

Erasmus Universiteit Rotterdam

Erasmus School of Economics

Bachelorscriptie Fiscale Economie

Integrale belastingplicht voor culturele instellingen

04/02/2020

Geschreven door: Michiel Crijns

Studentnummer: 411678

Begeleider: Dhr. A.H.W. Brits

Inhoudsopgave

Hoofdstuk 1: Inleiding	4
1.1 Inleiding	4
1.2 Probleemstelling	4
1.3 Plan van aanpak	5
Hoofdstuk 2: Wettelijke bepalingen belastingplicht	7
2.1 Inleiding	7
2.2 Vrijstelling verenigingen en stichtingen in de huidige wet VPB	7
2.2.1 Het drijven van een onderneming	8
2.2.2 Vrijstelling in de huidige wet VPB	10
2.3 Opteren voor integrale belastingplicht door stichtingen en verenigingen	10
2.3.1 Kwalificatie als culturele instelling	11
2.3.2 Parlementaire behandeling	13
2.3.3 Voorwaarden	14
Hoofdstuk 3: Complicaties bij de integrale belastingplicht voor verenigingen en stichtingen	16
3.1 Inleiding	16
3.1.1 Toelichting interview mevrouw Schuurmans	16
3.2 Fiscale balans op het aanvangstijdstip en einde van integrale belastingplicht	19
3.2.1 Jurisprudentie	21
3.2.2 Waardering	23
3.3 (Jaar)winst gedurende de integrale belastingplicht	28
3.3.1 Winstsplitsing	29

3.3.2	<i>Inkomensstromen</i>	33
3.3.3	<i>Jaarwinstbepaling, diversen</i>	38
3.3.3.1	<i>Afschrijving</i>	38
3.3.3.2	<i>Waardeveranderingen</i>	42
3.4	Overige complicaties	44
Hoofdstuk 4: Conclusie		46
4.1	Inleiding	46
4.2	Conclusie	47
Literatuurlijst		50
Bijlage 1: Interview met mevrouw Schuurmans		52

Hoofdstuk 1: Inleiding

1.1 Inleiding

Het ANBI-register bevat de verenigingen en stichtingen die uitsluitend of nagenoeg uitsluitend het algemeen nut beogen. Een speciale variant hiervan is de culture ANBI, ook wel de culture instelling genoemd. Met de Geefwet van 2012 beoogde de overheid om het commercieel cultureel ondernemerschap te stimuleren. Zodoende is er naar aanleiding van de Geefwet in artikel 2 lid 9 van de wet op de vennootschapsbelasting (verder: wet VPB) de mogelijk opgenomen voor culturele instelling om te opteren voor integrale belastingplicht.¹

Binnen de wet VPB zijn verenigingen en stichtingen vrijgesteld voor het deel waar zij geen onderneming mee drijven. Het deel dat wel een onderneming drijft wordt wel in de heffing betrokken. Indien een (deel van een) lichaam vrijgesteld is, brengt dit zowel voordelen als nadelen met zich mee. Een algemeen beschouwd nadeel is dat de exploitatieverliezen van het niet-ondernemingsdeel niet gesaldeerd kunnen worden. Naar aanleiding van het invoeren van de mogelijk voor culturele instelling om te kunnen opteren voor integrale belastingplicht kunnen zij gedurende de integraal belastingplichtige periode de verliezen afzetten tegen de winsten. Op deze manier kunnen culturele instellingen meer commerciële activiteiten ontplooiën.

1.2 Probleemstelling

De mogelijkheid tot het opteren voor integrale belastingplicht door een culturele instelling betekent dat het niet-ondernemingsdeel van een culturele instelling overgaat van de onbelast naar de belaste sfeer. Echter, kunnen culturele instelling niet zomaar overgaan van de onbelaste naar de belaste sfeer. Aan deze overgang zitten namelijk bepaalde voorwaarden verbonden. Zodoende zal er gekeken worden wat er gebeurt op het moment dat het niet-ondernemingsdeel van een culturele instelling overgaat van de onbelaste naar de belaste sfeer. Door de loop der jaren zijn er met betrekking tot de overgang van de onbelaste naar de belaste sfeer meerdere casussen voorgevallen. Zo speelde deze kwestie, naar aanleiding van de wetgeving van 2016, toen verscheidene publiekrechtelijke lichamen met hun ondernemingsactiviteiten de belaste sfeer in werden getrokken.² De wet op de vennootschapsbelasting heeft zich met behulp van de jurisprudentie dan ook sterk ontwikkeld op dit gebied. Echter, zijn er nog steeds onduidelijkheden met betrekking tot de voorwaarden die verbonden zijn aan het opteren voor de integrale belastingplicht.

¹ Kamerstukken II 2011/12, 33 006, nr. 3, p. 6 (MvT)

² Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 3.

Aan de hand van deze scriptie wil ik onderzoeken hoe de wet op de vennootschapsbelasting zich door de jaren heen heeft ontwikkeld op het gebied van de overgang van een lichaam van de onbelaste naar de belaste sfeer. Hierbij zal de regeling voor culturele instellingen als basis genomen worden, zodat er gekeken kan worden naar de verscheidene complicaties die zich op dit gebied voordoen. Om antwoord op deze probleemstelling te geven zal de volgende hoofdvraag als fundament van deze scriptie dienen: *‘Welke complicaties ontstaan er voor de wet op de vennootschapsbelasting en voor een culturele instelling zelf indien zij gaandeweg haar levensduur opteert voor integrale belastingplicht en welke voorwaarden zijn hieraan verbonden?’*

Voordat er antwoord op de hoofdvraag gegeven kan worden dient er een duidelijk overzicht te worden gevormd van de huidige wetgeving omtrent het opteren voor de integrale belastingplicht. Het eerste onderdeel van de scriptie zal zich vooral richten op het juridische aspect van de overgangsbepaling. Zodoende zal er eerst antwoord worden gegeven op de eerste deelvraag: *‘Hoe wordt er vanuit de wet aangekeken tegen het opteren van een culturele instelling voor integrale belastingplicht?’*.

Nadat de wettelijke bepalingen ter zake van de belastingplicht en de voorwaarden die betrekking hebben op de mogelijkheid voor culturele instellingen om te kunnen opteren voor een integrale belastingplicht zijn toegelicht, zal er gekeken worden naar de daadwerkelijke basis van de probleemstelling. Met behulp van de tweede deelvraag: *‘Welke complicaties ontstaan er bij het opteren voor integrale belastingplicht door een culturele instelling?’* zal er een duidelijk antwoord op de hoofdvraag worden gegeven.

1.3 Plan van aanpak

Ter opheldering van de wetgeving van artikel 2 lid 9 wet VPB zal in hoofdstuk 2 gekeken worden naar de huidige situatie van de wet op de vennootschapsbelasting met betrekking tot het opteren voor integrale belastingplicht door een culturele instelling, inclusief de parlementaire behandeling. Hoofdstuk 2.2 zal zich vooral richten op de huidige stand van zaken met betrekking tot de vrijstelling voor verenigingen en stichtingen voor het deel waarmee zij een onderneming drijven. Hierop aansluitend zal er in hoofdstuk 2.3 aandacht worden besteed aan de wettelijke mogelijkheid tot het opteren voor de integrale belastingplicht en zal er gekeken worden naar het begrip ‘culturele instelling’. Hierbij spelen de voorwaarden die verbonden zijn aan het opteren voor de integrale belastingplicht een grote rol.

In hoofdstuk 3 wordt er aandacht besteed aan de complicaties die zich voordoen bij het opteren voor de integrale belastingplicht. Hierbij zal een onderscheid worden gemaakt tussen de complicaties die zich voordoen binnen de totaalwinstsfeer en de jaarwinstsfeer. Om een duidelijk beeld te vormen van de complicaties wordt in hoofdstuk 3.1.1 een interview met mevrouw Schuurmans toegelicht en zullen de complicaties gekoppeld worden aan de jurisprudentie van de overheidsinstellingen in hoofdstuk 3.2.1.

De complicaties voor de culturele instelling zullen worden opgesplitst in drie perioden. In hoofdstuk 3.2 gelden de aanvang en het einde van de integrale belastingplicht als uitgangspunt. Hierbij zal vooral aandacht worden besteed aan de totaalwinstproblematiek. In hoofdstuk 3.3 worden de complicaties gedurende de periode van integrale belastingplicht behandeld en zullen de totaalwinst en jaarwinst door elkaar heen lopen. Naderhand zal in hoofdstuk 4 een persoonlijke mening met betrekking tot de complicaties en de eventuele voorwaarden worden gegeven.

Een deel van de scriptie zal onderbouwd worden door een interview met mevrouw Schuurmans. Zij is gedurende haar tijd bij het Ministerie van Financiën met soortgelijke zaken bezig geweest. Dit interview is opgenomen in Bijlage 1.

Hoofdstuk 2: Wettelijke bepalingen belastingplicht

2.1 Inleiding

Voor de toepassing van de wet VPB wordt in artikel 2 lid 9 aan culturele instelling de mogelijkheid geboden om haar onderneming te drijven met behulp van haar gehele vermogen. Op het moment dat een onderneming haar onderneming drijft met behulp van haar gehele vermogen betekent dit dat zij integraal belastingplicht is. Voor de toepassing van deze integrale belastingplicht voor culturele instellingen dient er eerst gekeken te worden naar het juridische aspect. De juridische grondslag vormt immers het fundament van het opteren voor integrale belastingplicht.

Voor de wet op de vennootschapsbelasting is er een specifieke regeling opgenomen met betrekking tot de belastingplicht voor culturele instellingen. Opmerkelijk aan de regeling van artikel 2 lid 9 wet VPB is dat er wordt verwezen naar een lichaam als bedoeld in artikel 2 lid 1 onderdeel e wet VPB indien het lichaam als culturele instelling is aangemerkt. In artikel 2 lid 1 onderdeel e wet VPB wordt de binnenlandse belastingplicht voor stichtingen en verenigingen beschreven. Zodoende zal er in hoofdstuk 2.2 eerst gekeken worden naar de kwalificatie van stichtingen en verenigingen, voordat er in hoofdstuk 2.3.1 zal worden toegekomen worden aan de kwalificatie van een culturele instelling.

De uiteenzetting van hoofdstuk 2 vormt de basis voor het behandelen van de mogelijkheid tot opteren voor integrale belastingplicht door culturele instellingen. In de volgende paragrafen zal de juridische grondslag van de mogelijkheid tot opteren van artikel 2 lid 9 wet VPB worden toegelicht. Hierin zal worden besproken wat er precies wordt bedoeld met 'opteren', wat de redenering van de wetgever was achter het implementeren van de regeling in de wet en welke voorwaarden er verbonden zijn aan het opteren voor artikel 2 lid 9 wet VPB.

2.2 Vrijstelling verenigingen en stichtingen in de huidige wet VPB

Zoals aangegeven in hoofdstuk 2.1 wordt er voor de toepassing van artikel 2 lid 9 wet VPB verwezen naar de binnenlandse belastingplicht voor stichtingen en verenigingen van artikel 2 lid 1 onderdeel e wet VPB. Aan de hand van de wettekst van artikel 2 lid 1 onderdeel e wet VPB: *'Als binnenlands belastingplichtige zijn aan de belasting onderworpen de in Nederland gevestigde ... verenigingen en stichtingen ..., indien en voor zover zij een onderneming drijven'*, komen twee belangrijke aspecten naar voren die volgens de wetgever noemenswaardig zijn om op te nemen in het betreffende artikel. Ten eerste dient het lichaam te kwalificeren als een vereniging of een stichting, die niet al genoemd is in artikel 2 lid 1 b, c of d. De in artikel lid 1 onderdeel e genoemde andere dan publiekrechtelijke

rechtspersonen worden buiten beschouwing gelaten. Daarnaast verricht deze vereniging of stichting alleen belaste prestaties voor het deel waarmee zij een onderneming drijft. Zodoende zal er in de komende paragrafen eerst gekeken worden naar wat er wordt bedoeld met 'het drijven van een onderneming'. Aan de hand van de verschaft informatie zal kort de subjectieve vrijstelling voor stichtingen en verenigingen van artikel 6 worden behandeld.

2.2.1 Het drijven van een onderneming

Voor de toepassing van de wet VPB zijn stichtingen en verenigingen slechts binnenlands belastingplichtig voor zover zij een onderneming drijven.³ Onder het drijven van een onderneming wordt voor de wet VPB dezelfde materiële onderneming als in artikel 3.4 van de wet IB bedoeld. Voor de toepassing van de wet VPB is hierbij de fictie van artikel 2 lid 5 opgenomen '*de lichamen worden geacht hun onderneming te drijven met hun gehele vermogen*'. Echter, geldt voor stichtingen en verenigingen niet dezelfde fictie als voor BV's en NV's. Zo oordeelde het hof dat de door de stichting verrichtte werkzaamheden (lees: de stichting bloedbank) inhoudt: '*dat het geheel van belanghebbendes activiteiten is aan te merken als een in het economische verkeer tredende organisatie die erop gericht is om ... omzet te vervaardigen. Mede gelet op hetgeen vaststaat over belanghebbendes doelstelling, activiteiten van belanghebbendes en de wijze waarop belanghebbende de grond ... ter beschikking krijgt.*' Hieruit komen enerzijds de criteria voor het drijven van een onderneming duidelijk naar voren. Echter, gaat het hier om het ter beschikking stellen van bloed. Hieruit komt het onderscheid voor het drijven van een onderneming van een stichting ten opzichte van een ander lichaam, zoals een BV, naar voren. Bij een stichting dient er gekeken te worden naar de afzonderlijke activiteiten. Hierop aansluitend concludeert Advocaat-Generaal mr. Verburg in de conclusie punt 3 dat er een tweetal sferen verondersteld worden aanwezig te zijn. Enerzijds is er de belaste ondernemings sfeer en anderzijds bestaat er de niet-belaste privésfeer. Zodoende moet voor de toepassing van artikel 2 lid 1 e per activiteit getoetst worden of er een onderneming wordt gedreven. De belastingplicht die voortkomt uit de activiteiten die zich binnen de ondernemings sfeer bevinden wordt ook wel aangeduid als de beperkte belastingplicht.⁴

Een stichting of vereniging wordt voor de wet VPB niet geacht haar onderneming te drijven met behulp van haar gehele vermogen, maar slechts met behulp van het ondernemingsvermogen. Aansluitend op deze beperking is het van belang om te weten welk deel van het lichaam kwalificeert als ondernemingsvermogen. De toewijzing van vermogensbestandsdelen aan het

³ Artikel 2 lid 1 onderdeel e wet VPB

⁴ HR 15-11-1989, ECLI:NL:HR:BH7757, nr. 25 940: Stichting Bloedbank

ondernemingsvermogen en het privévermogen wordt gedaan door middel van de vermogensetikettering.⁵ Voor deze vermogensetikettering dient elke activiteit binnen de onderneming getoetst te worden aan de hand van de volgende drie cumulatieve voorwaarden:

1. Er wordt deelgenomen aan het economische verkeer.

Of er sprake is van deelname aan het economische verkeer hangt voor een stichting of vereniging vooral af van het feit of prestaties buiten de besloten kring worden verricht. In de uitspraak van het hof Amsterdam 1 april 2009, nr. 07/00808, V-N 2008/11.2.1, werd zodoende besloten dat de vereniging buiten de heffing bleef, omdat zij alleen prestaties aan haar eigen leden verrichtte. Met betrekking tot deze scriptie is het nog belangrijk om te kijken naar de gesubsidieerde stichtingen en verenigingen. Hier lijkt veelal de ruilverhouding tussen de subsidie en de tegenprestatie bekeken te worden voor de kwalificatie van de deelname aan het economische verkeer.⁶

2. Er is sprake van een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid.

Hierbij dient in acht te worden genomen dat er al snel sprake is van kapitaal en arbeid. Deze voorwaarde ziet zodoende meer op dat er sprake is van duurzaamheid.

3. Het oogmerk is om winst te behalen.

Naar aanleiding van jurisprudentie lijkt dit derde criterium het grootste struikelblok bij de beoordeling of er een onderneming wordt gedreven. Het gaat bij de beoordeling van het winststreven om de bestaande feiten en niet om de statutaire bepalingen. Zo wordt bij de verenigingen en stichtingen een winststreven aanwezig geacht te zijn indien zij met haar activiteiten regelmatig overschoten behaalt.⁷ Voor de toepassing van deze scriptie zal er niet te diep op dit laatste criterium worden ingegaan. Echter, is het winststreven bij gesubsidieerde stichtingen en vereniging nog wel goed om onder de loep te brengen. Gesubsidieerde instellingen behalen vaak exploitatieoverschotten. Er wordt voor de betreffende lichamen geen winststreven geacht te zijn indien de overschotten, volgens subsidieregels of statuten, aangewend worden voor subsidiedoeleinden of indien deze moeten worden terugbetaald aan de subsidieverstrekker. Daarnaast is er geen sprake van een winststreven in het geval dat de inkomsten voor de

⁵ J.E. van den Berg, 'Fiscale aspecten vermogensetikettering', Navigator, 6 aug 2019.

⁶ Dr. J.L. van de Streek, 'Heffing van vennootschapsbelasting van stichtingen en verenigingen', tijdschrift voor ondernemingsbestuur, 2010.

⁷ HR 15-11-1989, ECLI:NL:HR:BH7757, nr. 25 940: Stichting Bloedbank.

gesubsidieerde activiteit hoofdzakelijk worden verkregen uit subsidies en het overige deel wordt ontvangen van degene voor wie de prestatie wordt verricht.⁸

Tevens is er in artikel 4 wet VPB een uitbreiding voor het drijven van een onderneming opgenomen voor stichtingen en verenigingen en publiekrechtelijke rechtspersonen. Onderdeel a geeft aan dat er onder het drijven van een onderneming mede wordt verstaan: *‘een ... werkzaamheid waardoor in concurrentie wordt getreden met ondernemingen, gedreven door natuurlijke personen, dan wel door andere lichamen’*, zoals NV’s en BV’s. Er is sprake van ‘in concurrentie treden’ indien de activiteiten van de organisatie ten koste van de bedrijfsvoering van een andere ondernemer gaan.⁹

2.2.2 Vrijstelling in de huidige wet VPB

Voordat er wordt toegekomen aan de toelichting van de mogelijkheid tot het opteren voor integrale belastingplicht, zal de subjectieve vrijstelling voor stichtingen en verenigingen kort worden behandeld. Sinds 2012 geldt er een generieke subjectieve vrijstelling in artikel 6 wet VPB voor stichtingen en verenigingen. De vrijstelling kan slechts worden toegepast indien er sprake is van belastingplicht. Een stichting of vereniging dient zodoende eerst aan artikel 2 lid 1 e te voldoen, voordat het aan de vrijstelling van artikel 6 kan toekomen. Aan de hand van artikel 6 wet VPB zijn: *‘lichamen als bedoeld in artikel 2 lid 1 e ... met betrekking tot een jaar van de belasting vrijgesteld, indien de winst van het jaar ... niet meer bedraagt dan 15.000, dan wel van het jaar en de daaraan voorafgaande vier jaren tezamen niet meer bedraagt dan 75.000.’* Door middel van deze winstgrenzen worden grotere verenigingen en stichtingen met wisselende resultaten weerhouden om een beroep te doen op de vrijstelling.¹⁰ De bovengrens van 75.000 dient als een absoluut getal gezien te worden. Er is volgens de uitspraak van de rechtbank Gelderland geen pro rata toepassing van deze bovengrens mogelijk.¹¹ In artikel 2 uitvoeringsbesluit vennootschapsbelasting 1971 geeft de wetgever verdere uitvoering aan de vrijstelling.

2.3 Opteren voor integrale belastingplicht

Zoals reeds aangegeven in hoofdstuk 2.2.1, worden stichtingen en verenigingen niet betrokken in de fictie van artikel 2 lid 5. Zodoende zijn zij in het beginsel volgens artikel 2 lid 1 e slechts belastingplichtig voor het deel waarmee zij een onderneming drijven. Hierop volgt in hoofdstuk 2.2.2

⁸ ‘Vennootschapsbelasting, belastingplicht van verenigingen en stichtingen en stichtingen (3.2.1)’, Wettenbank, 31 dec 2005

⁹ C. Bruijsten, ‘Vennootschapsbelastingplicht van stichtingen en verenigingen’, Navigator.

¹⁰ ‘Vennootschapsbelasting, subjectieve vrijstelling voor stichtingen en verenigingen (artikel 6, Wet op de vennootschapsbelasting 1969)’, wettenbank, 12 dec 2018.

¹¹ Rechtbank Gelderland 23 okt. 2018, ECLI:NL:RBGEL:2018:4520

dat de subjectieve vrijstelling van artikel 6 wet VPB geldt voor de stichting of vereniging indien zij onder de winstgrens blijft. Deze subjectieve vrijstelling hoeft niet per definitie voordelig te zijn voor een stichting of een vereniging. Indien een lichaam overgaat van de belaste naar de vrijgesteld sfeer heeft dit al gevolg dat er een eindafrekening dient gemaakt te worden. Tevens, kunnen de verliezen uit een vrijgesteld jaar niet worden verrekend met de exploitatieoverschotten uit een belast jaar.¹²

Sinds 2012 is de keuzemogelijkheid voor de stichtingen en verenigingen die kwalificeren als culturele instelling opgenomen in artikel 2 lid 9 om te opteren voor integrale belastingplicht. Deze integrale belastingplicht impliceert in principe hetzelfde als de fictie van artikel 2 lid 5. De stichting of vereniging die kwalificeert als culturele instelling kan op verzoek worden geacht haar onderneming te drijven met behulp van haar gehele vermogen. Echter, zitten er aan deze optie een aantal voorwaarden en complicaties verbonden. In de komende paragrafen zullen de historische ontwikkeling, de gedachte van de wetgever achter artikel 2 lid 9, de voorwaarden en de gevolgen voor het verzoekende lichaam met betrekking tot de mogelijkheid tot het opteren voor integrale belastingplicht worden beschreven.

2.3.1 Kwalificatie als culturele instelling

In het kader van de juridische grondslag wordt in artikel 2 lid 9 VPB beschreven: *‘staat de inspecteur toe dat een lichaam als bedoeld in het eerste lid, onderdeel e (lees: stichting of vereniging)...., indien het lichaam als culturele instelling is aangemerkt’*. Hier dient een belangrijk aspect in de wet opgemerkt te worden voor het verzoek tot integrale belastingplicht. Er wordt namelijk aangegeven door de wetgever dat de mogelijkheid tot het opteren voor integrale belastingplicht slechts ziet op stichtingen en verenigingen die als culturele instelling worden aangemerkt. In het vervolg van de scriptie zal dan ook gesproken worden van een ‘culturele instelling’. Voor de toepassing van het begrip ‘culturele instelling’ wordt verwezen naar de algemene wet inzake rijksbelastingen (verder: AWR). Volgens artikel 5b lid 4 AWR wordt met een culturele instelling bedoeld: *‘Een algemeen nut beogende instelling die zich uitsluitend of nagenoeg uitsluitend richt op cultuur’*.¹³ Om te kwalificeren als culturele instelling dient er een verzoek gedaan te worden bij de inspecteur. Hierbij is het goed om op te merken dat er voor een culturele instelling dezelfde criteria gelden als voor een algemeen nut beogende instelling (verder: ANBI) die voor minimaal 90% het algemeen nut ‘cultuur’ beoogt.

¹² J.N. Bouwman, ‘De belastingplicht voor de VPB van verenigingen en stichtingen sinds 2012’, NDFR, 04 jul. 2013.

¹³ Vakstudie vennootschapsbelasting, artikel 2 wet VPB 1969, aant. 40

*‘Een culturele instelling is kortom altijd een ANBI, maar een ANBI niet altijd een culturele instelling’.*¹⁴

Voor de toelichting van deze regeling zal zodoende eerst aandacht worden besteed aan de kwalificatie van een ANBI.

Sinds de invoering van de Geefwet op 1 januari 2012 wordt met een algemeen nut beogende instelling bedoeld: een lichaam zoals beschreven in artikel 5b AWR juncto artikel 1a t/m 1f uitvoeringsregeling AWR. Het opnemen van de definitie van een ANBI in de AWR heeft tot een harmonisatie van het ANBI-begrip binnen de verschillende belastingwetten geleid. In artikel 5b lid 1 onderdeel a wordt beschreven dat een vennootschap met in aandelen verdeeld kapitaal, een corporatie, een onderlinge waarborgmaatschappij of een ander lichaam waarin bewijzen van deelgerechtigdheid kunnen worden uitgegeven niet kan worden aangemerkt als algemeen nut beogende instelling. Zodoende kunnen alleen stichtingen of verenigingen, zoals toegelicht in hoofdstuk 2.2, kwalificeren als ANBI.¹⁵ Hierop aansluitend gaat het in het betreffende artikel om *‘een instelling die uitsluitend of nagenoeg uitsluitend het algemeen nut beoogt, voldoet aan de bij ministeriële regeling te stellen voorwaarden, gevestigd is in het koninkrijk, een Europese lidstaat of een bij ministeriële regeling aangewezen staat en die door de inspecteur als zodanig wordt aangemerkt’*. Hierbij is vooral van belang om op te merken dat het moet gaan om een instelling die uitsluitend of nagenoeg het algemeen nut beoogt.

Voorafgaand aan de invoering van de Geefwet 2012 betekende de regeling voor het verkrijgen van de ANBI-status dat 90% van de activiteiten gericht moest zijn op het algemeen belang. Dit betekende dat slechts 10% van de activiteiten uit commerciële activiteiten mocht bestaan. Met de invoering van de Geefwet heeft de staatssecretaris aangegeven dat er bij dit criterium veel minder de nadruk op de ratio aan commerciële activiteiten gelegd zal worden en veel meer op het ontbreken van een winstoogmerk. In artikel 1a tot en met 1f uitvoeringsregeling AWR zijn de aanvullende vereisten voor een ANBI opgenomen. Artikel 1a lid 1 a geeft uitvoering aan de gedachte van de staatssecretaris dat er geen winstoogmerk bij haar algemeen nuttige activiteiten bestaat. Hierbij is het belangrijk om te onthouden dat een ANBI voor de kwalificatie als een culturele instelling met zijn “ANBI-activiteit” wel voor 90% het culturele belang dient te beogen.¹⁶ Voor instellingen die meer dan één algemeen nut beogen geldt alsnog de 90% eis met betrekking tot het culturele deel. Deze instellingen die

¹⁴ D. van Haperen, ‘Een onderzoek naar de invloed van de geefwet op het gedrag van culturele instellingen’ (2.2.2.1), Faculteit Rechtswetenschappen uvt, 17 jul 2013.

¹⁵ D. van Haperen, ‘Een onderzoek naar de invloed van de Geefwet op het gedrag van culturele instellingen’ (2.2.3.1), Faculteit Rechtswetenschappen uvt, 17 jul 2013.

¹⁶ D. van Haperen, ‘Een onderzoek naar de invloed van de Geefwet op het gedrag van culturele instellingen’ (2.2.3.3), Faculteit Rechtswetenschappen uvt, 17 jul 2013.

kwalificeren als culturele instellingen staan in het ANBI-register geïdentificeerd met ‘cultuur’ achter hun naam.¹⁷

Zoals voorgaand beschreven, zijn de twee criteria die dienen ter kwalificatie als culturele instelling onder artikel 5b lid 4 dat er sprake moet zijn van een ANBI en dat deze ANBI zich uitsluitend of nagenoeg uitsluitend op cultuur dient te richten. Hierbij is het nog belangrijk om het begrip cultuur toe te lichten, voordat er daadwerkelijk kan worden toegekomen aan de integrale belastingplicht voor culturele instellingen. Volgens het woordenboek is cultuur *‘het geheel van geestelijke en fysieke voortbrengselen en verworvenheden van een gemeenschap’*. Hierbij wordt aangegeven dat het moet gaan om een instelling die streeft naar een hoogwaardig cultuuraanbod dat voor zoveel mogelijk mensen toegankelijk is. Desalniettemin, zijn er een heel aantal instellingen die aan cultuur doen, maar niet kwalificeren als ANBI. Hierbij gaat het vooral om instellingen die het bevorderen van het persoonlijke belang van de leden als primair doel hebben.¹⁸

Voor de toepassing van deze scriptie zal telkens gerefereerd worden aan het volgende voorbeeld van het Gouden Eeuwte.

De ANBI ‘het Gouden Eeuwte’ heeft een pand aan de Herengracht te Amsterdam. De linkerhelft van het pand dient als museum waar schilderijen uit de gouden eeuw worden tentoongesteld. De bezoekers van het museum kunnen, nadat ze de schilderijen hebben bekeken, aansluiten in het restaurant ‘het gouden meisje’. De activiteiten van het Gouden Eeuwte zijn voor 95% toe te rekenen aan het museumgedeelte, waarbij de behartiging van cultuur het fundament van de ANBI vormt.

Naar aanleiding van het voorgaande voorbeeld kan geconstateerd worden dat het Gouden Eeuwte kwalificeert als culturele instelling, waarbij alleen met het restaurant een onderneming wordt gedreven. Zodoende zal voor het museumgedeelte gerefereerd worden aan het onbelaste niet-ondernemingsdeel van de culturele instelling en voor het restaurantgedeelte aan het belaste ondernemingsdeel van de culturele instelling.

2.3.2 Parlementaire behandeling

De regeling van artikel 2 lid 9 is in het leven geroepen als onderdeel van de Geefwet en het belastingplan 2012. Dit besluit had destijds als uitgangspunt om culturele instellingen te faciliteren, omdat deze sector relatief zwaar getroffen werd door de bezuinigingen in het kabinet-Rutte. Het

¹⁷ ‘Vakstudie Wet inkomstenbelasting 2001, Artikel 6.39a Giften aan culturele instellingen (01-01-2013 tot -)’ (Aant. 2.1.1.)

¹⁸ Kamerstukken II 2011/12, 33 006, nr. 3, p. 24 (MvT)

doel van de regeling is om de culturele instelling te stimuleren om te gaan ondernemen. Hierbij wordt de vennootschapsbelasting gebruikt als instrument voor het aanmoedigen van de commerciële activiteiten.¹⁹ Zonder de regeling zouden de verliezen die toe te rekenen zijn aan het deel van de onderneming waarmee geen onderneming gedreven wordt, ofwel het onbelaste niet-ondernemingsdeel, niet verrekend kunnen worden met de winsten uit het ondernemingsgedeelte van de culturele instelling. Door middel van deze regeling krijgen de culturele instellingen de mogelijkheid om deze verliezen wel te verrekenen en wordt hen zodoende een financiële steun geboden.²⁰

Het is wel opvallend dat de mogelijkheid tot het opteren voor integrale belastingplicht slechts is weggelegd voor culturele instellingen. Derhalve werd er destijds de vraag gesteld of deze vrijstelling voor alle algemeen nut beogende instellingen kon worden ingevoerd. Hier werd als voornaamste tegenargument gebruikt dat de vennootschapsbelasting te veel als een middel gebruikt zou worden om commerciële activiteiten te stimuleren bij het instellen van een vrijstelling voor alle algemeen nut beogende instellingen. De vrijstelling zou dan niet langer verenigbaar zijn met het uitgangspunt van het 'fiscale level playing field'.²¹ Daarbij werd aangegeven dat de culturele sector wel de wettelijke mogelijkheid om te opteren kon krijgen, omdat deze sector zwaarder zou zijn getroffen met het stopzetten van subsidies dan andere (ANBI-)sectoren. Tevens wordt naar aanleiding van de Geefwet van 1 januari 2012 de beschrijving van artikel 5b AWR, betreffende de kwalificatie van ANBI's, voor alle belastingwetten aangehouden.

2.3.3 Voorwaarden

Voordat er toegekomen kan worden aan de mogelijkheid tot het opteren voor integrale belastingplicht van artikel 2 lid 9 wet VPB dient er sprake te zijn van een stichting of vereniging, voor zover zij geen onderneming drijft (zie hoofdstuk 2.2.1). Daarnaast kwalificeert de stichting of vereniging als ANBI en richt zij zich uitsluitend of nagenoeg uitsluitend op het beogen van het culturele belang (zie hoofdstuk 2.3.1).

Indien de instelling voldoet aan de voorgaande criteria kan er een schriftelijk verzoek worden ingediend bij de inspecteur. *'Het verzoek moet uiterlijk binnen zes maanden na afloop van het jaar waarop het verzoek voor het eerst betrekking heeft worden ingediend bij de inspecteur'*.²² De inspecteur gaat in overleg met het ministerie over de te stellen voorwaarden voor de verdere

¹⁹ Vakstudie vennootschapsbelasting, artikel 2 wet VPB 1969, aant. 40

²⁰ Kamerstukken II 2011/12, 33 006, nr. 3, p. 6 (MvT)

²¹ Kamerstukken II 2011/12, 33 006, nr. 6, p. 16-17

²² Artikel 2 lid 9 wet VPB, tweede volzin.

inwilliging van het verzoek. De inspecteur beslist door middel van een voor bezwaar vatbare beschikking en neemt de voorwaarden hierin op. Ter voorkoming van misbruik van de regeling wordt er een geldigheidsduur van 10 jaar gehanteerd voor integrale belastingplicht. Bij misbruik met betrekking tot de regeling kan er worden gedacht aan sporadische verliesverrekening van het niet-ondernemingsdeel van de instelling.²³ Voor de toepassing van de regeling geeft de wetgever vervolgens uitvoering in artikel 7a uitvoeringsbesluit VPB.

Zoals aangegeven wordt het verzoek voor integrale belastingplicht door de culturele instelling beoordeeld door de inspecteur en gaat deze vervolgens in overleg met het ministerie. Aangezien de regeling van artikel 2 lid 9 nog enigszins 'jong' is er in bijlage 1 een interview opgenomen met mevrouw L. Schuurmans van het Ministerie van Financiën. Zij was ten tijde van het afnemen van het interview één van de twee personen die de verzoeken voor integrale belastingplicht beoordeelde en keurde. Aan de hand van dit interview zal er een duidelijk beeld worden geschetst van de gevolgen en de complicaties die ontstaan na de inwilliging van het verzoek tot integrale belastingplicht.

²³ Kamerstukken II 2011/2012, 33 006, nr. 3, p. 18

Hoofdstuk 3: Complicaties bij de integrale belastingplicht voor verenigingen en stichtingen

3.1 INLEIDING

De regeling van artikel 2 lid 9 met betrekking tot de mogelijkheid van het opteren voor integrale belastingplicht voor culturele instelling is een redelijk jonge regeling binnen de wet VPB. Sinds het ontstaan van de regeling, met de Geefwet van 2012, zijn er minder dan 10 verzoeken gedaan. De verzoekende culturele instellingen zagen vaak slecht de mogelijkheid tot het salderen van de exploitatietekorten van het niet ondernemingsgedeelte met de exploitatieoverschotten van het ondernemingsgedeelte. Echter, ontbrak bij het verzoek de afbakening van het niet-ondernemingsgedeelte en het ondernemingsgedeelte. Van deze 10 verzoeken is zodoende minimaal de helft teruggestuurd met het verzoek om deze afbakening duidelijk in kaart te brengen.²⁴

Het resultaat hiervan is dat er nog weinig gepubliceerd is met betrekking tot het wetsartikel en er is mijns inziens nog veel onduidelijkheid omtrent de regeling. Om tot een beter inzicht te kunnen komen over de integrale belastingplicht is er in bijlage I een interview met Mevr. Schuurmans opgenomen. Ten tijde van het afnemen van het interview was zij degene die de verzoeken tot integrale belastingplicht binnen het ministerie van financiën beoordeelde. De bijlage geeft een uiteenzetting weer van de belangrijkste punten die zijn besproken in het interview.

3.1.1 Toelichting bijlage 1

Het verzoek tot integrale belastingplicht begint met een verzoek aan de inspecteur die vervolgens dit verzoek doorstuurt aan het Ministerie van Financiën. Zoals aangegeven in hoofdstuk 2, is de mogelijkheid om te kunnen opteren voor integrale belastingplicht alleen weggelegd voor culturele ANBI's die (met een deel van het vermogen) een onderneming drijven. Deze twee voorwaarden worden in bijlage 1 aangeduid als 'de toegangspoorten tot artikel 2 lid 9'. Zoals aangegeven in het vorige hoofdstuk wordt, bij beschikking, door het ANBI-team van de Belastingdienst beoordeeld of er sprake is van een ANBI.

Ten eerste dient het gedeelte waarmee een onderneming gedreven wordt gekwalificeerd te worden, zoals beschreven in hoofdstuk 2.2.1. Deze kwalificatie wordt niet gedaan door het MvF, maar toch

²⁴ Bijlage 1: interview, pagina 1.

begint hier grotendeels het probleem voor de toepassing van artikel 2 lid 9. In bijlage 1 wordt gelijk de kern van de problematiek omtrent het opteren voor integrale belastingplicht benoemd. Zo blijken veel culturele stichtingen het lastig te vinden om de diverse activiteiten duidelijk te onderscheiden als ze opteren voor integrale belastingplicht. Veel culturele instellingen doen een verzoek bij het MvF zonder duidelijk voor ogen te hebben met welk deel van het vermogen er een onderneming wordt gedreven.²⁵ Dit maakt het lastig om de integrale belastingplicht toe te passen op de culturele instelling, aangezien er helemaal niet wordt toegekomen aan artikel 2 lid 9 indien er geen (afgebakend) ondernemingsgedeelte is. Op dit moment is er namelijk helemaal geen VPB-plicht voor de stichting, terwijl er wel situaties denkbaar zijn waarbij de toepassing van artikel 2 lid 9 nodig is. Hiervan wordt een voorbeeld geschetst in hoofdstuk 3.3.1.

Nadat het verzoek is binnengekomen wordt deze beoordeeld door het MvF. In de beoordeling beslissen zij alleen óf de culturele instelling in aanmerking komt voor integrale belastingplicht. Zoals reeds aangegeven, is dit slechts mogelijk op het moment dat het lichaam een culturele ANBI-status heeft. Zodoende ziet de beoordeling er slechts op óf sprake is van een culturele status en óf er een onderneming wordt gedreven.²⁶ Met betrekking tot het wetsartikel zijn dit de enige voorwaarden die worden meegegeven. Het MvF stelt deze voorwaarden vooralsnog per geval vast. Op het moment dat er meer ervaring is opgedaan, zullen er standaardvoorwaarden gepubliceerd gaan worden. Tevens, geldt er voor de termijn van wederopzegging, zoals reeds aangegeven in hoofdstuk 2, een minimum van tien jaar na het einde van het jaar waarvoor het verzoek het eerst is ingewilligd.²⁷

Indien het lichaam ‘door de twee toegangspoorten van artikel 2 lid 9’ heen is wordt er een beschikking afgegeven aan de culturele instelling. In de beschikking staat de ingangsdatum van de integrale belastingplicht en worden de overige voorwaarden benoemd waaraan zij moet voldoen, voordat zij volledig integraal belastingplichtig mag worden. Hier beginnen de échte complicaties ten aanzien van de integrale belastingplicht.²⁸

Ten eerste richten de in de beschikking benoemde voorwaarden zich alleen tot die belastingplichtige. Deze voorwaarden zijn (nog) niet gepubliceerd en vormen zodoende geen beleid. Er zijn duidelijk, naast de twee toegangspoorten, (nog) geen gepubliceerde standaardvoorwaarden met betrekking tot het opteren voor integrale belastingplicht door culturele instelling. De voorwaarden die in de

²⁵ Bijlage 1: interview, pagina 1.

²⁶ Bijlage 1: interview. Pagina 2

²⁷ Artikel 2 lid 9 wet VPB

²⁸ Bijlage 1: interview, pagina 2

beschikking worden meegegeven zijn exclusief gebonden aan de betreffende belastingplichtige en moeten hedendaags nog worden aangevoeld door het MvF.²⁹

Prof. dr. J.L. Van de Streek geeft aan dat het opmerkelijk is dat er voorwaarden worden gesteld. Het is volgens hem vooralsnog onduidelijk welke voorwaarden er gesteld worden en waartoe de voorwaarden kunnen strekken, aangezien een delegatiekader ontbreekt. Een terugkerend probleem lijkt de onduidelijkheid omtrent de regelgeving van artikel 2 lid 9.³⁰ Deze onduidelijkheid zit mijns inziens niet alleen in de wetgeving zelf, maar ook in de toepassing en de beoordeling ervan. In de toelichting omtrent de regeling van het opteren voor integrale belastingplicht, kan slechts worden opgemaakt dat de inspecteur en het MvF zullen overleggen welke voorwaarden er worden gesteld. Dit laat erg veel ruimte voor interpretatie en de vraag die hierbij speelt is natuurlijk hoe ver de voorwaarden omtrent de regeling kunnen strekken. Tevens, dient de wettelijke basis van de regeling onder loep te worden genomen. Kunnen we nu al stellen dat bepaalde voorwaarden in de loop der tijd uniform in de wet zullen worden opgenomen? Hierbij kan bedacht worden dat de saldering van de tekorten niet tot ernstige concurrentievervalsing mag leiden of dat de commerciële activiteiten in het verlengde moeten liggen van de door instelling ontplooid culturele activiteiten.³¹ De nadere problematiek en de presumptieve bijbehorende voorwaarden zullen in hoofdstuk 4 behandeld worden.

In bijlage 1 wordt aangegeven dat de problemen veelal ontstaan nadat er geopteerd is voor integrale belastingplicht. De problemen zitten zodoende niet per sé bij het opteren voor de integrale belastingplicht zelf, maar meer vanaf het moment dat de belastingplichtige integraal belastingplichtig wordt. De nadruk ligt hierom veel meer op het perspectief van de inspecteur en belastingplichtige bij de aanvang van de integrale belastingplicht.³² Het is duidelijk dat er nog veel onzekerheid achter het wetsartikel 2 lid 9 en de verdere afhandeling ervan zit verborgen. Zo geeft mevrouw Schuurmans aan dat er veel complicaties zitten aan de integrale belastingplicht. Zodoende kan er bedacht worden of het wel gunstig is voor een culturele instelling om te opteren voor integrale belastingplicht.³³

²⁹ Bijlage 1: interview: pagina 2

³⁰ J.L. van de Streek, 'Optie voor volledige belastingplicht culturele instelling', *Cursus Belastingrecht Vpb.1.0.4.f*, Navigator.

³¹ J.L. van de Streek, 'Optie voor volledige belastingplicht culturele instelling', *Cursus Belastingrecht Vpb.1.0.4.f*, Navigator.

³² Bijlage 1: interview, pagina 2.

³³ Bijlage 1: interview, pagina 3.

Voor de toepassing van de integrale belastingplicht zijn er een aantal complicaties die naar aanleiding van bijlage 1 naar voren komen. Mevrouw Schuurmans geeft aan dat de winstsplitsing en het opstellen van de openingsbalans voor het niet-ondernemingsdeel, met hierbij de waarderingskwestie, de grootste pijnpunten vormen voor de culturele instelling op het moment dat zij volledig wil voldoen aan de voorwaarden voor de integrale belastingplicht.

Ten aanzien van de integrale belastingplicht voor culturele instellingen is er nog geen jurisprudentie aanwezig. Dit vindt mede zijn oorzaak in het feit dat het wetsartikel pas sinds 2012 bestaat. Echter, zal in paragraaf 3.2.1 de jurisprudentie worden bekeken die mijns inziens aansluit op de huidige regeling van artikel 2 lid 9. Naar aanleiding van de jurisprudentie, zullen in de hoofdstukken 3.2 t/m 3.4 de pijnpunten en de mogelijkheden omtrent de integrale belastingplicht aan het licht worden gebracht. De complicaties, waarvan we net al zagen dat deze zich vooral voordoen na het opteren, die mijns inziens het grootste struikelblok vormen voor de belastingplichtige en de inspecteur zullen worden geëxpliceerd. Ten eerste zal er gekeken worden naar de openingsbalans bij de aanvang van de integrale belastingplicht. Vervolgens zullen de jaarwinst -en totaalwinstproblematiek gedurende de integrale belastingplicht worden bekeken en ten derde zal er nog aandacht worden geschonken aan de overige complicaties

3.2 Fiscale balans op het aanvangstijdstip en einde van integrale belastingplicht

Voordat er een verzoek wordt gedaan tot integrale belastingplicht is de vermogensetikettering in principe al gedaan.³⁴ Dit zal voor de rest van de scriptie tevens worden aangenomen. De culturele instelling bestaat uit een onderneming en een niet-ondernemingsdeel. Zoals aangegeven in hoofdstuk 3.1, worden er, nadat het verzoek bij het MvF is behandeld, in de kaders van de beschikking geschetst waaraan de culturele instelling dient te voldoen, voordat zij integraal belastingplichtig kan worden. Hierbij is het eerste kader dat er een openingsbalans moet worden opgesteld voor het niet-ondernemingsdeel. De openingsbalans kan gezien worden als het startpunt voor de berekening van de totale winst binnen de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting.³⁵ Hoofdstuk 3.2 zal dan ook in het teken van de in artikel 8 wet VPB juncto artikel 3.8 wet IB bepaalde totaalwinst staan.

Op het moment dat een culturele instelling integraal belastingplicht wordt betekent dit dat het niet-ondernemingsdeel van de culturele instelling overgaat van de onbelaste naar de belaste sfeer. Bij

³⁴ Bijlage 1: interview, pagina 1.

³⁵ A-G Van Kalmthout, conclusie van 6 oktober 2000, nr. 35 652, BNB 2001/256 (V-N 2001/17.22, p. 2075)

deze overgang dient de openingsbalans van het niet-ondernemingsdeel tegen de waarde in het economische verkeer (hierna: 'wev') te worden opgesteld.³⁶ Echter, wordt het niet-ondernemingsdeel, totdat er integrale belastingplicht ontstaat, fiscaal helemaal niet gezien. Zodoende moeten de vermogensbestandsdelen, die tot het niet-ondernemingsdeel behoren, op het moment dat de culturele instelling integraal belastingplichtig wordt, allemaal gewaardeerd worden. Deze waardering is niet altijd even makkelijk voor de bestandsdelen die in een culturele instelling zitten. Denk hierbij bijvoorbeeld aan een ploeg in het landbouwmuseum, wat is de wev hiervan? Of een trein in het spoorwegmuseum, dient hierop te worden afgeschreven? En wat is dan de levensduur? Deze vraagstukken zorgen ervoor dat het opteren voor integrale belastingplicht tot een stuk meer werk leidt dan de belastingplichtige van tevoren verwacht. Voordat deze vraagstukken behandeld worden, zal er gekeken worden naar de openingsbalans en de uitvoering hiervan. De waardering zal verder worden toegelicht in hoofdstuk 3.2.2.

Zoals benoemd in de vorige alinea moet de openingsbalans voor het niet-ondernemingsdeel opgesteld worden tegen wev. Nu rijst de vraag hoe tegen deze balans wordt aangekeken. Enerzijds is er een deel van de onderneming die van de onbelaste niet-ondernemingssfeer naar de belaste ondernemingssfeer gaat. Anderzijds wordt deze samengevoegd met het deel van de onderneming dat al in de belaste ondernemingssfeer zat.

Met betrekking tot het opstellen van de fiscale openingsbalans bij de aanvang van de integrale belastingplicht voor een culturele instelling geeft mevrouw Schuurmans aan dat deze redelijk vergelijkbaar met de regeling voor overheidslichamen.³⁷ Het volgende kan geconcludeerd worden uit de regeling voor publiekrechtelijke rechtspersonen. Vanaf 1 januari 2016 is de regeling van artikel 2 lid 1 onderdeel g voor overheidslichamen enigszins aangepast. Overheidslichamen zijn tegenwoordig van rechtswege belastingplichtig, tenzij anders is aangegeven in de wet. Voor 1 januari 2016 waren overheidslichamen vrijgesteld voor de wet VPB, tenzij anders aangegeven in de wet.³⁸ In het wetsartikel is daarnaast op te merken dat er belastingplicht geldt 'voor zover het lichaam een onderneming drijft'. Zodoende dient er eerst een afbakening te worden gemaakt van de belaste ondernemingssfeer en de onbelaste niet-ondernemingssfeer. Dit moet de belastingplichtige per activiteit toetsen. De regeling heeft ervoor gezorgd dat er per 1 januari 2016 (bepaalde onderdelen van de) overheidslichamen van de onbelaste naar de belaste sfeer zijn gegaan. Het ontstaan van de

³⁶ Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 6, pagina 21

³⁷ Bijlage 1 Interview, pagina 3.

³⁸ C. Bruijsten, Vennootschapsbelastingplicht voor overheidsondernemingen, Fiscale Berichten voor het Notariaat, Navigator, februari 2017.

belastingplicht voor deze overheidslichamen leidde er ook toe dat er een openingsbalans opgesteld diende te worden, waarbij de vermogensbestandsdelen tegen wev op de balans kwamen te staan.³⁹

Deze kleine uiteenzetting geeft inderdaad weer dat de problematiek met betrekking tot het opstellen van de openingsbalans bij de overgang van overheidslichamen van de onbelaste naar de belaste sfeer erg vergelijkbaar is met de situatie bij culturele instellingen indien zij integraal belastingplichtig worden. Om deze reden zal een verdere toelichting van het opstellen van de openingsbalans aan de hand van de jurisprudentie van overheidslichamen worden gegeven. Hierbij is het noemenswaardig dat het opstellen van een openingsbalans helemaal niet eigens is voor een activiteit die geen ondernemingsactiviteit hoort te zijn. Het opstellen van een openingsbalans voor een onbelast lichaam, dat nauwelijks te vergelijken valt met een onderneming, zorgt natuurlijk voor complicaties voor het betreffende lichaam.⁴⁰

Daarnaast dienen aan het einde van de integrale belastingplicht voor het niet-ondernemingsdeel de activa en passiva weer op wev gesteld te worden voor de afrekening. Anders zouden de stille reserves meegaan naar de wederom onbelaste sfeer. Fiscale reserves, voor zover toerekenbaar aan de niet-ondernemingsactiviteiten, zouden moeten vrijvallen in de winst. Op het moment dat dit niet gebeurt gaat de vpb-claim namelijk verloren.

3.2.1 Jurisprudentie

De behandelde jurisprudentie in dit hoofdstuk heeft niet direct betrekking op artikel 2 lid 9, maar het zal op veel vlakken overeenkomen met het regime dat toegepast wordt bij het ontstaan van integrale belastingplicht voor culturele instellingen. In het eerste deel van dit hoofdstuk zal gekeken worden naar de jurisprudentie omtrent de regeling van artikel 2 lid 1 onderdeel g, betreffende de belastingplicht voor overheidslichamen, die op 1 januari 2016 in het leven is geroepen. Hierbij zal telkens een koppeling worden gegeven naar de regeling van artikel 2 lid 9, zodat er een duidelijk beeld kan worden gevormd van de complicaties, benoemd in het voorgaande hoofdstuk.

Zoals aangegeven in hoofdstuk 3.2 is de problematiek omtrent het opstellen van de openingsbalans voor het niet-ondernemingsdeel erg vergelijkbaar met de overgang van overheidslichamen van de

³⁹ C. Bruijsten, Vennootschapsbelastingplicht voor overheidsondernemingen, Fiscale Berichten voor het Notariaat, Navigator, februari 2017.

⁴⁰ Bijlage 1: interview, pagina 3.

niet-belaste sfeer naar de belaste sfeer. Hiervan werd in het voorgaande hoofdstuk al een beknopte opsomming gemaakt met betrekking tot de overeenkomsten tussen de regeling voor overheidslichamen en de regeling van integrale belastingplicht bij culturele instellingen. Bij de vergelijking tussen de culturele instelling en de publiekrechtelijke rechtspersoon is het nogmaals goed om te onthouden dat de vermogensetikettering bij de culturele instelling al gedaan is. Zodoende is het duidelijk welke bezittingen en schulden tot het ondernemingsdeel en het niet-ondernemingsdeel van de culturele instelling behoren. Tevens wordt het ondernemingsdeel van de culturele instelling voor de aanvang van de integrale belastingplicht al in de heffing van vennootschapsbelasting betrokken. Om een vergelijking te kunnen maken met de publiekrechtelijke rechtspersoon wordt er gedomd op het niet-ondernemingsdeel van de culturele instelling.

Het wetsvoorstel modernisering VPB-plicht pleitte voor belastingplicht voor overheidslichamen. Het doel van het wetsvoorstel was om een gelijk speelveld te creëren tussen private ondernemingen en overheidslichamen.⁴¹ Tot 1 januari 2016 waren publiekrechtelijke rechtspersonen niet belastingplichtig, tenzij er een onderneming werd gedreven. De nieuwe regeling van artikel 2 lid 1 onderdeel g stelt dat publiekrechtelijke lichamen belastingplichtig zijn, tenzij anders bepaald. Dit betekent dat zij belastingplichtig zijn voor de vennootschapsbelasting, tenzij er een (objectieve) vrijstelling van toepassing is op de publiekrechtelijke rechtspersoon⁴². Kortgezegd, betekende dit dat een aantal publiekrechtelijke rechtspersonen, waarop geen vrijstelling van toepassing was, de belaste sfeer in werden getrokken.

Met betrekking tot de openingsbalans wordt er in de kamer als eerste geconstateerd dat er door middel van vermogensetikettering een duidelijk overzicht moet worden weergegeven van welke bezittingen en schulden tot de onderneming gerekend moet worden. Zoals reeds aangegeven is dit al gedaan bij de culturele instelling. Echter, geldt, net zoals bij de overheidsinstelling, dat de vermogensbestandsdelen die in het niet-ondernemingsdeel van de culturele instelling zitten tegen wev gewaardeerd moeten worden. Hier speelt de vraag op of dit leidt tot een ongelijk speelveld. Voor de wev wordt vaak verwezen naar het arrest van de Hoge Raad van 5 januari 1969 nr. 16.047 (BNB 1969/63): *‘de prijs, welke bij aanbidding ten verkoop op de meest geschikte wijze na de beste voorbereiding door de meestbiedende gegadigde zou zijn besteed.’*⁴³ Er lijkt hier geen sprake van een

⁴¹ Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 1, 2 en 3.

⁴² Prof. dr. S.A. Stevens, ‘Het wetsvoorstel Vpb-plicht overheidsondernemingen’, Weekblad fiscaal recht, 14 okt. 2014.

⁴³ ‘Notitie Openingsbalans’, SVLO, 11 mei 2017.

ongelijk speelveld volgens de kamer, omdat dezelfde methode wordt gebruikt voor private ondernemingen waarbij de belastingplicht aanvangt.⁴⁴

De volgende complicatie bij het opstellen van de openingsbalans wordt aangekaart door de leden van de fractie van de CDA. Indien de wev van de bezittingen en schulden niet eenduidig vaststaat moeten deze tegen de wev op de openingsbalans worden gezet, aangezien dit als aanvangstijdstip van de fiscale onderneming wordt aangemerkt. Hierbij wordt aangegeven dat de onderneming fiscaal start met de (fictieve) verkrijgingsprijzen die betaald hadden moeten worden als op dat moment de onderneming was opgericht en de activa en passiva waren verkregen. Hierop aansluitend wordt aangegeven dat het bepalen van de wev niet eenduidig is en dat het verder uitgewerkt dient te worden. De waardering van goodwill speelt tevens geen rol bij het opstellen van de openingsbalans, omdat deze niet geactiveerd dient te worden bij niet-ondernemingsdeel.⁴⁵ Eerder heeft de hoge raad bevestigend geoordeeld dat er bij het opstellen van de openingsbalans, naar aanleiding van de overgang van de onbelaste naar de belaste sfeer, geen goodwill kan worden geactiveerd.⁴⁶

In het niet-ondernemingsdeel van de culturele instelling zal ook geen goodwill zitten. Desondanks, vormt de openingsbalans wel de basis van de eerste complicatie. Deze zit met name in het bepalen van de wev van de activa. Hierbij kan, met betrekking tot een culturele instelling, gedacht worden aan de waardering van een kunstcollectie of een gebouw dat voor het museum bestemd is. Tevens speelt deze kwestie ook ten aanzien van de passiva, met name voorzieningen op de openingsbalans.

3.2.2 Waardering

In hoofdstuk 3 is er bewust voor gekozen om eerst een uiteenzetting te geven van de complicaties omtrent het opstellen van de openingsbalans, voordat de waardering behandeld zal worden. De jurisprudentie met betrekking tot de belastingplicht voor publiekrechtelijke rechtspersonen gaf weer dat de pijnpunten bij het opstellen van de openingsbalans veelal zitten in het waarderen van de vermogensbestandsdelen tegen wev. In deze paragraaf zal gekeken worden tegen welke problemen een culturele instelling aanloopt bij het bepalen van de waarde van een bezitting of een schuld bij het opstellen van de fiscale openingsbalans en tegen welke problemen zij in de toekomst aan zal kunnen lopen.

⁴⁴ Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 6.

⁴⁵ Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 6.

⁴⁶ HR 21 november 1990, nr. 26 197, BNB 1991/90

Het voorbeeld van het Gouden Eeuwte zal gebruikt worden, zodat er een duidelijk beeld kan worden gevormd van de complicaties die ontstaan bij de waardering van de bezittingen en schulden in het niet-ondernemingsdeel van de culturele instelling.

Het restaurant van het Gouden Eeuwte drijft een onderneming en wordt over haar winsten belast met vennootschapsbelasting. Echter, draait het museumgedeelte van het Gouden Eeuwte verlies. Zodoende besluit zij te opteren voor integrale belastingplicht op 1/1/2019, zodat zij haar verliezen uit het museum kan salderen met de winsten van het restaurant. Het Gouden Eeuwte krijgt voorgeschreven dat zij een openingsbalans moet maken voor het niet-ondernemingsdeel en dat zij de vermogensbestandsdelen uit het museum tegen wev moet waarderen.

Het waarderen van de kunstcollectie van het Gouden Eeuwte zal in dit hoofdstuk worden gebruikt als voorbeeld voor de waarderingskwestie. Hierbij zal er voor het niet-ondernemingsdeel van de culturele instelling gerefereerd worden naar 'het museum' en voor het ondernemingsdeel van de culturele instelling naar 'het restaurant'. Het is goed om hierbij te beseffen dat de beschreven informatie, met betrekking tot de waardering, niet alleen voor een kunstcollectie, een museum of een restaurant hoeft te gelden.

Met betrekking tot de waardering van de kunstcollectie komen een aantal complicaties kijken. Ten eerste moet de wev worden bepaald waartegen de collectie op de openingsbalans komt te staan. Voor de bepaling van de wev zijn een aantal waarderingsmethoden. Ten eerste kan de wev worden bepaald aan de hand van de comparatieve methode. Deze methode wordt vaak gebruikt bij courant vastgoed waarbij er veel vergelijk marktreferenties te vinden zijn. Ten tweede kennen we de inkomensbenadering, waarbij de geldstromen die het object nog op kan leveren bekeken worden. Ten derde bestaat er, voor de meer specifieke activa of passiva, de vervangingswaardemethode. Deze kostenbenadering kijkt naar de herbouwwaarde gecorrigeerd met subsidies en de technische en functionele veroudering.⁴⁷ In de praktijk zullen de vermogensbestandsdelen van een culturele instelling uniek zijn en zal er weinig vergelijkingsmateriaal te vinden zijn. Voor het bepalen van de wev, voor de vermogensbestandsdelen binnen het niet-ondernemingsdeel van een culturele instelling, is de vervangingswaardemethode, mijns inziens, de meest geschikte methode.

Van Kalmthout geeft in BNB 2001/256 aan dat activa die naar hun aard niet kunnen worden vervreemd ook op de openingsbalans dienen te worden opgenomen. Ondanks dat bij deze activa meestal de indirecte opbrengstwaarde ontbreekt kan er wel gekeken worden naar de indirecte

⁴⁷ 'Notitie Openingsbalans' (Hstk 6.4), SVLO, 11 mei 2017.

opbrengstwaarde. De indirecte opbrengstwaarde kijkt veel meer naar de waarde die het activum nog voor de culturele instelling zelf heeft.⁴⁸ Dit sluit mijns inziens goed aan bij de aard van de complicatie, zoals we deze eerder besproken hebben. De wev van een activum binnen het niet-ondernemingsdeel van een culturele instelling is erg lastig te bepalen bij het opstellen van de openingsbalans. Enerzijds, doordat er geen tot weinig vergelijkingsmateriaal bestaat. Anderzijds, doordat er gedurende de onbelaste periode fiscaal geen rekening gehouden hoefde te worden met waardeveranderingen. Het vaststellen van de wev van de activa binnen het niet-ondernemingsdeel zal zodoende een subjectief karakter krijgen. De culturele instelling dient een zo'n accuraat mogelijke wev toe te kennen aan de het vermogensbestandsdeel, zodat deze op de openingsbalans verwerkt kan worden. Een uniforme waarderingsmethode is hier mijns inziens niet van toepassing.

Bij de waarderingskwestie is het tevens wel goed om te onthouden dat het vanuit fiscaal perspectief gunstig is om de activa tegen een zo hoog mogelijke waarde op de openingsbalans te zetten. Te laag waarderen op de openingsbalans kan namelijk later tot gevolg hebben dat er een enorme belastbare winst ontstaat. Indien deze winst hoger is dan de afgetrokken exploitatieverliezen van het niet-ondernemingsdeel dan leidt de integrale belastingplicht zelfs tot een hogere belastbare winst.⁴⁹ Deze kwestie behoort tot de bepaling van de jaarwinst en zal verder worden toegelicht in hoofdstuk 3.3.1.

Echter, komt hier wel de volgende complicatie naar voren met betrekking tot het bepalen van de wev. Hierbij zal het volgende voorbeeld gebruikt worden ter opheldering.

Het Gouden Eeuwje heeft een schilderij van Vermeer gekocht op 1/1/2010 tegen een waarde van 6 miljoen euro. De bijkomende kosten ten behoeve van het gereedmaken voor de tentoonstelling zijn 1 miljoen euro. Deze kosten bestaan veelal uit werkzaamheden om ervoor te zorgen dat het schilderij fatsoenlijk in het museum komt te hangen. Dit betekent dat de initiële (historische) kostprijs van het schilderij 7 miljoen euro was voor het Gouden Eeuwje.

Voor het schilderij zijn de volgende feiten bekend. Ten eerste bedragen de jaarlijkse onderhoudskosten van het schilderij 10.000,- euro. Daarnaast, krijgt het schilderij elke 10 jaar een grote onderhoudsbeurt. Deze grote onderhoudsbeurt is nodig om het schilderij intact te houden. De grote onderhoudsbeurt vergt een bedrag van 1 miljoen euro. Hiervoor zal, gedurende 10 jaar, elk jaar 100.000 euro aan een voorziening ten behoeve van groot onderhoud worden toegevoegd. Tot het moment van het opteren voor integrale belastingplicht op 1/1/2019 is het schilderij 3 miljoen in waarde gestegen ten opzichte van de initiële kostprijs.

⁴⁸ A-G Van Kalmthout, conclusie van 6 oktober 2000, nr. 35 652, BNB 2001/256 (V-N 2001/17.22, p. 2075)

⁴⁹ C. Bruijsten, Vennootschapsbelastingplicht voor overheidsondernemingen, Fiscale Berichten voor het Notariaat, Navigator, februari 2017.

De voorgaande feiten kunnen worden vastgesteld met betrekking tot de openingsbalans voor de culturele instelling. Ten eerste bedraagt de boekwaarde van het schilderij binnen het niet-ondernemingsdeel van de culturele instelling 7 miljoen euro. De jaarlijkse onderhoudskosten zijn nodig om het schilderij intact te houden. Voor deze kosten wordt ervanuit gegaan dat ze ten laste van de winst mogen worden gebracht indien de culturele instelling integraal belastingplichtig wordt en dat ze geen invloed hebben op de waarde van het schilderij.

Lubbers geeft aan dat er een voorziening op de openingsbalans moet worden gevormd indien er sprake is van de volgende feiten. Ten eerste dienen de uitgaven hun oorsprong te vinden door feiten en omstandigheden die zich in de onbelaste periode hebben voorgedaan. Daarnaast kunnen de uitgaven wel aangemerkt worden als kosten van de onbelaste periode. Ten derde dient vrijwel zeker te zijn dat de uitgaven zich zullen voordoen.⁵⁰ Indien er aan al deze feiten is voldaan, kan er voor de groot onderhoudskosten een voorziening worden gevormd. Het probleem dat hierbij opspeelt is dat de kosten die bij aanvang van de integrale belastingplicht al voorzien worden als voorziening op de openingsbalans dienen te worden gezet. Zodoende kunnen de voorziene kosten niet ten laste van de winst worden gebracht.⁵¹

Uit het voorbeeld blijkt dat de historische kostprijs 7 miljoen is bij aanvang van de integrale belastingplicht. Hierin schuilt een voorziening van 900.000 euro voor groot onderhoud. De belastingplichtige wil de wev, zoals reeds aangegeven, zo hoog mogelijk schatten bij het opstellen van de openingsbalans. Indien er tegen historische kostprijs gewaardeerd wordt zal de belastingplichtige het schilderij voor 7 miljoen op de openingsbalans willen zetten. Echter, zou dit betekenen dat de belastingplichtige met het mes aan twee kanten aan het snijden is op het moment dat zij de voorziening van 900.000 niet meeneemt in de waardering op de openingsbalans, terwijl zij de kosten wel in aftrek wilt brengen op het moment dat de groot onderhoudskosten teweeg zullen komen. Op dit moment zou eigenlijk moeten gelden dat het schilderij voor 6,1 miljoen op de openingsbalans komt te staan, zodat het Gouden Eeuwje de kosten, met betrekking tot het groot onderhoud in 2020, ten laste van de winst kan brengen. Dit leidt natuurlijk tot een complicatie bij de culturele instelling. Zij wil de onderhoudskosten ten laste van de winst brengen en daarnaast de wev van de bedrijfsmiddelen zo hoog mogelijk op de openingsbalans zetten.

⁵⁰ A.O. Lubbers, 'Voorzieningen in de fiscale openingsbalans', WFR 2001, p. 1016

⁵¹ Vakstudie vennootschapsbelasting, artikel 3.8 wet IB 2001, Aant. 3.5.

Mijns inziens betreft dit een situatie waar naar nog naar gekeken dient te worden door het hof. Algemene wijs is het in strijd met goed koopmansgebruik om een voorziening te vormen voor toekomstige uitgaven, indien deze zijn toe te rekenen aan toekomstige voordelen. Echter, wil ik hierbij graag wijzen op het saneringskostenarrest van 11/04/2011. In het betreffende arrest was een voorziening gevormd voor de saneringskosten die hun oorsprong vonden in omstandigheden die zich hebben voorgedaan voor de balansdatum. Tot slot oordeelde het hof dat de voorziening terecht gevormd was. Zodoende konden de kosten die toegerekend konden worden aan de productie uit het verleden in één keer ten laste van de winst gebracht worden.⁵² Met betrekking tot de aanvang van de integrale belastingplicht voor culturele instellingen lijkt me dit een vergelijkbaar geval. Echter, moet het andersom benaderd worden. In het saneringskostenarrest wilde de belastingplichtige de kosten, die hun oorsprong vonden in een latere periode, naar voren halen. Terwijl in de situatie van het Gouden Eeuwje de kosten naar de toekomst worden gehaald. Hier wordt het nemen van de voorziening dus minder vanuit de belastingplichtige benaderd, maar meer vanuit de inspecteur. De groot onderhoudskosten, waarvoor een voorziening gevormd is in de onbelaste periode, dienen als voorziening opgenomen te worden op de openingsbalans bij aanvang van de integrale belastingplicht. Mijns inziens zal het hof moeten oordelen dat de voorziening meegenomen moet worden in de waardebepaling van de het schilderij. Zodoende kunnen de kosten voor groot onderhoud op het moment van de daadwerkelijke uitoefening alsnog in aftrek gebracht worden.⁵³ Met betrekking tot de kostenaftrek zal een nadere uitleg worden gegeven in hoofdstuk 3.3.

In hoofdstuk 3.2 kwamen de complicaties bij de aanvang van de integrale belastingplicht en het opstellen van de openingsbalans voor het niet-ondernemingsdeel van een culturele instelling naar voren. Hierbij werd er gekeken naar de waarderingsproblematiek van de vermogensbestandsdelen en de fiscale behandeling van voorzieningen op de openingsbalans bij de overgang van de onbelaste naar de belaste sfeer. We zagen dat de fiscale regelgeving omtrent de openingsbalans, bij de overgang van de onbelaste naar de belaste sfeer, kan afwijken van de 'normale' regelgeving. Voor de toepassing van de openingsbalans werden goodwill en de stille reserves buiten beschouwing gelaten, omdat deze in het niet-ondernemingsdeel helemaal niet gezien werden. Zodoende konden deze ook niet geactiveerd worden op de openingsbalans. Afsluitend werd er in kaart gebracht hoe er fiscaal omgegaan moet worden met de waarderingsmutaties. De overgang van het niet-ondernemingsdeel van de culturele instelling van de onbelaste naar de belaste sfeer heeft echter ook betrekking op de

⁵² Uitspraak HR 11-04-2001, ECLI:NL:PHR:2001:AB1004, nr. 36 034

⁵³ 'INKOMSTENBELASTING. VENNOOTSCHAPSBELASTING Winst. Voorziening voor kosten van bodemsanering terecht gevormd', Redactie Vakstudie Nieuws, 2001.

bepaling van de jaarwinst. In het volgende hoofdstuk zullen de complicaties omtrent de jaarwinst en totaalwinst gedurende de integrale belastingplicht in kaart worden gebracht. Om een duidelijk totaalbeeld te creëren van de complicaties die zich voordoen voor de culturele instelling, zal er gekoppeld worden naar de voorbeelden in hoofdstuk 3.2 over het Gouden Eeuwje.

3.3 (Jaar)winst gedurende de integrale belastingplicht

In hoofdstuk 3.2 werden de complicaties bij de aanvang van de integrale belastingplicht en het opstellen van de fiscale openingsbalans in kaart gebracht. Echter, zullen de complicaties, zoals benoemd in hoofdstuk 3.2.1, voor het niet-ondernemingsdeel van de culturele instelling, bij de overgang van de onbelaste naar de belaste sfeer, zich niet alleen voordoen bij het opstellen van de openingsbalans. In het komende hoofdstuk zal gekeken worden naar de problematiek met betrekking tot het bepalen van de jaarwinst en de totaalwinst van de culturele instelling gedurende de integrale belastingplicht.

Het stelsel van de wet VPB strekt ertoe dat de totaalwinst wordt belast, tenzij er sprake is van een vrijstelling. Volgens artikel 8 wet VPB wordt het jaarresultaat van een vennootschap binnen de wet VPB op dezelfde wijze bepaald, zoals bedoeld in artikel 3.25 wet IB. De jaarwinst wordt bepaald volgens goed koopmansgebruik (de verdeling van de totaalwinst over de jaren). Goed koopmansgebruik zegt dat de belastingplichtige zelf haar waarderingsgrondslag mag kiezen, zo lang er een bestendige gedragslijn in acht wordt genomen.⁵⁴ Voor het Gouden Eeuwje betekent dit dat zij zelf haar fiscale gedragslijn mag kiezen voor de kunstcollectie gedurende de integrale belastingplicht. Zodoende valt het hier op dat de complicatie met betrekking tot de jaarwinst weer bij de culturele instelling zelf zit.

In bijlage 1 geeft mevrouw Schuurmans aan dat de winstbepaling een discutabel punt is bij het ontstaan van integrale belastingplicht voor een culturele instelling. Zodoende zal in paragraaf 3.3.1 de problematiek omtrent de winstsplitsing van het ondernemingsdeel en het niet-ondernemingsdeel aan de orde komen. Om een duidelijk beeld te vormen van de complicatie die zich voordoet zal eerst worden gekeken naar de kwestie omtrent verliesverrekening. In hoofdstuk 3.3.2 zal er een afbakening worden gemaakt van de inkomensstromen binnen de winstsfeer en de niet winstsfeer. Vervolgens wordt er in hoofdstuk 3.3.3 aangesloten bij de problematiek omtrent het waarderen van de vermogensbestandsdelen binnen het niet-ondernemingsdeel, namelijk de

⁵⁴ Artikel 3.25 wet IB

afschrijvingsproblematiek en de waardeveranderingen gedurende de integraal belastingplichtige periode. De afschrijvingsproblematiek borduurt namelijk voort op de waarderingskwestie, besproken in hoofdstuk 3.2.1. Afsluitend zal er nog gekeken worden naar de overige complicaties.

In het komende hoofdstuk is het weer goed om in acht te nemen dat de complicaties, omtrent de integrale belastingplicht, veelal bij de belastingplichtige en de inspecteur zelf liggen. Zoals beschreven in hoofdstuk 3.1, zijn er vooralsnog geen standaardvoorwaarden met betrekking tot de integrale belastingplicht en is er nog onvoldoende ervaring opgedaan voor het stellen van voorwaarden bij individuele gevallen. Hierdoor wordt er in het komende hoofdstuk veelal gekeken naar rechtsspraak en jurisprudentie die mijns inziens vergelijkbaar zijn.

3.3.1 Winstsplitsing

In hoofdstuk 3.2 werd duidelijk dat de complicaties die ontstaan naar aanleiding van het opteren voor integrale belastingplicht veelal bij de belastingplichtige zelf liggen. Met betrekking tot de volgende complicatie is dit ook weer het geval. Echter, komt deze complicatie naar voren gedurende de levensduur van de culturele instelling. Het gaat hier om de toerekening van de winsten aan het ondernemingsdeel en het niet-ondernemingsdeel. Hiervoor zal eerst gekeken worden naar het belang dat een culturele instelling kan beogen met het opteren voor integrale belastingplicht.

De voornaamste reden voor het opteren voor integrale belastingplicht is dat de culturele instelling de exploitatieverliezen uit het niet-ondernemingsdeel kan salderen met de winsten uit het ondernemingsdeel.⁵⁵ De wetgever geeft aan dat de lijn van de normale verliesverrekening wordt gehanteerd. Zodoende kunnen winsten die toe te rekenen zijn aan de periode voordat de mogelijkheid tot opteren voor integrale belastingplicht in 2012 werd ingevoerd ook ten behoeve van de verliesverrekening gebruikt worden.⁵⁶ Aan de hand van het volgende voorbeeld zal het verrekenen van verliezen worden geëxpliceerd, voordat er wordt ingegaan op de daadwerkelijke winstsplitsing.

Het museumgedeelte van de culturele instelling 'het Gouden Eeuwte' draait al jaren een verlies van 20.000,- euro per jaar. De belastingadviseur van het Gouden eeuwte geeft aan dat zij deze verliezen kan afzetten tegen de winsten die het Gouden Eeuwte behaalt met het belaste restaurantdeel van de culturele instelling, indien zij opteert voor integrale belastingplicht. De belaste winst van het

⁵⁵ Bijlage 1: interview, pagina 1.

⁵⁶ Vakstudie vennootschapsbelasting, artikel 2 wet VPB 1969, Aant. 40.8

restaurant bedraagt 40.000,- euro per jaar. Dit klinkt natuurlijk als muziek in de oren voor de directeur van het Gouden Eeuwte.

Indien het Gouden Eeuwte aan 'de voorwaarden' voor integrale belastingplicht voldoet en zodoende in 2019 integraal belastingplicht wordt, kan zij de belastbare winst, als bedoeld in artikel 7 lid 3 wet VPB, van 40.000,- euro salderen met het verlies van 20.000,- in 2019. Dit betekent dat het belastbare bedrag, als bedoeld in artikel 7 lid 2 wet VPB, over 2019 voor de culturele instelling het Gouden Eeuwte neerkomt op 20.000,- euro. Indien het Gouden Eeuwte deze winst aan een bestedingsreserve toevoegt brengt zij de feitelijke belastbare winst terug naar nihil.⁵⁷

In hoofdstuk 3.2 werd gesteld dat het te laag waarderen van activa op de openingsbalans kan leiden tot een nadelige uitkomst voor de culturele instelling. Dit blijkt ook uit het voorgaande feit. De culturele instelling wordt geacht haar onderneming te drijven met behulp van haar gehele vermogen op het moment zij integraal belastingplicht wordt. Zoals reeds benoemd, kunnen exploitatieverliezen afgezet worden tegen winstoverschotten. Echter, geldt dit ook andersom. Op het moment dat de culturele instelling gedurende de periode dat zij integraal belastingplichtig is boekwinsten maakt, kunnen deze boekwinsten de exploitatieverliezen overtreffen. Op dit moment worden zowel het 'oorspronkelijke' niet-ondernemingsdeel als het ondernemingsdeel van de culturele instelling in de heffing betrokken voor hun belastbare winst.

Het belastbaar bedrag voor de culturele instelling bedraagt de in een jaar genoten belastbare winst verminderd met de op de voet van Hoofdstuk IV te verrekenen verliezen.⁵⁸ Naar aanleiding van het voorbeeld bedraagt het belastbaar bedrag van het Gouden Eeuwte 20.000,- euro. Hier werd aangenomen dat het Gouden Eeuwte, naar aanleiding van de integrale belastingplicht, haar onderneming door middel van haar gehele vermogen dreef en dat de overschotten over 2019 verrekenbaar waren met de tekorten van 2019. De vraag die hierbij opspeelt is welke verliezen uit het niet-ondernemingsdeel meegenomen mogen worden ten behoeve van het salderen van de overschotten in het ondernemingsdeel van de culturele instelling. Verliezen kunnen namelijk verrekend met de belastbare winst van het voorafgaande jaar en de zes volgende jaren.⁵⁹ Echter, geldt dit voor de periode dat een lichaam belastingplichtig is. Op dit moment komt de winstsplitsing naar voren.

⁵⁷ Commentaar 2 lid 9 Vpb, NDFR.

⁵⁸ Artikel 7 wet VPB

⁵⁹ Artikel 20 lid 2 wet VPB

In bijlage 1 geeft mevrouw Schuurmans aan dat de volgende voorwaarde die het MvF in de beschikking voorschrijft aan de culturele instelling erop ziet dat de culturele instelling de winst aan de belaste en de niet-belaste periode moet gaan toekennen. Er wordt bij deze toekenning van de winsten ook wel gesproken van winstsplitsing.⁶⁰ Hierbij wordt aangegeven dat de complicaties met betrekking tot de winstsplitsing zich vooral voordoen bij de aanvang en het einde van de integrale belastingplicht. Het ondernemingsdeel en het niet-ondernemingsdeel van de culturele instelling worden hier als het ware fictief van elkaar gescheiden. Gedurende de integraal belastingplichtige periode zijn de normale regels voor verliesverrekening van toepassing. Zodoende kunnen de verliezen gedurende de integrale belastingplicht binnen een jaar gesaldeerd worden.⁶¹ Echter, mag er niet over de grenzen van de belastingplicht heen worden gegaan. Hiermee wordt bedoeld op de periode waarin het niet-ondernemingsdeel van de culturele instelling in de heffing wordt betrokken ten opzichte van de periode waarin zij vrijgesteld is. Hieruit wordt duidelijk dat de problemen bij de aanvang en het einde van de integrale belastingplicht zitten.⁶²

In bijlage 1 geeft mevrouw Schuurmans aan dat de regeling omtrent het verrekenen van verliezen gedurende de integrale belastingplicht van een culturele instelling vergelijkbaar is met de verliesverrekening binnen een fiscale eenheid. Binnen een fiscale eenheid geldt dat de door een maatschappij voor haar voegingstijdstip geleden verliezen slechts verrekend kunnen worden met de belastbare winsten van de fiscale eenheid, voor zover deze winsten aan die maatschappij toe te rekenen zijn.⁶³ Zo wordt er met betrekking tot de regeling van een fiscale eenheid gezegd dat de verrekening van voorvoegingsverliezen slechts plaatsvindt voor zover de te salderen winst is toe te rekenen aan de desbetreffende maatschappij. Onder de aan een maatschappij toe te rekenen winst van de fiscale eenheid wordt verstaan: de winst van die maatschappij berekend alsof zij geen deel uitmaakt van de fiscale eenheid.⁶⁴ De voorgaande definitie heeft betrekking op de winstsplitsingsregels binnen de wet VPB voor een fiscale eenheid. Met betrekking tot de integrale belastingplicht voor culturele instellingen dienen het niet-ondernemingsdeel en het ondernemingsdeel, ter berekening van de te salderen winst, fictief van elkaar gescheiden te worden. Dit zou betekenen dat de verliezen gedurende de onbelaste periode, slechts verrekend kunnen worden met de winsten van het niet-ondernemingsdeel gedurende de periode van integrale belastingplicht. Hierbij dient opgemerkt te worden dat een culturele instelling niet gauw zal opteren

⁶⁰ Bijlage 1: interview, pagina 6.

⁶¹ C. Bruijsten, Vennootschapsbelastingplicht voor overheidsondernemingen, Fiscale Berichten voor het Notariaat, Navigator, februari 2017.

⁶² Bijlage 1: interview, pagina 9

⁶³ Artikel 15ae wet VPB

⁶⁴ Artikel 15ah wet VPB

voor integrale belastingplicht indien zij verwacht dat ze winst gaat draaien met het niet-ondernemingsdeel. Zodoende zou dit betekenen dat de verliezen van het niet-ondernemingsdeel voor het ontstaan van de integrale belastingplicht (lees: voorvoegingsverliezen) niet gesaldeerd kunnen worden.

Echter, kan het natuurlijk wel voorkomen dat een culturele instelling gedurende de integrale belastingplicht winst gaat draaien met het oorspronkelijke niet-ondernemingsdeel. Naar aanleiding van het voorbeeld in hoofdstuk 3.3.3, betreffende het schilderij van Vermeer, wordt beschreven dat een schilderij sterk in waarde kan fluctueren. Een kunstvoorwerp kan van de ene op de andere dag een stuk meer waard zijn. Daarnaast kan het met betrekking tot de winstproblematiek van een culturele instelling voorkomen dat een particulier een kunstvoorwerp op een veel hogere waarde schat. Op het moment dat de betreffende particulier een half jaar nadat de culturele instelling integraal belastingplichtig is geworden het schilderij van Vermeer voor 11 miljoen euro overneemt, zal dit leiden tot een winst van 5 miljoen euro. Naar aanleiding van de winstsplitsing dient de winst (fictief) toegerekend te worden aan het niet-ondernemingsdeel van de culturele instelling. Zodoende kan het verlies van het niet-ondernemingsdeel van de culturele instelling voor de integrale belastingplicht, door middel van de horizontale verliesverrekening, wel gesaldeerd worden met de winst gedurende de integrale belastingplicht.

Indien er geopteerd wordt voor integrale belastingplicht betekent dit dat de culturele instelling verzoekt dat er een ondernemingsdeel en een niet-ondernemingsdeel samen in de belastingplicht worden getrokken. Het onderbrengen van het onbelaste niet-ondernemingsdeel in de ondernemingssfeer, tezamen met het al eerder belaste ondernemingsdeel, kan als een soort fusie worden beschouwd.⁶⁵ Voor de toepassing van de toerekening van winsten en het salderen van verliezen is de regeling voor fusies redelijk vergelijkbaar de fiscale eenheid regeling. De voorfusieverliezen kunnen slechts gesaldeerd worden met de nafusiewinst van de verkrijgende rechtspersoon, voor zover dit is toe te rekenen aan vermogensbestandsdelen die de verliezen in het verleden hebben veroorzaakt. Hierbij wordt tevens verwezen naar de winstsplitsing.⁶⁶

In de voorgaande alinea's werd er voor de toepassing van de winstbepaling de aanvang van de integrale belastingplicht tegenover de periode gedurende de integrale belastingplicht gezet. De regeling voor de periode na de integrale belastingplicht dient op dezelfde wijze benaderd te worden.

⁶⁵ Bijlage 1: interview, pagina 6

⁶⁶ 'Vennootschapsbelasting, juridische fusie; toepassing artikel 14b, derde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Aant. 6)', Wettenbank, 16 sept 2017.

Naar aanleiding van de wetgeving omtrent de winstbepaling bij de fiscale eenheid en fusies, kunnen de verliezen/winsten van het niet-ondernemingsdeel gedurende de integrale belastingplicht slecht voorwaarts verrekend worden met de winsten/verliezen van het niet-ondernemingsdeel na de integrale belastingplicht indien de integrale belastingplicht na 10 jaar vervalst.⁶⁷

Naar aanleiding van de vorige feiten kan geconstateerd worden dat de winstproblematiek, zoals mevrouw Schuurmans in bijlage 1 aangaf, erg vergelijkbaar is met de regels omtrent de toerekening van de winst bij het aangaan van een fiscale eenheid en bij een fusie. Met betrekking tot de voorwaarden omtrent de toerekening van winsten en het salderen van verliezen dienen mijns inziens dan ook de regelingen voor de fiscale eenheid en voor een fusie als basis genomen te worden. In hoofdstuk 4 zal een verdere uiteenzetting van de voorwaarden met betrekking tot de winstbepaling worden gegeven, zoals deze in mijn optiek gevormd zouden moeten worden.

3.3.2 Inkomensstromen

In hoofdstuk 3.2 werd de totaalwinstproblematiek bij de aanvang van de integrale belastingplicht in kaart gebracht. Hierbij werd vooral gekeken naar het opstellen van de openingsbalans voor het niet-ondernemingsdeel van de culturele instelling. De vermogensbestandsdelen dienen tegen de wev op de openingsbalans te komen te staan. Echter, komt de totaalwinstproblematiek niet alleen naar voren bij de aanvang van de integrale belastingplicht. Een culturele instelling zal voor het niet-ondernemingsdeel namelijk veel te maken krijgen met giften en subsidies. In het komende hoofdstuk zal dan ook gekeken worden hoe er fiscaal met giften en subsidies omgegaan dient te worden op het moment dat een culturele instelling integraal belastingplichtig wordt. Er zal eerst gekeken worden naar de complicaties die kunnen optreden bij de culturele instelling met betrekking tot de giften. Vervolgens zal er gekeken worden naar de subsidies.

Aan de periode voorafgaand aan de integrale belastingplicht bleven de giften die werden gedaan aan het niet-ondernemingsdeel van de culturele instelling buiten de winstsfeer. Op het moment dat een culturele instelling opteert voor integrale belastingplicht zal zij haar onderneming drijven met behulp van haar gehele vermogen. De voordelen die worden behaald door middel van dat vermogen zorgen gedurende de integrale belastingplicht in het beginsel dan ook voor belastbare winst.⁶⁸ Voor het bepalen van de totaalwinst worden als giften verstaan: bevoordelingen uit vrijgevigheid, voor zover

⁶⁷ Artikel 15af wet VPB

⁶⁸ HR 10-03-1999, ECLI:NL:HR:1999:AA2709, nr. 33 575

daardoor geen op geld waardeerbare aanspraken ontstaan.⁶⁹ Met betrekking tot de voorgaande definitie van een gift heeft het manege-arrest van 10-03-1999 een grote rol gespeeld. In het manege-arrest oordeelde het hof dat de betalingen, die aan de betreffende stichting werden gedaan ten behoeve van de bouw van een manege, uit vrijgevigheid werden gedaan door personen die geen belang hadden bij de ondernemingsuitoefening van de stichting. Zodoende konden de betaling niet tot de winstsfeer van de belanghebbende worden gerekend.⁷⁰ Met betrekking tot de inkomensstromen van de culturele instelling geeft dit de aanleiding voor het eerste vraagstuk. De betalingen die in het manege-arrest aan de stichting werden gedaan kwalificeerden, ondanks dat zij haar onderneming dreef met behulp van het volledige vermogen, als giften en bleven zodoende buiten de winstsfeer. Naar aanleiding van het arrest is het dus mogelijk dat bepaalde betalingen aan een lichaam die haar onderneming drijft door middel van haar volledige vermogen niet tot de winstsfeer behoeven te worden gerekend.⁷¹ Dit geeft de contradictie en de complicatie met betrekking tot de integrale belastingplicht voor een culturele instelling, dat er een niet-ondernemingssfeer bestaat bij een volledig belastingplichtige vereniging of stichting.⁷² Zodoende ligt het erg dicht tegen de kapitaalsfeer aan. Echter, is de bijzonderheid hierbij dat het niet verstrekt wordt door aandeelhouders.

Naar aanleiding van de vorige alinea kan geconstateerd worden dat giften die voorafgaand aan de integrale belastingplicht aan de culturele instelling gedaan zijn niet tot de winstsfeer gerekend kunnen worden. Giften die gedurende de integrale belastingplicht gedaan worden kunnen wel in de winstsfeer terecht komen. Van Dijk geeft in de annotatie ten aanzien van de uitspraak van de HR 15 november 1989, nr. 25.940 aan dat de beoordeling van het karakter van de betaling vanuit de verschaffer van de betaling gedaan dient te worden.⁷³ Aanvullend hierop geeft van Houte aan dat het persoonlijke motief van de verschaffer van de betaling in acht genomen dient te worden. Indien het persoonlijk motief van de verschaffer niet gericht is op een vergroting van de fiscale winst van de stichting, maar op een verder liggend doel, dan valt de betaling niet in het ondernemingsdomein.⁷⁴ In lijn met de voorgaande commentaren is uit het manege-arrest voortgekomen dat bij de beoordeling van het karakter van een gift dient te worden gekeken of een gift wordt gedaan uit vrijgevigheid en of er aan de gift een tegenprestatie gebonden zit.⁷⁵ Naar aanleiding van dit onderscheid kan

⁶⁹ Artikel 16 wet VPB

⁷⁰ Uitspraak HR 10-03-1999, ECLI:NL:HR:1999:AA2709, nr. 33 575

⁷¹ Uitspraak HR 10-03-1999, ECLI:NL:HR:1999:AA2709, nr. 33 575

⁷² Bijlage 1: interview, pagina 12

⁷³ HR 10-03-1999, ECLI:NL:HR:1999:AA2709, nr. 33 575 (Aant. 11.19.3)

⁷⁴ HR 10-03-1999, ECLI:NL:HR:1999:AA2709, nr. 33 575 (Aant. 11.21)

⁷⁵ Uitspraak HR 10-03-1999, ECLI:NL:HR:1999:AA2709, nr. 33 575 (Aant. 9)

beoordeeld worden of een gift ten behoeve van een culturele instelling gedurende de integrale belastingplicht binnen de winstsfeer of binnen de kapitaalsfeer valt.⁷⁶

Uit bijlage 1 blijkt dat er momenteel veel vraagstukken met betrekking tot giften bij 'een vereniging/stichting vriend van' lopen. In het volgende voorbeeld is het goed om in gedachte te nemen dat de hoge raad in het manege-arrest heeft geoordeeld dat een gift buiten de winstsfeer blijft voor zover er geen tegenprestatie aan verbonden zit en de gift uit vrijgevigheid is gedaan.

De culturele instelling het Gouden Eeuwte wil meer constante inkomensstromen verwerven. Zodoende hebben zij een voorbeeld genomen aan het Rijksmuseum door vanaf 1/1/2018 een optie tot 'vriend van het Gouden Eeuwte' te integreren op de website. Voor 50,- euro p.p. per jaar heb je onbeperkt toegang tot het Gouden Eeuwte en word je uitgenodigd voor speciale vriendenactiviteiten. Daarnaast kan je kiezen voor 'GoudPatroon' voor 500,- euro p.p. per jaar. Hiermee krijg je dezelfde voordelen als een 'Vriend van', maar heb je ook toegang tot allemaal extra speciale GoudPatronen activiteiten en er gaat een deel van de gift naar een speciaal project in het museum van het Gouden Eeuwte.⁷⁷ Zoals eerder vermeld, is het Gouden Eeuwte vanaf 1/1/2019 integraal belastingplichtig geworden.

Voorafgaand aan het ontstaan van de integrale belastingplicht blijven de betalingen aan het niet-ondernemingsdeel van de culturele buiten de winstsfeer. Echter, geeft het voorbeeld een duidelijk beeld van de complicaties die ontstaan voor de culturele instelling vanaf het moment dat zij integraal belastingplichtig wordt. Ten eerste dient er vastgesteld te worden of er in dit voorbeeld sprake is van een gift uit vrijgevigheid. Naar aanleiding van de commentaren van Van Dijk en Van Houte dient, vanuit het perspectief van de betaler, het persoonlijk belang niet gericht te zijn op het vergroten van de fiscale winst van de culturele instelling. Daarnaast mag er geen sprake zijn van een tegenprestatie jegens de verschafter van de gift. Op het moment dat er wordt geoordeeld dat de betalingen aan het Gouden Eeuwte niet uit vrijgevigheid is verschaft of dat er sprake is van een tegensprestatie zal de gift voor de culturele instelling binnen de winstsfeer komen te vallen. Anderzijds kan de gift binnen de kapitaalsfeer komen te vallen.

De voorgaande probleemstelling is bewust opgenomen in deze scriptie om de complicatie met betrekking tot de giften bij het ontstaan van integrale belastingplicht in kaart te brengen. Er is geen

⁷⁶HR 10-03-1999, ECLI:NL:HR:1999:AA2709, nr. 33 575 (Aant. 11.19.3)

⁷⁷ <https://www.rijksmuseum.nl/nl/vrienden/rijkspatroon>

eenduidig antwoord op de vraag of er sprake is van een vrijgevigheid vanuit de betaler of een tegenprestatie vanuit het Gouden Eeuwte bij de jaarlijkse betalingen in het voorbeeld. Enerzijds kunnen de betalingen als een abonnement worden beschouwd. Anderzijds kan het als een gift ter ondersteuning van het Gouden Eeuwte worden gezien. Zodoende vergt de beoordeling of er sprake is van een tegenprestatie en of de gift uit vrijgevigheid is gedaan mijns inziens nader onderzoek. Echter, is het wel goed om te onthouden dat er door de verschaftte giften bij het ontstaan van integrale belastingplicht voor een culturele instelling een niet-ondernemingsfeer ontstaat, terwijl de culturele instelling haar onderneming drijft met behulp van haar gehele vermogen.

Culturele instellingen krijgen naast giften ook veel te maken met ontvangen subsidies. Onder een subsidie wordt verstaan: de aanspraak op financiële middelen door een bestuursorgaan verstrekt met het oog op bepaalde activiteiten van de aanvrager, anders dan als betaling voor aan het bestuursorgaan geleverde goederen of diensten.⁷⁸ Verkregen subsidies dienen voor de wet VPB in het beginsel als opbrengst te worden verantwoord. Zodoende vallen ze fiscaal onder de totaalwinst. De voorwaarde die hieraan verbonden zit is dat het lichaam wel een onderneming drijft.⁷⁹ Voorafgaand aan de periode van integrale belastingplicht blijft het niet-ondernemingsdeel van de culturele instelling buiten de winstfeer. Zodoende worden de verstrekte subsidies aan het niet-ondernemingsdeel van de culturele instelling niet meegenomen in de heffing. Echter, drijft de culturele instelling vanaf het moment van integrale belastingplicht haar onderneming met behulp van het gehele vermogen. Vanaf dit moment valt het niet-ondernemingsdeel van de culturele instelling in de winstfeer en zullen de subsidies in zijn algemeenheid bij het bepalen van de winst worden meegenomen.

In bijlage 1 benoemt mevrouw Schuurmans dat de exploitatiesubsidie en bepaalde investeringssubsidies naar voren komen voor de toepassing van de culturele instellingen.⁸⁰ Een investeringssubsidie dient als tegemoetkoming voor de kosten van een investering en een exploitatiesubsidie wordt verstrekt om de kosten van een instelling in een bepaalde periode te dekken.⁸¹ Op het moment dat de culturele instelling integraal belastingplichtig wordt zou dit betekenen dat de ontvangen exploitatie -en investeringssubsidies meegenomen moeten worden in het bepalen van de winst. Daarnaast kan er met betrekking tot de jaarwinst worden gesteld dat de exploitatievoorziening op grond van goed koopmansgebruik kan worden toegerekend aan het jaar

⁷⁸ Artikel 4.21 AWB

⁷⁹ 'Fiscale verwerking van subsidies', Belastingdienst, 22 dec 2016.

⁸⁰ Bijlage 1: interview, pagina 12

⁸¹ 'Fiscale verwerking van subsidies', Belastingdienst, 22 dec 2016.

waarop de kosten betrekking hebben.⁸² Dit kan ertoe leiden dat een door het niet-ondernemingsdeel, voorafgaand aan de integrale belastingplicht, ontvangen subsidie gedurende de integraal belaste periode tot de winst gerekend moet worden.

Echter, hangt het bij de bepaling of er sprake is van een winstoogmerk af van de subsidieafhankelijkheid van de instelling. Indien een instelling hoofdzakelijk of volledig afhankelijk is van subsidies wordt een winststreven niet aanwezig geacht. Hierbij geldt wel dat eventueel behaalde overschotten aangewend dan wel terugbetaalt dienen te worden aan de subsidieverstrekker.⁸³ Zodoende wordt er aangenomen dat er een winstoogmerk aanwezig is indien de instelling voor minder dan 70% afhankelijk is van de subsidies of op het moment dat de behaalde overschotten niet terugbetaald worden.

Met betrekking tot de jurisprudentie omtrent de regeling voor overheidsondernemingen wordt besproken of de subsidies binnen de winstsfeer of binnen de kapitaalsfeer vallen. Indien een derde ook aanspraak kan maken op de subsidieregeling wordt er geacht dat de subsidie binnen de winstsfeer valt. Hierbij wordt wel aangekaart dat de regeling omtrent geldstromen, waaronder subsidies, erg complex is. Zodoende dient dit naar de feiten en omstandigheden beoordeeld te worden.⁸⁴

In het hoofdstuk 3.3.2 werden de geldstromen binnen een culturele instelling gedurende de integrale belastingplicht besproken. De complicatie die we zagen voortkomen met betrekking tot de giften en subsidies zit vooral in de toewijzing aan de winstsfeer of de kapitaalsfeer. Naar aanleiding van vergelijkbare jurisprudentie werd de materie besproken. Echter, geeft deze jurisprudentie geen eenduidig antwoord. Met betrekking tot de complicaties omtrent de geldstromen die zich voordoen bij het ontstaan van integrale belastingplicht van culturele instellingen zal mijns inziens een voorbeeld genomen moeten worden aan de besluitvorming bij publiekrechtelijk lichamen. In hoofdstuk 3.4 zal dit verder worden toegelicht.

⁸² 'Fiscale verwerking van subsidies', Belastingdienst, 22 dec 2016.

⁸³ M.M.F.J. van Bakel & R.E.A. Kuijpers, 'Contouren voor een nieuw subsidiebesluit in de vennootschapsbelasting', WFR 2018/64 (afl. 7233), 20 jun 2018.

⁸⁴ Kamerstukken 2014/15, 34 003, nr. 6, 25 nov 2014.

3.3.3 Jaarwinstbepaling, diversen

In het vorige hoofdstuk werd aangegeven dat de culturele instelling haar vermogensbestandsdelen tegen wev op de openingsbalans moet zetten. Zoals reeds beschreven, ligt de keuze hoe zij hier vervolgens mee omgaat met betrekking tot de jaarwinst naar aanleiding van goed koopmansgebruik bij de belastingplichtige zelf. Met betrekking tot de totaalwinst werd vastgesteld dat de culturele instelling de vermogensbestandsdelen tegen een zo hoog mogelijk bedrag op de openingsbalans zal willen zetten. Iedere euro die op de openingsbalans wordt geactiveerd zal immers niet in de totaalwinst worden opgenomen. Een hogere waardering op de openingsbalans leidt tot hogere afschrijvingen in de belaste sfeer of tot lagere boekwinsten.

De complicaties met betrekking tot de jaarwinst komen pas kijken op het moment dat de culturele instelling de openingsbalans heeft opgesteld en de wev heeft bepaald. Voorafgaand aan de integrale belastingplicht bleef het niet-ondernemingsdeel van de culturele instelling buiten de winstsfeer. Vanaf het moment dat zij integraal belastingplichtig wordt dient zij ook voor het niet-ondernemingsdeel van de culturele instelling volgens goed koopmansgebruik haar jaarwinst te bepalen. Bij het bepalen van de jaarwinst komt mede de afschrijving op bedrijfsmiddelen binnen de onderneming kijken. In bijlage 1 geeft mevrouw Schuurmans aan dat het bepalen van de afschrijving op vermogensbestandsdelen binnen het niet-ondernemingsdeel van de culturele instelling een discutabel punt is.⁸⁵

3.3.3.1 Afschrijving

Zoals aangegeven in hoofdstuk 2.1, geldt de optie tot integrale belastingplicht alleen voor culturele ANBI's. Deze ANBI's dienen uitsluitend of nagenoeg uitsluitend gericht te zijn op de behartiging van cultuur. De bedrijfsmiddelen binnen zo'n culturele instelling zullen dan ook vaak niet als reguliere bedrijfsmiddelen kwalificeren. Hier komt het eerste aspect van het probleem met betrekking tot de afschrijving op bedrijfsmiddelen binnen het niet-ondernemingsdeel van de culturele instelling naar voren.

Artikel 3.30 wet IB geeft aan de afschrijving op bedrijfsmiddelen jaarlijks wordt gesteld op het gedeelte van de nog niet afgeschreven aanschaffings- of voortbrengingskosten dat aan dat jaar kan worden toegerekend.⁸⁶ Hierbij komen een aantal voorwaarden naar voren met betrekking tot de afschrijving. Ten eerste dient er sprake te zijn van een bedrijfsmiddel waarop kan worden

⁸⁵ Bijlage 1: interview, pagina 4.

⁸⁶ Artikel 3.30 wet IB

afgeschreven. Daarnaast moet de aanschaffingsprijs bekend zijn en moet er tot een bepaald bedrag afgeschreven kunnen worden. De voorgaande aspecten zullen in de komende paragraaf worden beschreven. Ten eerste zal er gekeken worden wanneer en óf er überhaupt sprake is van een bedrijfsmiddel binnen de culturele instelling. Hierbij zal een onderscheid gemaakt worden tussen bedrijfsmiddelen binnen een culturele instelling waarop kan worden afgeschreven en bedrijfsmiddelen waarop niet afgeschreven kan worden.

Op bedrijfsmiddelen kan worden afgeschreven, indien er sprake is van technische of economische slijtage. Hieruit kan geconcludeerd worden dat er met betrekking tot de afschrijving op een vermogensbestandsdeel binnen een culturele instelling gedurende de integrale belastingplicht, eerst gekeken dient te worden of de vermogensbestandsdelen kwalificeren als bedrijfsmiddel.⁸⁷ Voor de fiscale definitie van bedrijfsmiddelen wordt verwezen naar artikel 3.30 wet IB. Hierin staat beschreven dat bedrijfsmiddelen: goederen zijn voor het drijven van een onderneming. Naar aanleiding van de definitie in artikel 10 de wet IB 1964 kan worden afgeleid dat het hier niet mag gaan om voorwerpen die voor de omzet bedoeld zijn.⁸⁸ De vermogensbestandsdelen dienen in de onderneming gebruikt te worden en de intentie mag niet zijn om ze door te verkopen.⁸⁹

Met betrekking tot een kunstcollectie oordeelde het hof in het arrest van 1989 dat een schilderij dat ter decoratie van de bedrijfsruimte bedoeld was, wel als bedrijfsmiddel kwalificeert en er zodoende op kon worden afgeschreven.⁹⁰ Echter, was er bij het arrest van 1989 sprake van een schilderij waarbij een economische levensduur van 15 jaar werd vastgesteld en de restwaarde op f 4000,-. Hierbij komen twee belangrijke aanknopingspunten met betrekking tot afschrijving naar voren. Uit het arrest komt naar voren dat er sprake moet zijn van slijtage, een vastgestelde levensduur en dat er een restwaarde bekend moet zijn die lager is dan de aanschafprijs.⁹¹ Daarnaast dient de aanschafprijs hoger te zijn dan 450,-.⁹²

Voor de toepassing van de kunstcollectie van het Gouden Eeuwje komt de hoofdregel voor het afschrijven op kunst naar voren. Over het algemeen zal de restwaarde van kunst niet lager liggen dan de aanschafwaarde. Sterker nog, kunst zal over de tijd heen vaak meer waard worden. Daarnaast zal

⁸⁷ 'Inkomstenbelasting. Vennootschapsbelasting; Afschrijving kunst en antiek', Vakstudie nieuws, 1 jan 2005.

⁸⁸ C. Bruijsten, 'Afschrijvingen, vervangingsreserve en het begrip "bedrijfsmiddel" (Aant. 3.2)', Weekblad fiscaal recht, 1 jan 2005.

⁸⁹ 'Investeren in bedrijfsmiddelen', Belastingdienst.

⁹⁰ Hof van Amsterdam 21-12-1988, FED 1989/330 ECLI:NL:GHAMS:1988:BH0022, nr. 2010/87.

⁹¹ Hof van Amsterdam 21-12-1988, FED 1989/330 ECLI:NL:GHAMS:1988:BH0022, nr. 2010/87.

⁹² Artikel 3.30 lid 4 wet IB

kunst, hierbij namaakkunst niet in acht genomen, niet slijten en kan er meestal geen vaste levensduur aan worden gekoppeld. Zodoende dient er eerst te worden beoordeeld of een vermogensbestandsdeel in een culturele instelling kwalificeert als bedrijfsmiddel. In het geval van een culturele instelling, zoals het Gouden Eeuwte, kan er worden aangenomen dat er geen sprake is van namaakkunst en zal er op een kunstcollectie niet worden afgeschreven. Bij het ontstaan van integrale belastingplicht voor een culturele instelling hoeft er zodoende geen rekening gehouden te worden met afschrijvingen op een kunstcollectie.

Tot nu toe werd er slechts gekeken naar de kunstcollectie binnen de culturele instelling het Gouden Eeuwte. Een kunstcollectie is een bijzonder bedrijfsmiddel binnen een lichaam. Het is zeer goed denkbaar dat de actuele waarde hoger ligt dan de aanschafprijs. Zoals reeds benoemd, dient er sprake te zijn van waardevermindering door met name slijtage aan het bedrijfsmiddel en moet er een restwaarde vastgesteld kunnen worden. Deze twee factoren vormen de basis om te kunnen afschrijven. De hoogte van de afschrijving wordt daarnaast bepaald op basis van de levensduur. Er vanuit gaande dat de kunst goed wordt beschermd en zodoende de slijtage ontbreekt bij een schilderij, zal het lastig zijn om de levensduur vast te stellen. Echter, zijn er veel meer vermogensbestandsdelen denkbaar bij een culturele instelling. Om een duidelijk beeld te geven van de afschrijvingsproblematiek, zullen in de volgende alinea een aantal situaties worden geschetst van verscheidene denkbare bedrijfsmiddelen binnen een culturele instelling.

De situatie wordt heel anders op het moment dat er niet meer naar een kunstcollectie, maar naar de treinstellen in een treinmuseum wordt gekeken. In de vorige alinea werd vastgesteld dat er niet op kunst kan worden afgeschreven, omdat er geen sprake is van slijtage of een lagere restwaarde. Deze twee aspecten zijn heel anders wanneer er gekeken wordt naar een treinmuseum. Ter opheldering zal weer het voorbeeld van het Gouden Eeuwte worden gebruikt.

De culturele instelling het Gouden Eeuwte, die per 1/1/2019 integraal belastingplichtig is geworden, heeft op 1/1/2016 een nieuwe manager, genaamd Johannes, gekregen. Johannes is een groot fan van schilderijen, met name van Vermeer, en van oude stoomtreinen. Zodoende breidt hij per 1/1/2016 de collectie uit door twee NS 6300 stoomtreinen in het museum tentoon te stellen. De eerste NS 6300 wordt binnen ter decoratie opgesteld en is tevens niet meer in staat om te rijden. De tweede NS 6300 is volledig opgeknapt en zal 1 keer per week gebruikt worden om een rondje te rijden langs de grote steden van Nederland. Hierbij heeft het museum volgens de Richtlijn Stoomapparatuur voorgeschreven gekregen dat de stoomketel in de tweede NS 6300 een levensduur heeft van 10 jaar

naar aanleiding van het gebruik van 1 keer per week gedurende 52 weken per jaar, waarna het niks meer waard is.

Ten aanzien van de kunstcollectie stond er eerst ter discussie of er sprake was van een bedrijfsmiddel. Met betrekking de stoomtreinen is er mijns inziens duidelijk sprake van een bedrijfsmiddel. De stoomtrein wordt gebruikt voor het drijven van een onderneming en er is niet rechtstreeks de intentie om te verkopen. Zodoende wordt er toegekomen aan het vraagstuk of er op dit bedrijfsmiddel ook kan worden afgeschreven. Het eerste belangrijke onderscheid dat gemaakt dient te worden bij het bepalen of er afgeschreven kan worden op de treinstellen is het feit dat de treinstellen veel meer blootgesteld worden aan slijtage dan een kunstcollectie. Ten aanzien van de tweede stoomtrein komen hier nog een aantal belangrijke aspecten bij kijken. Ten eerste zal de tweede NS 6300 1 keer per week gebruikt worden, waardoor de slijtage ook te wijten valt aan het gebruik van het bedrijfsmiddel. Daarnaast is er met betrekking tot de stoomketel een restwaarde en een afschrijftermijn bekend. Ten aanzien van de tweede NS 6300 is het mijns inziens duidelijk dat er over de stoomtrein kan worden afgeschreven gedurende de integrale belastingplicht. Hierbij dient wel in acht te worden genomen dat de stoomtrein en de stoomketel als afzonderlijke bedrijfsmiddelen gezien kunnen worden. Na tien jaar (vanaf het moment dat de stoomketel volledig is afgeschreven) zal de functie van de stoomtrein bepaald moeten worden om te bepalen of er verder op afgeschreven kan worden. Indien er een nieuwe stoomketel in de stoomtrein wordt geplaatst zal de afschrijving op dezelfde wijze geschieden als in de afgelopen jaren. Daarentegen kan ervoor gekozen worden om de tweede NS 6300 niet meer voor gebruik beschikbaar te stellen. Vanaf dit moment is er een vergelijkbare situatie als bij de eerste NS 6300 geldt. Hier zal in de volgende alinea naar gekeken worden.

Voor de toepassing van de eerste NS 6300 wordt ervanuit gegaan dat de stoomtrein niet zal verplaatsen. Eerder werd er in deze situatie verondersteld dat de stoomtreinen in grotere mate worden blootgesteld aan slijtage. Dit zou betekenen dat de omvang van het bedrijfsmiddel een bepalende factor zou spelen of erop kan worden afgeschreven. Zodoende is de situatie bij de eerste NS 6300 mijns inziens niet dusdanig verschillend met de eerder geschetste regeling voor een kunstcollectie met betrekking tot de afschrijvingskwestie. Echter, werd er bij de kunstcollectie vastgesteld dat deze minder gevoelig is voor waardedalingen. Het is zeer goed denkbaar dat de waarde van een schilderij over de loop van tijd alleen maar stijgt. Redelijkerwijs gedacht, zal een stoomtrein niet zeer sterk in waarde fluctueren door de tijd heen. Deze waarde zal vooral gebaseerd zijn op de waarde die de culturele instelling zelf aan het bedrijfsmiddel toekent. Hier zit mijns inziens het aspect waarop gebaseerd kan worden of er kan worden afgeschreven op een bedrijfsmiddel

binnen een culturele instelling bij het ontstaan van integrale belastingplicht. Voor de toepassing van de drie geschetste situaties betekent dit dat er niet kan worden afgeschreven op kunst, omdat er geen slijtage plaatsvindt en de restwaarde niet lager ligt dan de aanschafwaarde. De situatie omtrent de eerste NS 6300 zal mijns inziens vergelijkbaar zijn. Met betrekking tot de gebruikte tweede NS 6300 zal er wel moeten worden afgeschreven over het bedrijfsmiddel.

Tevens, werd er in hoofdstuk 3.2.1 al besproken dat de goodwill niet geactiveerd mag worden op de openingsbalans van de culturele instelling. Echter, behoren de winsten die worden behaald in de belaste periode tot de totale winst. Daarnaast geeft goodwill gedurende de belaste periode wel winstpotentie. A-G Overgaauw geeft aan dat dit niet betekent dat de goodwill geactiveerd mag worden en erover mag worden afgeschreven. Dit zou in strijd zijn met het voorzichtigheidsbeginsel van goed koopmansgebruik. De goodwill mag niet tegen de WEV op de openingsbalans te worden genomen. Voorts zal er ook niet over de betreffende goodwill worden afgeschreven.⁹³

3.3.3.2 Waardeveranderingen

Zoals reeds beschreven, zal er over het algemeen niet afgeschreven worden over kunst in een culturele instelling. Ondanks dat de afschrijvingskosten nihil zijn en er geen verbeteringen worden aangebracht aan het activum, zal er wel rekening gehouden moeten worden met de waardeveranderingen.⁹⁴ Het kan namelijk zo zijn dat een kunstcollectie in de loop der jaren alsnog minder waard wordt.

Hierbij is het onderscheid tussen afschrijven en afwaarderen belangrijk om in acht te nemen. Bij afschrijven wordt de waardevermindering door het gebruik van een activum tot uitdrukking gebracht in de zin van afnemende nutsprestaties. Zoals benoemd in hoofdstuk 3.3.3.1, dient hierbij rekening gehouden te worden met de technische en de economische slijtage. Daarentegen, wordt er bij het afwaarderen van een activum tegen lagere bedrijfswaarde beneden de boekwaarde gedoken, zonder dat dit invloed heeft op de te behalen nutsprestaties van een activum. Zodoende valt de waardeverandering van het activum niet te wijten aan het gebruik.⁹⁵ Indien er aannemelijk kan worden gemaakt dat een kunstwerk aannemelijk minder waard wordt, dient het afgewaardeerd te

⁹³ A-G Overgaauw, conclusie bij HR 24 februari 2006, nr. 41 985, BNB 2007/81 alsmede V-N 2006/18.21

⁹⁴ Bijlage 1: interview, pagina 4.

⁹⁵ G.T.K. Meussen, 'Afschrijven of afwaarderen op lagere bedrijfswaarde?', Fiscale monografieën nr. 83, 7 okt. 1997.

worden naar de lagere bedrijfswaarde.⁹⁶ Hierin zit tevens het verschil tussen een verplichte en een vrijwillige afwaardering naar lagere bedrijfswaarde. Indien er sprake is van een aanmerkelijke waardedaling is het verplicht om het bedrijfsmiddel af te waarderen naar de lagere bedrijfswaarde.⁹⁷ T.M. Berkhout geeft aan dat er sprake is van een aanmerkelijke waardedaling in het geval dat de waardedaling groter of gelijk is aan 30% van de fiscale kostprijs.⁹⁸ Echter, geeft G.T.K. Meussen aan dat dit een onjuiste benadering is van het begrip aanmerkelijk met betrekking tot de kostprijs minus afschrijvingen. Volgens Meussen is deze benadering te erg gericht op het begrip 'aanmerkelijk'. De waardedaling zal zijns inziens voor de belastingplichtige dan ook verplicht zijn in aanmerking te nemen worden indien de waardedaling duurzaam en aanmerkelijk is.⁹⁹

Nu speelt de vraag op hoe er om moet worden gegaan met de afwaarderingen bij de overgang van de onbelaste naar de belaste sfeer voor de vermogensbestandsdelen in het niet-ondernemingsdeel van de culturele instelling. In de casus van de overheidsinstellingen werd aangegeven dat de afwaarderingen, die betrekking hadden op de periode vóór de overgang, niet aan het fiscale resultaat toe behoefden te worden gerekend. De boekwinsten -en verliezen die toe te rekenen zijn aan de belaste periode behoren wel tot het fiscale resultaat. Hierbij wordt vervolgens aangegeven dat er voor de boekwinsten in de belaste periode een herinvesteringsreserve dient te worden gevormd.¹⁰⁰ In het geval van de culturele instelling betekent dit dat slechts de afwaarderingen die ontstaan vanaf het moment van integrale belastingplicht in acht genomen moeten worden.

Daarnaast is het lastig om te bepalen wat precies de lagere bedrijfswaarde van een activum binnen een culturele instelling is. Dient hierbij gekeken te worden naar de verkoopwaarde of de waarde die bezoekers toekennen aan het schilderij? Mijns inziens dient hier aangesloten te worden bij de regelgeving omtrent de waardering van de vermogensbestandsdelen bij opstellen van de openingsbalans. Met betrekking tot de kunstcollectie in het Gouden Eeuwje zal een plotselinge aanmerkelijke en duurzame waardedaling betekenen dat afwaardering verplicht is. Dit kan leiden tot een enorm verlies. Indien dit verlies niet binnen 6 jaar voorwaarts wordt verrekend zal het verdampen.¹⁰¹

⁹⁶ G.T.K. Meussen, 'Afschrijven of afwaarderen op lagere bedrijfswaarde?', Fiscale monografieën nr. 83, 7 okt. 1997.

⁹⁷ G.T.K. Meussen & D.G. Schraa, 'Het verschil tussen een verplichte en een vrijwillige afwaardering van een bedrijfsmiddel naar lagere bedrijfswaarde', Weekblad fiscaal recht, 21 feb 2017.

⁹⁸ T.M. Berkhout, 'Hoe aanmerkelijk en duurzaam zijn 'aanmerkelijk en tevens duurzaam'?', WFR 2016/198

⁹⁹ G.T.K. Meussen & D.G. Schraa, 'Het verschil tussen een verplichte en een vrijwillige afwaardering van een bedrijfsmiddel naar lagere bedrijfswaarde', Weekblad fiscaal recht, 21 feb 2017.

¹⁰⁰ Kamerstukken 2014/15, 34 003, nr. 6, 25 nov 2014.

¹⁰¹ Artikel 20 wet VPB

Het waarderingsstelsel is erg van belang. Een stelselwijziging is toegestaan indien het niet willekeurig is en niet leidt tot een incidenteel fiscaal voordeel.¹⁰² Een incidenteel voordeel doet slechts voor als de wijziging leidt tot afstel van betaling, het verloren gaan van een belastingclaim door tariefmanipulatie binnen de IB, of als de wijziging zelf incidenteel is en daardoor een incidenteel fiscaal voordeel ontstaat.¹⁰³ Hierop aansluitend geeft Meussen aan dat de HR nog nooit uitspraak heeft gedaan of er bij een stelselwijziging ter voorkoming van verliesverdamping sprake is van het behalen van een incidenteel voordeel.¹⁰⁴

3.4 Overige complicaties

In hoofdstuk 3.3.3.2 werd afgesloten met een waarderingsvraagstuk. Vanaf het moment dat de waarde op de openingsbalans vast staat, worden de waardemutaties in de totaalwinst betrokken. Zoals reeds benoemd, zullen alleen de kosten en opbrengsten (waardestijgingen en dalingen) die betrekking hebben op de belaste periode in aanmerking worden genomen. Zodoende zullen de kosten en opbrengsten van het niet-ondernemingsdeel, die betrekking hebben op de onbelaste periode, buiten de heffing worden gelaten.

Dit wekt de interesse bij een kunstcollectie. Deze kan in de loop der jaren namelijk sterk fluctueren in waarde. In hoofdstuk 3.3.1 werd er verwezen naar het voorbeeld van een Vermeer. Indien er van de ene op de andere dag wordt ontdekt dat een schilderij in de kunstcollectie van het Gouden Eeuwje door Johannes Vermeer is geschilderd, zal de waarde enorm toenemen. In de periode na de integrale belastingplicht zal deze waardestijging tot het fiscale resultaat behoren. Echter, geldt er nog steeds dat er een onjuiste waarde aan het vermogensbestandsdeel is toegekend. Een belangrijk aspect hierbij is dat er geen sprake is van het opzettelijk toekennen van een foutieve waarde aan het vermogensbestandsdeel. Er is in dit geval geen sprake van een foutieve vermogensetikettering. Echter, is er wel sprake van een onjuistheid die is ontstaan, nadat de waardering van het vermogensbestandsdeel op het eindvermogen van het vorige boekjaar vast is komen te staan. De onjuiste waarde toekenning vindt haar oorsprong in het verleden en het resultaat van deze 'fout'

¹⁰² G.T.K. Meussen & D.G. Schraa, 'Het verschil tussen een verplichte en een vrijwillige afwaardering van een bedrijfsmiddel naar lagere bedrijfswaarde (Hstk. 4)', Weekblad fiscaal recht, 21 feb 2017.

¹⁰³ HR 10-09-1986, ECLI:NL:HR:1986:AW7889, nr. 23 500

¹⁰⁴ G.T.K. Meussen & D.G. Schraa, 'Het verschil tussen een verplichte en een vrijwillige afwaardering van een bedrijfsmiddel naar lagere bedrijfswaarde (Hstk. 5)', Weekblad fiscaal recht, 21 feb 2017.

komt naar voren in een toekomstige balanswaardering.¹⁰⁵ Zodoende dient hier mijns inziens de foutenleer in acht genomen te worden.

Met betrekking tot de foutenleer oordeelde het Hof 's Gravenhage dat er sprake is van een fout die niet meer gecorrigeerd kan worden door middel van een (navorderings) aanslag of het instellen van bezwaar of beroep.¹⁰⁶ Tevens, geeft dhr. Smeets aan dat de foutenleer geen betrekking heeft op incidentele fouten. Onder incidentele fouten worden fouten verstaan die uitsluitend de winst van één jaar beïnvloeden.¹⁰⁷ Zodoende dient de foutieve waardering in het voorbeeld van het Vermeer schilderij invloed te hebben de waardering van het activum op de balans. Indien de foutenleer kan worden toegepast op de 'foutieve' waardering, dienen de winsten herrekend te worden aan het jaar waarin de fout gemaakt is.¹⁰⁸ Zodoende kan de foutieve waardering in het verleden geen invloed hebben op de winst in een latere periode. Hierbij speelt natuurlijk de vraag op hoe er omgegaan moet worden met een plotselinge waardestijging net na de aanvang van de integrale belastingplicht.

Zoals beschreven in hoofdstuk 3.2.2 dient de fiscale openingsbalans van het niet-ondernemingsdeel van de culturele instelling opgesteld te worden tegen de waarde in het economische verkeer. Mijns inziens dient er voor de toepassing van de foutieve waardering gedurende de integrale belastingplicht dan ook uitgegaan te worden van deze waarde. Op deze manier kunnen de winsten, die naar aanleiding van de foutieve waardering zijn ontstaan, worden meegenomen in de fiscale winstbepaling. Deze winsten zullen toe te rekenen zijn aan het niet-ondernemingsdeel van de culturele instelling. Hierbij dient wel opgemerkt te worden dat deze regeling met zich mee brengt dat het volledige uitgangspunt van het opteren voor integrale belastingplicht, namelijk het verrekenen van verliezen van het niet-ondernemingsdeel, teniet zal worden gedaan.

¹⁰⁵ Dr. A.O. Lubbers, 'Kenmerken van een foutenleer-fout', Fiscale monografieën nr. 95, 1 jul. 2000.

¹⁰⁶ Hof 's-Gravenhage 4 november 1987, V-N 1988, pagina 2746.

¹⁰⁷ M. J. H. Smeets, Herstel van fouten in de winstberekening, 1964, nr. 30, blz. 60

¹⁰⁸ HR 04-01-1995, ECLI:NL:PHR:1995:AA3051 (aant. 2.9), nr. 29 422

Hoofdstuk 4: Conclusie

4.1 Inleiding

Aan het begin van deze scriptie werd de volgende probleemstelling geformuleerd:

‘Welke complicaties ontstaan er voor de wet op de vennootschapsbelasting en voor een culturele instelling zelf indien zij gaandeweg haar levensduur opteert voor integrale belastingplicht en welke voorwaarden zijn hieraan verbonden?’

Om een duidelijk antwoord te geven op de probleemstelling zal er eerst naar het tweede deel, dat betrekking heeft op de voorwaarden die verbonden zitten aan het opteren voor integrale belastingplicht, worden gekeken.

Naar aanleiding van bijlage 1 werd in hoofdstuk 2 beschreven dat de mogelijkheid van artikel 2 lid 9 wet VPB voor culturele instelling om te opteren voor integrale belastingplicht slechts twee échte voorwaarden heeft. De stichting of vereniging, als bedoeld in artikel 2 lid 1 onderdeel e, dient als culturele instelling te kwalificeren. Daarnaast dient deze culturele instelling met een deel van het vermogen een onderneming te drijven. Dit worden ook wel de twee toegangspoortjes genoemd voor de culturele instelling om in aanmerking te komen voor integrale belastingplicht. Echter, dient de culturele instelling ook aan de gestelde voorwaarden in de door het MvF gevormde beschikking te voldoen, voordat zijn integraal belastingplichtig kan worden. De ‘voorwaarden’ uit de beschikking worden veel meer vanuit het perspectief van de belastingplichtige en de inspecteur benaderd. Deze ‘voorwaarden’ vormen nog geen definitieve voorwaarden voor het opteren voor integrale belastingplicht, omdat ze nog niet gepubliceerd zijn.

Echter, werden in de hoofdstukken 2 en 3 de complicaties beschreven die ontstaan bij het opteren voor integrale belastingplicht door culturele instelling naar aanleiding van de in de beschikking gesteld voorwaarden. Hierbij werd een koppeling gegeven naar de vergelijkbare jurisprudentie en wetgeving. Hieruit kon geconstateerd worden dat de voorwaarden die aan de culturele instelling meegegeven worden in de beschikking erg vergelijkbaar zijn met de huidige regelingen in de wet. Ter beantwoording op de vraag welke voorwaarden er verbonden zitten aan het opteren voor integrale belastingplicht door een culturele instelling zal in hoofdstuk 4.2 een presumptieve opzet van de ‘standaardvoorwaarden’ worden geschetst, zoals deze mijns inziens door de wetgever in wet geïmplementeerd zouden moeten worden.

4.2 Conclusie

In hoofdstuk 3.2 werd aangegeven dat er bij de aanvang van de integrale belastingplicht voor een culturele instelling een openingsbalans tegen WEV opgesteld dient te worden. In het wetsartikel dient dit mijns inziens als volgt opgenomen te worden:

Vanaf het aanvangstijdstip van integrale belastingplicht, dienen de activa en passiva die vóór het aanvangstijdstip tot het niet-ondernemingsdeel behoorden, tegen de waarde in het economische verkeer opgenomen te worden op de fiscale balans.

Met betrekking tot de immateriële activa kan hier tevens verwezen worden naar artikel 33 wet VPB.

Er werd tot dusver aangenomen dat de vermogensetikettering al gedaan was door de culturele instelling op het moment dat zij opteerde voor integrale belastingplicht. Echter, dient dit wel in het wetsartikel opgenomen te worden. Zodoende dient dit mijns inziens als volgt in het wetsartikel opgenomen te worden: *De toerekening van de vermogensbestandsdelen aan het ondernemings -en niet-ondernemingsgedeelte vindt plaats met toepassing van de vermogensetikettering.*

In hoofdstuk 3.3 werd de complicatie met betrekking tot de winstsplitsing en de verliesverrekening besproken. Hierbij werd verwezen naar de wetgeving voor een fiscale eenheid, aangaande: artikel 15ae, artikel 15ag en artikel 15ah wet VPB. Voor de toepassing van het wetsartikel voor culturele instelling dient deze mijns ziens als volgt te worden ingevuld.

Ond. 1 Voor de toepassing van artikel 20 tweede lid, vindt:

De verrekening van door het niet-ondernemingsdeel voor het ontstaan van integrale belastingplicht geleden verliezen met belastbare winst gedurende de integrale belastingplicht plaats voorzover deze winst aan het oorspronkelijke niet-ondernemingsdeel van de culturele instelling is toe te rekenen.

Ond. 2 Vanaf de beëindiging van de integrale belastingplicht ten aanzien van het niet-ondernemingsdeel worden voor de toepassing van artikel 20, tweede lid, slechts de verliezen van de culturele instelling die betrekking hebben op de vermogensbestandsdelen die toekomen aan het niet-ondernemingsdeel verrekend met de belastbare winst die ontstaat na het de beëindiging van de integrale belastingplicht.

Ond. 3 Voor de toepassing van de vorige onderdelen wordt met de aan het niet ondernemingsdeel toe te rekenen winst van de culturele instelling verstaan de winst van het niet-ondernemingsdeel alsof er geen sprake is van integrale belastingplicht, voor zover deze winst bij de culturele instelling tot uitdrukking komt.

Voor de invulling van de rest van het wetsartikel kan er gedacht worden aan het opnemen van een regeling voor fiscale reserves, een eindafrekeningswinstregeling en een eventuele liquidatie -en

stakingsverliesregeling. Hier kan bijvoorbeeld gedacht worden aan een regeling zoals bij de totstandkoming van de fiscale eenheid (artikel 15aa wet vpb) en voor de liquidatieregeling als in artikel 15ab vpb.

Daarnaast zal het mijns inziens voor het einde van de integrale belastingplicht verplicht moeten worden om voor het niet-ondernemingsdeel af te rekenen door de activa en passiva op de wev te zetten. Dit zou tevens moeten gelden op het moment dat de culturele activiteit tussentijds wordt gestaakt. De reserves die tijdens de integrale belastingplicht zijn gevormd zouden toegedeeld moeten worden aan het ondernemingsdeel en het niet-ondernemingsdeel. Vervolgens zouden, met betrekking tot de eindafrekening, de delen van de niet-ondernemingsactiviteiten moeten vrijvallen in de winst.

Naar aanleiding van de probleemstelling kan er geconcludeerd dat de voorwaarden die betrekking hebben op het opteren voor integrale belastingplicht, vooralsnog, slecht reiken tot de twee toegangspoorten van artikel 2 lid 9 wet VPB. De gestelde voorwaarden in de beschikking van het MvF richten zich momenteel slechts tot de belastingplichtige zelf, maar kunnen wel gebruikt worden voor het opstellen van een presumptief wetsvoorstel dat verder strekt dan alleen de twee toegangspoorten.

Met betrekking tot de eerste zin van de probleemstelling, die zich richt op de complicaties die zich voordoen bij het opteren voor integrale belasting voor een culturele instelling, kan een onderscheid worden gemaakt tussen de totaalwinstproblematiek en de jaarwinstproblematiek. Hierbij doen de complicaties met betrekking tot de jaarwinst zich vooral voor gedurende de periode van integrale belastingplicht. Hierbij werd vooral aandacht besteed aan de problematiek van afschrijvingen op en waardemutaties van vermogensbestandsdelen binnen de culturele instelling. Echter, strekken de complicaties die hun oorsprong vinden in de totaalwinst verder tot de aanvang en het einde van de integrale belastingplicht. Hier werd geconcludeerd dat de waarderingskwestie, de inkomensstromen en de winstsplitsing de grootste complicaties vormden voor de culturele instelling binnen de sfeer van de totaalwinst.

De complicaties die momenteel mijns inziens de grootste belemmering vormen voor een culturele instellingen om integraal belastingplichtig te worden zijn in de afgelopen hoofdstukken behandeld. Echter, zal een culturele instelling tegen veel meer problemen aanlopen op het moment dat zij opteert voor integrale belastingplicht. Zodoende kan vervolgonderzoek zich mijns inziens nog richten op de afschrijvingsproblematiek voor vastgoed. Hierbij kan als voorbeeld genomen worden dat het

pand van de culturele instelling in het niet-ondernemingsgedeelte van de culturele instelling zit. Hoe dient er tegen dit pand aangekeken te worden op het moment dat het niet ondernemingsdeel overgaat van de onbelaste naar de belaste sfeer. Daarnaast kan het interessant zijn om te kijken waarom de mogelijkheid tot het opteren voor integrale belastingplicht slechts toekomt aan culturele instellingen. Kan deze mogelijkheid ook toekomen aan andere rechtspersonen en zal er dan fiscaal op dezelfde manier tegenaan gekeken moeten worden?

Ondanks dat er nog veel onduidelijkheid schuilt in de regeling omtrent de mogelijkheid van het opteren voor integrale belastingplicht door culturele instelling, biedt de regeling van artikel 2 lid 9 wet VPB mijns inziens wel perspectief. De beschreven complicaties kunnen vaak benaderd en vergeleken worden aan de hand van vergelijkbare jurisprudentie. Zodoende verwacht ik dat de regeling in de toekomst wel standaardvoorwaarden zal kennen en het op deze manier een stuk makkelijker zal zijn voor culturele instellingen om integraal belastingplichtig te worden.

Tot slot wil ik mijn dank uitspreken aan mijn scriptiebegeleider dhr. Brits. Dankzij dhr. Brits heb ik een duidelijk beeld kunnen krijgen van de regeling en de complicaties met betrekking tot het opteren voor integrale belastingplicht voor culturele instelling. Tevens heeft hij mij enorm geholpen in de opzet en de denkwijze achter de scriptie. Ook wil ik mevrouw Schuurmans bedanken voor de informatie die zij heeft gegeven in het interview. De complicaties die mevrouw Schuurmans beschreef in het interview hebben uiteindelijk het fundament voor de scriptie gevormd. Daarnaast wil ik mijn vader bedanken voor het meedenken over het onderwerp en over de behandelde stof. Er kan een veel breder perspectief verkregen worden op het moment dat je over een onderwerp praat.

Literatuurlijst

Kamerstukken II 2011/12, 33 006, nr. 3

HR 15-11-1989, ECLI:NL:HR:BH7757, nr. 25 940: Stichting Bloedbank

J.E. van den Berg, 'Fiscale aspecten vermogensetikettering', Navigator, 6 aug 2019.

Dr. J.L. van de Streek, 'Heffing van vennootschapsbelasting van stichtingen en verenigingen', tijdschrift voor ondernemingsbestuur, 2010.

C. Bruijsten, 'Vennootschapsbelastingplicht van stichtingen en verenigingen', Navigator.

'Vennootschapsbelasting, belastingplicht van verenigingen en stichtingen en stichtingen (3.2.1)', Wettenbank, 31 dec 2005.

'Vennootschapsbelasting, subjectieve vrijstelling voor stichtingen en verenigingen (artikel 6, Wet op de vennootschapsbelasting 1969)', wettenbank, 12 dec 2018.

Rechtbank Gelderland 23 okt. 2018, ECLI:NL:RBGEL:2018:4520.

J.N. Bouwman, 'De belastingplicht voor de VPB van verenigingen en stichtingen sinds 2012', NDFR, 04 jul. 2013.

Vakstudie vennootschapsbelasting, artikel 2 wet VPB 1969.

D. van Haperen, 'Een onderzoek naar de invloed van de geefwet op het gedrag van culturele instellingen' (2.2.2.1), Faculteit Rechtswetenschappen uvt, 17 jul 2013.

Vakstudie 02 Wet inkomstenbelasting 2001, Artikel 6.39a Giften aan culturele instellingen (01-01-2013 tot -).

Kamerstukken II 2011/12, 33 006, nr. 6

J.L. van de Streek, 'Optie voor volledige belastingplicht culturele instelling', Cursus Belastingrecht Vpb.1.0.4.f, Navigator.

A-G Van Kalmthout, conclusie van 6 oktober 2000, nr. 35 652, BNB 2001/256 (V-N 2001/17.22, p. 2075).

Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 6,

C. Bruijsten, Vennootschapsbelastingplicht voor overheidsondernemingen, Fiscale Berichten voor het Notariaat, Navigator, februari 2017.

Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 1, 2 en 3.

Prof. dr. S.A. Stevens, 'Het wetsvoorstel Vpb-plicht overheidsondernemingen', Weekblad fiscaal recht, 14 okt. 2014.

'Notitie Openingsbalans', SVLO, 11 mei 2017.

HR 21 november 1990, nr. 26 197, BNB 1991/90.

Commentaar 2 lid 9 Vpb, NDFR.

A.O. Lubbers, 'Voorzieningen in de fiscale openingsbalans', WFR 2001, p. 1016.

Vakstudie vennootschapsbelasting, artikel 3.8 wet IB 2001.

HR 11-04-2001, ECLI:NL:PHR:2001:AB1004, nr. 36 034.

‘INKOMSTENBELASTING. VENNOOTSCHAPSBELASTING Winst. Voorziening voor kosten van bodemsanering terecht gevormd’, Redactie Vakstudie Nieuws, 2001.

‘Vennootschapsbelasting, juridische fusie; toepassing artikel 14b, derde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969’, Wettenbank, 16 sept 2017.

HR 10-03-1999, ECLI:NL:HR:1999:AA2709, nr. 33 575.

‘Fiscale verwerking van subsidies’, Belastingdienst, 22 dec 2016.

M.M.F.J. van Bakel & R.E.A. Kuijpers, ‘Contouren voor een nieuw subsidiebesluit in de vennootschapsbelasting’, WFR 2018/64 (afl. 7233), 20 jun 2018.

Kamerstukken 2014/15, 34 003, nr. 6, 25 nov 2014.

‘Inkomstenbelasting. Vennootschapsbelasting; Afschrijving kunst en antiek’, Vakstudie nieuws, 1 jan 2005.

C. Bruijsten, ‘Afschrijvingen, vervangingsreserve en het begrip "bedrijfsmiddel"', Weekblad fiscaal recht, 1 jan 2005.

Hof van Amsterdam 21-12-1988, FED 1989/330 ECLI:NL:GHAMS:1988:BH0022, nr. 2010/87.

A-G Overgaauw, conclusie bij HR 24 februari 2006, nr. 41 985, BNB 2007/81 alsmede V-N 2006/18.21.

G.T.K. Meussen, ‘Afschrijven of afwaarderen op lagere bedrijfswaarde?’, Fiscale monografieën nr. 83, 7 okt. 1997.

T.M. Berkhout, ‘Hoe aanmerkelijk en duurzaam zijn ‘aanmerkelijk en tevens duurzaam’?', WFR 2016/198.

G.T.K. Meussen & D.G. Schraa, ‘Het verschil tussen een verplichte en een vrijwillige afwaardering van een bedrijfsmiddel naar lagere bedrijfswaarde’, Weekblad fiscaal recht, 21 feb 2017.

HR 10-09-1986, ECLI:NL:HR:1986:AW7889, nr. 23 500.

Dr. A.O. Lubbers, ‘Kenmerken van een foutenleer-fout’, Fiscale monografieën nr. 95, 1 jul. 2000.

Hof 's-Gravenhage 4 november 1987, V-N 1988, pagina 2746.

M.J.H. Smeets, Herstel van fouten in de winstberekening, 1964, nr. 30.

HR 04-01-1995, ECLI:NL:PHR:1995:AA3051 (aant. 2.9), nr. 29 422.

Bijlage 1: Interview met mevrouw L. Schuurmans

Hoeveel verzoeken tot het opteren voor integrale belastingplicht zijn er tot nu toe gedaan sinds 2012?

Nog geen 10, daarvan is de helft al teruggezonden.

Mensen doen zomaar een verzoek. Ze hebben een verlies en denken dan dat ze dit kunnen salderen.

Het probleem is vaak: We krijgen een verzoek tot integrale belastingplicht, maar daar staat eigenlijk geen informatie in. Dus dan de wedervraag: wat is de ondernemingsactiviteit en wat zijn dan de andere activiteiten. Vervolgens moet dat in kaart gebracht worden.

Soms wordt er gezegd: er is geen ondernemingsactiviteit → dan heb je artikel 2 lid 9 helemaal niet nodig.

Dus het probleem zit eigenlijk al bij de ondernemer zelf (bij de culturele instelling)?

Ja, ook vaak bij de adviseur zelf. Zijn vaak kantoren bezig, maar die hebben ook geen goed beeld hoe het zit. Ze weten zelf niet wat voor activiteiten ze doen of wat voor activiteiten de onderneming doet. Daarom worden veel verzoeken teruggestuurd. Eerst kijken wat de ondernemingsactiviteiten zijn. Als deze er niet zijn: dan zijn ze klaar, dan kan er niks met artikel 2 lid 9 worden gedaan.

Dan wordt er vaak gedacht: dan doen ze een totaalplaatje, het is toch een verlies, dus we zijn klaar. Maar op het moment dat je een culturele instelling hebt die een onderneming drijft dan zou dat betekenen dat er t/m 2018 al een aangifte ingediend is.

Stel je wilt vanaf 2019 de integrale belastingplicht; dan moeten ze gaan kijken: kan dat?

Maar vervolgens moet voor het niet ondernemingsdeel een openingsbalans worden gemaakt.

Dit is vaak het tweede punt waar het vaak fout gaat. Want bijv. een kunstcollectie moet waarden is vaak heel moeilijk: moet je wat met historische aankooprijzen?

Hoe ga je dan om met de collectie die bijv. meer waard is dan afzonderlijke onderdelen.

Ook verschillende culturele instellingen zijn weer heel anders, een theater is weer heel anders dan een museum.

Het gaat dus om de vermogensetikettering? Ja, maar eigenlijk is de vermogensetikettering al gedaan bij het stichting gedeelte.

Wat ze vaak zien: het restaurant en de stichting is de onderneming, maar de museumactiviteiten niet. Dan is de vermogensetikettering is al gedaan bij de aangiftes van het museum en het restaurant. Hier heb je al de keuze gemaakt: is het ondernemingsvermogen of niet.

Dus het is niet meer echt een kwestie van etikettering, maar als je bijv. het museumgedeelte door de integrale belastingplicht vanaf 1 jan. 2019 mee gaat nemen → wordt dat het niet-ondernemingsdeel van de belastingplichtige, dus dan zou hij ook wat moeten doen met een openingsbalans. Er spelen dus een heleboel vragen.

Wat is precies het probleem: weten ze niet hoe ze het moeten etiketteren of weten ze niet wat bij het ondernemingsgedeelte hoort? Bij de integrale belastingplicht is al bepaald dat je alles neemt. Tot de integrale belastingplicht heb je al. Je hebt dan het ondernemingsdeel al in je fiscale balans, maar op het moment dat je de integrale belastingplicht krijgt dan heb je ook het niet ondernemingsdeel → dit moet ook in je fiscale balans en je resultatenrekening opnemen.

Er is een beperkt aantal verzoeken geweest. Er is geen jurisprudentie geweest voor de invoering van deze wetgeving. Maar de invoering van de Geefwet in 2012 toen is het onderscheid tussen ANBI-stichtingen en reguliere stichtingen uit de wet verdwenen, waardoor de ANBI's, of ze kunnen zich beroepen op artikel 6: stichtingen die maar beperkte resultaten halen (15.000-75.000), heel veel stichtingen en verenigingen vallen hier onder. Soms is het een klein museum met een klein winkeltje of een restaurant, deze kunnen hier nog wel onder vallen. Dan kunnen ze zonder integrale belastingplicht buiten de heffing blijven, maar het is dus vooral afkomstig uit de Geefwet.

Voorwaarden

Voordat een culturele instelling moet eerst kwalificeren als ANBI, staat in het ANBI-register, dan heb je ook de culturele ANBI's, deze kunnen alleen het verzoek doen. Als ze als culturele ANBI kwalificeren dan kunnen ze altijd opteren.

En daarnaast moeten ze een activiteit hebben waarmee ze een onderneming drijven. Als dit niet zo is dan komen ze sowieso niet in de heffing.

Als ze maar 1 activiteit hebben en daarmee drijven ze al een onderneming dan hoeven ze dus niet meer te opteren, maar er zijn maar weinig stichtingen en verenigingen die dit hebben.

In de praktijk: Ik heb er 1 verzoek afgegeven en heel veel teruggestuurd. De verzoeken worden allemaal door het MvF bekeken. Dat is ook een beetje het probleem met de voorwaarden, want het zijn geen standaardvoorwaarden, hier kan je dus ook vrij weinig over schrijven. Het is geen beleid, omdat het niet gepubliceerd is.

Er is nog veel onduidelijk over de voorwaarden en het opteren, het hangt dus heel erg van jullie af?

Ja, we zijn vooral nog aan het kijken. Een verzoek dat binnenkomt wat voor voorwaarden moeten we daar gaan stellen. Er zijn nog geen standaardvoorwaarden, behalve het ondernemingsdeel en een culturele ANBI (dit zijn de twee ingangswegen naar artikel 2 lid 9).

Lastig om voorwaarden te beschrijven.

In de beschikkingen die zijn afgegeven staat wel wat over de winstsplitsing, over waardering, openingsbalans, maar dat zijn geen gepubliceerde standaardvoorwaarden.

Je kan wel aanvoelen, er moet dan wat gedaan worden met een splitsing.

Stel je moet met je ondernemingsactiviteit nu winst gemaakt en je gaat opteren voor integrale belastingplicht per 1/1/19 en in 19 heb je een verlies dan kan je niet met dat verlies.

Je mag alleen terug als de verliezen zijn toe te rekenen aan het ondernemingsdeel.

Je kan aanvoelen dat het een voorwaarde is, maar je kan het niet publiceren,

Waar baseren jullie de keuze op om een culturele instelling dan wel of niet door te laten gaan voor de integrale belastingplicht?

Dat is niet de keuze die wij maken, maar wij geven per rechtspersoon de voorwaarden af. Wij scheppen het kader. Het is niet dat bij een fusie of splitsing dat er standaardvoorwaarden zijn. Bij een splitsing zijn bijv. ook standaardvoorwaarden niet voldoende zijn, dan moet je ook naar het ministerie voor de extra voorwaarden. Dit moet je dus echt aanvoelen. In de beschikking staan dus echt de voorwaarden voor deze belastingplichtige. In de beschikking wordt dus ook nadrukkelijk gezegd dat ze voor de situatie van die belastingplichtige gelden.

Wie geeft het eindoordeel of ze belastingplichtig worden?

Bijvoorbeeld bij de ene zaak die u heeft behandeld heeft u het eindoordeel gegeven? Ja.

Inhoudelijk kan ik niet veel zeggen over die zaak.

De meeste verzoeken zijn musea die vaak verschillende activiteiten hebben. Theaters niet heel veel.

Wat waren bij het museum de pijnpunten?

Wij geven alleen maar aan: we keuren het goed. Dus dat je vanaf deze datum integrale belastingplicht hebt en dat er een openingsbalans moet komen voor het niet ondernemingsdeel en dat je het resultaat moet bepalen van het ondernemingsdeel en het niet ondernemingsdeel.

Hoe mensen daarnaar gaan kijken en hoe ze omgaan met de waardering en met giften en subsidies → dat is aan de inspecteur. Wij zeggen alleen maar: dit zijn de kaders, de regels daar moet je binnen blijven.

Hoe dat uiteindelijk in de aangiftes komt, daar gaan wij niet meer over. Er is wel veel onderzoek naar.

Ik zou schrijven over de problematiek die de integrale belastingplicht geen voor de openingsbalans en je winstbepaling. Niet zozeer wat voor voorwaarden gelden, maar hoe ga je nou als inspecteur kijken naar de belastingplichtige.

Stel je voor: jij bent museumdirecteur, je gaat opteren, je hebt ook een restaurant en een winkel en hier komt een positief resultaat uit. Op het moment dat je niet voldoet aan artikel 6 dan ga je voor die activiteiten de belastingplicht in, dus je doet een paar jaar aangifte, maar vervolgens constateer je: je kan verzoeken tot integrale belastingplicht. Wat gaat er dan op je afkomen?

Dus je zou meer de kant op gaan dat de culturele instelling.

Of hoe kijk je vanuit de belastingdienst daarnaar?

“De openingsbalans en de winstbepaling is helemaal niet eigens aan een activiteit die geen ondernemingsactiviteit hoort te zijn. We zien bijna hetzelfde in de wetgeving van de overheidsonderneming. Je hebt eigenlijk iets wat je niet kunt vergelijken met een onderneming, maar je moet wel een openingsbalans maken en de winst gaan berekenen, hoe ga je dat dan doen.”

Dus minder naar de problematiek met bijv. stille reserves, goodwill, waardering?

Dat zit in de openingsbalans. Hier zitten jouw vragen in.

Dus niet naar de problematiek gedurende de levensduur?

Ja, maar je kan ook kijken: de openingsbalans en de winstbepaling is helemaal niet eigens aan een activiteit die geen ondernemingsactiviteit hoort te zijn.

We zien ook in de wetgeving van de overheidsonderneming: hier speelt eigenlijk bijna hetzelfde. Je hebt eigenlijk iets wat je niet kunt vergelijken met een onderneming, maar je moet wel een openingsbalans maken en de winst gaan berekenen, hoe ga je dat dan doen.

Hoe ga je om met een collectie?

Hoe ga je om met een theaterstichting?

Speelde dat ook in uw casus?

Dat speelde in principe niet, want daar gaan we niet over, maar je zag wel dingen die vanuit de inspecteur en de belastingdienst, hoe gaan we hier nou mee om.

Stel je hebt een kunstcollectie in het rijksmuseum?

Integrale belastingplicht, vanaf 1/1/2019 moet je in je aangifte gaan verwerken. Hoe ga je daar mee om? Hoe ga je erop afschrijven? Of ga je er niet op afschrijven? Wat is de economische levensduur? Van bijv. middeleeuwse vingerhoedjes? Is de hoeveelheid nog van belang? Moet je het dan per stuk of het geheel gaan beoordelen. Pak je dan niet voor de eenvoud de historische kostprijs? Hoe ga je om met zaken die je geschonken krijgt? Of die je gesubsidieerd krijgt?

Er zitten zoveel dingen in dat wij zelf zeggen: leuk die integrale belastingplicht, maar zit je hier als inspecteur nou op te wachten, dat je dit soort dingen gaat doen.

Dat is dus wel aan de inspecteur en de belastingplichtige zelf?

Ja, en artikel 6 speelde er ook nog doorheen: op het moment dat je integrale belastingplicht vraagt en je blijft daardoor binnen de grenzen van artikel 6, of ga je er dan juist buiten.

Wat heel goed zou zijn: een deelonderwerp, zoals bijv.: wat moet je doen als je integrale belastingplicht, wat zien we dan gebeuren? Wat komt er op je af? Waar moeten we dan over nadenken.

Daar zien we ook dat mensen het helemaal niet hebben begrepen wat het inhoudt.

Dus we zeggen, je moet een openingsbalans maken. Dan vragen ze: waarom een openingsbalans over een verliesgevende activiteit.

Wat mensen dus alleen zien is dat ze de verliezen kunnen salderen?

Ja, waardoor ze dus feitelijk geen belasting hoeven te betalen. Maar administratief komt er wel een hele hoop op de belastingplichtige af.

Dus de belastingplichtigen onderschatten het?

Ja dat denk ik wel.

Als we nu kijken naar de casus waar jij mee bezig bent geweest,

Het museum, dan zie je nu wel dat die nu bezig is met die onderwerpen? Bijvoorbeeld de waardering?

Ja waarschijnlijk wel, dat zal de inspecteur, waar André nu waarschijnlijk met die belastingplichtige moet gaan kijken.

Het kan zijn dat je bepaalde zaken praktisch gaat regelen, maar er is ook een fiscaal kader.

In hoeverre kan je dat dan praktisch regelen. In hoeverre lopen ze tegen dingen aan: we gaan het zo doen en dit is onze oplossing.

Als je kijken naar het fiscale kader:

Dan is het A: van belastingplicht: opstellen openingsbalans

En een stukje winstbepaling: reserves, voorzieningen.

Dat gaat door naar de belastingplichtige, hier gaan zij tegenaan lopen.

De casus van Andre was heel fijn: hier zat de kunstcollectie in een BV → deze BV komt onder de stichting te hangen met integrale belastingplicht. Vervolgens vindt er een fusie plaats van de stichting en de BV. Die Fusie: doordat ze integrale belastingplicht hebben is doorschuiving mogelijk. Terwijl als je partieel belastingplichtige stichting hebt die met een BV fuseert dan moet je afrekenen. Maar door die integrale belastingplicht van de stichting schuiven de kunstcollectie tegen boekwaarde door. Daar zag je heel mooi dat ze de integrale belastingplicht nodig hadden, anders moesten ze gaan afrekenen. En die kunstcollectie stond tegen boekwaarde in de BV.

Daar kwam mijn onderwerp ook vandaan,

Wij hadden het spoorwegmuseum, hier stonden oude treinen, deze zijn daar veel waard, voor een ander niet.

Inderdaad, wat is WEV dan?

Dat is inderdaad een heel interessant vraagstuk en hoe gaan ze hierop afschrijven.

Bijv. als ze hebben vastgesteld, een trein in een stofwolk gezien de staalprijs bijv. 50.000 waard is, maar voor het museum heeft die een waarde van 2 ton. Dan komt die voor 2 ton op de balans. Maar kan je daarop afschrijven?

En wat is de levensduur? Van een museumstuk of van een kunstwerk.

Je hebt alleen maar kosten van onderhoud, dus geen verbetering. Je kan dus misschien ook voorziening gaan treffen.

Dus wat je vooral zou zeggen, je hebt artikel 2 lid 9 → voorwaarde beschrijven, dan gaat die naar jullie, dan kijken jullie naar de openingsbalans?

Nou, wij formuleren de voorwaarden die de inspecteur en de belastingplichtige moeten toepassen.

Dus we schrijven meestal de winstsplitsing voor.

En we geven aan: de openingsbalans moet WEV.

Waar je dan praktisch tegenaan loopt, wat bijvoorbeeld WEV is en hoe je daar in je winstbepaling mee omgaat dat is aan de inspecteur om te bepalen.

Stel museum is alleen belastingplichtig voor de winkel en het restaurant ook (deze kennen we al), maar bijv. een kunstcollectie: dit is weer heel anders dan bijv. het spoorwegmuseum of een landbouwmuseum, hoe kijk je aan tegen een oude ploeg (wat is dat dan waard en wat is reëel?) Hier zit veel uitdaging in en ook de worsteling dan in überhaupt de voorwaarden.

Wij kijken gewoon is het een culturele ANBI en heeft hij een ondernemingsactiviteit

Zo ja: dan mag hij 2 lid 9 toepassen, daarna gaan wij voorwaarden stellen.

Dat is meestal gericht op het feit:

Dat je een ondernemings -en niet ondernemingsdeel samen in de belastingplicht gaat trekken. Het is eigenlijk een soort fusie.

Veel vragen zijn dan op het deel van de inspecteur gericht.

Kijken naar de vragen:

Aanvang integrale belastingplicht

Hoe dient er tegen de fiscale balans op het aanvangstijdstip te worden aangekeken? Met betrekking tot stille reserves, goodwill, immateriële activa.

Dat is lastig inderdaad, dit is de openingsbalans daarvan kan je nog wel wat terugvinden in het traject in de wet voor overheidsondernemingen. Een openingsbalans is in principe WEV. Meer geven we daar in principe niet aan.

Dus geven aan: voor het niet-ondernemingsdeel moet per de aanvang van de integrale belastingplicht een openingsbalans komen (tegen WEV): hierop staan de vermogensbestandsdelen tegen WEV.

Dus dit maakt voor stille reserves en goodwill niet erg veel uit?

Goodwill zal, als het een niet-ondernemingsdeel is, niet erin zitten.

De stille reserve is er eigenlijk ook niet, misschien heb je bedrijfseconomisch wel een BW dan is de stille reserve het verschil tussen de fiscale waarde economisch verkeer en de BW.

Als je het opnieuw gaat waarderen dan is er geen stille reserve, dan is het gewoon de WEV.

Bij het niet-ondernemingsdeel zien we ze fiscaal helemaal niet.

Je hebt wel gewoon de jaarrekening, misschien dat je daar in wat kunt terugvinden.

Deze wetgeving is nog niet zo oud, maar is er over nagedacht om niet-ondernemingsactiviteiten ook voor dat deel te laten waarderen? Dan neem je dit probleem weg.

Voor sommige geldt, (dit zag je in januari 2016) bijv. een overheidsstichting die de status van culturele ANBI heeft, dan kan je wel, dan valt het samen. Dan kan je makkelijker. Per die datum kregen we opeens stijgingen in de verzoeken.

Gemeentelijke musea bijvoorbeeld die als overheidslichaam al waren vrijgesteld, per 1 januari de belastingplicht inging voor de ondernemingsdelen en ook per die datum een verzoek om integrale belastingplicht deden (voor de niet-ondernemingsdelen). Dan viel het samen: dan is er 1 openingsbalans, dan is er niet die stichting. Dit is wel een ander probleem, want hier moet je het anders waarderen.

Maar is het dan een idee om die niet-ondernemingsdelen te waarderen alsof het een ondernemingsdeel is? Kan je voor elk niet-ondernemingsdeel zegt.

Dit zou kunnen, maar dit doen mensen toch niet.

Je hebt wel een jaarrekening van een stichting of een vereniging, dus je hebt wel iets van een vastlegging, maar dit zij geen fiscale vastlegging. Een jaarrekening is niet iets fiscaals.

Hier zitten jullie vooral mee dus?

Wij niet echt, maar hier zitten inspecteurs wel mee. Hierom denk ik dat die verzoeken onderschat worden, we doen het maar en dan komt er opeens een bijv. restaurantinventaris waarderen kijken. Als je gewoon ondernemer bent en aangifte moet doen dan zou ik gewoon zeggen, doe maar gewoon aangifte en gewoon om VPB aftikken. Anders moet je nu weer alles gaan waarderen.

Soms horen we ook: laat maar zitten.

Soms moet je je ook afvragen: zijn het wel verschillende activiteiten?

We hebben nu het museumwinkelarrest: waarin de vraag speelt: is een museumwinkel nou onderdeel van de activiteit museum (dus geen onderneming, want niet winstgevend), of is het een aparte activiteit? Bij deze activiteit moet we leen bepaalde zelfstandigheid zitten.

Dus dat het niet samenhangt met het museum, of juist te veel samenhangt.

Bijv. een koffiehokje in een museum waar je alleen maar naar binnen kunt als je al een kaartje hebt voor het museum, dan hangt het wel samen.

Waar het bijv. met vrijwilligers wordt gerund, waar je voor heel weinig geld een koffie en een muffin kunt kopen, moet je je afvragen: in hoeverre is dit een zelfstandige activiteit en hiermee een onderneming.

Het kan alleen een onderneming zijn als je een zelfstandig af te bakenen activiteit hebt.

Dat zie ook bij de overheidsondernemingen: ze willen heel graag 1 activiteit vinden (makkelijk met de administratie), maar:

Als een restaurant een eigen ingang heeft, waardoor je niet het museum in hoeft, dat er marktconforme prijzen worden gehanteerd, dat er personeel staat, dan is er af te vragen of het af te bakenen is als een aparte activiteit is en dus een onderneming.

Daar moet je beginnen met denken heb ik een ondernemingsactiviteit?

Het moment dat je zegt: het is zo klein, niet apart toegankelijk, je moet al in het museum zijn, dan kan je al zeggen: het is helemaal geen onderneming

De koffiehoeck gaat dan op in het restaurantje, dat betekent dat je helemaal niet kunt opteren. Dan wordt het verzoek teruggestuurd met de melding: kijk het maar even goed na. Dan kan het zijn dat we het nooit meer terug zien.

Wat zijn nu de voornaamste redenen bij de verzoeken die zijn afgewezen?

Die zijn niet afgewezen, die zijn teruggestuurd en gezegd: breng de ondernemingsactiviteiten eerst in kaart. Het toegangspoortje voor 2 lid 9 is de culturele ANBI status en de onderneming.

Op het moment dat we al zeggen: je stuurt wel een verzoek, maar je geeft niet aan wat en waarom je een ondernemingsactiviteit hebt dan kunnen we daar niet zoveel mee. Die activiteit is namelijk wel noodzakelijk dat het een onderneming is.

Hoe moeten ze aangeven dat het een onderneming is?

Gewoon uitgebreider uiteenzetten.

Bijvoorbeeld bij musea dat het restaurant of het winkeltje een ondernemingsactiviteit is. Dan moeten zij aangeven dat het een zelfstandige activiteit is en dat die aan de objectieve ondernemingsactiviteit is.

Dus de 3 standaardvoorwaarden voor een onderneming?

Ja, de inspecteur moet het beoordelen voordat hij het verzoek doorstuurt.

Dus dat is vanuit de inspecteur?

Ja, we nemen het wel mee, maar op het moment dat we het verzoek krijgen en we zien dat niet voldoende onderbouwd is dan geven we het terug.

Eigenlijk is het de taak van de inspecteur/belastingplichtige om dus eerst duidelijk te hebben wat tot het ondernemingsdeel behoort?

Op het moment dat we zien dat er niet eens naar gekeken is wordt het teruggeven met de boodschap: ga kijken wat de ondernemingsactiviteiten zijn waar bestaat dit uit en waarom is het een ondernemingsactiviteit?

Hoe kan dit? Ze hebben al die tijd een onderneming gedreven, maar het staat alsnog niet duidelijk?

Ze zijn zich er vaak niet van bewust.

Hoe kan de inspecteur hier dan ook geen weet van hebben?

Dat weet je vaak niet, hij kan ook onder artikel 6 vallen. Bijv. onder die grensbedragen. Dan zou ik niet inzien waarom je een verzoek moet doen. We zien het wel heel erg dat bijv. met de belastingplichtige overheidsondernemingen zien we de verzoeken toenemen.

De overheidsondernemingen kunnen ook opteren?

Bijv. een gemeentemuseum, dan heb je voor 1 jan 2016 geen belastingplicht gehad. Wellicht. Stel vanaf 1 jan 2016 moet je over het deel van de activiteiten waarmee je een onderneming drijft moet je aangifte doen. Dan kan een museum best zeggen: hee wacht even, ik kan 2 lid9 toepassen, dan kom ik in totaal op een verlies en dan heb ik feitelijk geen belastingplicht.

Bijv. een museum kan ook jarenlang draaien en ineens een andere adviseur, of andere informatie krijgen en dat ze opeens bedenken dat ze willen opteren.

Dat komt dan vanuit hun adviseur?

Ja meestal wel. Vanuit de vereniging: je hebt een museumvereniging en daar zijn heel veel musea bij aangesloten, zij geven dan ook informatie.

Redelijk veel van de vragen vallen in het niet.

Ik vind het een heel leuk onderwerp.

Een proefschrift over de openingsbalans en de winstbepaling zou ik zelf veel over kunnen vertellen.

Verliesverrekening heb je al wat mee gedaan?

Ja de winstsplitsing, dat zijn ongeveer, maar geen standaard, eigenlijk net zoals bij een fusie of bij een fiscale eenheid doen. Winstsplitsing.

Dus het ondernemingsdeel en niet ondernemingsdeel ga je eigenlijk fictief van elkaar scheiden qua verliescompensatie. Binnen een jaar mag je salderen, maar over de grenzen van de belastingplicht niet.

Het niet ondernemingsdeel moet zelf ook bijhouden wat zijn winst/verlies is, maar hoe ga je dat hierna, na de integrale belastingplicht, toekennen?

Als je integrale belastingplicht hebt dan heb je hetzelfde als wanneer je een fiscale eenheid aangaat. Je gaat het binnen een jaar salderen, daar zijn geen beperkingen aan.

Maar op het moment van de aanvang van je integrale belastingplicht en het einde van je integrale belastingplicht moet je wel wat bijzonders doen.

Dat is hetzelfde als met voorvoegingsverliezen:

En verliezen na de ontvoeging.

Of verliezen voor de fusie

Of verliezen na de fusie.

Daar staat nu nog niks bekend over? Want nog niemand heeft 10 jaar integrale belastingplicht?

Nee, maar je kan ook bedenken dat op het moment van dat zo'n museum stopt met het winkeltje (dat was de ondernemingsactiviteit), dan verdwijnt het poortje naar 2 lid 9
Dus dit zou ook al eerder kunnen zijn. Zijn nog geen voorbeelden van.

Dus wordt ook bij de eindafrekening alsof het een fiscale eenheid was?

Ja zoiets: je gaat je eindafrekeningswinst bepalen voor het niet ondernemingsdeel. Kan ook eindafrekeningsverlies zijn.

Hoe zou dat geïnterpreteerd worden?

Dat je per einde van de integrale belastingplicht het niet ondernemingsdeel weer waardeert op WEV.
En dat je hier dus een eindafrekening op hebt en het dus vervolgens weer verdwijnt uit de heffing.

Dus het niet-ondernemingsdeel gaat dan weer door als niet onderneming?

Ja, dat is hetzelfde als bij de integratie of de beëindiging van een stichting of vereniging op het moment dat het stopt dan maak je een eindbalans op. Daarover ga je fiscaal afrekenen.
Dan kan het zijn dat het ondernemingsdeel gewoon blijft bestaan.
Dat hebben we nog helemaal niet gezien.

Op het moment dat het stop dan zien wij er helemaal niks meer van. Dan is het gewoon aan de inspecteur.

Nog een vraag: over de voordelen voor de culturele instelling.

Zij kijken heel makkelijk ernaar en het eerste dat ze zien: ik kan mijn verliezen verrekenen met mijn winsten. Op het einde heb ik bijna geen belastingplicht meer. Kan er nog een drijfveer zijn voor een culturele instelling?
Ik denk het niet.

Voor de rest zie ik niet wat er verder nog leuk aan is.

Er verandert vrij weinig voor ze?

Ja, je hebt wel in de regulerende energiebelasting heb je nog bepaalde teruggaafregels als je niet belastingplichtig bent voor de VPB, maar dit zou een nadeel zijn.

Eigenlijk als ik op het praktische deel in wil gaan, dan moet ik naar een culturele instelling die hier ervaring mee heeft moeten praten?

Ja, maar dat zijn er dus heel weinig.

Uit vooronderzoek heb ik geconstateerd dat vooral verliesgevende culturele instellingen zullen opteren voor integrale belastingplicht. Voor winstgevende culturele instellingen zal het over het algemeen niet gunstig zijn om te opteren voor integrale belastingplicht. Wat zou toch een drijfveer kunnen zijn voor deze winstgevende instellingen om te opteren?

Vooral verliesgeven culturele instelling zullen opteren.

Er zijn niet-verliesgevende, naja misschien op het totaal niveau.

Er zijn dus ook wellicht belastingplichtigen culturele instellingen die met al hun activiteiten voordelen behalen, maar die zijn dan al integraal belastingplichtig, dus die hebben dit niet nodig.

Maar het kan ook zijn (dat was bij de stichting van André) dat het restaurant dermate winstgevend is dat ook in totaliteit (zelfs met de optie integrale belastingplicht) alsnog een bedrag aan te belaste winst resulteert, dus dat kan.

Dan gaat het er alsnog om dat ze minder belaste winst hebben?

Ja, vooral de verliezen uit de culturele activiteiten dempen de resultaten uit het restaurant.

Het kan ook resulteren dat je een restaurant dat in de buurt van een museum ligt en het museum draait verlies en het restaurant winst, stel ze zouden dit samen trekken, is er dan een voorwaarde hoe lang ze al verbonden moeten zijn?

Nee, als het in 1 culturele ANBI zit (hier moet je wel natuurlijk eerst aan de voorwaarden voldoen) en de ANBI biedt heel weinig ruimte. Voor de commerciële activiteiten.

Dat is ook niet aan ons om te beoordelen.

Wij kijken alleen naar: Heeft het de culturele ANBI-status.

Als er een heel commercieel restaurant bij zit, dan moet je je afvragen:

In hoeverre voldoe je dan aan de voorwaarden om een ANBI te zijn, maar daar gaan wij niet over.

Dat wordt besloten door het ANBI-team.

Je hebt heel veel verschillende spelers die allemaal een onderdeel doen.

Wij kijken alleen naar het verzoek voor integrale belastingplicht.

Ik heb nu vooral naar de ANBI en 2 lid 9 gekeken. Dan zijn er veel vragen over de culturele instelling die vaak niet terechtkomen op 1 antwoord.

Nee klopt. Je hebt doordat je ANBI bent zijn de commerciële activiteiten bijzonder beperkt met wat je nog mag hebben.

Ik kan ook een groot deel van de voorwaarden voor een ANBI richten, voor jullie zijn de voorwaarden namelijk een culturele ANBI en het ondernemingsdeel.

Dan kan je dus deze twee voorwaarden bekijken.

Vervolgens gaan we kijken, hoe moeten wij hier nu mee omgaan. Wat voor voorschriften gaan we hier aanstellen, dan kom je aan de openingsbalans.

De echte voorwaarden kan je vrij weinig over schrijven. Deze zijn nu nog in ontwikkeling. Wanneer er veel van gezien zijn dan bestaat de kans dat deze als standaardvoorwaarden worden gepubliceerd. Alleen er is nog niks gepubliceerd. Dus je kan eigenlijk niks schrijven over de voorwaarden.

Wat wel helpt, ze gaan het waarschijnlijk bekijken alsof er een fiscale eenheid of alsof er fusie is. Kan ik het aan de hand hiervan gaan vergelijken?

Ja je kan het wel zo bekijken, maar je kan niet de voorwaarden die wij nu zo hebben gesteld dan gaan bekijken, hoe pakken deze nou uit.

Het zouden dus minder voorwaarden moeten zijn?

Ja je moet het meer bekijken als, wat zijn nu de kaders: stel dat jij nu de culturele instelling bent. Je bent directeur, of adviseur of inspecteur. Hoe ga je dit nu aanvliegen?

Dan heb je dus eerst de twee toegangspoortjes. De culturele ANBI en de onderneming. Ook het afbakenen van de activiteiten dan zijn voor de belastingplicht voor de overheidslichamen heel veel over gezegd.

Je kan dan logischerwijs denken: bij aanvang belastingplicht betekent dat je een openingsbalans moet opstellen. Waar loop je dan tegenaan?

Wat ik zou zeggen: Dit zijn de toegangspoortjes, maar ervan uitgaande dat je deze hebt gepasseerd dan moet je voor het niet-ondernemingsdeel een openingsbalans gaan opstellen. Vervolgens ga je kijken: tegen welke problemen loop je nou aan en wat ligt hier voor jurisprudentie?

Jouw vraag over:

Wat voor invloed heeft de integrale belastingplicht op het ontvangen van schenkingen en subsidies?

Hier is heel veel jurisprudentie over.

Dit is ook heel actueel voor de overheidslichamen. Dat staat op de site van de belastingdienst ook notities op. Ook hoe je moet omgaan met de subsidies en de giften.

Dan zit je met postcodeloterij.

Giften van een vereniging vrienden van. Lopen ook heel veel vragen over.

Hoe kwalificeren we deze? Is dit een zuivere gift, of zit er een stukje tegenprestatie in.

Als dit erin zit, is het dan symbolisch?

Stel je wordt voor 100,- vriend van het belasting en douane museum. Voor dat bedrag mag je gratis naar binnen en mogen 10 mensen voor de helft van het geld naar binnen.

Dan is het een soort abonnement

Ja klopt, of niet, of is het symbolisch dat je die korting krijgt.

Er is wel een tegenprestatie.

Ja, maar je kan die tegenprestatie heel moeilijk in elkaar zetten.

Er zit wel een begunstigend element in, want het is geen abonnement van de Efteling waarin je zegt: als ik 10 keer ga dan heb ik het abonnement eruit.

Je moet kijken of dat hier dan ook geldt?

Er zitten heel veel dingen in dit 'vriend van'

Wat nu heel erg bij de integrale belastingplicht het heel veel vragen oproept. Je hebt heel vaak steunstichtingen of kortingsacties.

Je hebt het manege-arrest gehad: heel veel besproken.

Bij het manege-arrest was sprake van verschillende verenigingen die samen een manege gingen bouwen in hun dorp. Voor de inzameling van het geld konden mensen geld geven en daarvan stond vast dat zij geen belang hadden bij de onderneming van deze manege. Het waren dus echt giften uit vrijgevigheid. Deze blijven dus voor het bepalen van de winst buiten aanmerking.

Dus ondanks dat er met het volledige vermogen een onderneming werd gedreven kwamen de giften niet terug in de fiscale winstberekening.

Het was niet een gewone exploitatie zoals bij een gewone subsidie.

Waar kwam het dan wel terug?

Blijkbaar is er dan zoiets als een niet-ondernemingsfeer van een volledig belastingplichtige vereniging of stichting.

Dat is raar, als zij een gift geven dan moet het toch ergens binnenkomen?

Ja, maar het was niet gedaan voor de exploitatie. Het was puur voor de bouw.

Het was geen soort aandeel?

Nee, want het is een stichting.

Dat zijn dus ook dingen die je kunt bekijken. Zoals bij de openingsbalans en de winstberekening. Wat zijn nou specifieke zaken die vaak spelen bij die musea?

Het zou heel mooi zijn als je die elementen daaruit kunt pikken en dit gaat onderzoeken.

Dus dan zou ik vooral de waarderingskwesties bekijken

Ja, en het benoemen van de inkomensstromen. Hoe kwalificeer je bepaalde giften en subsidies? Hoe ga je hiermee om?

We kennen de exploitatiesubsidie: dat is puur voor het aanzuiveren van tekorten. Hoe ga je die verwerken. Je hebt ook bepaalde investeringssubsidies.

Je ziet dat musea op bepaalde voorstellingen gelden aantrekken of subsidies vragen. Je kan bijvoorbeeld een Europese subsidie vragen voor een museum van landbouw. Hoe ga je die expositie: Is deze nou heel expliciet, of is deze meer in zijn algemeenheid.

Daar is nog heel wat te verkennen.

Je kan ook zeggen: Ik ga in grove lijnen aangeven, als je nu die regeling hebt, waar moet je dan aan voldoen.

Voor de aanvang, waar loop je tegenaan.

En vervolgens kan je zeggen: de voorwaarden moeten worden gesteld, waar zullen deze dan betrekking op hebben.? Eerst de voorwaarden om te kunnen opteren. Daarna komt het op de onderneming zelf neer. Het gevolg van het hebben van een belastingplicht.

Dus de openingsbalans.

De winst berekenen op fiscale grondslagen.

Dan kan je ook je eigen mening erop laten schijnen en vervolgens vragen, vind je dat nou terecht?

Nog een mooie vraag:

Vind je het terecht dat we het doen?

Zeg je: het is een culturele instelling, die moeten we een beetje helpen.

Of zeg je: nee we zitten met de Europese richtlijnen, dit is staatsteun.

En in hoeverre hebben we de ruimte hier dan nog voor.

De bestuursaansprakelijkheid?

Daar zien we geen connectie mee.

Is er nog een maximum van wat gecompenseerd kan worden? Dus stel je hebt een museum en die draait 2 mln. verlies en er is een restaurant die 50.000 winst draait. Dat staat dan eigenlijk helemaal niet in verhouding met elkaar, wordt hiernaar gekeken?

Nee, dat maakt niet uit.

Nico Jan van Dijk zit bij de belastingdienst in Rotterdam. Ook in kennisgroep belastingplicht.

Kan je in de adresgids vinden. André kent hem ook.

Ontstaan van de bepaling, begonnen bij de Geefwet.

Dan de eisen voordat je kunt opteren.

Je kan ook zeggen: dit zijn de toegangspoortjes, hoe zit het met artikel 6 en de winstgrenzen. Wij wijzen daar op. Bij rechtswege heb je artikel 6. Als je dit niet wilt moet je ernaar vragen. De samenhang met artikel 6 kan je sowieso benoemen