

## **De fiscus en het verenigingsleven**

*In dit sterk ingekorte artikel uit 1981 beschrijft Leo Stevens waarom de overheid het verenigingsleven subsidieert en wijst hij er op dat dit door directe subsidies en fiscale faciliteiten kan. In dit kader bespreekt hij de giftenaftrek.*

L.G.M. Stevens, De fiscus en het verenigingsleven, MBB 1981/217

(...)

### **2. Subsidiering of belastinguitgave**

Het verenigingsleven wordt met uiteenlopende motieven door de overheid gesubsidieerd. Men kan o.a. denken aan: 1. het externe-effectenmotief, dat uitdrukking geeft aan de verwachting dat de activiteit van de vereniging ook buiten de vereniging aan de samenleving voordelen biedt, 2. aan het paternalistische motief, dat impliceert dat de overheid belang hecht aan de wijze waarop de burgers hun eigen leven inrichten, of aan 3. het herverdelingsmotief, waaruit de wens blijkt bepaalde activiteiten toegankelijk te maken voor de lagere inkomenstrekkingen die zonder deze subsidiëring wegens de hoge prijs van de activiteit zouden worden uitgesloten. (Zie voor een overzicht van subsidiemotieven het Rapport van de Adviescommissie CRM Betaald Voetbal (Commissie-Christiaanse) van het Ministerie van CRM, hoofdstuk 7, november 1976.)

Deze subsidies kunnen rechtstreeks aan de vereniging worden verstrekt. Zij kunnen evenwel ook worden verstrekt in de vorm van een fiscale faciliteit. In de fiscale literatuur heeft deze laatste vorm van subsidieverlening onder de naam "belastinguitgave" betrekkelijk veel aandacht gekregen. Hieronder worden verstaan de tegemoetkomingen in een belastingwetgeving die een inbreuk maken op het gedefinieerde heffingsobject of die een afwijking vormen van de normale structuur van de belastingwet, en welke in de wet zijn opgenomen om een beleidsdoelstelling te realiseren die de overheid ook via directe uitgaven kan nastreven. (Zie V. Halberstadt en C.A. de Kam: Over belastinguitgaven, WFR 5280/1976.) De belastinguitgaven zijn te karakteriseren als verkapte subsidies.

Teneinde ook deze verkapte subsidies nadrukkelijker in de beleidsvorming te betrekken is meermalen bepleit de belastinguitgaven te expliceren en te kwantificeren in een belastinguitgavenbudget. (O.a. J.H. Christiaanse: Tax expenditures, WFR 5303/1977.) Ongetwijfeld is het zeer waardevol de inbreuken op de normale belastingstructuur te inventariseren en te kwantificeren, omdat dit kan leiden tot een herbezinning op het door de wetgever gedefinieerde heffingsobject in relatie tot de beleidsdoelstellingen die aan de wet ten grondslag liggen. Dergelijke exercities zijn trouwens al eerder uitgevoerd door De Langen, weliswaar zonder kwantificering en zonder hieraan de term "belastinguitgave" te verbinden. (W.J. de Langen: De grondbeginselen van het Nederlandse belastingrecht, deel I en II, 1954 en 1958.) De Langen sprak in dit verband over het welvaartbeginsel. Voorwaarde voor een zinvolle kwantificering is evenwel dat er communis opinio bestaat over het uitgangspunt, de normale structuur van de belastingwet. In dit vereiste ligt tevens de zwakte van het belastinguitgavenbudget.

Gezien de substitutiemogelijkheid tussen subsidieverlening en inbouw van speciale faciliteiten in de belastingheffing en de klacht dat de belastingheffing en subsidieverlening onvoldoende gecoördineerd plaatsvinden, is het interessant de recente ontwikkelingen op dit punt nader te bezien. Het is daarbij niet de bedoeling van dit artikel de welzijnseffecten te commentariëren of het welzijnsbeleid in dezen te toetsen. Het gaat in dit artikel slechts om een fiscaaltechnische beschrijving van de belastingheffing in relatie tot het verenigingsleven en in het bijzonder om de vraag of de belastingheffing in overeenstemming is met wat als de "normale structuur" kan worden beschouwd. Is ten opzichte van deze normale structuur sprake van een zwaardere belasting, dan geldt dit als negatieve subsidie; is de heffing lichter dan is sprake van een verkapte subsidie.

(...)

### 3. Indirecte fiscale bevoordeling van het verenigingsleven

Giften aan binnen het Rijk gevestigde kerkelijke, charitatieve, culturele, wetenschappelijke en het algemeen nut beogende instellingen zijn aftrekbaar van het onzuivere inkomen van binnenlandse belastingplichtigen, mits deze met schriftelijke bescheiden kunnen worden gestaafd. (...)

Het afgrenzen van de kring van verenigingen die wél een kerkelijk, charitatief, cultureel, wetenschappelijk of een algemeen nut beogend karakter hebben en die niét als zodanig kunnen worden aangemerkt, is in hoge mate een feitelijke aangelegenheid. In het algemeen worden de verenigingen die primair gericht zijn op de bevordering van de sport en de sportbeoefening door en voor hun leden door de belastingrechter niet gerekend tot de het algemeen nut beogende instellingen (HR 13 mei 1970, BNB 1970/13 en HR 17 december 1980, BNB 1981/28; in tegengestelde zin: Hof Arnhem 9 januari 1980, FED IB '64: Art. 47: 53). Het uitgangspunt in de beoordeling is hierbij steeds geweest dat dergelijke verenigingen primair gericht zijn op de particuliere belangen van de leden en slechts secundair het algemene belang dienen. Dit uitgangspunt is trouwens niet zonder bestrijding gebleven. (J.W. Zwemmer in FED IB '64: Art. 47: 9 en R.M. Lievaart in FED Succ. 1956: Art. 24: 19.)

Tot welke subtiele onderscheidingen men komt bij de hantering van dit criterium leert ons de uitspraak van het Hof 's-Hertogenbosch van 21 maart 1980, BNB 1981/97. In deze uitspraak werd beslist dat een plaatselijke harmonievereniging, zo zij al niet als een culturele instelling kan gelden, zij, gelet op zowel haar statutaire doelstelling als op de wijze waarop zij deze pleegt te verwezenlijken, op zichzelf rechtstreeks de op de plaatselijke gemeenschap betrekking hebbende (dus als algemeen te beschouwen) belangen dient. Hieraan doet niet af dat stellig ook wordt beoogd de particuliere belangen van de leden te behartigen.

Een ander probleemgebied wordt gevormd door de vraag of het niet-declareren van kosten tot giftenaftrek aanleiding kan geven. De Hoge Raad heeft door het arrest van 7 juni 1978, BNB 1978/186, ordening in deze problematiek gebracht. Hij heeft beslist, dat de strekking van artikel 47 toelaat, in de gevallen waarin een belastingplichtige vrijwillig afziet van declaratie van ten behoeve van de betrokken instelling gedane uitgaven - die bij deze instelling kunnen worden gedeclareerd - , dat dit niet-declareren wordt aangemerkt als een gift. In de gevallen waarin uitgaven welke naar algemeen aanvaarde maatschappelijke opvattingen door de instellingen zouden behoren te worden vergoed, doch waaromtrent op grond van de slechte financiële positie van de instelling in het geheel geen vergoedingsregeling is getroffen, dan wel door de belastingplichtige bij voorbaat van de vergoeding is afgezien, bestaat eveneens aanspraak op toepassing van de giftenaftrekregeling. (Zie in dit verband ook de uitspraak van het Hof Leeuwarden van 19 oktober 1978, FED IB '64: Art. 47:48 verso.) (...)

Uiteraard kunnen donaties aan een vereniging ook het karakter van bedrijfskosten of aftrekbare kosten hebben. In dat geval gelden bij de doneateur geen aftrekbepalingen.

(...)

Of de giftenaftrek dient te behoren tot de normale structuur van de belastingheffing, is in hoge mate afhankelijk van de staatsopvatting die men erop nahoudt. (Verg. D. Brüll in zijn discussiebijdrage in Geschrift 147, Ver. v. Belastingwetenschap.) Dit bepaalt ook in hoge mate de appreciatie die voor deze regeling aan de dag wordt gelegd. Inmiddels is wel gebleken, dat naar mate de overheidsinvloed op het maatschappelijke leven toeneemt, de ruimte die aan de individuele belastingplichtige wordt gelaten om onder handhaving van de fiscale faciliteit schenkingen te doen afneemt.

(...)

### 8. Conclusies

De subsidiëring van het verenigingsleven kan in verholde vorm geschieden door de fiscale behandeling van de vereniging in afwijking van de "normale" regeling en in het voordeel van de vereniging te doen plaatsvinden. Opstelling van een belastinguitgavenbudget zou een waardevol middel zijn om een beter inzicht te verkrijgen in de financiële positie van het verenigingsleven.

(...)

### ***Aantekening***

Bovenstaande passages hadden gisteren geschreven kunnen worden. Zo is het in 33 jaar niet gelukt om definitief de feitelijke vraag te beantwoorden welke instelling het algemeen belang beoogt of primair is gericht op particuliere belangen. In 1981 schreef Leo Stevens over de subtiele onderscheidingen bij een harmonie, onlangs was zijn eigen harmonie onderwerp van een ANBI<sup>1</sup>-discussie. Ook de giftenaftrek voor vrijwilligers levert nog steeds jurisprudentie op. Stevens maakt echter duidelijk dat de Hoge Raad eind jaren zeventig al ordening heeft aangebracht. Hoe interessant deze technische bespiegelingen ook zijn, ik richt mij hierna op zijn eveneens actuele fiscaal-economische beschouwing.

De giftenaftrek lag ook in 1981 onder vuur. De aftrek voor periodieke giften uit vrijgevigheid dreigde geheel te sneuvelen, waardoor dergelijke giften aan ANBI's alleen nog aftrekbaar zouden zijn onder de beperkingen voor andere giften. Dit was niet zo rigoreus als het pleidooi van de Commissie Van Dijkhuizen om de giftenaftrek geheel af te schaffen, maar leidde ook toen tot grote onrust bij ANBI's.<sup>2</sup> Bovendien opperde de toenmalige bewindspersoon dat volledige afschaffing van de giftenaftrek zou bijdragen aan een vereenvoudiging van de inkomstenbelasting.<sup>3</sup> Een ook in 2014 bekend pleidooi.

Stevens neemt in het artikel geen politiek standpunt in, maar wijst op de verschillende motieven om verenigingen te subsidiëren en de substitutiemogelijkheid tussen directe subsidies en belastinguitgaven. Dat laatste was in Nederland een relatief nieuw begrip. De jaarlijkse belastinguitgavenbijlage bij de Miljoenennota bestond nog niet. Stevens wijst echter op een zwakte die nog steeds problematisch is: er is geen communis opinio over wat de 'normale' (inmiddels: 'primaire') structuur is van de belastingwet, het criterium om belastinguitgaven van andere aftrekposten te onderscheiden. Terecht benadrukt Stevens dat de staatsopvatting in hoge mate de appreciatie van de giftenaftrek bepaalt en of men deze tot de normale structuur vindt behoren. In de jaren 80 stond de PvdA negatief tegenover de giftenaftrek,<sup>4</sup> terwijl de liberale en christelijke partijen positief waren. De VVD gaf er de voorkeur aan dat burgers rechtstreeks de allocatie van overheids gelden konden bepalen,<sup>5</sup> terwijl de PvdA de allocatiebeslissing liever aan de overheid overliet.

Kortom: Leo Stevens geeft met dit actuele artikel nog steeds waardevolle duiding aan de politiek gevoelige ANBI- en giftenaftrekdiscussie.

Sigrid Hemels

Hoogleraar belastingrecht Erasmus Universiteit Rotterdam, tevens werkzaam bij Allen & Overy Amsterdam en redacteur van het Weekblad fiscaal recht.

---

<sup>1</sup> ANBI is de afkorting voor Algemeen Nut Beogende Instelling (meervoud: ANBI's).

<sup>2</sup> Kamerstukken II, 1982-1983, 16787, nr. 9, p. 10.

<sup>3</sup> Kamerstukken II, 1981-1982, 16787, nr. 6, p. 43.

<sup>4</sup> Bijvoorbeeld Kamerstukken II, 1981-1982, 16787, nr. 5, p. 12.

<sup>5</sup> Kamerstukken II, 1981-1982, 16787, nr. 5, p. 12.