

Anbi anno 2012: wet- en regelgeving

prof. dr. S.J.C. Hemels¹

samenvatting

In de op 22 juni 2012 gepubliceerde Uitvoeringsregeling Geefwet krijgen anbi's meer mogelijkheden voor commerciële activiteiten en is het winststrevenverbod beperkt. Bovendien zijn de eisen aan de liquidatiesaldobepaling gewijzigd. De regels voor aanwijzing met terugwerkende kracht veranderen niet. Ook wordt nagedacht over een alternatief voor de verplichte notariële akte bij periodieke giften. In dit artikel worden deze belangrijke ontwikkelingen besproken.

1 Inleiding

Op 22 juni 2012 is de Uitvoeringsregeling Geefwet met bijbehorende toelichting in de Staatscourant gepubliceerd (Staatscourant 22 juni 2012, nr. 12737). De meeste eisen aan algemeen nut beogende instellingen (hierna: anbi's) zijn ongewijzigd. Wel worden de mogelijkheden voor commerciële activiteiten verruimd en het verbod op een winststreven beperkt tot de algemeen nut activiteiten. Voor het notariaat is bovendien van belang dat bij de eerstvolgende statutenwijziging na 22 juni 2012 de liquidatiesaldobepaling moet worden aangepast aan de nieuwe vereisten. De regels voor aanwijzing met terugwerkende kracht veranderen, anders dan de toelichting wellicht doet vermoeden, niet. In het kader van de Geefwet is tevens aangekondigd dat wordt nagedacht over een alternatief voor de verplichte notariële akte bij periodieke giften. In dit artikel zal ik deze belangrijke ontwikkelingen op het gebied van anbi wet- en regelgeving bespreken. Ik merk hierbij op dat op het moment dat dit artikel wordt geschreven (augustus 2012), de Europese Commissie nog niet heeft ingestemd met de multiplier in de giftenaftrek, waardoor deze nog niet in werking is getreden. Voor een bespreking van de multiplier verwijs ik naar A.E.M. de Vries en E.C.M. Minkenberg, De Geefwet geeft, de Geefwet neemt, FBN 2011(11) 60 en S.J.C. Hemels, Anbi na de Geefwet, FBN 2012(2) 3.

2 Nieuwe uitvoeringsregeling

Door de Uitvoeringsregeling Geefwet zijn met terugwerkende kracht tot 1 januari 2012 de artikelen 1a tot en met 1f toegevoegd aan de Uitvoeringsregeling AWR 1994 (hierna: Uitv. reg. AWR). Deze artikelen zijn inhoudelijk grotendeels gelijk aan de tegelijkertijd vervallen artikelen 41a t/m 41d Uitv.reg. IB 2001. Onderstaand behandel ik slechts een aantal belangrijke wijzigingen.

2.1. Geen winstogmerk voor algemeen nuttige activiteiten

Artikel 1a, lid 1, onderdeel a, Uitv.reg. AWR 1994 eist dat uit de regelgeving van de instelling en haar feitelijke werkzaamheden blijkt dat zij met het totaal van haar algemeen nuttige activiteiten geen winstogmerk heeft. Op dit punt verschilt de Uitv.reg. AWR 1994 van haar voorganger, omdat voorheen voor alle activiteiten geen sprake mocht zijn van een winstogmerk. Desgewenst kunnen de statuten van anbi's derhalve op dit punt worden verruimd. Naar mijn mening heeft de oude jurisprudentie nog steeds relevantie voor zover het de algemeen nut activiteiten betreft.

2.2. Commerciële activiteiten toegestaan, mits de opbrengsten ten goede komen aan het algemeen nut

Artikel 1a, lid 2, Uitv.reg. AWR 1994 legt vast dat commerciële activiteiten niet aan de anbi-status in de weg staan, mits de inkomsten daaruit maar binnen een redelijke termijn (nagenoeg) geheel ten goede komen aan de algemeen nuttige doelstelling. Dit brengt volgens de toelichting logischerwijs mee dat voor die commerciële activiteiten een winstogmerk is toegestaan. Dit winststreven staat echter ten dienste van het algemeen nut en is volgens de staatssecretaris derhalve geen

¹ Werkzaam bij de Erasmus Universiteit Rotterdam en Allen & Overy LLP, Amsterdam.

winststreven omwille van de winst zelf (zoals bij reguliere bedrijven). De staatssecretaris ziet de relatie tussen de algemeen nuttige activiteiten en de commerciële activiteiten als volgt (brief staatssecretaris van Financiën 15 juni 2012, DB 2012/181M, NTFR 2012/1498, hierna aangehaald als de brief van 15 juni 2012). De algemeen nuttige activiteiten worden ontplooid ter verwezenlijking of bevordering van de doelstelling. Deze definitie is neergelegd in art. 1a, lid 5, Uitv.reg. AWR 1994. Dit kan worden gefinancierd door opbrengstgevende activiteiten, zoals horeca- of winkelactiviteiten. Onder commerciële activiteiten wordt voor toepassing van artikel 1a Uitv. reg. AWR verstaan het tegen commerciële tarieven verrichten van werkzaamheden of verlenen van diensten met het oogmerk hiermee ter financiering van de algemeen nuttige activiteiten van de instelling een positief resultaat te behalen. Deze definitie is neergelegd in art. 1a, lid 6, Uitv.reg. AWR 1994. De inkomsten uit subsidies tellen niet mee bij de beoordeling of de vergoeding voor een activiteit kostendekkend is, evenmin als de inzet van vrijwilligers (brief van 15 juni 2012). Bij de commerciële activiteiten mogen ook mensen in vaste dienst worden ingezet. Het is, anders dan bij de fondswerversaftrek van artikel 9a Wet vennootschapsbelasting, niet noodzakelijk dat dit met vrijwilligers gebeurt. Het gaat in de definitie van commerciële activiteiten niet om het fiscale ondernemingsbegrip. Beleggingsactiviteiten zijn in dit kader geen commerciële activiteiten.

In voornoemde brief van 15 juni 2012 is de vraag beantwoord of een anbi binnen haar doelstelling een overheersend belang in een BV mag verwerven en bezitten en kapitaal in een dergelijke BV mag storten. Als dit valt binnen de reikwijdte van de algemeen nuttige activiteiten van een anbi is dit volgens de staatssecretaris geen probleem. Veelal zal in dit verband volgens hem sprake zijn van een belegging van het in de anbi aanwezige vermogen. Dit wordt niet gezien als een commerciële activiteit. Wel geldt in dit kader de anti-oppoteis.

De inkomsten uit commerciële activiteiten moeten binnen een redelijke termijn ten goede komen aan de algemeen nuttige doelstelling van de instelling. Deze eis moet in samenhang worden gezien met de anti-oppoteis van art. 1b, lid 1, Uitv.reg. AWR 1994. Het verschil tussen beide eisen is volgens de toelichting daarin gelegen dat voor inkomsten uit commerciële activiteiten nadrukkelijker dan voor andere inkomsten van een anbi geldt dat de koppeling moet kunnen worden gelegd met bestedingen in het kader van de doelstelling van de anbi. Dit is een nadere voorwaarde binnen het algemene bestedingscriterium van de anti-oppoteis. De redelijkheidsnorm biedt ruimte voor maatwerk. Het type instelling, de grootte van de instelling en de concrete doelstelling maken dat de invulling van wat als redelijke termijn kan worden beschouwd van instelling tot instelling kan verschillen. De staatssecretaris heeft het verschil tussen de bestedingseis voor de opbrengsten van commerciële activiteiten en de anti-oppoteis voor opbrengsten van beleggingsactiviteiten in de brief van 15 juni als volgt samengevat. Een anbi mag haar beleggingsrendement toevoegen aan het vermogen zolang voldaan wordt aan de anti-oppoteis. Een anbi met commerciële activiteiten moet duidelijk laten zien dat de inkomsten daaruit binnen een redelijke termijn ten goede komen aan de doelstelling. Onder dit ten goede komen verstaat de staatssecretaris ook een voor de verwezenlijking van de doelstelling noodzakelijke reservering.

Ter voorkoming van misverstanden merkt de toelichting op dat het uitgangspunt wel is dat de inkomsten uit commerciële activiteiten in beginsel in de heffing van winstbelasting worden betrokken. Dit betekent niet dat daadwerkelijk over deze inkomsten wordt geheven. Er kan een vrijstelling of een faciliteit van toepassing zijn die de belastingdruk terugbrengt naar nihil. De vraag of een activiteit wel of niet belast is met Vpb, staat dus los van de vraag of een activiteit kwalificeert als een commerciële activiteit zoals bedoeld in deze regeling.

In art. 1a, lid 2, Uitv.reg. AWR 1994 wordt voorts bepaald dat onder inkomsten uit commerciële activiteiten in dit kader wordt verstaan het saldo van baten en lasten uit die activiteiten. De eis dat de inkomsten binnen een redelijke termijn aan de doelstelling ten goede moeten komen, ziet op het saldo van baten en lasten uit de commerciële activiteiten en niet op alleen de baten daaruit.

Uitgaven die samenhangen met een commerciële activiteit tellen niet mee bij de toets of een instelling (nagenoeg) geheel het algemeen nut beoogt. De nadruk bij het 90%-criterium ligt met ingang van 2012 namelijk op de uitgaven, de bestedingen van een instelling ten behoeve van de algemeen nut doelstelling.

2.3 Het liquidatiesaldo

De vereiste statutaire bepaling over het liquidatiesaldo is in de Uitv.reg. AWR 1994 drastisch gewijzigd ten opzichte van de bepaling in de Uitv.reg. IB 2001. Op grond van art. 1a, lid 1, onderdeel g, Uitv.reg. AWR 1994 moet uit de regelgeving van de instelling blijken dat bij opheffing van de instelling een batig liquidatiesaldo wordt besteed ten behoeve van een algemeen nut beogende instelling met een gelijksoortige doelstelling. De voorwaarde dat de doelstelling gelijksoortig moet zijn is volgens de toelichting in het bijzonder opgenomen met het oog op de met ingang van 1 januari 2012 ingevoerde mogelijkheid voor anbi's om de status van culturele instelling te verkrijgen en de daaraan gekoppelde multiplier voor giften aan culturele instellingen. Het gelijksoortigheids criterium biedt volgens de toelichting 'vanzelfsprekend' ruimte voor bijzondere situaties waarin een instelling die wordt ontbonden een dermate unieke doelstelling heeft, dat naar letterlijke lezing geen gelijksoortige doelstelling bestaat bij een andere anbi. In zo'n geval kan het liquidatiesaldo ten goede komen aan een anbi met een redelijkerwijs voldoende vergelijkbare doelstelling, waarbij de begunstigde anbi bijvoorbeeld tot dezelfde in art. 5b AWR genoemde categorie algemeen nut kan worden gerekend.

Op grond van art. 41a, lid 1, onderdeel h, Uitv.reg. IB 2001 moest het liquidatiesaldo ten goede komen aan een anbi in de zin van art. 6.33 Wet IB 2001 of op enigerlei andere wijze waarmee het algemeen belang wordt gediend. Deze bepaling is tot uitgangspunt genomen in de overgrote meerderheid van de statuten van de 50.000 instellingen met de anbi-status. Door de wijziging die de Uitv.reg. AWR 1994 voorschrijft, moeten de statuten van de meeste instellingen met de anbi-status worden aangepast, omdat deze op grond van de nieuwe regeling te ruim zouden zijn. Het is immers niet meer toegestaan dat het liquidatiesaldo ten goede komt aan het algemeen belang, het moet worden uitgekeerd aan een gelijksoortige anbi.

In art. V Uitv.reg. Geefwet is een overgangsregeling opgenomen voor anbi's die reeds als anbi waren aangemerkt vóór de datum van inwerkingtreding van de nieuwe regeling. Voor deze anbi's geldt tot aan de eerstvolgende statutenwijziging de tekst van art. 41a, lid 1, onderdeel h, Uitv.reg. IB 2001 zoals dat luidde op 31 december 2011. Het gelijksoortigheids criterium is derhalve niet van toepassing op die anbi's. Dit maakt de problematiek echter niet minder groot. Een anbi die pas over 15 jaar haar statuten wijzigt, moet er dan aan denken om deze wijziging aan te brengen. Bovendien betekent dit dat afhankelijk van de laatste datum van statutenwijziging, verschillende eisen aan het liquidatiesaldo worden gesteld. Dit komt de overzichtelijkheid niet ten goede en zal vooral bij kleinere anbi's niet altijd goed gaan. Betrokken bestuurders, belastingadviseurs en notarissen zullen hier zeer alert op moeten zijn, ook om latere aansprakelijkheidsclaims te voorkomen. Iedere medewerker van een notariskantoor moet zich er van bewust zijn dat bij iedere statutenwijziging van een anbi, ongeacht wat deze inhoudt, altijd de bepaling over het liquidatiesaldo moet worden gecontroleerd. Dit geldt niet alleen voor de komende tijd, maar ook voor de verre toekomst.

Overigens vraag ik mij af of deze nieuwe bepaling niet in strijd is met de vrijheid van kapitaalverkeer van artikel 63 van het Verdrag inzake de Werking van de Europese Unie. Een anbi is immers in artikel 5b AWR gedefinieerd als een in Nederland geregistreerde instelling. Een buitenlandse instelling zal vrijwel nooit in zijn statuten hebben staan dat een liquidatiesaldo aan een in Nederland geregistreerde anbi moet worden uitgekeerd. Feitelijk maakt Nederland het daarmee buitenlandse instellingen onmogelijk om een Nederlandse anbi-registratie te krijgen. Dit lijkt mij een niet proportionele belemmering van de vrijheid van kapitaalverkeer.

2.4 Aanwijzing met terugwerkende kracht

Een instelling kan op grond van art. 1a, lid 3, Uitv.reg. AWR 1994 met terugwerkende kracht als anbi worden aangemerkt. Het tijdstip van aanmerken ligt dan voor de dagtekening van de beschikking. In de toelichting op de Uitv.reg. AWR 1994 wordt opgemerkt dat zich bijzondere omstandigheden kunnen voordoen waarbij het wenselijk is dat de inspecteur een anbi-beschikking met terugwerkende kracht afgeeft. De toelichting noemt als voorbeeld dat een anbi wordt opgericht bij testament en in dat testament een vermogen wordt bestemd voor de op te richten anbi. Wanneer de anbi-status niet met terugwerkende kracht zou worden verleend, zou op deze verkrijging niet de vrijstelling van erfbelasting kunnen worden toegepast. Ook zal deze bijzondere omstandigheid zich kunnen voordoen bij anbi's die in het buitenland zijn gevestigd. Met het oog op dat soort gevallen is volgens de toelichting in het derde lid van art. 1a Uitv.reg. AWR 1994 een bepaling opgenomen op grond waarvan de inspecteur aan een beschikking waarmee een instelling wordt aangewezen als anbi, terugwerkende kracht kan verlenen. Hof Den Bosch 13 januari 2012, nr. 11/00396, NTFR 2012/1575, LJN: BV8496 leidde uit de gelijklopende toelichting op de Uitv. reg. IB af dat het met terugwerkende kracht aanmerken van een instelling als anbi gerechtvaardigd is, indien daarmee wordt voorkomen dat op een erfrechtelijke verkrijging de vrijstelling van erfbelasting niet kan worden toegepast. Het hof merkt hierbij nog op dat misbruik of oneigenlijk gebruik aan het verlenen van terugwerkende kracht in de weg zou kunnen staan, maar in de desbetreffende casus was dat niet gebleken.

De toelichting spreekt over bijzondere omstandigheden, maar uit de regeling zelf blijkt niet dat aanwijzing met terugwerkende kracht alleen in bijzondere gevallen kan. Dit spoort ook niet met de invulling die de Belastingdienst heeft gegeven aan het proces van de beschikkingsaanvraag. Omdat alleen instellingen met een fiscaal nummer of een RSIN (Rechtspersonen en Samenwerkingsverbanden InformatieNummer) een aanvraagformulier kunnen aanvragen, moet een instelling zijn opgericht voor de anbi-aanvraag kan worden gedaan. In het besluit van 6 april 2010, nr. DGB2010/1594M, Stcrt. 2010, 5728, NTFR 2010/1001 heeft de staatssecretaris onder de Uitv.reg. IB 2001 de volgende twee goedkeuringen opgenomen:

1 De instelling die op 1 januari van een kalenderjaar bestaat en in datzelfde kalenderjaar een verzoek doet om te worden aangemerkt als anbi, kan met terugwerkende kracht tot 1 januari van datzelfde kalenderjaar worden aangemerkt als anbi.

2 Een nieuw opgerichte instelling, die binnen een jaar na oprichting een verzoek doet om aangemerkt te worden als anbi, kan met terugwerkende kracht tot de datum van oprichting worden aangemerkt als anbi.

Uit de brief van de staatssecretaris van Financiën van 15 juni 2012 blijkt dat deze mogelijkheden om met terugwerkende kracht als anbi aangewezen te worden ook na 1 januari 2012 blijven bestaan.

3 Notariële akte

Artikel 6.38 Wet IB 2001 eist dat een periodieke gift berust op een notariële akte van schenking. In Rechtbank Arnhem 17 november 2011, nr. 11/02811, NTFR 2012/20, LJN: BU4789 oordeelde de rechtbank naar mijn mening terecht dat deze akte aanwezig moet zijn op het moment dat de gift wordt gedaan. De akte kan niet achteraf worden opgemaakt.

Tijdens de behandeling van de Geefwet heeft de staatssecretaris aangekondigd dat hij wil bezien of de verplichting tot het doen van een periodieke gift ook op andere wijze dan via een notariële akte kan worden vastgelegd (Kamerstukken II, 2011-2012, 33 003, nr. 17, p. 47). Hij dacht hierbij aan een

standaardakte die van de website van de Belastingdienst te downloaden zal zijn. De KNB heeft op 27 maart 2012, JS/j3350, NTFR 2012/848 een brief geschreven waarin zij stelt dat het niet langer noodzakelijk zijn van een notariële akte tot rechtsonzekerheid en misbruik zou leiden. Naar mijn mening is de KNB hiermee vooral bezig om - ten koste van goede doelen en hun schenkers - de eigen broodwinning veilig te stellen. De akte is als het een standaard situatie betreft over het algemeen een formaliteit. Als via de website van een goed doel een volmacht voor een periodieke schenking wordt ingevuld, is er bijna nooit rechtstreeks contact met de notaris, laat staan van onafhankelijke en onpartijdige voorlichting waar de brief over spreekt. Mijn indruk is dat regelmatig de jongste kantoorbediende de persoonlijke gegevens (niet altijd foutloos) intypt in een standaardakte en er verder niet meer naar wordt gekeken. De doneur krijgt vaak niet eens een concept-akte te zien, maar ontvangt direct de gepasseerde akte. De staatssecretaris leek echter gevoelig voor de lobby van de KNB. In de brief van 15 juni 2012 schrijft hij het met de KNB eens te zijn dat de door de KNB genoemde waarborgen (wanneer schenking heeft plaats gevonden en begeleiding en controle) belangrijke elementen zijn bij de totstandkoming van een periodieke gift en dat er bij onderhandse akten zowel voor de schenker, de ontvanger als voor de Belastingdienst meer risico's zijn. Het onderzoek naar de mogelijkheden van een onderhandse schenkingsovereenkomst was volgens de staatssecretaris nog niet afgerond. Ik hoop echter dat de staatssecretaris zijn onderzoek voor een alternatief voor de periodieke akte voortzet. Desgewenst kan dit worden beperkt tot giften tot een bepaald maximumbedrag van bijvoorbeeld € 1000. Voor dergelijke kleine giften kan de KNB naar mijn mening niet in alle oprechtheid volhouden dat hier momenteel altijd serieus door een notaris naar wordt gekeken.

Overigens leidt het om niet of tegen lage kosten opmaken van akten voor anbi's volgens de brief van 15 juni 2012 notarissen geen giftenaftrek op. Als reden geeft de staatssecretaris dat de notaris geen uitgaven doet. Ook is het volgens hem niet zo dat de gemiste baten eerst tot de winst worden gerekend om deze vervolgens weer in afrek te brengen.

6. Conclusie

Ook vanuit Dan Haag is er de afgelopen periode weer veel op de anbi's afgekomen. Ik vermoed dat dit in de nabije toekomst niet anders zal zijn. Zo is onder meer in de brief van 15 juni 2012 nieuwe wetgeving op het gebied van transparantie aangekondigd.