

Evaluatie van de praktijk rondom ANBI's en SBBI's

Inhoudsopgave

| | | |
|-------|--|----|
| 1 | Samenvatting..... | 4 |
| 1.1 | Ontwikkelingen aantallen en het effect op het toezicht | 4 |
| 1.2 | Complexiteit van de regelgeving | 5 |
| 1.3 | Toezicht op ex-ANBI's | 5 |
| 1.4 | Toezicht op buitenlandse ANBI's | 5 |
| 1.5 | ANBI/SBBI als keurmerk..... | 5 |
| 1.6 | SBBI | 5 |
| 2 | Inleiding | 6 |
| 3 | Deel I: Algemene noties | 6 |
| 3.1 | Goede doelen: ANBI's en meer | 6 |
| 3.2 | Regelgeving met betrekking tot ANBI's en SBBI's sinds 2010 | 7 |
| 3.3 | Vraagstelling evaluatie ANBI's en SBBI's..... | 7 |
| 3.4 | Conclusie voor de ANBI-regeling..... | 8 |
| 3.5 | Conclusie voor de SBBI-regeling | 9 |
| 3.6 | Conclusie voor de regeling voor de steunstichting SBBI | 10 |
| 4 | Deel II: Praktijkbevindingen van externe betrokkenen..... | 11 |
| 4.1 | Algemeen | 11 |
| 4.2 | Antwoorden op de vragen gesteld aan de betrokken organisaties..... | 11 |
| 5 | Deel III: De uitvoering van de ANBI-regeling door de Belastingdienst..... | 14 |
| 5.1 | Ontwikkeling aantallen ANBI's 2008-2016..... | 14 |
| 5.2 | Wettelijke vereisten en de uitvoering daarvan in de praktijk..... | 17 |
| 5.2.1 | Wettelijke voorwaarden voor de ANBI-status | 17 |
| | <i>Rechtsvormeis</i> | 17 |
| | <i>Integriteitseis</i> | 17 |
| | <i>Uitsluitend of nagenoeg uitsluitend het algemeen nut beogen</i> | 17 |
| | <i>Gegevens via internet openbaar maken (publicatieverplichting)</i> | 17 |
| 5.2.2 | Toetsing door de Belastingdienst aan de wettelijke voorwaarden | 18 |
| | <i>Het proces</i> | 18 |
| | <i>Ex-antetoetsing</i> | 18 |
| | <i>Tweetrapstoets</i> | 18 |
| | <i>Commerciële activiteiten</i> | 19 |
| | <i>Commerciële prijs</i> | 19 |
| | <i>De doelgroepbenadering</i> | 20 |
| | <i>Invoering 90%-criterium</i> | 20 |
| | <i>Besteding van geld ter uitvoering van het statutaire doel</i> | 21 |
| 5.2.3 | Toezicht op bestaande ANBI's | 21 |
| | <i>Risicogericht toezicht</i> | 21 |
| | <i>Hoofdlijnen uitkomsten onderzoek naar 232 ANBI's</i> | 21 |
| | <i>Doorlopend toezicht op de publicatieplicht</i> | 22 |
| | <i>Toezicht gericht op de integriteitstoets</i> | 22 |
| | <i>Toezicht op ex-ANBI's</i> | 23 |
| 5.2.4 | Toezicht op bijzondere instellingen | 23 |
| | <i>Culturele ANBI's</i> | 23 |

| | |
|---|----|
| <i>Kerkelijke instellingen</i> | 24 |
| <i>Woningcorporaties</i> | 24 |
| <i>Publiekrechtelijke lichamen</i> | 24 |
| 5.2.5 Uitvoeringskosten..... | 24 |
| 5.3 Knelpunten in de uitvoering | 25 |
| 5.3.1 Algemeen | 25 |
| 5.3.2 Begripsbepalingen | 25 |
| 5.3.3 Overige toezichtsproblematiek | 26 |
| 5.3.4 Constructies en oneigenlijk gebruik | 28 |
| 6 Deel IV: De uitvoering van de SBBI-regeling door de Belastingdienst | 29 |
| 6.1 Inleiding | 29 |
| 6.2 Handhaving en toezicht | 30 |
| 6.3 Uitvoering..... | 30 |
| 7 Deel V: De uitvoering van de steunstichting SBBI door de Belastingdienst | 32 |
| Steunstichting SBBI..... | 32 |

1 Samenvatting

De vraagstukken rondom goede doelen en algemeen nut beogende instellingen (ANBI's) zijn in essentie in de afgelopen tien jaar niet veel veranderd. Wel zijn de voorwaarden bij de invoering van de Geefwet aangepast. Ook is de politieke en maatschappelijke belangstelling voor het fenomeen ANBI toegenomen getuige de media-aandacht hiervoor en het grote aantal parlementaire stukken met ANBI als onderwerp. Daarbij gaat het om een veelheid aan verschillende kwesties, zoals bijvoorbeeld het publieksvertrouwen, (buitenlandse) financiering, integriteit van bestuurders en medewerkers en de fiscale aspecten.

De overheid ondersteunt de sector filantropie op verschillende manieren. Versterking van het publieksvertrouwen is een belangrijk element daarin. Sinds 2011 heeft de sector stappen gezet in de versterking van zijn zelfregulering. De overheid acht het daarbij van belang om de werking van de eigen erkenningsregeling voor fondsenwervende organisaties te stimuleren. De fiscale ondersteuning aan goede doelen bedraagt thans ruim een half miljard per jaar. De fiscale ondersteuning heeft vooral vorm gekregen door de giftenaftrek (circa € 330 miljoen per jaar) en door de vrijstelling van de schenk- en erfbelasting (€ 211 miljoen per jaar). De giftenaftrek is separaat geëvalueerd (zie hiervoor de evaluatie giftenaftrek en de evaluatie van de uitvoeringsaspecten van de giftenaftrek).

Sinds 2010 is de regelgeving voor ANBI's op verschillende punten aangescherpt. Vanaf 2010 kunnen instellingen alleen als ANBI worden aangemerkt als zij voor minstens 90% het algemeen nut dienen. Daarnaast zijn de voorwaarden om de status van ANBI te verkrijgen of te behouden uitgebreid in het kader van de versterking van de integriteit van ANBI's en ter versterking van het publieksvertrouwen. Toch is het aantal ANBI's gegroeid: per 1 januari 2017 waren er ruim 43.000 ANBI's. Het betreft een grote variëteit, sommige zijn klein en draaien geheel op vrijwilligers terwijl er ook ANBI's met een groot vermogen en een vrijwel geheel professioneel apparaat zijn.

In deze evaluatie wordt de uitvoering van de regelingen voor ANBI's, Sociaal Belang Behartigende Instellingen (SBBI's) en steunstichtingen SBBI door de Belastingdienst beschreven. De belangrijkste bevindingen zijn hierna opgenomen.

1.1 Ontwikkelingen aantallen en het effect op het toezicht

Sinds 2008 is het aantal ANBI's met ruim 10.000 toegenomen tot 43.000, een stijging van meer dan 30%. Dit is opvallend gelet op het feit dat er stringenter eisen (zoals de 90%-norm) worden gesteld en er sprake is van een toename van vormvereisten (publicatieplicht).

Een aanvraag van een instelling om als ANBI te kwalificeren wordt vooraf getoetst. Eventuele toekomstige omstandigheden moeten worden ingeschat. In de praktijk is toetsing vooraf lastig omdat er dan nog geen of nauwelijks activiteiten zijn ontplooid. Bij toetsing achteraf blijkt pas of de instelling daadwerkelijk aan alle eisen voor de ANBI-status voldoet. Vanuit uitvoeringsperspectief is dit een kwetsbaar geheel. Gelet op het grote aantal ANBI's is het alleen mogelijk *risicogericht* toezicht achteraf te houden. Mocht uit toezicht blijken dat de toekenning van de ANBI-status onterecht is geweest en deze status wordt ingetrokken, dan zijn er vaak al wel fiscale voordelen genoten waarvan het niet altijd mogelijk is deze achteraf teniet te doen. Toezicht achteraf vraagt veel capaciteit, en ook specifieke kennis en vaardigheden die niet zonder meer voorhanden zijn. Toezicht bij de aanvraag vindt altijd plaats. Gezien het grote aantal aanvragen wordt een aanzienlijk deel van de capaciteit van het ANBI-team van de Belastingdienst op het toezicht in de aanvraagfase ingezet. Het ANBI-team heeft de afgelopen jaren een slag gemaakt in het informatiegerichte toezicht. Overigens laat een onderzoek onder ruim 230 ANBI's zien dat:

- ✓ fiscale non-compliance ten aanzien van de eigen belastingverplichtingen bij ANBI-organisaties relatief gezien weinig voorkomt;
- ✓ in 65% van de onderzoeken formele gebreken geconstateerd zijn ten aanzien van een of meer statuiseisen;
- ✓ non-compliance zich met name voordoet daar waar sprake is van een gelieerdheid tussen ANBI en ANBI-bestuurder of tussen ANBI-bestuurders onderling (binnen vermogensfondsen komt deze gelieerdheid vaker voor dan bij fondswervende organisaties);

- ✓ ten minste 8% van de onderzoeken direct tot verlies leidde van de ANBI-status (intrekking ANBI-status).

1.2 Complexiteit van de regelgeving

Sinds 2008 is de regeling meerdere malen gewijzigd (2008, 2010, 2012 en 2014) en aangevuld met nieuwe bepalingen. De complexiteit is hierdoor toegenomen, niet alleen voor de Belastingdienst als uitvoerder van de regeling maar ook voor de instellingen. De complexiteit komt ook tot uitdrukking in toepassing van de begrippen en in de jurisprudentie. Uit de evaluatie komt het beeld naar voren dat toetsing van bepaalde begrippen in de praktijk lastig is. Open normen verhogen de complexiteit en daarmee de uitvoeringslast voor de Belastingdienst. Voor ANBI's zelf leveren open normen veel vragen op en onzekerheid of in de praktijk voldaan wordt aan alle formele vereisten die de wet stelt. Uit de evaluatie wordt duidelijk dat een deel van de toezichtcapaciteit van de Belastingdienst wordt besteed aan het controleren van niet-fiscale eisen, zoals de publicatieplicht en de integriteitseis.

1.3 Toezicht op ex-ANBI's

Een ANBI waarvan de status is ingetrokken (ex-ANBI) kan nog vermogen onder zich hebben dat met fiscale faciliteiten is verkregen. Om te voorkomen dat dit vermogen zonder heffing van schenkbelasting wordt overgeheveld naar bestemmingen buiten de sfeer van het algemeen nut, heeft een ex-ANBI de jaarlijkse verplichting om - als het vermogen hoger is dan € 25.000 - informatie betreffende de schenkingen in een jaar en het verloop van het vermogen in datzelfde jaar aan de Belastingdienst te verstrekken. Uit onderzoek blijkt dat de groeiende en blijvende uitvoeringslast door de organisaties zelf als "vervelende bijkomstigheid" en door de Belastingdienst als "knelpunt" wordt ervaren. Aangezien er geen termijn is gesteld aan de afwikkeling van het vermogen (er is geen afrekenmoment), kan het voorkomen dat de Belastingdienst tot in lengte van jaren toezicht dient te houden op de besteding van het vermogen van de ex-ANBI's. Vanuit uitvoeringsperspectief is dit kwetsbaar en slecht uitvoerbaar.

1.4 Toezicht op buitenlandse ANBI's

Toezicht op buitenlandse instellingen vraagt veel inspanning van de Belastingdienst en is ook niet altijd mogelijk gegeven de omstandigheden van het desbetreffende land en de wijze waarop de informatie moet worden verkregen. Dit geldt zeker waar het instellingen buiten de Europese Unie betreft. Toezicht houdt veelal in dat de geldstromen beoordeeld moeten worden. Het toezicht daarop houdt praktisch gezien vaak op bij de grens. Wat er buiten de landsgrenzen gebeurt is moeizaam en vaak onmogelijk vast te stellen. Zeker waar het landen in een oorlogssituatie betreft of waarmee geen samenwerking met de fiscale diensten is geregeld. Zelfs als de samenwerking wel is geregeld vergt toezicht een zware administratieve inspanning.

1.5 ANBI/SBBI als keurmerk

De laatste jaren is een trend zichtbaar waarin de ANBI-status ook buiten de fiscale sfeer betekenis heeft. Dit gebeurt zowel in de publiekrechtelijke als in de private sfeer. Een voorbeeld betreft de voorwaarde voor werklozen om vrijwilligerswerk te verrichten: voor het behoud van een uitkering mag vrijwilligerswerk tegen een vrijwilligersvergoeding uitsluitend worden verricht voor een ANBI (of een SBBI). De ANBI-status wordt kennelijk steeds vaker als een keurmerk beschouwd. Dit kan een van de redenen zijn dat het aantal aanvragen de laatste jaren stijgt. Het belang van de ANBI-status wordt dan niet zozeer ingegeven vanuit het perspectief van de te behalen fiscale voordelen, maar door de voordelen die deze status biedt als "keurmerk".

1.6 SBBI

Het is niet altijd duidelijk voor organisaties wat het verschil is tussen ANBI en SBBI. Dit leidt tot veel vragen aan de Belastingdienst.

2 Inleiding

Het schenken en nalaten aan goede doelen is een eeuwenoude traditie in onze samenleving. Was deze traditie een eeuw geleden primair gericht op armenzorg, tegenwoordig zijn er vele soorten goede doelen die als zodanig bekend staan en waaraan door particulieren en bedrijven wordt gegeven. De overheid stimuleert schenken aan goede doelen onder meer door giften en nalatenschappen aan ANBI's fiscaal te faciliteren. Een blik op de discussienota "Algemeen nut beogende instellingen in de fiscaliteit" uit 2005 laat zien dat de vraagstukken rondom goede doelen en ANBI's in essentie in de afgelopen tien jaar niet veel zijn veranderd.¹ Wel is de (politieke) belangstelling voor het fenomeen ANBI zichtbaar toegenomen getuige de media-aandacht hiervoor en het grote aantal parlementaire stukken met ANBI als onderwerp. Daarbij gaat het om een veelheid aan verschillende kwesties, zoals bijvoorbeeld het publieksvertrouwen, (buitenlandse) financiering,² integriteit van bestuurders en medewerkers en de fiscale aspecten.

De overheid ondersteunt de sector filantropie op verschillende manieren. In 2011 zijn afspraken gemaakt tussen het toenmalige kabinet en de sector over samenwerking op het terrein van filantropie om te komen tot meer rendement voor het publieke belang. Deze afspraken zijn neergelegd in het convenant 'Ruimte voor geven'.³ Onderdeel van deze afspraken is de ontwikkeling van een validatiestelsel door de sector. Elementen van dit validatiestelsel zijn een gedragscode en normen, toezicht en publieke informatievoorziening. Sindsdien heeft de sector stappen gezet in de versterking van zijn zelfregulering. In de brief van 8 november 2016 aan de Tweede Kamer⁴ is ingegaan op de voortgang van het validatiestelsel in de drie deelsectoren waarin de filantropiesector grofweg te onderscheiden is: de kerken, de vermogensfondsen en de fondswervende goededoelenorganisaties. Zoals in die brief is vermeld, zijn de Staatssecretaris van Veiligheid en Justitie en de Staatssecretaris van Financiën met de organisaties binnen de Samenwerkende Brancheorganisaties Filantropie (SBF) tot nieuwe afspraken gekomen, om de werking van de erkenningsregeling voor fondsenwervende organisaties (erkenningsregeling) te ondersteunen en stimuleren. In dit deel van de sector speelt publieksvertrouwen een grote rol en is een goede werking van het validatiestelsel het meest van belang. In het kader van de onderhavige ANBI-evaluatie is relevant dat besproken is dat de Belastingdienst en de sector fondsenwervende organisaties onderzoeken of een verbinding tussen de erkenningsregeling en het ANBI-stelsel voldoende meerwaarde kan bieden voor beide partijen. Zoals in die brief vermeld, zijn er inmiddels 420 erkende organisaties.

De fiscale ondersteuning aan goede doelen bedraagt thans ruim € 0,5 miljard per jaar. De fiscale ondersteuning heeft vooral vorm gekregen door de giftenaftrek (circa € 330 miljoen per jaar) en door de vrijstelling van de schenk- en erfbelasting (€ 211 miljoen per jaar). De giftenaftrek is separaat geëvalueerd (zie hiervoor de evaluatie giftenaftrek en de evaluatie van de uitvoeringsaspecten van de giftenaftrek).

In deel I komen algemene noties aan de orde. Deel II gaat nader in op de bevindingen uit het overleg met verschillende externe organisaties. De delen III, IV en V gaan vervolgens in op de uitvoering door de Belastingdienst.

3 Deel I: Algemene noties

3.1 Goede doelen: ANBI's en meer

Per 1 januari 2017 waren er 43.000 ANBI's, zo blijkt uit de gegevens van de Belastingdienst. Er is een rijke schakering aan ANBI's in Nederland:

¹ Kamerstukken II 2004/05, 27 789, nr. 10, blz. 5.

² Zie de brief van 7 november 2016 over de transparantie van buitenlandse financiering van religieuze instellingen, Kamerstukken II 2016/17, 29 614, nr. 52, en de brief van 4 december 2016 over ongewenste (buitenlandse) financiering van instellingen en activiteiten, Kamerstukken II 2016/17, 29 614, nr. 56.

³ Bijlage bij Kamerstukken II 2010/11, 32 740, nr. 6.

⁴ Kamerstukken II 2016/17, 32 740, nr. 20.

- ✓ van ANBI's die gelden inzamelen en op die manier hun doelstellingen realiseren (fondsenwervende instellingen) tot ANBI's met een groot vermogen die het rendement op hun vermogen gebruiken voor het realiseren van hun doelstellingen (vermogensfondsen) of ANBI's met diverse geloofsrichtingen (kerkelijke instellingen);
- ✓ van ANBI's met een omzet en vermogen van enkele duizenden euro's tot ANBI's met een omzet of vermogen van tientallen miljoenen euro's;
- ✓ van ANBI's die lokaal actief zijn tot ANBI's die internationaal actief zijn;
- ✓ van ANBI's die geheel draaien op vrijwilligers tot ANBI's met een vrijwel geheel professioneel apparaat;
- ✓ van ANBI's die zich uitsluitend op een beperkt thema richten tot ANBI's die de armoede wereldwijd willen bestrijden;
- ✓ van in Nederland gevestigde ANBI's tot in het buitenland gevestigde ANBI's;
- ✓ van "gewone" ANBI's tot culturele ANBI's.

Er zijn ook goededoelenorganisaties in Nederland die niet aan de voorwaarden voldoen om te worden aangemerkt als ANBI. Een deel van deze goededoelenorganisaties kan mogelijk worden aangemerkt als een SBBI.

3.2 Regelgeving met betrekking tot ANBI's en SBBI's sinds 2010

Vanaf 2008 tot heden is sprake geweest van meer en minder ingrijpende wijzigingen op het vlak van ANBI's. Sinds 1 januari 2008 worden fiscale ANBI-faciliteiten alleen verleend als de instelling door de inspecteur als ANBI is erkend. Vanaf 2010 kunnen instellingen alleen als ANBI worden aangemerkt als zij voor minstens 90% het algemeen nut dienen. De invoering van het 90%-criterium voor ANBI's heeft ertoe geleid dat er voor SBBI's een aparte vrijstelling voor de schenken en erfbelasting is gekomen. Een SBBI is bijvoorbeeld een muziekvereniging, amateursportvereniging, buurtvereniging of scoutingclub. Het verschil met de ANBI is dat een SBBI de particuliere belangen van de leden dient, maar tevens een sociaal belang heeft, terwijl een ANBI (nagenoeg) uitsluitend het algemeen belang dient. Gewone giften aan een SBBI zijn fiscaal niet aftrekbaar; periodieke giften wel. Met ingang van 2012 zijn, voortvloeiend uit de Geefwet, de criteria voor de ANBI-status zodanig verruimd dat commerciële activiteiten de ANBI-status op zich niet in gevaar brengen. Voorwaarde blijft dat de instelling uitsluitend of nagenoeg uitsluitend het algemeen nut beoogt. De afgelopen periode zijn de voorwaarden om de status van ANBI te verkrijgen of te behouden uitgebreid in het kader van de versterking van de integriteit van ANBI's en ter versterking van het publieksvertrouwen. Zo geldt voor ANBI's per 1 januari 2014 uit het oogpunt van transparantie een publicatieverplichting (het openbaar maken van diverse gegevens via internet). Voor kerkelijke instellingen geldt die verplichting per 1 januari 2016. Daarnaast is de integriteitstoets per 1 januari 2014 uitgebreid. Met ingang van 1 januari 2015 (met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2013) geldt een informatieplicht voor ex-ANBI's. In hoofdstuk 2 van deze evaluatie wordt uitgebreid ingegaan op de (wijzigingen in de) regelgeving voor ANBI's.

Tevens is in het kader van de Geefwet de "steunstichting SBBI" ingevoerd. Deze stichting zamelt geld in voor een SBBI ten behoeve van een bijzonder doel zoals een jubileum. Hoewel een dergelijke stichting niet als ANBI kan kwalificeren, zijn enkele faciliteiten die ook aan ANBI's toekomen, van toepassing.

3.3 Vraagstelling evaluatie ANBI's en SBBI's

Tegen de hiervoor geschetste achtergrond is de centrale onderzoeksvraag als volgt omschreven:

'Is de ANBI/SBBI-regeling (artikel 5b tot en met 5d van de Algemene wet inzake rijksbelastingen in combinatie met het bijbehorende Hoofdstuk 1a van de Uitvoeringsregeling Algemene wet inzake rijksbelastingen 1994) doeltreffend en doelmatig?'

Doeltreffend betekent hier dat het doel bereikt wordt dat instellingen die het algemeen nut beogen dan wel een sociaal belang behartigen daadwerkelijk als zodanig erkend worden en, omgekeerd, dat instellingen die dat niet doen, niet voor een dergelijke status in aanmerking komen. Doelmatig houdt in dat dit doel bereikt wordt tegen aanvaardbare kosten.

De centrale onderzoeksvraag valt uiteen in verschillende deelvragen. Het betreft vragen over de ontwikkeling van het aantal ANBI's gedurende de afgelopen jaren, juridische aspecten (de ontwikkelingen in de jurisprudentie, de vraag of er sprake is van overregulering), de praktijk van het beoordelen (inrichting werkprocessen, uitvoeringsproblematiek), uitvoeringskosten bij de Belastingdienst en administratieve lasten bij de instellingen en specifieke vragen naar knelpunten en bijzonderheden. De vragen die de Tweede Kamercommissie voor Financiën 1 juni 2016. heeft gesteld, zijn uitdrukkelijk meegenomen in het geheel van de onderzoeksvragen. De antwoorden op de deelvragen geven tezamen een beeld van de doelmatigheid en doeltreffendheid van de regeling.

Dit onderzoek is uitgevoerd door het Ministerie van Financiën te samen met desbetreffende uitvoerende onderdelen van de Belastingdienst. Tevens is het ministerie van Financiën in contact getreden met verschillende betrokken organisaties die belang hebben bij een doelmatige werking van de ANBI/SBBI-regeling.

3.4 Conclusie voor de ANBI-regeling

Doeltreffendheid

Doeltreffend betekent hier dat het doel bereikt wordt dat instellingen die het algemeen nut beogen daadwerkelijk als zodanig erkend worden en, omgekeerd, dat instellingen die dat niet doen, niet voor een dergelijke status in aanmerking komen. Het antwoord op de vraag of de ANBI-regeling vanuit de uitvoering doeltreffend is, ligt genuanceerd. Enerzijds is het aantal ANBI's substantieel gestegen, maar anderzijds leert de uitvoeringspraktijk ook dat er instellingen zijn die ten onrechte een ANBI-status genieten. Deze instellingen maken ten onrechte aanspraak op de fiscale faciliteiten die voor ANBI's gelden. Er wordt ten onrechte geen schenkbelasting betaald en er is vaak misbruik van de giftenaftrek gemaakt. Toezicht op ANBI's dient om misbruik van de regeling te voorkomen. Bij het toezicht op ANBI's spelen voor de Belastingdienst echter de volgende belangrijke punten. In de praktijk is toetsing vooraf van nieuw opgerichte instellingen lastig omdat er dan nog geen of nauwelijks activiteiten zijn ontplooid. Bij toetsing achteraf blijkt pas of de instelling daadwerkelijk aan alle eisen voor de ANBI-status voldoet. Vanuit uitvoeringsperspectief is dit een kwetsbaar geheel. Mocht uit toezicht achteraf blijken dat de toekenning van de ANBI-status onterecht is geweest en deze status wordt ingetrokken, dan zijn er vaak al wel fiscale voordelen genoten waarvan het lastig en niet altijd mogelijk is deze achteraf teniet te doen. Gelet op het grote aantal ANBI's is het alleen mogelijk risicogericht toezicht achteraf te houden. Vanwege de complexiteit van de wetgeving vraagt toezicht achteraf veel capaciteit en ook specifieke kennis. Hiervoor zijn vaardigheden nodig die niet zonder meer voorhanden zijn. Het antwoord op de vraag of de ANBI-regeling vanuit de uitvoering doeltreffend is luidt dus niet zonder meer bevestigend, maar ook niet zonder meer ontkennend.

Doelmatigheid

Doelmatig houdt in dat bovengenoemd doel bereikt wordt tegen aanvaardbare kosten. Vanaf 2008 tot heden is het aantal ANBI's gestegen. Waren er per 1 januari 2008 ruim 32.000 ANBI's, per 1 januari 2017 was er sprake van ruim 43.000 ANBI's.⁵ Bij de aanscherping van de voorwaarden voor ANBI's was de verwachting dat dit zou leiden tot een daling van het aantal ANBI's. Het is dan ook niet duidelijk waardoor deze stijging wordt veroorzaakt. Wat mogelijk een rol kan spelen, is dat de ANBI-status ook buiten de fiscale sfeer betekenis heeft als "keurmerk". Een voorbeeld betreft de sinds 2015 geldende regeling voor vrijwilligerswerk in de werkloosheidswet (WW) waarbij met behoud van de uitkering vrijwilligerswerk mag worden verricht bij een ANBI (of bij een SBBI).

⁵ Het aantal ANBI's per 1 januari van een kalenderjaar is het aantal ANBI's dat op 1 januari van dat jaar al ANBI was, dan wel de status per die datum heeft gekregen. Volgens een nota uit 2005 waren er destijds 16.000 ANBI's.

Het hogere aantal ANBI's wil zeggen dat het aantal aanvragen dat heeft geleid tot toekenning van de ANBI-status groter is dan het aantal intrekkingen. Het aantal toekenningen schommelt behoorlijk per jaar (tussen 2100 en 4400), het aantal intrekkingen fluctueert eveneens. Sinds 2016 wordt bijgehouden welk deel van de aanvragen wordt afgewezen. Het hoge aandeel van de afgewezen aanvragen (34%) kan erop duiden dat de regeling niet geheel duidelijk is of dat men een aanvraag doet onder de noemer van "niet geschoten, altijd mis".

De complexiteit van de ANBI-regeling is toegenomen door de aanscherping van bestaande voorwaarden en invoering van nieuwe voorwaarden om als ANBI te worden aangemerkt. Dit speelt in het bijzonder bij de toetsing van open normen, zoals de vraag wanneer wordt voldaan aan het 90%-criterium algemeen nut. Dit vergroot de uitvoeringslast voor de Belastingdienst. Voor ANBI's zelf leveren open normen veel vragen op en onzekerheid of in de praktijk voldaan wordt aan alle formele vereisten die de wet stelt. Met name kleinere ANBI's ervaren het moeten voldoen aan het grote aantal voorwaarden als aanzienlijke administratieve last.

De totale uitvoeringskosten met betrekking tot ANBI's bedragen ongeveer € 2,8 miljoen (inclusief overhead). Het betreft ruim 40 fte. De capaciteit van het ANBI-team van de Belastingdienst wordt gebruikt om elke aanvraag van een instelling om als ANBI te kwalificeren te toetsen (meer dan 4400 aanvragen in 2016) en voor controle op de publicatieplicht (zeer arbeidsintensief door de vormvrijheid), controle op de integriteitseis, risicogericht toezicht op alle ANBI's en toezicht op het groeiende aantal ex-ANBI's met een vermogen van meer dan € 25.000 (in 2015 waren dit er circa 460). Zoals eerder aangegeven gaat veel capaciteit zitten in ex-ante-toetsing.

Gelet op de grote toestroom van aanvragen en de toegenomen complexiteit van de regelgeving, afgezet tegen de lage uitvoeringskosten, kan geconcludeerd worden dat de regelgeving doelmatig wordt uitgevoerd. Vanuit uitvoeringsperspectief is de ANBI-regeling kwetsbaar, zeker waar het gaat om het toezicht op bestaande ANBI's, dit gelet op de grote omvang, ANBI's in het buitenland en het (toenemende) toezicht op ex-ANBI's.

3.5 Conclusie voor de SBBI-regeling

Het doel van de invoering van de SBBI-regeling was het mogelijk maken van het ontvangen door zo'n instelling van een schenking of erfenis zonder schenk- of erfbelasting verschuldigd te zijn. Zonder de SBBI-regeling zou schenk- of erfbelasting moeten worden betaald indien een erfenis of schenking aan een SBBI meer bedraagt dan € 2129 (bedrag 2017).

Of een instelling kwalificeert als een SBBI is van belang op het moment dat zij een schenking of erfenis ontvangt, het zogenoemde fiscaal relevante moment. Immers, op dat moment zal duidelijk moeten worden in hoeverre voor de ontvangen schenking of erfenis een vrijstelling geldt. In tegenstelling tot de ANBI-status die de Belastingdienst bij beschikking aan een instelling verleent, neemt de inspecteur niet op verzoek van een instelling een voor bezwaar vatbare beschikking of sprake is van een SBBI. Er bestaat derhalve geen formele SBBI-status. Daardoor valt ook niet vast te stellen hoeveel SBBI's er in totaal zijn; evenmin is duidelijk wat de ontwikkeling in het aantal SBBI's is.

Als een instelling kwalificeert als SBBI hoeft er voor giften die zij ontvangt en ook daadwerkelijk besteedt ten behoeve van het sociaal belang geen aangifte schenkbelasting gedaan te worden. De Belastingdienst heeft dus geen beeld van de omvang. In de aangifte erfbelasting dient wel te worden aangegeven dat er sprake is van een SBBI. Dit kan dan worden beoordeeld aan de hand van opgevraagde statuten, jaarrekeningen et cetera. In de praktijk komt het weinig voor dat een erfenis of een deel daarvan wordt nagelaten aan een SBBI. Vanuit het notariaat is aangegeven dat ook schenkingen aan SBBI's die hoger zijn dan de algemene schenkingsvrijstelling (2017: € 2129) zeldzaam zijn.

Wel is iets te zeggen over het aantal vragen dat bij de Belastingdienst jaarlijks binnenkomt over de SBBI-regeling; naar schatting rond de 180. In de praktijk hebben veel vragen over de SBBI-regeling echter geen betrekking op een schenking of erfenis maar komen deze vragen voort uit bijvoorbeeld de wens om gebruik te mogen maken van de vrijwilligersregeling in de WW. De uitvoeringskosten voor de SBBI bedragen 2 fte, € 176.000 (inclusief overhead).

De vraag of de SBBI-regeling doelmatig en doeltreffend is, is gelet op het summiere beeld dat van het bereik van de regeling kan worden verkregen, niet goed te beantwoorden. Wel is opvallend dat het begrip SBBI buiten het fiscale domein steeds meer betekenis lijkt te krijgen.

3.6 Conclusie voor de regeling voor de steunstichting SBBI

De vraag of de regeling voor de steunstichting SBBI doeltreffend is, moet ontkennend worden beantwoord gelet op het beperkt aantal Steunstichtingen dat is opgericht. Wel is de regeling doelmatig gelet op het feit dat de beoordeling van de steunstichting SBBI in de uitvoeringspraktijk niet voor problemen zorgt. Op de website www.Belastingdienst.nl staan per 6 oktober 2016 9 steunstichtingen SBBI geregistreerd.

4 Deel II: Praktijkbevindingen van externe betrokkenen

4.1 Algemeen

De evaluatie heeft betrekking op de praktijk van de regeling voor ANBI's en SBBI's. Het is dan ook logisch dat de hoofdmoot van de evaluatie wordt gevormd door de uitvoering door de Belastingdienst van deze regelingen. Indien de evaluatie daartoe beperkt zou blijven, zou een belangrijk deel van de praktijk onbelicht blijven. De praktijk wordt immers ook gevormd door de ANBI's en SBBI's zelf en door degenen die deze instellingen bijstaan en adviseren. Daarom is ook gesproken met 'het veld' om te horen hoe de regeldruk en het contact met de overheid bij de ANBI- en SBBI-regeling wordt ervaren. Daartoe zijn twaalf organisaties benaderd waarvan er tien de uitnodiging voor een gesprek hebben geaccepteerd (de vragen voor het gesprek waren bij de uitnodiging gevoegd, zie bijlage 1).

In de maand november 2016 hebben deze gesprekken plaatsgevonden. Enkele medewerkers van het ministerie (het Directoraat-Generaal Fiscale Zaken en het Directoraat-Generaal Belastingdienst) hebben gesproken met vertegenwoordigers van de volgende organisaties:

- de Samenwerkende Brancheorganisaties Filantropie (SBF) en de Maatschappelijke Alliantie vanuit de overkoepelende goede doelenorganisaties;
- het NOC*NSF en de Koninklijke Nederlandse Voetbal Bond (KNVB) vanuit sport & cultuur⁶;
- de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB), het Register Belastingadviseurs (RB) en de Koninklijke Notariële Beroepsorganisatie (KNB) vanuit de advieshoek;
- het Interkerkelijk Contact in Overheidszaken (CIO), het Contactorgaan Moslims en Overheid (CMO) en het Nederlands Israëlitisch Kerkgenootschap (NIK) vanuit de religieuze hoek.

Onderstaand wordt verslag gedaan van de algemene noties die uit de gesprekken naar boven zijn gekomen. Vervolgens worden de veralgemeniseerde antwoorden op de vragen weergegeven.

Algemene noties

Alle gesprekspartners geven aan dat veelal vrijwilligers bij ANBI's betrokken zijn en dat de regeldruk met name voor kleinere ANBI's minder mag zijn. Er wordt in de gesprekken gesteld dat de ANBI-vereisten zijn gevormd in overleg met vertegenwoordigers van grote ANBI's en dat bij deze gesprekken te weinig rekening is gehouden met de capaciteiten en mogelijkheden van kleinere ANBI's. Een veelgenoemd voorbeeld is de publicatieverplichting. De publicatieverplichting roept verschillende reacties op, zowel in algemene zin als met betrekking tot specifieke punten. Een ander punt dat naar voren is gekomen, is dat men zich afvraagt of de ANBI/SBBI-regeling wel voldoende rekening houdt met maatschappelijke ontwikkelingen (sociaal ondernemen, crowdfunding).

4.2 Antwoorden op de vragen gesteld aan de betrokken organisaties

1. Op welke wijze heeft u te maken met de ANBI- en SBBI-regeling?
 2. Hoe vaak heeft u hiermee te maken?
- Vrijwel alle organisaties hebben direct of indirect te maken met de ANBI-regeling. Eén organisatie maakt voor ANBI's die aangesloten zijn bij deze organisatie gebruik van een groepsbeschikking. Deze organisatie geeft aan dat het convenant met de Belastingdienst erg goed werkt en dat zij met de Belastingdienst werken aan een hernieuwd convenant.
 - De meeste organisaties hebben niet of incidenteel te maken met de SBBI-regeling. Dit is alleen anders voor de sportwereld. Door enkele organisaties wordt het onderscheid tussen SBBI's en ANBI's als enigszins kunstmatig beschouwd. Indien sportverenigingen ook de ANBI-status zouden hebben, zou niet alleen een periodieke gift maar ook een eenmalige gift aftrekbaar zijn.
 - Wat de SBBI-regeling betreft, is de regeling voor de sportwereld wel duidelijk. De website van de Belastingdienst kent een aparte pagina over sport waar gemakkelijk informatie over de SBBI-voorwaarden kan worden opgezocht. Het contact met de Belastingdienst wordt ook door de sportwereld als goed ervaren. Daarnaast wordt aangegeven dat het fenomeen steunstichting-SBBI niet veel wordt gebruikt omdat de regeling voor de steunstichting niet bekend is en omdat de oprichting van zo'n steunstichting bij notariële akte moet gebeuren.

⁶ De Koninklijke Nederlandse Muziek Organisatie (KNMO) en de Stichting Cultuur hebben geen gehoor gegeven aan de uitnodiging.

Veel sportverenigingen kiezen daarom in plaats van een steunstichting-SBBI voor werving via periodieke giften die zonder veel rompslomp of beperkingen aftrekbaar zijn.

3. Hoe wordt de regeldruk door ANBI's en SBBI's ervaren?

- Een enkele organisatie geeft aan dat voor kleinere kerkgenootschappen sprake is van oplopende regeldruk (zie verder vraag 5) en merkt op dat veel medewerkers van kerkelijke instellingen als vrijwilliger werkzaam zijn. Doordat er sprake is van veel vrijwilligers is de regeldruk moeilijk bij te benen en is de vraag of het 'een onsje minder' mag zijn.
- Een andere organisatie geeft aan dat sommige moskeeën moeite hadden met het proces van de ANBI-aanvraag door te weinig kennis over de ANBI-regelgeving. Daarbij speelt mee dat donaties en bijdragen intern werden geregeld en de giften vaak lager zijn dan de drempel die voor de giftenaftrek telt.

4. Hoe ervaart u de wettelijke eisen aan ANBI's en SBBI's?

- In algemene zin wordt de aanvraag voor de ANBI-status niet als moeilijk ervaren. Dit ligt mogelijk anders voor buitenlandse instellingen die een ANBI-status zouden wensen omdat het aanvraagformulier alleen in het Nederlands beschikbaar is.
- Wel wordt erop gewezen dat het voor kleinere ANBI's moeilijker is om aan de vereisten van de ANBI-regeling te blijven voldoen.
- Twee meer specifieke punten zijn genoemd. Ten eerste de liquidatiebepaling⁷ (de voorwaarde dat in de statuten bepaald moet zijn dat bij liquidatie van de ANBI het resterende saldo wordt besteed aan een ANBI met een soortgelijk doel) en ten tweede de vragen over het vermogen dat een ANBI mag aanhouden (antioppoteis). Vanuit het ministerie van Financiën is gesteld dat de antioppoteis niet meer is dan een 'redelijkheidstoets', die alleen bij excessen gevolgen zou kunnen hebben. In de praktijk geeft deze eis kennelijk toch wel regelmatig vragen over de juiste interpretatie.

5. Wat zijn de voor- en nadelen van de verplichting tot verstrekking van informatie op de website (publicatieplicht)?

- Tegen de publicatieplicht wordt duidelijk verschillend aangekeken door de organisaties. Er zijn organisaties die de publicatieplicht als positief zien in het kader van het vergroten van de transparantie van ANBI's. Zij zien dit als een laagdrempelige eis aangezien vrijwel iedere organisatie tegenwoordig een website heeft en vinden het positief dat zichtbaar wordt wie er in het bestuur van een ANBI zitten en wat er in een ANBI gebeurt. De publicatieplicht is vormvrij wat het gemakkelijker maakt.
- Er zijn ook organisaties die zich afvragen of een verplichting daartoe wel nodig is aangezien instellingen doorgaans op eigen initiatief al een website hebben gecreëerd. Zij menen dat het aan de instelling kan worden overgelaten wat zij publiceert, en waarbij het vervolgens aan de (potentiële) geveer is om op grond van de bekende informatie te beslissen om al dan niet te geven. Er wordt op gewezen dat deze eis (vermogende) particulieren ervan kan weerhouden een goeddoelinstelling op te richten omdat men niet als persoon daarmee naar buiten wil treden. Het betreft ook een niet-fiscale eis in de fiscale regelgeving en daarmee een vreemde eend in de bijt.
- Er zijn ook enkele specifieke punten genoemd:
 - Vanuit religieuze kringen wordt aangegeven dat het publiceren van bepaalde gegevens leidt tot kwetsbaarheid en mogelijk repressie uit het buitenland. Het bekendmaken van persoonsgegevens ligt bij bepaalde instellingen gevoelig.
 - Ook de bestuurders van ANBI's zelf vinden de publicatie niet altijd prettig (ongewenste bezoeken, aanbiedingen en zelfs bedelbrieven).
 - Een organisatie meldt dat het zeker voor kleinere kerkgenootschappen een last is om het beleidsplan en jaarverslag te actualiseren terwijl ze onder een groepsbeschikking vallen en er doorgaans weinig verandert. Daarnaast wordt de voorgeschreven publicatiedatum van 1 juli soms als te kort ervaren.
 - Enkele organisaties bepleiten een voorgeschreven wijze van het vermelden van de gegevens (format).

⁷ Bij de inwerkingtreding van de liquidatiebepalingsvoorwaarde per 1 januari 2012 is goedgekeurd dat ANBI's die deze voorwaarde nog niet in de statuten hadden, deze pas hoefden op te nemen als – om een andere reden – een statutenwijziging plaatsvindt, bijvoorbeeld bij een wijziging in de samenstelling van het bestuur. In de praktijk wordt in zo'n geval toch nog vaak vergeten om de liquidatiebepaling op te nemen. De KNB pleit ervoor dat het liquidatievereiste alleen feitelijk zou moeten worden getoetst en niet per se in de statuten zou moeten staan. De NOB merkt op dat bestuurders erg zenuwachtig worden van deze eis.

6. Hoe wordt de ingevoerde integriteittoets van ANBI's ervaren?

- Hier wordt verschillend tegenaan gekeken. Sommigen beschouwen de integriteittoets als een goede ontwikkeling, anderen daarentegen zien deze als symboolwetgeving.
- In de praktijk heeft men niet te maken gehad met de integriteittoets.
- Vanuit een religieuze organisatie wordt aangegeven dat de integriteittoets principieel niet kan worden aanvaard, omdat deze een belangrijk leerstuk van hun religie raakt (vergevingsgezindheid).

7. Hoe ervaart u het contact met de Belastingdienst? Hoe ervaart u het contact met de Belastingdienst om in aanmerking te komen voor de vrijstelling van schenk- en erfbelasting?

In algemene zin zijn de organisaties tevreden dat de Belastingdienst de ANBI-regeling uitvoert. Zij beschouwen toetsing door de Belastingdienst als prettig, omdat de Belastingdienst wordt gezien als een neutrale organisatie.

Het contact met het ANBI-team van de Belastingdienst wordt door alle organisaties als prettig ervaren. Het ANBI-team denkt mee over de problematiek, heeft gevoel voor de bijzondere aspecten van maatschappelijke organisaties als ANBI's en is behulpzaam wanneer ANBI's vragen of opmerkingen hebben. Het ANBI-team wordt beschreven als: prettig, realistisch, communicatief, goed benaderbaar en praktisch. Over de controle van ANBI's is men minder tevreden: er worden regelmatig controles op ANBI's uitgevoerd door medewerkers van de Belastingdienst die niet tot het ANBI-team behoren en de ANBI/SBBI-regeling niet goed kennen.

8. Hoe wordt het verloop tussen indiening van het verzoek tot ANBI-status en afhandeling ervaren? Hoe ervaart u het toezicht door de Belastingdienst op ANBI's?

Een religieuze organisatie geeft aan dat de individuele toe- of uittreding van kerkgenootschappen verloopt via een groepsbeschikking. Deze organisatie heeft een individueel convenant met de Belastingdienst en geeft aan dat het toezicht constructief is. Daarnaast geven verschillende organisaties aan dat het helder is wat de vereisten zijn om de ANBI-status te bemachtigen en dat het contact met de Belastingdienst als prettig wordt ervaren.

9. Hoe ervaart u de wettelijke eisen of voorwaarden voor *voormalige* ANBI's?

- Om niet met deze voorwaarden geconfronteerd te worden, geeft een organisatie die ANBI's adviseert meestal als advies om de voormalige ANBI direct te liquideren waarbij het liquidatiesaldo wordt overgebracht naar een soortgelijke ANBI.
- Een andere organisatie die ANBI's bijstaat wijst erop dat het besluit van de Staatssecretaris van Financiën dat het intrekken van de ANBI-status normaal gesproken geen terugwerkende kracht heeft voor de verleende giftenaftrek, niet van toepassing is voor de *schenk- en erfbelasting*. Dit kan - in combinatie met de aansprakelijkheid van de schenker voor de schenk- en erfbelasting - onbedoelde gevolgen hebben.
- Opgemerkt wordt dat de ondergrens van € 25.000 voor de meldingsplicht van ex-ANBI's wel laag is. Gevraagd wordt of deze periodiek wordt herzien. In dit verband wordt de suggestie gedaan om te bezien of een en ander kan worden gelijkgeschakeld met de regels die bestaan in het algemene subsidiekader.

10. Is er mogelijk sprake van overregulering voor ANBI's in bepaalde sectoren? Zo ja, op welke manier, en in hoeverre draagt de ANBI/SBBI-regeling hieraan bij?

Uit de gesprekken zijn hierover geen signalen naar voren gekomen.

5 Deel III: De uitvoering van de ANBI-regeling door de Belastingdienst

5.1 Ontwikkeling aantallen ANBI's 2008-2016

Voor 2008 was het precieze aantal (ANBI's) niet bekend. Bij de Belastingdienst waren volgens een beleidsnota uit 2005 circa 16.000 instellingen als ANBI geregistreerd en deden jaarlijks circa 1600 instellingen een verzoek om erkend te worden als ANBI.⁸

Vanaf 2008 is ervoor gekozen om de inspecteur op verzoek van de instelling bij voor bezwaar vatbare beschikking te laten beslissen of sprake is van een ANBI, eventueel onder door hem te stellen voorwaarden. Tegelijkertijd is ervoor gekozen om het verlenen en intrekken van de ANBI-status binnen de Belastingdienst centraal te laten plaatsvinden en wel door

Belastingdienst/PDB/SEAN/team ANBI (het ANBI-team) in Eindhoven. Op de website van de Belastingdienst is een lijst van als ANBI aangemerkte instellingen te vinden.⁹ Dat heeft er ook toe geleid dat er meer duidelijkheid over het aantal ANBI's is gekomen.¹⁰

Vanaf 2008 tot heden is het aantal ANBI's gestegen. Waren er per 1 januari 2008 ruim 32.000 ANBI's, per 1 januari 2017 was er sprake van ruim 43.000 ANBI's.¹¹ Dit is een stijging van meer dan 34%. Dat betekent dat over deze gehele periode het aantal toekenningen van de ANBI-status groter is dan het aantal intrekkingen. Wel valt op dat het beeld van jaar tot jaar kan verschillen. De totale stijging door de jaren heen kan niet zonder meer worden verklaard uit de ontwikkelingen in de ANBI-regelgeving. De voorwaarden voor de ANBI-status zijn in deze periode, en meer specifiek per 2010 en per 2014, namelijk verzwaaard. De ontwikkeling van het aantal instellingen met de ANBI-status is weergegeven in tabel 1. Tabel 1 bevat een overzicht van de ontwikkeling van het aantal ANBI's van 2008 tot 2016, inclusief een uitsplitsing naar het aantal toegekende aanvragen voor de ANBI-status en het aantal intrekkingen van de ANBI-status.

Vervolgens geven tabellen 2a en 2b een uitsplitsing weer van het totale aantal ANBI's naar het soort beschikkingen. Er bestaan twee soorten beschikkingen: individuele beschikkingen en groepsbeschikkingen. Het is mogelijk om meerdere instellingen in één keer aan te wijzen als ANBI. Zij krijgen dan een zogenoemde groepsbeschikking. Dit kan alleen bij een specifieke categorie instellingen en bij een groep met elkaar verbonden instellingen, bijvoorbeeld de instellingen die horen bij de Vereniging Openbare Bibliotheken. Bij het aanvragen van een groepsbeschikking moet aangegeven worden welke instellingen onder de groep vallen. Uit de tabellen 2a en 2b kan worden opgemaakt dat het aantal groepsbeschikkingen in de periode 2008 tot 2016 licht is gedaald en dat het aantal individuele beschikkingen met ruim 50% is gestegen. Geconcludeerd kan worden dat de groei van het aantal ANBI's in tabel 1 geheel op het conto geschreven kan worden van de individuele beschikkingen.

⁸ Kamerstukken II 2004/05, 27 789, nr. 10, blz. 5.

⁹ Voor alle duidelijkheid kan daarbij worden opgemerkt dat het ANBI-team niet beslist over de giftenaftrek of de vrijstelling in de schenk- en erfbelasting. Dit behoort tot de taak van de 'eigen' inspecteur van de belastingplichtige.

¹⁰ Er zijn thans (oktober 2016) circa 9500 kerkelijke instellingen in het ANBI-publicatiebestand opgenomen waarvan er ongeveer 6500 bij het CIO zijn geregistreerd. Bij het afsluiten van het convenant tussen de Belastingdienst en het CIO werd destijds door het CIO overigens ingeschat dat er circa 25.000 kerkelijke instellingen zouden zijn die kwalificeerden als ANBI. Achteraf kan geconcludeerd worden dat die inschatting veel te hoog is gebleken.

¹¹ Het aantal ANBI's per 1 januari van een kalenderjaar is het aantal ANBI's dat op 1 januari van dat jaar al ANBI was, dan wel de status per die datum heeft gekregen.

Tabel 1

| alle instellingen | 42.370 | toegekend | ingetrokken |
|-------------------|--------|-----------|-------------|
| 2008 | 32.106 | 1.347 | 489 |
| 2009 | 32.964 | 3.791 | 537 |
| 2010 | 36.218 | 3.206 | 1.408 |
| 2011 | 38.016 | 3.054 | 1.484 |
| 2012 | 39.586 | 3.745 | 839 |
| 2013 | 42.492 | 3.055 | 6.128 |
| 2014 | 39.419 | 2.277 | 745 |
| 2015 | 40.951 | 2.103 | 1.051 |
| 2016 | 42.003 | 2.241 | 1.228 |
| stand 31-12-2016 | 43.016 | | |

Tabel 2a

| groepsinstellingen positief | | | |
|-----------------------------|--------|-----|-------|
| 2008 | 11.315 | 41 | 125 |
| 2009 | 11.231 | 413 | 46 |
| 2010 | 11.598 | 157 | 26 |
| 2011 | 11.729 | 111 | 36 |
| 2012 | 11.804 | 509 | 58 |
| 2013 | 12.255 | 217 | 1.306 |
| 2014 | 11.166 | 65 | 235 |
| 2015 | 10.996 | 73 | 418 |
| 2016 | 10.651 | 284 | 259 |
| stand 31-12-2016 | 10.676 | | |

Tabel 2b

| individuele instellingen positief | 1-jan | toegekend | ingetrokken |
|-----------------------------------|--------|-----------|-------------|
| 2008 | 20.791 | 1.306 | 364 |
| 2009 | 21.733 | 3.378 | 491 |
| 2010 | 24.620 | 3.049 | 1.382 |
| 2011 | 26.287 | 2.943 | 1.448 |
| 2012 | 27.782 | 3.236 | 781 |
| 2013 | 30.237 | 2.838 | 4.822 |
| 2014 | 28.253 | 2.212 | 510 |
| 2015 | 29.955 | 2.030 | 633 |
| 2016 | 31.352 | 1.957 | 969 |
| stand 31-12-2016 | 32.340 | | |

Bovenstaande overzichten zijn gebaseerd op het ANBI-publicatiebestand per 31 december 2016. Het aantal ANBI's per 1 januari 2008 betreft de ANBI's die op 1 januari 2008 al ANBI waren, dan wel de status per die datum hebben gekregen. Uitsluitend het aantal *toewijzingen en intrekkingen* is over de jaren 2008 tot en met 2015 bijgehouden en is derhalve bekend. Het aantal *aanvragen* om in aanmerking te komen voor de ANBI-status werd niet bijgehouden, evenmin als het aantal afwijzingen. Vanaf 2016 wordt het aantal aanvragen en afwijzingen wel bijgehouden. Voor het jaar 2016 betreft het 4437 aanvragen waarvan er 1512 zijn afgewezen en 2241 zijn toegekend. Daarnaast zijn er 684 aanvragen ingetrokken.

Over de jaren vóór 2016 is dus niet bekend hoeveel aanvragen er zijn ingediend¹². Vanaf 2016 beschikt de Belastingdienst over een applicatie waarin dit nu wel wordt bijgehouden. In 2016 zijn 4437 aanvragen ingediend, dit zijn er gemiddeld meer dan 80 per week. Hiervan is de helft toegewezen, is 15% ingetrokken door de aanvrager zelf en is 34% afgewezen. Een toewijzing of afwijzing van een aanvraag door de Belastingdienst geschiedt in de vorm van een voor bezwaar vatbare beschikking. De reden voor afwijzing wordt niet bijgehouden. Ervaring van het ANBI-team is dat het niet voldoen aan de formele ANBI-eisen de voornaamste reden is. Opvallend zijn de aantallen intrekkingen van de ANBI-status op verzoek van de instelling zelf in de jaren 2010, 2011 en 2013: deze aantallen zijn aanzienlijk hoger dan in de andere jaren. De oorzaak van het hoge aantal intrekkingen in 2010 en 2011 kan gelegen zijn in de aanscherping van de wetgeving in 2010. Per 1 januari 2010 werd het grotendeelscriterium (meer dan 50% het algemeen nut beogen) vervangen door de 90%-eis (uitsluitend of nagenoeg uitsluitend het algemeen nut beogen).¹³ Het hoge aantal intrekkingen in 2013 kan veroorzaakt zijn doordat instellingen vooruitlopend op de publicatieplicht die per 1 januari 2014 is gaan gelden, hebben verzocht om intrekking van de ANBI-status. De publicatieplicht houdt in dat instellingen met een ANBI-status verplicht zijn om een aantal gegevens via internet openbaar te maken.

¹² Dat heeft te maken met de keuze van registratie. Aanvragen die niet consistent zijn, worden niet geregistreerd.

¹³ Vanaf 2010 kunnen instellingen slechts als ANBI worden aangemerkt als zij voor minstens 90% het algemeen nut dienen. Hiermee werd beoogd een einde te maken aan het onbedoelde gebruik van ANBI's voor privébelangen.

5.2 Wettelijke vereisten en de uitvoering daarvan in de praktijk

5.2.1 Wettelijke voorwaarden voor de ANBI-status

Op grond van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) is een instelling een ANBI als zij:

- niet een vennootschap is met in aandelen verdeeld kapitaal, een coöperatie, onderlinge waarborgmaatschappij of ander lichaam waarin bewijzen van deelgerechtigdheid kunnen worden uitgegeven (rechtsvormeis);
- voldoet aan de integriteitseis (geen bestuurder of gezichtsbepalende persoon van de instelling is veroordeeld wegens een misdrijf);
- uitsluitend of nagenoeg uitsluitend het algemeen nut beoogt;
- haar gegevens op elektronische wijze via internet openbaar maakt (publicatieverplichting);
- voldoet aan bij ministeriële regeling te stellen voorwaarden;
- gevestigd is in het Koninkrijk, in een andere lidstaat van de Europese Unie of in een bij ministeriële regeling aangewezen staat, en
- door de inspecteur als zodanig is aangemerkt.

Een instelling kan slechts de ANBI-status krijgen en behouden indien zij voldoet aan bepaalde voorwaarden. Deze voorwaarden zijn opgenomen in artikel 5b van de AWR en zijn nader uitgewerkt in de artikelen 1a tot en met 1e van de Uitvoeringsregeling Algemene wet inzake rijksbelastingen 1994 (Uitvoeringsregeling AWR 1994). Zoals in deel I is toegelicht, zijn de voorwaarden in de afgelopen periode aangescherpt. De wettelijke vereisten zoals deze per 1 januari 2017 gelden, worden in deze paragraaf achtereenvolgens langsgelopen. In de volgende paragraaf – paragraaf 2.2 – wordt ingegaan op de toetsing van de wettelijke vereisten door de Belastingdienst.

Rechtsvormeis

Iedere aanvraag wordt beoordeeld op de rechtsvormeis. Deze houdt in dat niet voor de ANBI-status in aanmerking komen vennootschappen met in aandelen verdeeld kapitaal, coöperaties, onderlinge waarborgmaatschappijen of andere lichamen waarin bewijzen van deelgerechtigdheid kunnen worden uitgegeven. Aanvragen van zulke instellingen om de ANBI-status te verkrijgen worden afgewezen.

Integriteitseis

De integriteitseis, die in 2010 is ingevoerd, houdt in dat de ANBI-status niet wordt verleend dan wel wordt ingetrokken indien blijkt dat de instelling, een bestuurder, leidinggevende of gezichtsbepalende persoon van de instelling onherroepelijk is veroordeeld wegens aanzetten tot haat, aanzetten tot geweld of gebruik van geweld in de afgelopen vier jaar. De toets is in 2014 uitgebreid. Ook wanneer sprake is van een veroordeling wegens het opzettelijk plegen van een misdrijf waardoor de algemene veiligheid van personen of goederen in gevaar wordt gebracht door de instelling, een bestuurder, feitelijk leidinggevende of gezichtsbepalende persoon van de instelling kan de ANBI-status worden ingetrokken of wordt de ANBI-status niet verleend.

Uitsluitend of nagenoeg uitsluitend het algemeen nut beogen

De instelling moet het algemeen nut beogen en met haar werkzaamheden uitsluitend of nagenoeg uitsluitend (voor ten minste 90%) het algemeen nut dienen. Of een instelling het algemeen nut beoogt, moet ook uit de statuten van de instelling blijken. In de wet is opgenomen wat onder algemeen nut in de zin van de ANBI-regelgeving wordt verstaan. Het begrip 'algemeen nut' is neutraal vormgegeven en wordt ook blijkens de jurisprudentie neutraal getoetst. In beginsel treedt de Belastingdienst niet in de interne aangelegenheden van binnen een instelling geldende regels.

Gegevens via internet openbaar maken (publicatieverplichting)

Elke ANBI is met ingang van 2014 verplicht bepaalde gegevens van de ANBI via internet openbaar te maken. Welke gegevens dit zijn en de wijze waarop zij bekend moeten worden gemaakt, is

opgesomd in de Uitvoeringsregeling AWR 1994. Voorbeelden van gegevens die openbaar moeten worden gemaakt, zijn de doelstelling volgens de regelgeving van de instelling, de hoofdlijnen van het actuele beleidsplan, de bestuursamenstelling en de financiële gegevens.

5.2.2 Toetsing door de Belastingdienst aan de wettelijke voorwaarden

Het proces

Elke aanvraag van een instelling om in aanmerking te komen voor een ANBI-status wordt door het ANBI-team van de Belastingdienst beoordeeld. De aanvraag vindt plaats via een speciaal formulier.¹⁴ Bij een aanvraag wordt op alle elementen getoetst die op het aanvraagformulier zijn vermeld. In het kader van uitsluitend of nagenoeg uitsluitend het algemeen nut beogen wordt zowel in het aanvraagproces als in het toezicht standaard gecontroleerd op aanwezigheid van meer dan bijkomstig particuliere belangen. De toetsing van het begrip 'algemeen nut' vindt plaats aan de hand van de statuten, maar ook aan de hand van de feiten en omstandigheden waaruit blijkt dat de instelling met haar werkzaamheden uitsluitend of nagenoeg uitsluitend het algemeen belang dient. Bestedingen spelen een belangrijke rol bij het beoordelen van het algemeen belang. Toetsing aan het 90%-criterium vindt plaats bij elke aanvraag. Indien niet aan het vereiste van 'algemeen nut' wordt voldaan, wordt de aanvraag afgewezen. Intrekking van de ANBI-status of afwijzing van een verzoek vindt plaats bij voor bezwaar vatbare beschikking. Veelal gaan geschillen bij een aanvraag over de vraag of het algemeen belang primair en rechtstreeks wordt beoogd en of het algemeen belang uitsluitend of nagenoeg uitsluitend wordt gediend (voor ten minste 90%). Het ontbreken van voldoende algemeenbelangactiviteiten vormt dan ook veelal de grond tot afwijzing.

De Belastingdienst constateert in het overgrote deel van de aanvragen een of meer, soms alleen formele, gebreken. Bij formele gebreken, zoals het ontbreken van bepaalde informatie of onjuiste formuleringen in de statuten, wordt de instelling de kans op herstel binnen een bepaalde termijn geboden. De ANBI-status wordt niet toegekend of gecontinueerd als er geen herstel plaatsvindt van een geconstateerd formeel gebrek of als er op andere gronden niet aan de ANBI-vereisten wordt voldaan. Zoals in paragraaf 1 aan de orde is geweest, beschikt de Belastingdienst met ingang van 2016 over een applicatie die niet alleen het aantal toekenningen maar ook het aantal aanvragen registreert. Tijdens het aanvraagproces komt het ook voor dat de aanvraag wordt ingetrokken. De reden van de intrekking van de aanvraag hoeft niet te worden vermeld en is dan ook niet bekend.¹⁵ In het onderstaande wordt toegelicht hoe deze toetsing in de praktijk plaatsvindt.

Ex-antetoetsing

Een moeilijkheid bij de beoordeling van een aanvraag in het geval dat er sprake is van een nieuw opgerichte instelling is dat de beschikbare informatie vaak beperkt is. Aangezien de instelling pas een kort bestaan kent en deze in sommige gevallen nog niet feitelijk actief is, is het niet mogelijk om te toetsen of daadwerkelijk in de praktijk aan de voorwaarden wordt voldaan. Het verlenen van de ANBI-status wordt dan gebaseerd op een redelijke verwachting.

Binnen de vigerende systematiek van het ANBI-proces is het niet mogelijk de ANBI-aanvraag op te schorten. De inspecteur moet daarbij afgaan op de informatie waarover hij beschikt. Zonder andersluidende informatie moet hij uitgaan van de juistheid van de informatie bij de aanvraag. Uiteraard heeft de inspecteur een onderzoeksplicht als de aanvraag bij hem twijfels oproept of als daarin zaken staan die redelijkerwijs niet juist kunnen zijn. In de jurisprudentie¹⁶ wordt verder aangegeven dat een toets achteraf moet uitwijzen of een instelling daadwerkelijk doet wat zij bij de aanvraag heeft medegedeeld. Als dat anders blijkt te zijn, kan de ANBI-beschikking - eventueel met terugwerkende kracht - worden ingetrokken.

Tweetrapstoets

De vraag of een instelling het algemeen nut beoogt en dient, wordt beantwoord aan de hand van de feiten en omstandigheden van het desbetreffende geval. De jurisprudentie speelt daarbij een

¹⁴ http://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/aanvraag_beschik_anbi_ib0722z10fol.pdf

¹⁵ Zo worden met enige regelmaat aanvragen ingediend door instellingen die niet aan de rechtsvormen voldoen, zoals besloten vennootschappen, coöperaties of soortgelijke buitenlandse instellingen.

¹⁶ De toets achteraf volgt uit Hof Den Haag 11 oktober 2011, BK-10/00735, ECLI....., in gelijke zin Hof Arnhem 17 mei 2011, nr. 10/00460, ECLI....., beide gebaseerd op het arrest van de Hoge Raad van 31 oktober 1979, nr. 19 464, LJN AX 2630, waarin is bepaald dat bij de beoordeling of een instelling een ANBI is mede gekeken dient te worden naar hetgeen de instelling in werkelijkheid nastreeft.

belangrijke rol. De Hoge Raad heeft een 'tweetrapstoets' ontwikkeld om te beoordelen of een instelling het algemeen nut beoogt. Deze tweetrapstoets bestaat uit een kwalitatieve toets en een kwantitatieve toets. De eerste toets moet uitwijzen of de statutaire doelstelling en feitelijke activiteiten primair en rechtstreeks zijn gericht op een algemeen belang. De tweede toets moet uitwijzen of met de werkzaamheden het algemeen belang voor ten minste 90% (uitsluitend of nagenoeg uitsluitend) wordt gediend. Deze tweetrapstoets is in 2012 ook beschreven door de Staatssecretaris van Financiën in de nota naar aanleiding van het verslag bij de Geefwet.¹⁷

Bij de beantwoording van de vraag of sprake is van een instelling die het algemeen nut beoogt geldt het Minerva-arrest uit 1960¹⁸ nog steeds als basis. De Hoge Raad overwoog in dat arrest dat van een algemeen nut beogende instelling sprake is bij: "lichamen wier doelstelling een werkzaamheid betreft, welke op zichzelf rechtstreeks een algemeen belang raakt - zoals bijvoorbeeld bejaardenzorg en genezing en verpleging van zieken - en niet bij lichamen die ten doel hebben een werkzaamheid welke op zich zelf slechts dienstbaar is aan een particulier belang - zoals ontspanning of het gezellige verkeer, waaraan een bepaalde kring personen behoefte heeft - ook al moge van de voorziening in dit belang zijdelings een gunstige werking uitgaan ten algemene nutte." In dit arrest zijn diverse afwegingen te herkennen die in latere jurisprudentie zijn doorontwikkeld. Dat zijn het 'rechtstreeks'-criterium, het belang van de doelgroep en de tegenstelling van algemeen belang versus particulier belang. De hiervoor aangehaalde tweetrapstoets is als standaardtoets doorgedrongen¹⁹ en leert dat voor de beoordeling van de ANBI-status niet alleen de statutaire doelstelling bepalend is maar ook het rechtstreekse object van de feitelijke werkzaamheden van de instelling. Bovendien moet worden vastgesteld dat met de daarop gerichte werkzaamheden feitelijk het algemeen belang uitsluitend of nagenoeg uitsluitend wordt gediend. Het arrest van de Hoge Raad van 13 januari 2012 is hier een voorbeeld van en geeft tevens aan welk belang op de voorgrond staat.

Commerciële activiteiten

Instellingen mogen andere (ook commerciële) activiteiten ontwikkelen om de verwezenlijking van hun doelstelling financieel te ondersteunen. Sinds de invoering van de Geefwet in 2012 is er meer ruimte voor commerciële activiteiten, waardoor deze niet in de weg hoeven te staan van de ANBI-status. Daarbij moet wel onderscheid worden gemaakt tussen de situatie waarin de algemeen nuttige activiteiten zelf tegen een al dan niet commerciële vergoeding worden verricht, en de situatie waarin de instelling commerciële, fondswervende activiteiten verricht waarvan de positieve opbrengsten worden aangewend voor de financiering van haar algemeen nuttige activiteiten.²⁰ Los hiervan mag de instelling met het totaal van haar algemeen nuttige activiteiten echter geen winstoogmerk hebben.²¹ In het geval dat de instelling de algemeen nuttige activiteit zelf tegen een commerciële vergoeding verricht, bijvoorbeeld een (hogere) entreprijs voor een theatervoorstelling, hoeft dit geen belemmering voor de ANBI-status te vormen, omdat de instelling geacht wordt hiermee de kosten voor het uitvoeren van deze algemeen nuttige activiteit te dekken. Indien de instelling met haar activiteiten echter structureel overschotten behaalt, kan dit wel een belemmering zijn voor de ANBI-status. Het behalen van overschotten is in dit kader een verbijzondering van het streven naar winst, dat in strijd is met de ANBI-status.

Commerciële prijs

Uit de jurisprudentie van de Hoge Raad²² volgt dat goedgevoelactiviteiten waarvoor een commerciële prijs in rekening wordt gebracht, worden aangemerkt als activiteiten die primair particuliere belangen dienen. De Belastingdienst legde deze eis zodanig uit dat sprake is van een commerciële prijs als de afnemer van de activiteiten de prijs die hij betaalt als commercieel of marktconform ervaart. De Hoge Raad heeft in een tweetal procedures²³ zijn oordeel op dit punt gepreciseerd. De Hoge Raad beschouwt de tarieven pas als commercieel als de tariefstelling is gericht op het behalen van exploitatieoverschotten. De Hoge Raad neemt dus niet de beleving van de afnemer als

¹⁷ Kamerstukken II 2011/12, 33 006, nr. 6, blz. 10.

¹⁸ Hoge Raad 12 oktober 1960, nr. 14 413, ECLI:NL:HR:1960:AY1355..

¹⁹ Hoge Raad 12 mei 2006, nr. 40.684, ECLI:NL:HR:2006:AT8202, Hoge Raad 13 januari 2012, nr. 10/03464, ECLI:NL:HR:2012:BQ0525, Hoge Raad 22 juni 2012, nr. 11/03215, ECLI:NL:HR:2012:BW9055.

²⁰ Artikel 1a, tweede en zesde lid, van de Uitvoeringsregeling AWR 1994.

²¹ Artikel 1a, vijfde lid, van de Uitvoeringsregeling AWR 1994.

²² Hoge Raad 7 november 2003, nr. 38 049, ECLI:NL:HR:2003:AN7741, en Hoge Raad 12 december 2014, nr. 13/05820, ECLI:NL:HR:2014:3565.

²³ Hoge Raad 25 november 2016, nr. 15/05483, ECLI:NL:HR:2016:2665 en Hoge Raad 25 november 2016, nr. 15/03778, ECLI:NL:HR:2016:2668.

uitgangspunt, maar het streven van de instelling en het exploitatieresultaat op instellingsniveau.

In lijn met deze arresten is een eerdere uitspraak uit 2016 van Hof Arnhem-Leeuwarden van belang.²⁴ In die procedure stonden watersportvakanties voor mensen met een beperking tegen een marktconforme vergoeding ter discussie. Het hof overwoog dat het tarief dat de instelling berekende weliswaar (ongeveer) gelijk was aan het tarief voor vergelijkbare activiteiten voor mensen zonder beperkingen, maar dat dit tarief door de noodzakelijke aanpassingen ver beneden zijn kostprijs lag, zoals bleek uit de begroting van de baten en de lasten. Ongeveer 50% van de kosten werden gedekt uit de deelnemersbijdragen en de overige 50% uit giften en subsidies. Daarmee koos het hof een andere invalshoek in deze procedure dan de qpq-benadering van de Belastingdienst.

De doelgroepbenadering

Het hiervoor genoemde Minerva-arrest geeft als voorbeelden waarmee rechtstreeks een algemeen belang wordt gediend de bejaardenzorg en de genezing en verpleging van zieken, twee voorbeelden van groepen kwetsbaren in de samenleving. Deze voorbeelden kunnen (niet limitatief) aangevuld worden met andere groepen, zoals jeugd, mensen met een beperking in allerlei vormen, mensen met een sociale achterstand in de samenleving, bijvoorbeeld laaggeletterden, mensen met een achterstand op de arbeidsmarkt of verslaafden. De Belastingdienst hanteert als uitgangspunt dat de doelgroep op zich onvoldoende reden is om de ANBI-status toe te kennen. In samenhang met de werkzaamheden die de instelling verricht, moet duidelijk worden dat de instelling een algemeen belang beoogt en dat met haar werkzaamheden ook uitsluitend of nagenoeg uitsluitend dient.

Bij gemakkelijksactiviteiten, zoals (begeleide) vakanties en sportactiviteiten, werd dit niet aangenomen. Immers, het Minerva arrest geeft ook aan dat niet algemeen nuttig zijn: instellingen die ten doel hebben een werkzaamheid die op zich zelf slechts dienstbaar is aan een particulier belang - zoals ontspanning of het gezellige verkeer, waaraan een bepaalde kring personen behoefte heeft - ook al moge van de voorziening in dit belang zijdelings een gunstige werking uitgaan ten algemene nutte. Dat was anders bij instellingen die deze werkzaamheden uitvoerden als middel om een algemeen belang te dienen. Bijvoorbeeld omdat van vakantie of sportactiviteiten een therapeutische werking uitgaat naar mensen met een beperking.

In twee procedures voor het gerechtshof²⁵ is duidelijk geworden dat initiatieven en activiteiten voor een doelgroep kwetsbaren in de samenleving snel overtuigen bij de beantwoording van de vraag of daarmee het welzijn van deze groep wordt bevorderd.

Het Hof Den Haag merkte daarbij op dat door het organiseren en uitvoeren van vaar- en zeiltochten met en voor zover mogelijk door lichamelijk dan wel geestelijk dan wel meervoudig gehandicapten het rechtstreeks bevorderen van het welzijn van deze mensen voorop staat en het primaire doel vormt. Het middel daartoe is het uitoefenen van de watersportactiviteiten. Het Hof overweegt dat doel noch strekking van het ANBI-begrip zoals in de memorie van toelichting bij de Geefwet is uiteengezet, in de weg staan aan de hiervoor beschreven invulling van het begrip "welzijn in samenhang met het begrip "gezondheidszorg" in een geval als het onderhavige waar men zich richt op welzijn en de gezondheid door middel van het uitoefenen van enige mate van een sportieve activiteit, die uitsluitend wordt verricht door een specifieke doelgroep met een achterstand in deelname aan het maatschappelijk verkeer. Niet kan worden gezegd dat het particuliere belang daarmee boven het algemene belang zou worden bevorderd, aldus het hof. Bij deze procedure moet nog vermeld te worden dat de activiteiten door de instelling gratis werden verricht. Daarmee is deze activiteit onder de gegeven omstandigheden aan te merken als "klassieke weldoenerij".

Invoering 90%-criterium

Om als ANBI aangemerkt te worden moet een instelling in een bepaalde mate het algemeen belang dienen. Vanaf 1 januari 2010 geldt daarvoor het 90%-criterium. Door de wetwijziging waarbij vanaf 1 januari 2010 onder andere het grotendeelscriterium werd vervangen door een 90%-voorwaarde, kwamen alle bestaande ANBI-beschikkingen per 1 januari 2010 automatisch te vervallen.²⁶ Om te voorkomen dat alle instellingen ter gelegenheid van deze wijzigingen opnieuw de aanvraagprocedure moesten doorlopen is een vereenvoudigde procedure gehanteerd. Alle instellingen die de ANBI-status hadden en die van oordeel waren dat ze ook onder de nieuwe

²⁴ Hof Arnhem-Leeuwarden 31 mei 2016, nr. 15/01232, ECLI:NL:HR:2016:4206.

²⁵ Hof Arnhem-Leeuwarden 31 mei 2016, nr. 15/01232, ECLI:NL:HR:2016:4206, en Hof Den Haag 8 september 2016, BK-16/00222, ECLI:NL:GHDHA:2016:2615.

²⁶ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 16 december 2009, nr. CPP2009/2371M (Strct. 2009, 20091).

regeling in aanmerking kwamen voor de ANBI-status, konden volstaan met het aan de inspecteur van de Belastingdienst schriftelijk verklaren dat zij aan de nieuwe voorwaarden voldeden. De ANBI-status is op basis van (terug)ontvangen verklaringen tot nu toe in geen enkel geval ingetrokken of geweigerd. Wel hebben intrekkingen plaatsgevonden wegens het niet ontvangen van deze verklaring. Of de oorzaak hiervoor is gelegen in het niet kunnen voldoen aan de integriteitstoets of aan het 90%-criterium is niet vast te stellen. De aanscherping naar 90% heeft er bijvoorbeeld toe geleid dat ongeveer 400 muziekverenigingen hun ANBI-status hebben verloren. Dit vanwege het meer dan bijkomstige particuliere ledenbelang dat zulke verenigingen dienen.

Besteding van geld ter uitvoering van het statutaire doel

De financiële stromen van de ANBI moeten blijken uit de administratie van de instelling. Naast de voor elke instelling geldende eisen die de belastingwetgeving op dit punt stelt²⁷ worden aan een ANBI extra eisen gesteld met betrekking tot de administratie. De administratie van een ANBI dient zodanig te zijn ingericht dat daaruit duidelijk de aard en omvang van de aan de beleidsbepalers toekomende onkostenvergoedingen en vacatiegelden, de kosten ten behoeve van het beheer, de andere uitgaven, de inkomsten en het vermogen van de instelling blijken.²⁸

5.2.3 Toezicht op bestaande ANBI's

Indien een instelling eenmaal door de inspecteur is aangemerkt als een ANBI, valt deze instelling onder het toezicht op ANBI's door het ANBI-team van de Belastingdienst. Dit toezicht kent verschillende facetten.

Risicogericht toezicht

Omdat ANBI's meestal niet belastingplichtig zijn voor de omzetbelasting (OB), de vennootschapsbelasting (VPPb) of de loonbelasting (LB) zijn zij anders dan andere rechtspersonen geen vanzelfsprekend onderwerp van toezicht op de fiscale verplichtingen door de Belastingdienst. Wel vindt toezicht plaats op specifieke ANBI-gerelateerde aspecten zoals het "algemeen nut karakter", de besteding van giften en de feitelijke activiteiten. Gelet op het grote aantal ANBI's (43.000) en de naar verhouding beperkte omvang van het ANBI-team heeft deze vorm van niet-(direct) fiscaal toezicht zijn beperkingen.

De Belastingdienst houdt risicogericht toezicht op de naleving van de ANBI-regelgeving. Een van de bronnen voor de risicoselectie is het digitale Meldpunt Misbruik ANBI. Hier kunnen derden informatie plaatsen over (vermoedelijk) misbruik van een ANBI, dan wel over haar bestuurders. Gemiddeld genomen komen er jaarlijks 70 signalen binnen die ANBI-gerelateerd zijn. Ook kan onderzoek plaatsvinden naar aanleiding van signalen vanuit de Belastingdienst zelf. Een voorbeeld hiervan vormt het onderzoek dat het Combiteam Aanpak Facilitators uitvoert naar de giftenaftrek. Hieruit kunnen signalen voortkomen dat instellingen waaraan wordt geschonken hun ANBI-status misbruiken. Tevens kunnen openbare bronnen aanleiding geven om een onderzoek in te stellen.

Een onderzoek houdt in dat getoetst wordt of een ANBI aan alle hiervoor genoemde vereisten voldoet. Daarnaast wordt er gecontroleerd op een volledige en betrouwbare administratie en of er mogelijk sprake is van fraude. Dit toezicht op bestaande ANBI's kan tot gevolg hebben dat de ANBI-status wordt ingetrokken. De bevindingen uit onderzoeken van het ANBI-team worden waar van toepassing doorgegeven aan de inspecteur. Bijvoorbeeld als een ANBI-status na controle wordt ingetrokken en bestedingen als schenking moeten worden aangemerkt, wordt dat gerenseigneerd. Bij boekenonderzoeken worden ook VPB-, IB- en OB-aspecten meegenomen. Het aantal onderzoeken bij ANBI's bedraagt vanaf 2008 tot op heden circa 5600. Een deel daarvan betreft boekenonderzoeken; de meest intensieve vorm van controle. Onder boekenonderzoeken wordt verstaan het toetsen van de administratie op fiscale aspecten. Een ondeugdelijke administratie kan tot intrekking van de ANBI-status leiden.

Aan de hand van een basisbestand van personen en rechtspersonen maakt de Belastingdienst periodiek een koppeling met het ANBI-bestand om instellingen op te sporen die zijn opgeheven zonder dat de Belastingdienst hierover is ingelicht. Ook dan vindt intrekking van de ANBI-status plaats.

Hoofdpijnen uitkomsten onderzoek naar 232 ANBI's

²⁷ Artikel 52 van de AWR.

²⁸ Artikel 1a, eerste lid, onderdeel i, van de Uitvoeringsregeling AWR 1994.

In 2015 en 2016 heeft de Belastingdienst in totaal 232 onderzoeken uitgevoerd met het doel om inzicht te verkrijgen in aard en omvang van de (fiscale) risico's van ANBI's. De te onderzoeken instellingen zijn aselekt geselecteerd (niet risicogericht). In de 16e halfjaarsrapportage Belastingdienst van september 2015 is de Tweede Kamer geïnformeerd over de uitvoering van deze onderzoeken en is toegezegd dat de resultaten van de onderzoeken worden geanalyseerd en dat op basis van die analyse aanbevelingen gedaan worden ter verbetering van zowel de handhaving als de relevante wet- en regelgeving rond het thema 'ANBI'. Door middel van deze evaluatie wordt uitvoering gegeven aan deze toezegging. Op hoofdlijnen kan op basis van de uitkomsten het volgende worden geconcludeerd:

1. Fiscale non-compliance ten aanzien van de eigen belastingverplichtingen komt bij ANBI-organisaties relatief gezien weinig voor. Met andere woorden: de ANBI's voldoen over het algemeen goed aan hun eigen fiscale verplichtingen.

2. In 65% van de onderzoeken zijn formele gebreken geconstateerd ten aanzien van een of meer statuiseisen. Niet naleving van de formele bepalingen komt veelal voort uit onbekendheid met de regelgeving en de voorwaarden. De geconstateerde tekortkomingen konden over het algemeen na overleg hersteld worden. Bij ruim een derde van de onderzochte organisaties voldeed de liquidatiebepaling in de statuten niet aan de wettelijk bepalingen daaromtrent. Ruim een kwart van de onderzochte organisaties voldeed niet aan de publicatieverplichting. Tekortkomingen ten aanzien van het verbod op het oppotten van vermogen en de verplichting tot het opstellen van een beleidsplan kwamen respectievelijk bij 12% en 10% van de organisaties voor.

3. Uit het onderzoek van de Belastingdienst komt verder naar voren dat non-compliance zich met name voordoet daar waar sprake is van een gelieerdheid tussen ANBI en ANBI-bestuurder of tussen ANBI-bestuurders onderling. Binnen vermogensfondsen komt deze gelieerdheid vaker voor dan bij fondswervende organisaties.

4. Bij 8% van de onderzoek leidde dit tot direct tot verlies van de ANBI-status (intrekking ANBI-status). In alle gevallen waarin de ANBI-status definitief is ingetrokken, is geconstateerd dat niet voldaan is aan de verplichting om gefaciliteerd verkregen vermogen te besteden in het kader van het algemeen nut. De omissie kan erin gelegen zijn dat er binnen de organisatie geen activiteiten hebben plaatsgevonden of dat alle activiteiten zijn gestaakt. Ook is in een aantal gevallen geconstateerd dat niet is voldaan aan de eis om het verkregen vermogen *nagenoeg uitsluitend* te besteden in het kader van het algemeen nut.

Als sprake is van statusverlies omdat gefaciliteerd verkregen vermogen niet conform de regelgeving wordt besteed, bleek in bijna een derde van die gevallen tevens onderzoek te worden gedaan naar de rechtmatigheid van de (periodieke) giftenaftrek van een of meer bestuurders van de ANBI-organisatie. Met andere woorden: de fiscale risico's zijn relatief groot daar waar sprake is van een ANBI-bestuurder die (periodieke) giften in aftrek brengt in zijn aangifte inkomstenbelasting ten aanzien van giften aan die ANBI.

Doorlopend toezicht op de publicatieplicht

Bij het toezicht dat doorlopend naar de publicatieplicht plaatsvindt, wordt ook de mogelijkheid tot herstel gegeven. Echter, dat leidt niet in alle gevallen tot herstel met als gevolg dat intrekking van de ANBI-status alsnog plaatsvindt.

Toezicht gericht op de integriteitstoets

Sinds 2014 heeft de Belastingdienst bij ruim 200 instellingen onderzocht of de aan de ANBI verbonden personen zijn veroordeeld tot haatzaaien of aanzetten tot geweld. Bij ongeveer 20% van deze instellingen is de ANBI-status ingetrokken. Het intrekken van de ANBI-status om de reden dat een organisatie aanzet tot haat of geweld of vanwege het in gevaar brengen van de algemene veiligheid van personen of goederen heeft echter niet plaatsgevonden. In de onderzochte gevallen kwamen namelijk ook andere argumenten op om de ANBI-status in te trekken. Een reden die vaak doorslaggevend was voor intrekking van de ANBI-status bij deze instellingen was de onvoldedige administratie, waardoor onvoldoende zicht was op de financiële stromen binnen deze instellingen.

Toezicht op ex-ANBI's

Een ANBI waarvan de status is ingetrokken (ex-ANBI) heeft vaak nog vermogen onder zich dat met fiscale faciliteiten is verkregen. Om te voorkomen dat dit vermogen zonder heffing van schenkbelasting wordt overgeheveld naar bestemmingen buiten de sfeer van het algemeen nut, geldt een informatieverplichting (renseigneringsverplichting) voor elke instelling waarvan na 31 december 2012 de ANBI-status is ingetrokken.²⁹ Een ex-ANBI heeft de jaarlijkse verplichting om - als het vermogen hoger is dan € 25.000 - informatie betreffende de schenkingen in een jaar en het verloop van het vermogen in datzelfde jaar aan de Belastingdienst te verstrekken.

De organisaties zelf ervaren deze jaarlijkse verplichting als "vervelende bijkomstigheid" en voor de Belastingdienst is dit een knelpunt. Aangezien er geen termijn is gesteld aan de afwikkeling van het vermogen (er is geen afrekenmoment), kan het voorkomen dat de Belastingdienst tot in lengte van jaren toezicht dient te houden op de besteding van het vermogen van de ex-ANBI's.

Het aantal informatieplichtige ex-ANBI's bedroeg in 2015 circa 460. De ex-ANBI's die - ook na daaraan te zijn herinnerd - niet de vereiste informatie verstrekken, krijgen een brief waarin wordt aangekondigd dat de Belastingdienst voornemens is een vergrijpboete op te leggen van maximaal € 20.250. De ex-ANBI's die na de boeteaankondiging niet reageren, krijgen een boetebeschikking. Over 2013 zijn 6 boetebeschikkingen uitgereikt. Tegen 4 daarvan is men in bezwaar gekomen. In 3 van die 4 gevallen is de boete verminderd tot nihil omdat er geen sprake was van opzet of grove schuld. De overige twee instellingen hebben geen bezwaar ingediend. Een van hen heeft de boete betaald, maar de informatie nog steeds niet aangeleverd. In het andere geval is de boete niet betaald en de informatie nog steeds niet aangeleverd. Voor laatstgenoemde instellingen wordt een vervolgactie ingezet om alsnog de gevraagde informatie te verkrijgen. Over 2014 zijn 90 boetebeschikkingen uitgereikt. Voor de 90 boetebeschikkingen die over 2014 zijn afgegeven loopt in september 2016 nog de bezwaartermijn.

5.2.4 Toezicht op bijzondere instellingen

Er zijn zoals hiervoor aangegeven twee soorten ANBI-beschikkingen, namelijk individuele en groepsbeschikkingen. De instellingen die worden aangemerkt als ANBI's zijn zeer uiteenlopend, zowel qua omvang (omzet, vermogen, personeel, bestedingen aan algemeen nut) als wat het beleidsterrein betreft. Toch vallen er enkele bijzondere soorten ANBI's te onderscheiden, namelijk culturele ANBI's, woningcorporaties, kerkelijke instellingen en publiekrechtelijke lichamen. Deze worden onderstaand besproken.

Culturele ANBI's

Vanaf 2012 kunnen instellingen verzoeken om toekenning van de status van culturele ANBI. Dit is het gevolg van de Geefwet waarin het fenomeen culturele ANBI is geïntroduceerd. Voor 2012 bestond het fenomeen culturele ANBI dus niet en bestond er dus ook geen extra fiscaal belang. Het aantal culturele ANBI's heeft zich fors ontwikkeld:

| Jaar | Aantal culturele ANBI'S |
|------|-------------------------|
| 2012 | 4760 |
| 2013 | 5412 |
| 2014 | 5992 |
| 2015 | 6462 |
| 2016 | 6629 |

| | |
|--------------------------|------------|
| instellingen met cultuur | 31-12-2016 |
| individueel | 6448 |
| groep | 181 |
| totaal | 6629 |

²⁹ Op grond van artikel 10e van het Uitvoeringsbesluit Successiewet 1956.

Voordat er toetsing plaatsvindt op de culturele status, wordt eerst de algemene ANBI-toets uitgevoerd. Als duidelijk is dat het algemeen belang wordt beoogd, wordt vervolgens beoordeeld of de ANBI ook als culturele ANBI kan worden aangemerkt. Deze toets wordt mede gebaseerd op de handreiking van het ministerie van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap (OCW)³⁰. Hierin is een aantal uitgangspunten opgenomen die bepalen wanneer sprake is van een culturele instelling. Culturele instellingen zijn instellingen die actief zijn in beeldende kunst, bouwkunst, erfgoed, dans, film, letteren, (pop)muziek, theater of vormgeving. Hieronder vallen bijvoorbeeld musea, archieven, archeologische instellingen, monumentenzorg, theatergroepen, schouwburgen, bibliotheken, filmhuizen, (pop)podia, letteren-, pop- en filmfestivals en architectuurcentra. De handreiking geeft echter niet in alle gevallen antwoord op de vraag of er sprake is van een culturele ANBI. De ervaring leert dat het in de praktijk lastig te toetsen is wat onder het begrip cultuur wordt verstaan. Wegingsfactoren die bij de toetsing een rol kunnen spelen zijn in ieder geval of de activiteiten publiekelijk toegankelijk zijn, of de instelling is aangesloten bij een brancheorganisatie en of er subsidie wordt ontvangen van een cultuurfonds.

Er zijn nog geen procedures gevoerd over de specifieke status van een culturele ANBI. Weliswaar heeft 10 tot 20% van de procedures waarin een geschil is met een ANBI-instelling betrekking op instellingen in de cultuursector, maar het geschil gaat dan steeds over de ANBI-status op zich en niet over het al dan niet culturele karakter van de instelling.

Kerkelijke instellingen

Kerkelijke instellingen die vallen onder het convenant dat de Belastingdienst heeft gesloten met het Interkerkelijk Contact in Overheidszaken (CIO), hadden vanaf 1 januari 2008 via een groepsbeschikking al de ANBI-status. Die instellingen waren tot voor kort niet afzonderlijk zichtbaar in het ANBI-publicatiebestand dat raadpleegbaar is via de website van de Belastingdienst.

Elke ANBI is verplicht haar gegevens via internet openbaar te maken (publicatieverplichting). Voor kerkelijke instellingen geldt de jaarlijkse verplichting pas vanaf 1 januari 2016. De publicatieplicht lijkt overigens ook bij de kerkelijke instellingen te hebben geleid tot een groter aantal intrekkingen in de aanloop naar en in 2016. Om aan die publicatieverplichting te voldoen, dienden kerkelijke instellingen afzonderlijk met een RSIN³¹ opgenomen te worden in het ANBI-bestand. Vanaf het jaar 2015 is deze aanpassing gestart. Er zijn naar de stand van oktober 2016 circa 9500 kerkelijke instellingen in het ANBI-publicatiebestand opgenomen waarvan er ongeveer 6500 bij het CIO zijn geregistreerd.

Woningcorporaties

Een instelling die werkzaamheden verricht die gericht zijn op het bieden van volkshuisvesting kan slechts worden aangemerkt als ANBI, indien zij op de voet van [artikel 19 van de Woningwet](#) bij koninklijk besluit is toegelaten als instelling die in het belang van de volkshuisvesting werkzaam is.³² Met betrekking tot woningcorporaties constateert het ANBI-team vooralsnog geen knelpunten.

Publiekrechtelijke lichamen

Sinds 1 januari 2012 kwalificeren publiekrechtelijke lichamen in de zin van artikel 1, eerste lid, van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek automatisch als ANBI op grond van de AWR. Dit betekent dat zij geen aanvraag bij de Belastingdienst hoeven te doen voor een beschikking om de ANBI-status te mogen voeren.³³ Voorbeelden van publiekrechtelijke lichamen zijn de staat, de provincie en de gemeente. Incidenteel komen publiekrechtelijke lichamen overigens nog voor in het ANBI-publicatiebestand. Ook buitenlandse publiekrechtelijke lichamen vallen onder deze bepaling.

5.2.5 Uitvoeringskosten

Het totaal aan uitvoeringskosten met betrekking tot ANBI's bedraagt ongeveer € 2,8 miljoen (inclusief overhead). Het betreft ruim 40 fte bij het ANBI-team.

³⁰ Kamerstukken II 2011/12, 33 006, nr. 6, blz. 21.

³¹ Rechtspersonen en Samenwerkingsverbanden Informatienummer.

³² Artikel 5b, vijfde lid, van de AWR.

³³ Publiekrechtelijke lichamen die wel op de lijst staan, hebben vóór 2012 een aanvraag gedaan, waarna naar aanleiding van deze aanvraag een beschikking is gegeven.

5.3 Knelpunten in de uitvoering

5.3.1 Algemeen

5.3.1.1 ANBI-status als "keurmerk"

De ANBI-status is in het leven geroepen om met behulp van fiscale voordelen enerzijds te stimuleren dat instellingen het algemeen belang dienen en anderzijds giften aan deze instellingen te bevorderen. De laatste jaren is een trend zichtbaar waarin de ANBI-status ook buiten de fiscale sfeer betekenis heeft. Dit gebeurt zowel in de publiekrechtelijke als in de privaatrechtelijke sfeer. Een voorbeeld betreft de voorwaarde voor werklozen om vrijwilligerswerk te verrichten: voor het behoud van een uitkering mag vrijwilligerswerk, eventueel met een vrijwilligersvergoeding, uitsluitend worden verricht voor een ANBI (of voor een SBBI). Ook kunnen ANBI's soms in aanmerking komen voor bijvoorbeeld gratis (of korting op) softwarepakketten en voor subsidies. Er zijn gemeenten die bij de toekenning van subsidies de ANBI-status van de instelling als voorwaarde stellen. De ANBI-status wordt kennelijk steeds vaker als een keurmerk beschouwd. Dit kan een van de redenen zijn dat het aantal aanvragen de laatste jaren stijgt. Het belang van de ANBI-status wordt dan niet zozeer ingegeven vanuit het perspectief van de te behalen fiscale voordelen, maar door de voordelen die deze status biedt als "keurmerk".

5.3.1.2 Toetsing ex-ante

De hoofdvraag bij de toetsing van ANBI's is de vraag wat het algemeen nut is van de desbetreffende instelling. Dit dient getoetst te worden aan de feiten en omstandigheden. Als het een nieuwe instelling betreft kan de toetsing alleen plaatsvinden op basis van de statuten en de beleidsvoornemens. In de praktijk is toetsing in die gevallen lastig omdat er nog geen of nauwelijks activiteiten zijn ontplooid. Pas na verloop van tijd blijkt of de toekenning van de ANBI-status terecht was. Mocht de toekenning onterecht zijn geweest en worden ingetrokken, dan zijn er vaak al wel fiscale voordelen genoten, waarvan het niet altijd mogelijk is deze achteraf teniet te doen. Bijvoorbeeld als het niet meer mogelijk is onterecht genoten vrijstelling energiebelasting of schenkbelasting terug te vorderen of wanneer giften die door de gever te goeder trouw zijn gedaan in aftrek zijn gebracht.

5.3.2 Begripsbepalingen

5.3.2.1 Algemeen nut

In de wet wordt geen concrete definitie gegeven van het begrip algemeen belang of algemeen nut. Wel worden categorieën benoemd die als algemeen nuttig worden beschouwd.³⁴ De toetsing van het algemeen nut wordt verder gebaseerd op hetgeen in de jurisprudentie is bepaald, namelijk dat een instelling een algemeen nuttige doelstelling heeft die samenhangt met de activiteiten die worden ontplooid om die algemeen nuttige doelstelling na te streven. Het begrip algemeen belang of algemeen nut heeft een toetsingskader dat continu in ontwikkeling is, en dat in de uitwerking niet altijd eenduidig is. Vaak hebben algemeen nuttige activiteiten een tweeledig karakter, waarbij de vraag opkomt wat het zwaarste weegt: is het organiseren van vakanties voor gehandicapten een algemeennutactiviteit of is het een bijzondere reisbureauactiviteit. Het algemeen belang moet ook worden afgewogen bij in beginsel niet algemeen nuttige activiteiten als die bijvoorbeeld het middel zijn om groepen kwetsbaren in de samenleving uit een sociaal isolement te halen of ze daar uit te houden. Deze voorbeelden maken duidelijk dat toetsing van begrippen die fluïde zijn, in de praktijk niet altijd eenvoudig is.

5.3.2.2 Vermogen

Een ANBI mag niet meer vermogen aanhouden dan redelijkerwijs nodig is voor de continuïteit van de voorziene werkzaamheden ten behoeve van de doelstelling van de instelling. Toetsing hiervan is

³⁴ Artikel 5b, derde lid, van de AWR.

in de praktijk lastig, aangezien er geen vaste norm is die bepaalt wanneer er sprake is van "meer dan redelijkerwijs nodig voor de continuïteit". Bij onderzoeken door de Belastingdienst is geconstateerd dat bij ANBI's de activiteiten wel eens achterblijven in verhouding tot het opgebouwde vermogen. De Belastingdienst zal dit telkens van geval tot geval beoordelen met de nodige toezichtsinspanning als gevolg.

De Belastingdienst bestudeert momenteel of en wanneer met name vermogensfondsen de koersresultaten van hun beleggingen tot het voor besteding beschikbare rendement moeten rekenen. Dat is van belang in verband met de bestedingseis en, in relatie hiermee, het toegestane aan te houden vermogen. Ook komt het voor dat vermogensfondsen vermogen oppotten om zodoende koersschommelingen op te kunnen vangen. De vraag is in hoeverre dat vermogen nog redelijkerwijs nodig is voor de doelstelling van de instelling. De Belastingdienst wil hier graag uitsluitsel over geven, maar dat is niet eenvoudig.

5.3.2.3 Beloning

De beloning die de leden van het beleidsbepalende orgaan ontvangen mag niet meer bedragen dan een vergoeding voor gemaakte onkosten en een niet-bovenmatig vacatiegeld. Omdat ook hiervoor geen vaste normen en kaders gelden, is dit in de praktijk voor de Belastingdienst lastig te beoordelen. Bij de beoordeling wordt onder andere rekening gehouden met de omvang van de instelling en de positie van de leden van het orgaan.

5.3.2.4 Culturele ANBI

Een culturele ANBI is een instelling die voor minstens 90% actief is op cultureel gebied. Daarbij doet de vraag zich voor wat onder het begrip cultureel wordt verstaan. Het ministerie van OCW heeft een handreiking gegeven teneinde het begrip te verduidelijken. Daarnaast neemt de Belastingdienst ook in de beoordeling mee of de activiteiten voor het publiek toegankelijk zijn of dat de instelling is aangesloten bij een brancheorganisatie en of zij subsidie ontvangt van een cultuurfonds. Dit laat onverlet dat de beoordeling of sprake is van een culturele instelling in sommige gevallen lastig is. Cultuur is immers een breed begrip met vele facetten.

5.3.2.5 Beheerkosten

Vereist is dat de beheerkosten van een instelling in redelijke verhouding staan tot de bestedingen ten behoeve van het doel van de instelling. Ook hier geldt dat de norm 'redelijke verhouding' niet nader is ingevuld. De Belastingdienst moet de beoordeling per geval maken. De Belastingdienst ziet overigens geen trend dat deze norm vaak wordt overschreden. In specifieke gevallen is dit wel geconstateerd.

5.3.2.6 Liquidatiebepaling

Bij opheffing van de instelling dient het batig liquidatiesaldo besteed te worden ten behoeve van een ANBI met een soortgelijke doelstelling. In de praktijk blijkt dat de bepalingen die door notarissen in de statuten zijn vastgelegd, vaak (net) niet overeen komen met deze voorwaarde. Als deze bepaling niet in overeenstemming wordt gebracht met de ANBI-regelgeving, kan dat tot gevolg hebben dat de aanvraag niet wordt goedgekeurd of dat de ANBI-beschikking wordt ingetrokken. Bij de invoering van deze voorwaarde per 1 januari 2012 is deze voor bestaande ANBI's in zoverre versoepeld dat zij de statuten pas hoeven aan te passen als om andere reden een aanpassing daarvan nodig is. In de praktijk blijkt echter dat statuten zijn aangepast zonder daarbij de liquidatiebepaling in overeenstemming te brengen met de wettelijke voorwaarde.

5.3.3 Overige toezichtsproblematiek

5.3.3.1 Toezicht op de publicatieverplichting

In het kader van de transparantie dient met ingang van 1 januari 2014 (kerkelijke instellingen per 1 januari 2016) iedere ANBI een website te hebben waarop jaarlijks overzichten geplaatst moeten worden van onder meer de baten en lasten, en de namen van de bestuurders. Kerkelijke

bestuurders zijn hiervan uitgezonderd.³⁵ Aangezien aan de publicatieplicht geen vormvereisten zijn gesteld, kan dit toezicht slechts handmatig met behulp van lijsten uitgevoerd worden. Dit is een zeer arbeidsintensief proces. Als gekozen zou worden voor een verplicht vast sjabloon dat ingevuld en ingeleverd zou moeten worden, zou dit voor de instelling, de donateur, de belastingbetaler en de Belastingdienst eenvoudiger en overzichtelijker zijn. Hierover vindt inmiddels overleg plaats met koepelorganisaties.

In 2016 zijn 3090 instellingen van de circa 43.000 ANBI's gecontroleerd op de publicatieplicht. Naar aanleiding van de toetsing hebben circa 200 instellingen hun ANBI-status verloren. De oorzaak van intrekking van de status ligt in het niet op orde brengen van de website door de instelling of in het niet reageren op berichtgeving na herhaalde oproepen hiertoe.

5.3.3.2 Toezicht op ex-ANBI's

Zoals hierboven onder paragraaf 2.2.3 is beschreven, dient een ex-ANBI die nog een vermogen van meer dan € 25.000 onder zich heeft, informatie betreffende de schenkingen in een jaar en het verloop van het vermogen in datzelfde jaar aan de Belastingdienst te verstrekken. Er is geen termijn gesteld aan de afwikkeling van het vermogen. Het kan zelfs zo zijn dat het vermogen van de ex-ANBI uitsluitend toeneemt aangezien deze – anders dan een ANBI – geen bestedingsplicht heeft. Het kan dus voorkomen dat de Belastingdienst tot in lengte van jaren toezicht dient te houden op de besteding van het vermogen van een ex-ANBI. De Belastingdienst ervaart een toenemende uitvoeringslast rondom ex-ANBI's omdat het aantal jaarlijks groeit. Eind 2015 waren het er 460. Elke melding van besteding van vermogen leidt tot een beoordeling en risico-afweging of nader toezicht noodzakelijk is. Indien een ex-ANBI niet voldoet aan de informatieverplichting, leidt dit tot een zogenoemd attentiesignaal dat inhoudelijk moet worden beoordeeld en waardoor mogelijk een boetetraject met bijbehorende toezichtactiviteiten moet worden gestart. Bovendien brengt deze regeling een fiscaal en financieel risico met zich in die gevallen waarin sprake is van gelieerdheid tussen de ANBI en de ANBI-bestuurders of tussen ANBI-bestuurders onderling. Een voorbeeld ter verduidelijking:

Als een vermogend persoon een ANBI opricht, deel gaat uitmaken van het bestuur en aan die ANBI zijn vermogen schenkt dan kan dat met gebruikmaking van de giftenaftrek. De Belastingdienst beoordeelt een nieuw opgerichte instelling zoals eerder beschreven ex ante, dus op basis van de statuten en de beleidsvoornemens omdat er vaak nog geen of nauwelijks activiteiten zijn ontplooid. Na verloop van jaren kan het bestuur beslissen om de doelstelling van de ANBI te wijzigen en een verzoek in te dienen om de ANBI-status in te trekken. Dat verzoek wordt gehonoreerd en de ANBI is vanaf dat moment een ex-ANBI met een groot vermogen. Deze ex-ANBI heeft de verplichting om de Belastingdienst elk jaar te melden welke schenkingen zij heeft gedaan en wat het verloop is van het vermogen. Er kan bij het niet voldoen van die verplichting weliswaar een boete worden opgelegd van maximaal € 20.250, maar dan heeft de Belastingdienst nog steeds geen informatie over de activiteiten en moet een tijdrovend handhavingstraject in gang worden gezet. Als blijkt (uit onderzoek of uit een melding van de ex-ANBI zelf) dat vermogen overgeheveld is naar bestemmingen buiten de sfeer van het algemeen nut, bijvoorbeeld naar de oorspronkelijke gever, is schenkbelasting verschuldigd, maar geen inkomstenbelasting. De hoogte van deze schenkbelasting is 30% of 40%, terwijl het fiscale voordeel van de giftenaftrek over het algemeen hoger geweest zal zijn, zeker als er ook nog een voordeel is in box 3. Louter en alleen het heen en weer schuiven van vermogen levert de oorspronkelijke gever een fiscaal voordeel op.

Samenvattend hebben de bepalingen inzake de ex-ANBI's tot gevolg dat de Belastingdienst deze ex-ANBI's jarenlang moet blijven volgen om te controleren of zij het vermogen in overeenstemming met het oorspronkelijke algemeen nut besteden. Preventief bovengeschetste praktijken tegengaan is nagenoeg onmogelijk omdat de ANBI-status ex ante wordt getoetst en het ANBI's in beginsel vrijstaat om te verzoeken de ANBI-status in te trekken. Het bestrijden van dergelijk oneigenlijk gebruik vergt veel toezichtcapaciteit, omdat er geen afrekenmoment is. De bepalingen met betrekking tot de ex-ANBI's kunnen slechts tegen hoge uitvoeringskosten goed gecontroleerd worden.

³⁵ Evenals de namen van bestuurders waarvoor de inspecteur op verzoek van de instelling ontheffing verleent omdat is aangetoond dat publicatie van deze namen een reëel gevaar oplevert voor de persoonlijke veiligheid van deze bestuurders of van hun familieleden.

5.3.3.3 Toezicht op buitenlandse ANBI's

Het toezicht op buitenlandse ANBI's vindt, net als bij binnenlandse instellingen, plaats op basis van risicoselectie. Het spreekt voor zich dat toezicht op buitenlandse instellingen veel meer inspanning vraagt van de Belastingdienst en gegeven de omstandigheden van het desbetreffende land ook niet altijd mogelijk is. Immers, toezicht houdt veelal in dat de geldstromen beoordeeld moeten worden. Het toezicht daarop houdt praktisch gezien vaak op bij de landsgrens. Wat er buiten de landsgrenzen gebeurt, is moeizaam en vaak onmogelijk vast te stellen - dat geldt zowel voor bestedingen door binnenlandse als buitenlandse ANBI's - zeker waar het bestedingen betreft in of naar landen in een oorlogssituatie of waarmee geen samenwerking met de fiscale diensten aldaar is geregeld. Zelfs als de samenwerking wel is geregeld, vergt toezicht een zware administratieve inspanning. Complicerende factor hierbij is dat publiekrechtelijke lichamen als bedoeld in artikel 1, eerste lid, van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek automatisch ANBI-s zijn op grond van artikel 5b, tweede lid, van de AWR. Dit geldt eveneens voor buitenlandse publiekrechtelijke lichamen. Dit betekent dat zij geen aanvraag bij de Belastingdienst hoeven te doen voor een beschikking om de ANBI-status te mogen voeren. Vanuit toezichtsperspectief is dit risicovol, zeker daar waar het zoals hierboven aangegeven kan gaan om landen in een oorlogssituatie of om landen waarmee de fiscale samenwerking niet is geregeld.

5.3.4 Constructies en oneigenlijk gebruik

Gebleken is dat ANBI's deel kunnen uitmaken van constructies die bedoeld zijn voor oneigenlijk gebruik van de wettelijke regels. Het gaat dan bijvoorbeeld om het belastingvoordeel van de (periodieke) giftenaftrek. Ook wordt bij het aanvragen van de ANBI-status wel het doel gesteld om een algemeen belang te dienen, maar komt daar in de uitvoering niets of nauwelijks iets van terecht. Bij deze ANBI's is dan inmiddels wel de giftenaftrek gebruikt.

Voorbeelden van constructies

- ✓ Een ANBI laat haar activiteiten of vermogen 'uitzakken' in een 'eigen' bv. Voor die bv gelden dan niet de (strengere) eisen die wel aan de ANBI worden gesteld. Het is mogelijk dat deze constructie gebruikt wordt om de ANBI-eisen te ontduiken.
- ✓ De Belastingdienst loopt tegen constructies aan waarbij een ANBI wordt opgericht, louter om fiscale voordelen te creëren. Er wordt dan vrijwel altijd gebruikgemaakt van de fiscaal aantrekkelijke periodieke gift, vaak vormgegeven als een periodieke kwijtschelding van een koopschuld. Bij het aanvragen van de ANBI-status wordt wel als doel gesteld om een algemeen belang te dienen, maar daar komt in de uitvoering niets of nauwelijks iets van terecht.
- ✓ Constructies met betrekking tot de waardering van ingebrachte vermogensbestanddelen in een ANBI (bijvoorbeeld kunst of een vruchtgebruik dan wel bloot eigendom van een zaak of vermogensrecht). Deze constructies, waarbij vermogensbestanddelen tegen onzakelijke prijzen worden verkocht aan de gelieerde ANBI (die men zelf heeft opgericht en die men zelf bestuurt), gevolgd door de periodieke giftenaftrek via kwijtschelding van de koopsom komt het ANBI-team tegen. Deze constructies worden door de inspecteur inkomstenbelasting (correctie waardering giftenaftrek) in samenwerking met de inspecteur ANBI (door deze constructie worden particuliere belangen gediend, dus intrekking ANBI-status) bestreden.
- ✓ Ook komen situaties voor waarbij ANBI-gelden particulier worden aangewend. Hierbij kan gedacht worden aan het uitlenen van ANBI-vermogen aan bestuursleden of familieleden dan wel gelieerden van bestuursleden tegen onzakelijke voorwaarden (bijvoorbeeld renteloos of zonder onderpand). Er zijn ook andere voorbeelden te noemen waarbij ANBI-vermogen wordt aangewend voor particulier gebruik. Bijvoorbeeld: kunst in privé 'opslag' houden, onroerende zaken om niet of tegen lage vergoeding ter beschikking krijgen.
- ✓ Constructies met vermogensfondsen. Uitgangspunt is dat de oprichter van een fonds niet meer vrij mag beschikken over het geld dat hij in de ANBI heeft gestopt. In de praktijk komt het voor dat de grenzen van deze voorwaarde worden opgezocht en men het vermogen van de instelling als zijn eigen vermogen blijft beschouwen. Ook ziet de Belastingdienst dat ANBI's worden 'leeggedecclareerd' nadat de band met de oprichter is verbroken.

6 Deel IV: De uitvoering van de SBBI-regeling door de Belastingdienst

6.1 Inleiding

Een SBBI geniet faciliteiten in de schenk- en erfbelasting. Om te kwalificeren als SBBI moet de instelling voldoen aan voorwaarden die zijn opgenomen in artikel 5c van de AWR.

Een SBBI is een instelling:

- die in overeenstemming met haar regelgeving een sociaal belang behartigt;
- die niet aan een winstbelasting is onderworpen dan wel daarvan is vrijgesteld;
- die aan de leden van het orgaan van de instelling dat het beleid bepaalt ter zake van de door die leden voor de instelling verrichte werkzaamheden geen andere beloning toekent dan een vergoeding voor gemaakte onkosten en een niet bovenmatig vacatiegeld;
- die is gevestigd in het Koninkrijk, in een andere lidstaat van de Europese Unie of in een bij ministeriële regeling aangewezen staat.

Verenigingen (zoals sportverenigingen, muziekverenigingen en buurtverenigingen) zijn in beginsel geen ANBI omdat zij niet voor ten minste 90% het algemeen nut beogen en dienen, maar vooral een particulier belang, namelijk het belang van hun leden. De activiteiten van veel verenigingen kunnen echter wel een belangrijke, maatschappelijke waarde vervullen. Daarom is gelijktijdig met de aanscherping van het algemeen nutcriterium voor ANBI's de SBBI-regeling geïntroduceerd. Indien een instelling kwalificeert als een SBBI zijn de door de instelling ontvangen giften, erfenissen en legaten vrijgesteld van schenk- respectievelijk erfbelasting.

Of een instelling kwalificeert als een SBBI is van belang op het moment dat zij een schenking of erfenis ontvangt; het zogenoemde fiscaal relevante moment. Immers, op dat moment zal duidelijk moeten worden in hoeverre voor de ontvangen schenking of erfenis een vrijstelling geldt. In tegenstelling tot de ANBI-status die de Belastingdienst bij beschikking aan een instelling verleent, neemt de inspecteur niet op verzoek van een instelling een voor bezwaar vatbare beschikking of sprake is van een SBBI. Er bestaat derhalve geen formele SBBI-status. Daardoor valt ook niet vast te stellen hoeveel SBBI's er in totaal zijn en evenmin is duidelijk wat de ontwikkeling in het aantal SBBI's is.

Instellingen of burgers die vooraf zekerheid willen over de kwalificatie van een instelling als SBBI kunnen deze vraag voorleggen aan de Belastingdienst. Meestal hebben deze vragen betrekking op voorgenomen schenkingen. Vragen worden behandeld door de Specialistenteams Schenk- en erfbelasting op de locaties Zwolle, Rotterdam en Eindhoven. Per kantoor is ongeveer één medewerker belast met deze materie. Op een schriftelijke vraag wordt gereageerd met een brief van de Belastingdienst. Dit zijn er naar schatting gemiddeld 180 per jaar. Daarin wordt onder vermelding van de fiscale voorwaarden meegedeeld of de instelling naar de mening van de inspecteur – voor dat fiscale moment – wel of niet kwalificeert als een SBBI. Ook wordt vermeld dat deze brief geen werking heeft voor de toekomst.

Vanaf 2015 speelt de SBBI overigens ook een rol in niet-fiscale wetgeving, te weten de Regeling Vrijwilligerswerk in de WW. Op grond hiervan mag iemand met een WW-uitkering van het Uitvoeringsinstituut Werknemersverzekeringen (UWV) alleen vrijwilligerswerk doen onder bepaalde voorwaarden. Een van de voorwaarden is dat de WW-gerechtigde het vrijwilligerswerk doet bij een organisatie die door de Belastingdienst is aangewezen als ANBI, of bij een organisatie die voldoet aan de regels voor een SBBI. Op de website van het UWV wordt verwezen naar de Belastingdienst voor meer informatie.

Om te zien of een instelling een ANBI is kan eenvoudig de website van de Belastingdienst met daarop het ANBI-register worden geraadpleegd. De beantwoording van de vraag of een instelling aan de voorwaarden van een SBBI voldoet, is ingewikkelder omdat daarvan geen registratie plaatsvindt en, zoals eerder aangegeven, pas op een fiscaal relevant moment (gift/schenking of verkrijging uit een nalatenschap) een beoordeling plaatsvindt. Dit moment hoeft natuurlijk helemaal niet samen te vallen met het moment waarop een vrijwilliger zich meldt. In de praktijk

leidt dit bij de teams van Erf- en schenkbelasting tot veel vragen die niet zozeer fiscaal gemotiveerd zijn maar voortkomen uit de wens om gebruik te mogen maken van de vrijwilligersregeling.

6.2 Handhaving en toezicht

De Belastingdienst beoordeelt de SBBI-status naar de situatie op het fiscale moment, het moment van schenken of erven. Bij de individuele beoordeling van instellingen wordt gekeken naar de verschillende feiten en omstandigheden van het geval. De vraag die de Belastingdienst beantwoordt, is of de instelling een sociaal belang behartigt. Uitgangspunt daarbij is dat bij het behartigen van een sociaal belang de activiteit van de instelling dient bij te dragen aan de individuele ontplooiing van de leden, de samenhang van de samenleving en een gezondere samenleving. Het begrip sociaal belang is niet nader uitgewerkt in de wet. Bij de toetsing wordt daarom aansluiting gezocht bij de voorbeelden die in de wetsgeschiedenis zijn gegeven. De beoordeling is daarbij niet altijd gemakkelijk omdat er geen concrete handvatten zijn geformuleerd. Deze onduidelijkheid komt de uniformiteit in de uitvoering niet ten goede.

Uit de praktijk van de Belastingdienst blijkt dat het eenvoudiger is om een vereniging te beoordelen dan een stichting. De vereniging heeft namelijk leden die samen activiteiten ontplooiën, zoals sport of muziek. Naast het particuliere belang levert dat duidelijk ook een sociaal maatschappelijk belang op, in de vorm van een bijdrage aan de gezonde samenleving of meer sociale samenhang in de maatschappij. In geval van een stichting is dit ingewikkelder. Een stichting heeft immers geen leden. Wel wordt vaak een sociaal belang nagestreefd, maar de beoordeling van het particuliere belang kan knelpunten met zich brengen. Als aan de eisen is voldaan, kwalificeert de betreffende organisatie voor dat moment als SBBI. In de kennisgeving die de Belastingdienst op verzoek daarover verstuurt, wordt uitdrukkelijk vermeld dat het een "momentopname" betreft.

Als een instelling is gekwalificeerd als SBBI hoeft er voor giften die zij ontvangt en ook daadwerkelijk besteedt ten behoeve van het sociaal belang geen aangifte schenkbelasting gedaan te worden. Bij verkregen erfenissen dient in de aangifte erfbelasting wel te worden aangegeven dat er sprake is van een SBBI. Dit kan dan worden beoordeeld aan de hand van opgevraagde statuten, jaarrekeningen et cetera. In de praktijk komt het weinig voor dat een erfenis of een deel daarvan wordt nagelaten aan een SBBI. De Belastingdienst ervaart vooralsnog ook geen SBBI-problematiek rondom aangiften schenkbelasting. Vanuit het notariaat is aangegeven dat ook schenkingen aan SBBI's die hoger zijn dan de algemene schenkingsvrijstelling (2017: € 2129) zeldzaam zijn.

Er is geen fiscale jurisprudentie bekend rondom SBBI's.³⁶

6.3 Uitvoering

De Belastingdienst ontvangt gemiddeld 180 schriftelijke verzoeken over de vraag of een instelling kwalificeert als een SBBI. Ook krijgt de Belastingdienst op dit moment per week ruim 20 telefonische verzoeken met dezelfde vraag. Het toetsen van het criterium 'sociaal belang' kan in de praktijk lastig zijn omdat de norm "sociaal belang behartigen" niet nader gedefinieerd is.

Sinds de inwerkingtreding van de Regeling Vrijwilligerswerk in de WW per 1 januari 2015, waarin bepaald is dat er alleen vrijwilligerswerk verricht mag worden bij een – SBBI (of bij een ANBI), worden er meer telefonische verzoeken gedaan. Instellingen willen graag als SBBI aangemerkt worden, zodat vrijwilligers onbetaalde arbeid mogen verrichten. Zoals hierboven beschreven is kwalificering als een SBBI een momentopname, afhankelijk van een fiscaal relevant feit. Een instelling met een permanente SBBI-status kan op grond van de wet- en regelgeving niet bestaan. De Belastingdienst kan over de SBBI-status in dit soort gevallen geen uitsluiting geven, omdat er geen fiscaal belang is. De Belastingdienst krijgt niet alleen vragen over de SBBI-status in het kader van de Regeling Vrijwilligerswerk, maar er zijn ook instellingen die voor de zekerheid duidelijkheid willen hebben, zonder een schenking of erfenis in het vooruitzicht.

Ook het (met korting of gratis) in aanmerking komen voor een softwarepakket wordt als reden genoemd om te kwalificeren als SBBI. Hoewel de Belastingdienst in deze gevallen wel bereid is te

³⁶ In de sfeer van de sociale zekerheid is één uitspraak bekend. Daarin is beslist dat voetbalorganisatie Go Ahead Eagles geen SBBI is (Rechtbank Overijssel 29 juni 2016; nr. , ECLI:NL:RBOVE:2016:2359)

beoordelen of sprake is van een SBBI, wordt bij het oordeel benadrukt dat dit nog geen zekerheid biedt voor een toekomstige verkrijging krachtens schenking of erfrecht. Mocht zo'n instelling bijvoorbeeld een paar jaar later een erfenis of schenking ontvangen, dan zal er opnieuw een beoordeling plaats moeten vinden.

De uitvoeringskosten bedragen 2 fte, € 176.000 (inclusief overhead).

7 Deel V: De uitvoering van de steunstichting SBBI door de Belastingdienst

De regeling voor de steunstichting SBBI is in 2012 in het leven geroepen om sociaal belang behartigende instellingen op het gebied van sport of muziek financieel te ondersteunen bij een bijzondere gelegenheid en aan de financiële ondersteuning dezelfde fiscale voordelen te geven als aan schenkingen aan een ANBI. Aanleiding voor deze faciliteit was het verlies van de ANBI-status van veel verenigingen in 2010 door de aanscherping van het algemeenbelangcriterium.

De steunstichting moet zijn opgericht met als doel geld in te zamelen voor een bijzondere investering door de ondersteunde instelling of uitgave ter gelegenheid van de viering van een lustrum. De ondersteunde stichting moet lid zijn van een landelijke, representatieve koepel op het gebied van sport of muziek. De voorwaarden voor de steunstichting SBBI zijn opgenomen in artikel 5d van de AWR en zijn nader uitgewerkt in artikel 1f van de Uitvoeringsregeling AWR 1994.

Mogelijke gronden voor afwijzing zijn dat de instelling geen muziek- of sportgerelateerde instelling is, de instelling geen lid is van een landelijke koepel, er geen kalenderjaar is opgegeven waarin de ingezamelde gelden voor de bijzondere gelegenheid worden besteed, het bestuur een bestuurdersbeloning ontvangt of niet voldaan is aan de voorwaarde dat bij opheffing van de stichting een batig saldo toekomt aan een ANBI.

Steunstichting SBBI

De beoordeling van de steunstichting SBBI zorgt in de uitvoeringspraktijk niet voor problemen. Het betreft zeer kleine aantallen. Op de website www.Belastingdienst.nl staan per 6 oktober 2016 9 steunstichtingen SBBI geregistreerd; voor 2012: 1, voor 2013: 2, voor 2014: 3, voor 2015: 2 en voor 2017: 1