiftetermijn: kwalificeert als een verzoek om een naheffingsaanslag op te leggen;
- een suppletieaangifte die per saldo<sup>109</sup> leidt tot een te ontvangen bedrag:
  - ingediend binnen de voor de oorspronkelijke aangifte geldende aangiftetermijn: kwalificeert als een aanvulling op de oorspronkelijke aangifte;
  - ingediend buiten de voor de oorspronkelijke aangifte geldende aangiftetermijn: kwalificeert als een verzoek om een ambtshalve teruggaaf van de ten onrechte betaalde belasting.

*Spontane informatieverplichting*

De enige verplichting die tot en met 31 december 2011 wat betreft het doen van aangifte op een BTW-ondernemer rustte, was die tot het tijdig indienen van de tijdvakaangiften waarin de verschuldigde of te ontvangen BTW juist is verwerkt. Er bestond geen verplichting om op enig moment voor de BTW een suppletieaangifte in te dienen of de Belastingdienst op enige andere wijze te informeren omtrent onjuistheden in de ingediende tijdvakaangiften. Dat nam niet weg dat het indienen van een suppletieaangifte in het algemeen toch van belang was. Dat betrof dan echter met name de hoogte van een eventuele boete of straf.

Met ingang van 1 januari 2012 wordt een ondernemer verplicht om op eigen initiatief de Belastingdienst te informeren wanneer blijkt dat te weinig of teveel BTW is afgedragen<sup>110</sup>. Deze verplichting geldt voor een periode van 5 jaren voorafgaand aan het jaar waarin wordt geconstateerd dat te weinig BTW is afgedragen<sup>111</sup>. De verplichting geldt dus in 2012 ook onverkort voor de jaren 2007 tot en met 2011 (ondanks dat de spontane informatieverplichting niet is opgenomen in de voor die jaren geldende wetgeving)!

Met deze spontane informatieverplichting heeft de suppletieaangifte BTW vanaf 1 januari 2012 een min of meer formele juridische status gekregen. De afwikkeling van een suppletieaangifte geschiedt echter onverkort zoals hiervoor onder het kopje “Juridisch status suppletieaangifte” wordt beschreven.

---

<sup>109</sup> De opzet van de suppletieaangifte is dat daarin de complete gespecificeerde gegevens van het te suppleren tijdvak worden opgenomen. Dat leidt tot een nieuw saldo van die aangifte (saldo van de af te dragen BTW en de af te trekken voorbelasting). Van dit bedrag wordt afgetrokken het saldo van de BTW-aangifte(n) over het(de) tijdvak(ken), alsmede eventuele eerdere suppletieaangiften. Hetgeen daarna resteert, is het saldo van de suppletieaangifte (te betalen of te ontvangen). Dit laatste saldo wordt hier bedoeld.

<sup>110</sup> Deze verplichting wordt opgenomen in het vanaf 1 januari 2012 van kracht zijnde artikel 10a van de Algemene wet inzake rijksbelastingen. In een nieuw artikel 15 van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 wordt deze verplichting nader uitgewerkt.

<sup>111</sup> Artikel 15, lid 1 van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968. Deze termijn is gelijk aan de termijn voor naheffing van BTW (artikel 20 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen).

De suppletieaangifte BTW moet vanaf 1 januari 2012 worden gedaan op een door de Belastingdienst aangegeven wijze<sup>112</sup>. Heel concreet is die aanwijzing op dit moment nog niet. De hiervoor beschreven wijzen van suppleren kunnen worden gehanteerd. Hoogstwaarschijnlijk wordt op termijn verplicht gesteld dat de suppletieaangifte elektronisch wordt ingediend via het persoonlijk domein van de ondernemer op de website van de Belastingdienst. Wel wordt in de toelichting expliciet aangegeven dat het vermelden van de BTW-schuld of –vordering in de winstaangifte niet kwalificeert als een juiste wijze van indienen van een suppletieaangifte.

Cruciaal is natuurlijk het moment waarop aan de spontane informatieverplichting moet worden voldaan. Dat moment is zodra de ondernemer er van op de hoogte is dat te weinig of teveel BTW is afgedragen. Meestal zal dit zijn bij het opmaken van de jaarstukken. Als de ondernemer weet of redelijkerwijs moet vermoeden dat de Belastingdienst al van de onjuistheid of onvolledigheid op de hoogte is, is niet (tijdig) aan de informatieverplichting voldaan.

#### viii. Boeten

Als aan de aangifte- en/of informatieverplichtingen niet wordt voldaan, mag de inspecteur een boete opleggen.

De wet kent twee soorten boeten:

- **verzuimboeten;**

Die worden opgelegd als is verzuimd tijdig aangifte te doen en/of tijdig te betalen<sup>113</sup>.

- **vergrijpboeten;**

Deze boeten kunnen alleen worden opgelegd als tenminste sprake is van grove schuld van de zijde van de ondernemer. Van grove schuld is al sprake als de inspecteur aannemelijk kan maken dat het niet (geheel) voldoen van de verschuldigde belasting is te wijten aan “*aan laakbaarheid grenzende onachtzaamheid*” van de ondernemer.

Voor het vaststellen van de exacte omvang van de boete is een uitgebreide set aan regels vastgesteld. Het voert te ver hier in het kader van de onderhavige notitie uitgebreid op in te gaan. Overleg bij een verzuimboete altijd met een (belasting)adviseur over de mogelijkheden om de boete ter discussie te stellen.

---

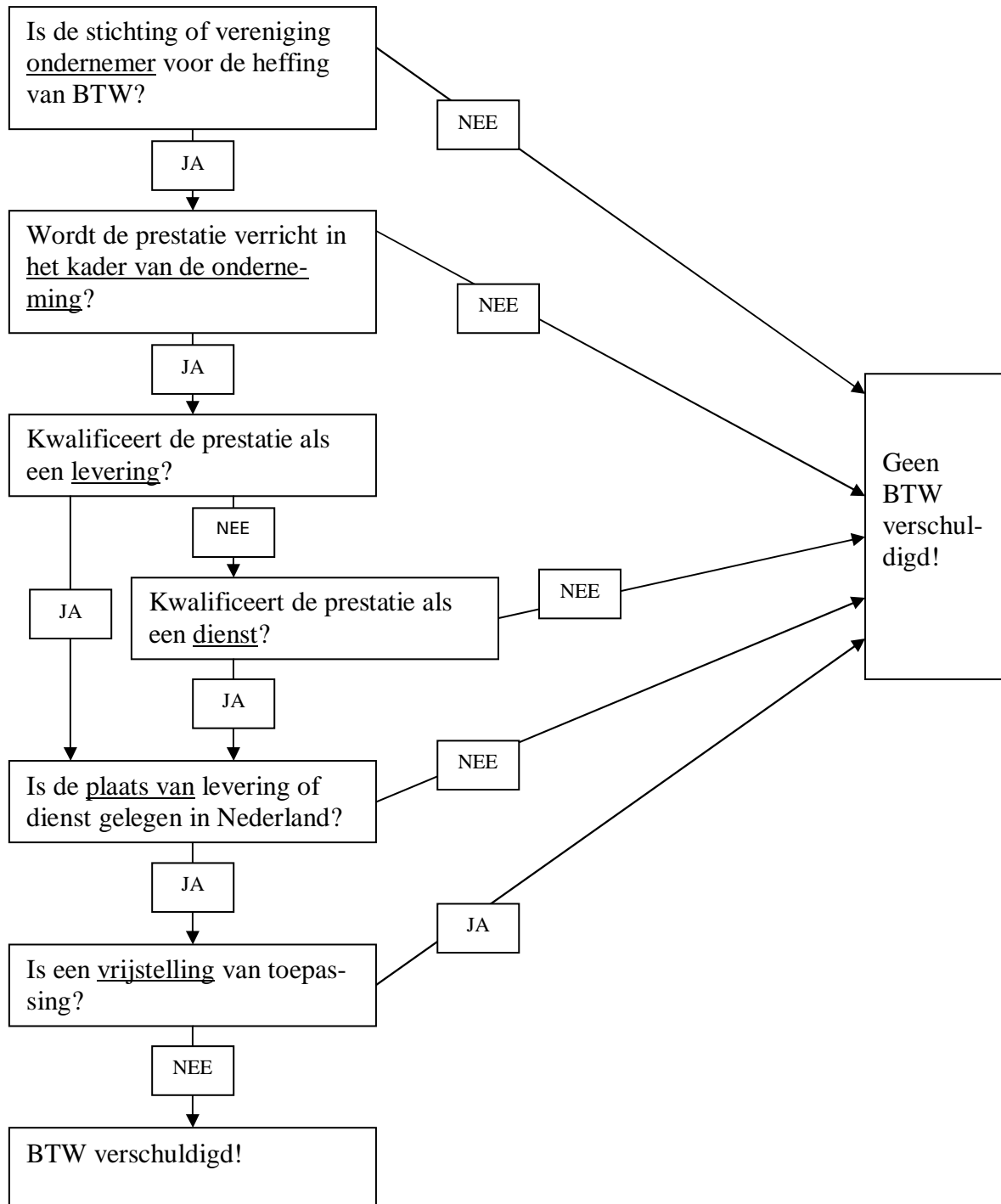
<sup>112</sup> Artikel 15, lid 3 van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968.

<sup>113</sup> Deze boete is verschuldigd als enkel sprake is van een verzuim. Aan een verzuimboete kan in beginsel alleen worden ontkomen als sprake is van afwezigheid van alle schuld (avas). Daarvan is, zo blijkt uit de jurisprudentie, niet snel sprake. Ondernemers die met een boete worden geconfronteerd, doen er verstandig aan om met een (belasting)adviseur af te stemmen in hoeverre deze boete past in de daarvoor geldende wet- en regelgeving. De beschrijving daarvan gaat buiten het bestek van deze notitie.



**k. Stroomschema “is BTW verschuldigd?”**

Onderstaand schema beperkt zich tot leveringen en diensten verricht in Nederland. Invoer en intracommunautaire verwerving zijn niet in het schema verwerkt, evenals het mogelijk in het buitenland verschuldigd zijn van BTW. De (eventuele) aftrek van voorbelasting is niet verwerkt.



Dit stroomschema is een globale weergave van de problematiek. De voorwaarden en de gebruikte termen worden elders in de notitie uitgelegd.

## 5. Erf- en schenkbelasting

### a. Inleiding

Verenigingen en stichtingen worden regelmatig ook financieel ondersteund via schenkingen of verkrijgingen uit nalatenschappen (bijvoorbeeld in de vorm van een legaat). Van een schenking kan bijvoorbeeld ook sprake zijn als de vereniging of stichting iets wordt gegund zonder daarvoor een adequate tegenprestatie te voldoen. Over dergelijke verkrijgingen is schenk- respectievelijk erfbelasting verschuldigd<sup>114</sup>.

### b. Schenking

Schenkingen doen zich voor in twee hoedanigheden.

- formele schenkingen  
Dat is een overeenkomst waarbij de schenker uit vrijgevigheid een goed of geldsom verschaft aan de begiftigde.<sup>115</sup> Voor onroerende zaken moet een dergelijke schenking plaatsvinden via een notariële akte. Voor roerende zaken (bijvoorbeeld geld) volstaat de overdracht “van hand tot hand”.  
Kwijtschelding van een (deel van een) vordering kwalificeert ook als een formele schenking.
- materiële schenkingen  
Daarmee wordt bedoeld elke andere bevoordeling uit vrijgevigheid (bijvoorbeeld de verkoop van een goed tegen een lagere prijs dan de werkelijke waarde).

In beide gevallen moet, wil sprake zijn van een schenking, aan twee voorwaarden zijn voldaan.

- De schenker verarmt in zijn of haar vermogen. De overeenkomst waarbij A zich verbindt gratis arbeid voor B te verrichten, kwalificeert niet als een schenking omdat A niet verarmt.
- De schenker handelt uit vrijgevigheid. Dat wil zeggen dat de schenker geen tegenprestatie verwacht en/of ontvangt.  
Door een vereniging van haar leden ontvangen contributies kwalificeren derhalve niet als een schenking. Tegenover de contributie staan immers de rechten van het lid uit hoofde van het lidmaatschap van de vereniging.

### c. Erf- en schenkbelasting

Erf- en schenkbelasting is verschuldigd over de waarde in het economisch verkeer van hetgeen wordt verkregen. Als een geldsom wordt verkregen, is deze waarde in het algemeen eenvoudig vast te stellen (op de nominale waarde). Als iets anders dan een geldsom wordt ontvangen, moet de waarde daarvan worden bepaald (bijvoorbeeld door taxatie).

<sup>114</sup> Hoewel deze heffingen sinds 1 januari 2010 de naam erf- en schenkbelasting dragen, vindt de heffing nog steeds plaats op grond van de Successiewet 1956. Tot en met 2009 droegen deze heffingen de naam recht van successie en recht van schenking.

<sup>115</sup> Artikel 7.175 BW.

De verschuldigde erf- of schenkbelasting wordt berekend naar een progressief tarief. Dit draagt voor een verkrijging in 2012<sup>116</sup>:

Belastbaar bedrag:

van	tot	tarief
€ 0	€ 115.708	30%
€ 115.705	-	40%

Voor zowel de erf- als de schenkbelasting bedraagt de vrijstelling: € 2.012. Dit betreft een voetvrijstelling. Dat houdt in dat als de verkrijging de vrijstelling overtreft, het bedrag van de verkrijging boven de vrijstelling wordt belast. De tarieven en vrijstellingen gelden per kalenderjaar.

### Voorbeeld 1

Een voetbalvereniging<sup>117</sup> ontvangt in 2012 van een notabele uit het dorp een schenking van € 4.000. De over dit bedrag verschuldigde schenkingbelasting bedraagt, als de vereniging niet kwalificeert als SBBI:

Schenking	€ 4.000
Af: vrijstelling	€ <u>2.012</u>
Belastbaar	€ <u><u>1.988</u></u>

Schenkbelasting (30%)	€ <u><u>596</u></u>
-----------------------	---------------------

*(de schenkbelasting moet door de voetbalvereniging aan de Belastingdienst worden betaald)*

Een bijzondere variant van schenking is de zogeheten “schenking vrij van recht”. Uitgangspunt is dat de begiftigde de schenkbelasting betaalt. De over een schenking vrij van recht verschuldigde schenkingbelasting komt echter voor rekening van de schenker. Dat heeft tot gevolg dat de voor rekening van de schenker komend schenkingbelasting wordt aangemerkt als een belaste schenking. De verschuldigde schenkingbelasting moet dan ook worden gebruikt. Hetzelfde geldt voor de erfbelasting die is verschuldigd over een “legaat vrij van recht”.

<sup>116</sup> De tarieven en vrijstellingen voor de erf- en schenkbelasting kunnen jaarlijks wijzigen.

<sup>117</sup> Zie voor sportverenigingen §4.E hierna.

**Voorbeeld 2**

Stel de notabele van voorbeeld 1 hiervoor schenkt vrij van recht.

Schenking	€	4.000
Af: vrijstelling	€	<u>2.012</u>
Belastbaar	€	<u>1.988</u>

Schenkbelasting (30%)	€	596
Schenkbelasting daarover (30% * € 596 =)	€	179
Schenkbelasting daarover (41% * € 179 =)	€	54
Schenkbelasting daarover (41% * € 54 =)	€	16
Schenkbelasting daarover (41% * € 16 =)	€	4
Schenkbelasting daarover (41% * € 4 =)	€	<u>1</u>
Totaal verschuldigd aan schenkbelasting	€	<u>850</u>

*(de schenkbelasting hoeft nu niet door de voetbalvereniging te worden betaald; de schenker neemt de verschuldigde belasting voor zijn rekening)*

Voor het afdragen van erf- en schenkbelasting moet een aangifte worden ingediende bij de Belastingdienst. Vervolgens legt de Belastingdienst een aanslag op voor het verschuldigde recht. Pas na de ontvangst van die aanslag hoeft de belasting te worden betaald. Als de Belastingdienst het aangiftebiljet niet spontaan uitreikt, moet om uitreiking worden verzocht.

**d. Algemeen nut beogende instelling (ANBI)**

Door een het algemeen nut beogende instelling (ook wel aangeduid als “ANBI”) ontvangen schenkingen of verkrijgingen uit een nalatenschap zijn vrijgesteld van erf- en schenkbelasting<sup>118</sup>, voor zover aan de verkrijging niet een opdracht is verbonden die aan de verkrijging het karakter ontnemt van te zijn geschied in het algemeen belang.

Een instelling kwalificeert alleen als ANBI wanneer zij daartoe expliciet door de Belastingdienst/Oost-Brabant/kantoor ‘s-Hertogenbosch<sup>119</sup> via een beschikking is aangewezen. Ook instellingen gevestigd buiten Nederland, maar binnen de Europese Unie, de Nederlandse Antillen of een aangewezen mogendheid kunnen dan de ANBI-status verkrijgen. De instellingen die de status van ANBI hebben verworven zijn opgenomen in een lijst die via [www.belastingdienst.nl](http://www.belastingdienst.nl) geraadpleegd kan worden (het ANBI-register).

<sup>118</sup> Artikel 32, lid 1, ten 3<sup>o</sup> en artikel 33, lid 1, ten 4<sup>o</sup> Successiewet 1956.

<sup>119</sup> Bij dit kantoor van de Belastingdienst is daarvoor een speciaal ANBI-team in het leven geroepen. Het adres luidt: Belastingdienst/Oost-Brabant/kantoor ‘s-Hertogenbosch, ANBI team, Postbus 70505 5201 CG ‘s-Hertogenbosch. Dit team heeft geen apart telefoonnummer (in correspondentie van het ANBI-team wordt verwezen naar het telefoonnummer van de belastingtelefoon – 0800-0543).

De ANBI-status moet bij voornoemd kantoor van de Belastingdienst worden aangevraagd met een daarvoor bestemd formulier. De instelling moet daar aan voorafgaand zijn geregistreerd bij de Belastingdienst.

Ook als een instelling niet langer de status van ANBI heeft, wordt dit door de Belastingdienst via een beschikking vastgelegd.

Naast de hiervoor genoemde vrijstelling voor de erf- en schenkbelasting is de ANBI-status van belang voor de aftrekbaarheid van aan een instelling gedane giften op het inkomen waarover de schenkers inkomstenbelasting betalen.

### Voorwaarden aan ANBI

Een instelling die als ANBI aangemerkt wil worden, moet aan de hierna opgesomde voorwaarden voldoen<sup>120</sup>.

- Gevestigd in het Koninkrijk, een andere lidstaat van de Europese Unie of een bij ministeriele regeling aangewezen staat<sup>121</sup>.
- Geen winstoogmerk (zowel volgens de statuten en andere regelingen als feitelijk)<sup>122</sup>.
- Voor 90% of meer het algemeen belang dienen<sup>123</sup>.
- Beschikkingmactcriterium: een natuurlijk of rechtspersoon mag in zijn of haar functie van bestuurder en/of beleidsbepaler het vermogen van de instelling niet als eigen vermogen kunnen gebruiken.
- Plafondvermogen: de ANBI houdt niet meer vermogen aan dan redelijkerwijs nodig is voor de continuïteit van de voorziene werkzaamheden ten behoeve van haar doelstelling<sup>124</sup>.  
De financieel administratie van de stichting moet het doel vermelden waarvoor het vermogen wordt aangehouden, alsmede een motivering van de hoogte van dat vermogen.
- Maximum vergoedingen en vacatiegeld: de beleidsbepalers mogen geen andere beloning ontvangen dan een vergoeding voor gemaakte kosten en een niet bovenmatig vacatiegeld.<sup>125</sup>

<sup>120</sup> Met ingang van 1 januari 2012 zijn deze voorwaarden opgenomen in artikel 5b van de Algemene Wet inzake Rijksbelastingen en in de op deze bepaling gebaseerde uitvoeringsregels. Deze uitvoeringsregels zijn nog niet definitief. Hetgeen omtrent deze regels wordt vermeld, is gebaseerd op het concept van de (gewijzigde) uitvoeringsregeling.

<sup>121</sup> Deze bevoegdheid is gemandateerd aan de voorzitter van het managementteam van de Belastingdienst/Oost-Brabant/kantoor 's-Hertogenbosch. Verzoeken van buitenlandse instellingen om als ANBI te worden aangemerkt, moeten worden gericht aan het ANBI-team van voornoemd onderdeel van de Belastingdienst.

<sup>122</sup> Om deze eis nader kracht bij te zetten is ingaande 2012 bepaald dat NV's, BV's, onderlinge waarborgmaatschappij en coöperatie nooit de ANBI-status kunnen verwerven.

<sup>123</sup> In de parlementaire behandeling van de Geefwet (waarin de hierna ingaande 1 januari 2012 beschreven wijzigingen zijn geformaliseerd) is aangegeven dat de toets aan de 90%-eis niet een inkomenseis is. Deze toets is afhankelijk van de concrete activiteiten. In eerste instantie zal met name worden gekeken naar de uitgavenkant (de aanwending van gelden door de instelling).

Artikel 1a, lid 5 van de Uitvoeringsregeling Algemene Wet inzake Rijksbelastingen 1994 bepaalt dat activiteiten geen het algemeen nut beogende activiteiten zijn als de instelling het geheel van die activiteiten tegen commerciële tarieven verricht.

<sup>124</sup> Artikel 1b van de Uitvoeringsregeling Algemene Wet inzake Rijksbelastingen 1994 bepaalt dat onder vermogen dat nodig is voor de continuïteit van de voorziene werkzaamheden van de instelling wordt begrepen:

- vermogen dat krachtens uiterste wilsbeschikking of schenking door de instelling is verkregen, voor zover de instandhouding voortvloeit uit de aan die uiterste wilsbeschikking of schenking verbonden voorwaarden;
- vermogen waarvan de instandhouding voortvloeit uit de doelstelling van de instelling
- activa die de instelling redelijkerwijs nodig heeft en vermogen dat wordt aangehouden om dergelijke activa te verwerven.

<sup>125</sup> Het besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 6 april 2010, nr. DGB2010/1594M verwijst in dit verband naar het Besluit vergoedingen adviescolleges en commissies. De laatste versie van dit besluit is van 21 januari 2009, gepubliceerd in het Staatsblad 2009/50.

- Actueel beleidsplan: inzicht, voor een beperkt aantal jaren, in de door de instelling te verrichten werkzaamheden, de wijze van verwerving van gelden, het beheer en de besteding van het vermogen.
- Redelijke verhouding tussen kosten en besteding van gelden: de kosten van verwerving van gelden en de beheerskosten moeten in redelijke verhouding staan tot de bestedingen voor het doel van de instelling.
- Liquidatiesaldo: de regelgeving van de instelling<sup>126</sup> moet waarborgen dat een batig liquidatiesaldo alleen kan worden aangewend voor een andere ANBI met een gelijksoortige doelstelling.
- De financiële administratie van de instelling is zo ingericht dat daaruit duidelijk blijkt:
  - o de aard en de omvang van de beheerskosten van de instelling;
  - o de aard en de omvang van de onkostenvergoedingen en vacatiegelden die zijn uitbetaald;
  - o de aard en de omvang van de aanwerving van geld en aan het beheer van de instelling uitgegeven bedragen;
  - o de aard en de omvang van de inkomsten en het vermogen van de instelling.
- Integriteit<sup>127</sup>: een ANBI-beschikking wordt geweigerd of ingetrokken wanneer de instelling, een bestuurder van de instelling of een gezichtsbepalend persoon van de instelling onherroepelijk is veroordeeld voor het aanzetten tot haat, aanzetten tot geweld of gebruik van geweld.

Deze criteria zijn voor een flink deel vrij open (vaag) geformuleerd. De invulling is dan sterk afhankelijk van de concrete situatie bij de betreffende instelling.

Sinds 1 januari 2012 staat in de wet<sup>128</sup> dat als algemeen nut wordt beschouwd (zie de bijlage voor een nadere toelichting op deze categorieën):

- welzijn;
- cultuur;
- onderwijs, wetenschap en onderzoek;
- bescherming van natuur en milieu, daaronder begrepen bevordering van duurzaamheid;
- gezondheidszorg;
- jeugd- en ouderenzorg;
- ontwikkelingsamenwerking;
- dierenwelzijn;
- religie, levensbeschouwing en spiritualiteit;
- de bevordering van de democratische rechtsorde;
- een combinatie van de bovengenoemde doelen, alsmede
- het financieel of op andere wijze ondersteunen van een algemeen nut beogende instelling.

Met de opname van deze categorieën in de wet is overigens op zich geen wijziging beoogd ten opzichte van de situatie uitleg van het begrip algemeen nut in de periode(n) voor 2012. De wetgever stelt in de parlementaire toelichting vast dat het begrip algemeen belang inmiddels in de rechtspraak voldoende is uitgekristalliseerd.

<sup>126</sup> Meestal zijn dat alleen de statuten. In veel statuten is deze formulering minder strak dan de nieuwe regels lijken te eisen. Aanpassing van de statuten of vastlegging in nadere regelgeving kan dan nodig zijn.

<sup>127</sup> Artikel 5b, lid 7 van de Algemene Wet inzake Rijksbelastingen.

<sup>128</sup> Artikel 5b, lid 3 van de Algemene Wet inzake Rijksbelastingen.

Het **algemeen belang** wordt in het algemeen afgezet tegen het **particulier belang**. Maar uit de rechtspraak blijkt dat het algemeen belang meestal toch ook weer dicht bij het particulier belang ligt. De rechtspraak daaromtrent is nogal feitelijk en daarom lastig kort samen te vatten.

Van behartiging van het algemene belang is in elk geval geen sprake voor zover aan de verkrijging door de ANBI een opdracht is verbonden die aan de verkrijging het algemeen belang ontnemt<sup>129</sup>.

Het behartigde belang hoeft geen Nederlands algemeen belang te zijn. Zoals hiervoor aangegeven moet de instelling wel zijn gevestigd in Nederland, de Europese Unie of een aangewezen staat.

Verhuur van onroerende zaken kwalificeert, volgens de parlementaire toelichting, niet als een algemeen nuttige activiteit.

Onlangs besliste de Hoge Raad<sup>130</sup> dat een woningcorporatie, die zich (nagenoeg) geheel bezig hield met sociale woningverhuur werkzaamheden verrichte rechtstreeks gericht op het dienen van het algemene belang: voldoende en goede woongelegenheden in de sociale huursector. Deze uitspraak zal echter in verhuursituaties buiten de sociale sector hoogstwaarschijnlijk niet als grondslag voor het verkrijgen van de ANBI-status kunnen worden gebruikt, maar wel in andere situaties waarin wordt verhuurd aan een het algemeen belang dienend doel.

### **Algemeen belang en commerciële activiteiten**

Vanaf 1 januari 2012 staat het ontplooiën van commerciële activiteiten als zodanig niet in de weg aan het hebben en continueren van de ANBI-status. Dat geldt ook voor verhuuractiviteiten.

Wel is nadrukkelijk niet getornd aan de voorwaarde dat de ANBI voor 90% of meer het algemeen nut moet beogen, maar als dit wordt bereikt met behulp van commerciële activiteiten, blijft de ANBI-status behouden, zo lang de opbrengsten van de commerciële activiteiten maar binnen een redelijke termijn ten goede komen aan het algemeen nuttige doel van de instelling.

Het doel van het in grotere mate toestaan van commerciële activiteiten is gelegen in de bedoeling dat instellingen meer in hun eigen financieringsbehoefte gaan voorzien en minder gaan draaien op door de overheid beschikbaar gestelde gelden.

De omstandigheid dat de commerciële activiteiten van de instelling niet aan het hebben en continueren van de ANBI-status in de weg staan, betekent niet dat de met die activiteiten behaalde winsten (overschotten) buiten de heffing van vennootschapsbelasting blijven. De vennootschapsbelastingplicht moet onverkort op basis van de voor die heffing geldende regels worden beoordeeld. Een beschrijving van deze regels valt buiten het bestek van deze notitie.

<sup>129</sup> Voorbeeld: het aanmerken van een ANBI als erfgenaam onder de last tot verzorging van een dier.

<sup>130</sup> Hoge Raad 13 januari 2012, nr. 10/03464 (V-N 2012/6.12).

**e. Culturele instelling**

Met ingang van 1 januari 2012 is een speciale variant van de ANBI in het leven geroepen: de culturele instelling of culturele ANBI. Een dergelijke instelling moet zich (nagenoeg) uitsluitend (90% of meer) richten op cultuur. De kwalificatie als culturele ANBI wordt een instelling op verzoek door de Belastingdienst bij beschikking verleend en wordt (aanvullend) aangekend in het ANBI-register.

De voorwaarden, die worden gesteld om als culturele instelling aangemerkt te kunnen worden, moeten nog nader in de uitvoeringsregels worden vastgesteld.

**f. Sociaal Belang Behartigende Instelling (SBBI)**

Verkrijgingen door een SBBI zijn vrijgesteld van erf- en schenkbelasting, maar komen niet in aanmerking voor de giftenaftrek in de inkomsten- en vennootschapsbelasting, omdat zij anders dan ANBI's in veel grotere mate gericht zijn op particulier belang. Op een periodieke gift aan een vereniging van ten minste 25 leden, die niet onderworpen is aan of vrijgesteld is van vennootschapsbelasting, is de genoemde giftenaftrek wel van toepassing.

De uitkeringen die een SBBI doet, niet vrijgesteld van schenkbelasting.

Om te kwalificeren als SBBI dient een instelling aan de volgende voorwaarden te voldoen.

- Het sociaal belang te behartigen. De wetgever geeft hier helaas nog geen concrete formulering voor. Aangenomen kan worden dat de instelling activiteiten moet ontplooiën voor en met mensen, activiteiten waaraan een grote maatschappelijke waarde kan worden toegekend omdat zij een belangrijke bijdrage leveren aan een gezonde en veerkrachtige samenleving en de sociale cohesie bevorderen.<sup>131</sup> Daarnaast kan de inzet van vrijwilligers een aanwijzing zijn voor het sociaal belangkarakter.
- Niet aan een winstbelasting zijn onderworpen of daarvan zijn vrijgesteld<sup>132</sup>. Indien wel een onderneming wordt gedreven, moet het streven naar winst geheel ontbreken of slechts van bijkomstige aard zijn, moet het behartigen van het algemeen maatschappelijk of sociaal belang op de voorgrond staan en wordt de winst hoofdzakelijk behaald met behulp van vrijwilligers die geen vergoeding, of zeer lage vergoeding ontvangen.
- De beleidsbepalers mogen geen andere beloning ontvangen dan een vergoeding voor gemaakte kosten en een niet bovenmatig vacatiegeld<sup>133</sup>. Voor werkzaamheden van uitvoerende aard geldt dit niet.
- Gevestigd in het Koninkrijk, een andere lidstaat van de Europese Unie of een bij ministeriele regeling als zodanig aangewezen mogendheid<sup>134</sup>.

---

<sup>131</sup> Volgens MvT Wijziging Successiewet 1956, hoofdstukken 4 en 6.

<sup>132</sup> Zie het hoofdstuk in deze notitie over de vennootschapsbelasting.

<sup>133</sup> Het besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 6 april 2010, nr. DGB2010/1594M verwijst in dit verband naar het Besluit vergoedingen adviescolleges en commissies. De laatste versie van dit besluit is van 21 januari 2009, gepubliceerd in het Staatsblad 2009/50.

<sup>134</sup> Deze bevoegdheid is gemandateerd aan de voorzitter van het managementteam van de Belastingdienst/Oost-Brabant/kantoor 's-Hertogenbosch.



De status van SBBI wordt, in tegenstelling tot die van ANBI, niet bij ‘beschikking’ vastgesteld. Dit betekent dat bij elke schenking of erfrechtelijke verkrijging een beroep moet worden gedaan op de vrijstelling. Aan de verkrijging mag geen opdracht zijn verbonden.

#### **g. Steunstichting SBBI<sup>135</sup>**

Met ingang van 1 januari 2012 is de steunstichting SBBI in het leven geroepen. Het is een stichting die is opgericht uitsluitend met het doel geld in te zamelen ter ondersteuning van een SBBI.

Uit de statuten en de feitelijke werkzaamheden van de steunstichting SBBI moet het volgende blijken.

- Het doel van de steunstichting SBBI moet uitsluitend zijn om geld in te zamelen ter ondersteuning van een bepaalde SBBI, die:
  - lid is van een landelijke representatieve koepel op het gebied van sport of muziek
- Het ingezamelde geld is uitsluitend bestemd voor:
  - een bijzondere investering of
  - uitgave ter gelegenheid van de viering door die instelling van haar 5-jarig bestaan (of een veelvoud daarvan).
- De wijze waarop aan de viering van voornoemd jubileum vorm wordt gegeven.
- De beleidsbepalers mogen geen andere beloning ontvangen dan een vergoeding voor gemaakte kosten en een niet bovenmatig vacatiegeld<sup>136</sup>.
- Dat de stichting het ingezamelde geld besteed in het jaar van voormelde viering, dan wel in het voorafgaande of volgende jaar.
- dat bij de opheffing van de stichting een batig liquidatiesaldo wordt besteed ten behoeve van een ANBI.
- Het kalenderjaar dat de stichting als steunstichting SBBI wil kwalificeren.

De administratie van de steunstichting SBBI is zodanig ingericht dat daaruit het volgende blijkt.

- De aard en omvang van de aan de afzonderlijke beleidsbepalers toekomende onkostenvergoedingen en vacatiegelden.
- De aard en omvang van de door de stichting gemaakt beheerkosten.
- De aard en omvang van de uitgaven van de stichting ten behoeve van de hiervoor genoemde viering.
- Bij de geldinzameling wordt duidelijk aangegeven:
  - wat het doel is van de inzameling;
  - wat het aangewezen jaar van de voormelde viering is.

Per SBBI kan maar één stichting per viering als steunstichting SBBI kwalificeren.

De Belastingdienst maakt het bestaan van een steunstichting SBBI publiek bekend (waarschijnlijk op vergelijkbare wijze als waarop een ANBI bekend wordt gemaakt).

<sup>135</sup> De beschrijving van de steunstichting SBBI is grotendeels gebaseerd op het concept van de Uitvoeringsregeling Algemene Wet inzake Rijksbelastingen 1994. De definitieve voorwaarden kunnen daarvan vanzelfsprekend afwijken.

<sup>136</sup> Het besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 6 april 2010, nr. DGB2010/1594M verwijst in dit verband naar het Besluit vergoedingen adviescolleges en commissies. De laatste versie van dit besluit is van 21 januari 2009, gepubliceerd in het Staatsblad 2009/50.

## **6. Aansprakelijkheid bestuurders**

Een stichting en vereniging zijn een rechtspersoon. Dat wil zeggen dat zowel de stichting als de vereniging zelfstandig drager van rechten en plichten is. Als de stichting of vereniging enige door haar aangegane verplichting niet nakomt, moet daarvoor in beginsel de rechtspersoon en niet haar bestuurders worden aangesproken.

Toch zijn er ook mogelijkheden om bestuurders aansprakelijk te stellen voor verplichtingen aangegaan door de stichting of de vereniging. Dat is in hoofdlijnen mogelijk in de volgende situaties:

- oprichtersaansprakelijkheid;
- interne aansprakelijkheid;
- externe aansprakelijkheid.

Hoewel deze problematiek in beginsel voorbij gaat aan de bedoeling van deze notitie om met name de fiscale regels rond de stichting en vereniging te beschrijven, wordt hierna kort aandacht besteed aan de aansprakelijkheid van bestuurders. In de praktijk blijken bestuurders van stichtingen en verenigingen zich namelijk vaak onvoldoende bewust van de risico's die ze in dit verband lopen en van de manieren om deze risico's zoveel mogelijk te beperken.

De manier om niet tegen aansprakelijkheid op te lopen is dat de bestuurder alle moeite doet om de stichting of vereniging aan al haar juridische en fiscale verplichtingen te laten voldoen. Uitgangspunt daarbij zijn de in de wet, statuten en overige regelgeving (bijvoorbeeld een huishoudelijk reglement) opgenomen regels. Het gaat in het algemeen om betrekkelijk simpel voorkomende zaken zoals het tijdig opstellen van een (financieel) jaarverslag, het tijdig laten goedkeuren van deze zaken door een algemene (leden)vergadering en eventuele andere stichtings- of verenigingsorganen, het tijdig en juist indienen van fiscale aangiften, enzovoorts.

Daarnaast is het in het algemeen zaak dat de stichting of vereniging een bestuurdersaansprakelijkheidsverzekering afsluit. Een dergelijke verzekering zorgt ervoor dat een bestuurder die zijn of haar taken zorgvuldig heeft uitgevoerd niet met de financiële gevolgen wordt geconfronteerd als zich onverhoopt tot calamiteiten voordoen. Laat volkomen duidelijk zijn dat een bestuurdersaansprakelijkheidsverzekering niet helpt als de bestuurder zich niet afdoende van zijn taken heeft gekwetend.

### **a. Oprichtersaansprakelijkheid**

De oprichter van een rechtspersoon is, naast de opgerichte rechtspersoon, persoonlijk aansprakelijk voor alle verplichtingen die de rechtspersoon is aangegaan in de periode tot de inschrijving van de stichting of vereniging in het handelsregister (bij de Kamer van Koophandel). Meestal verzorgt de notaris die de stichting of vereniging opricht voor deze inschrijving. Oprichters doen er echter verstandig aan om zelf vast te stellen dat de inschrijving heeft plaatsgevonden. Oprichters doen er bovendien verstandig aan om voor de inschrijving van de rechtspersoon in het handelsregister namens die rechtspersoon geen verplichtingen aan te gaan.

Een vereniging kan overigens tot stand komen zonder tussenkomst van een notaris (dan is sprake van een “informele vereniging”). Bestuurders van een dergelijke vereniging zijn in beginsel altijd naast de vereniging aansprakelijk voor door de vereniging aangegane verplichtingen. In het algemeen is het dan ook verstandig om de statuten van een vereniging vast leggen in een notariële akte.

#### **b. Interne aansprakelijkheid**

Elke bestuurder is tegenover de stichting of vereniging gehouden tot een behoorlijke vervulling van zijn of haar taak. Een bestuurder die zijn of haar taak niet behoorlijk vervult kan door oude of nieuwe collega-bestuurders, door de ledenvergadering of, in geval van faillissement, door de curator aansprakelijk worden gesteld. Dit is in het algemeen alleen aan de orde als sprake is van een ernstig verwijt jegens de betrokken bestuurder.

#### **c. Externe aansprakelijkheid**

Externe aansprakelijkheid is de aansprakelijkheid jegens anderen dan de stichting of vereniging. Deze aansprakelijkheid kan worden ingeroepen als sprake is van een door de bestuurder gepleegde onrechtmatige daad. De bestuurder moet daarvoor persoonlijk ter verantwoording worden geroepen. Het collectief van het bestuur is niet zonder meer extern aansprakelijk.

#### **d. Administratieplicht**

Verenigingen en stichtingen zijn verplicht om een administratie te voeren. De aard en omvang van die administratie hangt af van de aard en omvang van de activiteiten van de stichting of vereniging.

De verplichting om een administratie te voeren geldt ook als de stichting of vereniging niet belastingplichtig is. De administratie van belastingplichtige verenigingen moet vanzelfsprekend voldoen aan de specifiek voor de betreffende belasting geldende voorwaarden. Daarnaast kunnen ook uit andere hoofde concrete voorwaarden worden gesteld omtrent hoe de administratie moet worden gevoerd en/of ingericht (bijvoorbeeld uit hoofde van subsidieregelingen).

#### **e. Inlener- en ketenaansprakelijkheid**

Specifieke fiscale vormen van aansprakelijkheid die ook de bestuurder van een stichting en vereniging kunnen treffen, zijn inleners- en ketenaansprakelijkheid.

Met name stichtingen en verenigingen die medewerkers inhuren van collega-stichtingen en –verenigingen of van uitzendbureaus kunnen met inlenersaansprakelijkheid worden geconfronteerd. De stichting of vereniging wordt dan door de fiscus aansprakelijk gesteld voor door de uitlener van de medewerker(s) niet afgedragen loonheffingen en/of BTW. Het gaat buiten het bestek van deze notitie om uitgebreid te beschrijven hoe de risico’s op deze aansprakelijkheid kunnen worden beperkt.

Een bestuurder van een stichting of vereniging die op grond van inleneraansprakelijkheid en die zich onvoldoende heeft verdiept in de mogelijkheden deze aansprakelijkheid te voorkomen, zou als bestuurder in privé aansprakelijk kunnen worden gesteld. Dat kan het geval zijn als sprake is van onbehoorlijk bestuur.

## Bijlage

### **Uitwerking van de in artikel 5b, lid 3 van de Algemene Wet inzake Rijksbelastingen genoemde categorieën van algemeen nut.**

- *Welzijn*  
Welzijn wordt in het woordenboek omschreven als de toestand waarbij men in materieel en geestelijk opzicht voorspoedig, gelukkig is. Instellingen die actief zijn in het bevorderen van het welzijn van eenieder, kunnen kwalificeren. Eenieder moet hier worden opgevat als een ruime kring, die openstaat voor iedereen en niet beperkt is tot een kleine groep, qua omvang of qua locatie. Onder welzijn vallen met name de doelen die vroeger onder charitatief werden gerangschikt, zoals armoedebestrijding, voedselbanken e.d. De instellingen moeten volgens hun doelstelling en met de door hen aangeboden diensten rechtstreeks het welzijn van anderen beogen, het is niet voldoende wanneer er slechts een bijkomend effect op het welzijn van anderen optreedt.
- *Cultuur*  
Cultuur is volgens het woordenboek "het geheel van geestelijke en fysieke voortbrengselen en verworvenheden van een gemeenschap". Bij cultuur moet het gaan om instellingen die streven naar een hoogwaardig cultuuraanbod dat voor zoveel mogelijk mensen toegankelijk is. Instellingen zijn bijvoorbeeld actief in beeldende kunst, bouwkunst, erfgoed (musea, monumenten, archieven), dans, film, letteren, muziek, muziektheater, theater, nieuwe media of vormgeving. Hieronder vallen bijvoorbeeld theatergroepen, schouwburgen, bibliotheken en musea. Ook verenigingen die het particulier belang overstijgen en instellingen die de cultuursector versterken, komen in aanmerking. Voorbeelden hiervan zijn kenniscentra en (private) cultuurfondsen zoals het Prins Bernhard Cultuurfonds. Met name de rubriek cultuur geeft volgens de staatssecretaris in de praktijk dikwijls aanleiding tot discussie. Er zijn veel instellingen die aan cultuur doen, maar desondanks niet als ANBI worden aangemerkt. Dit geldt met name voor instellingen waarbij het particulier belang (van de leden) voorop staat, zoals verenigingen die primair als doel hebben hun leden deel te laten nemen aan door hen georganiseerde activiteiten. Bedoeld zijn (amateur)zangverenigingen, (amateur)toneelverenigingen en literaire leesclubs e.d. Deze instellingen kwalificeren onder voorwaarden weer wel als SBBI, zodat zij voor hun verkrijgingen uit gift of nalatenschap onder de vrijstelling van schenk- en erfbelasting vallen.
- *Onderwijs, wetenschap en onderzoek*  
Deze termen spreken volgens de staatssecretaris voor zich en behoeven nauwelijks nadere toelichting. Onderzoeksafdelingen van commerciële instellingen kwalificeren niet. Producten die daar worden ontwikkeld kunnen ook strekken tot algemeen nut, maar het (hoofd)doel van het de onderneming is niet het ontwikkelen van dat product in het algemeen belang. De onderneming heeft als drijfveer het ontwikkelen van een product waarmee winst behaald kan worden en voldoen niet aan de voorwaarde geen winst te beogen. Universiteiten nemen ook wel – tegen betaling of tegen voorwaarden die per saldo tot een positieve financiële opbrengst kunnen leiden – onderzoeksoopdrachten aan. Deze activiteiten behoeven, mits op reguliere wijze ingebed in het beleid van de wetenschappelijke faculteit, niet aan de ANBIstatus in de weg te staan. Immers, volgens de Wet op het hoger onderwijs en wetenschappelijk onderzoek (WHW) is valorisatie de (derde) wettelijke taak van de universiteiten. Patentering hoort daar ook bij.

- *Bescherming van natuur en milieu, daaronder begrepen bevordering van duurzaamheid*  
Hieronder valt de Vereniging Natuurmonumenten die zich richt op behoud van natuurwetenschappelijk of landschappelijk belangrijke terreinen in Nederland, maar ook verenigingen of stichtingen die zich richten op de bescherming van specifieke gebieden (de Wadden) of van met uitsterving bedreigde diersoorten (korenwolf). Instellingen wier werkzaamheden zich beperken tot het organiseren van congressen vallen hier niet onder.
- *Gezondheidszorg*  
Instellingen die zich met de gezondheidszorg bezighouden en zorgtaken verrichten, zullen doorgaans kwalificeren. Ook verenigingen of stichtingen die door middel van sportbeoefening als doel beogen de gezondheidstoestand te verbeteren van mensen met een beperking of daardoor hun ziekte draaglijker te maken, vallen in deze rubriek. Instellingen die louter voorzien in de huisvesting van zieken, ouderen of anderszins zorgbehoevenden kwalificeren echter niet als ANBI. Hun feitelijke werkzaamheid is volgens de staatssecretaris de exploitatie van onroerend goed en dat is geen algemeen nut.
- *Jeugd- en ouderenzorg*  
Bij deze categorieën gaat het om verenigingen en stichtingen die zich in het bijzonder richten op hulpbehoevende jongeren en ouderen. Gedacht kan worden aan de opvang van probleemjongeren die te kampen hebben met een drugs- en alcoholverslaving. Uitdrukkelijk merkt de staatssecretaris op dat volgens vaste jurisprudentie gezelligheidsverenigingen zoals studentensociëteiten of de activiteitenclubjes in een bejaardenhuis hier niet onder vallen. Dan prevaleert volgens de staatssecretaris het particulier belang boven het algemeen belang. Weer wel kunnen organisaties kwalificeren die zich richten op bijvoorbeeld het financieel mogelijk maken dat jongeren sporten die zelf niet over voldoende financiële mogelijkheden beschikken om contributie te betalen.
- *Ontwikkelingssamenwerking*  
Hieronder wordt verstaan activiteiten die zonder directe tegenprestatie worden gedaan in landen met een veel lagere levensstandaard als de onze. Het bestrijkt een breed spectrum, van slachtofferhulp en noodhulp bij rampen tot onderwijs, gezondheid, watervoorziening enz. Als voorbeeld kan gedacht worden aan organisaties als Artsen zonder grenzen, of aan HIVOS, maar ook stichtingen die zich richten op verbetering van de leefomstandigheden in een klein gebied kunnen, als zij voldoen aan de overige voorwaarden, worden aangemerkt als ANBI. Met name op het gebied van ontwikkelingssamenwerking zijn volgens de staatssecretaris in toenemende mate veel kleine, particuliere stichtingen actief.
- *Dierenwelzijn*  
Dit is de dierenbescherming in engere zin, zoals de opvang van zwervkatten. Ook kan worden gedacht aan organisaties die zich richten op de verbetering van het leefklimaat van dieren in bredere zin door te streven naar betere leefomstandigheden van dieren die – uiteindelijk - voor consumptie bestemd zijn. Ook dierenambulances kwalificeren. Maar op commerciële basis werkende dierenpensions, paardenmaneges of hondenkennels kunnen niet als ANBI aangemerkt worden, omdat zij winst beogen.

- *Religie, levensbeschouwing en spiritualiteit*  
Kerkgenootschappen en hun activiteiten passen volgens de staassecretaris in beginsel bij uitstek binnen het concept van algemeen nut beogende instelling. Met het CIO (Interkerkelijk Contact in Overheidszaken) en de daarbij aangesloten grote religieuze instellingen in Nederland zijn door de Belastingdienst convenanten afgesloten. Onder de werking van het convenant vallen kerkgenootschappen (rechtspersonen in de zin van artikel 2 van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek) alsmede organisaties die aanwijsbaar verband hebben met een kerkgenootschap. De Belastingdienst gaat daarbij uit van een kerkelijke binding. Van die binding kan bij voorbeeld blijken uit de doelstelling, de benoeming of voordracht van het bestuur, de financiële verantwoording, de bestemming van het liquidatiesaldo of een kerkordelijk verband. In het convenant is uitdrukkelijk opgenomen dat een instelling met een kerkelijke binding dient te voldoen aan de voorwaarden van de ANBI regeling. Zo kunnen bijvoorbeeld commerciële brouwerijen of exploitatiestichtingen van onroerend goed ook al behoren zij bij een kerkgenootschap niet zelf worden aangemerkt als ANBI vanwege hun winstoogmerk. Levensbeschouwelijke stromingen zijn gelijk gesteld met kerkgenootschappen, evenals spirituele bewegingen.
- *Bevordering van de democratische rechtsorde*  
Hiermee wordt bijvoorbeeld gedoeld op politieke partijen. Maar ook organisaties die zich richten op het tegengaan van discriminatie, of op het bevorderen van gelijkheid, diversiteit, persvrijheid enzovoorts, behoren tot deze categorie. Als voorbeeld noemt de staassecretaris Amnesty International.
- *Een combinatie van twee of meer van de bovengenoemde doelen*  
Er zijn instellingen die zich op meer doelen tegelijk richten, bijvoorbeeld de goededoelenloterijen. Om te voorkomen dat een afweging moet worden gemaakt welk doel prevaleert, is deze rubriek opgenomen.
- Tot slot wordt ook het financieel of op andere wijze ondersteunen van instellingen die één of meer van de hiervoor aangeduide doelen nastreven als algemeen nut aangemerkt. Hiermee wordt het begrip "steunstichting" ingevuld. In de praktijk komt het voor dat een instelling als doelstelling heeft:- Gelden inzamelen voor stichting x teneinde de doelstelling van stichting x te ondersteunen. Als de te ondersteunen instelling x een ANBI is kwalificeert de steunstichting ook. Ook zijn er steunstichtingen die meerdere ANBI's (financieel) ondersteunen.