

## Anbi-wetgeving in strijd met de vrijheid van kapitaalsverkeer?

prof. dr. S.J.C. Hemels<sup>1</sup>

Op 6 april 2011 publiceerde de Europese Commissie (hierna: EC) een persbericht waarin de EC aankondigde Nederland voor het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: HvJ) te brengen, omdat de Nederlandse fiscale behandeling van schenkingen aan algemeen nut beogende instellingen (hierna: anbi's) discriminerend zou zijn en in strijd met de EU-regels betreffende het vrije verkeer van kapitaal.<sup>2</sup> Dit bericht wekte bij mij enige verbazing. Uiteraard wist ik dat de EC op 18 maart 2010 Nederland formeel had verzocht om de anbi-regeling aan te passen. Het leek mij echter een uitleg van de Nederlandse regeling de EC gerust zou moeten stellen. Dat was dus kennelijk niet het geval. De vraag is nu of de EC een punt heeft en de huidige Nederlandse regeling inderdaad in strijd is de vrijheid van kapitaalverkeer. In deze opinie zoek ik een antwoord op deze vraag. Daartoe zal ik eerst de bezwaren van de EC bespreken en deze analyseren in het licht van de jurisprudentie van het HvJ over anbi's en de Nederlandse anbi-regeling. Daarbij is mede van belang de wijze waarop de Belastingdienst uitvoering geeft aan deze wetgeving en een wijziging naar aanleiding van de Geefwet.<sup>3</sup> Deze verzwakken mogelijk de Nederlandse procespositie.

### 1 De Nederlandse anbi-regeling

Tot 1 januari 2008 was het voor in Nederland gevestigde anbi's niet noodzakelijk dat zij als zodanig waren geregistreerd. Ook zonder registratie had een instelling die het algemeen nut beoogde recht op fiscale faciliteiten. Hierbij was van belang dat artikel 6.34 Wet IB 2001 periodieke giften als giften aan *in Nederland gevestigde* instellingen beschreef. Op vergelijkbare wijze definieerde artikel 6.35 Wet IB 2001 'andere giften' als giften aan in Nederland gevestigde instellingen. Giften aan niet in Nederland gevestigde instellingen konden op grond van artikel 6.37 Wet IB 2001 alleen in aftrek worden gebracht 'voorzover de instellingen daartoe door Onze Minister zijn aangewezen'. Het beleid was dat van deze aanwijzingsbevoegdheid een beperkt gebruik werd gemaakt.<sup>4</sup>

---

<sup>1</sup> Erasmus Universiteit Rotterdam en Allen & Overy LLP, Amsterdam.

<sup>2</sup> Persbericht van 6 april 2011, nr. IP/11/429.

<sup>3</sup> Wet van 22 december 2011, Stb. 2011, 641.

<sup>4</sup> Dit beleidspunt kwam in diverse besluiten herhaald, laatstelijk in het besluit van 8 augustus 2005, nr. CPP2005/1373M, NTFR 2005/1055. Drie categorieën instellingen kwamen voor aanwijzing in aanmerking: (1) buitenlandse instellingen waarvan de invloedssfeer of het werkterrein zich tot Nederland uitstrekt, zoals Europese politieke partijen vertegenwoordigd in het Europees Parlement. (2) Buitenlandse organisaties, waarvan de invloedssfeer of het werkterrein zich niet tot Nederland uitstreckte, maar die zich wel op mondiaal niveau inzetten voor milieu- en natuurbescherming. Voor de aftrekbaarheid van giften aan deze instellingen werden aanvullende eisen gesteld aan de over te leggen informatie, zoals een verklaring van het land waar de instelling haar zetel had, statuten, een overzicht van feitelijke activiteiten en de jaarrekening. Periodiek verscheen een geactualiseerde lijst van deze aangewezen instellingen, voor het laatst gebeurde dit bij het besluit uit 2005. Op deze lijst stonden toen slechts 22 instellingen. (3) Buitenlandse instellingen met een speciale betekenis voor belastingplichtigen, die op grond van de woonplaatsfictie van art. 2.2 IB 2001 geacht werden in Nederland te wonen (uitgezonderd diplomaten en ambtenaren). Deze instellingen hoefden niet te worden aangewezen. De belastingplichtigen hoefden slechts aan te tonen dat de instelling in hun woonland dezelfde functie vervulde als een in Nederland gevestigde instelling die aan de voorwaarden van afdeling 6.9 Wet IB 2001 voldeed. Daarnaast moesten ook de giften voldoen aan de voorwaarden van afdeling 6.9 Wet IB 2001 om aftrekbaar te zijn.

Bezwaar en beroep tegen een weigering om een instelling aan te wijzen was niet mogelijk.

Al in 1996 betwijfelde Van der Woude of het onderscheid dat de giftenaftrek maakte tussen Nederlandse en buitenlandse instellingen wel in overeenstemming was met het EG-Verdrag.<sup>5</sup> Tien jaar later, in juli 2006, deelde de EC mee dat giften aan bonafide algemeen nut beogende instellingen in andere lidstaten dezelfde fiscale behandeling moeten krijgen als giften aan in eigen land gevestigde instellingen.<sup>6</sup> In september van dat jaar wees het HvJ zijn eerste anbi-arrest, waarna in feite duidelijk was dat de Nederlandse wetgeving moest veranderen.<sup>7</sup>

Deze wijziging was overigens al opgenomen in het Belastingplan 2006 (Stb. 2005, 683), maar trad uiteindelijk pas op 1 januari 2008 in werking (op grond van het invoeringsbesluit Stb. 2007, 122), dit vanwege 'controle- en handhaafbaarheidsoverwegingen'.<sup>8</sup> Sindsdien komen niet alleen giften gedaan aan in Nederland gevestigde instellingen, maar aan alle instellingen gevestigd in een lidstaat van de Europese Unie, de BES-eilanden, Aruba, Curaçao, Sint Maarten, of een bij ministeriële regeling aangewezen mogendheid in aanmerking voor de giftenaftrek. Vanaf 1 januari 2008 moeten bovendien alle instellingen, ongeacht waar zij zijn gevestigd, door de Belastingdienst als anbi zijn aangewezen om voor de giftenaftrek in aanmerking te komen. Tot en met 2011 stond dit in artikel 6.33, lid 1, onderdeel b Wet IB 2001. Met ingang van 1 januari 2012 bepaalt artikel 5b, lid 1, onderdeel a, ten vierde AWR dat de instelling door de daartoe bevoegde inspecteur als zodanig moet zijn aangemerkt. Artikel 5b, lid 1, onderdeel a, ten derde AWR bepaalt dat dit geldt voor instellingen die zijn gevestigd in het Koninkrijk, in een andere lidstaat van de Europese Unie of in een bij ministeriële regeling aangewezen staat. De registratie-eis is dus sinds 2008 gelijk voor instellingen die in Nederland en in een andere EU-lidstaat zijn gevestigd.

Dit maakt het dus op het eerste gezicht opmerkelijk dat de EC bezwaar heeft tegen de Nederlandse anbi-regeling en roept de vraag op wat dit bezwaar precies inhoudt.

## **2 De bezwaren van de EC**

De EC vindt het in het persbericht uit 2011 in strijd met het vrije kapitaalverkeer dat de Nederlandse belastingvermindering voor giften aan anbi's alleen geldt voor schenkingen aan instellingen die in Nederland zijn aangemeld en niet voor schenkingen aan buitenlandse instellingen. De EC licht toe dat schenkingen aan buitenlandse instellingen niet in aanmerking komen voor belastingvermindering tenzij de buitenlandse instelling zich in Nederland heeft aangemeld. In de praktijk kan dit volgens de EC Nederlandse belastingplichtigen ervan weerhouden schenkingen te doen aan buitenlandse instellingen die niet in Nederland zijn aangemeld.

De EC is van mening dat de meldingsplicht voor buitenlandse instellingen onevenredig is en onverenigbaar met de EU-regels betreffende het vrije verkeer van kapitaal zoals

---

<sup>5</sup> A.W. van der Woude, Fiscale discriminatie naar nationaliteit en woonplaats, FED 1996, p. 1298.

<sup>6</sup> Persbericht van 10 juli 2006, IP/06/964. Hierin deelde de EC mee dat het Verenigd Koninkrijk formeel was verzocht om de discriminatie van buitenlandse anbi's te beëindigen.

<sup>7</sup> HvJ EG 14 september 2006, zaak C-386/040, Centro di Musicologia Walter Stauffer tegen Finanzamt München für Körperschaften, NTFR 2006/1487.

<sup>8</sup> Kamerstukken, 30 306, nr. 16, p. 7.

gewaarborgd bij artikel 63 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie en artikel 40 van de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte.

Volgens de EC had het HvJ in een vergelijkbaar geval geoordeeld dat "niets de belastingautoriteiten van de lidstaat van heffing belet om van een belastingplichtige die aanspraak maakt op aftrekbaarheid voor de belasting van giften aan in een andere lidstaat gevestigde instellingen, overlegging van de relevante bewijsstukken te verlangen" (punt 60 van zaak C-318/07, Persche, van 27 januari 2009). Kennelijk is de EC van oordeel dat het voor buitenlandse instellingen voldoende is dat in plaats van een registratieplicht, een inlichtingenplicht geldt. Dit zouden de mogelijkheden om giften aan buitenlandse instellingen te doen, ruimer maken dan om giften aan Nederlandse instellingen te doen, omdat daarvoor wel een registratieverplichting geldt. Voor giften aan buitenlandse instellingen zou in wezen worden teruggekeerd naar de situatie die tot 2008 voor in Nederland gevestigde instellingen gold. De vraag is nu of de EC op grond van de jurisprudentie van het HvJ inderdaad een registratieplicht kan verbieden, ongeacht het feit dat deze zowel voor binnenlandse als voor buitenlandse instellingen geldt.

### **3 De anti-jurisprudentie van het HvJ**

Het HvJ heeft inmiddels vier arresten over anti's gewezen. Het eerste arrest, de Stauffer zaak uit 2006, betrof een vrijstelling in de Duitse vennootschapsbelasting die wel gold voor een in Duitsland gevestigde anti, maar niet voor een in een andere EU-lidstaat gevestigde anti.<sup>9</sup> De tweede zaak, de Persche zaak uit 2009, betrof de giftenaftrek in de Duitse inkomstenbelasting, die wel werd verleend voor giften aan een in Duitsland gevestigde instelling, maar niet voor giften aan een in een andere EU-lidstaat gevestigde instelling.<sup>10</sup> De derde zaak, Heukelbach, die het HvJ in 2011 besliste ging over een verlaagd successiebelastingtarief dat voor alle in België gevestigde anti's gold en alleen voor in een andere lidstaat van de EU gevestigde anti's als de erflater in die lidstaat verbleef of zijn arbeidsplaats had.<sup>11</sup> De vierde zaak, Commissie tegen Oostenrijk, eveneens uit 2011, betrof de Oostenrijkse giftenaftrek die feitelijk slechts gold voor in Oostenrijk gevestigde onderzoeks- en onderwijsinstellingen en niet voor in andere lidstaten van de EU en de EER gevestigde instellingen.<sup>12</sup> In al deze zaken konden in een andere lidstaten gevestigde instellingen in het geheel niet of niet tegen dezelfde voorwaarden gebruik maken van de anti-faciliteiten. In al deze zaken besliste het HvJ dat dit in strijd was met de vrijheid van kapitaalverkeer uit, wat nu is, artikel 63 Verdrag inzake de Werking van de Europese Unie (VWEU) en, zo besliste het HvJ in de zaak Commissie tegen Oostenrijk, artikel 40 van de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte (EER-Overeenkomst). Hiervoor bestond geen rechtvaardiging.

Geen van deze zaken lijkt echter op de Nederlandse regeling die op gelijke wijze geldt voor in Nederland en in andere lidstaten gevestigde instellingen. De vraag is derhalve of

---

<sup>9</sup> HvJ EG 14 september 2006, zaak C-386/040, Centro di Musicologia Walter Stauffer tegen Finanzamt München für Körperschaften, NTFR 2006/1487.

<sup>10</sup> HvJ EG 27 januari 2009, zaak C-318/07, Hein Persche tegen Finanzamt Lüdenscheid, NTFR 2009/366.

<sup>11</sup> HvJ 10 februari 2011, zaak C-025/10, Missionswerk Werner Heukelbach eV tegen Belgische Staat, NTFR 2011/528.

<sup>12</sup> HvJ 16 juni 2011, zaak C-10/10, Europese Commissie v. Republiek Oostenrijk, NTFR 2011/1557.

op grond van deze jurisprudentie Nederland niet van buitenlandse instellingen mag eisen, dat zij zich net als Nederlandse instellingen registreren.

Allereerst is van belang dat in de besproken jurisprudentie steeds sprake was van een verschil in behandeling van binnenlandse en buitenlandse instellingen, terwijl daar in het geval van Nederland geen sprake van is. Anders dan de EC stelt, discrimineert Nederland niet: buitenlandse anbi's moeten aan dezelfde voorwaarden voldoen als in Nederland gevestigde anbi's. In de Nederlandse situatie gaat het er om of de registratieplicht een ongerechtvaardigde belemmering vormt, ongeacht het feit dat deze ook voor in Nederlandse instellingen geldt.

In paragraaf 39 van het Stauffer-arrest benadrukt het HvJ dat lidstaten niet verplicht zijn om ervoor zorg te dragen dat buitenlandse stichtingen die in hun lidstaat van herkomst zijn erkend als van algemeen nut, op hun grondgebied automatisch dezelfde erkenning krijgen. De lidstaten mogen zelf bepalen welke doelen zij van algemeen nut vinden. In paragraaf 40 vervolgt het HvJ dat dit niet wegneemt "dat wanneer een stichting die in een lidstaat is erkend als van algemeen nut tevens voldoet aan de daartoe in de wetgeving van een andere lidstaat gestelde voorwaarden en de bevordering van identieke gemeenschapsbelangen nastreeft, hetgeen de nationale autoriteiten van deze laatste staat, de rechterlijke instanties daaronder begrepen, dienen te beoordelen, de autoriteiten van deze lidstaat deze stichting het recht op gelijke behandeling niet kunnen weigeren op de enkele grond dat zij niet op hun grondgebied is gevestigd." In deze passage, die ook terug te vinden is in paragraaf 49 van het Persche arrest en paragraaf 32 van het Heukelbach arrest, staat het HvJ toe om voorwaarden te stellen. In het Persche arrest (paragraaf 50) en het Heukelbach arrest (paragraaf 33) voegde het HvJ daar nog aan toe dat een instelling die in een lidstaat is gevestigd en voldoet aan de door een andere lidstaat voor de toekenning van fiscale voordelen gestelde voorwaarden, met het oog op de toekenning door laatstgenoemde lidstaat van fiscale voordelen ter bevordering van de betrokken activiteiten van algemeen nut, in een situatie verkeert die vergelijkbaar is met die van de als van algemeen nut erkende instellingen die in laatstgenoemde lidstaat zijn gevestigd. In paragraaf 34 van Heukelbach overweegt het HvJ: 'Zoals blijkt uit de (...) rechtspraak, kunnen in die omstandigheden, wanneer het betrokken als van algemeen nut erkende organisme voldoet aan de andere voorwaarden dan die betreffende de plaats van de zetel van werkzaamheden die in de Waalse wettelijke regeling worden gesteld om voor belastingvoordelen op het gebied van successierechten in aanmerking te komen, wat door de verwijzende rechter moet worden beoordeeld, de autoriteiten van deze lidstaat dat organisme het recht op gelijke behandeling niet weigeren op grond dat het geen zetel van werkzaamheden heeft op het grondgebied van de betrokken lidstaat dan wel in de lidstaat waar de erflater zijn arbeidsplaats heeft gehad of is verbleven.'

De vraag is nu of de lidstaat slechts materiële voorwaarden mag stellen (bijvoorbeeld ten aanzien van het doel), of ook formele voorwaarden, zoals het hebben van een registratie. Als formele eisen niet zouden zijn toegestaan, is het de vraag wanneer precies sprake van een formele eis en wanneer van een materiële eis. Zou een buitenlandse instelling dan ook niet verplicht zijn om te voldoen aan een eis als het hebben van een beleidsplan, de integriteitstoets die aansluit bij bepaalde strafrechtelijke veroordelingen en de beloningseisen voor bestuurders? Dat lijkt toch wel een erg grote inbreuk op de autonomie van lidstaten om zelf te bepalen wat zij van algemeen nut beogende instellingen eisen. Bovendien wordt het lastig om te spreken van het in een vergelijkbare situatie verkeren als de in Nederlandse instelling aan veel meer eisen moet

voldoen dan de buitenlandse instelling. Voorts lees ik in de overwegingen van het HvJ geen beperkingen tot materiële voorwaarden. Zo is, bijvoorbeeld, paragraaf 34 van het Heukelbach-arrest zeer algemeen geformuleerd: de andere voorwaarden dan die betreffende de plaats van zetel. Onder die andere voorwaarden kunnen ook formele voorwaarden vallen. Als formele voorwaarden wel zijn toegestaan, mits deze zonder onderscheid naar vestigingsplaats worden gesteld, is naar mijn mening het argument van de EC, dat overlegging van relevante bewijsstukken kan worden verlangd, niet ter zake doende. Er is dan immers geen plicht tot het beter behandelen van buitenlandse instellingen: zonder registratie, een van de voor de toekenning van fiscale voordelen gestelde voorwaarden, geen fiscale voordelen. van een vergelijkbaar geval met de Persche zaak is, anders dan de EC in het persbericht van 6 april 2011 stelt, geen sprake. In de Persche zaak was er immers wel een onderscheid naar vestigingsplaats en ging het bovendien niet over een algemene registratie-eis.

Ik lees in de jurisprudentie van het HvJ geen verbod op de registratie-voorwaarde, mits deze maar op gelijke wijze geldt, ongeacht de vestigingsplaats van de instelling. Op grond van de wet is dit het geval. Het is echter de vraag of de wijze waarop de Belastingdienst uitvoering heeft gegeven aan deze voorwaarde, niet toch leidt tot een ongelijke behandeling. Sinds de inwerkingtreding van de Geefwet, geldt dit in nog sterkere mate voor publiekrechtelijke lichamen. Ik ga hier in de volgende twee paragrafen nader op in.

#### **4 Wijze van aanvragen van anbi-status**

In Nederland gevestigde instellingen kunnen het aanvraagformulier voor de anbi-beschikking downloaden van de website van de Belastingdienst<sup>13</sup> of het schriftelijk aanvragen bij het anbi-team in Den Bosch. Zij hebben daarvoor wel een Rechtspersonen en Samenwerkingsverbanden Informatienummer (RSIN) dat ze bij inschrijving bij de Kamer van Koophandel krijgen, of fiscaal nummer voor nodig. Buitenlandse instellingen hebben zo'n nummer niet en kunnen het downloadbare formulier daarom niet gebruiken. Op de website van de Belastingdienst staat: "Een buitenlandse instelling die wil worden aangewezen als ANBI vraagt schriftelijk een aanvraagformulier aan bij Belastingdienst/Oost-Brabant. U hebt daarvoor geen fiscaal nummer nodig." Mogelijk dat het schriftelijk aanvragen van een formulier als belemmerend wordt ervaren ten opzichte van het downloaden van een formulier. Dit is nog los van het feit dat al deze informatie slechts in het Nederlands beschikbaar is.

#### **5 Nederlandse publiekrechtelijke instellingen automatisch anbi**

Sinds 1 januari 2012 bepaalt artikel 5b, lid 2 AWR dat publiekrechtelijke lichamen als bedoeld in artikel 1, eerste lid, van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek (hierna: BW) algemeen nut beogende instellingen zijn. Het doen van een verzoek en aanwijzing door de Belastingdienst is voor deze instellingen dus niet meer nodig. Dit is een wijziging ten opzichte van de situatie voor de inwerkingtreding van de Geefwet. Toen moesten publiekrechtelijke instellingen wel worden aangewezen om de anbi-status te verkrijgen en kregen ze deze status dus niet van rechtswege. Artikel 1, eerste lid, Boek 2 BW bepaalt het volgende: De Staat, de provincies, de gemeenten, de waterschappen, alsmede alle lichamen waaraan krachtens de Grondwet verordenende bevoegdheid is verleend, bezitten rechtspersoonlijkheid". Door de koppeling met het BW, zonder dat

---

<sup>13</sup> [www.belastingdienst.nl/download/2511.html](http://www.belastingdienst.nl/download/2511.html).

een link wordt gemaakt naar vergelijkbare, naar buitenlands recht opgerichte publiekrechtelijke lichamen, is deze aanwijzing van rechtswege beperkt tot Nederlandse publiekrechtelijke lichamen. Dit heeft tot gevolg dat het Gemeentemuseum Helmond<sup>14</sup> geen verzoek om aanwijzing hoeft te doen. Het FotoMuseum Provincie Antwerpen,<sup>15</sup> moet daarentegen wel een verzoek om de anbi-status doen om haar in Nederland wonende begunstigers van de giftenaftrek te laten genieten. Dit levert feitelijk een onderscheid naar vestigingsplaats op en is naar mijn mening niet in overeenstemming met de jurisprudentie van het HvJ.

## **6 Conclusie**

Naar mijn mening is de in de Nederlandse wet opgenomen eis dat een instelling door de Nederlandse Belastingdienst moet worden aangewezen, niet in strijd met de vrijheid van kapitaalsverkeer. De wet maakt op dit punt immers geen onderscheid tussen in Nederland en in het buitenland gevestigde instellingen. Van een discriminerende fiscale behandeling is anders dan de EC stelt, geen sprake. Het HvJ biedt naar mijn mening de mogelijkheid om een registratie-voorwaarde te stellen, zolang deze maar niet afhankelijk is van de vestigingsplaats. Dat Nederlandse publiekrechtelijke lichamen met ingang van 1 januari 2012 van rechtswege de anbi-status hebben, terwijl buitenlandse publiekrechtelijke instellingen deze moeten aanvragen, is naar mijn mening wel in strijd met de vrijheid van kapitaalverkeer en de invulling die het HvJ daaraan in zijn anbi-jurisprudentie heeft gegeven. Dit geldt mogelijk eveneens voor de afwijkende aanvraagprocedure van de anbi-status voor binnenlandse en buitenlandse instellingen. Het eindantwoord moet uiteraard van het HvJ komen, maar naar mijn mening zou de Nederlandse regelgeving en uitvoeringspraktijk in overeenstemming zijn met de vrijheid van kapitaalverkeer als het onderscheid in de aanvraagprocedure wordt opgeheven en ook Nederlandse publiekrechtelijke instellingen weer moeten verzoeken om de anbi-status. De registratie-eis zelf is naar mijn mening wel toegestaan, omdat deze wordt gesteld zonder onderscheid te maken naar vestigingsplaats. Nederland hoeft niet te worden verplicht om buitenlandse instellingen makkelijker toegang te verlenen tot de anbi-faciliteiten dan Nederlandse instellingen.

---

<sup>14</sup> [www.gemeentemuseumhelmond.nl](http://www.gemeentemuseumhelmond.nl).

<sup>15</sup> Een organisatie van de provincie Antwerpen die deel uitmaakt van het departement Cultuur binnen de provincie: [www.fotomuseum.be/organisatie/bestuur/](http://www.fotomuseum.be/organisatie/bestuur/).