

Inkomstenbelasting. Giften en algemeen nut beogende instellingen

Belastingdienst/Directie Vaktechniek Belastingen

Besluit van 19 december 2014, nr. BLKB2014/1415M,

De Staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

In dit besluit staat het beleid over de giftenregeling en het aanmerken als algemeen nut beogende instelling. Dit besluit vervangt het besluit van 6 april 2010, nr. DGB2010/1594M en bevat een aantal nieuwe beleidsstandpunten over de aftrek van (periodieke) giften. Daarnaast bevat het besluit een aantal aanpassingen, waarmee geen inhoudelijke wijziging is beoogd.

1. Inleiding

Dit besluit behandelt het beleid over de giftenregeling en het aanmerken als algemeen nut beogende instelling en vervangt het besluit van 6 april 2010, nr. DGB2010/1594M. Hieronder staan de wijzigingen ten opzichte van het besluit van 6 april 2010.

- Onderdeel 2.2.2 is nieuw. In dit onderdeel is aangegeven dat ook sprake kan zijn van een periodieke gift als de schenker via een legaat bepaalt dat bij zijn overlijden de resterende termijnen van een periodieke gift, ineens aan de instelling of de vereniging worden uitgekeerd.
- Onderdeel 2.3 is nieuw. In dit onderdeel wordt aangegeven welke gevolgen het verliezen van de ANBI-status heeft voor de aftrekbaarheid van giften. Dit algemeen geldende beleid is hier opgenomen om duidelijkheid te verschaffen voor de aftrek van giften aan instellingen die hun ANBI-status zijn verloren omdat zij niet voldoen aan de met ingang van 1 januari 2014 geldende voorwaarde om bepaalde informatie elektronisch beschikbaar te stellen.
- Onderdeel 2.4 is nieuw. Dit onderdeel behandelt de giftenaftrek voor giften aan zogenoemde loketinstellingen. Ook wordt hier een passage gewijd aan de ANBI-status van loketinstellingen.
- Onderdeel 2.5 is nieuw. Dit onderdeel bevat een goedkeuring voor giften gedaan in het jaar 2014, waarvoor op een later moment in 2014 een notariële of onderhandse akte van schenking is opgemaakt.
- Onderdeel 3 (oud) is vervallen. In dit onderdeel was geen beleid opgenomen, maar het bevatte een letterlijke weergave van de tekst van artikel 6.34 van de Wet IB 2001.
- Onderdeel 4 (oud) is vervallen. Dit onderdeel had een voorlichtend karakter en bevatte geen beleid.

Ook zijn er aanpassingen waarmee geen beleidswijziging is beoogd. Zo zijn er enkele tekstuele en redactionele aanpassingen doorgevoerd. Ook zijn verwijzingen naar wettelijke bepalingen aangepast als gevolg van de inwerkingtreding van de Geefwet per 1 januari 2012. Verder is de indeling van het besluit aangepast en als gevolg daarvan ook de nummering.

1.1 Gebruikte begrippen en afkortingen

ANBI	Algemeen nut beogende instelling zoals bedoeld in artikel 5b AWR
ANBI-team	Onderdeel van de Belastingdienst dat namens de landelijk directeur van de Belastingdienst/Particulieren, dienstverlening en bezwaar de ANBI behandelt
AWR	Algemene wet inzake rijksbelastingen
UR AWR 1994	Uitvoeringsregeling Algemene wet inzake rijksbelastingen 1994
Steunstichting SBBI	Steunstichting sociaal belang behartigende instelling zoals bedoeld in artikel 5d AWR
Vereniging	Niet aan de vennootschapsbelasting onderworpen of daarvan vrijgestelde verenigingen met volledige rechtsbevoegdheid en met tenminste 25 leden, gevestigd in een lidstaat van de Europese Unie, Aruba, Curaçao, Sint Maarten, een bij ministeriële regeling aangewezen mogendheid of op de BES eilanden
Wet IB 2001	Wet inkomstenbelasting 2001

2. Giften

2.1 Periodieke giften in natura

Periodieke giften in natura worden op dezelfde wijze behandeld als giften in geld. Onder periodieke giften in natura valt ook de schenking van één enkel voorwerp waarbij het eigendomsrecht daarvan jaarlijks in gelijke gedeelten overgaat. Een voorbeeld hiervan is een schilderij, waarvan elk jaar een evenredig gedeelte in eigendom aan een museum wordt overgedragen. Uiteraard moet de schenking voldoen aan de criteria van het begrip periodieke giften. Dat betekent onder meer dat de "uitkeringen of verstrekkingen" vast en gelijkmatig moeten zijn.

Schenking van een collectie objecten kan ook zo worden vormgegeven dat jaarlijks een evenredig deel van de eigendom van de collectie over wordt gedragen. In dat geval zal de belastingplichtige op het moment dat hij de verplichting aangaat, een nauwkeurige verdeling over de jaren moeten vaststellen aan de hand van de waarde in het economische verkeer of de omvang van de periodieke verstrekking van de verschillende objecten.

2.2 Beëindiging van periodieke giften

De minimale looptijd van een periodieke gift is vijf jaren, tenzij de schenker eerder overlijdt (artikel 6.34 en 6.38 van de Wet IB 2001). Bedongen kan worden dat de verplichting tot het doen van de uitkeringen of verstrekkingen ook op een eerder tijdstip kan worden beëindigd. De schenker mag echter de looptijd niet zelf zodanig kunnen beïnvloeden dat deze korter kan worden dan de minimale looptijd van vijf jaren. Als de schenker die invloed wel heeft, is geen sprake van een wezenlijke onzekerheid terwijl dit juist een kenmerk is van een periodieke gift. Dit vormt daarom een beletsel om de gift als periodieke gift aan te merken. Hetzelfde geldt voor het opnemen van de mogelijkheid

om al vervallen termijnen te herroepen. Als de schenker de verplichting tot het doen van uitkeringen of verstrekkingen na vijf jaren kan beëindigen, is dat geen beletsel.

2.2.1 Beëindiging periodieke giften bij arbeidsongeschiktheid en werkloosheid, faillissement van de instelling of verlies van de ANBI-status

De mogelijkheid tot beëindiging van de verplichting tot het doen van uitkeringen of verstrekkingen binnen de periode van vijf jaren bij arbeidsongeschiktheid of werkloosheid van de schenker is geen beletsel voor de kwalificatie als periodieke gift. Dit geldt ook als is bedongen dat de uitkeringen of verstrekkingen eindigen bij faillissement van de begiftigde instelling of als de instelling de ANBI-status verliest. Hierbij geldt als voorwaarde dat de schenker niet of nauwelijks invloed heeft op de hiervoor genoemde situaties.

Het vorenstaande geldt alleen als de beëindiging van de verplichting slechts nog niet vervallen termijnen betreft. Als ook vervallen termijnen kunnen worden herroepen, is dit wel een beletsel voor de kwalificatie als periodieke gift.

2.2.2 Uitkering ineens van resterende termijnen bij overlijden

Van een periodieke gift is alleen sprake als is overeengekomen dat de uitkeringen of verstrekkingen vijf of meer jaren zullen worden voldaan en dat deze uiterlijk eindigen bij overlijden van de schenker. Hierdoor bestaat de wezenlijke onzekerheid die kenmerkend is voor de periodieke gift, en die de periodieke gift onderscheidt van de schenking van een vast bedrag in termijnen.

Soms wil de schenker dat na zijn overlijden de resterende termijnen ineens worden uitgekeerd. In de praktijk bestaat die wens vooral bij giften in natura, bijvoorbeeld bij schenking van een kunstvoorwerp aan een museum, waarbij jaarlijks een evenredig deel van dat kunstvoorwerp in eigendom overgaat. Dit omdat het uitdrukkelijk de bedoeling is dat de eigendom van het kunstvoorwerp uiteindelijk geheel aan het museum wordt overgedragen.

Als in een clausele in de schenkingsovereenkomst zelf of in een aanvullende overeenkomst is overeengekomen dat de resterende termijnen bij overlijden ineens worden uitgekeerd, is echter niet voldaan aan het onzekerheidsvereiste. De gift wordt dan niet als periodieke gift aangemerkt. Een gift kan wel als periodieke gift kwalificeren als de schenker in zijn testament een legaat aan de instelling of vereniging opneemt ter grootte van de restende termijnen. In dat geval blijft sprake van een onzekere factor omdat het legaat door de schenker eenzijdig kan worden gewijzigd.

2.3 Giften aan instellingen die niet meer als ANBI zijn aangemerkt, zijn niet meer aftrekbaar

Als een instelling de ANBI-status verliest, zijn giften aan zo'n instelling vanaf dat moment niet meer aftrekbaar. Dit geldt ook voor uitkeringen en verstrekkingen die voortvloeien uit lopende verplichtingen tot het doen van periodieke giften aan zo'n instelling, althans wanneer de instelling niet kwalificeert als vereniging. Het voorgaande geldt ongeacht de oorzaak van het verlies van de ANBI-status. Een uitzondering geldt voor de goedkeuring in onderdeel 2.3.1.

Een belastingplichtige mag ervan uitgaan dat een in het ANBI-register vermelde instelling ook daadwerkelijk als ANBI kwalificeert. Daarom zijn betalingen die worden gedaan na het verlies van de ANBI-status aftrekbaar zolang de ANBI-status in het ANBI-register van de Belastingdienst wordt vermeld. Dit geldt niet als sprake is van kwade trouw bij de belastingplichtige.

2.3.1 Goedkeuring voor periodieke giften aan instellingen die met ingang van 1 januari 2010 niet meer als ANBI zijn aangemerkt

Per 1 januari 2010 is de ANBI-regeling gewijzigd. Onder de tot en met 2009 geldende regeling konden instellingen als ANBI worden aangemerkt indien zij voor meer dan 50% het algemene nut dienden. Volgens de regeling per 1 januari 2010 kunnen instellingen als ANBI worden aangemerkt als zij voor minstens 90% het algemeen nut dienen. Daarnaast is een integriteitstoets ingevoerd.

Door de wijziging van de ANBI-regeling kan het voorkomen dat een instelling die tot en met 2009 als ANBI was aangemerkt, de ANBI-status per 1 februari 2010 heeft verloren. Door het verlies van de ANBI-status zijn giften aan zo'n instelling vanaf 1 februari 2010 fiscaal niet meer aftrekbaar. Dit geldt ook voor de aftrek van periodieke giften die aan zo'n instelling worden gedaan, althans wanneer de instelling niet kwalificeert als vereniging.

Het hiervoor bedoelde gevolg voor de aftrek van periodieke giften kan in bepaalde situaties leiden tot een onbillijkheid van overwegende aard. Daarom keur ik het volgende goed met toepassing van artikel 63 van de AWR (de hardheidsclausule).

Goedkeuring

In de situatie dat een instelling door de wijziging van de ANBI-regeling de ANBI-status per 1 februari 2010 heeft verloren, blijven uitkeringen en verstrekkingen die voortvloeien uit lopende verplichtingen tot het doen van periodieke giften fiscaal aftrekbaar voor de schenker. Deze goedkeuring is niet van toepassing indien:

- de schenker contractueel de mogelijkheid heeft om de periodieke gift te beëindigen indien de instelling de ANBI-status verliest;
- er sprake is van een periodieke gift aan een instelling met een afgezonderd particulier vermogen (zoals bedoeld in art. 2.14a van de Wet IB 2001).

2.4 Giften aan loketinstellingen

In de praktijk komt het voor dat giften zo worden vormgegeven dat de belastingplichtige een ANBI opdraagt om de gift of de uit de gift voortvloeiende uitkeringen door te betalen aan een door de belastingplichtige aan te wijzen derde begunstigde. De ANBI besteedt de ontvangen giften in dat geval niet vanuit haar eigen algemeen nuttige doelstelling, maar uitsluitend in opdracht van de belastingplichtige. De ANBI fungeert dan in zoverre als loketinstelling. Op deze wijze beoogt men andere giften in periodieke giften en niet aftrekbare giften in aftrekbare giften om te zetten, om zodoende op oneigenlijke wijze van de giftenaftrek te profiteren. De Belastingdienst gaat bij de beoordeling van op deze wijze vormgegeven giften aan het bestaan van de loketinstelling voorbij. Op deze wijze vindt de beoordeling plaats alsof de gift rechtstreeks is gedaan aan de derde begunstigde en wordt derhalve zoveel mogelijk aangesloten bij de feitelijke situatie. Als blijkt dat er

ruimte is voor de giftenaftrek, komt alleen het bedrag dat aan de derdebegunstigde is doorbetaald voor aftrek in aanmerking.

Hieronder volgt een korte toelichting voor zowel periodieke giften aan een loketinstelling als voor andere giften aan een loketinstelling.

Periodieke giften aan een loketinstelling

Als de belastingplichtige een loketinstelling verplicht alle uit de gift voortvloeiende uitkeringen door te betalen aan telkens dezelfde derdebegunstigde is feitelijk sprake van een periodieke gift aan deze derdebegunstigde. De belastingplichtige kan de gedane uitkeringen dan alleen als periodieke gift in aftrek brengen (dus zonder drempel en zonder plafond) als de derdebegunstigde een ANBI of een vereniging is.

Als de belastingplichtige de loketinstelling per uit de gift voortvloeiende uitkering verplicht deze door te betalen aan telkens een andere derdebegunstigde, is feitelijk geen sprake van een periodieke gift maar van meerdere andere giften. De betaalde bedragen kunnen dan alleen als andere gift in aftrek komen (met drempel en met plafond) voor zover de derdebegunstigde een ANBI of een steunstichting SBBI is.

Andere giften

Als de belastingplichtige de loketinstelling verplicht de andere gift door te betalen aan een derdebegunstigde is feitelijk sprake van een gift aan deze derdebegunstigde. De belastingplichtige kan de gift alleen in aftrek brengen als de derdebegunstigde(n) een ANBI of een steunstichting SBBI is.

ANBI-status van loketinstellingen

Een instelling kan als ANBI worden aangemerkt als zij (nagenoeg) uitsluitend het algemeen nut beoogt. Dit betekent onder meer dat het doel en de feitelijke werkzaamheden van de instelling (nagenoeg) uitsluitend het algemeen belang moeten dienen. Gelet hierop ligt het niet voor de hand dat een loketinstelling, waarvan het (feitelijke) doel is om in opdracht geld door te betalen aan derdebegunstigden, als ANBI kan worden aangemerkt. De loketinstelling fungeert in zoverre in feite slechts als een bank.

2.5 Periodieke giften middels een notariële of onderhandse akte van schenking

Periodieke giften worden alleen in aanmerking genomen als zij berusten op een bij notariële of onderhandse akte van schenking aangegane verplichting om de uitkeringen of verstrekkingen gedurende vijf of meer jaren ten minste jaarlijks uit te keren. Giften die zijn gedaan voorafgaand aan de totstandkoming van de notariële of onderhandse akte van schenking worden geacht niet te berusten op de later tot stand gekomen notariële of onderhandse akte van schenking en kwalificeren om die reden niet als een periodieke gift.

De mogelijkheid van het gebruik van een onderhandse akte van schenking voor periodieke giften bestaat met ingang van het belastingjaar 2014. Tot 2014 moest sprake zijn van een notariële akte van schenking.

Op de site van de Belastingdienst zijn modelovereenkomsten opgenomen voor de onderhandse akte van schenking. Gebleken is dat deze modelovereenkomsten bij ANBI's, verenigingen en schenkers de indruk hebben gewekt dat giften die zijn gedaan voor het

sluiten van de overeenkomst ook kunnen meetellen als periodieke gift. Op basis van deze onjuiste interpretatie van de modelovereenkomsten zijn in sommige gevallen giften gedaan voorafgaand aan de totstandkoming van de onderhandse akte terwijl het de bedoeling was om deze giften te kwalificeren als periodieke gift. Deze giften kunnen dan niet worden aangemerkt als periodieke gift.

De modelovereenkomsten op de website zullen worden aangepast. Ik acht de zojuist geschetste gevolgen van de onjuiste interpretatie van de oorspronkelijke tekst ongewenst. Daarom keur ik met betrekking tot het jaar 2014 het volgende goed met toepassing van artikel 63 van de AWR (de hardheidsclausule).

Goedkeuring

Voor het jaar 2014 keur ik goed dat giften die zijn gedaan in het jaar 2014 en die niet berusten op een notariële of onderhandse akte van schenking, toch kunnen kwalificeren als een periodieke gift. Hiervoor geldt het volgende:

- In 2014 is een notariële of onderhandse akte van schenking opgemaakt;
- De giften in 2014 kunnen alleen als periodieke gift worden aangemerkt voor zover deze niet hoger zijn dan het in de notariële of onderhandse akte van schenking overeengekomen bedrag van de jaarlijkse uitkering of verstrekking;
- Aan de overige voorwaarden voor een periodieke gift is voldaan.

3. Algemeen nut beogende instellingen

3.1 Terugwerkende kracht

Vanaf de invoering van de ANBI-beschikking op 1 januari 2008 is het uitgangspunt dat voor het kunnen gebruikmaken van fiscale faciliteiten, de instelling vooraf bij beschikking moet zijn aangemerkt als ANBI. Er kunnen zich bijzondere omstandigheden voordoen waarbij het wenselijk is dat de inspecteur een instelling met terugwerkende kracht aanmerkt als ANBI (artikel 1a, derde lid, van de UR AWR 1994). Zo'n bijzondere omstandigheid doet zich bijvoorbeeld voor in de situatie dat een instelling bij testament wordt opgericht en dat volgens datzelfde testament vermogen wordt ingebracht in die instelling. Als zo'n instelling niet met terugwerkende kracht als ANBI wordt aangemerkt, kan over de verkrijging niet de vrijstelling voor erfbelasting worden toegepast, terwijl daar wel aanleiding toe bestaat. Ook bij ANBI's die in het buitenland zijn gevestigd kan zich een bijzondere omstandigheid voordoen.

Om problemen te voorkomen, over bijvoorbeeld de fiscale behandeling van giften, kan de inspecteur in ieder geval terugwerkende kracht verlenen in de volgende situaties:

- De instelling die op 1 januari van een kalenderjaar bestaat en in datzelfde kalenderjaar een verzoek doet om te worden aangemerkt als ANBI, kan met terugwerkende kracht tot 1 januari van datzelfde kalenderjaar worden aangemerkt als ANBI.
- Een nieuw opgerichte instelling, die binnen een jaar na oprichting een verzoek doet om aangemerkt te worden als ANBI, kan met terugwerkende kracht tot de

datum van oprichting worden aangemerkt als ANBI.

De terugwerkende kracht geldt tot het moment waarop de instelling in het kalenderjaar voldoet aan de eisen voor een ANBI.

3.2. Bij testament opgerichte stichting

Een erflater kan bij testament een stichting oprichten en de statuten van de stichting opnemen in zijn testament (artikel 4:135 van het Burgerlijk Wetboek). Die testamentaire stichting wordt door het overlijden van de erflater in het leven geroepen met de statuten die in het testament zijn opgenomen. Als de erflater heeft beoogd een ANBI op te richten, bestaat de mogelijkheid dat de in het testament opgenomen statuten afwijken van de eisen die op het overlijdensmoment gelden voor een ANBI. Om als ANBI te worden aangemerkt moeten de statuten ná het overlijden van de erflater worden aangepast. De stichting kan pas vanaf het moment van de aanpassing worden aangemerkt als ANBI. Voor de erfbelasting verkrijgt de stichting echter op het moment van overlijden. Op dat moment is de stichting geen ANBI, zodat er geen recht bestaat op de vrijstelling voor erfbelasting (artikel 32, eerste lid, onder 3°, van de Successiewet 1956). Ik acht het niet gewenst dat met het oog hierop testamenten moeten worden aangepast.

Goedkeuring

Ik keur goed dat voor de beoordeling of een testamentaire stichting kan worden aangemerkt als ANBI, wordt uitgegaan van de aangepaste statuten. Hiervoor gelden de volgende voorwaarden.

- De statuten worden aangepast binnen acht maanden na het overlijden van de erflater.
- De stichting schenkt niet of doet geen uitkering tot het moment waarop de stichting als ANBI is aangemerkt.

3.3 Derdelanden

Voor de ANBI-regeling zijn er drie categorieën "landen" te onderscheiden (artikel 5b, eerste lid, onderdeel a, onder 3°, en onderdeel b, van de AWR):

1. een land dat onderdeel is van het Koninkrijk of een lidstaat van de Europese Unie;
2. een land waarmee in de relatie met Nederland voor de heffing van inkomstenbelasting, vennootschapsbelasting, schenkbelasting en erfbelasting zonder beperkingen en of voorbehouden de uitwisseling is geregeld van gegevens, inlichtingen en gegevensdragers (artikel 1c UR AWR 1994);
3. andere landen, ook wel derdelanden genoemd.

Instellingen gevestigd in de onder 3 genoemde derdelanden kunnen door mij als ANBI worden aangemerkt, als en zolang deze voldoen aan te stellen voorwaarden. Hiervoor geldt de volgende voorwaarde als uitgangspunt.

De instelling verstrekt jaarlijks gegevens en inlichtingen, op grond waarvan het ANBI-team kan beoordelen of de instelling voldoet aan de voorwaarden. De instelling maakt

aannemelijk dat de verstrekte gegevens en inlichtingen een getrouw beeld van de werkelijke situatie geven. Dit kan bijvoorbeeld met een accountantsverklaring.

De bevoegdheid om instellingen in derdelanden aan te merken als ANBI heb ik gemandateerd aan de landelijk directeur van de Belastingdienst/Particulieren, dienstverlening en bezwaar. Verzoeken kunnen worden gericht aan het ANBI-team.

3.4 Beloning leden beleidsbepalend orgaan

In de ANBI-regeling is een voorwaarde opgenomen over de beloning voor de leden van het orgaan van de instelling dat het beleid bepaalt. Deze voorwaarde houdt in dat deze leden voor de werkzaamheden die ze als zodanig voor de instelling verrichten, geen andere beloning ontvangen dan een vergoeding voor gemaakte onkosten en een niet-bovenmatig vacatiegeld (artikel 1a, eerste lid, onderdeel e, van de UR AWR 1994). Hierna behandel ik de uitgangspunten voor de beantwoording van de vraag of een vacatievergeld al dan niet bovenmatig is.

Vacatiegeld

Vacatiegeld is in ieder geval niet bovenmatig als dit niet hoger is dan de vergoeding die is opgenomen in het Besluit vergoedingen adviescolleges en commissies. Een hoger vacatiegeld is in uitzonderingsgevallen mogelijk en is dus niet per definitie bovenmatig. Bij de beantwoording van de vraag of een hoger vacatiegeld bovenmatig is, spelen onder andere een rol de aard en omvang van de instelling en de maatschappelijke positie van het lid van het orgaan van de instelling dat het beleid bepaalt.

Een (vaste) vergoeding die niet afhankelijk is van het bijwonen van vergaderingen en de daarbij behorende voorbereiding, kan in beginsel niet als vacatiegeld worden aangemerkt. Desondanks wordt aangenomen dat aan de voorwaarde zoals genoemd in artikel 1a, eerste lid, onderdeel e, van de UR AWR 1994 is voldaan als zo'n vaste vergoeding is gebaseerd op een veronderstelde vacatie en niet bovenmatig is. Van een veronderstelde vacatie is sprake als de vergoeding geacht kan worden te staan tegenover de uren die besteed moeten worden voor het voorbereiden en bijwonen van vergaderingen en bijeenkomsten. Een voorbeeld van een vaste vergoeding die is gebaseerd op een veronderstelde vacatie die niet bovenmatig is, is de vergoeding aan de leden van de raad van toezicht van academische ziekenhuizen. Die leden ontvangen een zogenoemde tegemoetkoming op grond van de Regeling financiën hoger onderwijs (Regeling van de Minister van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap van 3 juni 2008, nr. HO&S/CBV/2008/5214).

4. Ingetrokken regeling

Het besluit van 6 april 2010, nr. DGB2010/1594M is ingetrokken met ingang van de inwerkingtreding van dit besluit.

5. Inwerkingtreding

Dit besluit treedt in werking met ingang van de dag na de datum van uitgifte van de Staatscourant waarin het wordt geplaatst en werkt terug tot en met de datum van het besluit.

Dit besluit wordt in de Staatscourant gepubliceerd.

Den Haag, 19 december 2014

De Staatssecretaris van Financiën,

namens deze,

drs. T.W.M. Poolen
Lid van het managementteam Belastingdienst