

Vergaderjaar 2004–2005

27 789

Modernisering Successiewetgeving

Nr. 10

BRIEF VAN DE STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN

Aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal

Den Haag, 8 juni 2005

Hierbij bied ik u de discussienotitie «Algemeen nut beogende instellingen in de fiscaliteit» aan.

In het regeerakkoord van het tweede paarse kabinet is afgesproken dat er een onderzoek zou komen naar de modernisering van de successiewetgeving, in het bijzonder met het oog op de aanpassing hiervan aan moderne leefvormen en de problemen met betrekking tot de bedrijfsopvolging. Hiertoe werd in maart 1999 de werkgroep Moltmaker ingesteld. Op 13 maart 2000 werd het rapport met de titel «De warme, de koude en de dode hand» aangeboden aan de toenmalige staatssecretaris van Financiën, de heer Vermeend. In het kabinetsstandpunt over dit rapport¹ is onder meer toegezegd nadere voorstellen te doen betreffende de regelgeving rond algemeen nut beogende instellingen. De thans aan u aangeboden notitie bevat niet alleen enkele concrete nadere voorstellen, maar wil eerst en vooral een aanzet zijn voor verdere discussie.

Het overheidsbeleid ten aanzien van de algemeen nut-sector is tot op heden terughoudend geweest, omdat het geven aan goede doelen gezien wordt als iets dat zich voltrekt in het particuliere domein. Daar staat tegenover dat voor het toekennen van fiscale faciliteiten een wettelijke regeling vereist is. Het kabinet is van oordeel dat de voorstellen uit het rapport van de werkgroep Moltmaker het beste tot hun recht komen als de verdere uitwerking gebeurt in nauwe samenwerking met de algemeen nut-sector. De onderhavige notitie is dan ook niet een uitwerking van de voorstellen uit het rapport van de werkgroep Moltmaker, maar dient als startpunt voor een verdere discussie met de algemeen nut-sector om te komen tot heldere criteria, met adequate fiscale controle en toezicht. Het beoogde resultaat op fiscaal terrein zal er ook toe leiden dat een bijdrage wordt geleverd aan een meer transparante markt, waarbij (potentiële) donateurs beter inzicht krijgen in de wijze van besteding van gedoneerde gelden.

De Staatssecretaris van Financiën,
J. G. Wijn

¹ Kamerstukken II 2000/2001, 27 789, nr. 1.

Discussienotitie algemeen nut beogende instellingen in de fiscaliteit

Inhoud	blz.	
1.	Inleiding	3
1.1.	Voorgeschiedenis	3
1.2.	Doelstelling	3
1.3.	Bestrijding misbruik en terrorismefinanciering	4
1.4.	Leeswijzer	4
2.	Korte beschrijving van de algemeen nutsector	5
3.	Het overheidsbeleid ten aanzien van goede doelen	6
4.	Algemeen nut, voorstellen van de werkgroep modernisering successiewetgeving (werkgroep Moltmaker) en het kabinetsstandpunt	7
4.1.	Inleiding	7
4.2.	Algemeen nut in de fiscaliteit	7
4.3.	Werkgroep Moltmaker en algemeen nut	8
4.4.	Het kabinetsstandpunt over het rapport van de werkgroep Moltmaker	10
5.	Certificatie	11
5.1.	Inleiding	11
5.2.	Stelsels van certificatie	12
5.3.	Certificatie en kansspelen	14
6.	Handvatten voor discussie	15
6.1.	Inleiding	15
6.2.	Het successie- en schenkingsrecht tarief voor algemeen nut beogende instellingen	15
6.3.	Openbare lijst	16
6.4.	Definitie van algemeen nut	16
6.5.	Certificatie	17
6.6.	Handhaving	17
6.7.	Schrappen van een instelling van de openbare lijst	18
6.8.	Algemeen nut in andere fiscale wetten	19
6.9.	Kerkelijke en levensbeschouwelijke instellingen	20
6.10.	Culturele en wetenschappelijke instellingen	20
7.	Conclusies	20
Bijlage I:	Kenschets van de algemeen nutsector	22
Bijlage II:	Beschrijving aspecten algemeen nut in relatie tot fiscaliteit en kansspelen	25

1. Inleiding

1.1. Voorgeschiedenis

Het schenken en nalaten aan goede doelen is al een oude traditie in onze samenleving. Was het 100 jaar geleden primair gericht op armenzorg, tegenwoordig zijn er vele goede doelen die als zodanig bekend staan waaraan door particulieren en bedrijven wordt gegeven. De overheid erkent de goede doelen onder meer door giften en nalatenschappen aan algemeen nut beogende instellingen fiscaal te faciliteren. De belangrijkste fiscale faciliteit betreft het proportionele tarief voor het successie- en schenkingsrecht van 8%¹ voor nalatenschappen en giften aan algemeen nut beogende instellingen, met voor bepaalde categorieën algemeen nut beogende instellingen een aanvullend stelsel van vrijstellingen en kwijtscheldingen.

De fiscale regelgeving met betrekking tot algemeen nut beogende instellingen kan gekenschetst worden als een ingewikkelde lappendeken. In de loop der tijd zijn de criteria voor de erkenning als algemeen nut beogende instelling en derhalve in aanmerking te komen voor fiscale faciliteiten door de praktijk en jurisprudentie steeds minder eenduidig geworden. Door de algemeen nutsector wordt er dan ook al enige tijd op aangedrongen om van overheidswege het fiscale regime onder de loop te nemen. Op 13 maart 2000 werd het rapport met de titel «De warme, de koude en de dode hand» van de werkgroep Moltmaker aan het toenmalige kabinet aangeboden. Dit rapport, waarin een algehele herziening van de Successiewet 1956 werd voorgesteld, bevatte ook voorstellen op het terrein van algemeen nut beogende instellingen. Belangrijk onderdeel van de voorstellen was nalatenschappen en giften aan algemeen nut beogende instellingen geheel vrij te stellen, aangevuld met een set van duidelijke criteria voor dergelijke instellingen met adequate controle en toezicht daarop. Verder stelde de werkgroep Moltmaker in haar rapport onder andere een stelsel van certificatie voor. Naar aanleiding van het kabinetsstandpunt² over het rapport van de werkgroep Moltmaker in 2001 is toegezegd te komen met een nadere uitwerking van de voorstellen, waarbij in het bijzonder aandacht besteed zou worden aan een stelsel van certificatie³.

1.2. Doelstelling

Het overheidsbeleid ten aanzien van de algemeen nutsector is tot op heden terughoudend geweest, omdat het geven aan goede doelen gezien wordt als iets dat zich voltrekt in het particuliere domein. Daar staat tegenover dat voor het toekennen van fiscale faciliteiten een wettelijke regeling vereist is. Los daarvan zijn zowel vanuit de sector zelf als vanuit de hoek van donateurs duidelijke signalen die aangeven dat meer transparantie in deze sector gewenst is, waarbij toezicht op de bestedingen van gedoneerde gelden een belangrijk item is. Het kabinet is van oordeel dat de voorstellen uit het rapport van de werkgroep Moltmaker het beste tot hun recht komen als de verdere uitwerking gebeurt in nauwe samenwerking met de algemeen nutsector. Deze notitie is dan ook niet een uitwerking van de voorstellen uit het rapport van de werkgroep Moltmaker, maar dient als startpunt voor verdere discussie met de algemeen nutsector om te komen tot fiscaal relevante heldere criteria, met adequate controle en toezicht. Het beoogde resultaat op fiscaal terrein zal er ook toe leiden dat een bijdrage wordt geleverd aan een meer transparante liefdadigheidsmarkt, waarbij (potentiële) donateurs beter inzicht en meer vertrouwen krijgen in de besteding van gedoneerde gelden. Het kabinet is er zich van bewust dat het meewerken van de algemeen nutsector aan de nadere uitwerking van de voorstellen van de werkgroep Moltmaker, in het bijzonder aan een stelsel van certificatie, mede afhankelijk is van het voor-

¹ Bij het Belastingplan 2005 (wet van 16 december 2004, Stb. 653) is het tarief voor algemeen nut beogende instellingen met ingang van 1 januari 2005 verlaagd van 11% naar 8%.

² Kamerstukken II 2000/2001, 27 789, nr. 1.

³ Kamerstukken II 2000/2001, 27 789, nr. 6.

deel dat de sector zelf hierbij heeft. Bij de vormgeving van de certificatie-regeling dient dan ook een balans te worden gevonden tussen het belang van transparantie van de activiteiten van de algemeen nut beogende instellingen enerzijds en de lasten die certificatie met zich mee brengt anderzijds.

1.3. Bestrijding misbruik en terrorismefinanciering

In de «Nota inzake de bestrijding van misbruik van non-profitorganisaties voor terrorismefinanciering», d.d. 14 juli 2004¹, is de kabinetsvisie beschreven omtrent de bestrijding van misbruik van non-profit organisaties voor terrorismefinanciering. In deze nota werd ook ingegaan op aanpak van misbruik via algemeen nut beogende instellingen of «goede doelen», die een onderdeel zijn van de non-profitsector. Zoals ook in deze nota van 14 juli 2004 is betoogd, kan het vergroten van transparantie in de algemeen nutsector een bijdrage leveren aan de bestrijding van terrorismefinanciering. Goede interne verantwoording, alsmede inzicht en controle op de eigen bestedingen zijn met name van belang om goede doelen organisaties en donoren zelf in staat te stellen te voorkomen dat hun financiering wordt misbruikt voor de verkeerde doelen. Ook verantwoording aan anderen kan een bijdrage leveren. Dit punt vormt thans ook onderwerp van internationale discussies binnen EU-verband en in de Financial Action Task Force (FATF). De FATF, het internationale samenwerkingsforum op het terrein van bestrijding van witwassen en terrorisme financiering, heeft na de aanslagen in september 2001 een speciale aanbeveling aangenomen over het voorkomen van terrorismefinanciering via non-profit organisaties. Deze aanbeveling wordt thans nader uitgewerkt. Het kan niet worden uitgesloten dat ook preventieve maatregelen specifiek voor de algemeen nutsector – zoals bepaalde regels voor verslaglegging en een vorm van risicogericht toezicht – onderdeel uitmaken van de uiteindelijke internationale consensus. Hoe dan ook zal gelijktijdig met de dialoog over de nadere invulling van de fiscale criteria met de algemeen nutsector gesproken worden over de wijze waarop door maatregelen geïnitieerd vanuit de sector zelf het risico van misbruik van hulpstromen voor terrorismefinanciering zoveel mogelijk kan worden uitgesloten.

Bij misbruik zal echter veelal sprake zijn van kwade wil en opzettelijke verhulling en zal de financiering bovendien vaak geschieden in besloten kring. Voor dergelijke gevallen vormen regels voor transparantie en controle waar voornamelijk bonafide goede doelen zich aan onderwerpen (bijvoorbeeld bij de fiscus of via certificering en zelfregulering) geen oplossing. Naar de mening van het Kabinet is voor een effectieve bestrijding van terrorismefinanciering conform de bovengenoemde nota van 14 juli 2004 primair een actieve en risicogerichte benadering (c.q. de inspanningen richten op de meest risicovolle groepen) nodig om verdachte omstandigheden op te sporen en – wanneer strafbare feiten worden geconstateerd – passende sanctiemaatregelen te treffen. Hierbij is het naar de mening van het Kabinet wel wenselijk dat minimale regels voor de transparantie in de non-profit sector in het algemeen (dat wil zeggen niet alleen algemeen nutsector) zullen gelden. Deze maatregelen zijn reeds aangekondigd in de bovengenoemde brief van 14 juli 2004. Een nadere uitwerking hiervan zal de Kamer binnenkort separaat worden toegestuurd.

1.4. Leeswijzer

De notitie is als volgt opgebouwd. In § 2 wordt een korte kenschets van de algemeen nutsector gegeven. Het tot nu toe gevoerde overheidsbeleid ten aanzien van de algemeen nutsector is weergegeven in § 3. Het algemeen nut in de fiscaliteit, de werkgroep Moltmaker en het kabinetsstandpunt

¹ Kamerstukken II 2003/2004, 27 925, nr. 136.

over het rapport van de werkgroep Moltmaker worden besproken in § 4. In het rapport Moltmaker is ook de mogelijkheid van een stelsel van certificatie aangestipt. Dit aspect wordt in § 5 uitgewerkt. In § 6 worden handvatten aangereikt en voorstellen gedaan om in samenspraak met de algemeen nutsector te komen tot een meer stringent fiscaal systeem met meer transparantie in de algemeen nutsector. Een kort hoofdstuk (§ 7) met de conclusies besluit de notitie.

2. Korte beschrijving van de algemeen nutsector¹

Het precieze aantal algemeen nut beogende instellingen is niet bekend. Bij de Belastingdienst zijn ca. 16 000 instellingen als algemeen nut beogende instellingen geregistreerd. Jaarlijks doen ca. 1 600 instellingen een verzoek om erkend te worden als algemeen nut beogende instelling.

In 2001 is naar schatting voor € 4,3 mld (1% van het BBP) gegeven aan goede doelen². Het totaalbedrag is het resultaat van de optelsom van de geschatte giften van huishoudens, van legaten, van fondsen (zowel de geldwervende fondsen als de vermogensfondsen) en van het bedrijfsleven. Over het vermogen van fondsen zijn geen cijfers bekend, maar de indruk bestaat dat dit in de miljarden loopt.

Algemeen nut beogende instellingen hebben grofweg twee manieren langs welke ze hun doelstellingen kunnen financieren. Aan de ene kant zijn er instellingen die hun doelstelling realiseren door het inzamelen van gelden (fondswervende instellingen). Ca. 90 fondswervende instellingen zijn verenigd in de Vereniging van Fondsenwervende Instellingen (VFI)³. Deze fondsen zamelen ruim 80% van het geld voor goede doelen in Nederland in. Aan de andere kant bestaan er instellingen die hun doel realiseren op basis van rendementen uit hun vermogen (vermogensfondsen). Ongeveer 270 vermogensfondsen zijn lid van de Vereniging van Fondsen in Nederland (FIN)⁴. Dit zijn twee extremen, waartussen het hele spectrum van goeddoelinstellingen zich beweegt. Daarnaast kan de sector ook worden onderscheiden in nationaal en lokaal opererende instellingen. Bekend zijn de grote landelijke instellingen die door het hele jaar heen de samenleving benaderen voor het doen van giften. Echter ook op lokaal niveau wordt, veelal door lokaal georiënteerde instellingen, geld ingezameld. Zo'n 300 lokaal georiënteerde fondsen participeren in het Instituut voor Sponsoring en Fondsenwerving (ISF)⁵.

Naast de hiervoor genoemde brancheorganisaties is ook het Centraal Bureau Fondsenwerving (CBF) een belangrijke actor in de algemeen nutsector. Het CBF is een onafhankelijke stichting die sinds 1925 is betrokken bij het toezicht op de inzameling van geld voor goede doelen. Eén van de belangrijkste werkzaamheden van het CBF is het beoordelen van fondsenwervende instellingen. De bekendste beoordelingsvorm is het CBF-Keur. Voor kleine en beginnende instellingen is er de verklaring van geen bezwaar. Tot slot is er voor instellingen die kleding inzamelen de «beoordeling van kledinginzamelende instellingen».

Eind 2003 is de Donateursvereniging Nederland opgericht. Doelstelling is vooral een bijdrage te leveren aan het meer transparant maken van de goeddoelmarkt. Belangrijke activiteit van de vereniging is het ontwikkelen van een database op internet met informatie over en gegevens van goede doelen.

¹ Voor een meer uitgebreide beschrijving van de algemeen nutsector wordt verwezen naar bijlage I.

² Geven in Nederland, een tweejaarlijkse studie over geven aan maatschappelijke en goede doelen onder redactie van prof. dr. Th.N.M. Schuyt.

³ Zie bijlage I, onder 3.2.

⁴ Zie bijlage I, onder 3.1.

⁵ Zie bijlage I, onder 3.4.

3. Het overheidsbeleid ten aanzien van goede doelen

In 1999 is aan de Tweede Kamer een notitie¹ aangeboden over de uitgangspunten voor het overheidsbeleid inzake fondsenwerving en het toezicht daarop. De belangrijkste conclusies uit deze notitie worden hieronder kort samengevat.

- De overheid stelt zich met betrekking tot de regulering van fondsenwerving terughoudend op. Alleen voor inzameling door middel van lokaal collecteren en bij inzameling met kansspelen geeft de (lokale) overheid vooraf toestemming. Daarnaast stimuleert de overheid het doneren aan goede doelen door middel van fiscale faciliteiten in de inkomstenbelasting, vennootschapsbelasting en successiewetgeving.
- De regelgeving, controle en toezicht van fondsenwerving is primair een zaak van het particulier initiatief (zelfregulering). Het Centraal Bureau Fondsenwerving (CBF) is in dit verband te beschouwen als de resultante van de wens binnen de sector de herkenbaarheid en integriteit van de branche naar buiten te laten zien. Ook diverse brancheorganisaties werken voortdurend aan een verdere positieve beeldvorming van de sector door het maken van gedragscodes etc.
- Wettelijke regels met betrekking tot fondsenwerving zijn uitzonderingen.
- De overheid schept condities om de zelfregulering adequaat te laten functioneren door:
 - financiële steun aan het Centraal Bureau Fondsenwerving (CBF) met betrekking tot uitvoering van publieke taken zoals het bewaken van een verantwoorde fondsenwerving, en het verstrekken van informatie en voorlichting inzake fondsenwerving.
 - monitoring: systematisch volgen van de markt van fondsenwerving, door middel van het periodiek landelijk onderzoek naar «geven» door huishoudens, individuen, fondsen en bedrijven, legaten, sponsoring door bedrijven en vrijwilligerswerk, uitlopend op de tweejaarlijkse publicatie van «Geven in Nederland» en trendrapportages. Dit onderzoek wordt mede gefinancierd door enkele ministeries.
- De zelfregulering functioneert bevredigend. Er is geen aanleiding om nieuwe wettelijke regels in te voeren, dan wel het sanctiebeleid met betrekking tot fondsenwerving aan te scherpen.

In 2002 is op verzoek van het CBF door KPMG een onderzoek² uitgevoerd naar de mogelijkheden het CBF-keurmerk van toepassing te laten zijn op de doelgroep van kansspelbegunstigden. Onder kansspelbegunstigde wordt in dit onderzoek verstaan: iedere goeddoelorganisatie, die rechtstreeks van kansspelorganisaties gelden ontvangt.

Ten aanzien van de overheid deed KPMG de volgende aanbevelingen.

- Het is wenselijk te komen tot een werkbare en heldere definitie van een «goeddoel-organisatie».
- Het is wenselijk (samen met de kansspelorganisaties) energie (middelen) te steken in het voorbereiden van kansspelbegunstigde organisaties op de certificering.
- Het is wenselijk dat subsidiegevers (of andere eisenstellende instanties) hun criteria afstemmen op vergelijkbare criteria uit het CBF-Keur.

Het CBF-keur heeft inmiddels enige juridische en technische wijzigingen ondergaan. In de aanbiedingsbrief aan de Tweede Kamer van het KPMG-rapport is uitgesproken dat de overheid kansspelbegunstigden wil stimuleren tot het verkrijgen van het CBF-keur.

Vervolgens is in het voorjaar van 2003 bij de beantwoording van kamervragen van het lid Van Heemst aan de ministers van Justitie en VWS over het beleggen door goede doelen³ aangegeven dat de overheid zich met betrekking tot de regulering van fondsenwerving terughoudend opstelt. Regelgeving, controle en toezicht op fondsenwerving zijn primair zaken van het particulier initiatief (zelfregulering). Dit is herhaald in een lijst van

¹ Aangeboden bij brief van 23 juni 1999, kamerstukken 1998–1999 II, nr. 26 894, nr. 1.

² Onderzoek KPMG naar CBF-keurmerk kansspelbegunstigden; bijlage bij kamerstukken II 2002/2003, 24 036 en 24 557, nr. 280.

³ Tweede Kamer, vergaderjaar 2002–2003, Aanhangsel 3161–3162.

vragen en antwoorden naar aanleiding van de tweede voortgangsrapportage kansspelen¹ en recent in een brief van de minister van Justitie aan de Tweede Kamer over het rapport van de commissie «model-verdeelsysteem kansspelopbrengsten»². Hierbij wordt gewerkt aan scherper toezicht op de besteding van gelden. Inmiddels heeft het CBF de strengere criteria verwerkt in het keurmerkreglement. Hiervoor is al aangestipt dat, mede door de maatschappelijke roep daartoe, de sector zelf de laatste jaren sterk in beweging is door middel van het opstellen van diverse gedragscodes. Daar waar die gedragscodes zien op fondsenwerving en de besteding van gelden, vertaalt het CBF deze code door naar de criteria van het CBF-keurmerk. Recente voorbeelden van een gedragscode zijn de «richtlijn reserves» van de VFI en de gedragscode van de FIN. In de code van de VFI zijn richtlijnen opgenomen voor het aanhouden van reserves bij fondsenwervende instellingen. De code van de FIN betreft kort gezegd lidmaatschapscriteria en aanbevelingen bij het voeren van beleid.

4. Algemeen nut, voorstellen van de werkgroep modernisering successiewetgeving (werkgroep Moltmaker) en het kabinets-standpunt

4.1. Inleiding

Voor een goed begrip van de voorstellen van de werkgroep Moltmaker wordt eerst kort stilgestaan bij wat op dit moment onder algemeen nut wordt verstaan (§ 4.2). De voorstellen van de werkgroep Moltmaker ten aanzien van algemeen nut worden besproken in § 4.3. Het kabinets-standpunt over het rapport van de werkgroep Moltmaker komt in § 4.4 aan de orde.

4.2. Algemeen nut in de fiscaliteit

Wat moet worden verstaan onder het begrip «algemeen nut», is in de loop der tijd door de praktijk en in de jurisprudentie ingevuld. Zo werd in 1954 beslist dat landelijke politieke partijen die rechtspersoonlijkheid bezitten, aangemerkt worden als algemeen nut beogende instelling in de zin van artikel 24, vierde lid Successiewet 1956³. Verder bepaalde de Hoge Raad in 1980 dat onder een instelling die het algemeen nut beoogt, dient te worden verstaan een lichaam wier doelstelling een werkzaamheid betreft, welke op zich zelf rechtstreeks het algemeen belang raakt⁴. In 1994 besliste de Hoge Raad dat kerkelijke, charitatieve, culturele en wetenschappelijke instellingen als algemeen nut beogende instellingen worden aangemerkt indien de werkzaamheden van die instelling ongeveer in gelijke mate het algemeen en particulier belang dienen⁵. Dit komt dus neer op een verhouding van 50/50, terwijl tot dit arrest uitgegaan werd van een verhouding van 90/10. De Successiewet 1956 sprak tot 1985 van «uitsluitend of nagenoeg uitsluitend». Per 1 januari 1985⁶ is de omschrijving «rechtspersoon welke uitsluitend of nagenoeg uitsluitend een algemeen belang beoogt» vervangen door «kerkelijke, charitatieve, culturele, wetenschappelijke of het algemeen nut beogende instelling». Blijkens de memorie van toelichting⁷ gaat het hier om een terminologische aanpassing aan de giftenregeling van de Wet op de inkomstenbelasting 1964, met het oog op het streven naar gelijkheid van terminologie van de diverse heffingswetten. De omschrijvingen zouden inhoudelijk niet van elkaar verschillen. Bij een wetwijziging in 1991⁸, waar naast kerkelijke instellingen ook levensbeschouwelijke instellingen onder artikel 24, vierde lid, Successiewet werden gebracht, werd in de Memorie van Toelichting nog eens benadrukt dat geen wijziging in de bestaande praktijk werd beoogd.

Voor latere jurisprudentie waarin het oordeel van de rechter werd

¹ Kamerstukken II 2002/2003, 24 036, nr. 288.

² Kamerstukken II 2004/2005, 24 036, nr. 309.

³ Besluit Staatssecretaris van Financiën van 14 december 2000, nr. CPP2000/2898M, VN 2001/15.1 (ter vervanging van de resolutie van 28 december 1954, nr. 208 (S. 23), PW nr. 16 155).

⁴ Hoge Raad, 17 december 1980, nr. 20 265, BNB 1981/28.

⁵ Hoge Raad, 13 juli 1994, nr. 29 936, BNB 1994/280.

⁶ Wet van 8 november 1984, houdende herziening van de Successiewet 1956, Stb. 545.

⁷ Kamerstukken II 1981/1982, 17 041, nr. 3.

⁸ Wet van 22 mei 1991 tot aanpassing aan de Grondwet van de giftenaftrek in de Wet IB 1964 en van enige daarmee samenhangende bepalingen in andere wetten, Stb. 1991, 263.

gevraagd of een instelling al dan niet een algemeen nut beogende instelling is, wordt verwezen naar de arresten van de Hoge Raad gepubliceerd in BNB 1997/362¹(scoutinggroep) en BNB 2004/30² (Scientology Kerk). In het arrest over de scoutinggroep besliste de Hoge Raad dat doorslaggevend is wat de primaire doelstelling van de instelling is. De in deze zaak procederende lokale scoutinggroep, diende, zo werd geoordeeld, de particuliere belangen van de juniorleden van de groep, omdat het eerst en vooral om hun persoonlijke vorming en hun vrijetijdsbesteding ging. In het arrest over de Scientology Kerk besliste de Hoge Raad, in lijn met het reeds eerder aangehaalde arrest uit 1994 (BNB 1994/280) dat kerkelijke en levensbeschouwelijke instellingen alleen fiscale faciliteiten voor algemeen nut beogende instellingen genieten als deze tenminste voor de helft het algemeen belang dienen. De bewijslast hiervoor ligt bij belanghebbende. Uit dit laatste arrest dient tot slot te worden geconcludeerd dat het 50/50%-criterium ook geldt ten aanzien van kerkelijke, charitatieve, culturele en wetenschappelijke instellingen en dat deze instellingen niet per definitie «algemeen nut beogend» zijn.

Omdat aan het zijn van algemeen nut beogende instelling fiscale faciliteiten verbonden zijn, is het creëren van een zo helder mogelijke definitie, waarbij rekening wordt gehouden met de diversiteit in de algemeen nutsector, voor het zijn van algemeen nut beogende instelling van groot belang. Daar hoort een gepast systeem van handhaving en toezicht bij, in samenspraak met de sector.

4.3. Werkgroep Moltmaker en algemeen nut

De thans bestaande faciliteiten in de successiewetgeving voor in Nederland gevestigde kerkelijke, levensbeschouwelijke, charitatieve, culturele, wetenschappelijke of het algemeen nut beogende instellingen vertonen een rijk geschakeerd, nogal onoverzichtelijk en weinig consistent beeld. Als uitgangspunt geldt dat over erfstellingen en schenkingen aan algemeen nut beogende instellingen een tarief van 8%³ verschuldigd is. Indien voor het successierecht de verkrijging niet meer bedraagt dan € 8 602 (cijfer 2005) is in het geheel geen successierecht verschuldigd. Voor het schenkingsrecht geldt een vrijstelling als de schenking niet meer bedraagt dan € 4 303 (cijfer 2005). Schenkingen binnen een tijdsverloop van twee jaar van een schenker aan dezelfde begiftigde worden, behoudens giften van ouders aan kinderen, bij elkaar opgeteld. Hiermee wordt voorkomen dat belastingheffing wordt ontlopen door meer kleine giften – die per gift onder de vrijstelling vallen, maar opgeteld meer dan de vrijstelling bedragen – vlak achter elkaar te doen.

In de loop der tijd zijn er voor diverse categorieën algemeen nut beogende instellingen algehele vrijstellingen en kwijtscheldingen gekomen. Het schenkingsrecht over giften aan Nederlandse stichtingen of verenigingen die de kunst of wetenschap bevorderen, kan onder bepaalde voorwaarden worden kwijtgescholden. In de praktijk werkt dit voor de desbetreffende instellingen als een nultarief voor het schenkingsrecht. Verder is er een kwijtscheldingsmogelijkheid bij een landelijke actie, een jubileum van de schenker of de begiftigde (25 jaar of een veelvoud daarvan) en bij het stichten van bijzondere gebouwen. Ook dit is materieel een nultarief voor het schenkingsrecht. Tot slot is van successie- en schenkingsrecht vrijgesteld een verkrijging door een door de Minister van Financiën, na overleg met de Minister van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap, aangewezen museum waarvan de collectie van nationaal of regionaal cultureel belang is, of een steunstichting van dat museum, voor zover aan de verkrijging niet een opdracht is verbonden welke aan de verkrijging het karakter ontnemt van te zijn geschied in het algemeen belang.

¹ Hoge Raad 24 september 1997, Nr. 32 469, BNB 1997/362.

² Hoge Raad, 7 november 2003, Nr. 38 049, BNB 2004/30.

³ In de wet van 16 december 2004, houdende wijziging van belastingwetten ca. (Belastingplan 2005), Stb. 563, is het tarief voor algemeen nut beogende instellingen verlaagd van 11% naar 8%.

In onderdeel 2 van bijlage II is een verder uitgewerkt overzicht opgenomen van fiscale faciliteiten voor diverse categorieën van algemeen nut beogende instellingen.

Gelet op de door de werkgroep Moltmaker als rijk geschakeerd, nogal onoverzichtelijk en weinig consistent gekenschetste beeld heeft de werkgroep een serie voorstellen gedaan tot herziening van het regime voor algemeen nut beogende instellingen. De werkgroep Moltmaker merkte als eerste op dat het moeilijk uit te leggen is waarom van in het algemeen belang werkzame instellingen (anders dan bijvoorbeeld voor verkrijgingen door de staat of lagere overheden) nog een heffing van 11% (met ingang van 1 januari 2005: 8%) wordt verlangd, met name ook indien een schenking aan een dergelijke instelling aftrekbaar is voor de inkomsten- en vennootschapsbelasting. Naar de mening van de werkgroep was het dan ook alleszins begrijpelijk dat een niet onbelangrijk aantal instellingen een volledige vrijstelling of kwijtschelding geniet¹. De werkgroep Moltmaker sprak dan ook uit dat het niet verlenen van dergelijke faciliteiten aan andere algemeen nut beogende instellingen niet te rechtvaardigen lijkt.

Voorts werd door de werkgroep Moltmaker als bezwaar tegen de huidige regelingen naar voren gebracht dat als een instelling eenmaal door de fiscus is erkend als algemeen nut beogende instelling (door toepassing van het verlaagde tarief en/of vrijstelling dan wel kwijtschelding), een behoorlijke controle achteraf op de aanwending van het verkregene moeilijk is. De werkgroep stelde daarom voor al deze regelingen te vervangen door een algehele vrijstelling voor verkrijgingen door in Nederland gevestigde kerkelijke, levensbeschouwelijke, charitatieve, culturele, wetenschappelijke of het algemeen nut beogende instellingen. Bij het toepassen van een algehele vrijstelling zouden dan een aantal stringente voorwaarden moeten gaan gelden, met name dat de statutaire en feitelijke werkzaamheden van de instelling geheel of nagenoeg geheel zijn gericht op het algemeen belang. Ook zou de vrijstelling slechts mogen worden toegekend aan instellingen, die worden ingeschreven in een door of vanwege de minister van Financiën in te richten register waardoor duidelijk is dat de betrokken instellingen werken in het algemeen belang. In de wettelijke regeling van een dergelijk register zouden nadere voorwaarden moeten worden uitgewerkt, bijvoorbeeld met betrekking tot buitenlandse en supra-nationale instellingen.

Verder was de werkgroep van mening dat de vrijstelling geen toepassing behoort te vinden als aan de verkrijging een voorwaarde is verbonden die aan de gift het karakter ontnemt te zijn geschied in het algemeen belang. Ook in de huidige wetgeving wordt deze voorwaarde gesteld.

De werkgroep ging er van uit dat na de inwerkingtreding van de voorgestelde wettelijke regeling alle instellingen bij de eerstvolgende making of gift een verzoek moeten doen om in het register te worden ingeschreven. Anders gezegd: alle instellingen waarvoor in het verleden een aanwijzing is afgegeven als bedoeld in artikel 24, vierde lid, Successiewet 1956, zouden een dergelijk verzoek opnieuw moeten doen. Hiermee zou dan ook worden bereikt dat er meer duidelijkheid bestaat over de al dan niet algemeen nut-status van de instelling en dat duidelijk is dat een instelling deze status ook weer kan verliezen. Voorts stelde de werkgroep voor dat de minister van Financiën zich ter zake van het opnemen in het register dan wel van controle achteraf of het schrappen uit het register zou kunnen doen bijstaan door particuliere organisaties op het terrein van fondsenwerving. In samenwerking met een of meer van deze instellingen zouden criteria kunnen worden ontwikkeld aan de hand waarvan kan worden beoordeeld of een instelling in het register kan worden opgenomen en vervolgens of een instelling uit het register moet worden geschrapt. De

¹ Voor een overzicht van instellingen die een vrijstelling genieten of kwijtschelding is verleend, wordt verwezen naar bijlage II, onder punt 2.5.

eindverantwoordelijkheid voor het opnemen of schrappen diende naar de mening van de werkgroep Moltmaker te allen tijde te blijven berusten bij de minister, aangezien het opnemen dan wel het schrappen zou geschieden in de vorm van een voor bezwaar en beroep vatbare beschikking.

De werkgroep merkte voorts nog op dat er naar haar mening een vrij groot aantal instellingen bestaat dat in het verleden in het kader van een bepaalde making of gift als instelling van algemeen nut is gekwalificeerd, terwijl dergelijke instellingen sindsdien een aanzienlijke vermogensgroei hebben gekend, maar in feite een min of meer slapend bestaan hebben geleid, waarbij van enigerlei substantiële werkzaamheid in het algemeen belang nauwelijks sprake is. Nadat namelijk eenmaal de gevraagde faciliteiten zijn verleend, is het risico groot dat dergelijke vermogens zich aan het zicht van de fiscus onttrekken. Dergelijke vermogens kunnen vaak nog moeilijk aan bepaalde personen worden toegerekend en door zetelverplaatsing van de instelling ook zonder fiscale gevolgen naar het buitenland worden overgebracht. Het ontstaan van dergelijke vermogens «in de dode hand», waarbij de oorspronkelijke bestemming van het vermogen tot het bevorderen van het algemeen belang uit het beeld verdwijnt, zou naar de mening van de werkgroep zoveel mogelijk moeten worden voorkomen. Om die reden achtte de werkgroep een adequate controle op de in het register ingeschreven instellingen aan de hand van over te leggen jaarverslagen van het allergrootste belang. Onverlet de mogelijkheid tot navordering indien blijkt dat ten onrechte een beroep op de vrijstelling is gedaan, kan na verloop van tijd bij controle blijken dat een instelling uit het register geschrapt moet worden, met name als blijkt dat de feitelijke werkzaamheden van de instelling de inschrijving in het register niet langer rechtvaardigen of de instelling de zetel naar het buitenland verplaatst. Vanzelfsprekend kan schrapping uit het register fiscaal niet zonder gevolgen blijven. De werkgroep stelde voor in dat geval te heffen over de vermogenstoename sinds de inschrijving in het register dus over het verschil tussen het eindvermogen en het stamvermogen. Zij dacht daarbij aan een heffing ineens van 35% (het laagste tarief van tariefgroep III, conform voorstellen Moltmaker), eventueel voorafgegaan door een waarschuwing om alsnog te gaan voldoen aan de voor inschrijving in het register te stellen voorwaarden.

4.4. Het kabinetsstandpunt over het rapport van de werkgroep Moltmaker

In het kabinetsstandpunt over het rapport van de werkgroep Moltmaker heeft het toenmalige kabinet (paars-II) de mening van de werkgroep Moltmaker overgenomen dat de huidige regeling voor de algemeen nut beogende instellingen een onoverzichtelijke lappendeken is geworden. Aangegeven werd dan ook dat men zich goed kon vinden in de argumentatie van de werkgroep een algehele vrijstelling in te voeren voor de algemeen nut beogende instellingen en dat er positief werd gestaan tegenover de verdere voorstellen van de werkgroep. Hierbij werd echter wel opgemerkt dat een algehele vrijstelling vanuit budgettair oogpunt niet op korte termijn te realiseren zou zijn. Gelet op het maatschappelijk belang is aangegeven dat een stringenter toezicht op de sector op zijn plaats zou zijn. Om de administratieve lasten voor de overheid en de sector zelf tot een minimum te beperken, is aangegeven dat de sector zelf een belangrijke rol bij het organiseren van het toezicht dient te spelen. Hierbij is een stelsel van certificatie gesuggereerd. Ten slotte werd opgemerkt dat, mede gelet op de uitvoerbaarheid van de regelingen, op diverse punten nog onderzoek en overleg zou moeten worden gepleegd. Betrokkenheid van de relevante organisaties werd hierbij van wezenlijk belang geacht. Uitgangspunt bij dit alles zou dan moeten zijn een goed evenwicht tussen een duidelijke regeling met helder aangegeven faciliteiten en daarnaast

een adequate controle op deze faciliteiten. In dit kader zou gedacht kunnen worden aan een systeem van certificatie. In de volgende paragraaf zal hier nader op worden ingegaan. Eén en ander sluit overigens goed aan bij het in het bedrijfsplan 2005–2009 van de Belastingdienst¹ geformuleerde streven naar meer horizontaal toezicht als aanvulling op het traditionele toezicht waarbij de overheid van bovenaf controleert. Horizontaal toezicht betekent dat binnen zekere randvoorwaarden meer controle en toezicht overgelaten wordt aan betrouwbare private partijen en maatschappelijke organisaties. Via certificering kan aan horizontaal toezicht nader vormgegeven worden.

Aan de volgende aspecten zou in het bijzonder aandacht moeten worden besteed.

- De vraag of het «uitsluitend of nagenoeg uitsluitend»-criterium weer expliciet in de wet dient te worden opgenomen. Dit mede naar aanleiding van het arrest van de Hoge Raad van 13 juli 1994, nr. 29 936, BNB 1994/280².
- De lijst van algemeen nut beogende instellingen zou openbaar gemaakt moeten worden. Een dergelijke openbaarmaking vergroot de transparantie voor donoren, omdat het voor hen nu duidelijk wordt welke instellingen worden gecontroleerd. Voor mogelijk malafide instellingen, wordt het zo lastiger om bij het publiek geld op te halen. Tevens kan een openbare lijst dienstig zijn voor donoren om te controleren of een gift kan worden afgetrokken van de inkomsten- of vennootschapsbelasting. Overigens zal er wel goed moeten worden gekeken naar de mogelijkheid het begrip «algemeen nut» in de fiscale wet- en regelgeving zo veel mogelijk gelijklopend te maken (zie ook hierna). Een verdergaande maar tevens noodzakelijke vergroting van de transparantie wordt mogelijk door een duidelijk en breed gedragen kenmerk bij fondsenwerving (keurmerk).
- Er zal goed moeten worden gekeken naar de mogelijkheid het begrip «algemeen nut» in de successiewetgeving zo veel mogelijk gelijk te laten zijn met de terminologie zoals deze wordt gebezigd in de giftenaftrek in de inkomsten- en vennootschapsbelasting en het algemeen belang in de Wet op de kansspelen, die overigens nu reeds een grote mate van gelijkheid vertoont. Een duidelijk verband tussen plaatsing op de lijst en aftrekbaarheid van giften, zou niet alleen de consistentie van het fiscale bouwwerk verbeteren, maar ook bijdragen tot een sterkere prikkel voor organisaties om zich open te stellen voor (fiscale) controle.
- Tot slot zal de motie Melkert/de Graaf³, waarin wordt verzocht op korte termijn te komen met voorstellen teneinde via fiscaliteit het investeren in kunst en cultuur voor individuele burgers en voor ondernemingen aantrekkelijker te maken, bij deze kwestie moeten worden betrokken. Hierbij zal primair aandacht worden besteed aan de mogelijkheid voor organisaties in de kunst en cultuursector om deze onder te brengen in een systeem van certificatie.

5. Certificatie

5.1. Inleiding

Zoals in § 4.4 reeds is aangegeven, suggereert de werkgroep Moltmaker bij het toezicht en de controle op algemeen nut beogende instellingen een systeem van certificatie. De werkgroep heeft dit echter niet verder uitgewerkt. In deze paragraaf wordt nader ingegaan op certificering.

Het overheidsbeleid ten aanzien van de algemeen nutsector is tot op heden terughoudend geweest, omdat het geven aan goede doelen gezien wordt als iets dat zich voltrekt in het particuliere domein. Wel is in het kabinetsstandpunt over het rapport van de werkgroep Moltmaker aange-

¹ Bijlage bij Kamerstukken II 2004/2005, 29 800 IXB, nr. 19.

² Zie ook pag. 7.

³ Kamerstukken II 2001/2002, 27 400, nr. 12.

geven dat het maatschappelijk belang en de fiscaliteit een stringenter toezicht op de sector rechtvaardigen. Daar komt bij dat voor het toekennen van fiscale faciliteiten een wettelijke regeling vereist is met een adequaat stelsel van controle en toezicht. Het kabinet is van oordeel dat de voorstellen uit het rapport van de werkgroep Moltmaker het beste tot hun recht komen als de verdere uitwerking gebeurt in nauwe samenwerking met de algemeene nutsector. Het beoogde resultaat op fiscaal terrein zal er toe leiden dat een bijdrage wordt geleverd aan een meer transparante liefdadigheidsmarkt, waarbij (potentiële) donateurs beter inzicht en meer vertrouwen krijgen in de besteding van gedoneerde gelden.

Bij brief van 14 november 2003¹ heeft de minister van Economische Zaken het kabinetsstandpunt over certificatie en accreditatie aan de Tweede Kamer verzonden. Hierin wordt het beleid ten aanzien van beleids-terreinen waarbij de overheid gebruik wil maken van de private sector in relatie tot een publiek belang uiteengezet. Hierop wordt in § 5.2 ingegaan en wordt tevens een vertaalslag naar het algemeen nut gemaakt. Op het gebied van kansspelen, waarbij een gedeelte van de opbrengsten van kansspelen ten gunste komen aan goede doelen, heeft certificering al zijn intrede gedaan. Hierop wordt in § 5.3 ingegaan.

5.2. Stelsels van certificatie

Bij brief van 14 november 2003² heeft de minister van Economische Zaken het kabinetsstandpunt over certificatie en accreditatie aan de Tweede Kamer verzonden. Hierin wordt het beleid ten aanzien van beleids-terreinen waarbij de overheid gebruik wil maken van de private sector in relatie tot een publiek belang uiteengezet.

In de praktijk wordt veelal gedacht langs drie varianten van het gebruik van zelfreguleringsinstrumenten. Bij de typering van deze varianten op basis van beleidstoepassing verlaat de overheid zich in meer of mindere mate op het resultaat van de certificatie. De drie varianten zijn de zelfreguleringsvariant (waarbij de overheid zich het meest verlaat op de marktordening), de toelatingsvariant of wettelijke certificatie (waarbij de overheid zich het minst verlaat op de marktordening) en de toezicht-ondersteuningsvariant (die hier tussenin zit).

Bij de zelfreguleringsvariant (eerste variant) beogen bedrijven of maatschappelijke organisaties zich met een certificaat te onderscheiden op de markt van producten of diensten met betrekking tot een maatschappelijk relevant publiek belang. De overheid kan de certificering via promotie of financiële ondersteuning stimuleren zodat transparantie ontstaat met betrekking tot het aanbod van bepaalde goederen of diensten in de markt waarvan de aanschaf (indirect) bijdraagt aan de realisatie van beleidsdoelstellingen. Deze variant is met name geschikt als de overheid kan en wil vertrouwen op zelfregulering of wil overgaan tot deregulering. Hiervoor is reeds geconstateerd dat de overheid niet volledig de handen af wil en kan houden van de algemeene nutsector, zodat deze variant niet aan de orde is.

Bij de toelatingsvariant (tweede variant) maakt de certificatieregeling deel uit van een wettelijke regeling. Het bezit van een certificaat in deze sfeer levert een voorwaardelijk (eerste subvariant) of onvoorwaardelijk (tweede subvariant) bewijsvermoeden op dat een product, proces, dienst of persoon voldoet aan wettelijke vereisten. Bij de onvoorwaardelijke toelatingsvariant controleert de overheid slechts het bezit van het certificaat. Het nalevingstoezicht is gericht op de manier waarop een certificaathouder in de praktijk met het certificaat omgaat (gedragstoezicht). Bij de voorwaardelijke toelatingsvariant levert het certificaat niet meer dan een

¹ Kamerstukken II 2003/2004, 29 309, nr. 1.

² Kamerstukken II 2003/2004, 29 309, nr. 1.

vermoeden van overeenstemming met de wettelijke eisen op. Met een certificaat mag de certificaathouder de markt op. Het nalevingstoezicht van de overheid richt zich mede op het voldoen aan de certificatie-eisen. Bij het niet voldoen daaraan kan toelating tot de markt alsnog worden geblokkeerd. Het certificaat heeft in deze variant een essentiële functie bij de beoordeling voor de toekenning van fiscale faciliteiten. Dit betekent dat op de één of andere manier moet worden voorzien in een overheidsinstituut of een ZBO dat de certificaten erkent of dat tegen de beslissing het certificaat niet toe te kennen tegen de overheid kan worden geprocedeerd. Deze variant betekent, ongeacht of een bestaande instelling als de Belastingdienst of een nieuwe instelling met deze taak wordt belast, een zware extra uitvoeringslast. Daarnaast sluit dit aan bij het uitgangspunt dat de sector zelf een belangrijke rol dient te hebben bij de toekenning van certificaten. Derhalve is naar het oordeel van het kabinet ook deze variant niet aan de orde.

Certificaten verstrekt onder de toezichtondersteuningsvariant (derde variant) hebben geen wettelijke status, maar zijn primair gericht op afnemers van certificaten (burgers, bedrijven, overheid). De gevolgen die aan certificering worden toegekend liggen in de sfeer van het uitvoeringsbeleid of de wijze van toezicht op de naleving van wettelijke regels. Het certificaat vormt een indicatie dat een bedrijf of maatschappelijke organisatie zich inzet om tegemoet te komen aan wettelijke regels of beleidsdoelstellingen, hetgeen aanleiding kan geven tot bijzondere bejegening in het kader van overheidstoezicht. Het motief voor het toepassen van deze variant zal in het algemeen zijn dat certificatie bijdraagt aan bewustwording van marktpartijen en efficiënt overheidstoezicht. Aan het bezit van het certificaat zijn echter geen rechtsgevolgen verbonden. Het motief voor het toepassen van deze variant zal in het algemeen zijn dat certificering bijdraagt aan bewustwording van marktpartijen en efficiënt overheidstoezicht.

Deze variant sluit naar het oordeel van het kabinet beter aan bij de te realiseren doelstellingen. Als eerste gaat van het certificaat een positieve beeldvorming uit naar geldgevers. Donateurs zullen eerder geld geven aan instellingen met een certificaat dan instellingen zonder een certificaat. Verder kan de Belastingdienst het certificaat gebruiken bij de beoordeling of een instelling in aanmerking komt voor fiscale faciliteiten. Uiteraard afhankelijk van de vormgeving van het systeem van certificatie zou dan ook het voordeel voor de instelling hierin liggen dat de Belastingdienst een instelling met certificaat inderdaad sneller kan toetsen dan een instelling zonder certificaat. Het kabinet is zich er overigens van bewust dat er bij de toezichtondersteuningsvariant administratieve lasten voor de sector zullen zijn. Over de omvang van deze lasten valt op dit moment echter nog niets te zeggen, omdat deze uiteraard afhankelijk zijn van de wijze waarop het stelsel van certificatie zal worden vormgegeven.

Uit bovenstaande dient naar het oordeel van het kabinet de conclusie te worden getrokken dat een certificatiesysteem conform de toezichtondersteuningsvariant het beste past bij het te voeren beleid ten aanzien van de algemeen nutsector in relatie tot fiscale faciliteiten. Het bevordert de transparantie van de sector, waarmee het consumentenbelang is gediend. Voorts kan op een efficiënte wijze gebruik gemaakt worden van de kennis uit de sector zelf voor het vaststellen van adequate criteria. Verder zou een stelsel van certificatie de controle en het toezicht door de belastingdienst kunnen vereenvoudigen door het certificaat dat (mede) tegemoet komt aan de wettelijke vereisten een zwaarwegend advies te laten vervullen bij de toekenning van de fiscale faciliteiten. Hoewel het geven aan goede doelen zich voltrekt in het particuliere domein, is er als gevolg van de fiscale faciliteiten ook gemeenschapsgeld

in het geding. Naar het oordeel van het kabinet impliceert dit dat de sector de verantwoordelijkheid draagt de transparantie van de sector te bevorderen. Een certificatiestelsel conform de toezichtondersteuningsvariant sluit hier goed bij aan. Eén en ander past ook goed bij het geformuleerde streven naar meer horizontaal toezicht.

5.3. Certificatie en kansspelen

Op dit moment zijn er in Nederland vijf landelijke organisaties die op basis van een vergunning afgegeven door de minister van Justitie kansspelen organiseren en een in de vergunning aangegeven percentage van de opbrengst afdragen aan goede doelen. De opbrengsten gaan direct naar goede doelen danwel naar intermediairs, zoals het NOC*NSF, het Prins Bernhard Cultuur Fonds en de Stichting Doen, die de gelden weer doorgeven naar organisaties die werken voor een concreet goed doel. Daarnaast is ook de afdrachtbestemming (de goede doelen sectoren en soms de concrete te begunstigen goede doelen) in de vergunning opgenomen.

In het kader van de operatie «marktwerking, deregulering en wetgevingskwaliteit» werd op 20 november 2000 door de ministers van Justitie en Economische zaken het rapport «Nieuwe ronde, nieuwe kansen» met bijbehorend kabinetsstandpunt aan de Tweede Kamer aangeboden¹. In dit rapport werd ondermeer aanbevolen de toegang van zowel kansspelorganisaties als «nieuwe» goede doelen tot de kansspelmarkt meer open te maken. Dit zou gepaard moeten gaan met zelfregulering door en certificering van goede doelenorganisaties. Op verzoek van de minister van Justitie heeft het CBF eind 2001 aan KPMG opdracht gegeven een onderzoek te doen naar de mogelijkheden het CBF-keurmerk van toepassing te laten zijn op kansspelbegunstigden². Belangrijkste resultaat van dit onderzoek was dat het huidige CBF-Keur niet zonder aanpassingen kan worden toegepast op begunstigde goede doelen (voor zover deze geen fondsen werven door middel van een beroep op de publieke offervaardigheid). Het CBF-keur heeft inmiddels de nodige wijzigingen ondergaan. Een groot aantal kansspelbegunstigden heeft inmiddels het CBF-keur verkregen. De certificeringsregels voor het kansspelkeur zijn gemeld aan de Raad voor Accreditatie en staan daarmee open voor alle certificerende organisaties. Vervolgens is in 2003 de commissie «model-verdeelsysteem kansspel-opbrengsten» ingesteld om te adviseren over de algemene voorwaarden die kunnen worden gesteld aan de besluitvorming over begunstiging en verdeling van de opbrengsten uit kansspelen die ten goede komen aan goede doelen. Dit rapport onder leiding van prof.dr. Th.N.M. Schuyt is door de minister van Justitie vergezeld van zijn standpunt bij brief van 4 januari 2005 aan de Tweede Kamer aangeboden³. Over de verdeling van kansspeligelden over goede doelen constateert de commissie Schuyt dat er meer openheid en transparantie nodig is, vooral ook om het vertrouwen van het publiek te winnen en behouden. In zijn standpunt stelt de minister van Justitie dat waar het gaat om de verhouding overheid versus kansspelorganisaties de overheid wel degelijk normstellend dient te zijn, maar dat de verdeling van kansspelopbrengsten binnen randvoorwaarden gesteld door de overheid aan de betrokken organisatie zelf overgelaten dient te worden. Hierbij past een stelsel van certificatie, waarbij bij de certificaatverlening wordt getoetst op beleid, bestuur, besteding, fondsenwerving en verslaglegging. Bij de invulling van de criteria vervullen de goeddoelorganisaties zelf een grote rol.

De ontwikkelingen ten aanzien van goede doelen in relatie tot kansspelen enerzijds en de goede doelen in relatie tot fiscale faciliteiten anderzijds kunnen naar het oordeel van het kabinet in hoge mate samengaan. Een certificaat voor een goeddoelorganisatie die gelden ontvangt van een kansspelorganisatie kan goed voldoen voor fondsenwervende organisa-

¹ Kamerstukken II 2000/2001, 24 036, nr. 180.

² Onderzoek KPMG naar CBF-keurmerk kansspelbegunstigden; bijlage bij Kamerstukken II 2002/2003, 24 036 en 24 557, nr. 280.

³ Kamerstukken II 2004/2005, 24 036 en 24 557, nr. 309.

ties in het algemeen, mits rekening wordt gehouden met de grootte van de goeddoelorganisatie. Het kabinet is van oordeel dat gestreefd moet worden naar een meervoudig gebruik van een certificaat boven de ontwikkeling waarbij goeddoelorganisaties twee aparte certificaten nodig hebben: één met betrekking tot kansspelen en één ten aanzien van de toekenning van fiscale faciliteiten. Inmiddels is ten behoeve van de kansspelen een regeling opgesteld die past onder de toezichtondersteuningsvariant. Dit houdt o.a. in de verplichting voor de kansspelvergunninghouder tot het uitsluitend ter beschikking stellen van de opbrengsten van kansspelen aan goede doelen die voldoen aan kwaliteitseisen op het gebied van beleid, bestuur, besteding, fondsenwerving en verslaglegging. Hieraan wordt invulling gegeven (in een AMvB) door het vaststellen van minimumkwaliteitseisen, gebaseerd op de keurmerkcriteria van het CBF-keur. Nadere invulling van deze eisen geschiedt in onderling overleg tussen kansspelvergunninghouders en (samenwerkingsverbanden van) goede doelenorganisaties (en het CBF). De overheid ontvangt deze nadere invulling ter kennisneming. Daarbij kan gebruik gemaakt worden van, bijvoorbeeld, bestaande certificatiemogelijkheden als het CBF-keur en, gedeeltelijk, (onderdelen van) ISO-9001 (hiertussen bestaat een overlap waarmee in het CBF-keur rekening wordt gehouden). Bij de controle door overheid op de naleving van de wettelijke en vergunningsvoorschriften stelt de vergunninghouder de relevante stukken betreffende de controle op de goede doelenorganisaties ter beschikking aan de controlerende overheidsinstantie. De overheid gaat ervan uit dat aan de eisen wordt voldaan indien het CBF-keur verkregen is.

Overigens is de groep goeddoelorganisaties die in aanmerking komt voor fiscale faciliteiten veel groter dan de goeddoelorganisaties die gelden ontvangen van kansspelorganisaties. De fiscale faciliteiten zien namelijk ook op de vermogensfondsen. Dit betekent dat er op het gebied van goede doelen in relatie tot fiscale faciliteiten een grotere verscheidenheid aan eisen nodig zal zijn. De criteria die naar het oordeel van het kabinet een plaats zouden moeten vinden in het certificaat komen in de volgende paragraaf aan de orde (zie in het bijzonder § 6.4).

6. Handvatten voor discussie

6.1. Inleiding

De voorstellen uit het rapport van de werkgroep Moltmaker en de gedachten over een adequaat stelsel van certificatie zijn voor het kabinet aanleiding in overleg met de relevante organisaties een regime voor algemeen nut beogende instellingen te ontwikkelen waarin de algemeen nutsector enerzijds meer transparant wordt en anderzijds de fiscale faciliteiten op een efficiënte wijze door de Belastingdienst kunnen worden getoetst. Hieronder zullen handvatten worden aangereikt voor het debat met de algemeen nutsector, waarbij tegelijkertijd deze handvatten ook dienen om de grenzen aan te geven die een efficiënt stelsel ook daadwerkelijk werkbaar en zinvol maken.

6.2. Het successie- en schenkingsrechtstarief voor algemeen nut beogende instellingen

Het vervangen van het successie- en schenkingsrechtstarief van 8% door een volledige vrijstelling, zoals de werkgroep Moltmaker heeft voorgesteld, biedt de gelegenheid de regelgeving in hoge mate te vereenvoudigen. Daarmee zou ook recht worden gedaan aan de gedachte geformuleerd in het rapport van de werkgroep Moltmaker dat algemeen nut beogende instellingen niet anders behandeld zouden moeten worden dan de overheid zelf. Bovendien is een aantal instellingen al vrijgesteld of

wordt de belasting kwijtgescholden. Tot slot zou met een algehele vrijstelling ook uitvoering kunnen worden gegeven aan de motie Melkert/de Graaf (zie slot van § 4.4). De budgettaire last voor een volledige vrijstelling bedraagt echter ca. € 55 mln. Gezien de huidige financiële situatie ziet het kabinet op dit moment geen mogelijkheden dit bedrag vrij te maken.

6.3. Openbare lijst

Het kabinet steunt de gedachte van de werkgroep Moltmaker fiscale faciliteiten uitsluitend toe te kennen aan instellingen die zijn vermeld op een door de minister van Financiën ingestelde openbare lijst. De openbaarheid van de lijst vergroot de transparantie naar donoren toe. De inspecteur van de Belastingdienst kan een instelling bij voor bezwaar vatbare beschikking opnemen op of schrappen van de lijst. Voorwaarden waaraan een instelling moet voldoen om opgenomen te worden op de lijst, zullen mede in overleg met de sector worden uitgewerkt. Naar het oordeel van het kabinet zou de sector hierbij zelf via zelfregulering en certificering van algemeen nut beogende instellingen een faciliterende rol kunnen spelen en hiermee kan worden ingespeeld op het heterogene karakter van de sector. Hier wordt met name gedoeld op het verschil tussen fondsenwervende instellingen en vermogensfondsen.

6.4. Definitie van algemeen nut

Om op de in § 6.3 genoemde openbare lijst te komen en daarop te blijven – en daarmee gebruik te kunnen maken van fiscale faciliteiten – dient er met enige regelmaat een behoorlijke controle te zijn op de aanwending van het verkregene. De volgende voorwaarden dienen naar het oordeel van het kabinet deel uit te maken van een basisset van criteria om vorenstaande te bewerkstelligen, met de kanttekening dat er naar het oordeel van het kabinet ruimte is om in overleg met de sector te bezien welke aspecten van de criteria in de wet worden vastgelegd en welk deel in overleg met en door de sector verder wordt ingevuld:

- a) de besteding van gelden aan de verwezenlijking van de doelstellingen van de instelling dient in evenwicht te zijn met de uitvoeringskosten. Dit criterium zal nog nader moeten worden uitgewerkt;
- b) de kosten van fondsenwerving dienen in redelijk verband te staan met de opbrengsten van eigen fondsenwerving;
- c) om te voorkomen dat gelden worden opgepot, dienen concrete criteria te worden geformuleerd ten aanzien van de besteding van behaalde rendementen met het stamvermogen van vermogensfondsen. Gedacht kan worden aan een termijn van 5 jaar waarbinnen gelden uitgekeerd dienen te worden aan doelen waarvoor de instelling is opgericht. Indien binnen die termijn de instelling geen gelden heeft uitgekeerd, zou de instelling de status van algemeen nut beogende instelling met terugwerkende kracht moeten kunnen kwijtraken. Omdat vermogensfondsen die bijvoorbeeld bij testament zijn opgericht ten gunste van een bepaald doel vaak uitkeren op bijzondere projecten, kan echter niet de eis worden gesteld dat dergelijke instellingen jaarlijks een evenwichtige verdeling kunnen handhaven van uitvoeringskosten en bestedingen uit de rendementen;
- d) instellingen dienen transparant te zijn. Dit wordt bewerkstelligd door eisen te stellen aan het bestuur van de instelling. Het ligt voor de hand ook bestaande initiatieven uit de sector hierbij te betrekken, zoals de nog dit voorjaar te verwachten uitkomsten van de werkgroep Wijffels die een good governancecode ontwikkelt voor bestuurders van algemeen nut beogende instellingen. Het kabinet zal bezien of en op welke wijze de conclusies van de werkgroep Wijffels in de discussie een rol kunnen spelen;
- e) voor het verkrijgen van het certificaat is een «verklaring omtrent het

- gedrag van natuurlijke personen en rechtspersonen» (VOG NP RP) vereist. Dit zou zowel geëist kunnen worden ten aanzien van de bestuurders van de instelling als van de instelling zelf;
- f) de vraag of een aanscherping van het activiteiten criterium in de wettelijke definitie zinvol en wenselijk is, kan in het overleg met de sector eveneens aan de orde komen.

6.5. Certificatie

Het kabinet stelt zich voor dat in nauw overleg met de sector een vrijwillig stelsel van certificatie wordt opgezet, waarbij de sector zelf een grote rol speelt. Doel van deze certificatieregeling is, dat de sector zelf verantwoordelijkheid neemt voor het meer transparant maken van zijn activiteiten. De sector wordt zelf geacht de organisatie rond de verlening van certificaten op poten te zetten. De criteria die in het certificaat worden opgenomen, worden in samenspraak met de overheid vastgesteld. Als uitgangspunt om in aanmerking te komen voor het certificaat dienen de criteria zoals deze zijn geformuleerd in § 6.4. Zoals uit § 2 blijkt, is de algemeen nutsector zeer divers, wat naar het oordeel van het kabinet tot gevolg kan hebben dat er meerdere categorieën van certificatie zullen ontstaan. Bij de vormgeving van de certificatieregeling dient een balans te worden gevonden tussen het belang van transparantie van de activiteiten van de algemeen nut beogende instellingen enerzijds en de lasten die certificatie met zich mee brengt anderzijds. Hierbij kan ook aansluiting worden gezocht bij de discussie in de kansspelsector, daar waar het gaat om de meer grote fondswervende instellingen. Ten aanzien van de kleinere fondsen en vermogensfondsen zijn (deels) andere criteria noodzakelijk. De fiscaal relevante criteria moeten in de wet zijn opgenomen. Idealiter is er een grote mate van overeenkomst tussen de fiscaal relevante criteria zoals deze zijn geformuleerd in de wet en de criteria waaraan moet zijn voldaan om het certificaat te verkrijgen. Het certificaat kan dan fungeren als een zwaarwegend advies om voor de Belastingdienst tot fiscale erkenning over te gaan. Hoe één en ander exact vorm zal worden gegeven, is onder andere afhankelijk van de uiteindelijke criteria die in overleg met de sector moeten worden vastgesteld en nadere invulling van het stelsel van certificatie.

6.6. Handhaving

Als eenmaal de fiscale faciliteiten zijn verleend, vraagt de aard van de faciliteiten dat de instelling in zekere mate moet worden gevolgd, zodat de gerechtigdheid tot de verleende faciliteiten met enige herhaling kan worden beoordeeld. Zo wordt voorkomen dat vermogens «in de dode hand» ontstaan, waarbij de oorspronkelijke bestemming van het vermogen tot het bevorderen van het algemeen belang uit beeld verdwijnt. Om die reden wordt een adequate controle op de in het in § 6.3 bedoelde register ingeschreven instellingen aan de hand van over te leggen jaarverslagen van het allergrootste belang geoordeeld. Bovendien draagt een dergelijke controle bij aan de betrouwbaarheid van het in § 6.3 bedoelde register. De Belastingdienst zal hierin een rol dienen te spelen, gezien het fiscale belang dat is gemoeid met het zijn van algemeen nut beogende instelling. De Belastingdienst is in het najaar van 2003 reeds gestart met het intensiveren van de controle van artikel 24, vierde lid-instellingen. Tot slot wordt nog opgemerkt dat, als er een adequaat stelsel van certificatie actief geworden is, bekeken zou moeten worden of dit ook een rol kan spelen bij de handhaving.

6.7. Schrappen van een instelling van de openbare lijst

Onverlet de mogelijkheid tot navordering indien blijkt dat ten onrechte een beroep op fiscale faciliteiten voor algemeen nut beogende instellingen is gedaan, kan na verloop van tijd blijken dat een instelling uit het register geschrapt moet worden, met name als blijkt dat de feitelijke werkzaamheden van de instelling de inschrijving in het register niet langer rechtvaardigen of de instelling de zetel naar het buitenland verplaatst. Bedacht moet worden dat de fiscale faciliteiten betrekking hebben op meer belastingmiddelen. Zo genieten de algemeen nut beogende instellingen de bijzondere tarieven voor successie- en schenkingsrecht en brengen particulieren giften aan de betreffende algemeen nut beogende instelling in aftrek voor de inkomstenbelasting. Dit betekent dat voor adequaat functionerende regelgeving goed gekeken moet worden wie primair de gevolgen draagt van onterechte plaatsing op de lijst, wat het aangrijpingspunt is voor de maatvoering van onterechte plaatsing op de lijst en hoe een en ander verder vormgegeven moet worden.

Indien een instelling op de in § 6.3 bedoelde lijst staat, ligt het niet in de rede de geldgevers te sanctioneren, tenzij evident is dat deze te kwader trouw zijn. Als uitgangspunt zal echter gelden dat de giften te goeder trouw zijn gedaan. Navordering bij de schenkers legt de pijn dan niet bij degene die het probleem veroorzaakt heeft. Voorts zou navordering bij veel schenkers tot een grote uitvoeringslast leiden. Regelgeving die aangrijpt bij de (vermeende) algemeen nut beogende instelling ligt om deze reden meer voor de hand. De hieronder besproken varianten gaan dan ook van dit uitgangspunt uit. De varianten hebben vooral betrekking op de aangrijpingspunten en de manier waarop de hoogte van de (alsnog)-heffing wordt bepaald. Uiteraard hangt de vormgeving van de regeling af van de wijze waarop het hele systeem van controle en toezicht wordt vormgegeven.

Bij de eerste variant wordt, zoals de werkgroep Moltmaker heeft voorgesteld, een heffing berekend over de vermogenstoename sinds de rangschikking tot het einde van de rangschikking van bijvoorbeeld 35%¹. Dit is vooral een bruikbare oplossing in het geval waarbij een instelling met een groot vermogen bestemd voor uitgaven aan een goed doel op de openbare lijst is geplaatst, maar dat na verloop van tijd blijkt dat er alleen is gerentenerd.

Als tweede variant kan naar analogie met de fiscale regelingen voor fondsen in maatschappelijke beleggingen en beleggingen in durfkapitaal worden gedacht aan een heffing gebaseerd op de waarde in het economische verkeer van het vermogen van de vermeende algemeen nut beogende instelling vanaf het moment dat de instelling niet meer aan de criteria voor algemeen nut beogende instellingen voldoet. In tegenstelling tot de eerste variant, waar de vermogensaanwas wordt belast, wordt bij deze variant op vaste momenten een percentage van het vermogen op die vaste momenten geheven. Indien voor deze variant wordt gekozen, zal bij de nadere invulling rekening moeten worden gehouden met op welke wijze bepaald kan worden vanaf welk moment de instelling niet meer aan de criteria voldoet.

Als derde variant kan gedacht worden aan een stelsel vergelijkbaar met de stadsherstellichamen in de overdrachtsbelasting. Indien een woningcorporatie woningen verkoopt aan een andere woningcorporatie is een vrijstelling van toepassing. Als echter na 7 jaar de verkopende woningcorporatie de opbrengst niet in stadsherstel heeft geïnvesteerd, wordt na die 7 jaar de vrijstelling buiten toepassing verklaard en is er derhalve een nieuw heffingsmoment. Zo zou ook het moment waarop een algemeen

¹ Dit percentage is het laagste percentage van tariefgroep III conform de voorstellen van de werkgroep Moltmaker (§ 6.1.2 van het rapport).

nut beogende instelling van de openbare lijst wordt gehaald, kunnen worden aangemerkt als een nieuw heffingsmoment.

Het is nu nog niet mogelijk aan te geven welke variant het beste past bij een sanctieregime voor algemeen nut beogende instellingen. Nadat er meer duidelijkheid is over welke criteria zullen worden gehanteerd bij de toetsing van instellingen, zal ook een adequaat sanctieregime met elementen van de hiervoor beschreven varianten kunnen worden ontwikkeld.

6.8. Algemeen nut in andere fiscale wetten

In diverse fiscale wetten zijn faciliteiten opgenomen met betrekking tot het geven en nalaten aan goede doelen. Om regelgeving zo eenvoudig en doorzichtig mogelijk te maken, verdient het aanbeveling zoveel mogelijk één definitie te gebruiken voor wat moet worden verstaan onder algemeen nut beogende instellingen. Zo wordt ook bereikt dat de openbare lijst met algemeen nut beogende instellingen meer gewicht krijgt. Het uniformeren van wetteksten op het terrein van algemeen nut beogende instellingen is overigens niet nieuw, blijkens de in § 4.2 besproken wetswijzigingen van 1985 en 1991 in de Successiewet 1956 en de Wet op de inkomstenbelasting 1964. In § 4.3 worden de faciliteiten in de Successiewet 1956 kort besproken. In bijlage worden de diverse regelingen meer uitgebreid beschreven.

Voor de inkomstenbelasting zijn giften aan algemeen nut beogende instellingen aftrekbaar boven een grens van € 60 of 1% van het verzamelinkomen voor toepassing van de persoonsgebonden aftrek tot maximaal 10% van het verzamelinkomen voor toepassing van de persoonsgebonden aftrek (afdeling 6.9, Wet inkomstenbelasting 2001). Daarnaast zijn onbeperkt aftrekbaar giften in de vorm van vaste en gelijkmatige periodieke uitkeringen die eindigen uiterlijk bij overlijden. Dergelijke giften dienen te berusten op een bij notariële akte van schenking aangegane verplichting om de gift gedurende vijf of meer jaren ten minste jaarlijks terug te laten keren.

In de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (verder Wet VPB 1969) geldt een vergelijkbare faciliteit met een minimum grens van € 227 tot maximaal 6% van de belastbare winst (art. 16, Wet VPB 1969).

Hoewel het niet geformaliseerd is, is het duidelijk dat voor de faciliteiten ten behoeve van algemeen nut beogende instellingen voor het successie- en schenkingsrecht enerzijds en de giftenaftrek in de inkomsten- en vennootschapsbelasting anderzijds, voor deze regelingen met éénzelfde definitie zou kunnen worden gewerkt. Zoals reeds eerder gesteld is dit ook van belang voor het inbouwen van voldoende prikkels aan organisaties om zich aan een zekere mate van controle te onderwerpen.

Bij de vrijstelling in artikel 5, eerste lid, onderdeel c, Wet op de vennootschapsbelasting 1969 wordt de term «algemeen nut» gebruikt. De nadere invulling van de vrijstelling in de subonderdelen 1 t/m 4 perkt het begrip verder in. Daarentegen breidt artikel 6 het begrip weer uit, daar waar de term «algemeen belang» wordt gehanteerd. Dit laat echter onverlet dat als uitgangspunt gebruik kan worden gemaakt van hetzelfde begrip «algemeen nut» zoals dat ingevuld is voor de faciliteiten in de successiewet en de giftenaftrek in de inkomsten- en vennootschapsbelasting. Ditzelfde geldt ook ten aanzien van de aftrekmogelijkheden in artikel 9, eerste lid, onderdelen i en j.

Bij de teruggaafregeling in de energiebelasting wordt momenteel een zelfde definitie gehanteerd als in de successiewet. Er zijn specifieke voorwaarden geformuleerd en voorts kan bij ministeriële regeling onder voorwaarden en beperkingen als instelling van algemeen nut worden behandeld een instelling die een sociaal belang behartigt.

De uitbreiding van de toepassing van de regeling in de EB ten opzichte van de successiewet kan vooral worden verklaard op grond van verschillende doelen die worden nagestreefd. De EB zou heel goed kunnen aansluiten bij de definitie in de successiewet, maar zal daarop eigen aanvullingen willen maken waarvan duidelijk zal moeten zijn dat deze aanvullingen uitsluitend voor de EB bestaan.

Onder verwijzing naar bovenstaande en bijlage zou kunnen worden overwogen de definitie van algemeen nut beogende instellingen voor de successiewet enerzijds en de inkomsten- en vennootschapsbelasting anderzijds gelijklopend te laten zijn.

De Successiewet 1956, de Wet IB 2001 en de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 zullen derhalve alle dezelfde definitie van algemeen nut beogende instellingen krijgen waarin ligt besloten dat de instelling als algemeen nut beogende instelling wordt aangemerkt als deze uitsluitend of nagenoeg uitsluitend werkzaamheden verricht in het algemeen belang. Aanvullend zullen de in § 6.4 opgenomen criteria naar de regelgeving worden vertaald.

6.9. Kerkelijke en levensbeschouwelijke instellingen

Kerkelijke en levensbeschouwelijke instellingen komen volgens artikel 24, vierde lid, Successiewet 1956 ook in aanmerking voor het 8%-tarief. Kerkgenootschappen hoeven zich echter niet te laten registreren bij de Belastingdienst als algemeen nut beogende instelling¹.

Het karakter van deze instellingen resulteert naar het oordeel van het kabinet niet in de verdere gevolgtrekking dat het stelsel van certificatie ook op deze instellingen van toepassing zal zijn.

6.10. Culturele en wetenschappelijke instellingen

Ook culturele en wetenschappelijke instellingen vallen onder het 8%-tarief. Voor culturele instellingen gelden voorts diverse vrijstellingen en kwijtscheldingen (bijlage II, onder 2.5). Over het systeem van certificatie (zie § 6.5) wordt opgemerkt dat daarmee ook op deze categorieën van instellingen wordt gedoeld.

7. Conclusies

Het kabinet schaaft zich in hoofdlijnen achter de voorstellen uit het rapport van de werkgroep Moltmaker. Met de tariefverlaging van het successie- en schenkingsrecht voor algemeen nut beogende instellingen van 11% naar 8% per 1 januari 2005 heeft het kabinet willen aangeven het schenken aan goede doelen te stimuleren. Tot op heden heeft de algemeen nutsector zich met een beperkte overheidsbemoeienis ontwikkeld en naar het oordeel van het kabinet zijn hier ook goede redenen voor. Het gaat immers om privaat geld dat door algemeen nut beogende instellingen wordt aangewend ten behoeve van maatschappelijke doelen. Tegelijkertijd zijn er ook signalen die aanleiding geven tot bezinning op maatregelen die zouden moeten leiden tot grotere transparantie in deze sector, hoewel de aanleiding daartoe niet primair in de fiscaliteit ligt. Er lijkt een zekere consensus te bestaan dat grotere transparantie bevorderlijk zal zijn voor een goed bestuur in deze sector. De fiscale faciliteiten rechtvaardigen en vereisen daarnaast natuurlijk ook een rol voor de overheid. Hoewel het – zoals gezegd – gaat om privaat geld, leiden de verleende fiscale faciliteiten ertoe dat uiteindelijk ook gemeenschapsgeld in het geding is. In de visie van het kabinet heeft de sector dan ook een eigen verantwoordelijkheid naar het publiek en de overheid. Een stelsel van certificatie waarbij de sector zelf een belangrijke rol vervult in het kader van toezicht en controle is naar het oordeel van het kabinet hiertoe een goed instrument.

¹ Op als kerk of kerkgenootschap bekend staande rechtspersonen, daaronder begrepen diaconieën en dergelijke van een kerkelijke gemeente, wordt het bijzondere tarief zonder meer toegepast (Rubriek Mededelingen, WPNR 1982/5606).

Verder zou een stelsel van certificatie de controle en het toezicht door de belastingdienst kunnen vereenvoudigen door het certificaat dat (mede) tegemoet komt aan de wettelijke vereisten een zwaarwegend advies te laten vervullen bij de toekenning van de fiscale faciliteiten.

Hoewel het niet de bedoeling is in deze notitie een uitgewerkt plan van voorstellen neer te leggen, is in § 6 een aantal aspecten nader uitgewerkt dat een belangrijke rol speelt bij de discussie met de sector. Voorgesteld wordt de lijst van algemeen nut beogende instellingen openbaar te maken. De overheid is eindverantwoordelijke voor deze lijst (§ 6.3). Verder rechtvaardigt de tariefverlaging van 11% naar 8% (§ 6.2) per 1 januari 2005 strenge en heldere criteria waaraan de instelling moet voldoen (§ 6.4). Om één en ander zo efficiënt mogelijk te laten verlopen met een duidelijke eigen verantwoordelijkheid voor de sector, wordt gedacht aan een stelsel van certificatie. Het stelsel zou naar het oordeel van het kabinet door de sector zelf dienen te worden georganiseerd met steun van de overheid. Bij de toekenning van fiscale faciliteiten zou het certificaat de functie van een zwaarwegend advies moeten vervullen (§ 6.5). Voorts dient gezorgd te worden voor een adequaat systeem van handhaving (§ 6.6). Een eerste aanzet tot sancties bij achteraf gebleken onterechte erkenning als algemeen nut beogende instelling wordt gegeven in § 6.7. In § 6.8 wordt voorgesteld de definitie van algemeen nut beogende instellingen in de successiewet zo veel mogelijk ook van toepassing te laten zijn op faciliteiten in andere fiscale wetten. Tot slot wordt in § 6.9 en § 6.10 ingegaan op enkele bijzondere categorieën van algemeen nut beogende instellingen, waarbij ten aanzien van kerken en levensbeschouwelijke instellingen wordt opgemerkt dat er ten opzichte van de huidige situatie geen beleidswijzigingen worden beoogd.

1. Inleiding

In deze bijlage wordt een beschrijving gegeven van de diverse actoren in de algemeen nutsector. In onderdeel wordt ingegaan op de goedgeoedinstellingen zelf. In de onderdelen 3, 4 en 5 worden de brancheorganisaties, het Centraal Bureau Fondsenwerving (CBF) resp. de Donateursvereniging beschreven.

2. Algemeen nut beogende instellingen

Het exacte aantal algemeen nut beogende instellingen is niet bekend. Bij de Belastingdienst zijn echter ca. 16 000 instellingen als algemeen nut beogende instelling geregistreerd. Jaarlijks doen ca. 1 600 instellingen een verzoek om erkend te worden als algemeen nut beogende instelling. In 2001 is naar schatting voor € 4,3 mld (1% van het BBP) gegeven aan goede doelen¹. Het totaalbedrag is het resultaat van de optelsom van de geschatte giften van huishoudens, van legaten, van fondsen (zowel de geldwervende fondsen als de vermogensfondsen) en van het bedrijfsleven. Over het vermogen van fondsen zijn geen cijfers bekend, maar de indruk bestaat dat dit in de miljarden loopt.

Algemeen nut beogende instellingen hebben grofweg twee manieren langs welke ze in financieel opzicht hun doelstellingen kunnen financieren. Aan de ene kant zijn er instellingen die hun doelstelling realiseren door het inzamelen van gelden (fondswervende instellingen). Aan de andere kant bestaan er instellingen die hun doel realiseren op basis van rendementen uit hun vermogen (vermogensfondsen). Dit zijn twee extremen, waartussen het hele spectrum van goedgeoedinstellingen zich beweegt. Daarnaast kan de sector ook worden onderscheiden in nationaal en lokaal opererende instellingen. Bekend zijn de grote landelijke instellingen die door het hele jaar heen de samenleving benaderen voor het doen van giften. Echter ook op lokaal niveau wordt, veelal door lokaal georiënteerde instellingen, geld ingezameld. Er is een aantal brancheorganisaties actief die zich in grote lijnen hebben georganiseerd rond fondsenwervende instellingen versus vermogensfondsen enerzijds en nationaal georiënteerde instellingen versus lokaal georiënteerde instellingen anderzijds.

3. Brancheorganisaties²

3.1. Vereniging van Fondsen in Nederland (FIN)

Zoals uit de naamgeving blijkt, zijn de bij de FIN aangesloten leden vermogensfondsen. Het zijn fondsen die uit eigen vermogen gelden voor maatschappelijke en goede doelen ter beschikking stellen. De vereniging stelt zich ten doel het behartigen van de belangen van de leden en het bevorderen van het optimaal functioneren van die leden en onderhoudt daartoe contacten met de overheid, maatschappelijke organisaties en de media. De vereniging is de leden desgevraagd behulpzaam bij het voeren van een verantwoord bestuur, vermogensbeheer en giftenbeleid. De FIN bevordert het oprichten van nieuwe fondsen, stimuleert onderling contact en samenwerking tussen de leden en houdt een bureau in stand voor onderzoek, documentatie en informatie. Daarnaast beoogt de FIN het verstrekken van verantwoorde informatie over fondsen in Nederland. In dat kader geeft de FIN het «Fondsenboek» uit als dienstverlening aan diegenen die financiële steun zoeken. Ook kent de FIN «Aanbevelingen» voor haar leden en is in maart 2004 een gedragscode (Code of Conduct) opgesteld.

Leden van de vereniging zijn in Nederland gevestigde particuliere fondsen die ten doel hebben het verlenen van onverplichte steun aan verschillende

¹ Geven in Nederland, een tweejaarlijkse studie over geven aan maatschappelijke en goede doelen onder redactie van prof. dr. Th.N.M. Schuyt.

² Voor deze paragraaf is in grote mate gebruik gemaakt van de publicatie «geven in Nederland 2003».

organisaties, personen of projecten op de hierboven genoemde gebieden. Om als lid van de Fin te worden toegelaten, is onder andere vereist dat het desbetreffende fonds aangemerkt moet zijn als een algemeen nut beogende instelling zoals bedoeld in artikel 24, vierde lid, Successiewet 1956.

De Fin telt ca. 270 leden.

3.2. Vereniging van Fondsenwervende Instellingen (VFI)

De Vereniging van Fondsenwervende Instellingen (VFI) is de brancheorganisatie van de nationaal wervende goede doelenorganisaties. De VFI werd in 1994 opgericht om het vertrouwen van het Nederlandse publiek in goede doelen te behouden en te vergroten. Zij behartigt de gemeenschappelijke belangen van de leden en is actief betrokken bij zaken als het CBF-keur. De VFI richt zich op coördinatie, informatie, lobby en bevordering van expertise en doelmatigheid.

In oktober 2004 telde de VFI ruim 90 leden, waaronder grote en kleinere instellingen. De vereniging vertegenwoordigt 80% van de sector, gemeten naar inkomsten uit eigen fondsenwerving.

3.3. Nederlands Genootschap van Fondsenwerfers (NGF)

Het NGF is in 1994 opgericht met als doelstelling «Het bevorderen van persoonlijke contacten tussen de leden, mede gericht op het uitwisselen van kennis, ervaring en informatie alsmede het bevorderen van contacten met en tussen erkende steunwaardige, charitatieve instellingen en/of organisaties waarbij bedoelde instellingen zijn aangesloten». De leden van het NGF zijn niet de instellingen, maar individuele personen werkzaam in de algemeen nutsector. Het NGF telde in januari 2003 circa 200 leden.

3.4. Instituut voor Sponsoring en Fondsenwerving (ISF)

Het ISF is een stichting die lokaal opererende non-profit instellingen helpt sponsoring en fondsenwerving te professionaliseren. Er zijn op dit moment ca. 300 aangesloten organisaties. ISF is een expertisecentrum dat een gespecialiseerde vakbibliotheek beheert, opleidingen, cursussen en een jaarcongres verzorgt, een permanente helpdesk bemant en desgewenst gericht adviseert, dit alles aan aangesloten instellingen (tegen een jaarlijkse vergoeding). Daarnaast stimuleert ISF de ontwikkeling van professionele netwerken, algemeen erkende opleidingen en certificatie, gedragscodes en alle andere zaken die helpen dit professionele vakgebied te ontwikkelen. Onder andere wordt wetenschappelijk onderzoek gestimuleerd.

Aanvankelijk richtte het ISF zich op instellingen in de zorg, maar sinds enkele jaren is het ISF zich ook gaan richten op andere sectoren, in het bijzonder het onderwijs. In 1999 is op initiatief van het ISF een gedragscode fondsenwerving in de zorg ontwikkeld die ook door de overheid (minister van VWS) is ondertekend. Het doel van de gedragscode is het stimuleren van verantwoord gebruik van fondsenwerving. Daartoe reikt de code normen aan voor beleid en praktijk.

4. Het Centraal Bureau Fondsenwerving (CBF)

Het CBF is een onafhankelijke stichting die sinds 1925 is betrokken bij het toezicht op de inzameling van geld voor goede doelen. In de thans geldende statuten is de doelstelling van het CBF als volgt geformuleerd: «De stichting heeft ten doel te bevorderen dat in Nederland de werving en besteding van fondsen, hieronder mede begrepen gelden verkregen van kansspelvergunninghouders zoals bedoeld in de Wet op de Kansspelen,

door en voor charitatieve, culturele, wetenschappelijke of andere het algemeen nut beogende rechtspersonen, en de voorlichting die door hen in dat kader wordt afgegeven, op verantwoorde wijze plaatsvinden. Dit doet zij zowel in het belang van het publiek als in het belang van de erbij betrokken rechtspersonen».

Eén van de belangrijkste werkzaamheden van het CBF is het beoordelen van fondsenwervende instellingen. De bekendste beoordelingsvorm is het CBF-Keur. Voor kleine en beginnende instellingen is er de verklaring van geen bezwaar. Tot slot is er voor instellingen die kleding inzamelen de «beoordeling van kledinginzamelende instellingen».

5. De Donateursvereniging Nederland

De Donateursvereniging Nederland heeft de volgende doelstellingen:

- inzicht geven in goede doelen en hun activiteiten: wie is wie en wie doet wat;
- verantwoording van goede doelen verbeteren;
- transparantie en toegankelijkheid van informatie vergroten;
- belangen behartigen van iedereen die geld geeft aan goede doelen;
- de dialoog stimuleren tussen donateurs en goede doelen, om de wensen en behoeften van beide kanten beter op elkaar af te stemmen.

Belangrijke activiteit van de vereniging is het ontwikkelen van een database op internet met informatie over en gegevens van goede doelen.

De Donateursvereniging is eind 2003 opgericht en telde in september 2004 ca. 1 700 leden.

1. Inleiding

In deze bijlage wordt een overzicht gegeven van fiscale regelingen op het terrein van het algemeen nut. Doel hiervan is om te bezien of het mogelijk is de in de diverse wetten voorkomende aspecten meer te uniformeren. Daarbij is ook gekeken naar het kansspelendossier, omdat ook daar het algemeen nut een belangrijke rol vervult.

2. Successiewet¹*2.1. Algemeen nut in de praktijk*

Wat moet worden verstaan onder het begrip «algemeen nut», is in de loop der tijd door de praktijk en in de jurisprudentie ingevuld. Zo werd in 1954 beslist dat landelijke politieke partijen die rechtspersoonlijkheid bezitten, aangemerkt worden als algemeen nut beogende instelling in de zin van artikel 24, vierde lid Successiewet 1956². Verder bepaalde de Hoge Raad in 1980 dat onder een instelling die het algemeen nut beoogt, dient te worden verstaan een lichaam wier doelstelling een werkzaamheid betreft, welke op zich zelf rechtstreeks het algemeen belang raakt³. In het op pag. besproken arrest van de Hoge Raad⁴ werd vervolgens beslist dat de faciliteiten voor algemeen nut beogende instellingen al van toepassing zijn in geval een instelling voor 50% het algemeen belang dient, terwijl tot die tijd werd aangenomen dat dit 90% moest zijn. Voor latere jurisprudentie waarin het oordeel van de rechter werd gevraagd of een instelling al dan niet een algemeen nut beogende instelling is, wordt verwezen naar de arresten van de Hoge Raad gepubliceerd in BNB 1997/362⁵ (scouting-groep) en BNB 2004/30⁶ (Scientology Kerk). In het arrest over de scouting-groep besliste de Hoge Raad dat doorslaggevend is wat de primaire doelstelling van de instelling is. De in deze zaak procederende lokale scoutinggroep, diende, zo werd geoordeeld, de particuliere belangen van de juniorleden van de groep, omdat het eerst en vooral om hun persoonlijke vorming en hun vrijetijdsbesteding ging. In het arrest over de Scientology Kerk besliste de Hoge Raad, in lijn met het reeds eerder aangehaalde arrest uit 1994 (BNB 1994/280) dat kerkelijke en levensbeschouwelijke instellingen alleen fiscale faciliteiten voor algemeen nut beogende instellingen genieten als deze tenminste voor de helft het algemeen belang dienen. De bewijslast hiervoor ligt bij belanghebbende. Uit dit laatste arrest dient tot slot te worden geconcludeerd dat het 50/50%-criterium ook geldt ten aanzien van kerkelijke, charitatieve, culturele en wetenschappelijke instellingen en dat deze instellingen niet per definitie «algemeen nut beogend» zijn.

Omdat aan het zijn van algemeen nut beogende instelling fiscale faciliteiten verbonden zijn, is het creëren van een zo helder mogelijke definitie, waarbij rekening wordt gehouden met de diversiteit in de algemeen nutsector, voor het zijn van algemeen nut beogende instelling van groot belang. Daar hoort een gepast systeem van handhaving en toezicht bij, waarbij bekeken dient te worden of bepaalde elementen daarvan aan de sector zelf overgelaten kunnen worden.

2.2. Afwijkend tarief algemeen nut beogende instellingen

In afwijking van de tariefstructuur in de successiewet, die wordt gekenmerkt door dubbele progressie naar grootte van de verkrijging en mate van verwantschap tussen erflater/schenker enerzijds en begunstigde anderzijds, geldt voor algemeen nut beogende instellingen in het alge-

¹ Tenzij anders is aangegeven, zien de in deze bijlage vermelde artikelnummers op de Successiewet 1956.

² Besluit Staatssecretaris van Financiën van 14 december 2000, nr. CPP2000/2898M, VN 2001/15.1 (ter vervanging van de resolutie van 28 december 1954, nr. 208 (S. 23), PW nr. 16 155).

³ Hoge Raad, 17 december 1980, nr. 20 265, BNB 1981/28.

⁴ Hoge Raad, 13 juli 1994, nr. 29 936, BNB 1994/280.

⁵ Hoge Raad 24 september 1997, Nr. 32 469, BNB 1997/362.

⁶ Hoge Raad, 7 november 2003, Nr. 38 049, BNB 2004/30.

meen een verlaagd proportioneel tarief van 8%¹ over het volledige bedrag van hetgeen is nagelaten of geschonken. Indien voor het successierecht de verkrijging niet meer bedraagt dan € 8 602 (cijfer 2005) is in het geheel geen successierecht verschuldigd. Voor het schenkingsrecht geldt een vrijstelling van de verkrijging als de schenking niet meer bedraagt dan € 4 303 (cijfer 2005). Schenkingen binnen een tijdsverloop van twee jaar van een schenker aan een begiftigde worden, behoudens giften van ouders aan kinderen, beschouwd als één schenking. Hiermee wordt bereikt dat belastingheffing wordt ontlopen door één grotere gift die meer bedraagt dan de vrijstelling te splitsen in meer kleine giften die per gift minder bedragen dan de vrijstelling.

De bevoegdheid om te beoordelen of een instelling kan worden aangemerkt als algemeen nut beogende instelling is neergelegd bij de Belastingdienst Oost Brabant/kantoor 's-Hertogenbosch. Op dit moment zijn er ca. 16 000 instellingen bij de Belastingdienst geregistreerd als algemeen nut beogende instelling. Jaarlijks worden er ca. 1 600 verzoeken gedaan voor erkenning als algemeen nut beogende instelling.

2.3. Wat is een algemeen nut beogende instelling?

Volgens artikel 24, vierde lid, komen voor het 8%-tarief in aanmerking in Nederland gevestigde kerkelijke, levensbeschouwelijke, charitatieve, culturele, wetenschappelijke of het algemeen nut beogende instellingen, indien en voor zover aan de verkrijging niet een opdracht is verbonden, welke aan de verkrijging het karakter ontnemt van te zijn geschied in het algemeen belang.

De invulling van wat hieronder dient te worden verstaan, is in de loop der tijd door de jurisprudentie nader ingevuld. Hierbij is het arrest van de Hoge Raad van 13 juli 1994, nr. 29 936, BNB 1994/280, van essentiële betekenis. In dit arrest besliste de Hoge Raad dat artikel 24, vierde lid, Successiewet 1956 van toepassing is op kerkelijke, charitatieve, culturele, wetenschappelijke en algemeen nut beogende instellingen als de werkzaamheden van die instelling ongeveer in gelijke mate het algemeen en particulier belang dienen. Dit komt dus neer op een verhouding van 50/50, terwijl tot dit arrest uitgegaan werd van een verhouding van 90/10. De Successiewet 1956 sprak tot 1985 van «uitsluitend of nagenoeg uitsluitend». Bij de Wet van 8 november 1984, Stb. 545, is de omschrijving «rechtspersoon welke uitsluitend of nagenoeg uitsluitend een algemeen belang beoogt» vervangen door «kerkelijke, charitatieve, culturele, wetenschappelijke of het algemeen nut beogende instelling». Blijkens de memorie van toelichting (Kamerstukken 1981–1982, 17 041, nr. 3) gaat het hier om een terminologische aanpassing aan de giftenregeling van de Wet op de inkomstenbelasting 1964, met het oog op het streven naar gelijkheid van terminologie van de diverse heffingswetten. De omschrijvingen zouden inhoudelijk niet van elkaar verschillen. Bij een wetswijziging in 1991, waar naast kerkelijke instellingen ook levensbeschouwelijke instellingen onder artikel 24, vierde lid, Successiewet werden gebracht, werd in de Memorie van Toelichting nog eens benadrukt dat geen wijziging in de bestaande praktijk werd beoogd.

2.4. In Nederland gevestigd

Het 8%-tarief geldt alleen voor algemeen nut beogende instellingen die in Nederland zijn gevestigd. Wel kan op grond van wederkerigheid het door een in het buitenland gevestigde instelling verschuldigde successie- of schenkingsrecht worden verminderd tot 8%.

De Europese Commissie heeft Nederland (en ook enkele andere lidstaten) in gebreke gesteld omdat de bepaling dat het bijzondere tarief alleen geldt voor in Nederland gevestigde algemeen nut beogende instellingen strijdig is met het EG-recht. Deze zaak loopt op dit moment nog.

¹ Bij het Belastingplan 2005 (wet van 16 december 2004, Stb 653) is het tarief voor algemeen nut beogende instellingen met ingang van 1 januari 2005 verlaagd van 11% naar 8%.

2.5. Afwijkende regels

In de loop der tijd zijn voor diverse categorieën van algemeen nut beogende instellingen afwijkende regimes ingesteld in de vorm van een algehele vrijstelling of kwijtschelding van successieen/of schenkingsrecht.

- a) Voor musea met een collectie van nationaal of regionaal cultureel belang en steunstichtingen van dergelijke musea geldt een volledige vrijstelling van successie- en schenkingsrecht (art. 32, eerste lid, 11°, resp. art. 33, eerste lid, 13°). Hiervoor is wel vereist dat het museum is aangewezen door de Minister van Financiën, in overleg met de Minister van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap. De meest recente lijst van aangewezen instellingen is opgenomen in de bijlage bij het besluit van 4 juni 2003, CPP2003-1372.
- b) Door de minister kan volledige kwijtschelding van schenkingsrecht worden verleend voor verkrijgingen door in Nederland gevestigde instellingen ter bevordering van kunst en wetenschap, uitgezonderd musea en steunstichtingen van musea (art. 67, eerste lid, 3°).
- c) Door de minister van Financiën kan kwijtschelding worden verleend van successie- of schenkingsrecht voor verkrijgingen door een andere Staat, een staatkundig onderdeel of een plaatselijk publiekrechtelijk lichaam van een andere Staat (art. 67, tweede lid, onder a resp. b).
- d) De Minister van Financiën heeft de bevoegdheid ter zake van makingen en schenkingen aan buitenlandse het algemeen nut beogende instellingen kwijtschelding van het recht te verlenen tot het recht dat verschuldigd zou zijn wanneer het makingen en schenkingen aan vergelijkbare Nederlandse instellingen zou betreffen. Van deze bevoegdheid mag echter alleen gebruik worden gemaakt in gevallen waarin de Staat waarin de buitenlandse instelling gevestigd is, verklaart dat een tegemoetkoming, die volgens de wetgeving van die Staat aan binnenlandse instellingen wordt verleend, ook aan overeenkomstige Nederlandse instellingen zal worden verleend (wederkerigheid). Daarnaast kan voor buitenlandse instellingen ter bevordering van kunst en wetenschap, uitgezonderd musea en steunstichtingen van musea, onder dezelfde voorwaarden volledige kwijtschelding worden verleend voor het schenkingsrecht (art. 67, tweede lid, onder c resp. d).
- e) Voor schenkingen ten algemene nutte voor Nederland, welke aan een bepaald tijdstip of een bepaalde gebeurtenis gebonden zijn, bestaat een mogelijkheid tot volledige kwijtschelding (art. 67, eerste lid, 4°). Gebeurtenissen naar aanleiding waarvan kwijtschelding van schenkingsrecht is verleend, zijn bijvoorbeeld de aardbeving in Limburg (13 april 1992), de watersnood (december 1993 en januari 1995), de vuurwerkramp in Enschede (13 mei 2000) en de zeebeving in Azië (26 december 2004).
- f) Bij diverse resoluties is in de loop der tijd aan een aantal algemeen nut beogende instellingen een onbeperkte kwijtschelding van successie- en schenkingsrecht verleend. Voorbeelden zijn het Rode Kruis bij Resolutie van 12 maart 1946, nr. 154, het Nationaal Rampenfonds bij Resolutie van 1 februari 1960, nr. D0/881 en het Prins Bernhard Fonds bij Resolutie van 6 november 1963, nr. D3/9034.
- g) Volledige kwijtschelding van schenkingsrecht wordt verleend bij omzetting, fusie of taakafplitsing naar of met instellingen ten algemene nutte of steunstichtingen daarvan (besluit van 13 mei 2003, nr. CPP2003/1096).

3. Het algemeen nut in andere fiscale wetten

3.1. Inleiding

Niet alleen in het successie- en schenkingsrecht zijn er speciale faciliteiten

voor algemeen nut beogende instellingen, maar ook in de inkomsten vennootschapsbelasting, de energiebelasting en op het terrein van de kansspelen bestaan er voor dergelijke instellingen bijzondere faciliteiten.

3.2. Giftenaftrek in de inkomsten- en vennootschapsbelasting

In de Wet inkomstenbelasting 2001 zijn giften aan algemeen nut beogende instellingen aftrekbaar boven een grens van € 60 of 1% van het verzamelinkomen voor toepassing van de persoonsgebonden aftrek tot maximaal 10% van het verzamelinkomen voor toepassing van de persoonsgebonden aftrek. Daarnaast zijn onbeperkt aftrekbaar giften in de vorm van vaste en gelijkmatige periodieke uitkeringen die eindigen uiterlijk bij overlijden. Dergelijke giften dienen te berusten op een bij notariële akte van schenking aangegane verplichting om de gift gedurende vijf of meer jaren ten minste jaarlijks terug te laten keren (afdeling 6.9 Wet inkomstenbelasting 2001).

In de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (verder Wet VPB 1969) geldt een vergelijkbare faciliteit met een minimum grens van € 227 tot maximaal 6% van de belastbare winst (art. 16, Wet VPB 1969).

Het begrip «algemeen nut» is, zonder dat dit ooit geformaliseerd is, nauw verwant aan het begrip «algemeen nut» in de Successiewet 1956.

3.3. Overige vrijstellingen betreffende algemeen nut-instellingen in de Wet VPB 1969

Naast de giftenaftrekregeling van artikel 16, Wet VPB 1969, stelt artikel 5, eerste lid, onderdeel c, Wet VPB 1969 vrij van VPB lichamen welke als instelling van weldadigheid of van algemeen nut uitsluitend of nagenoeg uitsluitend werkzaamheden verrichten welke bestaan uit:

- 1) de genezing of verpleging van zieken, kraamvrouwen of gebrekkigen;
- 2) het verschaffen van een onderkomen aan bejaarden, gebrekkigen of wezen;
- 3) het verschaffen van passende bezigheid aan onmaatschappelijke of onvolwaardige personen;
- 4) het verstrekken van kleine kredieten aan personen, behorende tot de economisch zwakke groepen van de bevolking.

In artikel 6 Wet VPB 1969 is vervolgens geregeld dat onder nader te stellen voorwaarden vrijstelling van de belasting wordt verleend aan kleinere «goed-doelinstellingen». Oorspronkelijk bestond deze mogelijkheid alleen voor lichamen die een algemeen maatschappelijk belang behartigden. Met ingang van 1 januari 2002 komen voor de vrijstelling ook in aanmerking lichamen waarbij de behartiging van een sociaal belang op de voorgrond staat en die hun winst hoofdzakelijk behalen met behulp van de arbeid van vrijwilligers.

Belangrijke voorwaarde is dat de winst in het boekjaar niet meer bedraagt dan € 7 500, dan wel in het jaar en de daaraan voorafgaande vier jaren tezamen niet meer bedraagt dan € 37 500 (art. 1 Vrijstellingsbesluit vennootschapsbelasting).

Met deze bepaling werd de mogelijkheid geopend in een aantal randgevallen vrijstelling van belastingplicht te verlenen. Het artikel dient te worden beschouwd als een aanvulling op artikel 5, voor lichamen welke wel aan de strekking van deze vrijstellingsbepalingen voldoen, doch niet onder de limitatieve opsomming van dat artikel vallen.

De aanvulling per 1 januari 2002 werd beargumenteerd met het argument dat voetbalclubs, muziekverenigingen, scoutinggroepen e.d. die door middel van inzet van vrijwilligers inkomsten verkrijgen, bijvoorbeeld met de inzameling van oud papier, niet in aanmerking komen voor een vrijstelling. Deze organisaties worden echter doorgaans maatschappelijk niet als

concurrerend ervaren. De inzet van vrijwilligers wordt in het algemeen positief gewaardeerd en is ook van wezenlijk belang voor het functioneren van dergelijke instellingen.

Per 1 januari 2002 zijn twee bijzondere aftrekken in de Wet VPB 1969 opgenomen die mogen worden toegepast door algemeen-nutlichamen en door sociaal werkzame lichamen die hoofdzakelijk op vrijwilligersarbeid draaien (art. 9, eerste lid, onderdelen i en j). In de eerste plaats gaat het om het in aftrek op de winst toelaten van uitkeringen door fondswervende instellingen aan goed-doelinstellingen. In de tweede plaats gaat het om een aftrek van fictieve kosten van vrijwilligersarbeid.

Deze aftrekfaciliteiten zien op de instellingen als bedoeld in artikel 6 Wet VPB 1969, maar ook op niet in artikel 6 bedoelde lichamen als deze louter door een te hoge winst (art. 1 Vrijstellingsbesluit vennootschapsbelasting) te realiseren, buiten de reikwijdte van artikel 6 vallen. Wel geldt ten aanzien van beide faciliteiten in artikel 9 dat er niet in ernstige mate concurrentieverstoreningen mogen optreden.

Bij het Belastingplan 2001 is artikel 15ba Wet VPB 1969 geïntroduceerd. Deze bepaling regelt dat lichamen die een algemeen maatschappelijk belang behartigen (kerkelijke, levensbeschouwelijke, charitatieve, culturele, wetenschappelijke of het algemeen nut beogende instellingen) of een sociaal belang behartigen (zoals sportverenigingen) op grond van deze bepaling een herbestedingsreserve kunnen vormen.

De reserve kan worden gevormd ter financiering van investeringen in bedrijfsmiddelen. Zodra vervolgens wordt geïnvesteerd, wordt de reserve – evenals bij de vervangingsreserve het geval is – afgeboekt op de afschrijvingsbasis. De reserve kan tevens worden gevormd ter dekking van een te verwachten negatief exploitatieresultaat. Van zo'n verwacht negatief exploitatieresultaat is sprake indien de belastbare winst van een lichaam als gevolg van hoge kosten van een project naar verwachting negatief zal zijn. Echter een herbestedingsreserve kan in de eerste plaats slechts worden gevormd voorzover sprake is van ondernemingsactiviteiten die passen bij de hoofddoelstelling van het lichaam. In de tweede plaats kan een herbestedingsreserve worden gevormd voorzover sprake is van het inzamelen (zonder dat het lichaam een tegenprestatie verschuldigd is) en verkopen van gebruikte goederen. Dit geldt ongeacht het feit of deze activiteiten in de lijn liggen van het doel van het lichaam. Wel geldt daarbij als voorwaarde dat de winst wordt gebruikt voor uitgaven in het belang dat bij het lichaam op de voorgrond staat. In het vierde lid is een delegatiebevoegdheid opgenomen. Op grond daarvan kan de groep lichamen die een herbestedingsreserve kunnen vormen, worden ingeperkt als de regeling in de praktijk in bepaalde gevallen tot ernstige concurrentieverstoring zou dreigen te leiden. Tevens kan een inperking worden aangebracht met betrekking tot de activiteiten waarop artikel 15ba van toepassing is.

Indien de herinvesteringsreserve niet binnen drie jaar wordt benut, valt deze vrij ten gunste van de winst. In bijzondere omstandigheden kan de drie-jaarstermijn worden verlengd. Deze voorwaarden sluiten aan op de voorwaarden die daarvoor gelden bij de vervangingsreserve¹.

Op diverse plekken in de literatuur en de parlementaire geschiedenis is aangegeven dat de term «algemeen belang» in de Wet VPB 1969 hetzelfde behelst als «algemeen nut» in artikel 24, vierde lid, Successiewet 1956. De term «sociaal belang» staat naast het begrip «algemeen belang».

3.4. Teruggaaf energiebelasting

¹ Zie ook de memorie van toelichting bij het Belastingplan 2001 (Kamerstukken II 2000/2001, 27 431, nr. 3, pag. 52 en 53.

Volgens artikel 36I, zevende lid, Wet belastingen op milieugrondslag kan op verzoek teruggaaf van de energiebelasting worden verleend met

betrekking tot aardgas en elektriciteit, gebruikt in onroerende zaken die in hoofdzaak zijn bestemd voor de openbare eredienst of voor het houden van openbare bezinningsbijeenkomsten van levensbeschouwelijke aard. Dit geldt eveneens ten aanzien van onroerende zaken die hoofdzakelijk in gebruik zijn bij een charitatieve, culturele, wetenschappelijke of het algemeen nut beogende instelling, mits:

- a) de instelling beschikt over notarieel verleden statuten waaruit de charitatieve, culturele, wetenschappelijke of het algemeen nut beogende doelstelling blijkt;
- b) de feitelijke werkzaamheden van de instelling overeenkomen met de doelstelling;
- c) de instelling niet of slechts in beperkte mate werkzaam is op het gebied van sport, gezondheidszorg of onderwijs;
- d) de instelling niet aan vennootschapsbelasting is onderworpen dan wel daarvan is vrijgesteld;
- e) de instelling beschikt over een eigen aansluiting.

Ten slotte kunnen onder voorwaarden en beperkingen instellingen die een sociaal belang behartigen worden behandeld als instellingen als hiervoor bedoeld.

Achtergrond van deze teruggaafregeling is de omstandigheid dat dergelijke instellingen niet kunnen worden bereikt door de terugsluismaatregelen waarin is voorzien bij de introductie en de verhogingen van de tarieven voor de energiebelasting.

3.5. Kansspelen

Het doel van het kansspelbeleid is het reguleren en beheersen van kansspelen, met bijzondere aandacht voor het tegengaan van kansspelverslaving, het beschermen van de consument en het tegengaan van illegaliteit en criminaliteit.

Goede doelen krijgen van oudsher middelen uit kansspelen. Deze vorm van fondsenwerving is nauw verbonden met loterijen en volgt onder andere uit de eis van een minimum afdracht van de opbrengst van landelijke (semi)-permanente loterijen aan goede doelen, zoals is vastgelegd in de kansspelregelgeving. Consumentenbescherming en fondsenwerving raken elkaar bij de besteding van gelden door begunstigde goede doelen. Door het bevorderen van de integriteit en transparantie van het legale kansspelaanbod en de besteding van kansspeligelden, wordt consumentenbescherming gediend. Kort samengevat moet het geld dat de burger aan kansspelen uitgeeft, door degelijke en betrouwbare goede doelen worden besteed. Aangezien er nog geen mechanisme beschikbaar was om een degelijke en betrouwbare besteding door kansspelbegunstigden te waarborgen, is door KPMG onderzocht of het CBF-Keur, al dan niet aangepast, gebruikt zou kunnen worden om begunstigde goede doelen te certificeren. Op basis van de onderzoeksresultaten hebben enkele technische en juridische aanpassingen plaatsgevonden in het CBF-keur. Het Keur is nu geschikt voor kansspelbegunstigden.

Vervolgens is in 2003 de commissie «model-verdeelsysteem kansspel-opbrengsten» ingesteld om te adviseren over de algemene voorwaarden die kunnen worden gesteld aan de besluitvorming over begunstiging en verdeling van de opbrengsten uit kansspelen die ten goede komen aan goede doelen. Dit rapport onder leiding van prof.dr. Th.N.M. Schuyt is door de minister van Justitie vergezeld van zijn standpunt bij brief van 4 januari 2005 aan de Tweede Kamer aangeboden¹. Over de verdeling van kansspeligelden over goededoelen constateert de commissie Schuyt dat er meer openheid en transparantie nodig is, vooral ook om het vertrouwen van het publiek te winnen en behouden. In zijn standpunt stelt de minister van Justitie dat waar het gaat om de verhouding overheid versus kans-

¹ Kamerstukken II 2004/2005, 24 036 en 24 557, nr. 309.

spelorganisaties de overheid wel degelijk normstellend dient te zijn, maar dat de verdeling van kansspelopbrengsten binnen randvoorwaarden gesteld door de overheid aan de betrokken organisatie zelf overgelaten dient te worden. Hierbij past een stelsel van certificatie, waarbij bij de certificaatverlening wordt getoetst op beleid, bestuur, besteding, fondsenwerving en verslaglegging. Bij de invulling van de criteria vervullen de goeddoelorganisaties zelf een grote rol.

Inmiddels is een regeling opgesteld die past onder de toezicht-ondersteuningsvariant. Dit houdt o.a. in de verplichting voor de kansspelvergunninghouder tot het uitsluitend ter beschikking stellen van de opbrengsten van kansspelen aan goede doelen die voldoen aan kwaliteitseisen op het gebied van beleid, bestuur, besteding, fondsenwerving en verslaglegging. Hieraan wordt invulling gegeven (in een AMvB) door het vaststellen van minimumkwaliteitseisen, gebaseerd op de keurmerkcriteria van het CBF-keur. Nadere invulling van deze eisen geschiedt in onderling overleg tussen kansspelvergunninghouders en (samenwerkingsverbanden van) goede doelenorganisaties (en het CBF). De overheid ontvangt deze nadere invulling ter kennisneming. Daarbij kan gebruik gemaakt worden van, bijvoorbeeld, bestaande certificatiemogelijkheden als het CBF-keur en, gedeeltelijk, (onderdelen van) ISO-9001 (hertussen bestaat een overlap waarmee in het CBF-keur rekening wordt gehouden). Bij de controle door overheid op de naleving van de wettelijke en vergunningsvoorschriften stelt de vergunninghouder de relevante stukken betreffende de controle op de goede doelenorganisaties ter beschikking aan de controlerende overheidsinstantie. De overheid gaat ervan uit dat aan de eisen wordt voldaan indien het CBF-keur verkregen is.

4. Internationale vergelijking

4.1. Inleiding

Ook de ons omringende landen kennen fiscale faciliteiten ten aanzien van algemeen nut beogende instellingen, bestaande uit bijzondere tarieven voor successie- en schenkingsrecht en aftrekmogelijkheden in de inkomsten en vennootschapsbelasting.

Hierna wordt van enkele ons omringende landen een korte beschrijving gegeven van de fiscale behandeling van algemeen nut beogende instellingen. Hierbij dient wel te worden opgemerkt dat het begrip «algemeen nut» in elk land z'n eigen achtergronden kent.

4.2. België

In België is de Federale staat bevoegd voor de bepaling van de basis van de heffing van successiebelasting en de vrijstellingen, maar de drie Gewesten (Vlaams gewest, Waals gewest en Brussels gewest) zijn bevoegd voor de tarieven. Alle drie Gewesten kennen een afwijkend successietarief voor bepaalde instellingen zonder winstoogmerk (algemeen nut beogende instellingen, culturele, charitatieve instellingen e.d.). Verder kent België als zodanig geen schenkingsrecht, maar wordt registratierecht geheven over notariële schenkingen. Dit gebeurt tegen dezelfde tarieven en verminderingen als het successierecht.

In het Vlaamse gewest geldt een bijzonder tarief van 8,8%. Dit tarief geldt voor legaten aan verenigingen zonder winstoogmerk, ziekenfondsen en landsfondsen van ziekenfondsen, beroepsverenigingen, internationale verenigingen zonder winstoogmerk, private stichtingen en stichtingen van openbaar nut.

Voor het Waalse gewest geldt ook een proportioneel tarief van 8,8%. Dit tarief geldt voor legaten aan verenigingen zonder winstoogmerk, aangenomen mutualiteitsverenigingen, beroepsverenigingen, internationale verenigingen met wetenschappelijk doel.

Voor het Brussels gewest gelden er twee afwijkende tarieven. Het eerste afwijkende successietarief bedraagt 25%. Dit tarief geldt voor legaten aan verenigingen zonder winstoogmerk, aangenomen mutualiteitsverenigingen, beroepsverenigingen en internationale verenigingen met wetenschappelijk doel. Het tweede afwijkende tarief bedraagt 12,5% en geldt voor verenigingen zonder winstoogmerk en andere rechtspersonen zonder winstoogmerk die een federale erkenning genieten. Deze erkenning vindt zijn wettelijke basis in het Wetboek der Inkomstenbelastingen.

Giften aan algemeen nut beogende instellingen zijn aftrekbaar voor de inkomstenbelasting met een minimum van € 30 tot maximaal 10% van het netto inkomen met een plafond van € 304 550). Voor de vennootschapsbelasting bedragen het percentage en het plafond 5% resp. € 500 000.

4.3. Duitsland

De Duitse successiewet kent aan instellingen die werkzaam zijn op het gebied van religie, algemeen nut of liefdadigheid een volledige vrijstelling toe. Deze komt met terugwerkende kracht te vervallen als binnen 10 jaar na de gift of nalatenschap de instelling niet meer voldoet aan de voorwaarden om de vrijstelling te hebben en/of het vermogen aan andere niet erkende doelen besteed. Er wordt getoetst aan zowel de formele, in de statuten vastgelegde, als de feitelijke werkzaamheden van de instelling. Voor zowel de inkomstenbelasting als de vennootschapsbelasting zijn giften aftrekbaar tot een maximum van 5% van het inkomen of 0,2% van de omzet plus loonsom van het bedrijf. Grote giften mogen worden uitgesmeerd over meerdere jaren.

4.4. Frankrijk

Schenken en legaten aan algemeen nut beogende instellingen waarvan de inkomsten uitsluitend worden gebruikt voor wetenschappelijk, cultureel of artistiek werk zonder winstoogmerk, zijn vrijgesteld van schenkings- en successiebelasting. Ook vrijgesteld zijn schenkingen en legaten aan charitatieve instellingen en aan andere instellingen van algemeen nut waarvan de inkomsten worden gebruikt voor bijstand, voor behoud van het milieu of bescherming van dieren, aan verenigingen van hoger onderwijs (indien van algemeen nut) en aan godsdienstige instellingen.

Voor de inkomstenbelasting is 60% van giften aftrekbaar tot een maximum van 20% van het belastbaar inkomen. Voor de vennootschapsbelasting is 60% van de giften aftrekbaar tot een maximum van 0.5% van de omzet.

4.5. Het Verenigd Koninkrijk

Schenken en erfrechtelijke makingen aan liefdadige instellingen die zijn gevestigd in het Verenigd Koninkrijk en aan Britse politieke partijen zijn volledig vrijgesteld van belastingheffing.

Giften aan liefdadigheidsinstellingen zijn zowel voor individuen als bedrijven volledig aftrekbaar van de inkomsten- resp. vennootschapsbelasting. Werknemers kunnen de werkgever machtigen een deel van het salaris rechtstreeks te storten aan liefdadigheidsinstellingen. Ook hiervoor geldt een belastingvrijstelling.

De Charity Commission is bij de wet verantwoordelijk gesteld voor het functioneren van een transparante algemeen nutsector. Voor bij de charity Commission geregistreerde algemeen nut beogende instellingen zijn de administratieve procedures voor fiscale faciliteiten aanzienlijk lichter dan voor niet bij de Charity Commission geregistreerde instellingen.

4.6. De Verenigde Staten van Amerika

In de VS kunnen personen bij de opgave van hun inkomstenbelasting een schenking aan vastgestelde instellingen/organisaties opvoeren als aftrekpost bij de inkomstenbelasting. Voor de ontvangende instellingen zijn schenkingen en legaten in principe vrijgesteld van belasting. Wat betreft de aftrekbaarheid voor de inkomstenbelasting moet de donatie wel hebben plaatsgevonden in het betreffende belastingjaar. Voorts moet men voor donaties boven de US\$ 250 wel beschikken over een schriftelijk ontvangstbewijs van de betreffende organisatie/instelling.

Om aftrekbaar dan wel vrijgesteld te zijn, moet het zogenoemde «qualified organizations» betreffen. Dit zijn organisaties en instellingen die zich bij de IRS hebben aangemeld en die door de IRS ook als zodanig zijn erkend. De voorwaarden voor erkenning zijn neergelegd in de Tax Code. Belangrijk daarbij is dat de opbrengsten van een instelling/organisaties niet ten goede mogen komen aan enige particuliere aandeelhouder of individu. Verder mag een organisatie/instelling niet de beïnvloeding van het wetgevingsproces als hoofddoelstelling – dan wel belangrijke neven-doelstelling – hebben en mag men in het geheel niet deelnemen in enige campagne activiteit voor of tegen politieke kandidaten.

De lijst van erkende instellingen en organisaties is openbaar en men kan bij de IRS checken of een instelling/organisatie op de lijst voorkomt. Hierbij gaat het om velerlei soorten instellingen zoals, religieuze, liefdadigheids-, onderwijs-, wetenschappelijke, literaire instellingen, veteranen organisaties, organisaties die kindermisbruik of dierenmishandeling voorkomen en overige instellingen.