

PDF hosted at the Radboud Repository of the Radboud University Nijmegen

The following full text is a publisher's version.

For additional information about this publication click this link.

<http://hdl.handle.net/2066/36747>

Please be advised that this information was generated on 2020-09-19 and may be subject to change.

Boom Juridische uitgevers
Postbus 85576
2508 CG Den Haag
T (070) 330 70 33
F (070) 330 70 30
E info@bju.nl
I www.bju.nl

EstateTip

Afl. 2005-40

28 september 2005

Wie goed doet, goed ontmoet! Welke algemeen nut beogende instelling doet het goed? (I)

De 'algemeen nut beogende instelling' is – al dan niet als *special purpose vehicle* – niet meer weg te denken uit de estate planningspraktijk. Bij de planning tijdens leven, bijvoorbeeld met de voor de inkomstenbelasting aftrekbare giften, maar ook bij overlijden, met bijvoorbeeld de 'goede doel-testamenten', is zij onmisbaar. Alle reden om in *EstateTip* aandacht aan dit fenomeen te besteden.

In deze *EstateTip* zullen we op de *algemeen nut beogende instelling* als zodanig ingaan. In een volgende aflevering besteden wij aandacht aan fiscale besluitvorming daaromtrent.

De basis wordt gelegd in artikel 24 lid 4 SW 1956, waarin staat:

'Indien geërfd of verkregen wordt door een binnen het Rijk gevestigde kerkelijke, levensbeschouwelijke, charitatieve, culturele, wetenschappelijke of het algemeen nut beogende instelling, is verschuldigd 8 ten honderd over de waarde van de verkrijging, indien en voor zover aan die verkrijging niet een opdracht is verbonden, welke aan de verkrijging het karakter ontnemt van te zijn geschied in het algemeen belang.'

Hier zij reeds opgemerkt dat een zelfde 'instelling' te vinden is in artikel 6.33 Wet IB 2001 en artikel 16 Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

Het maatschappelijke belang van de algemeen nut beogende instellingen in Nederland is erg groot. Dat zal naar verwachting nog toenemen als het kabinet haar voornemen om het – per 1 januari 2005 al tot 8% verlaagde – tarief naar 0% terug te brengen, doorzet. In het Belastingplan 2005 gaf zij daarbij wel aan dat deze kabinetsperiode daarvoor de budgettaire ruimte nog ontbreekt. Wel zal het toezicht op de instellingen worden verbeterd casu quo worden aangescherpt.

De algemeen nut beogende instelling in de SW 1956 levert een tarieffaciliteit op indien aan de gestelde voorwaarden wordt voldaan. Welke zijn deze?

Ten *eerste* moet de instelling binnen het Rijk zijn gevestigd. Volgens artikel 2 lid 3 letter d onder 1° Algemene wet inzake rijksbelastingen verstaat de belastingwet onder Rijk, Nederland. Daarbij zij voor de goede orde aangetekend dat onder omstandigheden kwijtschelding van de verschuldigde belasting kan worden verleend als door een in een andere staat gevestigde algemeen nut beogende instelling wordt verkregen (art. 67 lid 2 letter c SW 1956). Daarop zullen wij thans niet verder ingaan.

Ten *tweede* is de tarieffaciliteit slechts beschikbaar indien en voorzover door de aan de verkrijging verbonden opdracht het 'algemeen belang-karakter' niet wordt ontnomen. Ook dat zullen wij in deze *EstateTip* niet verder uitwerken.

Ten *derde* dient te worden verkregen door 'kerkelijke, levensbeschouwelijke, charitatieve, culturele, wetenschappelijke of het algemeen nut beogende instelling'. Over de vraag óf en wanneer daarvan sprake is, bestaat rijke, voornamelijk feitelijke jurisprudentie. Daaruit blijkt in ieder geval dat niet met een enkele vuistregel is aan te geven wanneer aan dit criterium wordt voldaan. Duidelijk is wel dat met de wettekst niet is bedoeld om zes varianten 'instellingen' te faciliteren. In feite draait het om één variant, de algemeen nut beogende instelling. De andere toevoegingen vallen daaronder.

Zoals bekend mag worden verondersteld, verstrekt de inspecteur van de Belastingdienst/Oost Brabant/kantoor 's-Hertogenbosch (Postbus 90150, 5200 MB 's-Hertogenbosch) op verzoek een verklaring omtrent het al dan niet aanmerken van een instelling als instelling in de zin van artikel 24 lid 4 SW 1956. Daardoor kwalificeert deze instelling niet alleen voor de tarieffaciliteit voor de 'verkrijgingen krachtens gift of erfrecht', maar ook voor de *aftrekbare periodieke giften* als bedoeld in artikel 6.33 Wet IB 2001 en voor artikel 16 Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Zo besloot de staatssecretaris van Financiën op 8 augustus 2005 (nr. CPP2005/1373M).

Voor het verzoek dient men een kopie (afschrift) van de notariële statuten te voegen, alsmede – indien beschikbaar – een afschrift van de laatste jaarstukken, een recent uittreksel uit het handelsregister en zo veel mogelijk informatie over de (te verwachten) *feitelijke* werkzaamheden van de stichting. Vraagt men vóór de oprichting om een 'rangschikking', dan voegt men een ontwerp van de desbetreffende akte (met statuten) en een lijst van bestuurders bij. Het behoeft geen betoog dat het veelal wenselijk is om reeds vóór de oprichting uitsluitel over een rangschikking te hebben.

De Belastingdienst hanteert voor de rangschikking de volgende criteria:

- 1 de instelling moet in Nederland gevestigd zijn (art. 24 lid 4 SW 1956);
- 2 de instelling mag geen winstoogmerk hebben;
- 3 de feitelijke samenstelling van het instellingsbestuur moet zodanig zijn dat eventueel aan elkaar gerelateerde bestuursleden altijd de minderheid van het totale aantal bestuursleden vormen; onder 'relatie' worden 'familieleden tot en met de vierde graad, gehuwden en samenwonenden' gerekend;
- 4 de stemmen van de bestuursleden moeten een 'gelijke waarde' hebben;
- 5 bestuursleden mogen geen beloning voor hun werkzaamheden ontvangen, wel is een acceptabele onkostenvergoeding toegestaan;

- 6 een eventueel batig saldo bij ontbinding van de instelling moet conform haar doel worden besteed of dient te worden besteed door een andere algemeen nut beogende instelling;
- 7 bij statutenwijziging of veranderingen in het instellingsbestuur dient met – vooraf – de inspecteur te raadplegen;
- 8 de jaarstukken dienen jaarlijks bij de inspectie te worden ingeleverd, ter controle of de feitelijke werkzaamheden met de statutaire doelomschrijving overeenstemmen.

Het fiscale belang van de rangschikking moge duidelijk zijn. Maar is men er dan? Het antwoord daarop is ontkennend. De afgegeven rangschikking levert geen 'levenslange garantie' op dat de tarieffaciliteit uit de SW 1956 beschikbaar is of de periodieke gift aftrekbaar is.

Waar draait het namelijk om? De instelling dient *op het moment van de 'verkrijging krachtens gift of erfrecht'* als een algemeen nut beogende instelling te worden aangemerkt. De – eerder – afgegeven positieve verklaring omtrent de rangschikking kan derhalve *'verlopen'* zijn.

De staatssecretaris heeft ons daarvoor al eens in een tweetal besluiten gewaarschuwd.

In zijn besluit van *5 augustus 2003* (nr. CPP2003/1902M) geeft de staatssecretaris – onder meer – aan dat voor de beoordeling van de status van de instelling overwegende betekenis wordt toegekend aan haar feitelijke activiteiten. Deze dienen voor ten minste de helft het algemeen belang te dienen.

De 'lering' die hieruit kan worden getrokken, is dat 'papier geduldig' is als het om de statutaire doelomschrijving gaat, omdat overwegende betekenis aan de *feitelijke* activiteiten wordt toegekend. Deze dienen meer dan de helft het algemeen belang te dienen, waaruit kan worden afgeleid dat een instelling ook andere – bijvoorbeeld commerciële – activiteiten mag ontplooiën zolang deze maar niet de boventoon voeren.

Hoe de staatssecretaris dit in concreto ziet, geeft hij aan in een besluit van *19 januari 2005* (nr. CPP2004/1461M), waarin hij ingaat op een aan hem voorgelegde vraag. De casus daarin was als volgt:

In 1989 wordt een instelling – bij de oprichting – op haar verzoek gerangschikt. Activiteiten ontbreken op dat moment, en in de eerste jaren na oprichting houdt de instelling zich uitsluitend bezig met *vermogensvorming en -beheer*. Uitkeringen, zo beslist het bestuur, zullen worden gedaan nadat een bepaald 'stamkapitaal' is gevormd. In 2002 – wanneer dit kapitaal nog niet bereikt is – vindt een verkrijging door de instelling plaats. Is daarop de tarieffaciliteit van toepassing?

De staatssecretaris antwoordt ontkennend. Het 'algemeen nut beogen' moet op het tijdstip van de verkrijging worden beoordeeld. Statutaire doelstelling, maar meer nog de feitelijke werkzaamheden (zie hiervoor) zijn daarbij van belang. In casu heeft de instelling met louter vermogensvorming en -beheer *niet aan haar statutaire doelomschrijving* voldaan. Zij had de middelen om het algemeen nut te dienen, maar heeft dat nagelaten. Vanzelfsprekend zal een rechter hier in concreto over kunnen oordelen.

Is de rangschikking dan van geen enkel belang? Jawel, zegt de staatssecretaris. De belanghebbenden kunnen onder omstandigheden op grond van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur namelijk aan een rangschikking het vertrouwen

ontlenen dat de instelling op het moment van de verkrijging – nog – kwalificeert. De inspecteur had de rangschikking namelijk kunnen intrekken. Of het vertrouwensbeginsel wordt gehonoreerd, is echter van geval tot geval verschillend. De rechter moet daarover oordelen.

Ook uit dit besluit valt voor de estate planner veel te leren. Zo wordt maar weer eens duidelijk dat het *moment van de verkrijging* beslissend is. Is een verkrijging door een instelling voorzienbaar, dan kan het bij twijfel over de kwalificatie derhalve geen kwaad om de inspecteur – opnieuw – te vragen of de instelling op grond van haar statutaire doelstelling en feitelijke activiteiten als ‘artikel 24 lid 4-instelling’ aangemerkt kan worden. Soms, bijvoorbeeld bij een overlijden, is dat evenwel niet – meer – mogelijk.

Het vertrouwensbeginsel wordt dan wellicht het laatste redmiddel. Het spreekt voor zich dat de ‘jaaropgaveplicht’ in dat kader niet onbelangrijk is. Aan de hand daarvan oordeelt de inspecteur immers over de feitelijke werkzaamheden, die hem zouden kunnen doen besluiten om de rangschikking in te trekken.

Men zou echter ook al in de statuten kunnen ‘voorsorteren’ op dit vertrouwensbeginsel door uitdrukkelijk in de doelomschrijving van de instelling – naast de algemeen nut beogende activiteiten – op te nemen dat ten behoeve van die activiteiten commerciële werkzaamheden, te denken valt bijvoorbeeld aan reclame, en vermogensvorming en -beheer zullen plaatsvinden. Dat levert in beginsel een ‘gerechtvaardigd vertrouwen’ op het vertrouwensbeginsel op.

Tot volgende week!