

Vergaderjaar 2011–2012

33 006

Wijziging van enkele belastingwetten (Geefwet)

Nr. 3

MEMORIE VAN TOELICHTING

Inhoudsopgave	Blz.
I. ALGEMEEN	1
1. Inleiding	1
2. Huidige fiscale faciliteiten	3
2.1. Giftenaftrek en vrijstelling van schenk- en erfbelasting	3
2.2. Vrijwilligers	3
2.3. Fondswerving	4
2.4. Uitgangspunt Geefwet	4
3. Fiscale maatregelen	5
3.1. ANBI-status en commerciële activiteiten	5
3.2. Maatregelen vennootschapsbelasting	5
3.2.1. Verruiming giftenaftrek vennootschapsbelasting	5
3.2.2. Stimulering cultureel ondernemerschap	6
3.3. Definitie ANBI	7
3.4. Codificatie voorwaarden vrijwilligersvergoeding	7
3.5. Verruiming vrijwilligersregeling loonbelasting	7
3.6. Introductie negatieve giftenaftrek	8
3.7. Multiplier giftenaftrek (IB/Vpb), aanpassen aftrek uitgaven monumentenpanden	8
4. SBBI's	9
5. Niet-fiscale maatregelen	11
6. Budgettaire aspecten	11
7. EU-aspecten	12
8. Duurzaamheidsaspecten	12
9. Uitvoeringskosten Belastingdienst	12
10. Gevolgen voor bedrijfsleven en burger	12
II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING	13

I. ALGEMEEN

1. Inleiding

Nederland kent een rijke traditie van particuliere vrijgevigheid en van filantropie in bredere zin. De doelen van vrijgevigheid kennen een grote variatie, van kerken en cultuur tot aan ontwikkelingshulp, gezondheidszorg, natuur en wetenschap. De vrijgevigheid in Nederland blijkt

bovendien nagenoeg niet te lijden onder de economische recessie en is in de afgelopen jaren zelfs toegenomen. Uit recent onderzoek van de Vrije Universiteit Amsterdam over geefgedrag in Nederland komt naar voren dat in 2009 goede doelen een bedrag van ten minste € 4,7 mld. hebben ontvangen.¹ Dit bedrag is afkomstig uit giften van huishoudens, bedrijven, fondsen (zowel de fondswervende fondsen als de vermogensfondsen), uit nalatenschappen en uit de opbrengsten van goededoelenloterijen. Uit hetzelfde onderzoek blijkt dat dit bedrag in 2007 nog € 4,5 mld. was. Naast alle financiering en subsidiëring van overheidswege geven Nederlanders dus nog eens een bedrag aan goede doelen dat overeenkomt met 0,8% van het bruto binnenlands product. Deze cijfers tonen aan dat de particuliere vrijgevigheid in Nederland van grote omvang is en zijn een belangrijk signaal van de betrokkenheid van de burgers bij de Nederlandse samenleving en van het oppakken van hun eigen verantwoordelijkheid daarvoor. Dit is mede van belang omdat de goede doelen die door die vrijgevigheid gediend worden, vaak supplementair zijn aan doelen die door de overheid worden nagestreefd.

Het antwoord op het vraagstuk welke doelen, taken en verantwoordelijkheden door de overheid moeten worden vervuld en welke taken aan de private sector overgelaten kunnen worden, verdient een zorgvuldige afweging en regelmatige herijking. Het kabinet is van mening dat de overheid gedurende de afgelopen decennia op veel terreinen een te nadrukkelijke rol is gaan spelen en zet daarom stappen om te komen tot een kleinere overheid. De bezuinigingen op de subsidies voor culturele instellingen zijn hier een voorbeeld van. Bij een kleinere overheid past naar de mening van het kabinet echter wel een overheid die ruimte laat aan het maatschappelijke middenveld om initiatieven te ontplooiën, een overheid die eventuele onnodige belemmeringen wegneemt voor particulieren en organisaties in hun streven goede doelen te verwezenlijken en een overheid die particuliere vrijgevigheid stimuleert. In dit kader heeft het kabinet in het Regeer- en Gedoogakkoord aangekondigd tot een Geefwet te komen. Een samenstel van overheidsmaatregelen, erop gericht om geefgedrag nog meer te stimuleren en de eventuele onnodige belemmeringen te elimineren, zal onder de noemer «Geefwet» tot stand worden gebracht. In tegenstelling tot hetgeen hieromtrent in de Geefwetbrief² is opgemerkt, is toch besloten de fiscale maatregelen in het kader van de Geefwet in het onderhavige, afzonderlijke, wetsvoorstel onder te brengen. Hiermee wordt beoogd het belang dat het kabinet aan de Geefwet hecht te benadrukken.

In de budgettaire paragraaf van het Regeer- en Gedoogakkoord is voor de Geefwet geen financiële ruimte vrijgemaakt. Integendeel, er is een fiscale taakstelling van € 40 mln. bij de giftenaftrek opgenomen die met ingang van 2013 moet worden ingevuld. Voor de maatregelen in dit wetsvoorstel die leiden tot aanvullende derving is daarom buiten de Geefwet dekking gevonden, evenals voor die taakstelling van € 40 mln., namelijk in het wetsvoorstel Belastingplan 2012.

In deze memorie van toelichting wordt uitgebreid ingegaan op de thema's vrijgevigheid, vrijwilligers en sociaal belang behartigende instellingen (SBBI's). Deze memorie dient derhalve tevens ter invulling van de motie Omtzigt³ en de motie Omtzigt/Schouten.⁴

¹ «Geven in Nederland 2011», Reed Business bv, Amsterdam.

² Kamerstukken II 2010/11, 32 740, nr. 6.

³ Kamerstukken II 2010/11, 35 504, nr. 60.

⁴ Kamerstukken II 2010/11, 32 800, nr. 19.

2. Huidige fiscale faciliteiten

2.1. Giftenaftrek en vrijstelling van schenk- en erfbelasting

Dat het fiscale geefklimaat in Nederland als ruimhartig kan worden aangemerkt, blijkt uit het rijke fiscale instrumentarium dat gericht is op goede doelen en hun donateurs. Voor schenkingen aan instellingen die door de Belastingdienst als algemeen nut beogende instelling (ANBI) zijn aangemerkt, geldt een vrijstelling van schenk- en erfbelasting. Hetzelfde geldt voor schenkingen door een ANBI voor zover die schenkingen plaatsvinden in het kader van het algemeen belang. Ook SBBI's zoals amateursport- en muziekverenigingen, zijn vrijgesteld van schenk- en erfbelasting. Een gift aan een ANBI of een SBBI kan daardoor volledig voor het doel van die instelling worden aangewend, zonder dat door belastingheffing een deel van de schenking in de schatkist vloeit. Voor eenmalige giften aan ANBI's en voor periodieke giften aan ANBI's en aan verenigingen met ten minste 25 leden zijn in de Wet IB 2001 faciliteiten opgenomen op grond waarvan de gever in de inkomstenbelasting giftenaftrek kan genieten. De giftenaftrek leidt tot een besparing op de verschuldigde inkomstenbelasting die kan oplopen tot 52% van het geschonken bedrag (en door de «multiplier», zie paragraaf 3.7, zelfs tot 78%). Ook de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb 1969) bevat een faciliteit op grond waarvan bedrijven giften aan ANBI's in aftrek kunnen brengen op de winst. Door dit samenstel van faciliteiten kan met recht gesproken worden van een aanzienlijke stimulans van vrijgevigheid.

2.2. Vrijwilligers

Vrijwilligers zijn onmisbaar binnen de Nederlandse samenleving. Vrijwilligers stellen hun tijd, kennis en arbeid gratis ter beschikking van de maatschappij. Zij vervullen een essentiële rol binnen de filantropie. In het eerder genoemde onderzoek «Geven in Nederland 2011» wordt geschat dat 41% van de Nederlanders in 2010 vrijwilligerswerk heeft gedaan en daar gemiddeld maar liefst 19 uur per maand aan besteedden. Met name sportverenigingen en kerkelijke instellingen tellen veel vrijwilligers. In de fiscaliteit bestaan diverse faciliteiten om het maatschappelijke belang van vrijwilligers te ondersteunen. In de eerste plaats is er in de loonbelasting een faciliteit voor vrijwilligers die werken voor een ANBI of een sportvereniging. Een belangrijk kenmerk van vrijwilligerswerk is namelijk dat zij arbeid verrichten zonder tegenprestatie, of maximaal tegen een zeer geringe vergoeding die niet in verhouding staat tot het tijdsbeslag en de aard van het werk. Het is echter wel mogelijk dat zij van de instelling de door hen gemaakte kosten vergoed krijgen. Bij wijze van forfait wordt deze zogenoemde vrijwilligersvergoeding van maximaal € 150 per maand of € 1 500 per jaar geacht een kostenvergoeding te zijn die onbelast kan worden uitgekeerd. Wanneer de vergoeding niet hoger is dan dit bedrag, wordt geen dienstbetrekking aanwezig geacht en hoeft de instelling niet de regels van de loonbelasting met betrekking tot de loonadministratie toe te passen. Bij een hogere vergoeding dient aannemelijk te worden gemaakt dat uitsluitend sprake is van een onkostenvergoeding om heffing van loonbelasting te voorkomen. Een oneffenheid in deze faciliteit wordt in het onderhavige wetsvoorstel weggelaten (zie paragraaf 3.5). Daarnaast bestaat in de vennootschapsbelasting een aftrek van fictieve kosten van vrijwilligers. Deze geldt voor lichamen waarbij weliswaar een algemeen maatschappelijk of sociaal belang op de voorgrond staat, maar die wel vennootschapsbelasting betalen omdat zij ook een onderneming drijven. Juist de inzet van die vrijwilligers vormt een belangrijke bijdrage aan de behaalde winsten van deze stichtingen en verenigingen. De regeling voorziet erin dat fictieve loonkosten van de vrijwilligers op basis van het minimumloon van de winst in aftrek gebracht mogen worden.

Hierdoor wordt geen vennootschapsbelasting betaald over het voordeel dat het inschakelen van vrijwilligers brengt. Ten slotte kunnen vrijwilligers in de inkomstenbelasting giftenaftrek claimen voor een vrijwilligersvergoeding waarvan is afgezien. Voorwaarden zijn dat de vrijwilliger aanspraak kan maken op een vergoeding van de ANBI en dit recht in een verklaring is vastgelegd. Voorts geldt als voorwaarden dat de ANBI in staat is de vergoeding uit te keren, maar de vrijwilliger wenst af te zien van deze vergoeding. In dat geval kan die vergoeding waarvan wordt afgezien, worden opgevoerd als aftrekbare gift aan de ANBI zonder dat hier een kasrondeje moet worden gemaakt. Ook een vergoeding voor daadwerkelijk gemaakte kosten waarvan door de vrijwilliger is afgezien, kan worden opgevoerd als aftrekbare gift als het gaat om kosten die naar algemeen aanvaarde maatschappelijke opvattingen behoren te worden vergoed. Dit is ook het geval als de vrijwilliger geen onkostenvergoeding met de ANBI is overeengekomen. Indien de vrijwilliger aftrek claimt voor zowel het afzien van de forfaitaire vergoeding via de vrijwilligersverklaring als ook voor het afzien van werkelijk gemaakte kosten, komt de forfaitaire vergoeding in mindering op de werkelijk gemaakte kosten.

2.3. Fondswerving

Fondswerving is een belangrijk instrument voor goededoelenorganisaties om gelden te verwerven. Fondswervende activiteiten zijn de laatste jaren steeds verder toegenomen en van karakter veranderd. Waar voorheen de activiteiten veelal bestonden uit het inzamelen van gebruikte goederen, zijn op het gebied van de fondswerving nieuwe markten aangeboden. Op allerlei manieren worden mensen aangespoord om aan goede doelen te geven. Dit kan zien op de verkoop van producten die een link hebben met een goed doel, maar ook op activiteiten die naast een persoonlijk doel ook een goed doel dienen. Te denken valt aan de verkoop van sieraden, fiets- en wandeltochten, diners, benefietconcerten etc. Niet alleen de goededoelenorganisaties zelf zijn actiever geworden op het gebied van fondswerving, er komen ook steeds meer professionele organisaties op de markt die zich uitsluitend bezig houden met het ontwikkelen en uitvoeren van fondswervende acties ten behoeve van goededoelenorganisaties.

Om bovenstaande ontwikkelingen te faciliteren bestaat er een regeling die voorkomt dat over de opbrengsten eerst vennootschapsbelasting moet worden betaald, voordat die kunnen worden uitgekeerd aan de goededoelenorganisaties.¹ Door onder voorwaarden toe te staan dat de uitkering mag worden afgetrokken van de winst wordt fondswerving voor en door goededoelenorganisaties actief gestimuleerd.

2.4. Uitgangspunt Geefwet

Als al deze fiscale faciliteiten gezamenlijk worden beschouwd, is het een legitieme vraag of, en zo ja, op welke wijze particuliere vrijgevigheid en filantropie in den brede nog meer fiscaal gestimuleerd dienen te worden. Enerzijds erkent het kabinet de zeer belangrijke rol die filantropie en vrijgevigheid spelen in de maatschappij. Anderzijds moet bij zaken als *vrijwilligerswerk* en particuliere *vrijgevigheid* worden voorkomen dat de stimulering en faciliëring daarvan zover gaat dat het fiscale voordeel de voornaamste reden wordt voor dat gedrag. Kenmerkend voor vrijwilligerswerk en particuliere vrijgevigheid is immers juist dat dit eigen initiatieven betreft die zich geheel buiten de invloedssfeer van de overheid afspelen. Aan de fiscale maatregelen onder de noemer van de Geefwet ligt het uitgangspunt ten grondslag dat de fiscale begeleiding van het geefklimaat en geefgedrag in Nederland reeds als zeer goed te kwalificeren is. Het gaat bij het pakket aan maatregelen dus niet om groot-scheepse verschuivingen in het beleid aangaande goede doelen of hun

¹ Deze faciliteit wordt in het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2012 overigens wel beter gericht op kenbare fondswervende activiteiten.

donateurs. Het gaat veeleer om het optimaliseren van het beleid en om maatregelen die erop zijn gericht eventuele oneffenheden in beleid en wetgeving weg te nemen. Over het pakket heeft, conform de afspraak in het convenant «Ruimte voor geven»¹ afstemming plaatsgevonden met de Samenwerkende Brancheorganisaties Filantropie (SBF).

3. Fiscale maatregelen

In het onderhavige wetsvoorstel wordt het volgende pakket aan fiscale maatregelen voorgesteld ter invulling van de Geefwet.

3.1. ANBI-status en commerciële activiteiten

De eerste fiscale maatregel onder de noemer Geefwet is dat de uitoefening van commerciële activiteiten in beginsel niet langer in de weg staat aan het verkrijgen of behouden van de ANBI-status. Het is beleid van dit kabinet om gesubsidieerde instellingen, bijvoorbeeld in de culturele sector, minder afhankelijk te maken van gemeenschapsgeld. Dit heeft tot gevolg dat veel instellingen een groter deel van hun inkomsten zelfstandig zullen moeten gaan vergaren. Het kan niet zo zijn dat instellingen die thans als ANBI kwalificeren, die status zouden verliezen als zij meer commerciële activiteiten gaan ontplooiën om voldoende middelen op te halen om het algemeen nuttige doel te kunnen (blijven) nastreven. Dit zou onder het huidige beleid wel een mogelijkheid zijn. Er zal daarom een beleidsbesluit worden uitgevaardigd waarin een ruimhartiger beleid wordt voorgeschreven met betrekking tot commerciële activiteiten van ANBI's. Het uitgangspunt hierbij zal zijn dat commerciële activiteiten waarvan de opbrengsten ten goede komen aan het algemeen nuttige doel, niet in de weg staan aan de ANBI-status. Vanzelfsprekend blijft vereist dat de instelling uitsluitend of nagenoeg uitsluitend (dat wil zeggen voor meer dan 90%) het algemeen nut beoogt. Op het moment dat een instelling feitelijk geen algemeen nuttig doel, maar een zakelijk doel voor ogen heeft, wordt aan dat vereiste niet (langer) voldaan. In dat geval zal de ANBI-status niet worden verleend of worden ingetrokken. Daarvan zal echter bij een instelling die statutair en feitelijk nagenoeg uitsluitend het algemeen nut beoogt, niet gauw sprake zijn. Als bijvoorbeeld een theater dat als ANBI is aangemerkt, horeca-activiteiten gaat ontplooiën in zijn pand om de begroting sluitend te krijgen, zullen die activiteiten de ANBI-status van het lichaam niet in gevaar brengen, zolang de horecaopbrengsten maar ten goede komen aan het algemeen nuttige doel van het theater.

3.2. Maatregelen vennootschapsbelasting

Ook in de sfeer van de vennootschapsbelasting wordt een pakket maatregelen getroffen in het kader van de Geefwet. Deze worden hierna toegelicht.

3.2.1. Verruiming giftenaftrek vennootschapsbelasting

De giftenaftrek in de vennootschapsbelasting wordt aantrekkelijker gemaakt. Dit mede gezien de belangrijke rol die het bedrijfsleven kan spelen binnen sectoren die thans door bezuinigingen worden geraakt. Zo vervalt de drempel van € 227. Verder wordt het totale bedrag dat per jaar als aftrekbare gift kan worden aangemerkt, verhoogd van maximaal 10% van de winst naar maximaal 50%, waarbij het totaal aan aftrekbare giften per jaar niet meer mag bedragen dan € 100 000. Ter stimulering van het cultureel ondernemerschap wordt de aftrek van giften aan ANBI's die als culturele instelling zijn aangemerkt (hierna: culturele instellingen) nog verder gestimuleerd. Zie voor meer over de stimulering van fondswerving door culturele instellingen paragraaf 3.7.

¹ Aangeboden bij de eerder genoemde Geefwetbrief.

3.2.2. Stimulering cultureel ondernemerschap

Voorts wordt een aantal maatregelen in de vennootschapsbelasting getroffen om het commercieel (cultureel) ondernemerschap bij onder meer ANBI's en SBBI's te stimuleren en faciliteren.

Uitgangspunt in de vennootschapsbelasting is dat ondernemingswinsten moeten worden belast. Een uitzondering hierop is de vrijstelling voor lichamen waarbij een algemeen maatschappelijk of sociaal belang op de voorgrond staat en het streven naar winst slechts van bijkomstige betekenis is. Dit is het geval als de winst jaarlijks minder bedraagt dan € 7 500, dan wel minder dan € 37 500 in het jaar zelf en de vier voorafgaande jaren tezamen. Naar verwachting zullen instellingen door het ontplooiën van winstgevende activiteiten, een ontwikkeling die het kabinet aanmoedigt, eerder tegen deze grenzen aanlopen. Commercieel ondernemerschap bij ANBI's en SBBI's zorgt er bovendien voor dat dergelijke lichamen minder snel zullen voldoen aan de huidige vrijstellingsvoorwaarde «dat het algemeen of sociaal belang op de voorgrond moet staan».

Om aan deze twee bezwaren tegemoet te komen kiest dit kabinet voor een pragmatische oplossing. Ten eerste wordt de winstdrempel, die sinds de invoering van de euro niet meer is bijgesteld, verdubbeld tot een bedrag van € 15 000 op jaarbasis, dan wel € 75 000 over het jaar zelf en de vier voorafgaande jaren tezamen. Ten tweede vervalt de eis dat het algemeen of sociaal belang op de voorgrond moet staan.

Door bovengenoemde wijzigingen ontstaat dus een generieke vrijstelling voor alle stichtingen en verenigingen met beperkt winstgevende ondernemingsactiviteiten. ANBI's, SBBI's en andere stichtingen en verenigingen die via (cultureel) ondernemerschap hun eigen inkomsten genereren worden op deze wijze niet meer geconfronteerd met de administratieve en financiële lasten die samenhangen met het doen van aangifte. Voorwaarde is uiteraard wel dat de behaalde winst de grens van € 15 000 niet overschrijdt. Ook zal de vraag of door de ondernemingsactiviteiten van de ANBI of SBBI het algemeen of sociaal belang nog wel op de voorgrond staat niet meer beantwoord hoeven te worden. Mogelijke discussies met de Belastingdienst hierover worden zo voorkomen.

Daarnaast wordt aan culturele instellingen de mogelijkheid geboden te kiezen voor een integrale belastingplicht. Stichtingen en verenigingen zijn slechts belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting indien en voor zover zij een onderneming drijven. Daardoor kan er binnen een stichting sprake zijn van een belast ondernemingsdeel en een onbelast niet-ondernemingsdeel. Indien in het onbelaste deel exploitatietekorten optreden, mogen deze niet worden verrekend met de eventuele winsten uit het belaste ondernemingsdeel. Door te opteren voor integrale belastingplicht kunnen deze gedeeltelijk belastingplichtige culturele stichtingen en verenigingen de winsten uit het ondernemingsgedeelte salderen met de exploitatietekorten uit het niet-ondernemingsdeel. Hierdoor zullen lichamen die opteren voor integrale belastingplicht ook eerder gebruik kunnen maken van de vrijstelling voor stichtingen en verenigingen met een winst die jaarlijks niet meer bedraagt dan € 15 000.

Voorts worden in het wetsvoorstel Belastingplan 2012 de mogelijkheden om een (her)bestedingsreserve te vormen verruimd. Deze verruiming geldt voor culturele instellingen en voor verenigingen en stichtingen die een sociaal belang behartigen en de winsthoofdzakelijk realiseren door de inzet van vrijwilligers (zoals sportverenigingen of de scouting). Dotaties aan de bestedingsreserve leiden tot uitstel van de heffing van vennoot-

schapsbelasting. Indien de reserve volledig wordt aangewend, kan zelfs sprake zijn van afstel van belastingheffing.

3.3. Definitie ANBI

Het kabinet vervangt de huidige open norm voor algemeen nut door een meer ingeklede definitie daarvan. Bij deze nadere wettelijke invulling van het ANBI-begrip wordt verduidelijkt dat een vennootschap met in aandelen verdeeld kapitaal, een coöperatie, een onderlinge waarborgmaatschappij of een andere rechtsfiguur waarin bewijzen van deelgerechtigdheid kunnen worden genomen, in ieder geval niet als ANBI kan kwalificeren. Dit mede ter invulling van het criterium dat een ANBI niet het behalen van winsten tot doel mag hebben. Tevens is besloten de definitie van een ANBI over te hevelen van de Wet IB 2001 naar de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR), omdat de definitie in meerdere belastingwetten gebruikt wordt en daarom beter op haar plaats is in de AWR. Het ANBI-begrip zal nader worden ingevuld door een opsomming van doelen die beschouwd worden als van algemeen nut. Een belangrijke notie is dat de verdere wettelijke invulling van de ANBI-definitie en de verplaatsing daarvan naar de AWR niet de bedoeling heeft het ANBI-begrip anders in te vullen dan nu het geval is. Wat onder algemeen nut dient te worden verstaan, is inmiddels, onder meer via de rechtspraak, voldoende uitgekristalliseerd. Dit blijkt ook uit het feit dat in de meeste jurisprudentie niet het doel zelf ter discussie staat, maar veelal de vraag voorligt of daarbij sprake is van het dienen van een algemeen belang of van een particulier belang. Wellicht ten overvloede wordt erop gewezen dat een instelling niet alleen een in de wet genoemd doel moet beogen, maar dit ook uitsluitend of nagenoeg uitsluitend (ten minste 90%), zowel statutair als feitelijk moet doen.

3.4. Codificatie voorwaarden vrijwilligersvergoeding

In de brief van 8 juli 2011¹ is aangekondigd dat het tot stand gekomen toetsingskader voor de aftrekbaarheid van de zogenoemde vrijwilligersvergoedingen (zie hiervoor paragraaf 2.2) wettelijk te zullen verankeren om toekomstige discussies over dit kader en de kenbaarheid daarvan te voorkomen. Dat voornemen wordt in dit wetsvoorstel tot uitvoer gebracht. Zoals reeds aangegeven zijn de inmiddels kenbare voorwaarden waaronder een vrijwilligersvergoeding waarvan is afgezien voor aftrek in aanmerking kan komen, dat de ANBI verklaart dat de vrijwilliger recht heeft op een vergoeding, de ANBI bereid en in staat is de vergoeding uit te betalen en de vrijwilliger aanspraak kan maken op die vergoeding en de vrijheid heeft daarover te beschikken.

3.5. Verruiming vrijwilligersregeling loonbelasting

De vrijwilligersregeling in de Wet op de loonbelasting 1964 wordt verruimd door de kring van instellingen waarvoor deze regeling geldt, te verruimen. Deze regeling bepaalt dat vrijwilligers bij een privaat- of publiekrechtelijk lichaam dat niet is onderworpen aan de vennootschapsbelasting of bij een sportorganisatie die een vergoeding van ten hoogste € 150 per maand en € 1 500 per kalenderjaar ontvangen van die instelling of organisatie, onder bepaalde voorwaarden niet in dienstbetrekking zijn bij die instelling. Aan de kring van instellingen wordt nu ook de ANBI toegevoegd, waardoor ook ANBI's die wel aan de vennootschapsbelasting zijn onderworpen voor hun vrijwilligers gebruik kunnen maken van de faciliteit. ANBI's die niet zijn onderworpen aan de vennootschapsbelasting of daarvan zijn vrijgesteld komen reeds in aanmerking voor de faciliteit. Deze verruiming is geheel in lijn met de overige wijzigingen in dit wetsvoorstel die erop zijn gericht om meer ruimte te bieden voor

¹ Kamerstukken II 2010/11, 31 066, nr. 108.

commerciële activiteiten bij goededoelenorganisaties. Indien een ANBI door het verwerven van meer eigen middelen vennootschapsbelasting verschuldigd wordt, heeft dit door deze verruiming geen gevolgen voor de vrijwilligersregeling.

3.6. Introductie negatieve giftenaftrek

Een andere fiscale maatregel onder de noemer Geefwet is de introductie van een negatieve persoonsgebonden aftrekpost voor giften die onder een ontbindende voorwaarde worden gedaan en na verloop van tijd worden herroepen of ontbonden. Bij een ruimhartig beleid met betrekking tot vrijgevigheid en filantropie past een restrictief fiscaal instrumentarium om te voorkomen dat misbruik wordt gemaakt van die ruime mogelijkheden. In de praktijk is geconstateerd dat, voornamelijk op kleine schaal, giftenaftrek wordt geclaimd voor een herroepelijke schenking. De schenking komt civielrechtelijk tot stand op het moment dat zij wordt gedaan, ondanks het feit dat de gever in beginsel nog over het vermogen kan beschikken omdat hij op een door hem zelf gekozen moment gebruik kan maken van zijn bevoegdheid de schenking te herroepen. De gever zal in het jaar van de schenking giftenaftrek claimen in zijn aangifte inkomstenbelasting. Indien hij vervolgens in een volgend jaar de schenking herroept, bevat de wet thans geen mogelijkheid het genoten belastingvoordeel dat aan die schenking verbonden was, terug te nemen. Een dergelijke constructie wordt in de praktijk door de Belastingdienst vanzelfsprekend bestreden. Om echter onmiskenbaar duidelijk te maken dat dergelijk misbruik van het fiscale instrumentarium ongewenst is, wordt in het onderhavige wetsvoorstel een negatieve persoonsgebonden aftrekpost geïntroduceerd. In het jaar dat de gever de gift herroept, dient hij het eerder in aftrek gebrachte bedrag derhalve tot zijn inkomen uit werk en woning te rekenen.

3.7. Multiplier giftenaftrek (IB/Vpb), aanpassen aftrek uitgaven monumentenpanden

Ter stimulering van de fondswerving door culturele ANBI's, wordt een «multiplier» geïntroduceerd in de giftenaftrek in zowel de inkomstenbelasting als in de vennootschapsbelasting voor giften aan culturele instellingen. Hierdoor mogen giften aan een dergelijke ANBI ten behoeve van de giftenaftrek in de inkomstenbelasting onbegrensd en in de vennootschapsbelasting tot een gezamenlijk bedrag van maximaal € 5 000 worden vermenigvuldigd met een factor 1,5. Met deze maatregel beoogt het kabinet ondernemerschap bij culturele ANBI's extra te stimuleren. In verband met staatssteunaspecten wordt de multiplier in de giftenaftrek ter goedkeuring voorgelegd aan de Europese Commissie.

De benodigde budgettaire ruimte voor deze multiplier wordt gevonden door een reeds in de hiervoor genoemde Geefwetbrief aangekondigde aanpassing van de persoonsgebonden aftrek van uitgaven voor monumentenpanden. Hierbij is gekozen voor een vereenvoudiging van de regeling door het laten vervallen van de drempels in deze persoonsgebonden aftrekpost. Verder is beoogd evenwicht te creëren met de niet-monumenteneigenaren. Dit wordt gerealiseerd door voortaan nog slechts 80% van de onderhoudskosten aftrekbaar te laten zijn. Verder vervalt de mogelijkheid tot aftrek van de eigenaarslasten en afschrijvingen in het geheel. Met deze wijzigingen blijft de kern van de regeling overeind. Voor deze aanpassing is voorzien in overgangsrecht. Met deze schuif is een budgettair belang gemoeid van € 12 mln.

Voor de multiplier in de giftenaftrek in de inkomstenbelasting en in de vennootschapsbelasting is voorzien in een zogenaamde horizonbepaling. Zoals al aangegeven in de Fiscale agenda ligt het voor nieuwe belasting-uitgaven voor de hand om een horizonbepaling op te nemen. Op grond van die bepaling zullen beide multipliers vijf jaar na de inwerkingtreding weer vervallen. Om de regeling te continueren is nieuwe besluitvorming noodzakelijk op basis van een positieve evaluatie. Het doel van de multiplier is om giften aan culturele instellingen (tijdelijk) extra te stimuleren. De multiplier dient derhalve ter (tijdelijke) ondersteuning van de fondswerving door dergelijke instellingen in een tijd dat die instellingen in grotere mate verantwoordelijk worden voor eigen financiering. Bovendien blijkt dat relatief weinig particuliere giften naar culturele instellingen vloeien. Doel van de multiplier is dan ook mede om door het genereren van extra giften voor deze instellingen, het aandeel in de totale giftenmassa substantieel toe te laten nemen.

4. SBBI's

Mede ter invulling van de motie Omtzigt c.s.¹ en de motie Omtzigt/Schouten², wil het kabinet op deze plaats uitvoerig stilstaan bij het belang van maatschappelijke organisaties als sportverenigingen en andere SBBI's.

De vele verenigingen die Nederland rijk is, leveren naar hun aard een grote bijdrage aan de sociale cohesie en dragen bij aan allerlei maatschappelijk gewenste doelen. Die verenigingen zijn daardoor van zeer groot belang voor onze maatschappij. Nederland is bij uitstek een land met een groot maatschappelijk middenveld en een bijzonder rijk verenigingsleven. Er zijn onderzoeksresultaten waaruit blijkt dat bijna alle Nederlanders lid zijn of zijn geweest van een club of vereniging en dat mensen dat lidmaatschap vooral associëren met «gezelligheid» en «ontspanning». Trefwoorden die leiden tot een sterke verbondenheid met die verenigingen.

De waarde die aan dergelijke verenigingen (hierna gevat onder de noemer SBBI's) wordt toegekend, roept de vraag op of de huidige fiscale stimulering van SBBI's voldoende is, of dat in het kader van de Geefwet wellicht aanvullende maatregelen moeten worden genomen. Dit om het (voort)bestaan van SBBI's verder te ondersteunen of vrijgevigheid jegens SBBI's nog meer te stimuleren. Het antwoord op deze vraag is tweeledig.

Enerzijds is het kabinet van mening dat het belang dat aan SBBI's moet worden toegekend, niet minder groot is dan het belang dat aan ANBI's moet worden toegekend. Het maatschappelijke belang van sportverenigingen, muziekverenigingen, buurtverenigingen, de scouting en dergelijke instellingen is evident. SBBI's zorgen voor de instandhouding of zelfs een toename van de sociale cohesie en verbeteren de leefbaarheid van een gemeenschap. SBBI's kunnen in hun activiteiten een grote bijdrage hebben in maatschappelijke thema's als het overbruggen van afstanden en het creëren van wederzijds begrip tussen mensen of groepen mensen, de algemene ontwikkeling van burgers en het verbeteren van hun gezondheid. Het feit dat die bijdragen aan maatschappelijke thema's worden geleverd bij het nastreven van de primaire doelstelling van SBBI's, namelijk het aanbieden van activiteiten die voorzien in de vervulling van een bepaalde behoefte van de leden, is een grote maatschappelijke winst.

Anderzijds moet de vraag worden gezien in het kader van het thema van de Geefwet. Dan wordt de vraag aldus verstaan of geefgedrag aan SBBI's meer moet worden gestimuleerd dan thans het geval is. Voor het fiscale

¹ Kamerstukken II 2010/11, 32 504, nr. 60.

terrein zou hieraan invulling kunnen worden gegeven door bijvoorbeeld eenmalige giften aan SBBI's (eventueel met een minimum aantal leden) aftrekbaar te maken voor de inkomstenbelasting. Dat zou voor de giftenaftrek een volledige gelijkstelling van de ANBI en de SBBI betekenen. Immers, op dit moment zijn eenmalige giften alleen aftrekbaar als deze aan een ANBI worden gedaan, dit in tegenstelling tot periodieke giften die aftrekbaar zijn indien deze zijn gedaan aan een ANBI of aan een vereniging met ten minste 25 leden.

Allereerst zou bij gelijkshakeling in de sfeer van de giftenaftrek het verschil tussen een ANBI en SBBI's ten onrechte niet langer tot uitdrukking worden gebracht. Bij ANBI's wordt (nagenoeg) uitsluitend het algemeen nut gediend. Bij een SBBI staat primair het belang van de leden, uitmondend in een sociaal belang, op de voorgrond. Het is daarbij zeer de vraag of aan giften aan SBBI's eenzelfde mate van vrijgevigheid (dus zonder eigenbelang) kan worden toegedicht als aan giften aan een ANBI. Bij een gift aan bijvoorbeeld de lokale sport- of muziekvereniging zal in veel gevallen sprake zijn van een min of meer direct belang van de gever bij de gift of de aanwending daarvan. De gever of zijn familieleden kunnen immers gebruikmaken van betere sportfaciliteiten of van een mooiere kantine, respectievelijk van muziekinstrumenten die door de vereniging zijn aangeschaft en ter beschikking worden gesteld. In de praktijk zal vrijwel geen onderscheid te maken zijn tussen dergelijke gevallen en de gevallen waarbij sprake is van zuivere vrijgevigheid in de zin dat de gever op geen enkele wijze profijt trekt uit zijn gift. Dit belangrijke verschil tussen giften aan ANBI's en SBBI's rechtvaardigt een verschil in de fiscale behandeling ervan. In de tweede plaats zou een dergelijke uitbreiding een jaarlijkse budgettaire derving met zich brengen ter grootte van circa € 350 mln. In de derde plaats doen zich bij een dergelijke uitbreiding twee afbakeningsproblemen voor. Het eerste afbakeningsprobleem hangt ermee samen dat SBBI's niet dezelfde kenbaarheid via een register hebben als ANBI's. Het is voor de Belastingdienst onbegonnen werk om een register aan te leggen voor SBBI's, overeenkomstig het ANBI-register. Hierbij wordt de forse personele taakstelling waar de Belastingdienst zich voor gesteld ziet, in herinnering geroepen. Wijzigingen in het belastingstelsel met een substantiële uitvoeringslast verhouden zich niet tot die taakstelling. Bedacht moet echter ook worden dat juist het meer lokale karakter van een SBBI vanzelf leidt tot een grotere bekendheid bij de potentiële gever. Het tweede afbakeningsprobleem houdt verband met het feit dat bij verenigingen vaak sprake is van contributiebetalingen. Hoewel contributiebetalingen naar hun aard geen gift kunnen zijn, zal het in de praktijk zeer veel uitvoeringskosten met zich brengen om te controleren of dergelijke gelden desondanks niet toch als gift in aftrek worden gebracht. De totale uitvoeringskosten van de Belastingdienst voor het onder de eenmalige giftenaftrek brengen van SBBI's (zonder daarbij een register op te tuigen) bedragen € 5,1 mln. per jaar.

Deze afwegingen brengen het kabinet er thans toe geen verandering aan te brengen in het onderscheid tussen ANBI's en SBBI's en de giftenaftrek niet te verruimen ten gunste van SBBI's. De in het Regeer- en Gedoogakkoord aangekondigde inperking van de periodieke giftenaftrek voor verenigingen met ten minste 25 leden wordt echter niet tot uitvoering gebracht, zoals toegezegd aan de Eerste Kamer¹ tijdens de behandeling van het Belastingplan 2011 c.a. De aangekondigde bezuiniging van € 40 mln. zal het kabinet dus niet laten neerslaan bij SBBI's. Met deze wijziging ten opzichte van het Regeer- en Gedoogakkoord voegt het kabinet de daad bij het woord dat aan SBBI's een groot belang wordt gehecht.

¹ Handelingen I, 21 december 2010, blz. 13–17.

5. Niet-fiscale maatregelen

In de Geefwetbrief¹ heeft het kabinet aangegeven waar het ruimte ziet om particuliere vrijgevigheid nog meer te stimuleren. Zo zal de Staatssecretaris van Veiligheid en Justitie de komende jaren in overleg met mij en met de filantropische sector een gezamenlijke visie ontwikkelen op het gebied van de transparantie van en het toezicht op de goededoelenorganisaties en hoe dat verbeterd kan worden. Transparantie en toezicht zijn nodig om te voorkomen dat malafide instellingen misbruik maken van de ruimhartige faciliteiten voor goededoelenorganisaties, alsmede om het vertrouwen in die sector te verbeteren. Vrijgevige burgers en de belastingbetaler hebben er recht op om op adequate wijze verantwoord te krijgen hoe hun gift of hun belastinggeld door de organisaties wordt aangewend voor het goede doel. Vertrouwen in goededoelenorganisaties is een randvoorwaarde voor voortdurende vrijgevigheid jegens hen. Alleen daarom al is meer transparantie en meer verantwoording ook het streven van de goededoelensector zelf vanuit een welbegrepen eigenbelang. Goededoelenorganisaties kunnen overigens zonder hiertoe dwingende wetgeving op eigen initiatief al overgaan tot het bieden van meer openheid, bijvoorbeeld door de jaarstukken op de eigen website te publiceren. Hiermee wordt blijk gegeven van de erkenning van het genoemde eigenbelang.

Bij de gedachtevorming rondom de Geefwet heeft het kabinet ten slotte geconstateerd dat de samenwerking tussen de overheid en de filantropische sector ruimte laat voor verbetering. Om tot een gezamenlijke inzet te komen en tot meer maatschappelijk rendement is op 21 juni jl., eveneens ter invulling van de Geefwet, het convenant «Ruimte voor geven» gesloten tussen het kabinet (vertegenwoordigd door de Minister-President en de Staatssecretaris van Veiligheid en Justitie) en de SBF.² In dit convenant is afgesproken dat de overheid en de filantropische sector beter gaan samenwerken zodat de gezamenlijke maatschappelijke inzet toe zal nemen. Dit zal onder meer plaatsvinden door veelvuldiger afstemming te zoeken over beleid dat goede doelen aangaat en door op lokaal niveau meer aansluiting te zoeken tussen projecten van (lokale) overheden en van filantropische instellingen. De SBF en het Ministerie van Financiën zullen tweemaal per jaar gezamenlijk de samenhang en de uitvoering van fiscale wetgeving die in het bijzonder de filantropische sector raakt, bezien. Ook is afgesproken dat de SBF zich zal inzetten om een groter deel van de goededoelensector te gaan vertegenwoordigen, zodat de SBF nog meer als een representatieve vertegenwoordiger voor de sector kan optreden. Over de uitgangspunten van het wetsvoorstel Geefwet is goed overleg gevoerd met de SBF. Daarmee is een eerste invulling gegeven aan de afspraken over consultatie in het convenant «Ruimte voor geven».

6. Budgettaire aspecten

In de onderstaande tabel is het totale budgettaire beeld van dit wetsvoorstel weergegeven. De dekking voor dit wetsvoorstel wordt gevonden in het wetsvoorstel Belastingplan 2012.

Tabel 1 Budgettaire aspecten Geefwet (€ mln, +/- = lastenverlichting)

Onderwerp	2012	2013	2014	2015	struc.
ANBI-status en commerciële activiteiten	-15	-15	-15	-15	-15
Verruiming giftenaftrek vennootschapsbelasting	-5	-5	-5	-5	-5
Multiplier giftenaftrek (IB/Vpb)	0	-12	-12	-12	-12
Verhoging Vpb-vrijstelling verenigingen en stichtingen	-2	-2	-2	-2	-2

¹ Kamerstukken II 2010/11, 32 740, nr. 6.

² Aangeboden bij de eerder genoemde brief van 21 juni 2011.

Onderwerp	2012	2013	2014	2015	struc.
Optionele Vpb-plicht culturele instellingen	-5	-5	-5	-5	-5
Introductie negatieve giftenaftrek	5	5	5	5	5
Inperking aftrek uitgaven monumentenpan- den	0	10	12	12	12
Totaal Geefwet	-22	-24	-22	-22	-22

7. EU-aspecten

In verband met staatssteunaspecten zal de voorgestelde «multiplier» op de giftenaftrek ter goedkeuring worden voorgelegd aan de Europese Commissie.

8. Duurzaamheidsaspecten

Met de motie Koffeman³ heeft de Eerste Kamer verzocht om de duurzaamheidseffecten van alle fiscale maatregelen met nadruk mee te wegen en hierover te rapporteren. De in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen hebben geen duurzaamheidseffecten.

9. Uitvoeringskosten Belastingdienst

De in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen zijn uitvoerbaar en handhaafbaar door de Belastingdienst. Ten behoeve van het toezicht komt er een aanpassing van het ANBI-bestand ten bedrage van € 0,6 mln. in 2012. Vanaf 2013 zijn er structurele onderhoudskosten van € 0,1 mln. en additionele toezichtskosten van € 0,1 mln. De overige in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen leiden niet tot wijzigingen van de uitvoeringskosten en kunnen via reguliere jaaraanpassing van de systemen en processen van de Belastingdienst worden uitgevoerd.

Tabel 2 Uitvoeringskosten en besparingen (bedragen in mln. €)

	2012	2013	2014	2015	2016
Uitvoeringskosten	0,6	0,2	0,2	0,2	0,2
Besparingen	-	-	-	-	-
Saldo	0,6	0,2	0,2	0,2	0,2

10. Gevolgen voor bedrijfsleven en burger

In deze paragraaf worden de gevolgen voor de administratieve lasten voor burgers en bedrijfsleven voor zover relevant per maatregel toegelicht en waar van toepassing gekwantificeerd. Het wetsvoorstel leidt per saldo tot een reductie van de administratieve lasten van € 0,1 mln. voor bedrijven en 250 uren voor burgers.

Stimulering cultureel ondernemerschap in de vennootschapsbelasting

De verhoging van de Vpb-vrijstelling voor verenigingen en stichtingen en de optionele integrale Vpb-plicht voor culturele instellingen leiden ertoe dat meer (culturele) verenigingen en stichtingen buiten de heffing van vennootschapsbelasting blijven. Dit levert structureel € 0,1 mln. aan administratieve lastenbesparing op.

³ Kamerstukken I 2010/11, 32 504, I.

Alternatieve invulling maatregelen Regeer- en Gedoogakkoord

De in het Regeer- en Gedoogakkoord aangekondigde renseigneringsplicht voor ANBIs voor alle ontvangen giften, wordt bij nader inzien niet ingevoerd door het kabinet. Hierdoor blijft de ANBIs een administratieve last bespaard.

Introductie negatieve giftenaftrek

Belastingplichtigen die een herroepelijke schenking herroepen, zullen op grond van de in te voeren negatieve giftenaftrek een negatieve persoonsgebonden aftrekpost op moeten geven. Deze verplichting gaat gepaard met een toename van de administratieve lasten van 750 uren.

Inperking aftrek uitgaven monumentenpanden

De aftrek voor uitgaven monumentenpanden wordt ingeperkt. Hierdoor zijn afschrijvingen en lasten niet meer als persoonsgebonden aftrekpost op te voeren. Daarnaast vervalt de drempel in de nog wel aftrekbare onderhoudskosten. Deze wijzigingen gezamenlijk leiden tot een reductie van de administratieve lasten van 1 000 uren.

Vaste verandermomenten

De maatregelen in dit wetsvoorstel houden de vaste verandermomenten van 1 januari en 1 juli aan.

II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING

Artikel I

Artikel I, onderdeel A (artikel 3 139 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Aan artikel 3 139 van de Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001), het artikel van de negatieve persoonsgebonden aftrek, wordt een nieuw onderdeel toegevoegd. Op grond van dat nieuwe onderdeel e wordt ingeval een in een ander jaar gedane schenking op grond waarvan een bedrag als gift op grond van afdeling 6.9 van de Wet IB 2001 in aftrek is gebracht, wordt ontbonden of herroepen, een bedrag ter grootte van het eerder in aftrek gebrachte bedrag (inclusief de daarbij eventueel toegepaste opslag van het voorgestelde artikel 6.39a van de Wet IB 2001) in aanmerking genomen als negatieve persoonsgebonden aftrek. Teruggave van giften kan zich voordoen bij schenkingen die gedaan zijn onder een ontbindende voorwaarde, waarvan de met ingang van 1 januari 2003 in het burgerlijk recht geïntroduceerde herroepelijke schenking een voorbeeld is. In de praktijk is een geval bekend van een grote periodieke gift waarbij in de schenkingsakte een onbeperkte herroepingsmogelijkheid is opgenomen. Voor dergelijke schenkingen wordt de normale giftenaftrek verleend. Indien de ontbindende voorwaarde wordt vervuld (de schenking wordt herroepen), wordt de schenking teruggedraaid. In dat geval is er aanleiding om het genoten fiscale voordeel eveneens terug te draaien. De schenker blijkt immers, achteraf gezien, niet verarmd te zijn en de begiftigde niet verrijkt.

Artikel I, onderdeel B (artikel 6.31 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Zoals in de zogenoemde Geefwetbrief¹ is aangekondigd wordt de aftrek van uitgaven voor monumentenpanden versoerd. Van de gelegenheid is tevens gebruik gemaakt om de regeling sterk te vereenvoudigen. Zo vervalt op grond van dit voorstel voor eigen woningen de mogelijkheid

¹ Kamerstukken II 2010/11, 32 740, nr. 6.

lasten en afschrijvingen als aftrekbare kosten voor de inkomstenbelasting aan te merken omdat andere eigenwoningbezitters deze lasten en afschrijvingen ook hebben. Daarnaast wordt een maximum gesteld aan de aftrekbare kosten. Van de onderhoudskosten zal met ingang van het belastingjaar 2012 nog slechts 80% aftrekbaar zijn. Tot slot zal de drempel om voor de aftrek in aanmerking te komen vervallen. In verband met de laatstgenoemde maatregel is bij de vaststelling van het percentage van de onderhoudskosten dat in aftrek kan worden gebracht, rekening gehouden met het feit dat aan een monument ook onderhoud plaatsvindt dat niet afwijkt van onderhoud aan panden die geen monument zijn.

In artikel 6.31, eerste lid, eerste volzin, van de Wet IB 2001 wordt nadrukkelijk gesproken van drukkende onderhoudskosten. Dat betekent dat onderhoudskosten waarvoor een subsidie wordt verstrekt niet in aftrek kunnen worden gebracht. De beperking van de aftrek tot 80 percent van de uitgaven geldt voor zowel monumenten die als eigen woning kwalificeren, als voor monumenten die onder de vermogensrendementsheffing vallen. Vanuit een oogpunt van bescherming van monumenten, is er geen reden waarom voor panden die de belastingplichtige niet als eigen woning ter beschikking staan andere regels zouden moeten gelden dan voor monumentenpanden die als eigen woning dienen. Door het vervallen van de drempel wordt voorkomen dat eigenaren van monumenten met onderhoudskosten die nauwelijks boven de drempel uitkomen, relatief zwaar worden geraakt door de beperking van de aftrek tot 80 percent. Door het vervallen van de drempel maakt het tevens geen verschil meer of gemaakte onderhoudskosten in verschillende jaren door de belastingplichtige worden betaald of in hun geheel in één jaar worden betaald. Dit heeft tot voordeel dat noodzakelijk onderhoud niet om fiscale redenen wordt uitgesteld.

Met het nieuwe eerste lid, tweede volzin, van artikel 6.31 van de Wet IB 2001, wordt bereikt dat de regeling geldt voor dezelfde panden als onder de tot 1 januari 2012 geldende regeling.

Het huidige vierde lid van artikel 6.31 van de Wet IB 2001 vervalt. Van de delegatiebepaling in dit lid is tot nu toe slechts gebruik gemaakt om nadere regels te stellen aan de wijze waarop afschrijvingen worden vastgesteld. Nu de mogelijkheid om afschrijvingen als kosten in aftrek te brengen vervalt, bestaat aan dit lid geen behoefte meer.

Voor de jaren 2012 en 2013 is in artikel II van dit wetsvoorstel een overgangsregeling getroffen voor onderhoudskosten waartoe voor 1 januari 2012 reeds onherroepelijke verplichtingen zijn aangegaan.

Artikel I, onderdeel C (artikel 6.33 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Het eerste lid van artikel 6.33 van de Wet IB 2001 bevat enkele definitiebepalingen. In de huidige tekst van onderdeel b is de algemeen nut beogende instelling (ANBI) gedefinieerd. Deze definitie, alsmede de andere leden van dit artikel met betrekking tot de algemeen nut beogende instelling, worden overgebracht naar de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) (de in artikel VII opgenomen artikelen 2, derde lid, onderdeel m, en 5b van de AWR). Het nieuwe onderdeel b, van dit – nu enige – lid van artikel 6.33 van de Wet IB 2001 verwijst nu naar de algemene definitie van de ANBI in de AWR.

Artikel I, onderdeel D (artikel 6.36 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Bij brief van 8 juli 2011¹ is toegezegd om het ontwikkelde toetsingskader voor giftenaftrek bij vrijwilligers die werken voor algemeen nut beogende instellingen en afzien van een vergoeding daarvoor of van een vergoeding voor werkelijk gemaakte kosten, ter verduidelijking in de wet vast te leggen. De wijziging van artikel 6.36 van de Wet IB 2001 strekt daartoe.

¹ Kamerstukken II 2010/11, 31 066, nr. 108.

Het eerste lid ziet op de aftrek van een gift in de vorm van een vrijwilligersvergoeding waar vanaf wordt gezien. Deze giftenaftrek vindt doorgaans met gesloten beurzen plaats waarbij vaak gebruikgemaakt wordt van een vrijwilligersverklaring. Het louter afgeven van een vrijwilligersverklaring is echter niet voldoende om het recht op giftenaftrek te effectueren. Giftenaftrek komt pas in beeld als de vrijwilliger daadwerkelijk afziet van de vergoeding. Daarbij is van belang dat de vrijwilliger aanspraak kan maken op een vergoeding en spelen de financiële situatie en de kennelijke bedoeling van de ANBI een rol. Bij die beoordeling of de ANBI over voldoende middelen beschikt om de vergoeding te betalen, wordt rekening gehouden met de hoogte van de feitelijke toezegging per vrijwilliger. Daarnaast is van belang dat de vrijwilliger de volledige vrijheid heeft om over de vergoeding te beschikken, dus dat er geen verplichting bestaat om de vergoeding terug te geven aan de ANBI. Deze voorwaarden worden op grond van dit wetsvoorstel vastgelegd in artikel 6.36, eerste lid, van de Wet IB 2001. Bij giften die bestaan uit het afzien van een vergoeding voor daadwerkelijk gemaakte kosten, geldt als voorwaarde dat sprake moet zijn van kosten die door de instelling naar algemeen aanvaarde maatschappelijke opvattingen behoren te worden vergoed. Hierbij kan worden gedacht aan reiskosten. Ook als de vrijwilliger geen vergoedingsregeling heeft getroffen met de ANBI, kunnen dergelijke daadwerkelijk gemaakte kosten in aftrek worden gebracht. Deze voorwaarden zijn verwerkt in het nieuwe tweede lid van artikel 6.36 van de Wet IB 2001. In dat lid is eveneens het huidige artikel 6.36 van de Wet IB 2001 verwerkt, dat bepaalt dat bij het afzien van een vergoeding voor vervoerskosten per auto (anders dan per taxi), een gift in aanmerking wordt genomen tot € 0,19 per kilometer. In het nieuwe derde lid is een anticumulatieregeling opgenomen. Hiermee wordt bewerkstelligd dat ingeval met betrekking tot één ANBI zowel wordt afgezien van een kostenvergoeding als kosten worden gemaakt waarvoor geen vergoedingsregeling is getroffen, niet zowel de vergoeding als de kosten zonder meer als gift in aanmerking worden genomen. Ingevolge genoemd derde lid moet het bedrag van de aftrek van de werkelijke kosten worden verminderd met de forfaitaire kostenvergoeding.

Artikel I, onderdeel E (artikel 6.39a van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Algemeen nut beogende instellingen die zich uitsluitend of nagenoeg uitsluitend richten op cultuur kunnen op verzoek aangemerkt worden als een culturele instelling (zie het voorgestelde artikel 5b, vijfde lid, van de AWR). Voorgesteld wordt in afdeling 6.9 van de Wet IB 2001, dat ziet op de aftrekbare giften, een artikel op te nemen waarin een opslag wordt geregeld voor een gift aan een dergelijke culturele instelling. Het nieuwe artikel 6.39a, eerste lid, van de Wet IB 2001 bewerkstelligt dat het bedrag van de gift aan een culturele instelling voor de berekening van de aftrek wordt verhoogd met 50%. Door deze verhoging van het voor de berekening van de aftrek in aanmerking te nemen bedrag zou het mogelijk zijn dat het plafond van de giftenaftrek eerder wordt bereikt of overschreden, waardoor de aftrek voor andere giften aan andere ANBI's niet (volledig) geëffectueerd zou kunnen worden. Dat is niet de bedoeling van deze bijzondere faciliteit ten gunste van culturele instellingen. Daarom wordt in het nieuwe artikel 6.39a, tweede lid, van de Wet IB 2001 bepaald dat het in artikel 6.39, eerste en tweede lid, van die wet bedoelde plafond van de aftrek (10% van het verzamelinkomen vóór toepassing van de persoonsgebonden aftrek onderscheidenlijk, 10% van het gezamenlijke bedrag van de verzamelinkomens van de belastingplichtige en zijn partner vóór toepassing van de persoonsgebonden aftrek) te verhogen met het bedrag waarmee de giften ingevolge artikel 6.39a, eerste lid, van de Wet IB 2001 voor de berekening van de aftrek worden verhoogd.

Artikel I, onderdelen F, G en H (artikelen 10.3, 10.4 en 10.5 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Artikel 10.3, achtste lid, van de Wet IB 2001 bepaalt hoe de eerste vier percentages van de derde kolom van artikel 3.19, tweede lid, van de Wet IB 2001 worden vastgesteld. In de daartoe in genoemd achtste lid opgenomen formule wordt – door middel van een verwijzing naar artikel 10.4, tweede lid, van de Wet IB 2001 – onder meer verwezen naar het percentage, genoemd in artikel 6.31, eerste lid, onderdeel a, van de Wet IB 2001, zoals dit percentage na toepassing van de in artikel 10.4 van de Wet IB 2001 opgenomen indexeringsmethode luidt. Als artikel 6.31 van de Wet IB 2001 komt te vervallen, zoals in dit wetsvoorstel wordt voorgesteld, verliest ook artikel 10.4 van de Wet IB 2001 zijn zelfstandige betekenis en ligt het voor de hand het hiervoor bedoelde onderdeel van de formule aan te passen. In dat kader wordt in de genoemde formule de verwijzing naar artikel 10.4, tweede lid, van de Wet IB 2001 vervangen door het huidige percentage van artikel 6.31, eerste lid, onderdeel a, van de Wet IB 2001 en daarbij bepaald dat dit percentage – op dezelfde wijze als onder de huidige regeling gebeurt door de verwijzing naar artikel 10.4, tweede lid, van de Wet IB 2001 – eerst wordt geïndexeerd. De thans nog in artikel 10.4, tweede lid, van de Wet IB 2001 opgenomen wijze van indexeren wordt daartoe opgenomen in het nieuwe artikel 10.3, tiende lid, van de Wet IB 2001. Met deze wijzigingen wordt bewerkstelligd dat de in artikel 10.3, achtste lid, van de Wet IB 2001 opgenomen indexeringsmethode van de eerste vier percentages van de derde kolom van artikel 3.19, tweede lid, van de Wet IB 2001 inhoudelijk gelijk blijft.

Zoals hiervoor is aangegeven verliest artikel 10.4 van de Wet IB 2001 zijn zelfstandige betekenis als artikel 6.31 Wet IB 2001 komt te vervallen. Om die reden wordt voorgesteld artikel 10.4 van de Wet IB 2001 eveneens te laten vervallen en de in artikel 10.5, eerste lid, van de Wet IB 2001 opgenomen verwijzing naar dat artikel eveneens te laten vervallen.

Artikel I, onderdeel I (artikel 10b.1 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Met de introductie van hoofdstuk 10B Horizonbepaling, in het bijzonder artikel 10b.1 van de Wet IB 2001, wordt de in paragraaf 3.7 van het algemeen deel van deze memorie omschreven horizonbepaling voor de Wet IB 2001 geregeld. In artikel 10b.1 van de Wet IB 2001 wordt opgenomen dat artikel 6.39a van de Wet IB 2001 met ingang van 1 januari 2017 vervalft.

Artikel II

Artikel II (overgangsrecht artikel 6.31 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Op grond van deze overgangsregeling heeft de wijziging van artikel 6.31 van de Wet IB 2001 met ingang van 1 januari 2012 nog geen gevolgen voor de aftrekbaarheid van onderhoudskosten als de belastingplichtige door middel van bescheiden of anderszins kan aantonen dat hij al voor 1 januari 2012 onherroepelijke verplichtingen is aangegaan met betrekking tot dat onderhoud en de betaling daarvan plaatsvindt in 2012 of 2013. Dit heeft tot gevolg dat de belastingplichtige deze onderhoudskosten na aftrek van de op het monument toepasbare drempel volledig in aftrek kan brengen. De belastingplichtige moet van iedere betaalde rekening waarbij hij een beroep doet op de overgangsregeling kunnen aantonen dat het de betaling betreft van een prestatie ter zake waarvan hij voor 1 januari 2012 de verplichting reeds is aangegaan. Afschrijvingen en lasten kunnen vanaf 1 januari 2012 in ieder geval niet in aftrek komen. In de (elektronische) aangifteformulieren voor de inkomstenbelasting met

betrekking tot de jaren 2012 en 2013 zal met dit overgangsrecht rekening worden gehouden.

Artikel III

Artikel III, onderdelen A en B (artikelen 32 en 33 van de Successiewet 1956)

De wijzigingen in de artikelen 32 en 33 van de Successiewet 1956 hangen samen met het onderbrengen van de definitie van een ANBI in de AWR (de in artikel VII opgenomen artikelen 2, derde lid, onderdeel m, en 5b van de AWR) en zijn louter technisch van aard. Er is een redactionele verbetering aangebracht.

Artikel IV

Artikel IV, onderdeel A (artikel 2 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Het nieuwe negende lid van artikel 2 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb 1969) heeft tot doel om de in het eerste lid, onderdeel e, van dat artikel bedoelde rechtspersonen (te weten stichtingen, verenigingen en andere dan publiekrechtelijke rechtspersonen) die zijn aangemerkt als culturele instellingen als bedoeld in artikel 2, derde lid, onderdeel n, van de AWR (hierna stichtingen en verenigingen), de mogelijkheid te bieden om te kiezen voor integrale belastingplicht. Door hiervoor te opteren kunnen die stichtingen en verenigingen tekorten uit het niet-ondernemingsgedeelte salderen met overschotten uit het ondernemingsgedeelte. De keuze voor integrale belastingplicht heeft namelijk tot gevolg dat het gehele vermogen van de stichting of vereniging geacht wordt ondernemingsvermogen te zijn. Het hierna volgende voorbeeld laat zien hoe de integrale belastingplicht voor een culturele instelling uitwerkt.

Voorbeeld:

Een stichting die is aangemerkt als culturele instelling exploiteert een museum. Het museum zelf behoort tot het niet-ondernemingsvermogen; voor het museum deel bestaat derhalve geen belastingplicht. De inkomsten (o.a. subsidies, giften, entreprijzen) van het museum zijn ontoereikend om de kosten van het museum te dekken. Het museumdeel realiseert dan ook exploitatietekorten. Om de kosten van het museum (bijvoorbeeld onderhoud en de restauratie van de collectie schilderijen) te kunnen dekken verwerft de stichting op diverse manieren inkomsten. Zo wordt binnen de stichting ook een museumwinkel en een horecagelegenheid geëxploiteerd. De exploitatietekorten van het museumdeel bedragen in een jaar € 30 000. De overschotten uit de horecagelegenheid en de museumwinkel bedragen in dat jaar samen € 60 000. Zonder te opteren voor integrale belastingplicht wordt de stichting belast over € 60 000, zijnde de winst uit het ondernemingsgedeelte. Door gebruik te maken van de optie kunnen de negatieve resultaten van het museumdeel worden gesaldeerd met de winsten van de winkel en de horecagelegenheid. In totaal bedraagt de fiscale winst van de stichting dan nog € 30 000.

Dit bedrag kan mogelijk (deels) gedoteerd worden aan de bestedingsreserve, waardoor feitelijk de heffing over dat jaar teruggebracht kan worden tot nihil. Indien de stichting uit het voorbeeld een winst zou hebben gerealiseerd van € 15 000 of minder, zou de

vrijstelling van artikel 6 van de Wet Vpb 1969 (zoals gewijzigd ingevolge dit wetsvoorstel) van toepassing zijn.

Het verzoek om integrale belastingplicht moet worden ingediend bij de inspecteur. Deze overlegt daarna met het ministerie – ter bereiking van eenheid van beleid – over de te stellen voorwaarden waaronder inwil- liging mogelijk is. De inspecteur beslist op het verzoek bij een voor bezwaar vatbare beschikking. In deze beschikking neemt de inspecteur de voorwaarden op waaronder de integrale belastingplicht wordt toegestaan. De optie integrale belastingplicht geldt voor een periode van minimaal 10 jaar of een veelvoud daarvan. Door het hanteren van een dergelijke termijn wordt voorkomen dat oneigenlijk gebruik van de regeling kan worden gemaakt. Hiervan zou sprake kunnen zijn als er in periodes waarin er exploitatietekorten zijn in het niet-ondernemingsdeel gekozen wordt voor integrale belastingplicht, terwijl er in periodes waarin exploitatie- overschotten zijn in het niet-ondernemingsdeel wordt teruggegaan naar gedeeltelijke belastingplicht.

Artikel IV, onderdeel B (artikel 3 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Door de toevoeging van een tweede volzin aan artikel 3, tweede lid, van de Wet Vpb 1969 wordt artikel 2, negende lid, van die wet van overeen- komstige toepassing verklaard. Dit betekent dat buitenlandse lichamen als bedoeld in artikel 3, tweede lid, van de Wet Vpb 1969 die zijn aangemerkt als culturele instellingen als bedoeld in artikel 2, derde lid, onderdeel n, van de AWR (artikel VII, onderdeel A) ook, net zoals vergelijkbare binnenlandse lichamen, kunnen opteren voor integrale belastingplicht.

Artikel IV, onderdeel C (artikel 6 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

De wijzigingen in artikel 6 van de Wet Vpb 1969 betreffen een uitbreiding van de vrijstelling voor lichamen met een algemeen maatschappelijk of sociaal belang op de voorgrond.

In het eerste lid wordt enerzijds de groep waarvoor de vrijstelling geldt, uitgebreid. Als gevolg van de onderhavige wijziging kunnen alle in artikel 2, eerste lid, onderdeel e, van de Wet Vpb 1969 bedoelde stichtingen, verenigingen en andere dan publiekrechtelijke rechtspersonen (bijvoor- beeld kerkgenootschappen) en de in artikel 3, tweede lid, van de Wet Vpb 1969 bedoelde lichamen voor de vrijstelling in aanmerking komen. Anderzijds wordt de huidige winstdrempel van jaarlijks € 7 500 (dan wel € 37 500 over het jaar zelf en de vier voorafgaande jaren tezamen) verdubbeld naar jaarlijks € 15 000 (dan wel € 75 000 over het jaar zelf en de vier voorafgaande jaren tezamen).

De winstdrempel van maximaal € 15 000 (dan wel € 75 000 euro over vijf jaren) moet voorkomen dat grote verenigingen en stichtingen met professionele ondernemingen ook een beroep op de vrijstelling kunnen doen. Om deze reden is ook een bepaling opgenomen dat de winst in een verliesjaar op nihil wordt gesteld. Immers, indien een stichting over een periode van vijf jaren fluctuerende resultaten boekt van € 30 000 negatief (jaar 1 en 3) en € 15 000 positief (jaar 2 en 4) en in het vijfde jaar vervolgens een winst boekt van € 100 000, zou zonder deze bepaling de winst over het jaar en de vier voorafgaande jaren niet meer dan € 75 000 bedragen. Door de winst uit de verliesjaren op nihil te zetten wordt voorkomen dat de € 100 000 winst onbelast blijft.

Voor het vaststellen of de drempel wordt overschreden, wordt de winst volgens de fiscale regels berekend. Hiervoor gelden de bepalingen uit het tweede hoofdstuk van de Wet Vpb 1969 met uitzondering van de fondswerversaftrek (artikel 9a van de Wet Vpb 1969), zoals opgenomen in

het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2012 en de bestedingsreserve (artikel 12 van de Wet Vpb 1969). Via deze laatste twee artikelen worden reeds aan afgebakende groepen lichamen fiscale voordelen toegekend waarmee de winst in gevallen al kan worden teruggebracht tot nihil. Bij de bepaling van de winst voor de algemene vrijstelling voor stichtingen en verenigingen wordt daarom geen rekening gehouden met deze artikelen.

In het tweede lid van artikel 6 van de Wet Vpb 1969 wordt een uitzondering opgenomen voor «kleine» pensioen -en lijfrentestichtingen, die werkzaamheden verrichten als bedoeld in artikel 4, onderdeel b, van de Wet Vpb 1969. Deze stichtingen zijn eerder expliciet onder de belastingplicht gebracht, onder meer om te voorkomen dat resultaten ten gevolge van het vroegtijdig overlijden van de uitkeringsgerechtigde(n) onbelast zouden blijven. Met de onderhavige wijziging is geen verandering van dit beleid beoogd.

Op dit moment zijn de winstdrempel en de mogelijkheid om – ter voorkoming van eindafrekening – te opteren voor belastingplicht opgenomen in het Vrijstellingsbesluit vennootschapsbelasting. Door deze bepalingen op te nemen in het derde en vierde lid van artikel 6 van de Wet Vpb 1969 kan dit besluit komen te vervallen. Ten opzichte van het besluit wordt de optieregeling in het vierde lid verstrakt. Waar eerst per jaar voor belastingplicht kon worden geopteerd moet deze keuze nu voor een periode van ten minste vijf jaren worden gemaakt. Hiermee wordt voorkomen dat er met een te grote regelmaat openingsbalansen en slotbalansen moeten worden opgesteld, hetgeen gepaard gaat met extra administratieve lasten en uitvoeringskosten. De inspecteur beslist op het verzoek bij voor bezwaar vatbare beschikking.

Artikel IV, onderdeel D (artikel 16 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Als gevolg van de wijziging van artikel 16, eerste lid, van de Wet Vpb 1969 vervalt de ondergrens van € 227 en wordt het totale bedrag dat per jaar als aftrekbare gift kan worden aangemerkt verhoogd van maximaal 10% van de winst naar maximaal 50% van de winst, waarbij de totale aftrekbare gift niet meer mag bedragen dan € 100 000.

Daarnaast wordt in het eerste lid, eerste volzin, de zinsnede «instelling als bedoeld in artikel 6.33, eerste lid, onderdeel b, van de Wet inkomstenbelasting 2001» vervangen door «algemeen nut beogende instelling». Deze wijziging is het gevolg van het opnemen van een definitie van algemeen nut beogende instellingen in de AWR. Hiermee wordt geen inhoudelijke wijziging beoogd.

In het nieuwe derde lid wordt geregeld dat de aftrek wordt verhoogd met 50% van het bedrag van de giften die zijn gedaan aan een culturele instelling als bedoeld in artikel 2, derde lid, onderdeel n, van de AWR (artikel VII, onderdeel A) met een maximum van € 2500. Dit betekent dat de verhoging van 50% wordt toegepast over maximaal € 5 000 van de aan dergelijke instellingen gedane giften.

Voorbeeld:

Gegevens: Een BV heeft een winst van € 100 000. Onder de huidige giftenaftrek kwalificeert maximaal € 10 000 als aftrekbare gift.

Uitwerking huidige giftenaftrek: Over de eerste € 227 geldt geen giftenaftrek. Bij een gift van € 10 000 bedraagt de aftrekbare gift dan € 9773.

Uitwerking voorgestelde giftenaftrek: Over de eerste € 5 000 geldt een giftenaftrek van 150% als de gift wordt gedaan aan een culturele instelling. Totale giftenaftrek bedraagt bij een gift van € 10 000 dan € 12 500 (€ 5 000 x 1,5 + € 5000).

Artikel IV, onderdeel E (artikel 35 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

In het nieuwe artikel 35 van de Wet Vpb 1969 wordt in het kader van de in het algemeen deel van deze memorie toegelichte horizonbepaling voor nieuwe belastinguitgaven geregeld dat de verhoogde giftenaftrek voor culturele instellingen tot het boekjaar dat aanvangt in 2018 van kracht zal zijn.

Artikel V

Artikel V (artikel 2 van de wet op de loonbelasting 1964)

Voorgesteld wordt de vrijwilligersregeling van artikel 2, zesde lid, van de Wet op de loonbelasting, aan te passen door de kring van instellingen waarvoor deze faciliteit geldt, te verruimen. Deze regeling bepaalt dat een persoon die als vrijwilliger een vergoeding van ten hoogste € 150 per maand en € 1 500 per kalenderjaar ontvangt van een in dat lid bedoelde instelling waarvoor vrijwilligerswerk wordt verricht, onder bepaalde voorwaarden niet in dienstbetrekking is bij die instelling. De faciliteit geldt thans voor vrijwilligers die vrijwilligerswerk verrichten voor een privaot- of publiekrechtelijk lichaam dat niet is onderworpen aan de vennootschapsbelasting of voor een sportorganisatie. Aan deze kring van instellingen wordt nu de ANBI toegevoegd. Door deze uitbreiding geldt de faciliteit niet meer alleen voor ANBI's die niet zijn onderworpen aan de vennootschapsbelasting of daarvan zijn vrijgesteld, maar ook voor ANBI's die wel aan de vennootschapsbelasting zijn onderworpen. Daarnaast worden nog enkele redactionele verbeteringen in de tekst van de onderhavige bepaling aangebracht waarmee geen inhoudelijke wijziging is beoogd.

Artikel VI

Artikel VI (artikel 69 van de Wet belastingen op milieugrondslag)

De wijziging van artikel 69, tweede en derde lid, van de Wet belastingen op milieugrondslag (Wbm) strekt ertoe dit artikel in overeenstemming te brengen met het feit dat in de AWR een definitie wordt opgenomen van een algemeen nut beogende instelling (ANBI) (zie artikel VII). Een deel van de voorwaarden die in de Wbm aan ANBI's worden gesteld kunnen in dat geval vervallen, omdat deze dan direct volgen uit de AWR. Tevens wordt van de gelegenheid gebruik gemaakt om in datzelfde artikel de voorwaarden inzake een sociaal belang behartigende instelling meer in overeenstemming te brengen met de voorwaarden in de Successiewet 1956. Hierbij wordt het verschil in doel van deze fiscale faciliteiten in ogenschouw genomen. Dit leidt ertoe dat de bestaande voorwaarden in artikel 69 van de Wbm die samenhangen met het geven van teruggaaf van energiebelasting van toepassing blijven.

Artikel VII

Artikel VII, onderdeel A (artikel 2 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)

Artikel 2 van de AWR bevat definitiebepalingen van begrippen die in meerdere belastingwetten worden gehanteerd. Het past om ook de definitie van de ANBI in dit artikel op te nemen. De ANBI-status is voor meerdere belastingwetten van belang, zoals de Wet IB 2001, de Successiewet 1956, de Wet Vpb 1969 en de Wbm. Ook wordt de definitie op grond van de in het onderhavige wetsvoorstel opgenomen wijzigingen van belang voor de Wet LB 1964. De definitie wordt uitgewerkt in het voorgestelde artikel 5b van de AWR (artikel VII, onderdeel B). Naast de definitie van ANBI wordt ook de definitie van culturele instelling – een ANBI die zich voor meer dan 90% op cultuur richt – in laatstgenoemd artikel van de AWR opgenomen, omdat aan het zijn van culturele instelling voor meerdere belastingen gevolgen zijn verbonden.

Artikel VII, onderdeel B (artikel 5b van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)

In het voorgestelde artikel 5b van de AWR wordt uitwerking gegeven aan de definitie van de ANBI.

De teksten zijn grotendeels ontleend aan artikel 6.33 van de Wet IB 2001, waarin thans nog de definitie van de ANBI is opgenomen. Dit geldt ook voor de bepalingen over de wijze waarop instellingen als ANBI kunnen worden aangemerkt of in welke gevallen die status hen kan worden ontnomen. In het eerste lid van genoemd artikel 5b is ter verduidelijking en met het oog op een betere uitvoering een aantal wijzigingen aangebracht ten opzichte van de overeenkomstige tekst uit artikel 6.33 van de Wet IB 2001.

De eerste wijziging is de vervanging van het te definiëren begrip instellingen door de term algemeen nut beogende instellingen. Dat is immers het begrip dat gedefinieerd moet worden in deze definitiebepaling. Gehandhaafd is de voorwaarde dat de instelling uitsluitend of nagenoeg uitsluitend het algemeen nut moet beogen. De wijzigingen strekken voor het overige ertoe een verbetering en verduidelijking te geven met betrekking tot de invulling van het begrip algemeen nut beogende instelling. Dat betreft ten eerste de zekerstelling van de eis dat ANBI's moeten voldoen aan bij ministeriële regeling te stellen voorwaarden. In de Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 2001 zijn thans weliswaar voorwaarden opgenomen waaraan instellingen moeten voldoen om als ANBI aangemerkt te kunnen worden, maar in de rechtspraak is wel eens de vraag aan de orde gesteld of de reikwijdte van de huidige delegatiebepaling voldoende ver strekt om die voorwaarden te mogen stellen en in het verlengde daarvan de vraag of er ruimte is om daadwerkelijk aan die voorwaarden te toetsen. Daarover mag geen onduidelijkheid bestaan. Uiteraard zullen deze voorwaarden, alsmede de bepalingen die betrekking hebben op de methode van het aanmerken als ANBI of het ontnemen van die status, worden overgebracht naar de Uitvoeringsregeling AWR. Voorts is in deze definitie een aantal rechtsvormen uitgesloten van de mogelijkheid als ANBI aangemerkt te worden. Dit zijn rechtsvormen die zijn opgericht met het oog op het doen van uitkeringen aan de aandeelhouders of om voordelen ten bate van de leden te behalen. Daarmee kunnen zij dus per definitie niet voldoen aan de voorwaarde dat de ANBI uitsluitend of nagenoeg uitsluitend het algemeen belang moet beogen.

Nieuw ten opzichte van de bestaande tekst is het voorgestelde tweede lid. Op grond van deze bepaling worden publiekrechtelijke lichamen als bedoeld in artikel 1, eerste lid, van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek,

altijd aangemerkt als ANBI. Deze lichamen – de Staat, de provincies, de gemeenten, de waterschappen, alsmede alle lichamen waaraan krachtens de Grondwet verordenende bevoegdheid is verleend – zijn daarmee automatisch ANBI en zijn vrijgesteld van de verplichting een verzoek te doen om als ANBI aangemerkt te worden. Dit is overigens geen wijziging in beleidsopvatting, wel in de uitvoering. Deze lichamen zijn op grond van de huidige tekst verplicht een verzoek te doen om als ANBI aangemerkt te worden. Een dergelijk verzoek wordt in alle gevallen gehonoreerd, omdat publiekrechtelijke lichamen naar hun aard worden geacht altijd het algemeen nut te beogen.

Het derde lid van het nieuwe artikel 5b bevat een lijst van doelen die als algemeen nut worden aangemerkt. Bij het opstellen van de lijst is aangesloten bij de doelen die in de loop van de lange geschiedenis van de faciliteiten voor ANBI's zijn uitgekristalliseerd als algemeen nut. Dat deze doelen onomstreden zijn, moge ook blijken uit het feit dat zij in grote lijn overeenkomen met de suggesties die ontvangen zijn van wetenschappelijke zijde en uit de filantropische sector zelf. De nieuwe Nederlandse lijst is ook gehouden naast de lijsten die in het Verenigd Koninkrijk en in Duitsland worden gehanteerd voor «charitable purposes» onderscheidenlijk «Gemeinnützige Zwecke». Met name de Duitse lijst is veel langer dan de voorgestelde als gevolg van een grotere uitsplitsing en precisering van de doelen. Dergelijke uitsplitsingen kunnen echter eenvoudshalve worden samengenomen in een algemeen geformuleerd verzamelbegrip. De Duitse opsomming wordt afgesloten met een bepaling op grond waarvan een doel dat niet genoemd is, maar wel ten goede komt aan de gemeenschap op materieel, geestelijk of zedelijk gebied eveneens als «gemeinnützig» kan worden aangemerkt. De lijst van het Verenigd Koninkrijk vertoont grote overeenkomst met de thans voorgestelde Nederlandse lijst. Zij bestaat uit twaalf in min of meer algemene termen uitgeschreven goede doelen, aangevuld met een restrubriek met het oog op ontwikkelingen in de maatschappelijke opvattingen over algemeen nut. Het is de vraag of een dergelijke restrubriek ook in de Nederlandse verhoudingen nodig is. Er is een lange traditie van filantropie, een iets kortere traditie van fiscale begeleiding van het geven ten behoeve van algemeen nuttige doelen, met als resultante dat er zoals gezegd brede consensus bestaat over wat als een algemeen nuttig doel wordt beschouwd en wat niet. Daarnaast is door de keuze voor ruime definities in plaats van grote detaillering vanzelf ruimte om maatschappelijke ontwikkelingen op te vangen binnen de huidige lijst. Een overweging daarbij is ook dat de discussie rond het algemeen nut zich meer toespitst op de vraag of het algemeen belang dan wel een particulier belang wordt gediend.

Overigens kan geconcludeerd worden dat, ook al is de systematiek qua detaillering niet geheel hetzelfde, in beide landen grosso modo dezelfde doelen als in Nederland als algemeen nuttig worden aangemerkt. Met de nadere inkadering van het ANBI-begrip is geen beleidswijziging beoogd. De ANBI's die op de huidige ANBI-lijst staan die gepubliceerd is op de site van de Belastingdienst, hebben bij het verzoek om in de lijst te worden opgenomen, aangegeven dat zij uitsluitend dan wel nagenoeg uitsluitend één of meer van de als algemeen nut erkende doelen beogen. Een nieuwe toetsing als gevolg van het opnemen in de wet van een opsomming van als algemeen nut erkende doelen is daarom niet nodig. Er wordt overgangsrecht getroffen opdat instellingen die op de voet van artikel 6.33 van de Wet IB 2001 (terecht) zijn aangemerkt als ANBI, met ingang van 1 januari 2012 als zodanig zijn aangemerkt op grond van het nieuwe artikel 2, derde lid, onderdeel m, van de AWR. Dit laat onverlet dat de Belastingdienst in het kader van regulier toezicht toetst of de instellingen terecht op de lijst zijn opgenomen. Naast het 90% algemeennut-criterium is daarbij ook van belang dat wordt voldaan aan de overige bij ministeriële regeling gestelde voorwaarden.

De rubrieken vertonen grote overeenkomst met een aantal van de beleidsterreinen van de overheid. Dat spreekt eigenlijk vanzelf, want ook de overheid richt zich in brede zin op het algemeen nut. De filantropie is daaraan complementair. Overigens is het niet zo dat alle uit de beleids-terreinen van de overheid voortvloeiende maatschappelijke activiteiten, hoezeer ook van belang voor de gemeenschap als geheel, ook als algemeen nut in de zin van de ANBI-regeling kunnen worden beschouwd. Zo zijn bijvoorbeeld werkgelegenheid en (volks)huisvesting belangrijke maatschappelijke doelen. Dit betekent echter niet dat ook woningcorporaties (toegelaten instellingen ex artikel 70 Woningwet) en (commerciële) bedrijven met werknemers als ANBI kunnen kwalificeren. Deze doelen staan dan ook niet opgenomen in genoemd derde lid. Ook sport is niet als zelfstandige rubriek opgenomen. Sportverenigingen kwalificeren op zichzelf beschouwd vanouds niet als ANBI omdat zij in eerste instantie het eigen, particuliere belang van de leden van die vereniging behartigen en niet kunnen voldoen aan de voorwaarde om voor ten minste 90% het algemeen nut te beogen. Het algemeen belang wordt door deze verenigingen slechts op indirecte wijze gediend. Dat sportverenigingen niet kunnen kwalificeren als ANBI geldt in beginsel voor alle sportverenigingen, dus ook met betrekking tot die sportverenigingen waarvan de leden een (lichamelijke) beperking hebben. Dit uitgangspunt is van oudsher op deze wijze ook in de rechtspraak bevestigd. Sportverenigingen vallen wel onder het begrip SBBI, en zijn daarom vrijgesteld van schenken- en erfbelasting. Het is echter niet zo dat geen enkele organisatie die werkzaam is in de sportieve sfeer zou kunnen worden aangemerkt als ANBI. Het is onder omstandigheden namelijk mogelijk dat zij op grond van één van de wel als zodanig benoemde rubrieken kwalificeren voor de ANBI-status. Daarbij moet gedacht worden aan organisaties die zich qua doelstelling richten op specifieke doelgroepen, zoals jongeren in achterstandswijken of op gehandicapten, en hun doel trachten te bereiken door middel van het bevorderen van sportactiviteiten. Voorbeelden hiervan zijn de Johan Cruyff-foundation en de Richard Krajicek Stichting. Ook instellingen die zich als overkoepelend samenwerkings- en adviesorgaan richten op het werven en verdelen van geld ten behoeve van sportbeoefening door mensen met een beperking, het geven van informatie hierover en het geven van voorlichting, kunnen als ANBI worden aangemerkt, en zijn dat dan ook. Afhankelijk van hun specifieke doel vallen zij dan bijvoorbeeld onder de rubriek «gezondheid» of «jeugd- en ouderenzorg». Ook de bij de vereniging Gehandicaptensport Nederland aangesloten verenigingen en stichtingen, waarvan de activiteiten gericht zijn op een therapeutische werking, vallen onder deze categorie. Tot slot worden als ANBI aangemerkt sportkoepels die het maatschappelijk belang van sport uitdragen en de Olympische gedachte bevorderen, zoals NOC*NSF.

Om een indicatie te geven van wat moet worden verstaan onder de categorieën algemeen nut die nu in de wet worden opgenomen, volgt hierna per rubriek een korte beschrijving, overigens deels ontleend aan de Dikke Van Dale. Compleet kan die toelichting niet zijn, gelet op de diversiteit van de doelen van de instellingen, doelen die in al hun diversiteit overigens wel onder ruime, gemeenschappelijke noemers kunnen worden gevat. Het belangrijkste criterium is in feite dat vanuit de instelling gezien, het beoogde doel voor meer dan 90% ten bate van het algemeen belang moet strekken en niet ten bate van het particulier belang. Bovendien moet dat doel niet alleen volgens de statuten worden beoogd, maar ook feitelijk door de instelling worden gediend. Het is om deze reden dat bijvoorbeeld werknemers- en werkgeversverenigingen die als belangenbehartiger «pur sang» van de eigen achterban optreden, niet als ANBI kunnen kwalificeren.

De Nederlandse lijst bevat de volgende doelen:

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

- Gezondheidszorg. Instellingen die zich met de gezondheidszorg bezighouden en zorgtaken verrichten, zullen doorgaans kwalificeren. Zoals hiervoor vermeld vallen ook verenigingen of stichtingen die door middel van sportbeoefening als doel beogen de gezondheidstoestand te verbeteren van mensen met een beperking of daardoor hun ziekte draaglijker te maken, in deze rubriek. Instellingen die louter voorzien in de huisvesting van zieken, ouderen of anderszins zorgbehoevenden kwalificeren echter niet als ANBI. Hun feitelijke werkzaamheid is de exploitatie van onroerend goed en dat is geen algemeen nut.
- Jeugd- en ouderenzorg. Bij deze categorieën gaat het om verenigingen en stichtingen die zich in het bijzonder richten op hulpbehoevende jongeren en ouderen. Gedacht kan worden aan de opvang van probleemjongeren die te kampen hebben met een drugs- en alcoholverslaving. Uitdrukkelijk wordt hier opgemerkt dat volgens vaste jurisprudentie gezelligheidsverenigingen zoals studentensociëteiten of de activiteitenclubjes in een bejaardenhuis hier niet onder vallen. Dan prevaleert immers het particulier belang boven het algemeen belang. Weer wel kunnen organisaties kwalificeren die zich richten op bijvoorbeeld het financieel mogelijk maken dat jongeren sporten die zelf niet over voldoende financiële mogelijkheden beschikken om contributie te betalen.
- Ontwikkelingssamenwerking. Hieronder wordt verstaan activiteiten die zonder directe tegenprestatie worden gedaan in landen met een veel lagere levensstandaard als de onze. Het bestrijkt een breed spectrum, van slachtofferhulp en noodhulp bij rampen tot onderwijs, gezondheid, watervoorziening enz. Als voorbeeld kan gedacht worden aan organisaties als Artsen zonder grenzen, of aan HIVOS, maar ook stichtingen die zich richten op verbetering van de leefomstandigheden in een klein gebied kunnen, als zij voldoen aan de overige voorwaarden, worden aangemerkt als ANBI. Met name op het gebied van ontwikkelingsamenwerking zijn in toenemende mate veel kleine, particuliere stichtingen actief.
- Dierenwelzijn. Dit is de dierenbescherming in engere zin, zoals de opvang van zwervkatten. Ook kan worden gedacht aan organisaties die zich richten op de verbetering van het leefklimaat van dieren in bredere zin door te streven naar betere leefomstandigheden van dieren die – uiteindelijk – voor consumptie bestemd zijn. Ook dierenambulances kwalificeren. Maar op commerciële basis werkende dierenpensions, paardenmaneges of hondenkennels kunnen niet als ANBI aangemerkt worden, omdat zij winst beogen.
- Religie, levensbeschouwing en spiritualiteit. Kerkgenootschappen staan, zoals in het algemeen deel van deze memorie opgemerkt, voor een lange traditie van filantropie. Deze instellingen en hun activiteiten passen daarom in beginsel bij uitstek binnen het concept van algemeen nut beogende instelling. Met het CIO (Interkerkelijk Contact in Overheidszaken) en de daarbij aangesloten grote religieuze instellingen in Nederland zijn door de Belastingdienst convenanten afgesloten. Onder de werking van het convenant vallen kerkgenootschappen (rechtspersonen in de zin van artikel 2 van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek) alsmede organisaties die aanwijsbaar verband hebben met een kerkgenootschap. De Belastingdienst gaat daarbij uit van een kerkelijke binding. Van die binding kan bij voorbeeld blijken uit de doelstelling, de benoeming of voordracht van het bestuur, de financiële verantwoording, de bestemming van het liquidatiesaldo of een kerkordelijk verband. In het convenant is uitdrukkelijk opgenomen dat een instelling met een kerkelijke binding dient te voldoen aan de voorwaarden van de ANBI regeling. Zo kunnen bijvoorbeeld commerciële brouwerijen of exploitatiestichtingen van onroerend goed ook al behoren zij bij een kerkgenootschap niet zelf worden aangemerkt als ANBI vanwege hun winst oogmerk. Levensbeschouwelijke stromingen

zijn gelijk gesteld met kerkgenootschappen, evenals spirituele bewegingen.

- Bevordering van de democratische rechtsorde. Hiermee wordt bijvoorbeeld bedoeld op politieke partijen. Maar ook organisaties die zich richten op het tegengaan van discriminatie, of op het bevorderen van gelijkheid, diversiteit, persvrijheid enzovoorts, behoren tot deze categorie. Als voorbeeld kan worden genoemd Amnesty International.
- Een combinatie van twee of meer van de bovengenoemde doelen. Er zijn instellingen die zich op meer doelen tegelijk richten, bijvoorbeeld de goededoelenloterijen. Om te voorkomen dat een afweging moet worden gemaakt welk doel prevaleert, is deze rubriek opgenomen.
- Tot slot wordt ook het financieel of op andere wijze ondersteunen van instellingen die één of meer van de hiervoor aangeduide doelen nastreven als algemeen nut aangemerkt. Hiermee wordt het begrip «steunstichting» ingevuld. In de praktijk komt het voor dat een instelling als doelstelling heeft: Gelden inzamelen voor stichting x teneinde de doelstelling van stichting x te ondersteunen. Als de te ondersteunen instelling x een ANBI is kwalificeert de steunstichting ook. Ook zijn er steunstichtingen die meerdere ANBI's (financieel) ondersteunen.

Het nieuwe vierde lid van artikel 5b van de AWR opent de mogelijkheid voor instellingen die zich (nagenoeg) uitsluitend richten op cultuur om tevens als culturele instelling aangemerkt te worden. Zowel in de inkomstenbelasting als in de vennootschapsbelasting wordt een multiplier voorgesteld voor de giftenaftrek aan culturele instellingen (zie de voorstellen met betrekking tot artikel 6.39a van de Wet IB 2001 en artikel 16 van de Wet Vpb 1969). Instellingen die als culturele instelling zijn aangemerkt worden op de door de Belastingdienst gepubliceerde ANBI-lijst van een herkenningsteken voorzien.

Het nieuwe vijfde lid van artikel 5b van de AWR is vrijwel gelijklopend aan het huidige tweede lid van artikel 6.33 van de Wet IB 2001. In deze bepaling is opgenomen dat de inspecteur op het verzoek om als ANBI aangemerkt te worden, beslist bij voor bezwaar vatbare beschikking. Toegevoegd is dat de in deze bepaling opgenomen procedure ook van toepassing is op het verzoek tot aanmerking als culturele instelling. Een verdere inhoudelijke wijziging is niet beoogd.

Het nieuwe zesde lid van artikel 5b van de AWR is ontleend aan het huidige derde lid van artikel 6.33 van de Wet IB 2001. Dit lid bepaalt dat de inspecteur bij voor bezwaar vatbare beschikking een ANBI niet meer als zodanig aanmerkt met ingang van het tijdstip waarop die instelling niet langer uitsluitend een algemeen nut beogend karakter heeft, niet meer voldoet aan de voorwaarden die in de ministeriële regeling zijn opgenomen, of niet meer gevestigd is in een van de in het eerste lid bedoelde staten. De inspecteur kan ook bij voor bezwaar vatbare beschikking de status van culturele instelling intrekken. Het tijdstip van intrekking kan in beide gevallen liggen voor de datum van dagtekening van de beschikking.

Het zevende en achtste lid van artikel 5b van de AWR zijn vrijwel gelijklopend aan het huidige vierde en vijfde lid van artikel 6.33 van de Wet IB 2001. Een inhoudelijke wijziging is niet beoogd.

Artikel VIII

Artikel VIII (overgangsbepaling verplaatsing definitie algemeen nut beogende instelling)

Deze bepaling bewerkstelligt dat algemeen nut beogende instellingen die op 31 december 2011 op de voet van artikel 6.33 van de Wet IB 2001 als zodanig zijn aangemerkt, met ingang van 1 januari 2012 geacht worden op de voet van de definitie in de AWR zoals zodanig te zijn aangemerkt.

ANBI's die op de door de Belastingdienst bijgehouden ANBI-lijst staan, hoeven niet opnieuw een verzoek te doen om daarop opgenomen te worden.

De staatssecretaris van Financiën,
F. H. H. Weekers