

VWVG*

**Belastingheffing
van stichting en vereniging**

De algemene voorwaarden van VWG, zijn kunnen worden geraadpleegd via www.vwg.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. VWG is dan ook niet aansprakelijk voor activiteiten ondernomen op basis van deze notitie.

Inhoudsopgave	
1. Inleiding	4
2. Venootschapsbelasting	6
a. Inleiding	6
b. Stroomschema belastingplicht venootschapsbelasting	7
c. Belastingplicht (indien en voor zover onderneming)	8
d. Vrijstellingen	11
i. De subjectieve vrijstellingen	11
ii. Generieke vrijstelling	12
e. Grondslag van de belasting	14
f. Aftrek van fictieve kosten	14
i. De winst behaald bij fondsenwervende activiteiten	14
ii. fictieve arbeidskosten vrijwilligers	15
g. Bestedingsreserve	16
h. Ontvangen giften	17
3. Loonheffingen	18
a. Inleiding	18
b. Loonheffingen	18
c. Boetes en rente	19
d. Loonadministratie	19
e. “Echte” dienstbetrekking	19
f. Fictieve dienstbetrekking	20
g. Opting in	20
h. Vrijwilligersregeling	21
i. Niet bij wijze van beroep	22
ii. Niet-commerciële organisaties	22
iii. Vrijgestelde vergoeding	23
iv. Hogere vergoeding	23
v. Giftenaftrek vrijwilligers	24
i. Stroomschema vrijwilligersregeling	25
j. Bestuurders	25
k. Identificatieplicht	26
l. Artiesten en beroepsporters	27

4.	Omzetbelasting (BTW)	29
a.	Inleiding	29
b.	Ondernemer	29
c.	Belastbare feiten	31
	i. Leveringen	31
	ii. Diensten	32
d.	Subsidies	32
e.	Plaats en tijdstip van de prestatie	33
	i. Plaats van levering	34
	ii. Plaats van dienst	34
	iii. Tijdstip van levering	34
	iv. Tijdstip van dienst	34
f.	Vrijstellingen	34
	i. Sportvrijstelling	36
	ii. Prestaties van sociale of culturele aard	36
	iii. Fondsenwervende activiteiten	37
	iv. Kantineregeling	39
	v. Kleine ondernemersregeling (KOR)	42
g.	Maatstaf van heffing	42
	i. Vergoeding	42
	ii. Kosten voor gemene rekening	43
	iii. Doorlopende posten	43
h.	Tarief	44
i.	Aftrek van voorbelasting	44
	i. Systematiek	44
	ii. Horecabestedingen	45
	iii. Tijdstip van aftrek	45
j.	Formaliteiten	46
	i. Factuur	46
	ii. Factuur- en kasstelsel	47
	iii. Tijdstip uitreiken factuur	48
	iv. BTW-administratie	48
	v. Aangifteplicht	48
	vi. Aangiftetijdvak	49
	vii. Suppletieaangifte	49
	viii. Boeten	50
k.	Stroomschema “is BTW verschuldigd?”	51

5.	Erf- en schenkbelasting	52
a.	Inleiding	52
b.	Schenking	52
c.	Erf- en schenkbelasting	52
d.	Algemeen nut beogende instelling (ANBI)	54
e.	Culturele instelling	58
f.	Sociaal Belang Behartigende Instelling (SBBI)	58
g.	Steunstichting SBBI	59
6.	Aansprakelijkheid bestuurders	61
a.	Oprichtersaansprakelijkheid	61
b.	Interne aansprakelijkheid	62
c.	Externe aansprakelijkheid	62
d.	Administratieplicht	62
e.	Inlener- en ketenaansprakelijkheid	62
f.	Wet bestuur en toezicht rechtspersonen (WBTR)	63

1. Inleiding

Je bent in het bestuur van een stichting of een vereniging gestapt. Dan denk je niet direct aan belastingen. Daar let de penningmeester toch op? Natuurlijk, maar het hele bestuur is verantwoordelijk voor het reilen en zeilen van de hele vereniging. Iedereen moet er voor zorgen dat de vereniging keurig voldoet aan al haar verplichtingen (zie hoofdstuk 6). Veel leuker is het echter om te kijken naar de kansen die de fiscale regels de stichting of vereniging biedt.

We maken je in de voor je liggende notitie globaal wegwijs in de vier belastingen die bij veel stichtingen en verenigingen aan de orde komen. De notitie is afgesloten per 27 december 2022. De actuele ontwikkelingen houden we voor je bij in de rubriek actueel van onze website (www.vwg.nl/actueel/).

Vennootschapsbelasting

Hoewel de stichting en de vereniging er niet direct voor zijn bedoeld, kunnen ze wel degelijk een onderneming drijven. Voor zover ze dat doen, is over de behaalde winst vennootschapsbelasting verschuldigd. En dat is veel eerder aan de orde, dan je zou verwachten.

Loonheffingen

In de meeste stichtingen en verenigingen wordt een berg werk verzet. Vaak door mensen die daarvoor niet meer dan een kopje koffie en een schouderklopje ontvangen. De echte vrijwilligers! Dan loop je uiteraard niet tegen loonheffingen aan.

Zodra de stichting of vereniging de voor haar verrichte arbeid beloont, moet in de gaten worden gehouden of loonheffingen moeten worden afgedragen. Het maakt daarbij niet uit of het werk met cash euro's of in natura wordt beloond. Natuurlijk is er de vrijwilligersregeling. Maar die kent wel strenge voorwaarden.

Omzetbelasting (BTW)

BTW komt voor een stichting of vereniging eerder om de hoek dan je denkt. Zo gauw je goederen en diensten gaat verkopen, moet je je afvragen of BTW is verschuldigd. Waar moet je dan bijvoorbeeld aan denken? Het leveren van voedsel en drank (bijvoorbeeld in de kantine). Spullen verkopen om fondsen voor je stichting of vereniging te verzamelen. Reclame maken voor je sponsors. Ook over de contributie die verenigingen van hun leden ontvangen, moet BTW worden afgedragen. Behalve wanneer de vereniging een vrijstelling kan toepassen.

Maar de BTW kent ook een leuk aspect: aftrek van de belasting die door leveranciers aan de stichting of vereniging in rekening is gebracht. Het is mogelijk om BTW-voordelen te behalen.

Erf- en schenkbelasting

Een erfenis of legaat is een vaak onverwachte maar welkome aanvulling op de financiële middelen van de stichting of vereniging. Een aanslag erfbelasting dempt deze vreugde. Dat geldt ook voor de aanslag schenkbelasting voor ontvangen schenkingen.

Lang niet altijd is een stichting of vereniging erf- en schenkbelasting verschuldigd.

Voor de financiering van de vereniging kunnen de fiscale faciliteiten rond schenkingen goed van pas komen. Vooral wanneer de gulle gever de gift kan aftrekken van het inkomen waarover inkomstenbelasting is verschuldigd. De fiscus betaalt dan een deel van de schenking aan de stichting of vereniging, in de vorm van lagere inkomstenbelasting.

Stichtingen met de status van Algemeen Nut Beogende Instelling (ANBI) weten dat ze met die status een heel pakket aan regeltjes en voorwaarden in huis hebben gehaald. Dat geldt in wat minder mate voor de status van Sociaal Belang Behartigende Instelling (SBBI). Op die status kunnen onder andere veel sportverenigingen een beroep doen.

Andere belastingen

Zijn we er met deze belastingen? Helaas niet, maar we beperken deze notitie tot de hiervoor genoemde belastingen! Stichtingen en verenigingen kunnen daarnaast bijvoorbeeld aanlopen tegen:

- overdrachtsbelasting: als een onroerende zaak (of een recht op een onroerende zaak) wordt verkregen;
- kansspelbelasting: als een kansspel – bijvoorbeeld een loterij – wordt georganiseerd;
- dividendbelasting: als wordt belegd in effecten die dividenden uitkeren;
- regulerende energiebelasting: verstopt in de energienota's;
- gemeentelijke en provinciale heffingen, zoals onroerend zaakbelasting, waterschapslasten, enzovoorts.

Deze heffingen beschrijven we niet in deze notitie.

We sluiten onze notitie af met een kort hoofdstuk over aansprakelijkheid van de bestuurders van stichtingen en verenigingen. In dat hoofdstuk besteden we tevens aandacht aan de Wet Bestuur en Toezicht Rechtspersonen (WBTR).

Natuurlijk hoef je na het lezen van deze notitie geen belastingadviseur te zijn. Om de vele en lastige fiscale regels lees- en begrijpbaar te houden, hebben we zaken vereenvoudigd weergegeven. De notitie is niet bedoeld als een advies. En je kunt aan de notitie geen rechten ontleen. Neem voor een op jouw stichting of vereniging toegesneden advies contact op met één van onze adviseurs.

Coronacrisis

In verband met de bestrijding van de financiële gevolgen van de coronacrisis heeft de overheid diverse maatregelen getroffen, die inmiddels grotendeels weer zijn ingetrokken, ook ten aanzien van de belastingheffing. Deze maatregelen zijn, met het oog op de leesbaarheid, niet verwerkt in de onderhavige notitie.

Vennootschapsbelasting

a. Inleiding

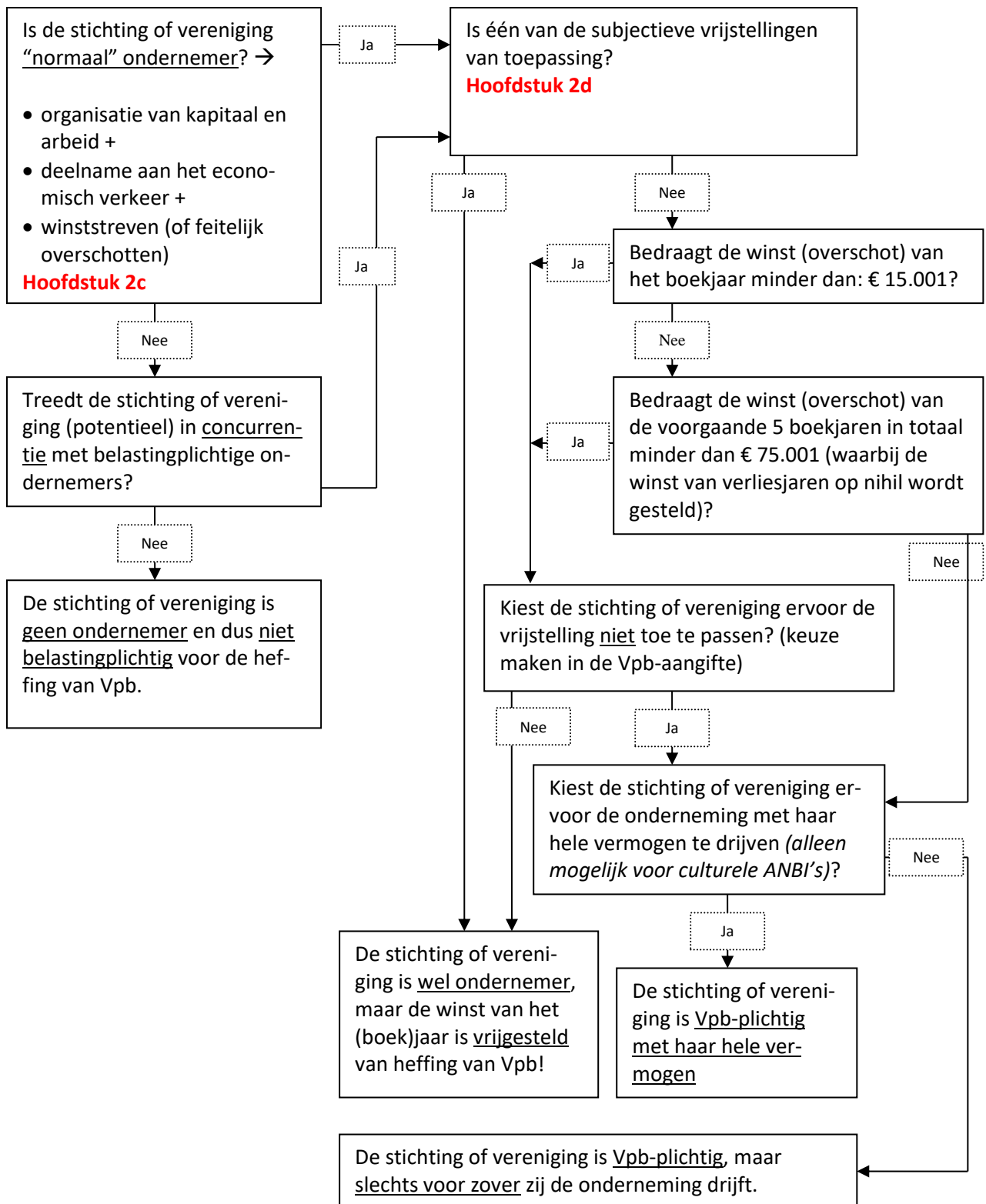
De stichting en de vereniging zijn onderworpen aan heffing van vennootschapsbelasting (Vpb). Voor de meeste stichtingen en verenigingen zal de spreekwoordelijke soep echter niet zo heet worden gegeten als ze wordt opgediend. Dat is wel sterk afhankelijk van de feitelijke activiteiten die worden verricht. 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 Vpb-plicht 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 (en omgekeerd). De criteria voor belastingplicht voor de heffing van BTW worden in hoofdstuk 4 van deze notitie besproken.

Een stichting kan een “fiscaal transparante stichting” zijn. Dan is de stichting niet zelf belastingplichtig voor de Vpb. De activiteiten van een dergelijke stichting worden toegerekend aan bij de stichting betrokken natuurlijke perso(o)n(en) of rechtsperso(o)n(en). Deze situatie wordt in deze notitie niet 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.

b. Stroomschema belastingplicht vennootschapsbelasting



c. Belastingplicht (indien en voor zover een onderneming)

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

- indien;
- voor zover.

We weken deze elementen hierna uit.

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.

“normaal” ondernemerschap

Voor het “normaal” ondernemerschap moet worden voldaan aan 3 criteria:

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

Organisatie van kapitaal en arbeid

Bij de minste hoeveelheid kapitaal en arbeid is al aan dit criterium voldaan. Bijna elke stichting of vereniging voldoet hier dan ook 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.

Winststreven

Hierbij wordt vaak gedacht aan wat juridisch is geregeld omtrent het winststreven.

In de statuten van een vereniging kan een winststreven zijn vastgelegd.

In de statuten van een stichting mag een winststreven niet zijn opgenomen. Maar het is juridisch wel toegestaan dat een stichting winst maakt (feitelijk overschotten behalen) op voorwaarde dat die overschotten worden aangewend voor het doel van de stichting.

Fiscaal is niet van belang wat juridisch is vastgelegd, maar is, zo blijkt uit de rechtspraak sprake is van een winststreven als de stichting of vereniging **feitelijk regelmatig overschotten behaalt**. Ook als behaalde overschotten uitsluitend worden aangewend voor de verwezenlijking van de doelen van de stichting of vereniging (bijvoorbeeld voor het opbouwen van een voor financiële continuïteit noodzakelijk buffervermogen) is voor de Vpb-plicht sprake van een winststreven.

Winststreven gesubsidieerde instelling

Bij een gesubsidieerde instelling is, op grond van een goedkeuring¹, voor de Vpb-plicht geen sprake van een winststreven voor zover volgens de statuten van de instelling en/of de subsidieregels de behaalde overschotten:

- 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 en daarnaast alleen eigen bijdragen ontvangt van degenen voor wie de prestaties worden verricht.

Specifieke regels

Specifieke regels gelden in het kader van de beoordeling van het winststreven voor:

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

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

Met de kantine van een amateursportvereniging wordt geacht niet naar winst te worden gestreefd en niet in concurrentie te worden getreden (zie hierna) indien:

- de kantine-exploitatie een normale nevenactiviteit van de sportvereniging is;
- buiten het gebruik voor het verenigingsleven de kantine alleen wordt opengesteld, ook wat betreft openingstijden, in verband met de (sportieve) activiteiten van de vereniging;
- de kantine (en de inventaris) niet tegen vergoeding ter beschikking van derden wordt gesteld;
- de kantine aan derden ter beschikking wordt gesteld, maar:
 - deze derden vergelijkbare sportieve activiteiten beoefenen als de vereniging;
 - de openstelling rechtstreeks voortvloeit uit verplichtingen die de vereniging tegenover de eigenaar/verhuurder van de accommodatie heeft;
 - de openstelling maximaal 12 dagen per kalenderjaar plaatsvindt;
 - de openstelling niet eerder dan 1 uur voor aanvang van de activiteit begint en niet later eindigt dan 1 uur na afloop van de activiteit.
- zowel feitelijk als statutair de opbrengst van de kantine alleen wordt aangewend voor de primaire activiteiten van de sportvereniging.

Amateursportverenigingen die een bestuursreglement hebben conform het Model Bestuursreglement 'alcohol in sportkantines' dat door NOC-NSF is opgesteld en die voldoen aan de voorwaarden zoals die worden gesteld in paragraaf 3 van dit model bestuursreglement, worden geacht aan de hiervoor opgesomde voorwaarden te voldoen. Uiteraard moeten zij dan ook feitelijk handelen conform het reglement.

¹ Besluit van 23 december 2005, nr. CPP2005/2730M.

In concurrentie treden

Als niet wordt voldaan aan de voornoemde criteria voor “normaal” ondernemerschap is toch 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 de inkomsten- of vennootschapsbelasting.

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 (zie hiervoor voor de goedkeuring voor de kantine van amateursportverenigingen).

Door de Staatssecretaris van Financiën genoemde voorbeelden van in concurrentie treden, betreffen lichamen die activiteiten verrichten:

- 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 gehonoreerd². 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.

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.

² Hoge Raad 15 september 2006, nr. 42 000.

Voorbeeld

De sportvereniging, die naast de sportactiviteiten, belast met vennootschapsbelasting, een kantine exploiteert, is alleen voor de kantineactiviteiten belastingplichtig voor de heffing van Vpb.

De aanschaf van sportmaterialen, die worden gebruikt voor de niet belastingplichtige activiteiten van de vereniging, mag niet van de te belasten winst worden afgetrokken.

Overtollige liquiditeiten en beleggingen

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.

Keuze voor culturele ANBI

Een culturele ANBI³ kan er voor kiezen om haar onderneming te drijven met het behulp van haar hele vermogen. Het verzoek daartoe moet 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^e 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.

d. Vrijstellingen

Als de stichting of vereniging als ondernemer is aangemerkt, bestaat nog de mogelijkheid om buiten de heffing van Vpb te blijven op grond van:

- i. de subjectieve vrijstellingen;
- ii. de generieke vrijstelling.

i. De subjectieve vrijstellingen

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;
- b. bepaalde pensioenlichamen;
- c. lichamen waarvan de activiteiten (nagenoeg) uitsluitend bestaan uit:
 - 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;

³ Zie voor de definitie van het begrip culturele ANBI (culturele instelling) hoofdstuk 5.e.

- d. 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;
- e. ziekenhuisverplegingsfondsen en ziektekostenverzekeringsmaatschappijen, voor zover zij geen winst beogen of maken anders dan voor instellingen ten bate van de volksgezondheid
- f. verzekeraars die bepaalde publiekrechtelijk geregelde verzekeringen verzekeren;
- g. 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:

- de winst (het overschot) van het betreffende jaar niet meer bedraagt dan € 15.000;
OF
- 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);

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 genomen⁴.

In een jaar waarin aan de voorwaarden wordt voldaan, is de vrijstelling van rechtswege van toepassing. Dat betekent dat er geen verzoek voor hoeft te worden gedaan. Dit is vooral van belang in een jaar waarin een verlies wordt gerealiseerd. Door de toepassing van de vrijstelling wordt het belastbaar bedrag in een verliesjaar vastgesteld op nihil.

Afzien van de generieke vrijstelling

De stichting of vereniging kan afzien van toepassing van de generieke vrijstelling. Het verzoek daartoe moet worden ingediend bij de Belastingdienst uiterlijk in de aangifte vennootschapsbelasting.

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).

Afzien van de generieke vrijstelling kan interessant zijn indien daarmee een eindafrekening wordt voorkomen.

Daarnaast kan afzien van de vrijstelling noodzakelijk zijn in verband met de verrekening van verliezen. In een jaar waarin een verlies wordt gerealiseerd, wordt de winst namelijk op nihil gesteld.

Voorbeeld 1

Een stichting behaalt in 2020 een overschot van € 14.000.
Dan is dit overschot vrijgesteld van Vpb.

⁴ In de fiscale vakliteratuur wordt de vraag opgeworpen of dit standpunt juist is. Hoogstwaarschijnlijk zal hierover dan ook bij gelegenheid worden geprocedeerd.

Voorbeeld 2

Stel deze stichting behaalt in 2020 een overschot van € 50.000. De overschotten van de voorgaande jaren bedroegen:

	voorbeeld a		voorbeeld b	
2019	€	1.000	€	1.000
2018	€	14.000	€	14.000
2017	-/- €	13.000	€	13.000
2016	€	<u>12.500</u>	€	<u>12.500</u>
Totaal	€	14.500	€	40.500
2020	€	<u>50.000</u>	€	<u>50.000</u>
Totaal 2016 – 2020	€	64.500	€	<u>90.500</u>
Maar 2017 wordt op nihil gesteld	€	<u>13.000</u>		
	€	<u>77.500</u>		

Voorbeeld b is duidelijk: de vrijstelling is in 2020 niet van toepassing. In de jaren 2016 tot en met 2019 geldt de vrijstelling wel. In die jaren bedraagt het overschot immers minder dan € 15.001.

In **voorbeeld a** lijkt de vrijstelling in 2020 wel van toepassing te zijn. De som van de winsten over 2016 tot en met 2020 bedraagt immers € 64.500. Doordat het overschot in het verliesjaar 2017 echter op nihil wordt gesteld, bedraagt de som van de winsten € 77.500 en is de vrijstelling toch niet van toepassing.

Het verlies uit 2017 mag echter niet worden verrekend, omdat in dat jaar de vrijstelling van toepassing was. Om verrekening mogelijk te maken, had de stichting er in 2017 voor moeten kiezen om de vrijstelling niet toe te passen.

Voorbeeld 3

Een stichting realiseert in 2020 een verlies van € 50.000. De overschotten van de voorgaande jaren bedroegen:

	overschot		Vpb	
2019	€	45.000	€	9.000
2018	€	17.000	€	3.400
2017	€	19.500	€	3.900
2016	€	65.000	€	13.000

Het verlies van 2020 kan worden verrekend met de winst van 2019. De in 2019 betaalde vennootschapsbelasting (€ 8.550) ontvangt de stichting dan retour. Het resterende verlies (€ 50.000 -/- € 45.000 = € 5.000) kan worden verrekend met de winsten van de volgende 9 jaren.

Doordat in 2020 echter de generieke vrijstelling van toepassing is, stelt de Belastingdienst voor dat jaar niet een verlies vast. Het belastbaar bedrag wordt op € 0 vastgesteld.

Door er in de aangifte Vpb van 2020 voor te kiezen om de vrijstelling niet toe te passen, wordt het verlies vastgesteld op € 50.000 en kan de verrekening wel plaatsvinden.

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”.

Wel merken wij op dat de in het kader van afschrijving op onroerend goed gehanteerde bodemwaarde voor de Vpb gelijk is aan 100% van de WOZ-waarde. Daardoor zal afschrijven op onroerend goed nog slechts beperkt mogelijk zijn. Het gevolg daarvan is dat op fiscale grondslagen een hogere belastbare winst wordt behaald en dus eerder de hiervoor aangegeven drempels voor belastingplicht worden overschreden.

LET OP: dit heeft ook gevolgen voor de in het kader van de generieke vrijstelling genoemde bedragen.

De verschuldigde belasting bedraagt 25,8% van de winst. Dit tarief is in 2023 verschuldigd over het bedrag aan belastbaar bedrag dat € 200.000 overschrijdt. Over de eerste € 200.000 aan winst is 19% aan Vpb verschuldigd⁵.

f. Aftrek van fictieve kosten

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

- i. de winst behaald bij fondsenwervende activiteiten;
- ii. fictieve arbeidskosten vrijwilligers.

In deze situaties is geen sprake van daadwerkelijk gemaakte kosten, maar mag toch een bedrag als kosten ten laste van de winst worden gebracht.

i. De winst behaald bij fondsenwervende activiteiten

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 fondsenwervende activiteiten;
- fondsenwerver: aftrek van de uitkeringen aan een algemeen nut beogende instelling.

⁵ De volgende tarieven zijn van toepassing:

	Belastbaar bedrag tot €	Tarief	Belastbaar bedrag boven €	Tarief
2018	200.000	20%	200.000	25%
2019	200.000	19%	200.000	25%
2020	200.000	16,5%	200.000	25%
2021	245.000	15%	245.000	25%
2022	395.000	15%	395.000	25%
2023	200.000	19%	200.000	25,8%

Een fondsenwerver is een lichaam dat uitsluitend kenbaar fondsenwervende activiteiten verricht.

Kenbaar fondsenwervende activiteiten zijn:

- 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;
- of
- 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

Bij de berekening van de winst, waarover door een:

- het algemeen nut beogend lichaam (ANBI);
- of
- het sociaal belang behartigend lichaam (SBB), dat haar winst hoofdzakelijk⁶ behaalt met behulp van vrijwilligers;

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

- fictieve arbeidskosten in verband met vrijwilligers, berekend op basis van het minimumloon⁷, uiteraard onder aftrek van de werkelijk betaalde bedragen en tenzij door deze aftrek ernstige concurrentievervalsing zou optreden.

Vrijwilligers zijn 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.

⁶ Hoofdzakelijk betekent voor 70% of meer.

⁷ Als het lichaam aannemelijk maakt dat in het economisch verkeer een hoger loon gebruikelijk is, mag de fictieve kostenaf-trek daar op worden gebaseerd.

Aanvullende voorwaarden voor deze aftrek zijn dat:

- de vrijwilligers ten behoeve van het ondernemingsgedeelte van de stichting of vereniging werkzaamheden hebben verricht (functie-eis);⁸
- 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 beloning⁹;
- de aftrek van de fictieve kosten niet leidt tot een (compensabel) verlies.

Ernstige concurrentieverstoring

De situaties waarin sprake is van ernstige concurrentieverstoring kunnen worden aangeduid in een ministeriële regeling. 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” vormen.

Voorwaarde is dat

- de ondernemingsactiviteiten in de lijn liggen van het belang dat de stichting of vereniging nastreeft of;
- de ondernemingsactiviteiten bestaan uit het inzamelen 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 bedraagt maximaal het bedrag van de in het betreffende jaar behaalde positieve winst vóór de dotatie aan de bestedingsreserve (zodat geen verlies kan ontstaan).

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

- in het 5^e 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/project is begonnen, maar de uitvoering door bijzondere omstandigheden is vertraagd;
- in het jaar waarin het voornemen tot het maken van de kosten is vervallen.

⁸ 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.

⁹ Voor het aantal uren moet worden uitgegaan van een efficiënte bedrijfsvoering.

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. 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 met 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 had vastgesteld 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.

2. 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 hand liggende 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 de loonheffingen 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 (en dus loonbelastingplicht aan de orde kan zijn) 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 erop 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 namelijk 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).

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

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 vermeerderd met belastingrente en administratieve boetes. De hoogte van de belastingrente is afhankelijk van het tarief 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%.¹⁰

Zowel de loonheffingen, als de belastingrente 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 genieter. 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 volledig ten laste van de werkgever komt. De administratieve boete en de heffingsrente kunnen in beginsel niet op de genieter 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.

¹⁰ 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:

- 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, 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

Dat de hiervoor beschreven criteria voor het bestaan van een dienstbetrekking veel ruimte geven voor discussie blijkt uit de vele uitspraken die de belastingrechtters al over deze problematiek hebben gedaan. Mensen die duidelijkheid wensen over de fiscale en premiestatus van hun werkzaamheden kunnen kiezen voor “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. 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”.

Sinds de afschaffing van de Verklaring ArbeidsRelatie (VAR) is het niet meer mogelijk om zekerheid te krijgen omtrent de kwalificatie van een arbeidsrelatie.

Onder de vervanger van de VAR, de Wet DBA, zou het mogelijk worden om zekerheid te verkrijgen door het hanteren van een vooraf door de Belastingdienst goedgekeurde (model)overeenkomst. Deze regeling bleek echter zoveel haken en ogen te hebben, dat is besloten die vooralsnog niet actief te handhaven. De Belastingdienst beperkt zich tot het geven van informatie en het bestrijden van evident misbruik.

Eind 2022 heeft het Kabinet laten weten dat het de bedoeling is dat de regelgeving met ingang van 2025 weer volledig wordt gehandhaafd. Voorafgaand zal nadere regelgeving worden ingevoerd, waarvan de concrete inhoud nog niet duidelijk is.

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 vergoeding (in geld en/of natura) te doen toekomen zonder dat stichting/vereniging met loonheffingen wordt geconfronteerd: de *vrijwilligersregeling*.

De vrijwilliger betaalt over onder de vrijwilligersregeling ontvangen vergoedingen geen inkomstenbelasting, behalve wanneer de vrijwilliger van meer dan één stichting en/of vereniging dergelijke vergoedingen ontvangt¹¹.

Voorbeeld 4

Een vrijwilliger ontvangt van Stichting I een vrijwilligersvergoeding van € 1.500 en van vereniging A van € 1.000.

Zowel de stichting als de vereniging hoeven geen loonheffingen in te houden.

De vrijwilliger moet de ontvangen bedragen echter optellen. Aangezien de totaal ontvangen vergoedingen (€ 2.500) meer bedraagt dan het maximum van de vrijwilligersregeling, moet de vrijwilliger de vergoedingen in zijn aangifte inkomstenbelasting aangeven als resultaat uit overige werkzaamheden (aftrek van de kosten ter verwerving van deze inkomsten is dan toegestaan indien en voor zover die kosten met voldoende bewijs worden gestaafd).

De vereniging of stichting hoeft de met toepassing van de vrijwilligersregeling uitbetaalde vergoedingen ook niet via een formulier IB47 (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.

De bijstandsgerechtigde mag maximaal € 190 per maand en € 1.900 per jaar aan vrijwilligersvergoeding ontvangen zonder dat de bijstandsuitkering wordt gekort. Voor 1 april 2017 golden in het kader van de bijstand afwijkende drempelbedragen.

¹¹ Artikel 3.96, onderdeel c Wet IB 2001 bepaalt dat voordelen die als vrijwilliger worden genoten, zijn vrijgesteld voor de heffing van inkomstenbelasting, indien het gezamenlijke bedrag van die vergoeding niet meer bedraagt dan de in het kader van de loonbelasting vrijgestelde bedragen.

Indien de van afzonderlijke stichtingen en/of verenigingen deze bedragen niet overschrijden, maar met het totaal de vrijgestelde bedragen wel worden overschreden, heeft dit voor de uitkerende stichtingen en/of verenigingen geen gevolgen, maar moet de vrijwilliger de ontvangen bedragen in zijn of haar aangifte inkomstenbelasting verwerken en zelf de verschuldigde inkomstenbelasting voldoen.

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.

Een vergoeding van € 5 (tot en met 2018: € 4,50) of minder per uur wordt als niet-marktconform gezien.

Voor vrijwilligers van 23 jaar of jonger: € 2,75 per uur (tot en met 2018; € 2,50).

ii. niet-commerciële organisaties

Uiteraard is het niet de bedoeling om via de faciliteit van de vrijwilligersregeling commerciële werkzaamheden belastingvrij 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.

Verder geldt de vrijwilligersregeling alleen voor lichamen. Dat betekent dat eenmanszaken, maatschappen en vennootschappen onder firma (VOF) de vrijwilligersregeling niet toe kunnen passen.

Sportorganisaties kunnen de vrijwilligersregeling toepassen ongeacht of ze belastingplichtig zijn voor de heffing van vennootschapsbelasting en ongeacht hun rechtsvorm. Het begrip sportorganisatie wordt nergens gedefinieerd. Waarschijnlijk wordt bedoeld op een organisatie binnen welke feitelijk een sport wordt uitgeoefend.

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 zonder nadere onderbouwing een geringe vergoeding belasting- en premievrij te doen toekomen. Die vergoeding mag maximaal bedragen **€ 190** (tot 1 januari 2023: € 180/tot 1 januari 2021: € 170) per maand en maximaal **€ 1.900** (tot 1 januari 2023: € 1.800/tot 1 januari 2021: € 1.700) per jaar.

Voor de beoordeling van deze bedragen geldt het kasstelsel. Een vrijwilliger die in 2013 aan vergoedingen € 1.534 ontving, waarvan € 1.298 betrekking had op 2013 en € 236 een nabetaaling was uit 2012, overschreed volgens de Rechtbank Zeeland-West-Brabant in 2013 het maximum van € 1.500.

Voor de toets aan deze drempelbedragen tellen alle vergoedingen mee, ongeacht of ze de medewerker in geld of in natura toekomen. Ook vergoedingen van kosten binnen de fiscale normbedragen, zoals bijvoorbeeld een vergoeding van (maximaal) € 0,21 (tot en met 2022: € 0,19) per zakelijke kilometer, tellen mee voor de toets aan de maximum bedragen.

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 een rol.

Het risico van het niet inhouden van loonheffingen ligt ook dan onverkort bij de stichting of vereniging. De stichting of 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 5

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 2020 declareert X in totaal 6.650 kilometers. De kilometervergoeding bedraagt dus: $6.650 * € 0,19 = € 1.263,50$.*

Uitwerking

De totale vergoeding die X in 2021 ontvangt, bedraagt: € 640 + € 1.263 = € 1.903. Dat betekent dat de vrijwilligersregeling ten aanzien van X niet mag worden toegepast. Het jaarmaximum van € 1.900 is namelijk overschreden (of de maandelijks uitbetaalde vergoedingen beneden de € 190 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 niet. De vereniging moet loonbelasting inhouden over de uitbetaalde beloning van € 540. De kilometervergoeding is, als de declaraties voldoende aantonen dat uitsluitend zakelijke kilometers zijn vergoed, gericht vrijgesteld.

Voorbeeld 6

Stel de heer X uit voorbeeld 1 declareert maar 3.000 kilometer. Het betreft een echter een ijsvereniging en in 2022 vinden alleen in januari en februari activiteiten plaats.

Uitwerking 3

*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 maandelijks vergoeding van € 45, meer dan het maandmaximum van € 190. 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 maandelijks vergoeding van € 45 niet.

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 (box 2).

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 gewone¹² 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. Voor giften aan als culturele ANBI geregistreerde instellingen geldt een (beperkte) verruimde giftenaftrek.

¹² Naast "gewone" giften bestaat ook een regeling voor de aftrek van periodieke giften, waarvoor tot en met 2022 de drempel en het maximum niet gelden. Met ingang van 2023 wordt een maximum ingevoerd van op jaarbasis € 250.000.

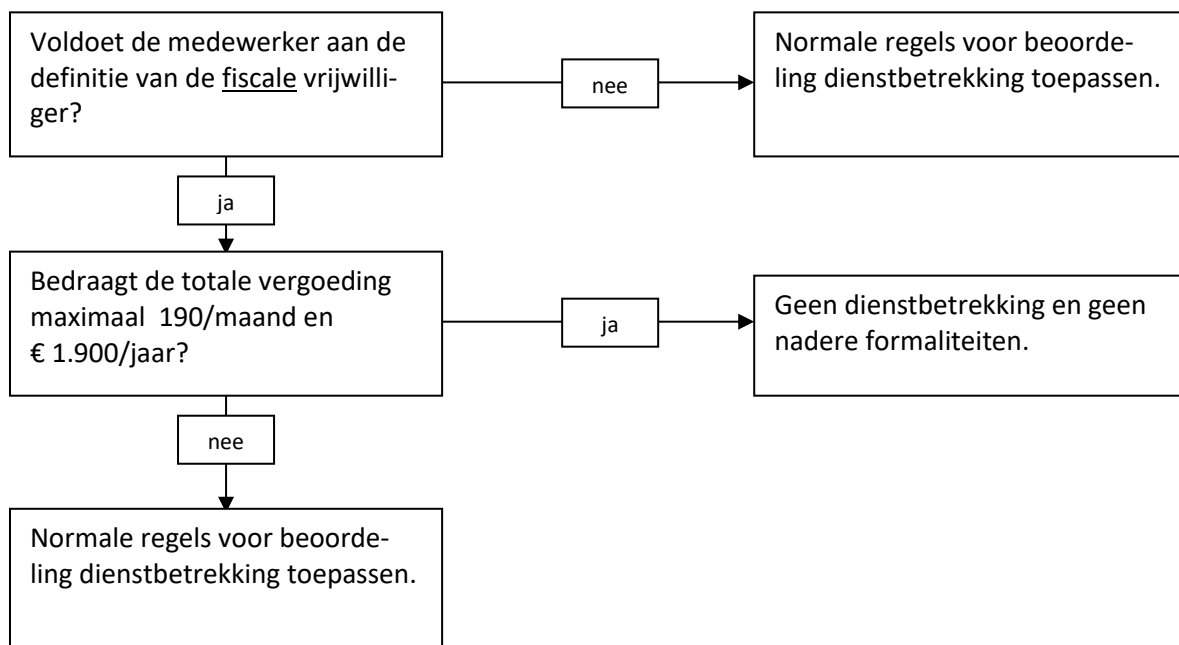
Als een vrijwilliger afziet van een vergoeding, kwalificeert dit als een aftrekbare gift indien:

- de instelling een verklaring heeft afgegeven dat zij 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.

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 € 0,21 per kilometer (tot en met 2022: € 0,19).

i. Stroomschema vrijwilligersregeling



j. Bestuurders

De bestuurders van een stichting of vereniging vormen in het kader van de loonheffingen een wat bijzondere categorie medewerkers.

Bestuurder kunnen immers in het algemeen niet in gezagsverhouding staan tot de stichting, die zij besturen. Binnen een stichting bestaat namelijk in het algemeen niet een hoger orgaan dan het bestuur.

Een dienstbetrekking voor de loonheffingen is daarom niet aan de orde. De werkzaamheden die een bestuurder als bestuurder verricht ten opzichte van de stichting worden ook niet aangemerkt als een 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 IB47¹³ 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.

Binnen een vereniging is de ledenvergadering in het algemeen het hoogste orgaan. Bestuurders van de vereniging zullen daarom in het algemeen zijn onderworpen aan het gezag van de ledenvergadering.

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)¹⁴. 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 (LET OP: niet vervangen door een recenter exemplaar).

¹³ 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.

Met ingang van 2018 kan dit formulier enkel nog elektronisch bij de Belastingdienst worden ingediend. De Belastingdienst heeft daarvoor een apart gegevensportaal in het leven geroepen. De aanmelding voor dit gegevensportaal geschiedt via www.belastingdienst.nl (zoeken op: IB47).

¹⁴ 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 de gegevens inzake lengte, leeftijd, geslacht en dergelijke kloppen.

Meer informatie over dit onderwerp: www.identiteitsdocumenten.nl, www.ind.nl, www.postbus51.nl, www.arbeidsinspectie.szw.nl, www.vreemdelingenarbeid.nl.

Uitsluitend de volgende documenten kwalificeren voor deze identificatie¹⁵:

- Nederlands nationaal paspoort;
- Nederlandse of gemeentelijke identiteitskaart;
- verblijfsdocument van de Vreemdelingenwet (I t/m IV en EU/EER¹⁶);
- (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 aangetekende 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, 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 vormvrij. Van de website van de Belastingdienst kan een voorbeeld van een opgaf 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.

¹⁵ 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.

¹⁶ 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 bijzondere regeling inzake de belastingheffing rond artiesten uit te werken.

Op de gage van artiesten die worden ingehuurd op basis van één van de twee door de Belastingdienst goedgekeurde (voorbeeld)overeenkomsten hoeven geen loonheffingen te worden ingehouden. U vindt deze goedgekeurde (voorbeeld) overeenkomsten op de website van de Belastingdienst (www.belastingdienst.nl, zoekterm “*voorbeeldovereenkomst artiest individueel*”). Het is niet noodzakelijk om de (voorbeeld)overeenkomst daadwerkelijk in te vullen. Voldoende is dat bij het contracteren van de artiest (bijvoorbeeld in e-mails) nadrukkelijk wordt afgesproken dat zal worden gewerkt overeenkomstig één van de goedgekeurde (voorbeeld)overeenkomsten.

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 vaak 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)

Omzetbelasting (BTW) wordt geheven naar het systeem van Belasting over de Toegevoegde Waarde (BTW). Dit houdt in dat ondernemers over hun omzet BTW afdragen en de BTW op door hen ingekochte prestaties aftrekken. Per saldo drukt op de ondernemer dan ook geen BTW, maar de ondernemer wordt wel geconfronteerd met de administratieve lasten.

a. Inleiding

Veel stichtingen en verenigingen zien zichzelf niet als ondernemer en gaan er daarom van uit dat de BTW niet bij hen van toepassing is. Het begrip ondernemer is voor de BTW echter zo ruim, dat veel stichtingen en verenigingen er aan voldoen. Voor de BTW is met name **niet** van belang of naar winst wordt gestreefd.

Verenigingen die van hun leden contributie vragen, zijn alleen al op grond daarvan BTW-ondernemer¹⁷. Zij hebben dan ook een vrijstelling nodig om geen BTW uit de contributie te hoeven voldoen. Daarnaast verrichten veel verenigingen allerlei prestaties in het economisch verkeer, die vaak leiden tot BTW-plicht (denk aan de levering van voedsel en dranken – al of niet vanuit een kantine of clubhuis –, het maken van reclame/sponsoring, leveren van fanartikelen, kleding en dergelijke).

De meeste stichtingen vragen geen contributie (of andere bijdragen van participanten), maar verrichten wel andere prestaties in het economisch verkeer.

Dit hoofdstuk start dan ook met een uiteenzetting van de criteria waarmee voor de BTW wordt bepaald of een vereniging of stichting kwalificeert als ondernemer. Heel veel verenigingen voldoen hieraan. Zij moeten nagaan of ze een beroep kunnen doen op een vrijstelling. In onderdeel f worden de vrijstellingen besproken.

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 en door buitenlandse leveranciers.

b. Ondernemer

Zoals hiervoor al beschreven, is alleen een ondernemer belastingplichtig voor de heffing van BTW. Een stichting of vereniging kwalificeert voor de BTW echter al snel als ondernemer.

Het ondernemerschap voor de heffing van BTW staat los van het eventuele ondernemerschap voor de heffing van vennootschapsbelasting (zie hoofdstuk 2). Voor de BTW is namelijk ook sprake van ondernemerschap wanneer niet wordt gestreefd naar het behalen van winst en/of geen winst wordt behaald.

¹⁷ Het Europese Hof van Justitie heeft dit expliciet uitgemaakt in haar arrest inzake de Kennemer Golfclub (zie hierna).

De BTW kent twee soorten ondernemers:

- de echte ondernemer;
- de aangewezen ondernemer.

“Echte” ondernemer

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

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

Een winststreven maakt, in tegenstelling tot voor de vennootschapsbelasting, geen onderdeel uit van het ondernemersbegrip in de BTW.

Deze definitie bevat de volgende elementen:

- kapitaal;
- arbeid;
- duurzaam;
- deelname aan het economisch verkeer.

Aan de elementen **kapitaal** en **arbeid** worden weinig eisen gesteld. Aan deze elementen wordt dan ook door nagenoeg alle stichtingen en verenigingen voldaan.

Duurzaam betekent niet dat een zeer incidentele handeling niet tot ondernemerschap leidt. Maar activiteiten hoeven niet gedurende een langere periode te lopen (een stichting die een popconcert van 1 dag organiseerde, voldeed voor die periode aan het criterium duurzaam).

Deelname aan het **maatschappelijk ruilverkeer** houdt in dat:

- sprake moet zijn van prestaties tegen vergoeding (economische prestaties); zie hierna in onderdeel c (een instelling die uitsluitend niet-economische prestaties verricht, kwalificeert niet als BTW-ondernemer);
- de prestaties worden verricht buiten een beperkte kring. Van een beperkte kring is echter niet zo snel sprake (onder andere is er geen beperkte kring wanneer, al dan niet binnen een bepaalde (doel)groep, vrij tot de kring kan worden toegetreden).

Beoordeeld moet derhalve worden welke vergoedingen de stichting of vereniging ontvangt en in hoeverre tegenover deze vergoedingen prestaties worden verricht.

Contributie

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

In 2002¹⁸ besliste het Hof van Justitie dat een door een lid aan een golfclub betaalde contributie is belast met BTW. De prestatie van de club, bestaande uit het bieden van gelegenheid tot het spelen van golf op haar golfbanen, stond direct tegenover de ontvangen contributie. Daar deed niet aan af dat de leden niet allen en/of niet 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.

Om niet met heffing van BTW over de contributie te worden geconfronteerd, moet de vereniging op zoek naar een vrijstelling. Voor bijvoorbeeld sportverenigingen is dat de sportvrijstelling (zie hierna). Verenigingen op wier prestaties geen vrijstelling van toepassing is, moeten BTW afdragen over de contributie (maar hebben dan in beginsel ook recht op aftrek van voorbelasting).

Aangewezen ondernemer

Een stichting of vereniging, die een vermogensbestanddeel exploiteert om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen, wordt voor de BTW aangewezen als ondernemer. Een voorbeeld is de verhuur van onroerend goed.

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 (ook met BTW belast indien de verwerving geschiedt door een niet-ondernemer);
- *invoer* van goederen (zijnde het in het vrije handelsverkeer van de Europese Unie brengen 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.

In de Wet OB 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.

¹⁸ Hof van Justitie 21 maart 2002, nr. C-174/00 (ook wel bekend onder de naam “*Kennemer Golfclub*”).

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** worden 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 (hoofregel), tenzij (uitzondering):

- de ene prestatie zo ondergeschikt is aan de andere dat die in de hoofdprestatie opgaat;
- naar maatschappelijke opvattingen sprake is van een onsplitsbaar geheel.

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 een prestatie verricht jegens de subsidieverstrekker. Het Hof van Justitie 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.

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 met 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 budgetsubsidie, zijn. Derhalve een subsidie ter dekking van de algemene tekorten van de stichting of vereniging waarvoor deze geen concrete tegenprestaties aan of ten behoeve van de subsidieverstrekker 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.¹⁹ 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 7

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).

e. Plaats en tijdstip van de prestatie

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. Het gaat om de plaats waar de prestatie wordt verricht. Voor de bepaling daarvan kent de BTW haar eigen regels. De plaats van de prestatie ligt voor de BTW niet altijd daar waar feitelijk wordt gepresteerd.

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.

¹⁹ 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 BTW. Vrijwillige vermelding van de naam van een geldschietter heeft geen heffing van omzetbelasting tot gevolg.

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 of verzonden: de plaats van levering ligt daar waar het vervoer of de verzending aanvangt.
- voor goederen die aan andere goederen worden aangebracht (installatie- of montageleveringen): 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: de plaats van dienst hangt af van de aard van de afnemer van de dienst:

- als de afnemer BTW-ondernemer is: ligt de plaats van de dienst daar waar degene die de dienst afneemt woont of is gevestigd;
- als de afnemer niet-BTW-ondernemer is: ligt de plaats van de dienst daar waar degene die de dienst verricht woont of is gevestigd.

Op deze hoofdregeel is een groot aantal uitzonderingen geformuleerd. Het past niet binnen het kader van deze notitie om al deze uitzonderingen op te sommen.

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, ligt de plaats van dienst op grond van de hoofdregeel 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 hoofdregeel.

iii. Tijdstip van levering

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

iv. Tijdstip van dienst

Enmalige 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, maar in elk geval één keer per kalenderjaar.

f. **Vrijstellingen**

Een vrijstelling voor de BTW houdt in dat door de presterende ondernemer geen BTW in rekening wordt 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 van het onterecht toepassen van een vrijstelling 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 kent een uitgebreide opsomming van vrijstellingen (de letters stemmen overeen met die van de onderdelen in de tekst van *artikel 11 van de Wet op de omzetbelasting 1968*):

- 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. sport (*de voorwaarden van deze vrijstelling, alsmede de verruiming, worden hierna uitgewerkt*);
- 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;
- 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 leveringen²⁰/€ 22.689²¹ voor diensten^{22,23});
- 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.

De door stichtingen en verenigingen meest gebruikte vrijstellingen werken we hierna wel verder uit. Dit betreft de:

- i. sportvrijstelling;
- ii. vrijstelling voor prestaties van sociale of culturele aard;
- iii. vrijstelling voor fondsenwervende activiteiten;
- iv. kantinegeling.

²⁰ Leveringen van bijvoorbeeld stickers of speldjes, maar ook van drank en dergelijke (horecaprestaties).

²¹ Voor de onder letter e genoemde (sport)organisaties bedraagt het drempelbedrag ten aanzien van diensten: € 50.000.

²² Diensten zijn bijvoorbeeld het maken van reclame (via advertenties in het verenigingsblad, reclameborden of spandoeken, shirtreclame, enzovoorts).

²³ De maximumbedragen gelden per presterende ondernemer (dus niet per afnemer of per prestatie).

Tot slot beschrijven we in onderdeel v. kort de KOR (kleine ondernemersregeling).

i. Sportvrijstelling

Met ingang van 1 januari 2019 is de sportvrijstelling verruimd. De vrijstelling nu ook van toepassing voor prestaties die inhouden (de bevordering van) sport, maar die niet aan de leden van een vereniging worden verricht.

Een voorbeeld van een prestatie, die daardoor wordt vrijgesteld, is het bieden van gelegenheid tot het beoefenen van sport in een accommodatie (verhuur van een accommodatie die wordt omgevoerd tot met BTW belast gelegenheid geven tot sportbeoefening). Die prestatie is onder de tot en met 2018 geldende wetgeving belast met BTW (tegen het verlaagde tarief), maar is na de wetwijziging ingaande 1 januari 2019 vrijgesteld.

Aan met BTW belaste handelingen is gekoppeld het recht op aftrek van voorbelasting. Door een sportaccommodatie belast met BTW te exploiteren, kan een fors BTW-voordeel worden gerealiseerd (de bekende structuur waarbij de accommodatie wordt ondergebracht in een stichting, die de accommodatie “verhuurt” aan de sportvereniging). Met dit BTW-voordeel is bij de financiering van veel sportaccommodaties rekening gehouden.

Door de aanpassing van de sportvrijstelling ontvangt de overheid naar schatting € 241 miljoen aan extra BTW-inkomsten. Dit bedrag wordt via twee subsidies teruggesluisd naar de sport:

- de regeling stimulering bouw en onderhoud sportaccommodaties (BOSA);
Op grond van deze regeling kunnen stichtingen en verenigingen, die kosten maken voor het beheer van een amateursportaccommodatie en/of voor het beheer en onderhoud van sportmaterialen, een subsidie ontvangen ter grootte van 20% van de kosten (inclusief BTW). Daarbovenop kan voor kosten in verband met energiebesparing of toegankelijkheid een extra subsidie van 15% van de kosten worden ontvangen.
- de Specifieke uitkering stimulering sport (SPUK).
Op grond van deze regeling ontvangen gemeenten bijdragen in hun investeringen en onderhoud van sportaccommodaties.

De gewijzigde sportvrijstelling geldt niet voor exploitanten die beogen om met hun activiteiten winst te behalen (commerciële sport). Daarvoor is noodzakelijk dat daadwerkelijk positieve resultaten worden behaald EN dat deze positieve resultaten worden uitgekeerd.

Om te voorkomen dat opnieuw door de overheid niet-gewenste situaties ontstaan, met als doel BTW-voordelen te realiseren, wordt met ingang van 1 januari 2019 in de wet opgenomen, dat in het kader van de toepassing van de sportvrijstelling van het beogen van winst geen sprake is indien:

- de instelling zonder subsidies en/of andere dergelijke bijdragen geen winst zou behalen;
- voor een door een publiekrechtelijk lichaam ter beschikking gestelde accommodatie niet een vergoeding wordt berekend, die tenminste gelijk is aan de toerekenbare integrale kosten.

ii. 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 vrijstelling²⁴. De prestaties die de betreffende instellingen als zodanig verrichten, zijn vrijgesteld 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:

- 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 grootboekadministraties;
- diensten in het kader van arbeidstherapie;
- diensten bestaande in thuiszorg.

iii. Fondsenwervende activiteiten

Voor de vrijstelling voor fondsenwervende 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 fondsenwervende 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 8

Een voetbalvereniging gaat in 2020 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 fondsenwervende vrijstelling. Omdat het totaal in 2020 niet het grensbedrag voor diensten van € 50.000 overschrijdt, draagt de vereniging over de reclame-inkomsten geen BTW af.

Als één van beide grenzen als gevolg van bijzondere eenmalige omstandigheden wordt overschreden, kan heffing in dat jaar achterwege blijven²⁵. 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.

²⁴ 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.

²⁵ Goedkeuring opgenomen in onderdeel 2.3 van het besluit van 18 december 2013, nr. BLKB2013/2001M.

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.

Voorbeelden van fondsenwervende activiteiten in de zin van deze vrijstelling zijn²⁶:

- entreegelden voor uitvoeringen, wedstrijden, toertochten of fancy fairs;
- het tegen vergoeding reclame maken voor een boekleverancier en het bieden van ondersteuning bij distributie van de 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);
- de verhuur van lig- en bergplaatsen aan passanten van een watersportvereniging.

Niet als fondsenwervende activiteiten (en derhalve altijd belast met BTW) 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).

Bijzondere evenementen/acties voor een goed doel

Wanneer uit ideële overweging evenementen worden georganiseerd en de opbrengst van die evenementen wordt aangewend voor een 'goed doel', dan kunnen de organisatoren/ondernemers BTW verschuldigd zijn. Dit is het geval wanneer de organisator op eigen naam prestaties tegen een vergoeding verricht. Kenmerkend voor deze bijzondere evenementen is dat de afnemers voor de aangeboden prestaties een substantieel hogere prijs betalen dan voor een vergelijkbaar goed of dienst. Op grond van een redelijke wetstoepassing kan het giftelement buiten de heffing blijven. Op voorwaarde dat:

- de afnemer kenbaar is gemaakt dat de opbrengst van het evenement bestemd is voor een specifiek 'goed doel'. Hierbij is het begrip 'goed doel' synoniem aan een charitatief doel. Hiervan is in elk geval sprake wanneer het giftelement wordt afgedragen aan een het Algemeen nut beogende instelling (ANBI).
- de afnemer is er nadrukkelijk op gewezen dat hij bij wijze van gift voor de aangeboden prestatie boven de normale prijs een extra bedrag betaalt. Ook de hoogte van de gift is voor de afnemer bepaalbaar.
- de opbrengst van het evenement komt volledig ten goede van het goede doel. Als opbrengst wordt de behaalde omzet aangemerkt verminderd met de directe, marktconforme, externe kosten, die gemaakt worden om het evenement te organiseren.
- de voor de organisator van het evenement bevoegde inspecteur, moet zich **vóór de aanvang van het evenement** schriftelijk akkoord hebben verklaard met toepassing van de goedkeuring.

²⁶ Deze voorbeelden zijn overgenomen uit het besluit van 18 december 2013, nr. BLKB2013/2001M.

Alleen het giftelement dat de afnemer van de prestatie als onderdeel van de vergoeding betaalt blijft buiten de heffing²⁷.

iv. 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 fondsenwervende activiteiten worden toegepast. Onder bepaalde voorwaarden is de kantineomzet indien gewenst echter volledig vrijgesteld van BTW²⁸. Deze kantineregeling staat los van de hiervoor beschreven regeling voor fondsenwervende activiteiten (**LET OP**: dit geldt niet voor de kantine van een sportvereniging).

Het HvJ²⁹ heeft bepaald dat de verstrekking van vers bereide spijzen of etenswaren voor onmiddellijke consumptie een levering van goederen vormt als blijkt dat de diensten waarmee de levering van de etenswaren gepaard gaat niet overheersen.

In kantines zal in de regel geen sprake zijn van overheersende diensten bij de levering van vers bereide spijzen of etenswaren, zoals dat in een restaurant wel het geval is. De levering moet dan worden behandeld als een fondsenwervende levering mits de activiteiten tot de 'normale bijkomstige activiteiten' van de betreffende organisatie kunnen worden gerekend³⁰.

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

- 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.

Tot 1 januari 2014 stonden in dit rijtje organisaties ook de sportverenigingen. Het vervallen van de toepassing van de kantineregeling heeft ten aanzien van sportverenigingen tot gevolg:

- dat het niet langer mogelijk is om in de situatie waarin de som van omzet uit fondsenwervende leveringen en uit de kantine minder bedraagt dan € 68.069 er voor te kiezen de kantine belast met BTW te exploiteren;
- dat de kantine verplicht belast met BTW wordt geëxploiteerd wanneer de omzet (inclusief de eventuele omzet uit overige fondsenwervende leveringen) meer bedraagt dan € 68.068.

²⁷ Deze goedkeuring is opgenomen in onderdeel 3 van het Besluit van 18 december 2013, nr. BLKB2013/2001M.

²⁸ Op grond van het besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 18 december 2013, nr. BLBK2013/2001M.

²⁹ HvJ *Manfred Bog*, 10 maart 2011. nrs. C-497/09, C-499/09, C-501/09 en C-502/09.

³⁰ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 18 december 2013, nr. BLBK2013/2001M.

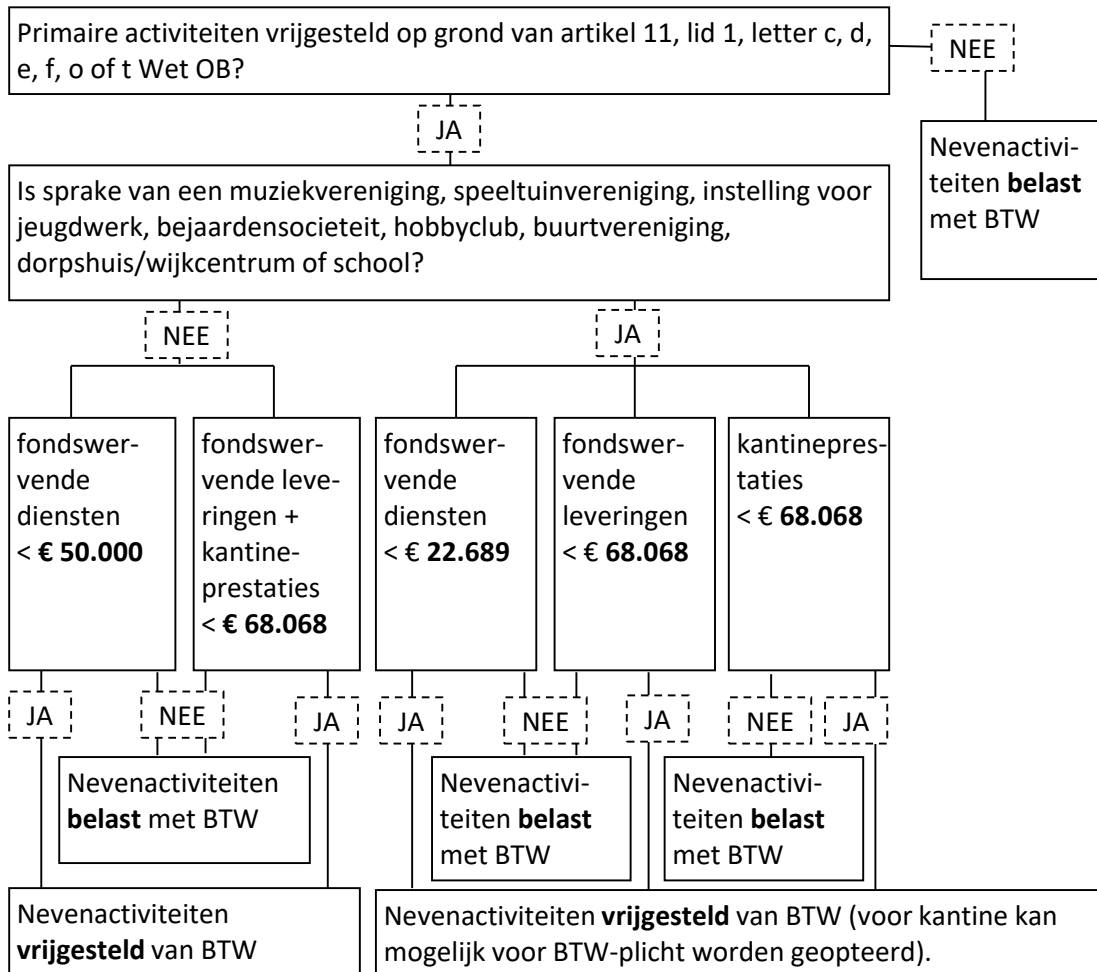
Voorwaarden voor toepassing van de kantine-regeling zijn:

- in de kantine vinden uitsluitend activiteiten plaats die als normale nevenactiviteit van de organisatie zijn aan te merken;
- de kantineontvangsten bedragen niet meer dan € 68.067 per jaar (dit betreft de opbrengsten van alle levering en diensten die worden gerealiseerd in direct verband met de kantine-exploitatie);
- eventuele exploitatieoverschotten van de kantine 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 volgend jaar in de heffing van BTW worden betrokken.

Voor sportverenigingen die BTW afdragen over hun kantineomzet, bestaat de mogelijkheid om de BTW te voldoen naar een forfaitair percentage. Dit percentage bedraagt 13 en het wordt berekend over de totale kantineontvangsten, inclusief BTW (dus naast de omzet aan spijzen en dranken ook over de opbrengst van de verkoop van tabaksproducten, van de exploitatie van speelautomaten, enzovoorts). Op de aldus af te dragen BTW mag uiteraard de BTW die drukt op ten behoeve van de met BTW belaste omzet ingekochte goederen en diensten worden afgetrokken.

De fondsenwervende vrijstelling in een schema



Fondsenwervende organisaties

Fondsenwervende 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.

Deze organisaties presenteren zich vaak als “Stichting vrienden van ...” of “steunstichting ...”. Of als de supportersvereniging van een sportclub, muziekvereniging en dergelijke. De prestaties van deze organisaties zijn in beginsel belast met BTW. Deze organisaties kunnen de fondsenwervingsvrijstelling niet toepassen omdat ze niet een kwalificerende hoofdactiviteit uitvoeren³¹.

³¹ De Staatssecretaris van Financiën heeft op 29 oktober 2018 overeenkomstig geantwoord op in de Tweede Kamer gestelde vragen (kamerbrief met kenmerk: 2018-0000178445). In deze antwoorden wordt het intrekken gememoreerd van de tot 1 januari 2012 voor dergelijke steunstichtingen en -verenigingen geldende goedkeuringen. De Staatssecretaris merkt in zijn antwoorden op dat voor een deel van deze stichtingen en verenigingen de per 1 januari 2020 in te voeren nieuwe KOR een oplossing kan zijn.

v. Kleine ondernemersregeling (KOR)

De tot en met 31 december 2019 geldende KOR is uitsluitend van toepassing op natuurlijke personen. Stichtingen en verenigingen zijn rechtspersonen. Zij konden daarom geen gebruik maken van de KOR. De met ingang van 1 januari 2020 geldende nieuwe KOR staat wel open voor rechtspersonen.

De nieuwe KOR is vorm gegeven als een vrijstelling. Ondernemers kunnen er voor kiezen om van BTW te worden vrijgesteld indien hun omzet in een kalenderjaar niet meer bedraagt dan € 20.000. Ze moeten kunnen keuze kenbaar maken uiterlijk 4 weken vóór de datum waarop de vrijstelling in moet gaan.

Voor de omzeldrempel van € 20.000 telt alle door de stichting of vereniging behaalde omzet mee, behalve de omzet waarvoor een vrijstelling³² geldt (een andere vrijstelling dan de KOR). Bijvoorbeeld een sportvereniging, die € 40.000 aan contributie ontvangt (vrijgesteld op grond van de sportvrijstelling), € 15.000 uit haar kantine (vrijgesteld op grond van de fondsenwervingsvrijstelling) en € 10.000 uit (shirt)reclame (vrijgesteld op grond van de fondsenwervende vrijstelling) kan voor eventueel met BTW te belasten omzet een beroep doen op de KOR.

Wanneer achteraf wordt geconstateerd dat een stichting of vereniging met BTW belaste omzet heeft gerealiseerd, kan dan met ingang van 1 januari 2020 niet alsnog de KOR worden toegepast.

g. **Maatstaf van heffing**

De maatstaf van heffing is voor de BTW de **vergoeding**.

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 BEGINSSEL AAN BTW-HEFFING ONDERWORPEN. Of het nu gaat om managementfee’s, autokosten of wat voor kosten ook.

³² Uitzonderd de vrijstellingen voor verhuur van onroerende zaken, leveringen en diensten van betaalmiddelen en effecten, financiële diensten en (her)verzekeringsdiensten, maar die zullen bij stichtingen en verenigingen in het algemeen niet aan de orde zijn.

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 omzetbelasting³³;
- 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 ondernemers³⁴;
- het risico van de kosten alle partijen volgens de overeengekomen verdeelsleutel aangaat.

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

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 9

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).

³³ 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. Het past niet binnen het bestek van deze notitie om dit verder uit te werken.

³⁴ Deze voorwaarde legt de Belastingdienst zeer eng uit. De verdeelsleutel moet voor een langere termijn worden vastgesteld en gehanteerd.

h. Tarief

Hoofdregeel: de verschuldigde BTW moet worden berekend naar het algemene tarief. Het algemene tarief bedraagt **21%**.

Uitzonderingen:

1. het tarief van **9%**;
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 belastingrente en in veel gevallen ook met een boete) van BTW opleveren met toepassing van de hoofdregeel.

De goederen belast naar het verlaagde (9%-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.

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.

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

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 (zie hierna).

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 met BTW belaste prestaties;
- 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.

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. Horecabestedingen

De BTW die drukt op ingekocht voedsel en drank is niet aftrekbaar als:

- 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 deze aftrekbeperking.

Voorbeeld 10

*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 BUA³⁵ 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, als de kantine belast met BTW wordt geëxploiteerd.

iii. Tijdstip van aftrek

Voorbelasting moet 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 opgemaakte 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.

³⁵ Het Besluit Uitsluiting Aftrek Omzetbelasting (BUA) wordt in deze notitie niet nader uiteengezet. Inzake het BUA is een separate notitie beschikbaar.

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 factuureerplicht 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:

- 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 plaatsgevonden³⁶);
- 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 factuureisen³⁷.

³⁶ Voor zover de datum van vooruitbetaling kan worden vastgesteld en verschilt van de uitreikingsdatum van de factuur.

³⁷ Deze regelingen worden in deze notitie niet nader uitgewerkt. Ze zijn vastgelegd in artikel 33 van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968.

Het is toegestaan om elektronisch te factureren (bijvoorbeeld door verzending van de factuur, in pdf-format, via e-mail). Daarbij is van groot belang dat controleerbaar is of een verwerkte factuur gelijk is aan de originele uitgereikte factuur.

Bewaren

De ondernemer moet van elke uitgereikte factuur een afschrift bewaren. Dat moet in de vorm waarin de factuur is verstuurd. Als de factuur op papier is verstuurd, moet een papieren afschrift worden bewaard. Van een digitaal verstuurde factuur moet een digitaal afschrift worden bewaard. Met de Belastingdienst kunnen afspraken worden gemaakt omtrent hoe met het bewaren van facturen moet worden omgegaan.

Factuur opgemaakt door de afnemer

Hoofregel is dat de factuur wordt opgemaakt door de presterende ondernemer. In een aantal branches is het gebruikelijk dat de afnemer de factuur opmaakt. Ook dat is toegestaan, behalve wanneer de presterende ondernemer tijdig kenbaar maakt er bezwaren tegen te hebben.

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 aangiftetiljetten uitreikt, moet de ondernemer daar om verzoeken).

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, maar op het moment waarop de vergoeding wordt ontvangen.

De aftrek van BTW geschiedt in het aangiftetijdvak waarin de factuur voor inkomende prestaties is gedateerd.

Het kasstelsel moet worden toegepast door de daarvoor aangewezen ondernemers³⁸.

Het toepassen van het kasstelsel voor deze ondernemers verplicht. Een ondernemer die daartoe is aangewezen, maar die het kasstelsel toch niet wil volgen, moet de inspecteur daarvan schriftelijk in kennis stellen.

³⁸ Artikel 26 Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting.

iii. Tijdstip uitreiken factuur

Als de ondernemer verplicht is om een factuur uit te reiken, dan moet hij dat doen uiterlijk op de 15^e dag 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**).

Ondernemers moeten aantekening houden van:

- uitgaande en inkomende facturen;
- uitgaven en ontvangsten wegens aan hem en door hem verrichte intracommunautaire verwerkingen/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 bedrag³⁹. De aangifte moet worden ingeleverd en het verschuldigde bedrag moet zijn voldaan binnen 1 maand na afloop van het aangiftetijdvak⁴⁰. Uitstel voor de termijn van inleveren van een aangiftebiljet omzetbelasting en/of voor de betalingstermijn wordt slechts bij zeer hoge uitzondering verleend.

³⁹ 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 aangiftebiljet wordt uitgereikt), moet hij, op straffe van sancties, zelf actie ondernemen om te komen tot een tijdige en juiste afdracht van de verschuldigde belasting.

⁴⁰ Bij de start van een onderneming gelden in het algemeen afwijkende tijdvakken en termijnen voor de indiening van aangiftebiljetten. Deze worden duidelijk op het aangiftebiljet vermeld.

vi. Aangiftetijdvak

Het aangiftetijdvak wordt vastgesteld door de Belastingdienst en kan betreffen:

- een kalenderkwartaal;
- een kalendermaand.

Hoofdregel is dat het aangiftetijdvak gelijk is aan het kalenderkwartaal. In twee situaties wordt de kalendermaand als aangiftetijdvak gehanteerd:

- op basis van een door de ondernemer daartoe gedaan verzoek (bijvoorbeeld wanneer de ondernemer verwacht structureel BTW te ontvangen);
- wanneer de ondernemer herhaaldelijk niet of niet volledig voldoet aan de verplichtingen uit hoofde van de heffing van BTW (bijvoorbeeld bij het niet of te laat indienen van aangiften en/of het niet of te laat betalen van verschuldigde BTW).

De aangifte moet op elektronische wijze bij de belastingdienst worden ingediend. Dat kan via de website van de Belastingdienst (www.belastingdienst.nl). Daarvoor is eHerkenning nodig.

vii. Suppletieaangifte

De ondernemer is verplicht om op eigen initiatief de Belastingdienst te informeren wanneer blijkt dat te weinig of teveel BTW is afgedragen. Deze **spontane informatieverplichting** geldt voor een periode van 5 jaren voorafgaand aan het jaar waarin wordt geconstateerd dat te weinig BTW is afgedragen.

Cruciaal is 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. 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.

De suppletieaangifte BTW moet worden gedaan op een door de Belastingdienst aangegeven wijze. Het vermelden van de BTW-schuld of –vordering in de winstaangifte kwalificeert niet als een juiste wijze van indienen van een suppletieaangifte. De suppletieaangifte kan elektronisch via het persoonlijk domein van de ondernemer op de website van de Belastingdienst worden ingediend.

Wanneer de correctie het voorafgaande aangiftetijdvak betreft en met de correctie een bedrag van (per saldo) € 1.000 of minder is gemoeid, mag de correctie worden verwerkt in de volgende tijdvakangifte.

viii. Boeten

Als aan de aangifte- en/of informatieverplichtingen niet wordt voldaan, mag de Belastingdienst 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.

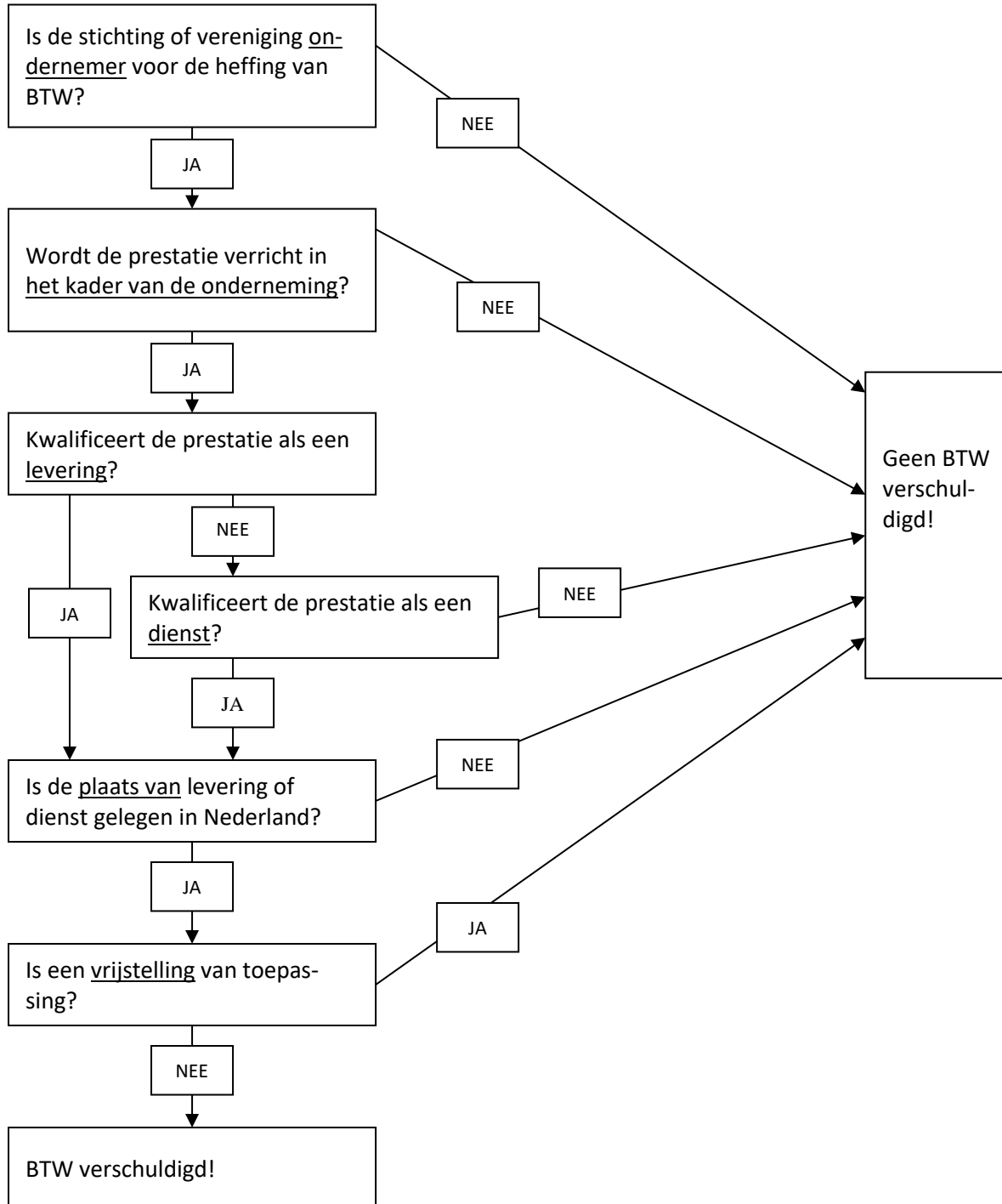
- **vergrijpboeten;**

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.

k. Stroomschema "is BTW verschuldigd?"

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



5. Erf- en schenkbelasting

a. Inleiding

Verenigingen en stichtingen worden regelmatig financieel ondersteund met 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 ontvangen schenkingen is in beginsel schenkbelasting verschuldigd. Ontvangen legaten of erfenissen zijn in beginsel onderworpen aan erfbelasting. Maar gelukkig kunnen stichtingen en verenigingen best vaak gebruik maken van een vrijstelling.

b. Schenking

Schenkingen doen zich voor in twee hoedanigheden.

- formele schenkingen
Dat is een overeenkomst waarbij de schenker uit vrijgevigheid een goed of een geldsom verschaft aan de begiftigde. 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.
Bijvoorbeeld de overeenkomst waarbij A zich verbindt gratis arbeid voor B te verrichten (vrijwilliger), 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).

De verschuldigde erf- of schenkbelasting wordt berekend naar een progressief tarief. Dit bedraagt voor een verkrijging in 2023:

Belastbaar bedrag:

	van	tot	tarief
€	0	€ 138.642	30%
€	138.642	-	40%

Voor zowel de erf- als de schenkbelasting bedraagt de vrijstelling: € 2.418. 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 11

Een voetbalvereniging⁴¹ ontvangt in 2023 van een notabele uit het dorp een schenking van € 4.000. De over dit bedrag verschuldigde schenkbelasting bedraagt, als de vereniging niet kwalificeert als SBBI:

Schenking	€	4.000
Af: vrijstelling	€	<u>2.418</u>
Belastbaar	€	<u>1.582</u>
Schenkbelasting (30%)	€	<u>474</u>

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

Let op: een voetbalvereniging kwalificeert vaak als een SBBI (zie hierna).

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 schenkbelasting komt echter voor rekening van de schenker. Dat heeft tot gevolg dat de voor rekening van de schenker komend schenkbelasting wordt aangemerkt als een belaste schenking. De verschuldigde schenkbelasting moet dan ook worden gebruteerd. Hetzelfde geldt voor de erfbelasting die is verschuldigd over een “legaat vrij van recht”.

⁴¹ Zie voor sportverenigingen §4.E hierna.

Voorbeeld 12

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

Schenking	€	4.000
Af: vrijstelling	€	<u>2.418</u>
Belastbaar	€	<u>1.582</u>
Schenkbelasting (30%)	€	474
Schenkbelasting daarover (30% * € 474 =)	€	142
Schenkbelasting daarover (30% * € 142 =)	€	42
Schenkbelasting daarover (30% * € 42 =)	€	12
Schenkbelasting daarover (30% * € 12 =)	€	3
Schenkbelasting daarover (30% * € 3 =)	€	<u>1</u>
Totaal verschuldigd aan schenkbelasting	€	<u>674</u>

Let op: een voetbalvereniging kwalificeert vaak als een SBBI (zie hierna).

Voor het afdragen van erf- en schenkbelasting moet een aangifte worden ingediend bij de Belastingdienst. Vervolgens legt de Belastingdienst een aanslag op voor het verschuldigde recht. Pas na de ontvangst van die aanslag moet de belasting worden betaald.

Wanneer de verkrijging uit een nalatenschap, cq de schenking niet meer bedraagt dan de vrijstelling (€ 2.418) hoeft niet een aangifte schenkbelasting te worden ingediend (in een kalenderjaar door dezelfde schenker gedane schenkingen worden voor de berekening van de schenkbelasting bij elkaar geteld).

Voor het doen van aangifte schenkbelasting kan één van de volgende procedures worden gevolgd:

- binnen aangiftetermijn (zie hierna), de aangifte indienen:
 - elektronisch (met aangiftesoftware);
 - op papier (met de op de website van de belastingdienst beschikbaar gestelde invulbare pdf);
- de spontane uitreiking van een aangiftetiljet door de Belastingdienst afwachten: indien het aangiftetiljet niet binnen de aangiftetermijn is uitgereikt, moet binnen 2 weken om uitreiking worden verzocht.

De aangiftetermijn bedraagt 2 maanden na het einde van het kalenderjaar waarin de schenking is ontvangen. Voor in **2022** ontvangen schenkingen moet derhalve uiterlijk op **28 februari 2023** aangifte zijn gedaan.

Als in de aangiftetermijn geen aangiftetiljet van de Belastingdienst is ontvangen, moet de Belastingdienst uiterlijk **14 maart 2023** om uitreiking zijn gevraagd.

d. Algemeen nut beogende instelling (ANBI)

Door een ANBI ontvangen schenkingen of verkrijgingen uit een nalatenschap zijn vrijgesteld van erf- en schenkbelasting, 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.

Giften/schenkingen door een ANBI zijn bij de verkrijger volledig vrijgesteld van schenkbelasting.

Een instelling kwalificeert alleen als ANBI wanneer zij daartoe expliciet door de Belastingdienst/ANBI-expertisecentrum te Eindhoven via een beschikking is aangewezen. De instellingen die de status van ANBI hebben verworven zijn opgenomen in een lijst die via de website van de Belastingdienst geraadpleegd kan worden (het ANBI-register). Je vindt het ANBI-register op de website van de Belastingdienst (www.belastingdienst.nl; zoekterm: “programma ANBI opzoeken”).

De ANBI-status moet bij voornoemd kantoor van de Belastingdienst worden aangevraagd met een daarvoor bestemd formulier: www.belastingdienst.nl; zoekterm: “Aanvraag ANBI-beschikking”.

Ook als een instelling niet langer de status van ANBI heeft, wordt dit door de Belastingdienst via een beschikking vastgelegd en geregistreerd in het ANBI-register.

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 schenker inkomstenbelasting betaalt of op de winst waarover de schenker vennootschapsbelasting betaalt. Ook kan de ANBI-status van belang zijn voor de beoordeling of een instelling (deels) is onderworpen aan heffing van vennootschapsbelasting.

Voorwaarden aan ANBI⁴²

Een instelling die als ANBI aangemerkt wil worden, moet aan de hierna opgesomde voorwaarden voldoen⁴³.

- De rechtsvorm van de instelling is niet die van een vennootschap met een in aandelen verdeeld kapitaal, een coöperatie, onderlinge waarborgmaatschappij of een ander lichaam waarin bewijzen van deelgerechtigdheid kunnen of worden uitgegeven.
- Gevestigd in het Koninkrijk, een andere lidstaat van de Europese Unie of een bij ministeriële regeling aangewezen staat.
- Geen winstoogmerk (zowel volgens de statuten en andere regelingen als feitelijk).
- Voor 90% of meer het algemeen belang dienen.
- Beschikkingsmacht criterium: 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. De financiële 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.
- 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.

⁴² De Belastingdienst is in het algemeen behoorlijk kritisch op de correcte toepassing van alle regels rond ANBI's.

⁴³ Artikel 5b Algemene wet inzake rijksbelastingen jo artikelen 1a t/ m1f Uitvoeringsregeling AWR 1994.

- Liquidatiesaldo: de regelgeving van de instelling moet waarborgen dat een batig liquidatiesaldo alleen kan worden aangewend voor een andere ANBI.
De voorwaarde dat de ANBI een gelijksoortige doelstelling moet hebben, geldt enkel nog voor culturele ANBI's.
- De financiële administratie van de instelling is zo ingericht dat daaruit duidelijk blijkt:
 - de aard en de omvang van de beheerkosten van de instelling;
 - de aard en de omvang van de onkostenvergoedingen en vacatiegelden die zijn uitbetaald;
 - de aard en de omvang van de aanwerving van geld en aan het beheer van de instelling uitgegeven bedragen;
 - de aard en de omvang van de inkomsten en het vermogen van de instelling.
- Integriteit: 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 geweld⁴⁴.
Met ingang van 1 januari 2021 is dit uitgebreid met belediging, haat en discriminatie, aanzetten tot belediging, haat en discriminatie.⁴⁵
Bij twijfel omtrent de integriteit van een bij een ANBI betrokken persoon, kan de Belastingdienst met ingang van 1 januari 2021 het overleggen van een verklaring omtrent het gedrag (VOG) van die persoon eisen.
- Publicatieplicht, inhoudende publicatie via internet (eigen website of via een collectieve voorziening) van minimaal de volgende gegevens⁴⁶:
 - naam van de instelling;
 - RSIN (het registratienummer van de instelling bij de Kamer van Koophandel);
 - de contactgegevens van de instelling;
 - de doelstelling van de instelling;
 - een (beknopt, maar actueel) beleidsplan;
 - de bestuursaanstelling (met uitzondering van bestuurders van – onderdelen van – kerkgenootschappen en van bestuurders ten aanzien van wie de Belastingdienst onthefing van deze verplichting heeft verleend);
 - het beloningsbeleid;
 - een (beknopt) verslag van de uitgeoefende activiteiten;
 - een financiële verantwoording (binnen 6 maanden na afloop van het boekjaar).
 Het internetadres waar de ANBI bovenstaande informatie publiceert is toegevoegd aan het ANBI-register. En het RSIN waaronder de ANBI is geregistreerd bij de Kamer van Koophandel en de Belastingdienst moet op termijn worden ingevuld in de aangifte inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting waarin aftrek van giften aan de ANBI wordt geclaimd.

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

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.

⁴⁴ Artikel 67, lid 1 Wetboek van strafrecht.

⁴⁵ Artikelen 137c en 137d Wetboek van strafrecht.

⁴⁶ Artikel 1a, lid 7 Uitvoeringsregeling Algemene wet inzake rijksbelastingen 1994.

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 ontnemt⁴⁷.

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.

In 2012 besliste de Hoge Raad⁴⁸ 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 woonelegenheden 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.

In de rechtspraak is aan de orde geweest of een zogeheten **loketinstelling** de ANBI-status kan hebben. Een loketinstelling is een stichting waarvan de activiteiten enkel inhouden het verzamelen van gelden ten behoeve van goede doelen (deze activiteiten kunnen vaak ook onder de term **crowdfunding** worden geschaard). Een dergelijke instelling behartigt onvoldoende direct het algemeen belang om als ANBI te kunnen kwalificeren. Om als ANBI te kunnen kwalificeren moet de instelling in haar eigen handelen een directe meerwaarde hebben ten behoeve van het algemeen belang (ook wel aangeduid als: **TWAN**; Toegevoegde Waarde Algemeen Nut). In een naar aanleiding van een WOB-verzoek openbaar gemaakt memo legt de Belastingdienst uit wanneer, naar haar mening, sprake is van voldoende TWAN⁴⁹.

Algemeen belang en commerciële activiteiten

Het ontplooiën van commerciële activiteiten staat 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 in grotere mate toestaan van commerciële activiteiten heeft als doel dat instellingen meer in hun eigen financieringsbehoefte gaan voorzien en minder draaien op door de overheidsgeld.

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. Deze regels worden beschreven in hoofdstuk 2 van deze notitie.

⁴⁷ Voorbeeld: het aanmerken van een ANBI als erfgenaam onder de last tot verzorging van een dier.

⁴⁸ Hoge Raad 13 januari 2012, nr. 10/03464 (V-N 2012/6.12).

⁴⁹ Memo Loketinstellingen, steunstichtingen, vermogensfondsen en crowdfunding; datum 7 januari 2015 en Memo Praktijkervaring met loketinstellingen; beide bijlage bij het besluit inzake WOB-verzoek crowdfunding van 27 februari 2017, kenmerk 2017-0000060227.

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) aangetekend in het ANBI-register.

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 de behartiging van het particuliere belang.

Op een periodieke gift⁵⁰ aan een vereniging van ten minste 25 leden, met volledige rechtsbevoegdheid, die niet onderworpen is aan of vrijgesteld is van vennootschapsbelasting, is de genoemde giftenaftrek wel van toepassing⁵¹.

De uitkeringen die een SBBI (eventueel) doet, zijn niet vrijgesteld van schenkbelasting (in tegenstelling tot de uitkeringen van een ANBI).

Om te kwalificeren als SBBI dient een instelling aan de volgende voorwaarden te voldoen⁵².

- 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. Daarnaast kan de inzet van vrijwilligers een aanwijzing zijn voor het sociaal belangkarakter. De meeste sportverenigingen zullen voldoen aan de voorwaarde dat ze het sociaal belang moeten behartigen.
- Niet aan een winstbelasting zijn onderworpen of daarvan zijn vrijgesteld⁵³. 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 vacatiegeld⁵⁴. Voor werkzaamheden van uitvoerende aard geldt dit niet.
- Gevestigd in het Koninkrijk, een andere lidstaat van de Europese Unie of een bij ministeriële regeling als zodanig aangewezen mogendheid.

⁵⁰ Vereist is dat gedurende tenminste 5 jaren tenminste jaarlijks eenzelfde bedrag wordt geschonken.

⁵¹ Een periodieke gift kan worden vastgelegd in een notariële akte of in een formulier waarvan het model is opgenomen op www.belastingdienst.nl. Doordat aan de vastlegging geen kosten meer zijn verbonden, kan de periodieke gift ook bij lagere bedragen worden ingezet in het kader van de fondsenwerving van verenigingen.

⁵² Artikel 5c Algemene wet inzake rijksbelastingen.

⁵³ Zie het hoofdstuk in deze notitie over de vennootschapsbelasting.

⁵⁴ Verwezen wordt naar het Besluit vergoedingen adviescolleges en commissies.

De status van SBBI wordt, in tegenstelling tot die van ANBI, niet bij beschikking vastgesteld. Dit betekent dat bij elke schenking of erfrechtelijke verkrijging in de aangifte voor de erfbelasting of de schenkbelasting een beroep moet worden gedaan op de vrijstelling. In het kader van de afwikkeling van de aangifte wordt door de Belastingdienst beoordeeld of de ontvanger kwalificeert als SBBI. Daarvoor is beslissend de situatie ten tijde van de ontvangst van de erfenis, legaat of schenking. Aan de verkrijging mag geen opdracht zijn verbonden.

g. Steunstichting SBBI

Een steunstichting SBBI is een stichting die is opgericht uitsluitend met het doel geld in te zamelen ter ondersteuning van een SBBI⁵⁵.

Uit de statuten en de feitelijke werkzaamheden van de steunstichting SBBI moet het volgende blijken⁵⁶.

- 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 vacatiegeld⁵⁷.
- Dat de stichting het ingezamelde geld besteedt 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.

⁵⁵ Artikel 5d Algemene wet inzake rijksbelastingen.

⁵⁶ Artikel 1f Uitvoeringsregeling Algemene wet inzake rijksbelastingen.

⁷⁰ Verwezen wordt naar het Besluit vergoedingen adviescolleges en commissies.

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

De Belastingdienst maakt het bestaan van een steunstichting SBBI publiek bekend (www.belastingdienst.nl; zoekterm "Overzicht steunstichtingen SBBI").

6. Aansprakelijkheid bestuurders

Zowel een stichting als een vereniging is 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 bestuurder(s) (of een ander orgaan) worden aangesproken.

Toch zijn er ook mogelijkheden om bestuurders aansprakelijk te stellen voor verplichtingen aangegaan door de stichting of de vereniging. 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 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.

Dé 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 simpele 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. Maar ook het adequaat onderbouwen van belangrijke beslissingen. En het documenteren van dit alles (bijvoorbeeld in notulen en/of verslagen).

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 toch calamiteiten voordoen. Laat volkomen duidelijk zijn dat een bestuurdersaansprakelijkheidsverzekering niet helpt als de bestuurder zich niet afdoende van zijn taken heeft gekweten.

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 rechtspersoon in het handelsregister (bij de Kamer van Koophandel). Meestal verzorgt de notaris die de stichting of vereniging opricht 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 voorafgaand aan 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 ("*formele vereniging*").

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 stichtingen en 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 inleneraansprakelijkheid 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 aansprakelijk kunnen worden beperkt.

Een bestuurder van een op grond van inleneraansprakelijkheid aansprakelijk gestelde stichting, 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.

f. Wet bestuur en toezicht rechtspersonen (WBTR)

De WBTR verduidelijkt een aantal regels voor het bestuur en toezicht van rechtspersonen, waaronder de stichting en vereniging. De aanscherpingen in het kader van de WBTR betreffen met name het volgende.

- De uitgangspunten die bestuurders in acht moeten nemen bij de vervulling van hun taken.
Benadrukt wordt dat bestuurders zich bij e uitvoering van hun taken moeten richten op de stichting of vereniging en de met haar verbonden onderneming of organisatie.
- De positie van bestuurders met een aan het belang van de vereniging tegenstrijdig belang.
De bestuurder(s) jegens wie sprake is van een tegenstrijdig belang mag niet deelnemen aan de beraadslaging en besluitvorming. Als daardoor geen besluit ka worden genomen, neemt de Raad van Commissarissen het besluit en als die er niet is, besluit de algemene vergadering.
- Het meervoudig stemrecht.
In de statuten mag aan een bestuurder meer dan één stem worden toegekend, op voorwaarde dat een bestuurder niet meer stemmen kan uitbrengen dan de andere in de vergadering aanwezig of vertegenwoordigde bestuurders.
- De regels over aansprakelijkheid van bestuurders.
De aansprakelijkheid van bestuurders bij faillissement van de stichting of vereniging wordt uitgebreid. Ook bestuurders van niet-commerciële stichtingen en verenigingen kunnen bij faillissement hoofdelijk aansprakelijk worden gesteld. Dat kan uiteraard alleen wanneer sprake is van onbehoorlijk bestuur. Daarbij geldt niet het vermoeden van onbehoorlijke taakvervulling wanneer niet aan de boekhoudverplichting is voldaan.
- De regels voor belet en ontstentenis van het bestuur.
De statuten moeten verplicht een regeling bevatten die de situatie regelt waarin sprake is van belet of ontstentenis van alle bestuurders.

vwg*

NIJMEGEN

Berg en Dalseweg 105

6522 BD Nijmegen

Postbus 1074

6501 BB Nijmegen

☎ 024 – 36 50 965

📠 024 – 36 01 288

✉ info@vwg.nl

WIJCHEN

Saltshof 10-14

6604 EA Wijchen

Postbus 275

6600 AG Wijchen

☎ 024 – 64 89 148

📠 024 – 64 22 477

✉ info@vwg.nl